

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIZ ANDRÉ ALVES

**UMA ANÁLISE DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA
SEGUNDO AS EXPECTATIVAS DOS GESTORES DE
ENTIDADES DE SERVIÇO SOCIAL: UM ESTUDO DE CASO
DO SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO SESC / SÃO PAULO**

São Paulo

2009

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ALVARES PENTEADO-FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIZ ANDRÉ ALVES

**UMA ANÁLISE DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA SEGUNDO AS
EXPECTATIVAS DOS GESTORES DE ENTIDADES DE SERVIÇO
SOCIAL: UM ESTUDO DE CASO DO SERVIÇO SOCIAL DO
COMÉRCIO SESC / SÃO PAULO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola do Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção para o título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi

São Paulo

2009

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUIZ ANDRÉ ALVES

**UMA ANÁLISE DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA SEGUNDO AS
EXPECTATIVAS DOS GESTORES DE ENTIDADES DE SERVIÇO SOCIAL: UM
ESTUDO DE CASO DO SERVIÇO SOCIAL DO
COMÉRCIO SESC / SÃO PAULO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Aldy Fernandes da Silva
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Prof. Dr. Antônio Benedito Silva Oliveira
Pontifícia Universidade Católica – PUC São Paulo

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

São Paulo, 20 de Março de 2009.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que indireta ou diretamente contribuíram para a realização deste trabalho em especial ao meu orientador Prof. Dr. Cláudio Parisi que soube conduzir o trabalho com bastante dedicação, aos meus filhos Ana Flávia Alves e Luiz Felipe Alves por entenderem minha ausência durante o período de elaboração do trabalho e aos meus pais, pois este sucesso é fruto da educação dada pelo Sr. Luiz Alves e pela Sr^a. Helena Maria Boranga Alves.

Obrigado meu Deus por tudo.

RESUMO

Este trabalho procurou estudar as expectativas que os gestores de uma Entidade de Serviço Social, SESC – São Paulo têm em relação às atribuições ou funções que farão parte da Unidade Controladoria, e comparar os resultados desta pesquisa com os resultados obtidos nas melhores empresas do Brasil. Trata-se de um estudo de caso, em que foram entrevistados 17 gestores da Entidade de Serviço Social. O questionário utilizado possuiu duas partes, uma relacionada à identificação da estrutura interna da unidade Controladoria e outra relacionada à identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pelo futuro setor de Controladoria. O objetivo dessas duas análises foi identificar, sob o ponto de vista dos gestores, as funções e a estrutura hierárquica que a futura unidade Controladoria irá exercer na Entidade. Os dados foram tratados através de estatística descritiva e comparados aos resultados obtidos nas maiores empresas do Brasil que não possuem formalmente a Unidade Controladoria. Os resultados obtidos referentes à implantação da Unidade na Entidade indicam a necessidade de somente algumas funções de controladoria: a Auditoria Interna e os Controles Internos. Em relação à comparação dos dados, observou-se que a Entidade SESC possui algumas particularidades, principalmente por tratar-se de uma Entidade de caráter privado, instituída por Decreto lei e que possui algumas funções públicas, principalmente nas relações de prestação de contas.

Palavras-chave: Serviço social. Controladoria. SESC.

ABSTRACT

The aim of this study was to examine the expectations that managers of an entity of Social Service, SESC - São Paulo, have in relation to tasks or functions that will be part of the controlling unit, and compare the results of this research with the results in the best companies in Brazil. It was a case study, and 17 managers from the Authority of Social Services have been interviewed. The applied questionnaire was composed of two parts: one concerns the identification of the internal structure of the controlling unit, and the second one the identification of other related functions, tasks and activities to be performed by the future controllership industry. The objective of such tests was to identify, from the point of view of managers, the functions and the hierarchical structure exerted by the future controlling unit in the entity. The data were treated through descriptive statistics, and compared to the results obtained in Brazilian largest companies that do not have the Controllership unit. The results concerning the implementation the unit indicate the need for some functions of controllership: the Internal Audit and Internal Controls. Regarding the comparison of data, it was observed that the SESC Entity has some peculiarities, mainly because it is a private nature entity established by Decree law. Moreover, it has some public functions, especially for the provision of accounts.

Key-words: Social service. Controllership. SESC.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 -	Processo de Gestão da Unidade Controladoria	23
FIGURA 2 -	Modelo de gestão da Unidade Controladoria	37
FIGURA 3 -	Estrutura Organizacional do SESC Regional São Paulo	56
FIGURA 4 -	Proposta de organograma para a unidade Controladoria	77

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 -	Identificação da estrutura interna da unidade controladoria	71
GRÁFICO 2 -	Identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela controladoria	73
GRÁFICO 3 -	Postura da Unidade organizacional controladoria	74
GRÁFICO 4 -	Posição hierárquica do órgão de controladoria	75
GRÁFICO 5 -	Subordinação do órgão controladoria	76
GRÁFICO 6 -	Processo de elaboração do planejamento estratégico da organização	79
GRÁFICO 7 -	Processo de controle do planejamento estratégico da organização	80
GRÁFICO 8 -	Processo de elaboração do planejamento tático da organização	81
GRÁFICO 9 -	Processo de controle do planejamento tático da organização	82
GRÁFICO 10 -	Processo de elaboração do orçamento empresarial da organização	83
GRÁFICO 11 -	Processo de controle do orçamento empresarial da organização	84
GRÁFICO 12 -	Processo de análise do ambiente externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais	85
GRÁFICO 13 -	Processo de análise do ambiente interno para identificação dos pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização	86
GRÁFICO 14 -	No processo de avaliação de desempenho da organização como um todo, bem como em cada uma das áreas da organização	87
GRÁFICO 15 -	No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais	88
GRÁFICO 16 -	No processo de controle dos programas da Entidade	89
GRÁFICO 17 -	Como suporte às decisões das Superintendências	90
GRÁFICO 18 -	Elaboração do Planejamento Estratégico	91
GRÁFICO 19 -	Controle do Planejamento Estratégico	92
GRÁFICO 20 -	Elaboração do Planejamento Tático	93
GRÁFICO 21 -	Controle do Planejamento Tático	94
GRÁFICO 22 -	Execução do Orçamento Empresarial	95
GRÁFICO 23 -	Controle do Orçamento Empresarial	96
GRÁFICO 24 -	Análise do Ambiente Externo	97
GRÁFICO 25 -	Análise do Ambiente Interno	98
GRÁFICO 26 -	Processo de avaliação de desempenho	99

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 -	Processo de gestão e sistemas de informações	33
QUADRO 2 -	Funções de Controladoria	39
QUADRO 3 -	Classificação metodológica da pesquisa	59
QUADRO 4 -	Protocolo para a realização do estudo de caso	62
QUADRO 5 -	Projeção Orçamentária do SESC-SP de 2008 a 2010	68
QUADRO 6 -	Setores do SESC que possuem as funções de Controladoria	69
QUADRO 7 -	Estrutura Interna da Unidade Controladoria	70
QUADRO 8 -	Funções da Unidade Controladoria	72
QUADRO 9 -	Elaboração do Planejamento Estratégico	79
QUADRO 10 -	Processo de Controle do Planejamento estratégico	80
QUADRO 11 -	Elaboração do Planejamento Tático	80
QUADRO 12 -	Controle do Planejamento Tático	81
QUADRO 13 -	– Elaboração do Orçamento Empresarial	82
QUADRO 14 -	Controle do Orçamento Empresarial	83
QUADRO 15 -	Análise do Ambiente Externo	84
QUADRO 16 -	Análise do Ambiente Interno	85
QUADRO 17 -	Avaliação de Desempenho	86
QUADRO 18 -	Controle dos Programas da entidade	87
QUADRO 19 -	Suporte às decisões das Superintendências	88
QUADRO 20 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de elaboração do planejamento estratégico	89
QUADRO 21 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de controle do planejamento estratégico	91
QUADRO 22 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de elaboração do planejamento tático	92
QUADRO 23 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de controle do planejamento tático	93
QUADRO 24 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de elaboração do orçamento empresarial	94
QUADRO 25 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de controle do planejamento tático	96
QUADRO 26 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de análise do ambiente externo	97
QUADRO 27 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de análise do ambiente interno	98
QUADRO 28 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de avaliação de desempenho	99
QUADRO 29 -	Comparação das funções desempenhadas no processo de análise dos custos gerenciais	100
QUADRO 30 -	Demonstrativo da convergência e divergência encontradas na pesquisa	101

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 -	Abordagem literária sobre as funções de controladoria A	43
TABELA 2 -	Abordagem literária sobre as funções de controladoria B	43

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Apresentação do problema	14
1.2 Questão de pesquisa	15
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1 Objetivo geral	16
1.3.2 Objetivos específicos.....	16
1.4 Justificativa.....	17
1.5 Estrutura do trabalho	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1 Controladoria	20
2.1.1 Evolução histórica	20
2.1.2 Conceitos de controladoria	21
2.1.2.1 A controladoria como unidade organizacional.....	24
2.1.2.2 Missão da controladoria	25
2.1.2.3 Objetivos da controladoria.....	26
2.1.2.4 Subordinação hierárquica da controladoria e departamentalização	27
2.2 A controladoria no suporte à gestão	31
2.2.1 A controladoria e a estratégia	31
2.3 Instrumentos da controladoria	32
2.3.1 Planejamento	34
2.3.2 Execução.....	35
2.3.3 Controle	36
2.4 Funções da controladoria.....	37
2.4.1 Quanto ao planejamento organizacional	40
2.4.2 Quanto ao processo de elaboração do orçamento.....	40
2.4.3 Quanto ao processo de execução dos planos	41
2.4.4 Quanto às atividades de processo e controle	41
2.4.5 Quanto às atividades de processo de adoção de medidas corretivas	42
2.4.6 Quanto às atividades de processo de adoção de avaliação de desempenhos.....	42
2.5 As entidades do SESC sob o ponto de vista econômico e estrutural.....	47
2.5.1 Aspectos sociais relacionados ao SESC	47
2.5.2 Aspectos econômicos relacionados ao SESC.....	49
2.5.3 Aspectos estruturais relacionados ao SESC	52
3 METODOLOGIA.....	57
3.1 Abordagem metodológica	57
3.2 Tipo de pesquisa	57
3.2.1 Métodos e técnicas de pesquisa	58
3.3 Questionário	59
3.4 População e amostra da pesquisa	60
3.5 Protocolo para realização do estudo de caso	60
4 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO.....	63
4.1 Objeto do estudo – SESC SP.....	63
4.2 O SESC inserido em um plano estratégico.....	64
4.2.1 Missão do SESC	65

4.2.2 Valores e objetivos do SESC.....	65
4.2.3 Cenário (externo).....	66
4.2.4 Metas e objetivos	67
4.3 Análise de conteúdo	69
4.4 Apresentação e análise dos dados.....	70
4.4.1 Identificação da estrutura interna da unidade controladoria.....	70
4.4.2 Identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela controladoria.....	72
4.4.3 O papel a ser desempenhado pelo futuro setor de controladoria.....	78
4.5 Análise comparativa entre os resultados da entidade com as maiores empresas brasileiras que não possuem a unidade controladoria.....	90
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	104
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	107
APÊNDICE	112

1 INTRODUÇÃO

As constantes mudanças que ocorrem no ambiente externo e interno das organizações fazem com que seus Gestores valorizem, cada vez mais, os controles exercidos em suas atividades. Dessa forma, levam as empresas a criarem estruturas que administrem as informações geradas pelos diversos setores da organização e os traduzam em informações que subsidiem os Gestores nas tomadas de decisão, transformando essa prática em vantagens e, conseqüentemente, em eficácia em seus resultados.

A busca constante da eficácia faz com que as Entidades de Serviço Social, subsidiadas por recursos públicos, busquem ferramentas de gestão que facilitem os controles de suas operações; e ao mesmo tempo, que tragam dados precisos e confiáveis sobre o destino dos recursos públicos utilizados, em sua maioria, em projetos sociais, culturais e educativos.

Para que haja sinergia entre os diversos setores de uma empresa, administrando todos os objetivos de forma organizada, a existência de estruturas que controlem as atividades das Entidades, convertendo dados em análises eficazes e identificando alternativas de ação, é papel atribuído ao setor de Controladoria, segundo Peleias (2002, p.13):

Baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas”. Ao colher subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, a controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização.

A Controladoria, com a missão de ser a asseguradora da eficácia empresarial, deverá estabelecer relações que envolvam as etapas de planejamento, execução e controle, criando um modelo de decisão que servirá de base para que os gestores possam ter indicadores estratégicos que garantirão a Sobrevivência, a Manutenção, o Crescimento ou o Desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

Nesse contexto, para a eficiência da implantação de um setor de controladoria em uma entidade de Serviço Social, tema deste trabalho, é imprescindível a pré-análise das funções de controladoria, segundo a percepção de seus gestores. Essa percepção pode ser encarada como diretriz para um bom planejamento das necessidades por controladoria, identificando seus anseios e expectativas sobre a implantação do órgão.

O sucesso de um setor de controladoria dependerá primeiramente da identificação de suas funções e do papel que essa desempenhará, considerando-se o modelo de gestão adotado particularmente por cada organização, neste caso, uma Entidade de Serviço Social.

Almeida, Parisi e Pereira (1999) definem que as funções da controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que decorrem da missão da empresa e viabilizam o seu processo de gestão. Para Perez Junior, Pestana e Franco (1997), a função da controladoria é garantir a realização do processo de decisão, ação, informação e controle, visando ao acompanhamento e ao controle das atividades da empresa.

No estudo de Borinelli (2006), foram filtrados vários conceitos de autores a respeito das atividades e funções da controladoria na fase de planejamento e controle, que se baseia em:

- a) Planejamento: estabelecimento de Objetivos, metas e planos (estratégicos e operacionais);
- b) Orçamento: transformações dos planos nos orçamentos operacional e financeiro;
- c) Execução: Implementação dos planos (realização das ações);
- d) Controle: observação e mensuração do desempenho, comparação do desempenho real com o esperado e análise das variações e de suas causas;
- e) Medida corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas;
- f) Avaliação de desempenhos: atribuição de conceitos aos desempenhos medidos.

Para que as etapas acima sejam concretizadas de forma eficaz, o estudo propõe a identificação das funções de controladoria segundo a percepção dos gestores de uma entidade que não possui um setor específico de controladoria, com o objetivo de ser base no processo de implantação de um órgão de controladoria.

1.1 Apresentação do problema

As Entidades de Serviço Social, atualmente, sofrem com as incertezas da continuidade de suas atividades, devido às opiniões a respeito da confiabilidade e transparência de seus resultados. Isso tem acarretado vários projetos de Lei, que visam à redução da arrecadação dessas entidades.

A adoção de um modelo de gestão que auxilie as Entidades Sociais a terem um desempenho eficaz, a fim de demonstrar que se trata de uma empresa que zela pelo controle de seus recursos - portanto, pela eficácia de seus serviços - é fundamental para o bom

desempenho de seus processos.

Conforme Peleias (2002), a implantação do setor de controladoria é uma área da organização com autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades, com vistas a dar suporte adequado ao processo de gestão. Desse modo, torna-se importante para se comprovar a eficácia de sua gestão.

Com base nas contribuições de Borinelli (2006), este estudo trabalha com a identificação da percepção dos gestores de uma Entidade de Serviço Social, em relação às funções de controladoria. Diante dessa afirmação, o processo para identificação da realidade percebida das funções de controladoria em uma entidade que não possui o setor torna-se importante, a partir do momento em que os dados obtidos sirvam como diretriz à futura implantação do setor.

Mesmo que uma organização não possua uma controladoria hierarquicamente caracterizada, pode, indiretamente, estar presente nos processos entre os departamentos, onde, quando de sua ausência, outros exercem a função que, a princípio, seria de controladoria.

Para a investigação dessas funções, a contribuição que o estudo de Borinelli (2006) oferece é uma análise das maiores empresas que não possuem controladoria, e tal análise é relevante para determinar se existe proximidade com os resultados alcançados pela pesquisa desse autor em relação a esta pesquisa. O estudo do autor ainda demonstrou a identificação das funções de controladoria existentes e mencionadas em diversas bibliografias.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.375), as funções da Controladoria são “subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultados; gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado”.

Portanto, cabe ao futuro setor de Controladoria assegurar a eficácia da empresa, controlar suas operações e os resultados planejados, a fim de atingir determinados objetivos econômicos e sociais que irão satisfazer seus clientes internos e externos, por meio de planejamento, execução e controle.

1.2 Questão de pesquisa

A questão a ser respondida por este trabalho está relacionada às expectativas que os gestores de uma Entidade de Serviço Social têm em relação às funções de controladoria.

Segundo Peleias (2002), o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa, e dependem das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre. Assim sendo, a questão deste trabalho é:

Quais as expectativas dos gestores de uma entidade de serviço social, em fase de implantação de um órgão de Controladoria, sobre suas funções?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é conhecer as expectativas dos gestores a respeito das funções de controladoria aplicáveis em uma Entidade de Serviço Social, visando a comparar os resultados alcançados com os estudos desenvolvidos em outras empresas, para, assim, traçar um planejamento de implantação de um setor de controladoria em uma entidade que não possui esse setor.

1.3.2 Objetivos específicos

A realização desta pesquisa abrange os seguintes objetivos específicos:

- a) conhecer a atual realidade das funções de controladoria em uma Entidade que não possui controladoria como unidade administrativa;
- b) conhecer a expectativa dos gestores dessa entidade em relação às funções de controladoria;
- c) conhecer as convergências e as divergências entre os resultados obtidos da pesquisa feita por Borinelli (2006), em relação ao que é observado no mercado, em empresas que não possuem controladoria com os dados obtidos pela entidade de Serviço Social. Isso servirá de base para análise do estudo de caso.

1.4 Justificativa

Os recursos utilizados pelas Entidades de Serviço Social no estado de São Paulo são pouco conhecidos e trazem certa insegurança por parte da opinião pública, a respeito da aplicação e transparência desses recursos. Tais incertezas ocasionam vários projetos de Lei, que buscam diminuir a Arrecadação dessas Entidades, as quais são, frequentemente, bombardeadas com acusações de má administração dos recursos, decorrentes da falta de transparência na prestação de contas ao público de suas Atividades.

Vários são os casos de Leis propostas em Câmara para diminuição da parcela destinada às Entidades, com o embasamento de sub-utilização, e como já mencionado, da falta de transparência nas informações aos seus *stakeholders*.

Com vistas a sempre estar de acordo com as exigências legais e a prestar contas à sociedade a respeito da eficiência de sua gestão, as Entidades de Serviço Social - no caso deste estudo, o Serviço Social do Comércio – SESC - vêm desenvolvendo ferramentas de controle que possam subsidiar seus gestores em tomadas de decisão, demonstrando aos *stakeholders* que todo o recurso é destinado a projetos de cunho Educativo e Social.

Tal atribuição está, cada vez mais, sendo identificada com a Controladoria. Assim, Mosimann (1993) afirma que a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Por se tratar de uma pesquisa em uma Entidade de Serviço Social que não visa ao lucro econômico, conforme Oliveira, Perez Jr e Silva. (2002), as funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazo de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidade lucrativa.

A função de controladoria, segundo Padoveze (2004, p. 3), “é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude.” É ferramenta indispensável em um modelo de gestão cujo objetivo é concentrar todos os dados obtidos pelas diversas áreas da organização, interpretando e analisando seus indicadores, para que os objetivos econômicos da empresa sejam realizados de forma eficaz.

De acordo com Oliveira (2002, p.14), “os modernos conceitos de administração e

gerência enfatizam, por sua vez, que uma eficiente e eficaz controladoria deve estar capacitada a”:

- a) organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- b) manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
- c) exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Contudo, a elaboração deste trabalho se justifica por ser fundamental a compreensão da importância do planejamento e da identificação das necessidades e percepções dos gestores das funções de controladoria em organizações que não possuem controladoria, para que seja feita uma pré-implantação desse setor, garantindo a qualidade e aderência do modelo à cultura e política da Organização.

1.5 Estrutura do trabalho

Para o desenvolvimento desta Dissertação, os assuntos foram divididos em quatro capítulos essenciais à eficiência do objetivo estipulado. Foram distribuídos de forma a facilitar o entendimento sobre o problema em questão e tornar mais fácil sua utilização em futuras pesquisas sobre o assunto. Assim sendo, o trabalho seguirá a seguinte estrutura:

- a) **Capítulo 1 – Introdução:** apresentação da justificativa, dos objetivos e das questões envolvidas, podendo ser resumido à investigação dos conceitos de controladoria através da percepção dos Gestores de uma entidade de serviço Social. Apresenta uma idéia do contexto que será discutido pela dissertação;
- b) **Capítulo 2 – Fundamentação Teórica:** apresentação de uma análise inicial para a implantação de um setor de Controladoria em uma Entidade de Serviço Social. Foi construído de forma a identificar os pensamentos sobre controladoria, analisando os autores para verificar o padrão a ser estabelecido para montagem do setor. Destaca-se a contribuição de Borinelli (2006). Ademais, apresenta uma sequência de assuntos relevantes a este trabalho: fatos históricos da aplicação e do desenvolvimento do pensamento em controladoria, a identificação da controladoria como uma unidade organizacional, as fases da controladoria no suporte a gestão - planejamento, execução e controle, as funções atribuídas ao esse setor, sua estrutura organizacional e o SESC

- como entidade de Serviço Social inserida em um contexto sócio-econômico;
- c) **Capítulo 3 – Metodologia:** apresentação de uma análise da percepção das funções de controladoria pelos gestores da Entidade de Serviço Social, obtida por meio de um questionário quantitativo, comparada aos resultados obtidos por Borinelli (2006), a fim de alinhar a real percepção dos gestores da entidade em relação às funções de controladoria. O método de análise utilizado é o Hipotético Dedutivo;
 - d) **Capítulo 4 – Estudo de Caso:** apresentação do objeto do estudo – Serviço Social do Comércio (SESC) em sua aplicação e principais programas oferecidos pela Entidade. Ademais, uma pesquisa por meio de questionários quantitativos, com o uso do modelo proposto por Borinelli (2006), traçando um comparativo entre a realidade da Entidade e o resultado obtido por esse autor;
 - e) Por fim, as Considerações Finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Controladoria

2.1.1 Evolução histórica

A história da controladoria iniciou-se nos século XIX, com a Escola Administrativa, ou Lombarda, que objetivava a busca de conexão entre os conhecimentos da contabilidade, da administração e da economia, visando à gestão das entidades.

Com esse avanço, a controladoria começava a elaborar relatórios gerenciais, contextualizando a tecnologia de informações da época. Na segunda metade da década de 1970 até 1980, o mundo experimentou sucessivos choques econômicos, tais como a alta do preço do petróleo, a alta da taxa de juros internacionais, a elevação da inflação americana, dentre outros.

Na década de 1980, toda a Europa já incorporava o termo “*controller*”, inserido nos cargos gerenciais, em que figurava o profissional responsável pelas atividades de controladoria nas organizações (MENDES, 2002).

De acordo com Kanitz (1976), no Brasil, a controladoria originou-se de pessoas que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no departamento financeiro.

Em algumas empresas, como aponta Ricardino Filho (1999), a controladoria absorveu o comando de funções como a administração dos setores financeiros e recursos humanos, sem perder sua característica de implementar controles e interpretar informações utilizando técnicas desenvolvidas no passado e aperfeiçoadas ao longo do tempo.

O autor ressalta ainda que a controladoria tem se tornado a idealizadora de um novo período, em que as restrições econômicas não deixam espaço para estruturas pesadas, e somam-se às suas funções habilidades técnicas e políticas de aproximar o chão de fábrica dos gestores, a fim de executar objetivos comuns, orientados à preservação e à continuidade da empresa.

2.1.2 Conceitos de controladoria

Para que haja coerência sobre o conceito de Controladoria, destacam-se várias definições sobre a ciência, contribuindo na busca de padrões que auxiliem os gestores na implantação de um setor de Controladoria.

Segundo Cavalcanti (2001), a controladoria auxilia os gestores a planejar e controlar as atividades da organização por meio de quatro funções principais:

- a) **Planejamento:** gerenciar o processo de identificação do que há para fazer, qual o prazo para execução e de que maneira deve ser feito. Esse processo é dinâmico, uma vez que busca evidenciar os recursos disponíveis e necessários para a empresa enfrentar a concorrência;
- b) **Organização:** buscar identificar profissionais qualificados, tecnologia e instalações, para que a Controladoria possa cumprir seu papel de forma efetiva;
- c) **Direção:** assegurar a sinergia entre os recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, objetivando ao cumprimento da missão e visão de futuro da empresa;
- d) **Avaliação:** desenvolver um sistema de mensuração dos objetivos e metas estabelecidos pela empresa, com o intuito de interpretar os resultados por ela alcançados. Dessa forma, seria possível a definição das tendências e inter-relações entre as variáveis que estão afetando, de forma positiva e/ou negativa, os negócios da empresa.

Para Catelli (1999, p. 345), a Controladoria, como unidade administrativa, é o “órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”.

No mesmo sentido, Mosimann e Fisch (1999) afirmam que a Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto a aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

E Almeida (2001, p.344) afirma que:

[...] a controladoria não pode ser vista como um método voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

Nesse sentido, pode-se verificar que a controladoria não é a área responsável pela tomada de decisões, mas, sim, pelo embasamento dos gestores, fornecendo-lhes informações adequadas e subsidiando-os, para que as decisões por eles tomadas venham ao encontro do que a empresa espera; possibilitando assim que todos trabalhem de acordo com os mesmos objetivos.

A controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada pela teoria da contabilidade e numa visão interdisciplinar, é responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais necessárias à modelagem, à construção e à manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão. Esses devem suprir as necessidades informativas dos gestores, guiando-os durante o processo de gestão para a tomada de decisões, chegando enfim aos objetivos esperados.

Dessa forma, para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria é a área coordenadora das informações das diversas áreas da empresa, mas que não substitui a responsabilidade dos gestores pelos resultados obtidos: busca induzi-los a alcançar resultados positivos.

Segundo esses autores, a controladoria, como órgão administrativo, é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão, relacionada ao conjunto “teoria, conceitos e sistemas de informação”, e também pela aglutinação e direção de esforços dos demais gestores, para que conduzam a organização à otimização de seu resultado global.

Beuren (2002) destaca que, como órgão administrativo, é necessário o envolvimento da área de controladoria no processo de gestão da empresa, para melhorar a tomada de decisões e propor o aperfeiçoamento dos instrumentos de planejamento e de controle gerencial, por meio da construção de modelos, aplicações da pesquisa operacional, uso da estatística, entre outros recursos que possam tornar o sistema de informações, sob sua responsabilidade, mais eficaz.

A controladoria vem apresentando uma crescente participação no processo de gestão, por envolver em seu escopo a interpretação e disseminação de informações e a implantação e

o monitoramento de controles (RICARDINO FILHO, 1999). Dessa forma, pode auxiliar os gestores na tomada de decisões exigidas durante as fases do planejamento estratégico, do planejamento operacional decorrente e de sua execução e controle, como pode ser observado na Figura 1:

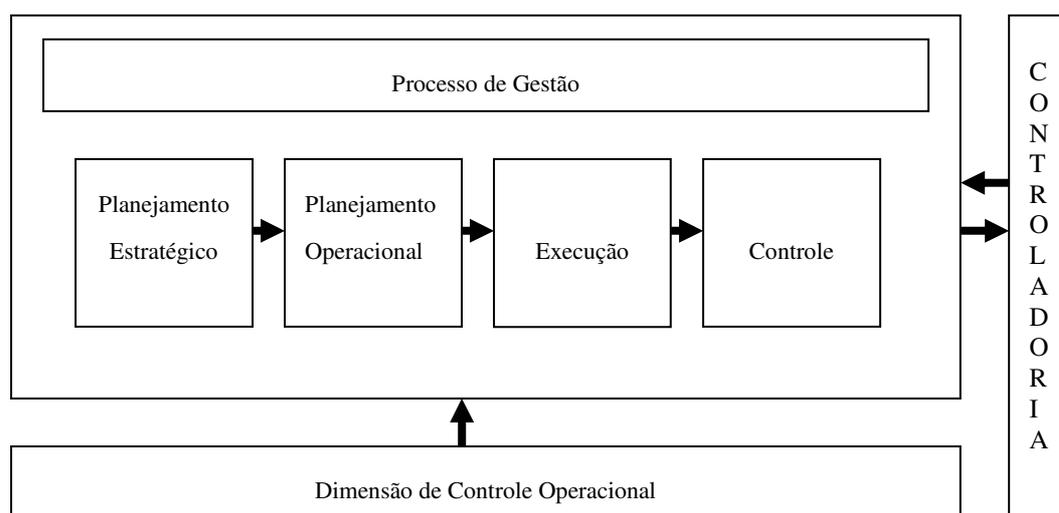


FIGURA 1 – Processo de Gestão da Unidade Controladoria

Fonte: adaptado de Bianchi (2005)

O processo de gestão, em toda a sua extensão, representa um importante processo de controle das operações da empresa (CATELLI et al., 2001). A controladoria atende a esse processo através da geração de informações aos gestores responsáveis, atuando também no monitoramento desse plano.

A definição do Modelo de Gestão e Controladoria que será aplicado a uma organização depende muito da forma como são identificados as crenças e os valores da empresa e sua cultura organizacional.

Segundo Catelli (1999), a controladoria pode contribuir com as seguintes “regras” para os gestores: grau de autonomia dos gestores, processo de gestão, avaliação de desempenhos e sistemas de recompensas/punições.

A Controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização. Seu objetivo é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos. Sua missão é otimizar os resultados econômicos da empresa, a fim de garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

Conforme o referido autor, a missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização e, para cumprir essa missão, é necessário alcançar os seguintes objetivos: promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômica e promover a integração das áreas de responsabilidade.

De acordo com Schmidt e Santos (2006, p. 28), para que a controladoria tenha capacidade de exercer suas atividades com sucesso, é imprescindível que estejam explícitos, no mínimo, os seguintes fatores: “o negócio da entidade; as principais crenças e valores dos controladores; a real missão da entidade; a visão de futuro que deverá ser buscada pelos gestores”.

Nesse sentido, Carvalho (1995, p. 147) explica que “[..] a controladoria não tem a função de planejar as atividades de todas as áreas da empresa, nem avaliar e controlar, de forma exclusiva e terminal, o desempenho destas e de seus gestores”. Conforme Borinelli (2006), essa função diz respeito à coordenação dos processos de planejamento e controle, mas não à elaboração dos planos.

Por meio das diversas definições sobre controladoria, é possível destacar os estudos de Borinelli (op.cit., p.224), em que define controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Então, a controladoria, como setor gerador de informações para tomada de decisão, deve ser constituída de uma missão bem definida, de crenças e valores, estar em total sintonia com os demais setores da organização e ter uma forte colaboração dos sistemas de informação, para que seus relatórios sejam obtidos de forma mais precisa e rápida, acarretando eficiência sobre os controles de gestão organizacional.

2.1.2.1 A controladoria como unidade organizacional

Até o presente momento, foram apresentados os conceitos pertinentes à controladoria, suas funções e seus artefatos. A necessidade de um setor de controladoria instituído hierarquicamente não caracteriza a única forma de existência do conceito de controladoria em uma organização.

Dessa forma, de acordo com Fernandes (2000, p.168), “a atividade de controladoria é

um conjunto de processos organizados de uma forma lógica, mas não depende da existência de um órgão específico”. Para tanto, a necessidade de identificar as funções de controladoria, mesmo que não exista o setor constituído, é essencial para que haja sinergia dos processos.

A unidade organizacional é definida por Peleias (2002, p.13) como “uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”. Conforme Padoveze (2004, p. 31), “é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do Sistema empresa”.

Uma definição clara de controladoria enquanto órgão do sistema formal pode ser encontrada em Borinelli (2006, p.198), ao conceituar que a Controladoria é:

[...] o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle de processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Desse modo, é possível conceituar o sistema formal de controladoria como um órgão de responsabilidade administrativa, que, por meio dos dados obtidos em suas diversas funções e artefatos, proporciona subsídios aos gestores para as fases de planejamento, execução e controle, e também aos seus *Stakeholders*, para transparência das práticas administrativas, resultando em confiabilidade.

2.1.2.2 Missão da controladoria

Para que haja a existência do setor de Controladoria e de qualquer empresa ou departamento, a necessidade da caracterização da missão é fundamental à continuidade do órgão; tal missão deve estar alinhada estrategicamente com a missão da organização.

Segundo Mossimann e Fisch (1999, p.90), a missão da controladoria é “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Valor econômico deriva-se do termo lucratividade e sobrevivência, e em casos de Entidades que não visam ao lucro e são subsidiadas por iniciativas públicas, o termo que

melhor se adapta à missão do órgão controladoria seria o de Beuren (2002, p. 22-23), que afirma que controladoria deve:

[...] coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.

Como aponta Borinelli (2006, p. 204), a razão de existência do órgão Controladoria é

[...] zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

O setor de controladoria constituído, de forma geral, deve ter a missão alinhada à da entidade, e deverá assegurar a continuidade dessa missão pela integração e sinergia entre as áreas, proporcionando um resultado eficaz da proposta social da organização.

2.1.2.3 Objetivos da controladoria

Objetivos são os propósitos e as metas que o órgão controladoria deve estipular para assegurar o cumprimento da missão atribuída ao setor.

Segundo Peleias (2002), os objetivos da controladoria são:

- a) subsidiar, de forma ampla e incondicional, o processo de gestão, propiciando aos diversos gestores as condições necessárias ao planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios, de forma detalhada e global;
- b) contribuir para que os gestores ajam no sentido de otimizar os recursos;
- c) certificar-se de que os sistemas de informação para apoio ao processo de gestão gerem informações adequadas aos modelos decisórios dos principais usuários na organização;
- d) certificar-se da padronização, da homogeneização de instrumentos (políticas, normas, procedimento e ações) e das informações (sobre desempenhos e resultados planejados e realizados) em todos os níveis de gestão da organização;
- e) desenvolver relações com os agentes de mercado que interagem com as empresas, no sentido de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.

Para Mosimann e Fisch (1999), os objetivos da controladoria são:

- a) garantir informações adequadas ao processo decisório;
- b) colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia em suas áreas, quanto aos aspectos econômicos;
- c) assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Para o cumprimento da missão, os objetivos devem estar ligados às tarefas que facilitem a realização das propostas instituídas pela missão.

Como salienta Borinelli (2006), o propósito para o cumprimento da missão compreende:

- a) subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- b) garantir informações adequadas ao processo decisório;
- c) monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- d) colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia em sua área;
- e) administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- f) zelar pelo bom desempenho da organização;
- g) viabilizar a gestão econômica;
- h) criar condições para se exercer o controle;
- i) contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos;
- j) desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.

De forma geral, o objetivo principal do órgão de controladoria é fornecer informações detalhadas aos processos de gestão e controlar os resultados obtidos, para viabilizar e concretizar as propostas instituídas pela missão do setor.

2.1.2.4 Subordinação hierárquica da controladoria e departamentalização

Para a eficácia da missão instituída ao setor de Controladoria, a determinação do posicionamento hierárquico é fundamental para que a missão seja concretizada, pois se trata

de posição estratégica, e deve estar bem definida pela organização quanto à sua importância.

Um dos fatores a ser considerado para o posicionamento hierárquico do setor de controladoria é o tipo de estrutura organizacional adotada pela empresa. Para Donaldson (1999, p. 105), trata-se do:

[...] conjunto recorrente de relacionamentos entre os membros da organização [...] o que inclui (sem se restringir a isto) os relacionamentos de autoridade e de subordinação como representados no organograma, os comportamentos requeridos pelos regulamentos da organização e os padrões adotados na tomada de decisão, como descentralização, padrões de comunicação e outros padrões de comportamento. [...] Não há definição de estrutura organizacional que circunscreva firmemente seu objeto a priori; mas cada [abordagem teórica] focaliza vários aspectos diferentes da estrutura organizacional, sem pretender que seu foco esgote as questões.

A posição da Controladoria no organograma da empresa é de suma importância para a compreensão do seu papel na gestão. Sobre a posição da controladoria na organização, Kanitz (1976, p.8) afirma que “a rigor, o controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa”. E acrescenta que “a controladoria presta um valioso serviço de informação e análise para todos os administradores de linha da empresa”.

Em consonância com essas afirmações, Francia apud Padoveze (2000) argumenta que a posição do *controller* deve ser de *staff* da alta administração, devendo responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, tendo suas funções diferenciadas do tesoureiro.

Conforme Padoveze, a posição do *controller* deve ser separada daquela do responsável pela tesouraria. No entanto, o autor entende que, para alcançar seus objetivos e sua missão específica, a controladoria seria mais bem caracterizada como órgão de linha.

Em relação às áreas subordinadas à controladoria, na visão de Padoveze (2000), uma vez que a estruturação da controladoria esteja ligada aos sistemas de informações necessários à gestão, pode-se dividir esse órgão em duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle.

O mesmo autor sugere que, à área contábil e fiscal, estejam subordinados a contabilidade societária, o controle patrimonial e a contabilidade tributária. Subordinados à área de planejamento e controle, estariam o orçamento e as projeções, a contabilidade de custos, a contabilidade por responsabilidade e o acompanhamento do negócio e estudos especiais.

Segundo Padoveze (2004), a estrutura da controladoria basicamente é responsável

pelo sistema de informação Contábil Gerencial da empresa, estruturada em duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle. A área contábil financeira é encarregada da emissão das informações societárias, fiscais e tributárias, e a de planejamento e controle é responsável pelas questões orçamentárias, de custos, da contabilidade por responsabilidade e pelas projeções de cenários econômicos e estatísticos.

Outros fatores estão relacionados ao processo de hierarquização do setor de controladoria. De acordo com Chagas (2000), são:

- a) nível de complexidade das atribuições conferidas ao órgão;
- b) porte da organização;
- c) patamar tecnológico atual e planejado;
- d) custo envolvido na implantação da estrutura.

Além desses fatores, são determinantes para o posicionamento hierárquico do setor de controladoria: o tipo da estrutura organizacional, o perfil do gestor, o clima e a cultura organizacional, a política, entre outros.

Várias publicações divergem sobre o posicionamento hierárquico da controladoria:

- a) para Kanitz (1976), Yoshikawa (1997), Santos (2004) e Donnelly (1981), a controladoria deve ser um órgão subordinado à Presidência /ao CEO (*chief executive officer*);
- b) para Hassler e Harlan (1958) deve estar subordinado à Presidência ou Vice-presidência de Finanças.;
- c) para Padoveze (2004), deve estar subordinado à Diretoria ou Vice-Presidência Administrativa;
- d) para Tung (1993), Horngren (2004) e Scheumann (1999), deve estar subordinado à Vice-Presidência de Finanças /ao CFO;
- e) para Santos (2004), deve estar subordinado ao Conselho de Administração.

De acordo com os autores acima, hierarquicamente, o setor de controladoria tem uma posição estratégica. Sobre isso, Yoshikawa (1997, p. 24) aponta que “a liberdade necessária para o acompanhamento de todas as operações realizadas, sendo independente hierarquicamente em relação às demais áreas da organização”. E Martin (2002, p. 7) ressalta que “a Controladoria deve ter um posicionamento na estrutura organizacional das empresas

totalmente independente dos órgãos de administração”.

Sobre a discussão se o setor de Controladoria deverá estar posicionado como um órgão de linha ou *staff*, Borinelli (2006) concorda com o posicionamento da Controladoria como órgão de linha, argumentando que o órgão posicionado como *staff* apenas ofereceria subsídios para tomada de decisões.

De acordo com Oliveira (2000, p.148), o posicionamento em “linha tem ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria não têm ação de comando, pois apenas aconselham as unidades de linha no desempenho de suas atividades”.

A respeito da discussão sobre o posicionamento da Controladoria como órgão de linha ou de *staff*, Mosimann e Fisch (1999, p. 89) escrevem que “vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de staff, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabilizar por seus resultados”.

A controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas sim prestar assessoria no controle, informando à cúpula administrativa os resultados das áreas. Para contrapor esse ponto de vista, conforme Catelli (1999), o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha, porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Assim, o principal papel hierárquico da controladoria, além de assessorar, é que participar de todo o processo decisório sobre as atividades, haja vista a importância de sua atividade e missão.

A controladoria, hierarquicamente, conforme relatos literários e posição estratégica como órgão de decisão, deve ser composta pelos seguintes departamentos, segundo Borinelli (2006):

- a) Contabilidade Geral ou Financeira – função contábil;
- b) Contabilidade Societária – função contábil;
- c) Contabilidade Gerencial – função gerencial-estratégica;
- d) Planejamento, Orçamento e Controle – função gerencial-estratégica;
- e) Contabilidade de Custos – função de custos;

- f) Contabilidade Fiscal ou Tributária – função tributária;
- g) Seguros e Controle Patrimonial;
- h) Controles Internos – função de controle interno;
- i) Riscos – função de controle de riscos;
- j) Sistemas de Informações – função de gestão da informação.

Esses departamentos devem fazer parte da proposta de implantação de uma unidade de controladoria, em que devem ser atribuídas as funções necessárias à eficácia do órgão.

2.2 A controladoria no suporte à gestão

2.2.1 A controladoria e a estratégia

A utilização dos recursos da controladoria é de vital importância para dar confiabilidade, velocidade e segurança à fluidez das informações para o processo de tomada de decisões.

A controladoria, em um processo de gestão estratégica, torna-se importante a partir do momento em que subsidia os gestores de informações sobre o andamento do processo estratégico, e evidencia possíveis problemas que necessitem de mudanças nos objetivos estratégicos.

Como ressalta Padoveze (2004), a definição de Controladoria está associada à atividade que, por meio do Sistema de Informação Contábil, abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico da companhia, com informações tanto financeiras quanto não financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

Para Martins apud Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002, p.29), a Controladoria sob enfoque Estratégico significa pensar, no longo prazo, em tudo o que é vital à sobrevivência da empresa e ao aumento da capacidade competitiva. Representa a obrigação de começar a introduzir indicadores, procurar identificar quais são, implantar acompanhamento para verificar as aderências da empresa com relação ao seu plano estratégico e uma ampliação muito forte, para que passem a agregar informações, além das monetárias, as físicas, de produtividade, de qualidade, amplamente objetivas.

Dessa forma, percebe-se que o conceito de “Estratégica” busca preparar a entidade para pensar e planejar a longo prazo. Sendo assim, conforme destaca Figueiredo (1995), a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.

De acordo com Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), para que a Controladoria possa contribuir para a efetividade do processo de gestão estratégica, deve desempenhar as seguintes funções:

- a) estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- b) medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões;
- c) reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- d) medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos.
- e) dar proteção aos ativos da empresa.

O alinhamento da Controladoria com os propósitos estratégicos de uma organização requer que as funções descritas acima possuam um real valor, para satisfazer às necessidades de informações dos seus gestores, e evidenciar as possíveis mudanças a serem feitas nos objetivos, para que o planejamento estratégico seja cumprido.

2.3 Instrumentos da controladoria

Os instrumentos da Controladoria são: Processo de Gestão e Sistemas de Informações. O processo de gestão é composto pelas etapas do planejamento, execução e controle, em que os gestores planejam suas ações, implementam os planos e avaliam o resultado do que foi idealizado e orçado. E os Sistemas de Informações servem de suporte ao bom desempenho da gestão econômica. A controladoria disponibiliza aos gestores sistemas de informações gerenciais, e esses gestores tomarão decisões e avaliarão aquelas já executadas.

Segundo Catelli (1999, p. 144), “os sistemas de informações gerenciais constituem instrumentos para que os gestores atuem no sentido da otimização de resultados e devem, portanto, estar integrados ao processo de gestão, atendendo as necessidades dos gestores”. Ainda segundo o autor, os sistemas de informações subdividem-se em:

- a) Sistemas de informações sobre variáveis ambientais;
- b) Sistemas de Simulações e Orçamentos;
- c) Sistema de padrões e Informações de Resultado;
- d) Sistema de Avaliação de Desempenho.

O quadro 1 demonstra a integração do processo de gestão e dos sistemas de informação:

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento Estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento Operacional: Pré-planejamento Planejamento de longo, médio e curto prazos	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário). Sistemas de Orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistema de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado com o sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados

QUADRO 1 - Processo de gestão e sistemas de informações

Fonte: adaptado de Catelli (1999)

Nesse sentido, as contribuições da controladoria para o processo de gestão, conforme Peleias (2002), são:

- a) subsídio à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuação como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional;
- b) subsídio à etapa de execução, por meio de informações que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão, realizado pelo registro dos eventos e transações efetivamente concluídos;
- c) subsídio à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade com o que se obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos. Nessa etapa, ocorrem as avaliações de desempenho e de resultado. A contribuição da controladoria nesse processo é a elaboração e análise do desempenho dos gestores, das diferentes áreas da empresa e de sua própria atuação; pois também é uma das áreas de responsabilidade, que deve contribuir para o cumprimento da missão da organização e a definição das regras de realização da análise dos resultados gerados pelos produtos e

serviços, participação, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões para eventos, transações e atividades, e a avaliação do resultado dos serviços que presta à organização.

Portanto, a controladoria deve estar presente em todas as fases do planejamento estratégico, no seu planejamento, na execução e no controle de todos os processos.

2.3.1 Planejamento

Do ponto de vista da gestão empresarial, segundo Catelli (1999), é fundamental para uma empresa, diante de um ambiente de turbulências, ter um planejamento cuidadoso de suas ações, uma implementação adequada dos planos e uma avaliação sistêmica do desempenho realizado. Tais aspectos evidenciam a necessidade de as empresas terem um processo de gestão estruturado na forma do ciclo: planejamento, execução e controle.

Planejar significa decidir antecipadamente, ou seja, escolher alternativas de ação que possibilitem alcançar resultados desejados, controlando assim o futuro da empresa. O Planejamento é uma das etapas do processo de gestão, em que os gestores irão projetar cenários e escolher a melhor alternativa, minimizando os riscos e as incertezas. Nessa etapa, as variáveis ambientais serão analisadas, e as análises interna e externa serão feitas.

Análise externa compreende a análise dos cenários: político, econômico, social, legal, fiscal, concorrência, fornecedores, ecologia, tecnologia, em que serão encontrados os pontos favoráveis e desfavoráveis para a obtenção da meta. E na análise externa, serão encontradas as ameaças e oportunidades.

Após a análise externa, será feita uma avaliação do ambiente interno, em que as necessidades de recursos requeridos para se atingir os objetivos precisarão ser avaliadas, sejam esses humanos, financeiros, materiais, informações, tecnológico, etc.

Quanto ao planejamento, pode ser dividido em estratégico, tático e operacional. O planejamento estratégico explica como os objetivos devem ser atingidos, especifica as ações que devem ser executadas e o que deve e como deve ser feito. É a etapa do planejamento em que a missão da empresa deverá ser formalizada, em que as oportunidades e ameaças, os pontos fortes e fracos deverão ser analisados.

Nesse momento, os gestores precisam planejar o produto da empresa, em que

mercado ela vai atuar, quem serão seus clientes, fornecedores, colaboradores, e quais serão seus recursos. Assim, ambas as análises, interna e externa, serão feitas nesse momento. Segundo Catelli (1999, p. 130), “a fase do planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa.”

O planejamento tático é a elaboração de estratégias por departamento, ou seja, as áreas que, por meio da missão da empresa, construirão seus planos.

O planejamento operacional é a quantificação física e monetária do planejamento estratégico. Do planejamento operacional, surge o orçamento, permitindo saber se, com as estratégias elaboradas, a empresa será capaz de atingir seus objetivos.

Conforme o referido autor “o processo de planejamento operacional compreende as seguintes etapas” (p.132):

- a) estabelecimento dos objetivos operacionais;
- b) definição dos meios e recursos;
- c) identificação das alternativas de ação;
- d) simulação das alternativas identificadas;
- e) escolha das alternativas identificadas;
- f) escolha das alternativas incorporadas ao plano;
- g) estruturação e quantificação do plano;
- h) aprovação e divulgação do plano.

O planejamento é de suma importância para as tomadas de decisões eficazes; entretanto, no contexto empresarial brasileiro, pode-se afirmar que, talvez por falta de cultura ou até mesmo comodismo, recorre-se pouco ao hábito de planejar. Os gestores deveriam exercitar mais a arte de projetar cenários, e não somente tomar decisões em intuições empresariais. Vale lembrar que essas decisões são relevantes, porém, quando em conjunto com o planejamento, tornam-se aliadas na busca da eficácia organizacional.

2.3.2 Execução

Segundo Mossimann e Fish (1999, p. 45), “execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância

com o que anteriormente foi planejado.” Trata-se da etapa do processo de gestão em que as ações são implementadas e surgem as transações realizadas. É a fase em que os *inputs* são introduzidos e transformados em *outputs*, ou seja, os recursos são consumidos e os bens e serviços gerados.

Durante a execução, alguns ajustes ao planejado podem ser feitos, sempre salvaguardando a missão da empresa. Quando da execução, alguns sistemas são acionados, como, por exemplo, estoques, contas a pagar, contas a receber, caixa, imobilizado, custos e receitas, etc. Em suma, é o dia a dia da empresa, o operacional.

2.3.3 Controle

A expansão da empresa, de uma forma geral, aliada às contínuas mudanças que ocorrem em seu ambiente, tem levado os gestores a realizarem suas tarefas com a preocupação simultânea de verificação dos resultados de suas ações.

A função de controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas, a fim de atingir um bom desempenho. A descentralização empresarial e a delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos ocorreram em troca da prestação de informações periódicas, da submissão às críticas dos superiores quanto às decisões tomadas e da obediência aos parâmetros estabelecidos para decisões futuras.

Segundo Nakagawa (2002) são objetivos do Controle:

- a) conhecer a realidade;
- b) compará-la com o que deveria ser;
- c) tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens;
- d) tomar atitudes para sua correção.

Para Catelli (1999, p. 138), “o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa em sua totalidade”. Ainda, o controle envolve quatro etapas:

- a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- b) reunir informações sobre o desempenho real;

- c) comparar o desempenho real com o previsto;
- d) verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências, quando possível.

Conforme a figura 2, devem fazer parte da unidade controladoria, em seu modelo de gestão, o planejamento estratégico, o planejamento operacional, a execução e o controle. Devem também ser subsidiado por um sistema de informações que gere dados para a tomada de decisões:

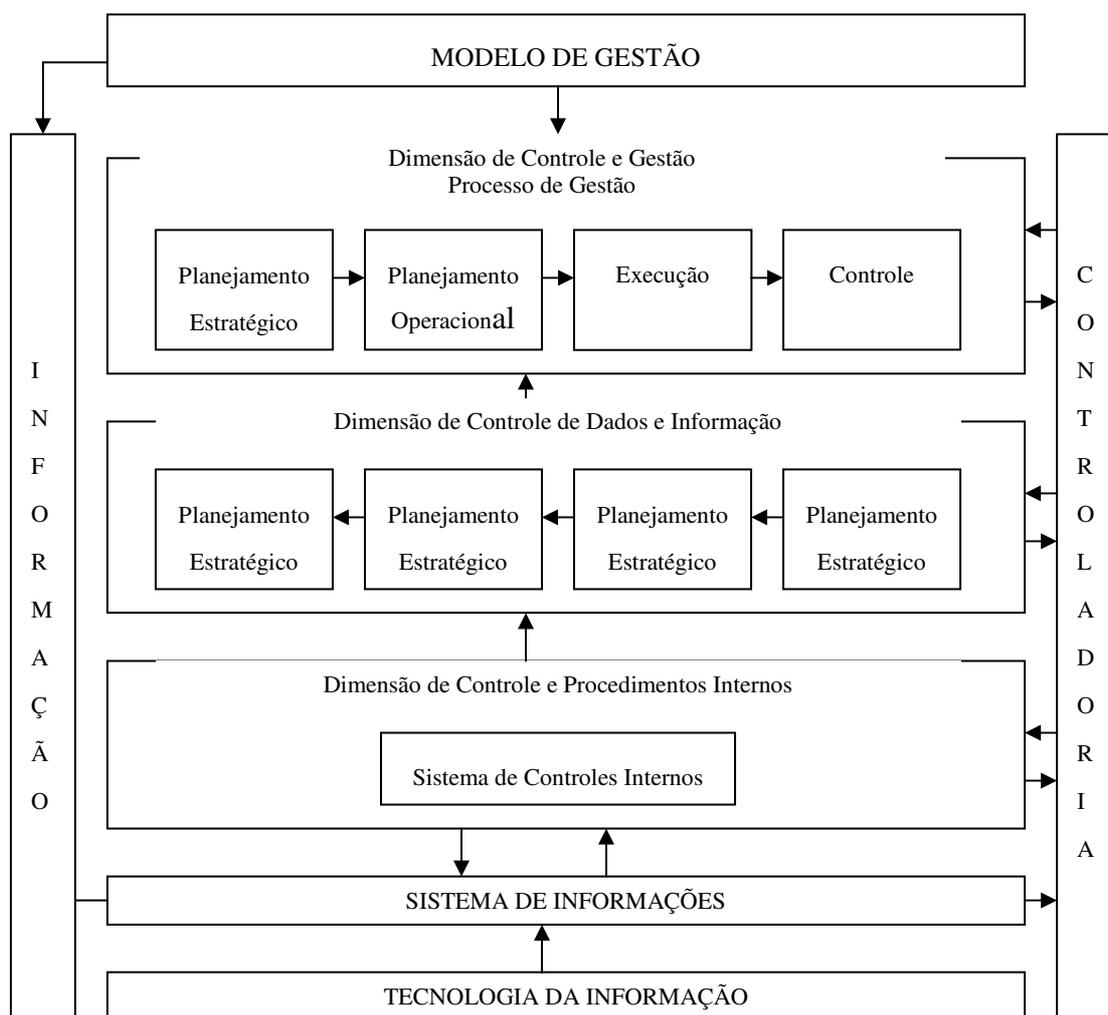


FIGURA 2 – Modelo de gestão da Unidade Controladoria

Fonte: adaptado de Nakagawa (2002)

2.4 Funções da controladoria

Como forma de contribuir para a lacuna existente sobre uma plataforma teórica da Controladoria, principalmente em função da falta de consenso dos autores sobre o tema,

Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, sistematizou o conhecimento teórico sobre Controladoria numa estrutura teórica, que denominou Estrutura Conceitual Básica de Controladoria - ECBC.

Salienta-se que esse foi um dos objetivos específicos do trabalho do autor, e o objetivo geral foi verificar se essa estrutura reflete as práticas de Controladoria das 100 maiores empresas privadas que operam no Brasil, práticas essas levantadas por meio de pesquisa de campo. Ainda, sistematizou o posicionamento de autores, com o fim único de chegar a uma definição concreta de aspectos relacionados à Controladoria, sob três perspectivas:

- a) como ramo do conhecimento (aspectos conceituais);
- b) como conjunto de atividades, funções e artefatos (aspectos procedimentais);
- c) como órgão do sistema formal organizacional das entidades (aspectos organizacionais).

Não foi objeto de seu estudo demonstrar mais detalhadamente o conteúdo, a forma e a intensidade dos assuntos tratados nos livros nacionais de Controladoria. Vale ressaltar que, nesta pesquisa, serão tratados somente os aspectos relacionados às perspectivas 2 e 3, referentes às funções de controladoria e de seu sistema formal.

Em seu trabalho, o referido autor afirma que os estudos de Controladoria não possuem funções ou atividades, pois esses elementos pertencem às unidades ou áreas de uma organização, não necessariamente denominadas Controladoria.

Para Peleias (2002), o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa, e dependem das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre.

O que se pode observar por essa definição é que cada empresa atribui funções à controladoria que melhor se adaptem à sua forma de gestão, onde somente respeitando esta cultura, o setor irá atender às necessidades da entidade.

Borinelli (op.cit.) destaca um quadro em que resume as atividades de controladoria mais citadas segundo a literatura, traçando um comparativo entre os autores brasileiros e os estrangeiros:

Atividade	Autores (em %)	
	Brasileiros	Estrangeiros
Gerenciar o Departamento de Contabilidade	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informações.	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis.	21	58
Elaborar demonstrações contábeis.	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão).	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.	29	42
Realizar auditoria interna.	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	82	11
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização.	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas.	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento.	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	11	37

QUADRO 2 – Funções de Controladoria

Fonte: adaptado de Borinelli (2006)

O referido autor retrata que, pela Estrutura Conceitual Básica de Controladoria – ECBC, a Controladoria possui as seguintes funções típicas:

- a) **Função Contábil:** envolve toda a parte da contabilidade Societária ou Financeira, gerenciando as atividades de contabilidade (processamento contábil), elaborando demonstrações contábeis, atendendo às solicitações dos *stackholders* e desenvolvendo políticas e procedimentos contábeis e de controle;
- b) **Funções Gerencial-Estratégica:** coordena os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais, fornecendo informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo;
- c) **Função de Custo:** compreende as atividades de registrar, controlar, mensurar, analisar e avaliar os custos de uma organização;
- d) **Função Tributária:** envolve as atividades da Contabilidade Tributária, atendendo às obrigações legais, e elabora o Planejamento tributário da organização;
- e) **Função de Proteção e Controle dos Ativos:** controle e proteção de todos os bens da organização;

- f) **Função de Controle Interno:** monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional;
- g) **Função de controle de riscos:** evidenciação, mensuração, análise e divulgação dos diversos riscos envolvidos no negócio;
- h) **Função de Gestão da Informação:** compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicos.

O resultado da pesquisa do referido autor, no que se refere às Funções e Atividades Típicas da Controladoria no Processo de Gestão, pode ser classificado em:

2.4.1 Quanto ao planejamento organizacional

As funções e atividades típicas ao planejamento organizacional compreendem as seguintes tarefas:

- a) participar ativamente das escolhas das diretrizes e definições de objetivos estratégicos;
- b) coordenar o processo de construção, como um todo, do plano em nível operacional;
- c) assessorar as diversas unidades e funções organizacionais com informações e aconselhamentos de caráter operacional, econômico, financeiro e contábil;
- d) consolidar os diversos planos das unidades e as funções organizacionais num planejamento global integrado e otimizado.

2.4.2 Quanto ao processo de elaboração do orçamento

As funções e atividades típicas ao processo de elaboração do Orçamento compreendem as seguintes tarefas:

- a) coordenar o processo de construção do orçamento;
- b) determinar, em conjunto com a alta administração e com as demais funções e unidades organizacionais, as premissas e diretrizes orçamentárias, à luz dos planos estratégicos, tático e operacional;
- c) assessorar as demais funções e unidades da organização na elaboração dos seus

respectivos orçamentos, no que se refere, dentre outros aspectos, aos conceitos de mensuração a serem utilizados;

- d) consolidar os orçamentos das áreas num orçamento global para toda a organização, em seus aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais, buscando a otimização do todo;
- e) avaliar os orçamentos das unidades e o orçamento consolidado, para verificar se atende às definições dos planos estratégico, tático e operacional.

2.4.3 Quanto ao processo de execução dos planos

As funções e atividades típicas ao processo de execução dos planos compreendem as seguintes tarefas:

- a) auxiliar as diversas unidades e funções organizacionais na aplicação dos recursos planejados;
- b) dar suporte às diversas unidades e funções organizacionais na implementação dos projetos;
- c) coordenar os esforços dos gestores das diversas unidades e as funções organizacionais na consecução dos seus respectivos objetivos e também dos objetivos da empresa como um todo;
- d) fornecer apoio informacional sobre o andamento da implementação dos planos.

2.4.4 Quanto às atividades de processo e controle

As funções e atividades típicas ao processo de execução dos planos compreendem as seguintes tarefas:

- a) gerar informações que contemplem eventos planejados e realizados, a fim de verificar o grau de aderência entre os planos e o real;
- b) gerar relatórios que apontem desvios em relação ao planejado;
- c) interagir com as demais funções e unidades organizacionais, no sentido de identificar as causas dos desvios;

- d) exercer efetivamente o controle;
- e) garantir a eficácia do sistema de controle;
- f) revisar periodicamente o sistema de controle;
- g) coordenar o processo de controle.

2.4.5 Quanto às atividades de processo de adoção de medidas corretivas

As funções e atividades típicas ao processo de execução dos planos compreendem as seguintes tarefas:

- a) em conjunto com as outras funções e áreas organizacionais, identificar as possíveis e necessárias medidas corretivas a serem adotadas;
- b) avaliar o impacto das medidas corretivas propostas;
- c) monitorar a implementação das medidas corretivas.

2.4.6 Quanto às atividades de processo de adoção de avaliação de desempenhos

As funções e atividades típicas ao processo de execução dos planos compreendem as seguintes tarefas:

- a) auxiliar no processo de escolha dos indicadores e parâmetros que compõem o desempenho;
- b) mensurar o desempenho;
- c) fornecer bases informativas para que os gestores das diversas funções e unidades organizacionais e a alta administração procedam à avaliação e, conseqüentemente, ao julgamento do desempenho;
- d) participar do processo de avaliação de desempenho, fornecendo opiniões que possam auxiliar a entidade na correta avaliação de desempenhos.

De acordo com a análise bibliográfica feita, as atribuições dadas à unidade controladoria são: execução e controle das atividades de planejamento, orçamento, análise de desempenho e avaliação de ambientes, e Kanitz (1976, 152) destaca ainda que “a

controladoria tem a finalidade de avaliar e controlar o desempenho das diversas divisões da empresa”.

Conforme Padoveze (2004, p.166), cabe à controladoria “concomitantemente, efetuar o monitoramento e apoio aos gestores individuais sobre seus orçamentos”. E para Tung (1993), a controladoria é quem exerce o controle, atuando com cada uma das funções e unidades organizacionais e seus respectivos gestores.

Grande e Beuren (2008), abordando a pesquisa de Borinelli (2006) por meio de um levantamento feito com os principais autores de livros que citam as atividades de controladoria, dividem o levantamento em Funções e Atividades Típicas da Controladoria e Funções e Atividades Típicas da Controladoria no Processo de Gestão, destacando as principais citações feitas pelos autores nacionais, segundo as tabelas 1 e 2:

Funções	Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7
Função Contábil			X	X	X		X
Função Gerencial-estratégica			X	X	X	X	
Função de Custos	X		X	X	X		X
Função Tributária				X	X		
Função de Proteção e Controle de Ativos			X	X	X		X
Função de Controle Interno				X	X		
Função de Controle de Riscos				X			
Função de Gestão da Informação		X			X	X	X

TABELA 1 – Abordagem literária sobre as funções de controladoria A

Fonte: adaptado de Grande e Beuren (2008)

Funções	Abordagem encontrada nos livros						
	1	2	3	4	5	6	7
Planejamento Estratégico	X	X	X	X	X	X	X
Elaboração do Orçamento	X	X	X		X	X	X
Execução dos Planos					X	X	
Controle	X	X	X	X	X	X	X
Adoção de Medidas Corretivas			X		X		X
Avaliação de Desempenho	X		X	X	X	X	X

TABELA 2 – Abordagem literária sobre as funções de controladoria B

Fonte: adaptado de Grande e Beuren (2008)

De modo geral, as principais funções de uma Controladoria, na visão de Catelli (1999), são:

- a) **subsidiar o processo de gestão:** efetuar a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas, objetivando ao melhor desempenho econômico da empresa como um todo; medir e avaliar a performance orçamentária em nível global e por unidade; elaborar orçamento consolidado das diversas áreas da empresa; realizar estudos de viabilidade econômica, financeira e de investimentos; elaborar, periodicamente,

relatórios de análise da performance da gestão, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto à correção de desvios; planejar e simular novos cenários, envolvendo novos produtos, processos, atividades, avaliando o comportamento e o resultado; mensurar e acompanhar os riscos (todos) a que a empresa está sujeita e participar ativamente do desenvolvimento de novos projetos da empresa, inclusive atentando à administração de mudanças que surgirem em função deles;

- b) **apoiar a avaliação de desempenho:** avaliar o desempenho dos gestores e das áreas de responsabilidade; efetivar o controle dos desempenhos, assegurando, dessa forma, que o resultado econômico global seja efetivamente atingido; gerenciar o lucro através da utilização de ferramentas que permitam observar a rentabilidade por cliente, produto e canal, em tempo hábil para a tomada de decisão, e gerenciar estrategicamente os custos;
- c) **apoiar a avaliação de resultado:** avaliar o resultado econômico de produtos e serviços e monitorar e orientar o processo de estabelecimento de padrões;
- d) **gerir os sistemas de informações:** manter um sistema de informações econômico-financeiro que apóie todas as fases do processo decisório; definir e uniformizar conceitos que deverão ser adotados por toda a organização; padronizar e harmonizar o conjunto de informações econômicas (modelo de informação) e elaborar modelo de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores;
- e) **atender aos agentes do mercado:** analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa; atender aos diversos agentes de mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o Gestor responsável; preparar informações para os órgãos normativos, mercados e acionistas e avaliar a concorrência.

Conforme a dimensão da empresa, a Controladoria passa a ter maior importância em razão das funções que executa. Em organizações de pequeno porte, suas funções podem ser executadas diretamente pelo dono da empresa, que participa mais diretamente, desde o processo produtivo até o controle financeiro.

Pode-se concluir, nessas circunstâncias, que o acompanhamento será realizado de forma mais próxima possível. Isso porque, em virtude do tamanho da empresa, o controlador

(neste caso, o próprio dono) tem total conhecimento de todos os aspectos relacionados à organização, como, por exemplo, o relacionamento com seus clientes e fornecedores, sua situação financeira, a formação de seu pessoal e se os objetivos estabelecidos estão sendo atingidos de maneira satisfatória ou não, além do conhecimento das previsões e expectativas para a empresa.

Por outro lado, com o aumento do porte da organização, crescem também a complexidade das operações e a dificuldade em se manter um controle e acompanhamento efetivo direto de todos os pontos citados. Em função disso, a Controladoria passa a ser de fundamental importância, no sentido de fornecer, aos gestores, informações para a tomada de decisão e para o acompanhamento da situação real da empresa.

De acordo com Mossimann e Fisch (1999), a controladoria deve subsidiar e garantir informações precisas sobre a atividade para colaborar com os gestores no processo decisório, assegurando assim a eficácia empresarial.

Pensa-se que, nas análises das informações, estaria a controladoria integrada ao processo de decisão, ação, informação e controle. Cabe a divulgação dessa visão nos meios empresariais, de forma que a Controladoria se torne um órgão de vital importância nos processos e nas decisões da organização.

Apesar de estar dentro do âmbito da informação, uma das mais importantes funções da Controladoria atualmente é o acompanhamento e a avaliação do desempenho estratégico. Pelo fato de a empresa estar inserida num ambiente cada vez mais competitivo, a definição da estratégia e seu acompanhamento pode representar a diferença de uma organização bem sucedida.

A Controladoria, mais até do que todas as outras áreas, precisa adaptar-se aos novos desafios, principalmente para fornecer, avaliar e controlar todos os procedimentos e resultados gerados pela organização. O enfoque a ser considerado deve abranger aspectos não apenas do âmbito financeiro, mas também aqueles relacionados às demais áreas das empresas que também influenciam nos objetivos financeiros.

Em resumo, para que sejam atingidos os resultados almejados, a atuação da Controladoria não deve ater-se apenas a analisar e controlar informações financeiras, mas, também, em se concentrar na antecipação dos resultados obtidos, pois o objetivo final de uma empresa, o lucro, é obtido a partir da performance de diversos elementos dentro da organização.

Catelli (2001) define, apoiado na teoria da contabilidade e numa visão multidisciplinar, que a controladoria é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informação e modelo de gestão econômica, que supram adequadamente às necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Assim, todas as áreas devem estar coordenadas, ou seja, os funcionários precisam ter a formação adequada para que suas funções sejam bem executadas, os processos internos precisam estar bem estruturados para otimizar o fluxo das operações, os clientes devem estar satisfeitos com os serviços prestados, e todos esses aspectos devem estar inter-relacionados, de forma a garantir um bom desempenho à organização. Para que todos esses pontos sejam considerados, é fundamental a correta formulação de um planejamento estratégico que contemple a extensão dessas questões.

A correta definição dos objetivos almejados pela empresa e sua correlação com a estratégia, compatível com a organização, irão proporcionar à Controladoria os instrumentos e informações necessários para a execução de suas funções.

Inicialmente, a Controladoria deve estar preparada para incorporar informações relativas ao futuro da organização, ou seja, seu leque de informações deve abranger análises relacionadas à tendência do ambiente em que atua, mercados potenciais, vida útil de seus produtos e dados relacionados a um planejamento de longo prazo, que serão evidenciados aos gestores da organização, além de servir como instrumento de tomada de decisões operacionais e estratégicas.

Outra barreira a ser transposta refere-se às áreas que devem ser abrangidas no contexto apresentado. A grande preocupação relativamente às informações financeiras é totalmente válida, porém, para a avaliação de resultados, deve-se entender a organização como um todo.

O objetivo da contabilidade em refletir corretamente as transações em termos econômicos e proporcionar a evidenciação necessária para o entendimento da empresa deve ser complementado com informações relacionadas aos fatores que levaram a atingir esses resultados, acompanhados das alternativas existentes para sua melhoria. Dessa forma, na avaliação da empresa, devem estar presentes informações referentes a todas as variáveis que possam contribuir, influenciar ou alterar seus resultados.

2.5 As entidades do SESC sob o ponto de vista econômico e estrutural

2.5.1 Aspectos sociais relacionados ao SESC

Em maio de 1945, durante o período Vargas, os empresários brasileiros da indústria, do comércio e da agricultura buscavam caminhos para o País. A conferência das Classes produtoras lançou a Carta da Paz Social, objetivando a conciliar o crescimento econômico com a justiça social, com vistas a garantir uma sociedade democrática e a harmonia entre capital e trabalho. Nascia a idéia de criação de um órgão que fosse capaz de atender às necessidades dos trabalhadores do comércio, indústria e agricultura da época.

Com o objetivo de atender às necessidades sociais urgentes e de propiciar aos trabalhadores do campo e da cidade maior soma de bem estar e igualdade de oportunidades, propõem-se os empregadores a criar um fundo social a ser aplicado em obras e serviços que beneficiem os empregados de todas as categorias, e em assistências social em geral, repartindo com os institutos existentes as atribuições assistenciais e de melhoramento físico e cultural da população. O objetivo do Fundo Social é promover a execução de medidas que, não só melhorem continuamente o nível de vida dos empregados, mas lhe facilitem os meios para o seu aperfeiçoamento cultural e profissional. (Carta da Paz Social, Teresópolis, Maio de 1945).

Criado em decorrência do Decreto-Lei n.º 9.853, de 13 de setembro de 1946, pelo então Presidente Eurico Gaspar Dutra, a entidade de Serviço Social do Comércio, mantida pelo comércio para servir ao comerciário, tem em seu programa o desenvolvimento de iniciativas e obras de caráter Educacional, Cultural, de Lazer e de Saúde.

A sua criação teve origem nas recomendações das conferências de Teresópolis e Araxá, em que as classes produtoras deliberaram contribuir diretamente para a política de Paz Social, visando à harmonia e cooperação entre empregados e empregadores e seu bem estar social.

Para o cumprimento desse objetivo, o SESC conta com uma Administração Nacional constituída de Conselho Nacional (órgão deliberativo), com um Departamento Nacional (executivo) e um Conselho Fiscal com jurisdição em todo o território Nacional.

Além de promover o bem-estar social, o SESC contribui para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade, com uma ação educativa que exercita os indivíduos e os grupos para a integração na nossa sociedade. Entre seus objetivos, inclui-se, também, a contribuição para propiciar à família comerciária Cultura, Educação, Lazer e Saúde.

Para a consecução dos seus fins, de acordo com o Decreto n.º 61.836 de 05 de

Dezembro de 1967, o SESC deve:

- a) organizar os serviços sociais adequados às necessidades e possibilidades locais, regionais e nacionais;
- b) utilizar os recursos educativos e assistentes, tanto públicos quanto particulares;
- c) estabelecer convênios, contratos e acordos com órgãos públicos, profissionais e particulares;
- d) promover quaisquer modalidades de cursos e atividades especializadas de serviço social;
- e) conceder bolsas de estudo, no país e no estrangeiro, ao seu pessoal técnico, para formação e aperfeiçoamento;
- f) contratar técnicos, dentro e fora do território nacional, quando necessário ao desenvolvimento e aperfeiçoamento de seus serviços;
- g) participar de congressos técnicos relacionados com suas finalidades;
- h) realizar, direta ou indiretamente, no interesse do desenvolvimento econômico-social do país, estudos e pesquisas sobre as circunstâncias vivenciadas dos seus usuários, sobre a eficiência da procuração individual e coletiva, sobre aspectos ligados à vida do trabalhador e sobre as condições sócio-econômicas das comunidades;
- i) servir-se dos recursos audiovisuais e dos instrumentos de formação da opinião pública, para interpretar e realizar a sua obra educativa e divulgar os princípios, métodos e técnicas de serviço social;
- j) promover, por processos racionais e práticos, a aproximação entre empregados e empregadores;
- k) desenvolver programas nos âmbitos da educação, cultura, saúde, assistência e lazer; nessa última categoria, devem estar inclusas as atividades de turismo em suas diversas modalidades.

Entidade de caráter privado, o SESC não prescinde da colaboração de órgãos afins dos Ministérios do Trabalho, da Previdência Social e de outras instituições públicas ou privadas que atuem na mesma área. Com essa ampla cobertura, sua ação se estende aos trabalhadores no comércio e às atividades semelhantes e seus dependentes, assim como aos diversos meios ambientes que condicionam a vida do trabalhador e sua família.

A preocupação constante da Entidade SESC com o bem-estar da família comerciária levou-o a selecionar criteriosamente seus campos de ação, dentro da área social. Nos primeiros tempos, houve uma preocupação maior com os serviços assistenciais na área da saúde. Como entidade dinâmica por sua própria natureza, procura dar relevância aos problemas que mais exigem sua ação.

Com o aperfeiçoamento da previdência social no Brasil, muitas das questões às quais o SESC dava tratamento prioritário cederam lugar a outras consideradas merecedoras de melhor atenção, em consequência da própria evolução natural dos fatos sociais. Assim é que, atualmente, a ação da Entidade está distribuída por quatro grandes campos: Saúde, Educação, Cultura e Lazer.

2.5.2 Aspectos econômicos relacionados ao SESC

O SESC é uma instituição de caráter privado, sem fins lucrativos e de âmbito nacional. Foi criado em 1946, por iniciativa do empresariado do comércio e serviços, que o mantém e administra. Tem por finalidade planejar e executar medidas que contribuam para o bem estar social, a melhoria da qualidade de vida e o desenvolvimento cultural do trabalhador no comércio e serviços e de seus dependentes. Cabe-lhe, igualmente, atuar no sentido de cultivar e difundir, na coletividade, os valores de cidadania e participação social responsável.

De acordo com o Decreto n.º 61.836 de 05 de Dezembro de 1967, em seu capítulo II Art. 4º, “o Serviço Social do Comércio é uma instituição de direito privado, nos termos da Lei civil, com sede e foro jurídico na Capital da República, cabendo sua organização e direção à Confederação Nacional do Comércio”.

Conforme consta do capítulo II Art. 6º:

As despesas do Sesc serão custeadas por uma contribuição mensal dos estabelecimentos comerciais, enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio e dos demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto Nacional de Previdência Social, nos termos da Lei.

A principal fonte de renda do SESC é a contribuição dos empregadores do comércio e dos de atividades assemelhadas, calculada sobre o montante das folhas de pagamentos. Desde a criação do SESC, a contribuição era de 2%. A Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, reduziu-a para 1,5%.

Essa arrecadação dita compulsória, somada às receitas operacionais, forma o montante financeiro utilizado pela entidade para a promoção do bem estar social dos comerciários e seus dependentes.

São contribuintes obrigatórios, conforme preceitua o Art. 3º do Decreto Lei n.º 9.853, de 13 de Setembro de 1946:

Os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovado pelo Decreto nº 5.452, de 1º de maio de 1943), e os *demais empregadores* que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciários serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social do Comércio, para custeio de seus encargos.

É recepcionado pelo artigo 240 da Constituição Federal, que dispõe que “ficam ressalvadas do disposto no artigo 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”.

O INSS, órgão Federal, é responsável pela arrecadação mensal do valor de 1,5%, referente à folha de pagamento dos funcionários do comércio e serviço, através da Guia de Previdência Social (GPS), sendo esse valor repassado ao Departamento Nacional, que por sua vez, faz a distribuição aos 27 Regionais do SESC espalhados pelo Brasil.

Conforme Artigo 3º parágrafo 2º do decreto Lei 9.853 de 1946, “a arrecadação da contribuição prevista no parágrafo anterior será feita pelas instituições de previdência social a que estiverem vinculados os empregados, juntamente com as contribuições que lhes forem devidas”.

Para o controle do valor arrecadado e sua destinação, o SESC instituiu, através da Resolução 380, de 06 de Dezembro de 1978, o Código de Contabilidade e Orçamentos – CODECO, que rege todos os procedimentos contábeis e o planejamento orçamentário dos Regionais, de acordo com as normas exigidas pelos órgãos governamentais. O CODECO está ajustado a um esquema mais simplificado de orientações contábil e ao processo de prestação de contas estabelecido pelo Tribunal de Contas da União.

A Auditoria desses recursos é feita anualmente pela CGU (Controladoria Geral da União), conforme atribuição dada pelo Artigo 74 da Constituição de 1988 em seu parágrafo 2º, “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”.

Também é feita pelo Conselho Fiscal, órgão instituído por dois representantes do comércio, um do Ministério do Trabalho, um do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, um do INSS, um do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate a Fome e um representante dos trabalhadores sindicato.

Segundo o Capítulo V, Artigo 20 do Decreto-Lei 61.836, compete ao Conselho Fiscal:

- a) acompanhar e fiscalizar a execução orçamentária da Administração Nacional e dos Regionais;
- b) representar o Conselho Nacional contra irregularidades verificadas nos orçamentos ou nas contas da Administração Nacional e dos Regionais, e propor, fundamentadamente ao Presidente do Conselho Nacional, dada a gravidade do caso, a intervenção ou outra medida de menor alcance, observadas as condições estabelecidas no regimento do SESC;
- c) emitir parecer sobre os orçamentos da Administração Nacional e dos Regionais, e suas retificações;
- d) examinar, emitindo parecer fundamentado e conclusivo, as prestações de contas da Administração Nacional e dos Regionais;
- e) propor ao Conselho Nacional a lotação da Assessoria Técnica e da Secretaria, requisitando do Departamento Nacional os servidores necessários para o preenchimento;
- f) elaborar o seu regimento interno e submetê-lo à homologação do Conselho Nacional.

No tocante à Tributação, a Entidade SESC é isenta, como preceitua o Decreto-lei n.º 9.853, de 13 de Setembro de 1946, Art. 5º “aos bens, rendas e serviços da instituição a que se refere este decreto-lei ficam extensivos os favores e as prerrogativas do Decreto –Lei n.º 7.690, de 29 de Junho de 1945”. Parágrafo único – “os governos dos Estados e dos Municípios estenderão ao Serviço Social do Comércio as mesmas regalias e isenções”.

O Decreto Lei 61.836, de 5 dezembro de 1967, em seu Artigo 7º – Parágrafo Único dispõe que “ os bens e serviços do SESC gozam de imunidade fiscal, consoante o disposto no art. 20, inciso III, alínea “c”, da Constituição.

Sendo assim, para o SESC, não existe a necessidade de um planejamento tributário, pois a Entidade é imune, conforme previsto em Lei.

2.5.3 Aspectos estruturais relacionados ao SESC

Para o bom andamento dos propósitos sociais cabíveis ao SESC, o Decreto n.º 61.836, de 05 de Dezembro de 1967, em seu capítulo III, Artigo 12 estabelece que:

O SESC compreende: I – Administração Nacional (AN), com jurisdição em todo o país e que se compõe de: a) Conselho Nacional (CN) – órgão deliberativo; b) Departamento Nacional (DN) – órgão executivo; c) Conselho Fiscal (CF) – órgão de fiscalização financeira. II – Administração Regionais (AA.RR.), com jurisdição nas bases territoriais correspondentes e que se compõem de: a) Conselho Regional (CR) – órgão deliberativo; b) Departamento regional (DR) – órgão executivo.

O foco de análise e aplicação da pesquisa se dará no Departamento Regional do Estado de São Paulo, onde seu regimento interno foi aprovado pela Resolução n.º 45, de 20 de Dezembro de 2004, estabelecendo em seu Artigo 1º que O Departamento Regional (DR) é órgão executivo da Administração Regional (AR), do Serviço Social do Comércio, cuja competência é definida no Regulamento e Regimento do SESC, e compreende os seguintes órgãos, diretamente subordinados ao Diretor Regional:

- a) Assessoria Técnica e de Planejamento;
- b) Superintendência de Administração;
- c) Superintendência Técnico-Social;
- d) Superintendência de Comunicação Social;
- e) Gerência de Serviços de Engenharia;
- f) Unidades Executivas.

Compete ao Diretor Regional, conforme o Artigo 3º:

- a) organizar, dirigir e fiscalizar os serviços dos órgãos a seu cargo, baixando as necessárias instruções;
- b) propor admissão, demissão e promoção de servidores, fixar sua lotação, consignar elogios e aplicar-lhes pena disciplinar;
- c) assinar, com o Presidente do Conselho Regional, diretamente ou, no caso de Unidade Executiva, por preposto autorizado, os papéis administrativos;
- d) submeter ao Presidente do CR o plano para distribuição das despesas votadas em verbas globais;
- e) tomar a iniciativa das seguintes atribuições, adotando as providências necessárias à

sua execução: executar as medidas necessárias à observância das Diretrizes Gerais de Ação do SESC na AR e as Normas para Aplicação das Diretrizes Gerais de Ação, adaptando-as às peculiaridades regionais; ministrar assistência ao CR; realizar inquéritos, estudos e pesquisas, diretamente por meio de outras organizações, visando a facilitar a execução do Orçamento Programa; preparar e submeter ao CR o Orçamento-programa, as propostas de retificação do orçamento, a prestação de contas e o relatório da AR; executar o orçamento da AR; preparar e executar os demais serviços de administração geral da AR e sugerir medidas para a racionalização do seu sistema administrativo e apresentar, mensalmente, ao CR, a posição financeira da AR.

Compete à Assessoria Técnica e de Planejamento, conforme Artigo 4º:

- a) desenvolver e preparar estudos técnicos para a definição e a proposição de estratégias e políticas de ação do DR;
- b) prestar cooperação técnica na formulação de diretrizes de ação do DR, nos setores programáticos da entidade;
- c) coordenar o programa de intercâmbio com instituições nacionais e internacionais afins ao programa institucional da entidade;
- d) pesquisar, analisar e orientar processos de racionalização de atividades e de procedimentos técnicos e administrativos, para maior eficiência, eficácia, criatividade e qualidade das ações do DR;
- e) propor correções e reformulações, sempre que necessário, aos planos e programas em execução, e à estrutura organizacional;
- f) coordenar a política de adequação de atividades e serviços da entidade às condições sócio-econômicas da clientela;
- g) coordenar estudos e pesquisas e elaborar e supervisionar os processos de planejamento de novos equipamentos e de reformulação dos existentes.

Compete à Superintendência de Administração, conforme Artigo 5º, comandar, coordenar, controlar e executar as ações concernentes às comunicações, à informática, aos recursos materiais, à contabilidade, à controladoria, aos orçamentos, às finanças, aos recursos humanos e patrimoniais, e à administração operacional do Edifício-Sede, tendo em vista os objetivos, metas e prioridades do DR.

Conforme o artigo 6º, a Superintendência de Administração compreende:

- a) Gerência de Comunicação Administrativa;
- b) Gerência de tecnologia da Informação;
- c) Gerência de Material;
- d) Gerência de patrimônio e Serviços;
- e) Gerência de Finanças;
- f) Gerência de Recursos Humanos;
- g) Serviços de Administração Operacional do Edifício-Sede.

Compete à Superintendência Técnico-Social, conforme Artigo 14º: coordenar, administrar e executar as ações programáticas, no que tange ao desenvolvimento físico-esportivo, alimentação, odontologia, educação para saúde, temporada de férias, turismo social, difusão cultural, orientação infantil, cursos, ciclos de debates, exposições e outras manifestações culturais, estudos da terceira idade e estudos para criação e recriação de projetos, tendo em vista os objetivos, metas e prioridades do DR.

Conforme o artigo 15º, a Superintendência Técnico-Social compreende:

- a) Gerência de programas Sócio-Educativos;
- b) Gerência de Ação Cultural;
- c) Gerência de Desenvolvimento Físico-Esportivo;
- d) Gerência de estudos e Programas da Terceira Idade;
- e) Gerência de Estudos e Desenvolvimento.

Compete à Superintendência de Comunicação Social, conforme Artigo 22º: planejar, executar e avaliar as ações programáticas concernentes às áreas de comunicação, visando à promoção, ao reforço e ao reconhecimento institucional, à divulgação pública de atividades e programas, à difusão de conteúdos programáticos por órgãos impressos, eletrônicos ou audiovisuais próprios, à implementação de políticas de inserção e formação de públicos e de relacionamento com matriculados e usuários, empresas e instituições, desenvolvendo para isso processos e ações relacionadas à editoração gráfica, desenvolvimento de produtos institucionais, criação e produção audiovisual, ações de relacionamento com público e instituições, criação e manutenção de veículos de difusão, promoção e divulgação institucional por meio de campanhas públicas.

A Superintendência de Comunicação Social compreende:

- a) Gerência de Audiovisual;
- b) Gerência de Artes Gráficas;
- c) Gerência de Desenvolvimento de Produtos;
- d) Gerência de Relações com o Público;
- e) Gerência de Difusão e Promoção.

Sobre as Unidades Executivas, conforme artigo 29º, essas dispõem de autonomia administrativa quanto à execução de suas atividades programáticas, de acordo com os objetivos institucionais.

O artigo 30º estabelece a necessidade de intercâmbio com as demais Gerências, Serviços e Unidades, e o reporte ao Superintendente Técnico-Social e ao Superintendente de Administração.

Para demonstrar a atual estrutura organizacional do Serviço Social do Comércio, fundamentada nos levantamentos feitos pelo seu regimento interno, a figura 3 demonstra, através de um organograma, a composição hierárquica do SESC na Regional de São Paulo:

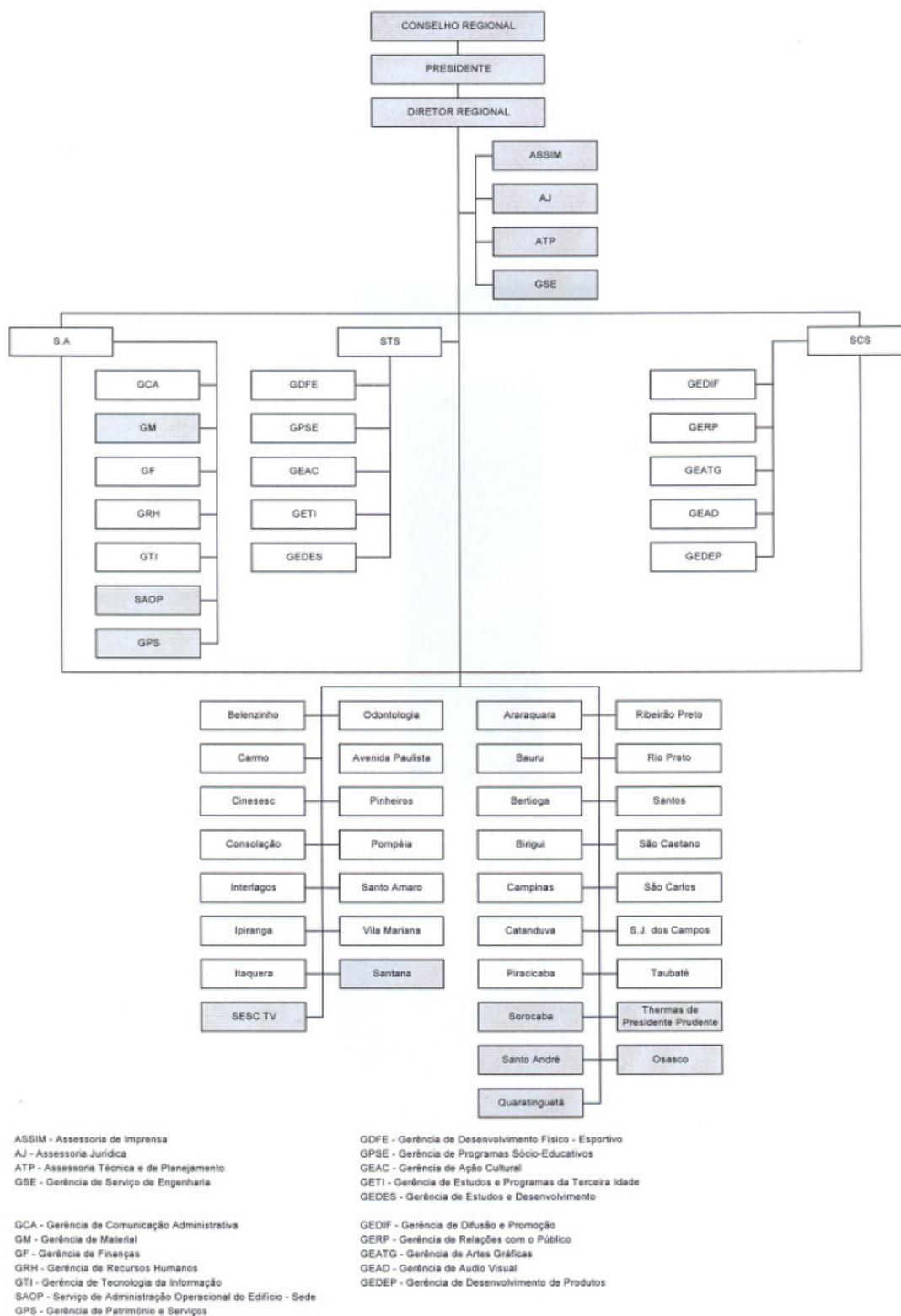


FIGURA 3 - Estrutura Organizacional do SESC Regional São Paulo

Fonte: Regimento Interno do Serviço Social do Comércio

3 METODOLOGIA

3.1 Abordagem metodológica

A metodologia da pesquisa, num planejamento, deve ser entendida como o conjunto detalhado e sequencial de métodos e técnicas científicas a serem executados ao longo da pesquisa, de tal modo que se consiga atingir os objetivos inicialmente propostos e, ao mesmo tempo, atender aos critérios de menor custo, maior rapidez, maior eficácia e mais confiabilidade de informação (BARRETO E HONORATO, 1998).

A metodologia aplicada neste trabalho é um estudo de caso, que, segundo Yin (2001, p. 32), “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Para o mesmo autor, a preferência pelo uso do estudo de caso deve ser dada quando do estudo de eventos contemporâneos, em situações em que os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas é possível se fazer observações diretas e entrevistas sistemáticas. Apesar de ter pontos em comum com o método histórico, o estudo de caso se caracteriza, segundo o autor, pela "capacidade de lidar com uma completa variedade de evidências - documentos, artefatos, entrevistas e observações." (p. 19)

3.2 Tipo de pesquisa

Para o desenvolvimento deste, trabalho procedeu-se ao seguinte:

- a) quanto aos objetivos, foi realizada uma pesquisa descritiva. Conforme Gil (2002), essa tem como objetivo primordial a descrição das características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. Destacam-se também na pesquisa descritiva aquelas que visam a descrever características de grupos (idade, sexo, procedência, etc.), e também a descrição de um processo numa organização, o estudo do nível de atendimento de entidades, levantamento de opiniões, atitudes e crenças de uma população, etc. Também são pesquisas descritivas aquelas que visam a descobrir a existência de associações entre

variáveis, como, por exemplo, as pesquisas eleitorais que indicam a relação entre o candidato e a escolaridade dos eleitores;

- b) quanto aos procedimentos, foi feita uma revisão bibliográfica na área de controladoria, em conjunto com experiências vivenciadas no âmbito profissional e pesquisa de campo. Sobre isso, Parra Filho e Santos (2000, p. 18) explicam que “se o pesquisador executa seu trabalho valendo-se de questionários aplicados ao objeto de seu estudo, com a finalidade de coletar dados que lhe permitam responder ao problema, a pesquisa é denominada de campo”.

3.2.1 Métodos e técnicas de pesquisa

Como apontam Lakatos e Marconi (1995), os métodos podem ser subdivididos em métodos de abordagem e métodos de procedimentos. Para efeito de desenvolvimento da fundamentação teórica e da análise dos resultados, foi utilizado o método dedutivo. De acordo com os autores, esse “é o caminho das consequências, pois uma cadeia de raciocínios em conexão descendente, ou seja, do geral para o particular, leva à conclusão” (p.106).

Por se tratar de uma pesquisa comparativa, as técnicas utilizadas foram as de dados primários e secundários. Os dados gerados pela investigação por questionário são primários, porém, os dados de Borinelli (2006) para identificar o alinhamento entre a percepção das funções de controladoria dos Gestores da Entidade de Serviço Social em relação às demais empresas e os dados dos demais documentos da entidade coletados para a análise são caracterizados como secundários.

A pesquisa também foi feita utilizando-se a observação direta extensiva, em que se procurou, através de formulários, questionários e testes, explicar a realidade das funções de controladoria da Entidade. Ademais, os dados foram tratados pela estatística descritiva.

A tabela 3 faz um resumo sobre a metodologia aplicada para a realização desta dissertação:

Classificação da Pesquisa		
Critérios para Classificação da Pesquisa	Tipos de Pesquisa	Classificação na dissertação
1) Objetivos da Pesquisa	Explicativa Exploratória Descritiva	Descritiva
2) Variáveis aplicadas	Avaliação quantitativa Avaliação qualitativa	Abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo
3) Estratégias de Pesquisa	Estudo de caso, experimento, quase-experimento, levantamento bibliográfico, levantamento documental.	Estudo de Caso
4) Método de Abordagem da pesquisa	Indutivo Hipotético-Dedutivo Dialético Dedutivo	Dedutivo
5) Ambiente de Pesquisa	De campo; De laboratório.	De campo

QUADRO 3 – Classificação metodológica da pesquisa

Fonte: Elaboração Própria

3.3 Questionário

Com base no estudo de Borinelli (2006), o questionário buscou coletar informações sobre as expectativas dos gestores da Entidade de Serviço Social sobre a unidade de Controladoria, e compará-los com o resultado obtido pelo referido autor.

Para a composição deste questionário, foram feitas alterações, pois o estudo de caso investiga as funções de Controladoria sob a ótica de uma Entidade, sem o setor formalizado e que busca fundamentos para sua implantação. A alteração foi no contexto, pois o original era uma pesquisa sobre as percepções das funções de controladoria, e o atual trata das expectativas para o futuro setor de controladoria.

Este questionário é composto por 18 questões, divididas em 2 partes, conforme o anexo A:

A parte 1 , “Identificação da estrutura interna da unidade Controladoria”, visou a identificar a composição dos setores que farão parte da unidade de controladoria sob o ponto de vista dos gestores do Serviço Social do Comércio. O resultado trará uma percepção da estrutura organizacional do futuro setor, e abrange a questão 1.

A parte 2, “Identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela Controladoria”, buscou identificar as funções, as atribuições, a postura e a posição dentro da estrutura que o setor de controladoria terá, e quais serão suas responsabilidades durante o processo de gestão. A visão que os gestores têm a respeito disto

facilitará a pesquisa para implantação da unidade, já que serão inseridas as expectativas de cada um a respeito do setor, e abrange as questões 2, 3 e 4.

A parte 3 abrange as questões de 5 a 16. Se consideradas as citações feitas na fundamentação teórica sobre o papel a ser desempenhado pela controladoria, essas questões buscaram identificar, dentro de uma estrutura organizacional, as atribuições e delegações que o futuro setor terá em relação às questões de planejamento, orçamento, desempenho e análise interna e externa. E, por fim, a questão 17.

3.4 População e amostra da pesquisa

Na pesquisa, a população foi caracterizada pelos principais gestores do SESC no Regional de São Paulo, em razão da conveniência e da acessibilidade, e da relação do autor com a população, fruto de sua atuação profissional na área do estudo. Para tanto, definiu-se a Regional São Paulo como alvo das análises a serem pesquisadas.

A pesquisa foi realizada diretamente na Administração Central, Sede Administrativa do Regional São Paulo, onde foram entrevistados 17 servidores diretamente ligados ao assunto, sendo o Diretor Regional, o Superintendente Administrativo, o Superintendente Técnico Social, o Superintendente de Comunicação Social, o Coordenador da Assessoria Técnica e de Planejamento, o Gerente de Finanças e seu Adjunto, o Gerente de Recursos Humanos e seu Adjunto, o Gerente de Materiais e seu Adjunto, o Gerente de Patrimônio e Serviços e seu Adjunto, o Gerente de Tecnologia da Informação e seu Adjunto, o Gerente de Comunicação Administrativa e seu Adjunto.

O estudo em questão buscou identificar a percepção dos gestores pelas funções de controladoria em uma Entidade de Serviço Social. Para tanto, apoiou-se nos conceitos do Borinelli (2006), para que se possa demonstrar a eficácia da entidade, que constantemente vivencia a necessidade de equilibrar-se quanto à qualidade dos serviços oferecidos de Cultura, Lazer, Educação e Saúde, garantindo sua continuidade.

3.5 Protocolo para realização do estudo de caso

De acordo com Yin (2001, p.89), “o protocolo é uma das táticas para se aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao conduzir

o estudo de caso”.

Para a realização desta pesquisa, foi realizado um contato em novembro de 2008, com o então Superintendente Administrativo do Serviço Social do Comércio Sr. Luiz Deoclécio Massaro Galina, que estabeleceu contato com os demais Superintendentes e com os Gerentes e autorizou sua aplicação.

Para a adequação do questionário aos objetivos da pesquisa, foi realizado um pré-teste, aplicado a 3 servidores da Gerência de Finanças, para validação das questões. Após o pré-teste, o questionário foi aplicado a 17 gestores da Instituição, de acordo com a disponibilidade de tempo de cada um, sendo realizado nas dependências da Sede Administrativa do SESC, em sua própria estação de trabalho.

O questionário em questão foi apresentado aos gestores de forma individual, com o objetivo de esclarecer dúvidas e estimular um prazo para seu preenchimento, que se iniciou em 08 de dezembro de 2008 e se estendeu até 16 de janeiro de 2008.

Para a realização desse estudo de caso, foram utilizados documentos e relatórios mensais, conforme o quadro 3, referentes ao desempenho orçamentário, estatístico, financeiro e contábil da Instituição, e também as diretrizes de seu planejamento estratégico. Tais documentos foram obtidos com permissão da entidade, em 02/12/2008.

Os dados foram extraídos das análises dos seguintes documentos:

- a) CODECO (Código estatístico contábil e orçamentário), documento que rege as diretrizes orçamentárias e contábeis da Instituição;
- b) Relatório de Desempenho e projeção Orçamentária;
- c) Relatório Estatístico de Desempenho do Regional São Paulo, documento que projeta a participação dos clientes nos diversos ventos promovidos pela Instituição;
- d) Planejamento Estratégico Institucional, documento desenvolvido pela área de Assessoria e Planejamento da Instituição.

ETAPA	ATIVIDADES	PROCEDIMENTOS
Planejamento	Elaboração do Protocolo	Análise e Coleta de dados primários e secundários
Coleta de dados	<ol style="list-style-type: none"> 1. Caracterizar a empresa objeto de estudo; 2. Verificar estrutura organizacional existente; 3. Coletar Dados provenientes de relatórios internos e aplicação de questionários; 4. Organizar um banco de dados para análise e interpretação dos resultados obtidos; 5. Tabular os Dados. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pesquisa documental e análise dos relatórios gerenciais; 2. Aplicação do pré-teste do questionário para adequação aos objetivos da pesquisa; e, 3. Aplicação do questionário aos gestores da Instituição.
Análise dos dados	<ol style="list-style-type: none"> 1. Analisar os dados obtidos dos relatórios gerenciais; 2. Verificar a Aderência das respostas obtidas pelo questionário com as conclusões obtidas dos relatórios gerenciais; 3. Verificar as necessidades de controladoria conforme os gestores. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Comparar os dados coletados e as expectativas obtidas pelo questionário e identificar a real necessidade da controladoria, conforme os gestores da Instituição.
Conclusão	<ol style="list-style-type: none"> 1. Analisar, pela contribuição de Borinelli (2006), a similaridade das funções de controladoria entre a Instituição e as melhores empresas que não possuem a Unidade Controladoria; 2. Analisar as respostas obtidas pelo questionário fundamentado por meio dos atuais modelos de controladoria. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sugestão para implantação de um modelo de controladoria, conforme as expectativas dos gestores da Instituição.

QUADRO 4 - Protocolo para a realização do estudo de caso

Fonte: Adaptado de Yin (2001)

Por meio do protocolo sugerido por Yin (2001), foi possível organizar o trabalho, possibilitando o planejamento das atividades e antecipando problemas que poderiam ocorrer.

4 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

4.1 Objeto do estudo – SESC SP

Com base nos documentos e nos fatos históricos, é possível descrever o seguinte contexto histórico da origem do SESC/SP.

O ano de 1946 foi um marco na história do Brasil. O País democratizava-se, e com isso, as forças políticas e sociais emergentes procuravam ocupar o espaço de liberdade que os novos tempos traziam. Mas o pano de fundo desse cenário mostrava um país pobre, atrasado e com fortes conflitos sociais.

Os mais lúcidos representantes do empresariado brasileiro perceberam que os novos tempos exigiam novos métodos nas relações entre capital e trabalho. A época em que a questão social era um caso de polícia estava superada. Esses empresários entenderam que somente por meio de uma relação harmoniosa entre as forças produtivas é que seria possível ao país ter condições de superar os graves problemas com que se defrontava.

Na busca de soluções para os problemas sociais que enfrentavam, as lideranças empresariais do comércio, indústria e agricultura reuniram-se na cidade de Teresópolis, na Primeira Conferência das Classes Produtoras – I Conclap. Nessa reunião, foi aprovada a CARTA DA PAZ SOCIAL, que deu forma à filosofia e ao conceito de serviço social custeado pelo empresariado. Começava a nascer assim uma iniciativa absolutamente inédita em todo o mundo e na história da relação entre capital e trabalho.

A proposta contida na CARTA DA PAZ SOCIAL foi submetida ao Governo Federal. E, naquele mesmo ano de 1946, no dia 13 de Setembro, o Presidente Eurico Gaspar Dutra assinava o Decreto-Lei nº 9.853, que autorizava a Confederação Nacional do Comércio a criar o Serviço Social do Comércio - SESC.

Seis décadas se passaram. E os resultados da atuação do SESC nesse período demonstram que as lideranças empresariais estavam corretas ao criarem uma entidade voltada para o bem-estar social e administrá-la e mantê-la com recursos próprios.

Hoje, o SESC está presente em todas as capitais do País e em cidades de pequeno e médio porte. Em muitas delas, é a única alternativa da população para serviços de educação, saúde, cultura, lazer e assistência, sendo 32 unidades operacionais divididas entre capital e interior.

A ação do SESC é fruto de um sólido projeto cultural e educativo, que trouxe, desde sua criação pelo empresariado do comércio e serviços, há 60 anos, a marca da inovação e da transformação social.

Ao longo dos anos, o SESC inovou ao introduzir novos modelos de ação cultural e sublinhou, na década de 1980, a educação, como pressuposto para a transformação social. A concretização desse propósito se deu por uma intensa atuação no campo da cultura e suas diferentes manifestações, destinadas a todos os públicos, em diversas faixas etárias e estratos sociais. Isso não significa apenas oferecer uma grande diversidade de eventos, mas efetivamente contribuir para experiências mais duradouras e significativas.

No Estado de São Paulo, o SESC conta com uma rede de 30 unidades, em sua maioria centros culturais e desportivos. Oferece também atividades de turismo social, programas de saúde e de educação ambiental, programas especiais para crianças e terceira idade, além dos pioneiros Mesa Brasil SESC São Paulo, de combate à fome e ao desperdício de alimentos, e Internet Livre, de inclusão digital.

O SESC desenvolve, assim, uma ação de educação informal e permanente, com o intuito de valorizar as pessoas ao estimular a autonomia pessoal, a interação e o contato com expressões e modos diversos de pensar, agir e sentir. Atualmente, o SESC possui 1.400.837 matriculados.

4.2 O SESC inserido em um plano estratégico

Segundo Padoveze (2004), a definição de Controladoria está associada à atividade que, através do Sistema de Informação Contábil, abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico da companhia, com informações tanto financeiras quanto não financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

De acordo com Rebouças (2007, p. 17), planejamento estratégico “é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida”. O autor ainda complementa que, para a realização de um planejamento estratégico, a empresa deve ter uma missão bem definida, uma visão constituída, valores e objetivos estabelecidos e claros a todos os níveis hierárquicos da empresa e uma consciência do ambiente interno e externo da organização.

4.2.1 Missão do SESC

Como aponta Rebouças (2007, p. 50), Missão “é a determinação do motivo central da existência da empresa”.

A missão do SESC é oferecer serviços que possam contribuir para a melhoria da qualidade de vida dos trabalhadores do comércio, seus dependentes e da comunidade, por meio de atividades e ações nas áreas de lazer e esportes, cultura e educação, garantindo a acessibilidade da clientela de menor renda, através de políticas de preços diferenciados.

Sua visão é assegurar, permanentemente, a qualidade dos serviços prestados, investindo no aperfeiçoamento dos recursos humanos, das instalações, dos métodos e técnicas de trabalho, dando ênfase à comunicação externa com as empresas contribuintes e os poderes executivo, legislativo e judiciário.

Ademais, obter, de todos os setores da sociedade, a valorização e o reconhecimento da Instituição como prestadora de serviços de excelência na melhoria da qualidade de vida, sendo modelo para outras organizações e para o próprio Estado.

4.2.2 Valores e objetivos do SESC

Segundo Rebouças (op.cit., p. 67), valores “representam o conjunto dos princípios e crenças fundamentais de uma empresa, bem como fornecem sustentação para todas as suas principais decisões”. O SESC tem como valores:

- a) planejamento adequado a uma realidade analisada e compreendida;
- b) geração de serviços que contribuam efetivamente para a melhoria da qualidade de vida da sociedade;
- c) aperfeiçoamento permanente dos métodos de trabalho, visando sempre, à melhoria dos serviços prestados;
- d) assimilação e disseminação de valores éticos e morais e equilíbrio de interesses;
- e) responsabilidade ambiental e social;
- f) crescimento equilibrado frente às demandas sociais;
- g) melhoria das relações de trabalho e da gestão de pessoas;

- h) valorização e desenvolvimento técnico-profissional;
- i) fornecedores;
- j) produtos culturais /parceiras.

E como objetivos:

- a) Intensificação das Ações de Afirmação Institucional, por meio da Fidelidade à Missão da Entidade. Focada nos contribuintes, beneficiários da ação da Entidade, formadores de opinião, poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e especialmente nos órgãos que têm a atribuição de exercer controle da Entidade (Controladoria Geral da União e Tribunal de Contas da União);
- b) Foco na Clientela Preferencial. Responder às necessidades da clientela de menor renda e garantir sua acessibilidade aos serviços, por meio de preços diferenciados e serviços gratuitos;
- c) Serviços Subsidiados Prioritariamente com Recursos Oriundos da Receita Compulsória. Os preços dos serviços pagos pela clientela devem ter, principalmente, caráter educativo e formativo, sem propósito de remuneração de custos;
- d) Estabelecimento de Parcerias, Convênios e Patrocinadores. Recomendado ao crescimento equilibrado frente às demandas sociais, com empresas respeitadas, cuja atividade não contrarie, sob algum aspecto, a filosofia educativa;
- e) Valorização do planejamento, aperfeiçoamento dos indicadores e monitoramento permanente do planejamento, de modo a aferir sua eficiência e eficácia;
- f) Ação Modelar nos Programas Cultura, Saúde, Esportes e Lazer. Estabelecimento de concepções e modelos de trabalho que possam ser adotados e replicados por outras organizações e pelo próprio Estado.

Com a identificação dos valores e objetivos, o SESC pode traçar, com mais segurança, os planos futuros referentes os aspectos sociais e administrativos da Entidade.

4.2.3 Cenário (externo)

Hoje, existem 9 entidades semelhantes. Há uma pressão para haver mais quatro: duas de formação profissional e duas de assistência social, mantidas respectivamente pelas

empresas de saúde e de turismo, com projetos de lei tramitando no Congresso Nacional. Essa divisão, se efetivada, acarretará o enfraquecimento e a vulnerabilidade do SESC, pela perda da contribuição das empresas desses setores empresarias.

A carga tributária brasileira está batendo na casa dos 40% do PIB.

A contribuição das empresas ao SESC tende a ser vista como imposto, gerando pressão para a desoneração da folha de pagamento como base de cálculo dessa contribuição. Exemplo: Super Simples, que dispensa as contribuições das micro e pequenas empresas da contribuição ao SESC.

A declaração do Ministro da Educação apoiando um movimento que objetiva transferir 30% da arrecadação dos “S” para os programas de educação formal.

Declaração do Ministro do Trabalho sugerindo a possibilidade de mudar a forma de arrecadação dos “S” passando do formato atual para percentagem sobre o lucro e/ou faturamento das empresas.

Projeto de emenda constitucional para abolir o art. 240 da Constituição Federal, que garante as contribuições das empresas para os “S”, como uma porcentagem da folha de pagamento.

Ações judiciais das empresas prestadoras de serviços para se eximirem da contribuição ao SESC.

4.2.4 Metas e objetivos

Uma das metas é criar informativo para empresas contribuintes, contendo as ações desenvolvidas pelo SESC, realçando a influência da contribuição no cenário da responsabilidade social das empresas. Assim:

- a) em 2008: atingir 50% das empresas contribuintes;
- b) em 2009: atingir 60% das empresas contribuintes;
- c) em 2010: atingir 70% das empresas contribuintes;

Outra meta é criar um selo de responsabilidade social – “essa empresa é contribuinte do SESC”, para que as empresas valorizem e divulguem se são contribuintes do SESC. Desse modo, pretende-se:

- a) manter uma média de 4 horas mensais de notícias e reportagens não pagas nas TVs, sobre as atividades da Entidade;
- b) manter a presença diária de notícias sobre as atividades do SESC nos principais jornais de São Paulo;
- c) manter e ampliar os anúncios nas rádios e jornais, divulgando as atividades do SESC;
- d) enviar às autoridades do executivo, legislativo e judiciário e lideranças da sociedade uma revista divulgando as atividades do SESC, com artigos fundamentando a importância sócio-cultural dessa ação;
- e) convidar sistematicamente lideranças e autoridades para visitas monitoradas às unidades do SESC;
- f) divulgar mais intensamente os projetos para a construção, até 2010, de 9 centros culturais e desportivos, ampliando em 30% o atendimento aos trabalhadores do comércio e serviços e suas famílias, especialmente as de menor renda (até 3 salários mínimos), e ampliar, no mínimo, em 90%, as matrículas de comerciários ao SESC, passando dos atuais 1.150.000 para 2.185.000;
- g) manter e ampliar as parcerias com Entidades representativas da Comunidade.

Abaixo, segue uma projeção orçamentária do SESC/SP, de 2008 a 2010:

Descrição das Receitas e Despesas	2008	2009	2010
Receitas			
Compulsória	536.354.857	552.445.503	569.018.868
Operacional	80.896.200	85.686.886	99.702.493
Financeira	28.855.891	29.721.568	30.613.215
Total das Receitas	646.106.948	667.853.957	699.334.576
Despesas/ investimentos			
Pessoal	215.466.725	227.822.903	254.224.131
Manutenção e Atividades	375.042.989	396.972.518	443.021.625
Investimentos	55.597.234	43.058.536	2.088.820
Total Despesas / Investimentos	646.106.948	667.853.957	699.334.576

QUADRO 5 - Projeção Orçamentária do SESC-SP de 2008 a 2010

Fonte: Relatórios gerenciais do Serviço Social do Comércio

Vale ressaltar que, referente ao quadro acima, foi baseado no crescimento de 3% ao ano e na inauguração de 9 Unidades até 2010, conforme o seguinte cronograma: em 2008, Santo Amaro e Bom Retiro, em 2009, Jundiaí, Sorocaba, Osasco e Birigui, em 2010,

Belenzinho, 24 de Maio e Av. Paulista.

4.3 Análise de conteúdo

Pelo levantamento documental, foi possível evidenciar a presença de instrumentos típicos de controladoria que já são atribuídos a outros setores da Instituição.

Para Peleias (2002), o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa, e depende das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre.

O quadro 5 reflete a análise sobre as atividades a respeito do tema Controladoria, obtidas pelos estudos de Borinelli (2006), relacionadas aos setores que as exercem dentro do SESC:

ATIVIDADE	SETOR
Gerenciar o Departamento de Contabilidade	Gerência de Finanças
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informações.	Setor de Contabilidade
Implementar e manter todos os registros contábeis.	Setor de Contabilidade
Elaborar demonstrações contábeis.	Setor de Contabilidade
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	Gerência de Finanças
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	Gerência de Patrimônio e Serviços
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão).	Setor de Tesouraria
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.	Setor de Orçamentos
Realizar auditoria interna.	Não Realiza
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	Gerencia de Tecnologia da Informação
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	Setor de Orçamentos
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	Superintendência Administrativa
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização.	Assessoria Técnica e de Planejamento
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas.	Setor de Orçamentos e Comissão de Orçamento instituída pelo Diretor Regional
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento.	Setor de Orçamentos
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	Setor de Contabilidade

QUADRO 6 - Setores do SESC que possuem as funções de Controladoria

Fonte: Elaboração própria

Dentro das atividades mais citadas pela literatura, o quadro demonstra que a Instituição já pratica as funções, mas fragmentada em vários setores, e a Auditoria Interna é a única atividade de controladoria citada pelo estudo do referido autor que o SESC não pratica.

4.4 Apresentação e análise dos dados

Neste trabalho, buscou-se descrever, analisar e interpretar os dados obtidos pela pesquisa de percepção com os gestores do SESC/SP. A análise dos resultados encontrados foi dividida em 3 partes, sendo a primeira intitulada a Identificação da estrutura interna da unidade Controladoria, a segunda Identificação das Funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela Controladoria e a Terceira Comparação dos dados. A pesquisa foi realizada nas dependências da Sede Administrativa do SESC Regional São Paulo, onde foram entrevistados 17 Gestores.

A seguir, serão apresentados os resultados da pesquisa e a comparação dos dados obtidos na Entidade com aqueles obtidos pelas maiores empresas, segundo o estudo de Borinelli (2006).

4.4.1 Identificação da estrutura interna da unidade controladoria

Consolidadas as informações obtidas pela pesquisa, as áreas citadas foram, conforme o quadro 7 e o gráfico 1:

Setores	Citações	Expectativas (%)
Controles Internos	16	94
Auditoria Interna	13	76
Auditoria Contábil	12	71
Contabilidade de Custos	9	53
Orçamento Empresarial	9	53
Sistemas de Informação	8	47
Contabilidade Gerencial	8	47
Contabilidade Geral	6	35
Controle Patrimonial	6	35
Contas a pagar	5	29
Recursos Humanos	5	29
Tesouraria	4	24
Planejamento Empresarial	4	24
Planejamento Tributário	4	24
Contabilidade Tributária	4	24
Contabilidade Fiscal	4	24
Tecnologia da Informação	3	18
Relações com Investidores	1	6
Contabilidade Financeira	1	6

QUADRO 7 – Estrutura Interna da Unidade Controladoria

Fonte: Elaboração própria

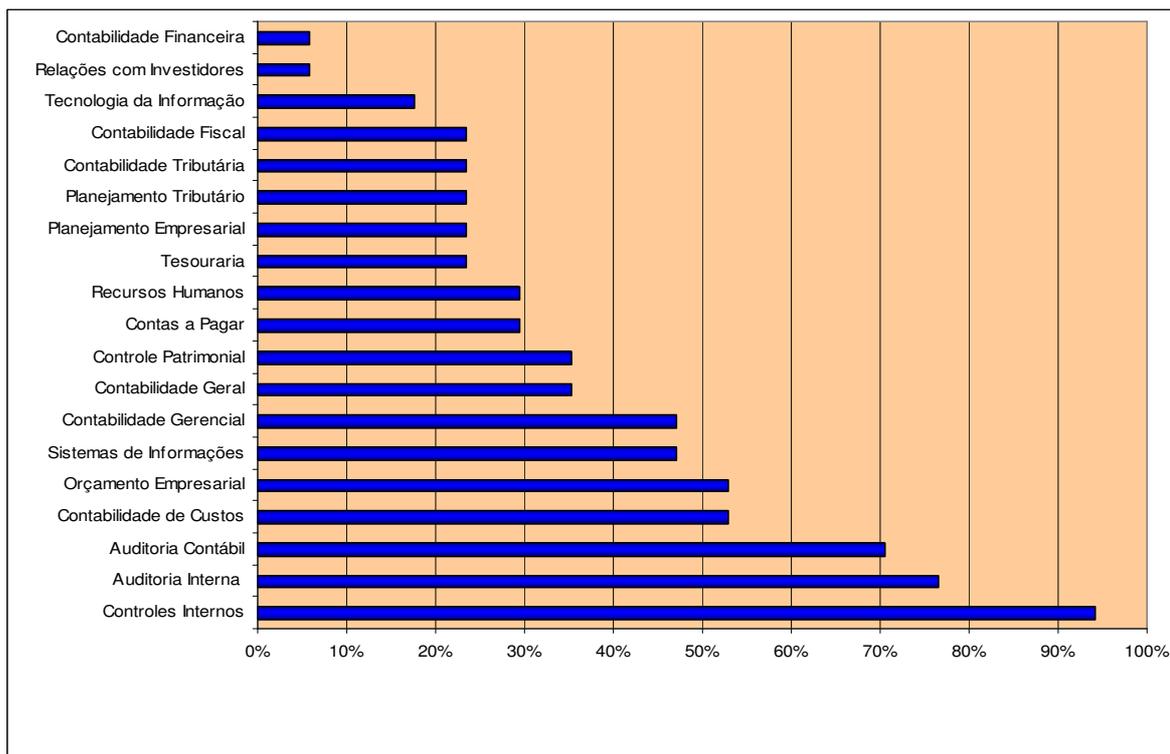


GRÁFICO 1 – Identificação da estrutura interna da unidade controladoria

Fonte: Elaboração própria

Visto que a Unidade Controladoria contempla várias funções, como orçamento, Contabilidade e Planejamento, por meio dos resultados, observa-se que, sob o ponto de vista dos gestores, e através de uma análise estrutural, a unidade Controladoria deverá estar mais profundamente ligada às questões de Controles Internos e Auditoria. Isso se justifica em virtude das funções de orçamentos, Contabilidade e Planejamento já serem exercidas por outros setores dentro da organização, conforme o quadro 3.

Fundamentados pela teoria, Kanitz (1976), Mosimann e Fisch (1999), Nakagawa (1993), Oliveira (2002), Padoveze (2004) e Tung (1993) atribuem as funções de Auditoria Interna à Controladoria. E as funções de controles internos são destacadas por Kanitz (op.cit.), Mosimann e Fisch (op.cit.) e Padoveze (op.cit.). Por sua vez, Almeida, Parisi e Pereira (2001) não identificam Auditoria e Controles Internos como funções da Controladoria, portanto, não há consenso sobre esses itens.

4.4.2 Identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela Controladoria

Consolidadas as informações obtidas pela pesquisa, as expectativas em relação às funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela Controladoria são:

Funções	Citações	Aceitação %
Atendimento a Usuários	14	82
Controles Internos	13	76
Gestão de Custos	10	59
Produção e Geração de Informações	9	53
Apuração de Impostos	7	41
Orientação Fiscal	7	41
Controles Financeiros	7	41
Manutenção da contabilidade gerencial	7	41
Controle patrimonial	6	35
Consolidação das Demonstrações Contábeis	6	35
Avaliação dos programas da Entidade	6	35
Manutenção dos Registros Contábeis	4	24
Divulgação das Informações contábeis	4	24
Gestão e controle de impostos	4	24
Gestão Financeira e de controladoria	4	24
Controle do fluxo de caixa	4	24
Controle de pagamentos a efetuar	4	24
Estudos de viabilidade de projetos	4	24
Planejamento Tributário	3	18
Gestão de Sistemas de Informação	3	18
Desenvolvimento de TI	3	18
Preparação das demonstrações contábeis	1	6
Administração de seguros	1	6
Gestão de TI	1	6

QUADRO 8 – Funções da Unidade Controladoria

Fonte: Elaboração própria

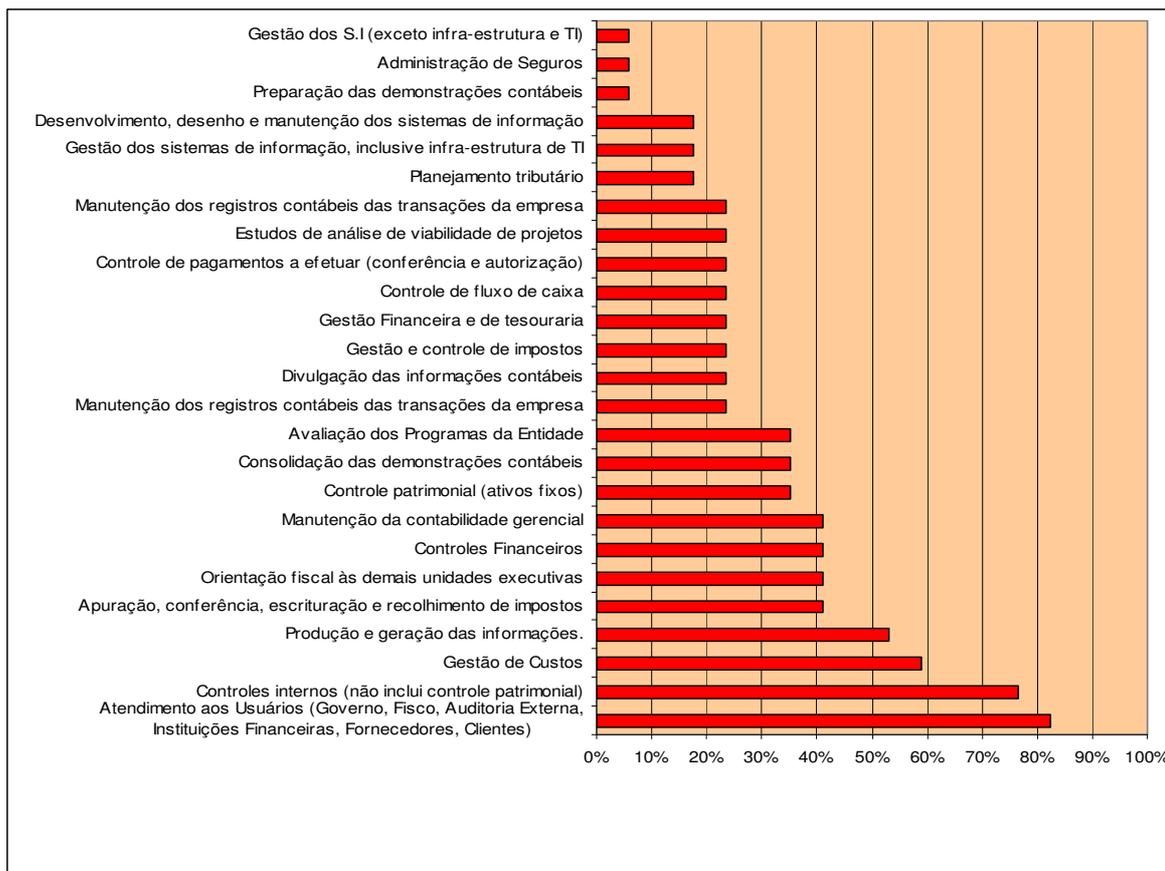


GRÁFICO 2 – Identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela controladoria

Fonte: Elaboração própria

As observações feitas em relação ao que foi demonstrado no quadro e no gráfico acima evidenciam uma expectativa voltada ao atendimento a órgãos externos e controles internos, cuja preocupação vem sendo percebida desde a chegada de órgãos fiscalizadores, como a CGU (Controladoria Geral da União) e TCU (Tribunal de Contas da União), e a tratativa com esses órgãos não é atributo de nenhum setor dentro da Administração do SESC.

Nesse contexto, Mosimann e Fisch (1999) destacam que o setor de controladoria deve atender aos agentes de mercado, preparando informações para possíveis análises.

Sobre o relacionamento da unidade organizacional controladoria com as demais áreas da empresa, de acordo com as respostas, a unidade assumiu a postura de assessora, com 13 citações e 76% de aceitação, e de controladora, com 4 citações e 24% de aceitação.

Conforme Padoveze (2004), a unidade controladoria tem como função apoiar os gestores empresariais em todas as etapas do processo de gestão. Essa indicação de suporte à gestão é fundamentada em razão da presença de funções de controladoria em todas as gerencias da Administração. A unidade controladoria será, de acordo com as expectativas dos

gestores, apenas um órgão a subsidiar a alta administração, com informações relevantes para a tomada de decisões.

Abaixo, um gráfico que demonstra a postura da unidade organizacional controladoria:

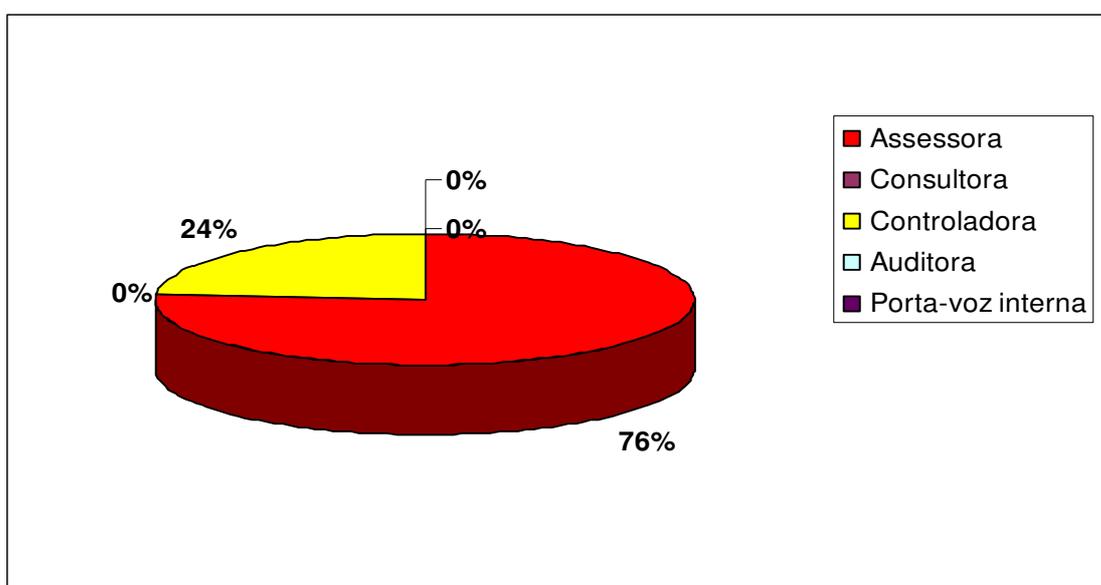


GRÁFICO 3 – Postura da Unidade organizacional controladoria

Fonte: Elaboração própria

Ao considerar a posição no organograma e as atividades desempenhadas, a controladoria, segundo os gestores entrevistados, deverá ser um órgão de *Staff*, com 12 citações e 71% de aceitação.

Portanto, cabe ressaltar que o posicionamento do órgão controladoria na estrutura organizacional depende de alguns fatores, conforme descrito por Chagas (2000, p. 26): “do nível de complexidade das atribuições conferidas ao órgão, porte da organização, patamar tecnológico atual e planejado e até mesmo o custo envolvido na implantação da estrutura”. Nesse sentido, não há consenso na fundamentação sobre a autoridade a ser atribuída ao órgão de controladoria.

Como observado no gráfico acima, a unidade controladoria, com expectativa de um órgão de assessoria, deverá, sob o ponto de vista dos gestores, estar inserida dentro de uma estrutura organizacional, como sendo um setor de *Staff*, conforme demonstrado no gráfico 4, abaixo:

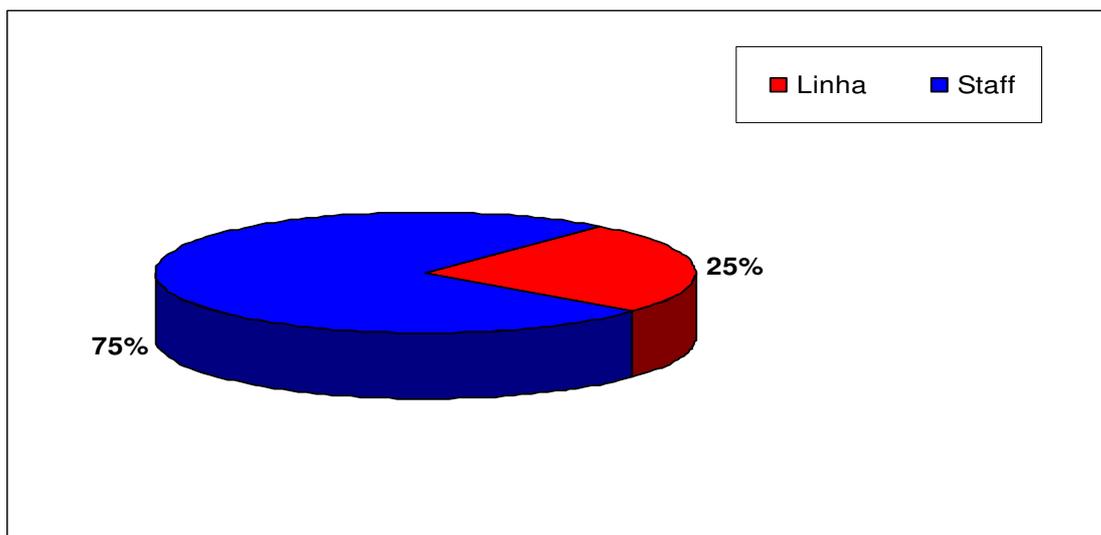


GRÁFICO 4 – Posição hierárquica do órgão de controladoria

Fonte: Elaboração própria

De acordo com os Gestores da Entidade, a controladoria deverá estar subordinada à Diretoria para 3 gestores ou, 17%, Superintendência para 11 gestores, ou 65%, e subordinada a uma gerência para 3 gestores, ou 17%.

Por meio dessa análise, conclui-se que a unidade controladoria, segundo as expectativas dos gestores do SESC, será um órgão hierarquicamente subordinado à Superintendência Administrativa, conforme gráfico 5, abaixo, e exercerá uma função de *Staff*, tendo as atribuições de relações com órgãos externos (CGU e TCU) e controles internos para manutenção da confiabilidade dos processos administrativos.

Conforme a fundamentação, somente foi encontrada subordinação similar em Padoveze (2004), que atribui a subordinação da controladoria à Diretoria ou Vice-Presidência Administrativa:

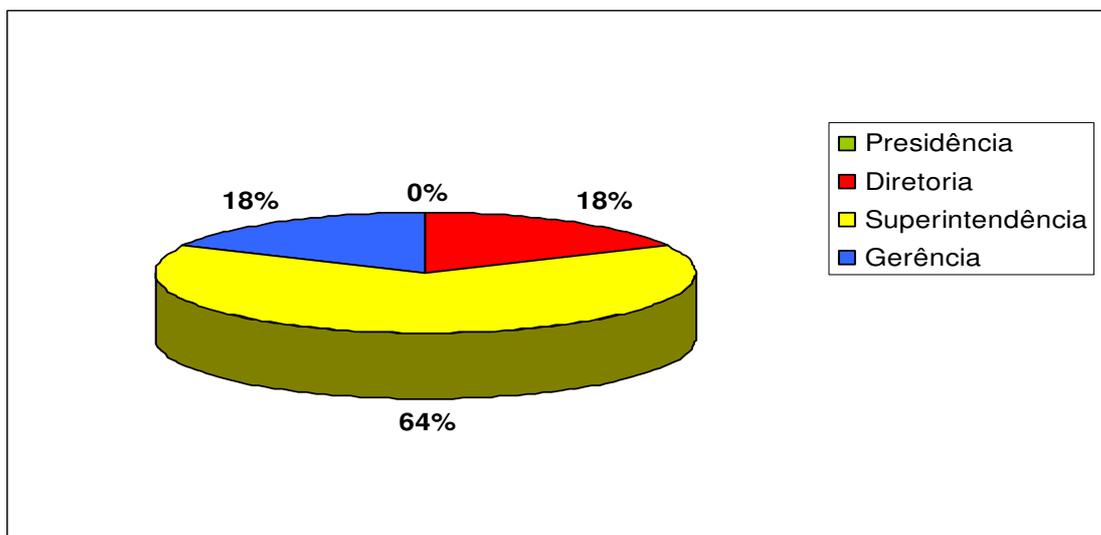


GRÁFICO 5 – Subordinação do órgão controladoria

Fonte: Elaboração própria

A figura 4, abaixo, demonstra, através de um organograma, segundo as expectativas dos gestores, como estará a unidade controladoria inserida dentro da atual estrutura organizacional do SESC:

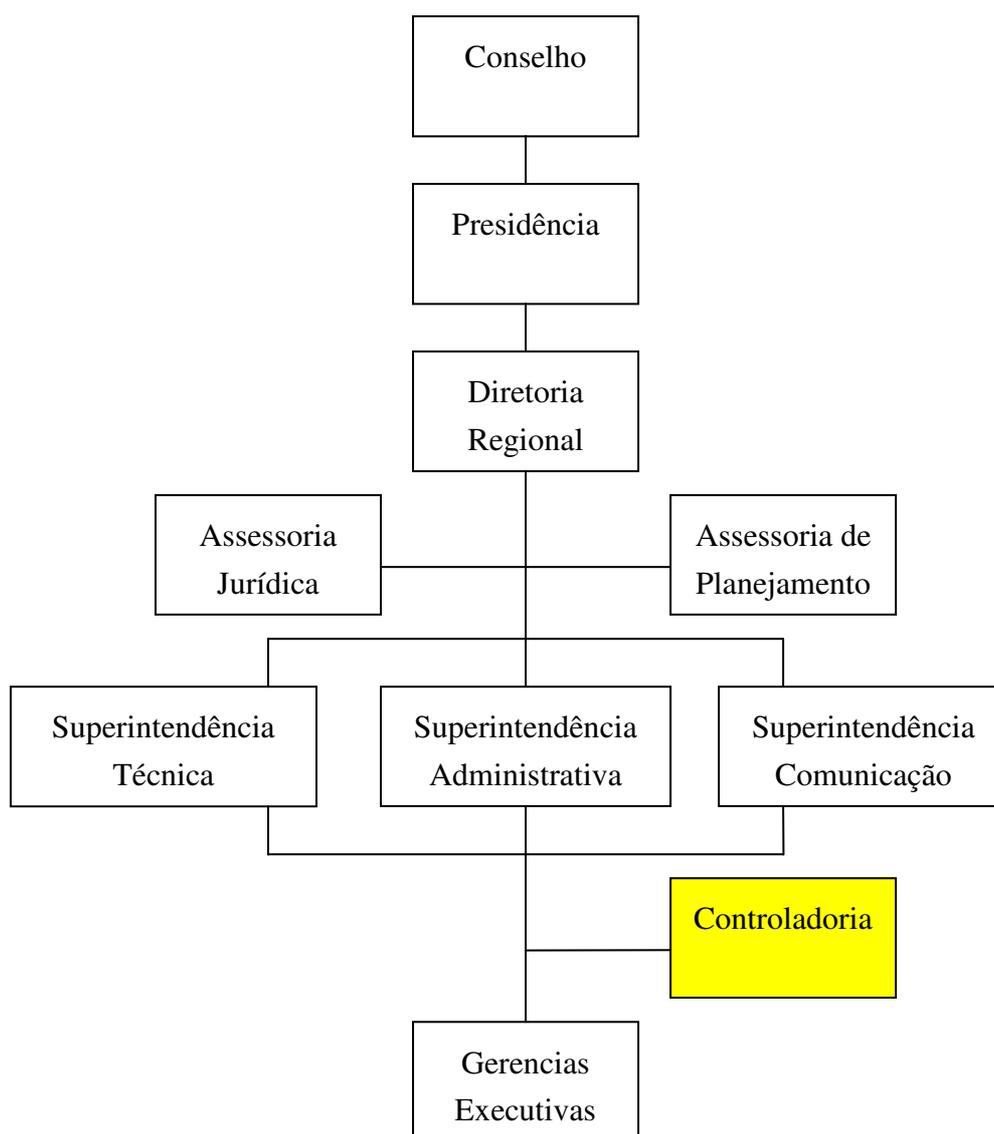


FIGURA 4 - Proposta de organograma para a unidade Controladoria

Fonte: Regimento Interno do Serviço Social do Comércio

Uma das maiores preocupações dos gestores da Entidade está relacionada com o Atendimento aos usuários externos (Governo, Fisco, Auditoria Externa). Isso se deve ao fato de o SESC não possuir um setor que trate diretamente das questões relacionadas com a CGU, TCU e a Própria Auditoria Independente.

Essa questão está bem clara se analisados os aspectos estruturais do SESC, instituído pelo Decreto Lei 61.836, que não prevê essa atividade a qualquer setor. Outra atividade que também não está clara no decreto é a de controle interno, responsável por 76% de aceitação por parte dos gestores.

Referente ao posicionamento hierárquico que a unidade controladoria estará subordinada, para 75% dos gestores, será um órgão de *Staff*, subordinado diretamente às Superintendências da Sede Administrativas, para 64% dos respondentes.

Pela visão dos Gestores da Entidade, a Unidade Controladoria exercerá um papel de Controle, Auditoria e de produção de Informações Gerenciais. O posicionamento como *Staff* das Superintendências lhe trará, segundo o ponto de vista dos gestores, maior autonomia para resolução de questões ligadas a outras gerencias.

De acordo com os dados obtidos pela pesquisa sobre o papel a ser desempenhado pela Controladoria, foram obtidos os seguintes resultados:

4.4.3 O papel a ser desempenhado pelo futuro setor de controladoria

Esta etapa da pesquisa irá evidenciar a postura que o futuro setor de controladoria terá a respeito da elaboração e do controle do planejamento estratégico, do planejamento tático, do orçamento empresarial, da análise do ambiente externo e interno, da avaliação de desempenho e das questões relacionadas ao processo de mensuração dos custos gerenciais.

Com tais dados, objetiva-se determinar a relação de responsabilidade que o setor terá a respeito desse assunto, identificando as expectativas que os gestores têm em relação ao futuro setor de controladoria e o papel a ser desempenhado pelo setor.

A seguir, percebe-se que, para a elaboração e o controle do planejamento, os gestores do SESC atribuem apenas a tarefa de fornecer apoio e suporte informacional. Essas características são apontadas por Nakagawa (1980), Oliveira (2002) e Padoveze (2004), que atribuem a função de fornecer suporte informacional no processo de planejamento. Para um maior detalhamento dos níveis de planejamento, esta pesquisa é direcionada aos níveis tático e estratégico, de acordo com os quadros e gráficos abaixo:

No processo de elaboração do Planejamento estratégico da Organização		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	50
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	33
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	17
I	Não participará do processo.	17

QUADRO 9 – Elaboração do Planejamento Estratégico

Fonte: Elaboração própria

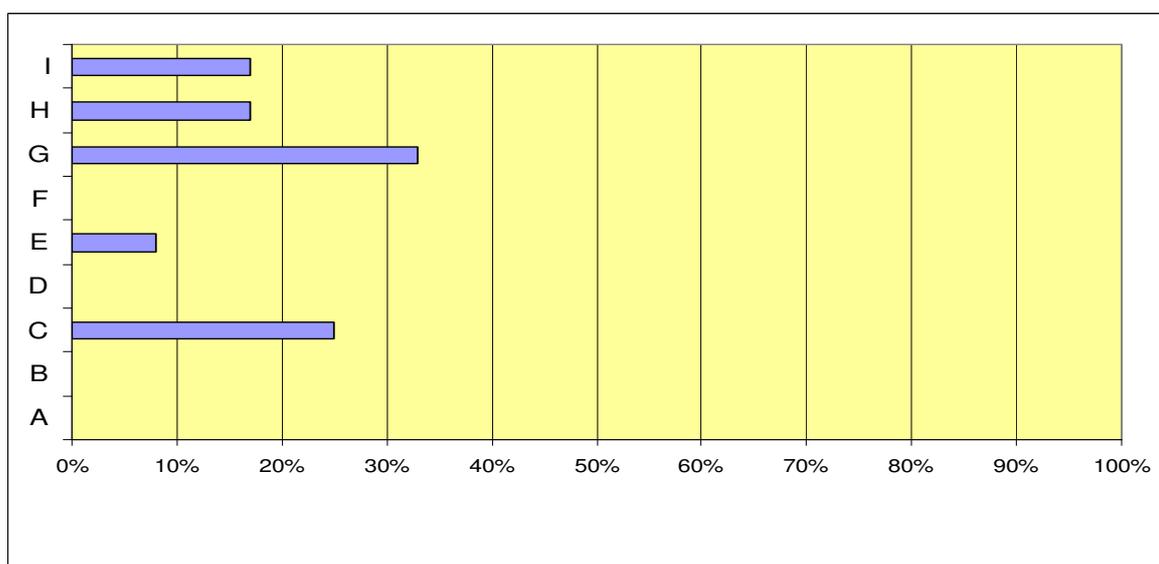


GRÁFICO 6 – Processo de elaboração do Planejamento estratégico da Organização

Fonte: Elaboração própria

Fica evidente que a preocupação dos gestores do SESC está relacionada com o subsídio de informações para a tomada de decisão, representando 33% do total de opiniões em referência à elaboração do planejamento estratégico.

Isso é caracterizado em razão de a tarefa de elaboração do planejamento estratégico já ser alvo de trabalhos da Assessoria de Planejamento subordinada à Diretoria Regional. Essa assessoria está prevista pelo Decreto Lei 61.836, que contempla em suas atribuições a responsabilidade de planejamento e controle estratégico da Entidade:

No processo de controle do Planejamento estratégico da Organização		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	33
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	17
I	Não participará do processo.	8

QUADRO 10 – Processo de Controle do Planejamento estratégico

Fonte: Elaboração própria

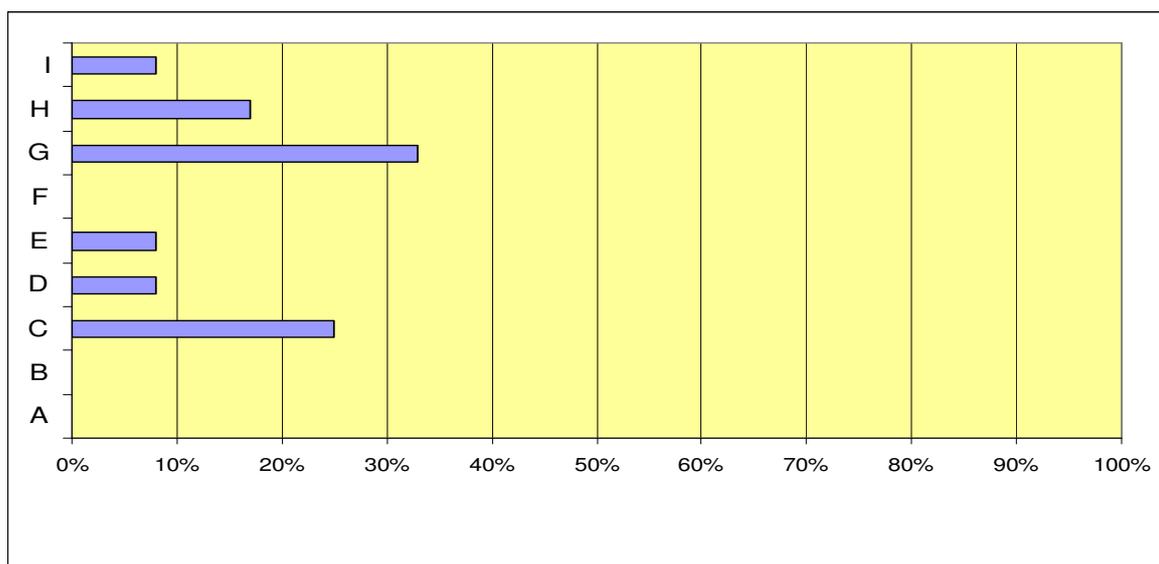


GRÁFICO 7 – Processo de controle do planejamento estratégico da organização

Fonte: Elaboração própria

Conforme os dados obtidos pela pesquisa sobre a elaboração do planejamento estratégico no quadro 10 e gráfico 6, a baixa responsabilidade atribuída à unidade de Controladoria deve-se ao fato de esses serviços já serem objeto do plano de trabalho da Assessoria Técnica e de Planejamento, conforme o decreto Lei 61.836:

No processo de elaboração do Planejamento tático da Organização		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	17
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	25
I	Não participará do processo.	17

QUADRO 11 – Elaboração do Planejamento Tático

Fonte: Elaboração própria

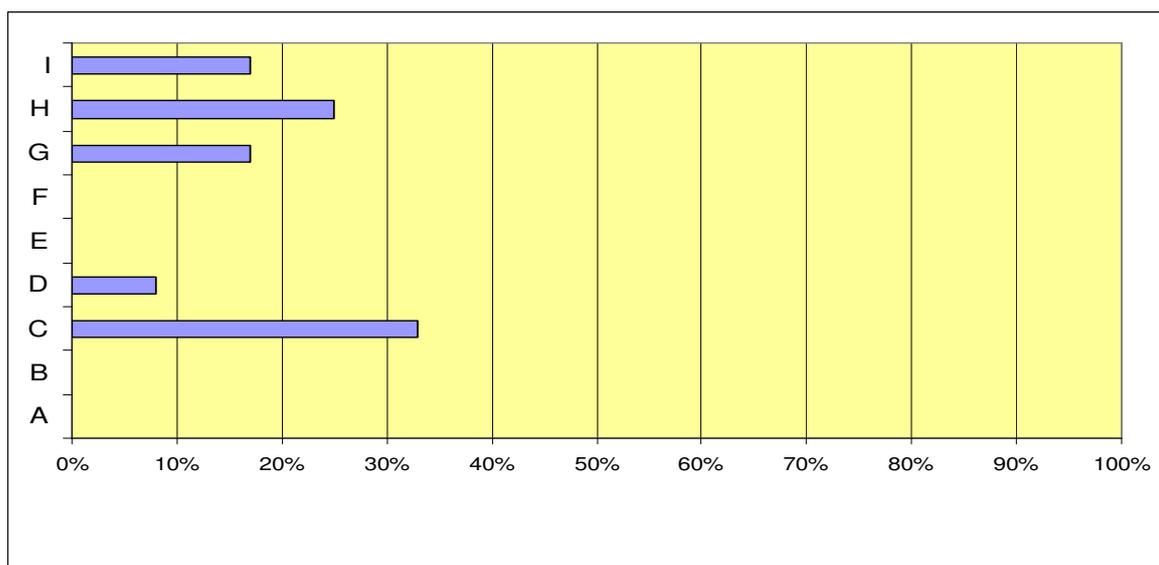


GRÁFICO 8 – Processo de elaboração do planejamento tático da organização

Fonte: Elaboração própria

No caso de elaboração do planejamento estratégico, observa-se que, sob o ponto de vista dos gestores da instituição, a unidade controladoria será, pela opinião de 33%, uma das co-responsáveis por todo o processo.

Isso é justificado pela ausência, dentro do regimento interno da entidade, de um setor que tenha responsabilidade sobre o planejamento tático da organização, e fica pouco claro no artigo 4º do decreto Lei 61.836, em que somente é atribuída a responsabilidade de planejamento estratégico à Assessoria Técnica e de Planejamento:

No processo de Controle do Planejamento tático da Organização		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	8
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	25
I	Não participará do processo.	17

QUADRO 12 – Controle do Planejamento Tático

Fonte: Elaboração própria

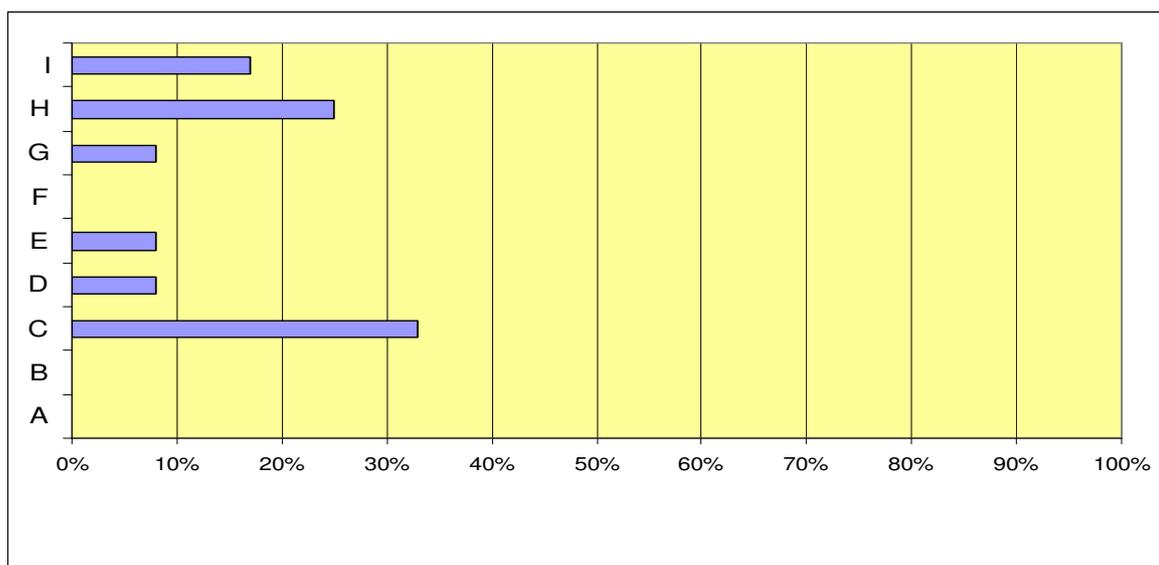


GRÁFICO 9 – Processo de controle do planejamento tático da organização

Fonte: Elaboração própria

Conforme destacado na pesquisa sobre elaboração, não é claro dentro do regimento interno da Entidade o papel de controle e execução do planejamento tático. Por isso, tanto para a elaboração quanto para o controle, a unidade Controladoria será uma das co-responsáveis por todo o processo, como consta nos quadros 11 e 12.

A definição de co-responsabilidade não é identificada claramente na literatura, porém, a definição de responsabilidade atribuída pelos gestores do SESC está fundamentada por Padoveze (2004) e Nakagawa (1980), em que o orçamento em sua fase de elaboração e controle deverá ser administrado e coordenado pela unidade de controladoria.

No processo de elaboração do orçamento empresarial da Organização		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	8
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	8
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	25
I	Não participará do processo.	17

QUADRO 13 – Elaboração do Orçamento Empresarial

Fonte: Elaboração própria

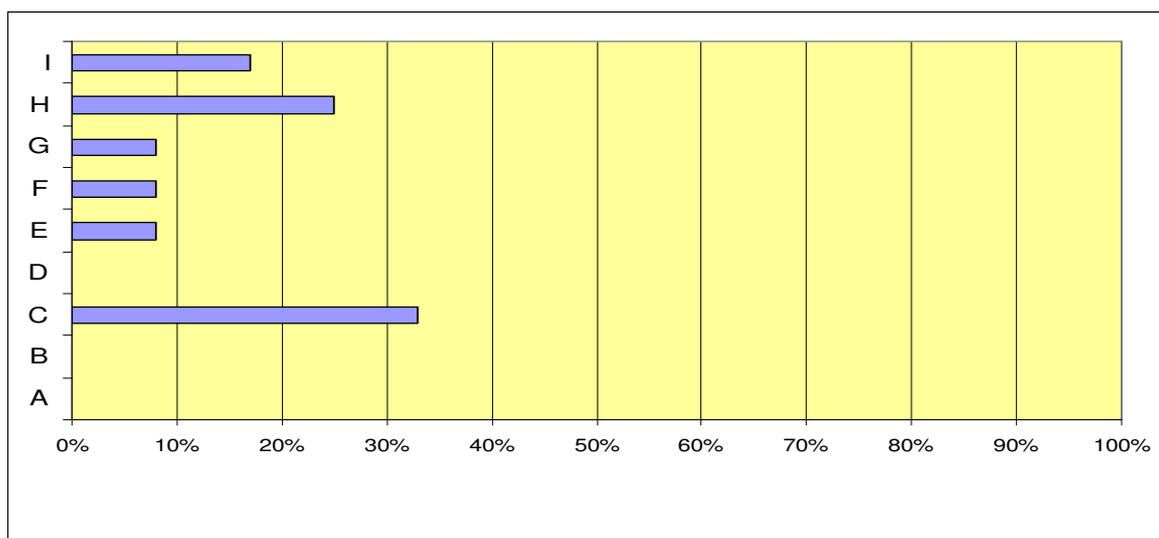


GRÁFICO 10 – Processo de elaboração do orçamento empresarial da organização

Fonte: Elaboração própria

A função de elaboração do orçamento e controle está diretamente ligada à Superintendência Administrativa, conforme o artigo 5º do Decreto lei 61.836, em que é atribuição da Gerência de Finanças administrar o desempenho do orçamento e programa da entidade.

Pode-se observar que, sob o ponto de vista dos gestores, e por ser de conhecimento de todos, a unidade controladora apenas será uma das co-responsáveis por todo o processo, para 33% das opiniões, como demonstrado nos quadros 13 e 14 e nos gráficos 10 e 11:

No processo de elaboração do orçamento empresarial da Organização		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	17
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	8
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	25
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	17
I	Não participará do processo.	8

QUADRO 14 – Controle do Orçamento Empresarial

Fonte: Elaboração própria

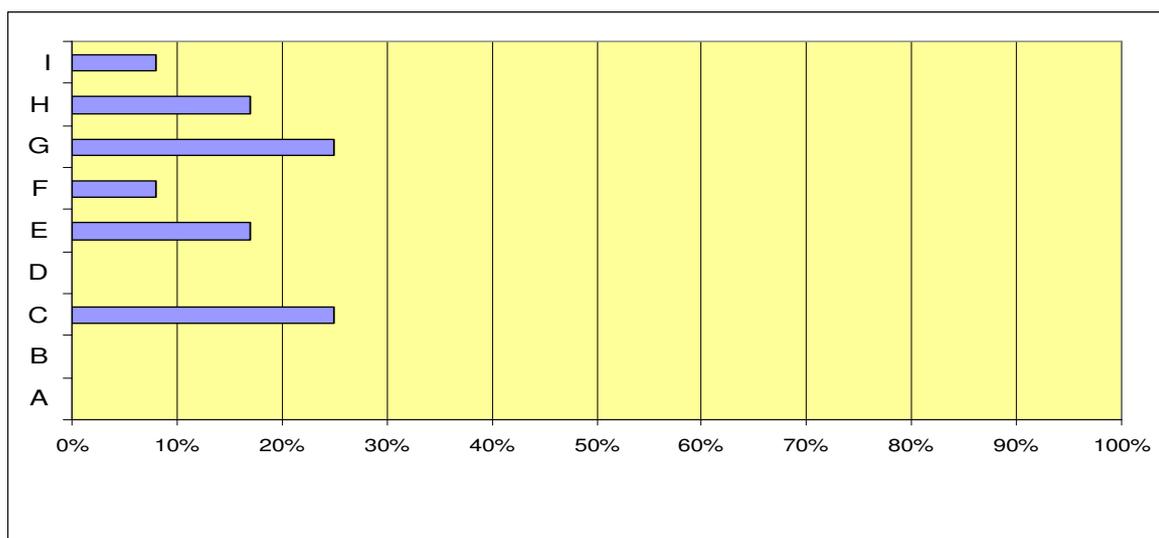


GRÁFICO 11 – Processo de controle do orçamento empresarial da organização

Fonte: Elaboração própria

No caso da análise do ambiente interno e externo, autores como Peleias (2002) e Monsimann e Fisch (1999) destacam a importância dessa análise, não limitando o conceito de controladoria a uma visão de contabilidade gerencial.

Por meio dos quadros 15 e 16, verifica-se que os gestores do SESC atribuem a responsabilidade de fornecer apoio e suporte informacional a esse processo:

No processo de análises do ambiente externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	17
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	17
E	Será a consolidadora de todo o processo.	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	50
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	0
I	Não participará do processo.	17

QUADRO 15 – Análise do Ambiente Externo

Fonte: Elaboração própria

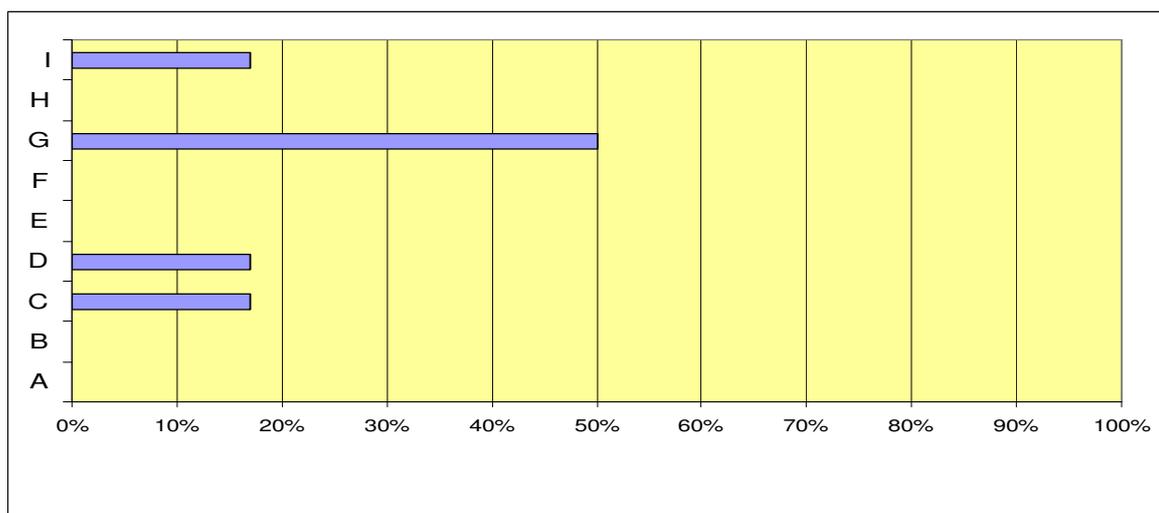


GRÁFICO 12 – Processo de análise do ambiente externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais

Fonte: Elaboração própria

Por se tratar de uma atribuição da Superintendência de Comunicação Administrativa, conforme artigo 14º do Decreto lei 61.836, o processo de análise do ambiente externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais já é objeto de estudo dessa Superintendência, justificando o resultado de 50% de opinião para que a Controladoria apenas seja fornecedora de apoio/suporte informacional.

No processo de análises do ambiente interno para identificação de pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	17
E	Será a consolidadora de todo o processo.	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	42
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	0
I	Não participará do processo.	8

QUADRO 16 – Análise do Ambiente Interno

Fonte: Elaboração própria

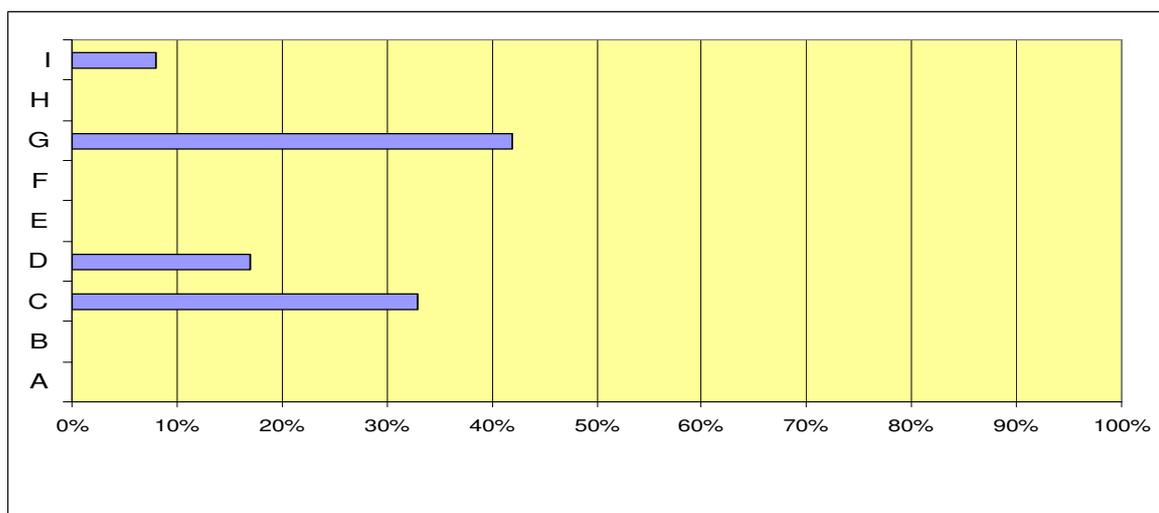


GRÁFICO 13 – Processo de análise do ambiente interno para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização

Fonte: Elaboração própria

Não está previsto no decreto lei 61.836 a atribuição a um órgão da análise do ambiente interno para identificação de pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização. Sob o ponto de vista dos gestores, essa não deverá ser uma das atribuições da Unidade de Controladoria, pois, para 42% das opiniões, a unidade apenas fornecerá apoio e suporte informacional.

Para a avaliação do desempenho da organização, os gestores do SESC atribuíram a co-responsabilidade de administrar a avaliação à unidade de controladoria, conforme os quadros 17 e 18.

A co-responsabilidade não é clara na literatura, porém, o processo de avaliação de desempenho é destacado por Kanitz (1976) e Catelli (2001), que atribuem a grande importância desse processo aos fatores de resultado, e que a controladoria deve participar e contribuir para realização dessa atividade, garantindo a eficácia da estratégia.

No processo de avaliação de desempenho da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	42
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	25
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	8
I	Não participará do processo.	8

QUADRO 17 – Avaliação de Desempenho

Fonte: Elaboração própria

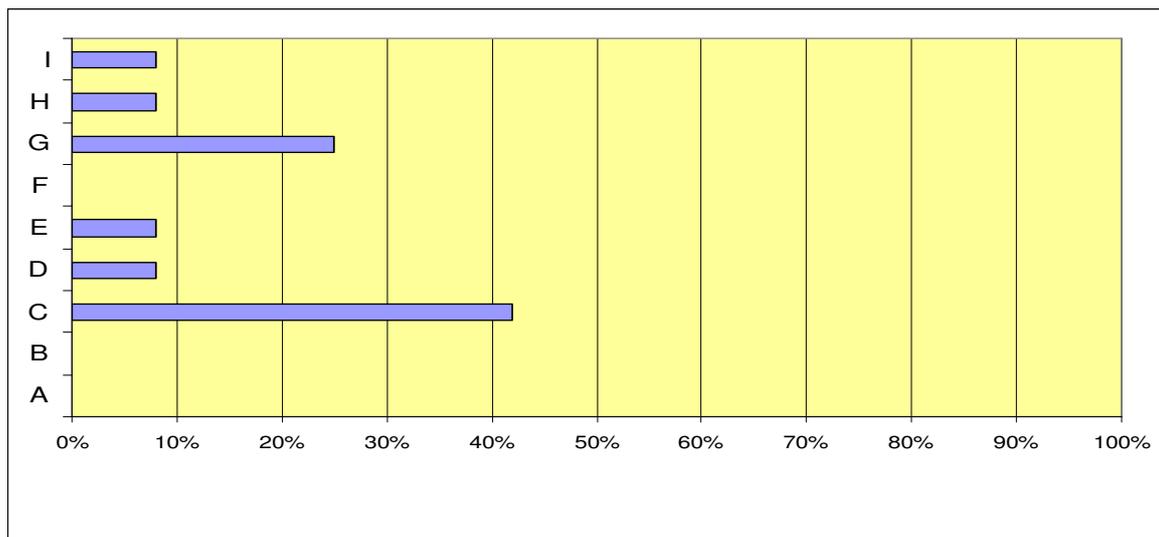


GRÁFICO 14 – No processo de avaliação de desempenho da organização como um todo, bem como em cada uma das áreas da organização.

Fonte: Elaboração própria

Por se tratar de uma atribuição que não está clara no regimento interno da Entidade, para 42% dos gestores, a unidade controladoria será uma das co-responsáveis por todo o processo, dividindo essa atribuição com outros órgãos da entidade.

No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	17
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	17
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	25
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	8
I	Não participará do processo.	8

QUADRO 17 – Análise de Custos

Fonte: Elaboração própria

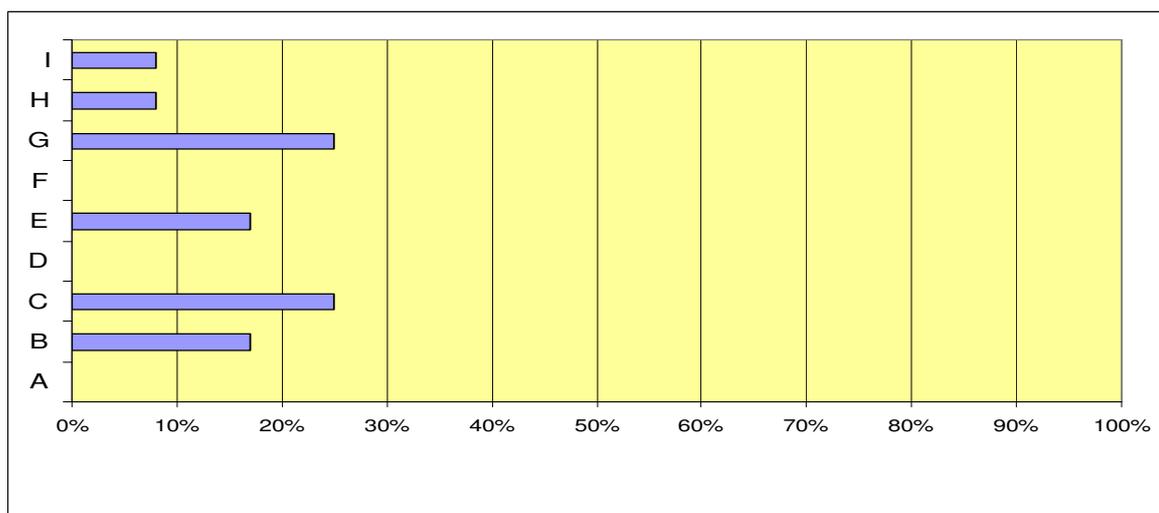


GRÁFICO 15 – No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais

Fonte: Elaboração própria

Segundo o decreto lei 61.836, a atribuição de mensuração e análise de custos para fins gerenciais é dada à Superintendência Administrativa. Entretanto, verifica-se que, para 25%, será uma das co-responsáveis por todo o processo, 17% acreditam que será a consolidadora de todo o processo, e 17% acreditam que será responsável por todo o processo.

Esses dados indicam forte interesse dos gestores para que a Unidade Controladoria participe desse processo.

No processo de controle dos programas da entidade		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	33
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	8
I	Não participará do processo.	17

QUADRO 18 – Controle dos Programas da entidade

Fonte: Elaboração própria

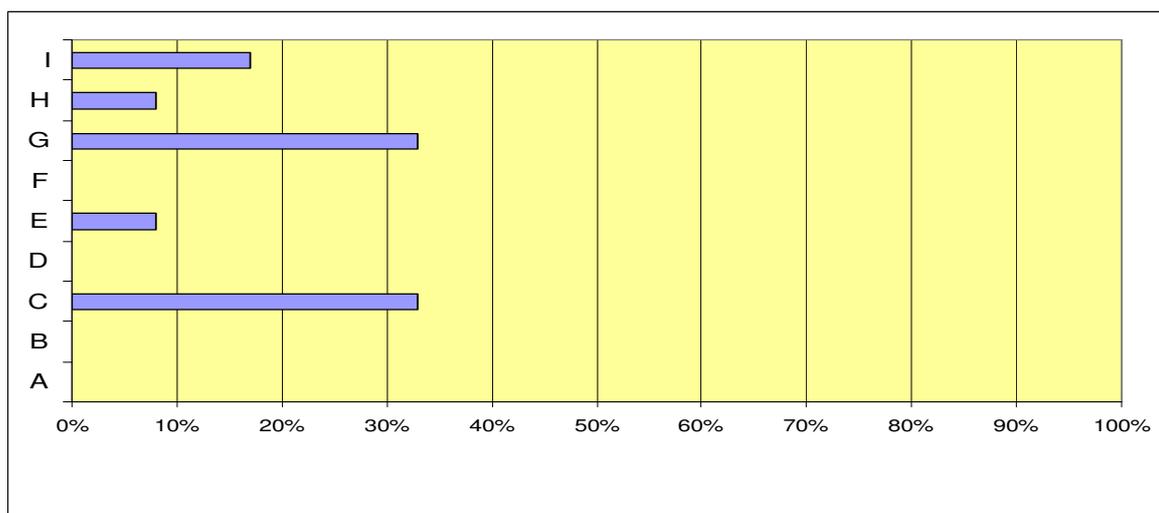


GRÁFICO 16 – No processo de controle dos programas da Entidade

Fonte: Elaboração própria

O processo de controle dos programas da Entidade é de responsabilidade, conforme descrito no decreto Lei n.º 61.836 artigo 14º, da Superintendência Técnico Social, justificando o equilíbrio de opiniões a respeito da atribuição dessa tarefa à Unidade Controladoria. Para 17% das opiniões, não participará desse processo, para 33%, será uma das co-responsáveis por todo o processo, e para outros 33%, apenas fornecerá apoio/suporte informacional.

Como suporte às decisões das Superintendências		%
A	A empresa não realiza esta atividade.	0
B	Será responsável por todo o processo.	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	8
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	50
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	8
I	Não participará do processo.	0

QUADRO 19 – Suporte às decisões das Superintendências

Fonte: Elaboração própria

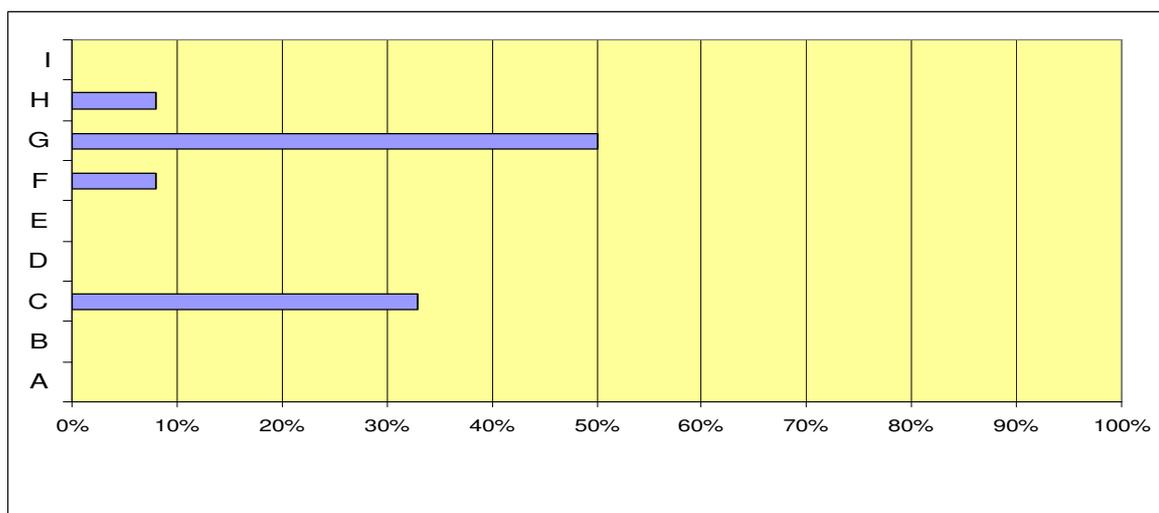


GRÁFICO 17 – Como suporte às decisões das Superintendências

Fonte: Elaboração própria

Referente ao suporte às decisões das Superintendências, quadros 19 e gráfico 16, fica evidente que a Unidade Controladora apenas fornecerá apoio e suporte informacional, conforme 50% das opiniões, o que também justifica a posição dada como Assessora segundo o ponto de vista dos gestores.

Percebe-se, pela análise dessas questões, que a Unidade Controladora, para maioria dos entrevistados, será um setor que fornecerá informações para tomadas de decisão, mas não terá uma responsabilidade clara sobre o processo de gestão.

A maioria das respostas é justificada em razão de essas funções já estarem estabelecidas por Decreto lei e já estarem incorporadas por outros setores.

4.5 Análise comparativa entre os resultados da entidade com as maiores empresas brasileiras que não possuem a unidade controladoria

A seguir, uma comparação entre os resultados obtidos pela pesquisa feita com os 17 gestores da Entidade e os resultados obtidos pela pesquisa de Borinelli (2006), em que foi utilizado somente o resultado obtido das empresas que não possuem a unidade Controladoria. As comparações feitas nessa etapa estão assim divididas:

- a) funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Estratégico;
- b) funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Estratégico;
- c) funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Tático;

- d) funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Tático;
- e) funções desempenhadas no processo de elaboração do Orçamento Empresarial;
- f) funções desempenhadas no processo de controle do Orçamento Empresarial;
- g) funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Externo;
- h) funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Interno;
- i) funções exercidas no processo de avaliação de desempenho;
- j) funções exercidas no processo mensuração e análise dos custos gerenciais.

Abaixo, seguem quadros e gráficos referentes a cada uma dessas funções:

Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Estratégico		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	12	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	4	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	20	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	16	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	40	33
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	4	17
I	Não participará do processo.	4	17

QUADRO 20 – Comparação das funções desempenhadas no processo de elaboração do planejamento estratégico

Fonte: Elaboração própria

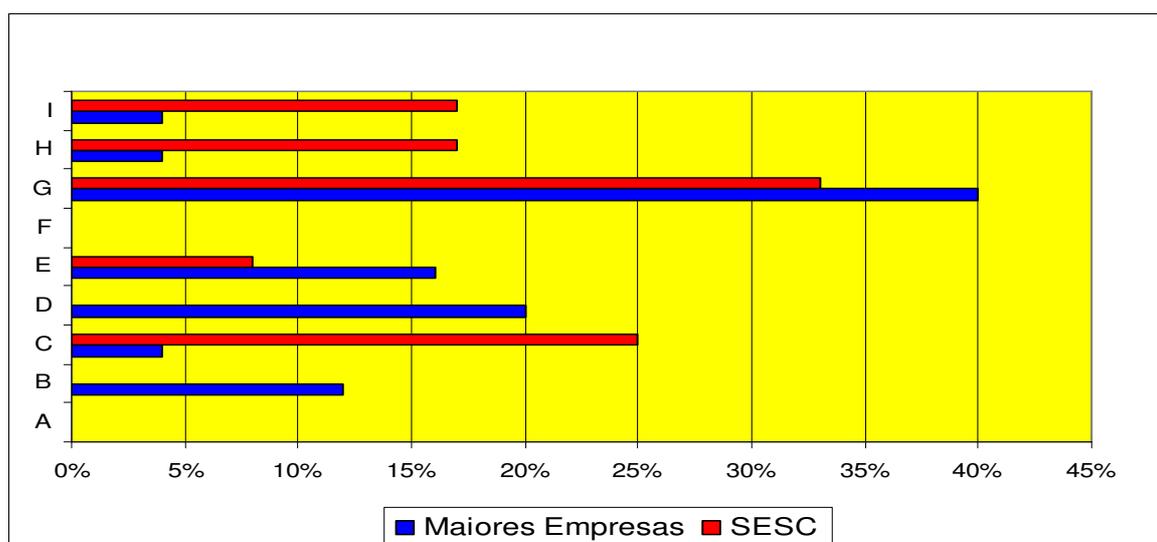


GRÁFICO 18 – Elaboração do Planejamento Estratégico

Fonte: Elaboração própria

No processo de elaboração do Planejamento Estratégico, nota-se que as respostas obtidas, sob o ponto de vista dos gestores, são semelhantes às obtidas na pesquisa feita nas maiores empresas brasileiras, e em ambas, a controladoria apenas fornecerá apoio/suporte informacional no processo de elaboração do planejamento estratégico, 40% das opiniões dos gestores das maiores empresas e 33% segundo os gestores do Serviço Social do Comércio.

Funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Estratégico		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	17	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	13	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	17	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	17	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	26	33
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	0	17
I	Não participará do processo.	9	8

QUADRO 21 – Comparação das funções desempenhadas no processo de controle do planejamento estratégico

Fonte: Elaboração própria

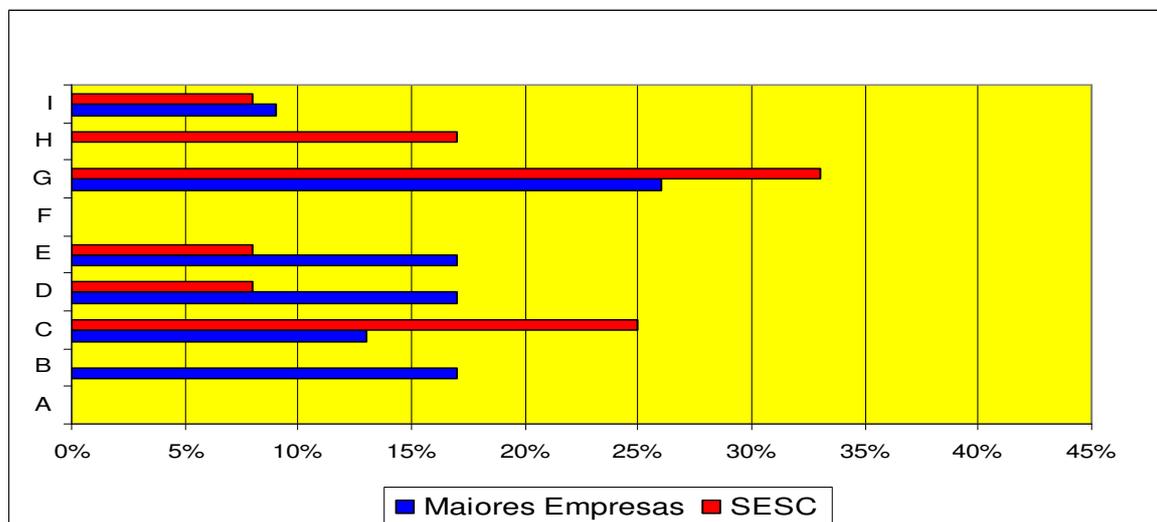


GRÁFICO 19 – Controle do Planejamento Estratégico

Fonte: Elaboração própria

No processo de controle do Planejamento Estratégico, nota-se que as respostas obtidas sob o ponto de vista dos gestores são semelhantes às obtidas na pesquisa feita nas maiores empresas brasileiras, e em ambas, a controladoria apenas fornecerá apoio/suporte informacional no processo de controle do planejamento estratégico, 26% das opiniões dos gestores das maiores empresas e 33% segundo os gestores do Serviço Social do Comércio.

Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Tático		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	8	0
B	Será responsável por todo o processo.	15	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	0	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	19	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	15	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	27	17
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	15	25
I	Não participará do processo.	0	17

QUADRO 22 – Comparação das funções desempenhadas no processo de elaboração do planejamento tático

Fonte: Elaboração própria

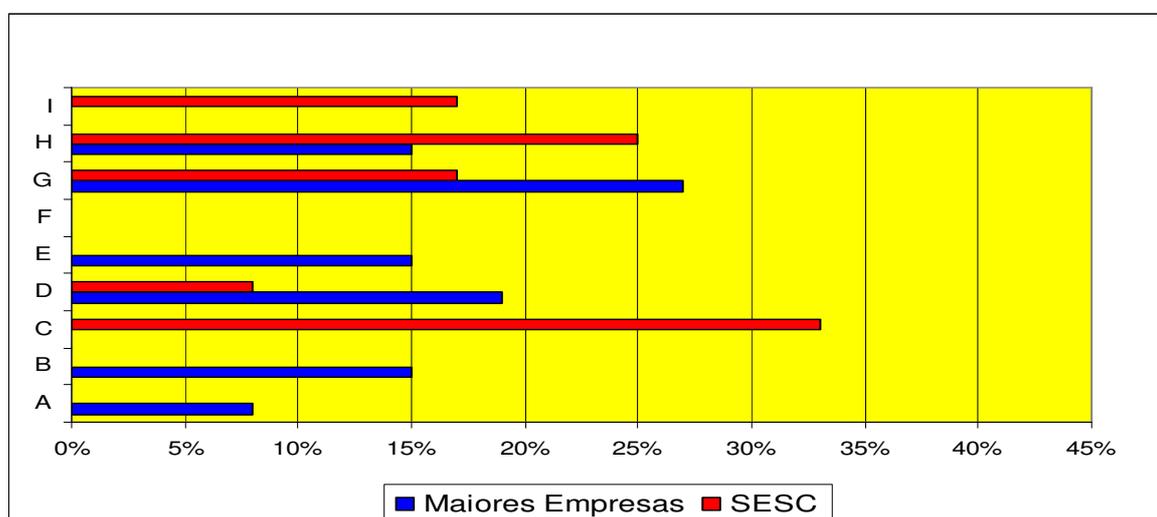


GRÁFICO 20 – Elaboração do Planejamento Tático

Fonte: Elaboração própria

No processo de elaboração do Planejamento Tático, nota-se diferença entre as opiniões dos gestores das maiores empresas em relação ao SESC. Para 27% dos gestores das grandes empresas, a Unidade Controladoria apenas fornecerá apoio e suporte informacional, e para 33% das opiniões dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo. Isso se deve ao fato de não estarem previstas no regimento interno do SESC as atribuições de planejamento e controle do Planejamento Tático.

Funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Tático		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	7	0
B	Será responsável por todo o processo.	19	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	4	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	22	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	19	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	19	8
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	11	25
I	Não participará do processo.	0	17

QUADRO 23 – Comparação das funções desempenhadas no processo de controle do planejamento tático

Fonte: Elaboração própria

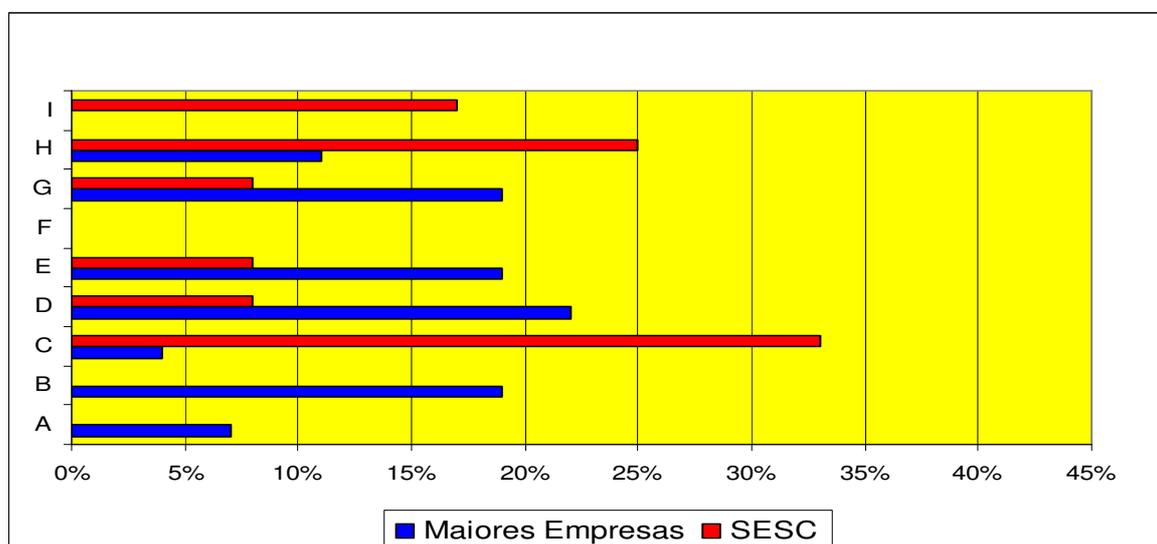


GRÁFICO 21 – Controle do Planejamento Tático

Fonte: Elaboração própria

No processo de elaboração do Planejamento Tático, nota-se diferença entre as opiniões dos gestores das maiores empresas em relação ao SESC. Para 22% dos gestores das grandes empresas, a Unidade Controladoria será a coordenadora/organizadora de todo o processo, e para 33% das opiniões dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo.

Funções desempenhadas no processo de elaboração do Orçamento Empresarial		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	22	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	0	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	25	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	22	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	8
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	16	8
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	12	25
I	Não participará do processo.	3	17

QUADRO 24 – Comparação das funções desempenhadas no processo de elaboração do orçamento empresarial

Fonte: Elaboração própria

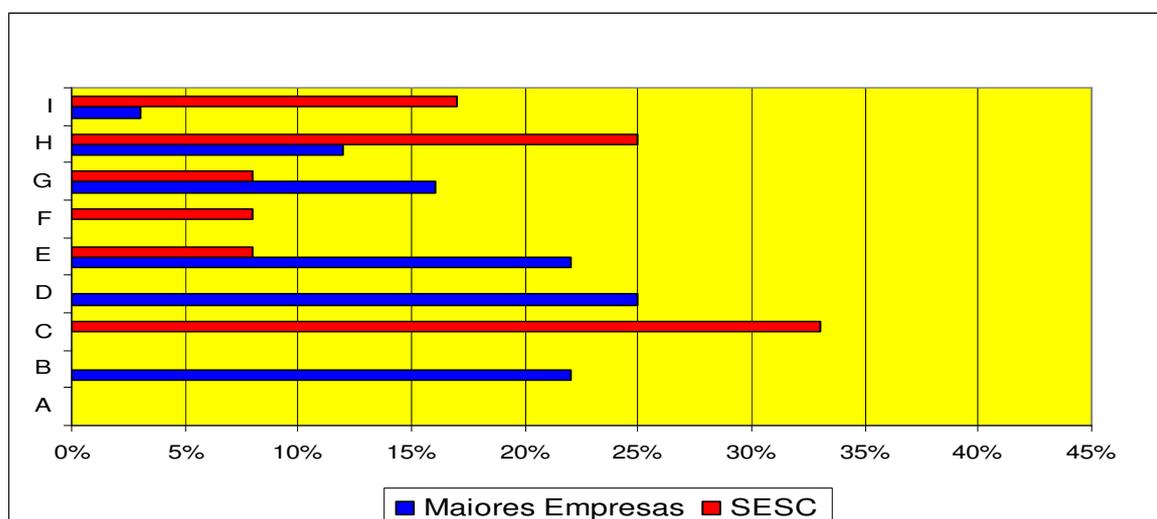


GRÁFICO 22 – Execução do Orçamento Empresarial

Fonte: Elaboração própria

No processo de elaboração do Orçamento Empresarial, nota-se diferença entre as opiniões dos gestores das maiores empresas em relação ao SESC. Para 25% dos gestores das grandes empresas, a Unidade Controladoria será a coordenadora/organizadora de todo o processo, e para 33% das opiniões dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo. Isso se justifica pelo fato de já estar prevista a responsabilidade de Planejamento do Orçamento empresarial no regimento interno do SESC, e a controladoria somente poderá ter atribuição de co-responsabilidade.

Funções desempenhadas no processo de controle do Orçamento Empresarial		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	26	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	0	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	24	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	24	17
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	8
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	12	25
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	12	17
I	Não participará do processo.	3	8

QUADRO 25 – Comparação das funções desempenhadas no processo de controle do planejamento tático
 Fonte: Elaboração própria

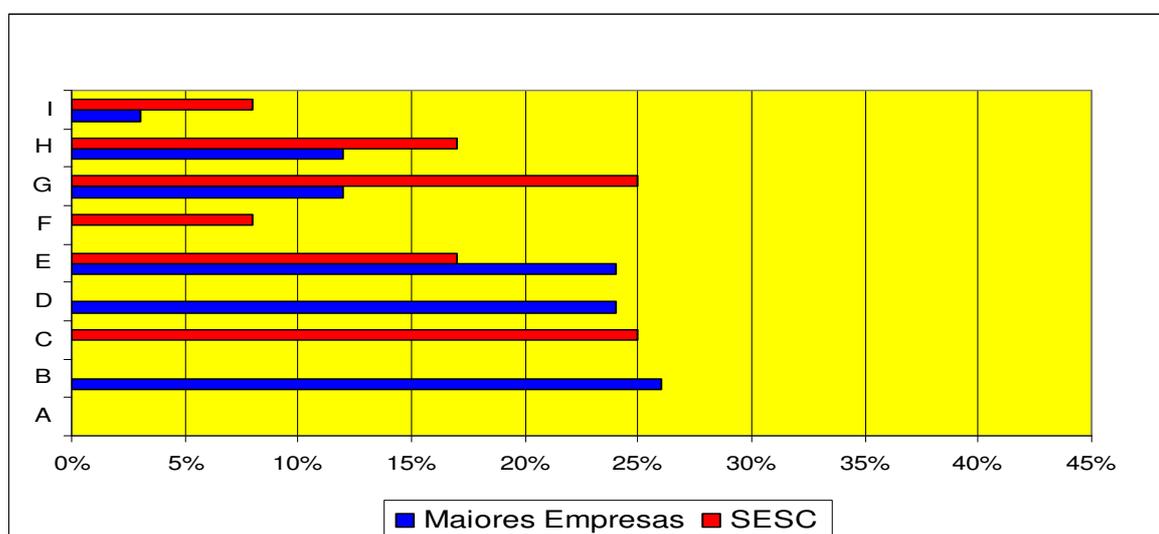


GRÁFICO 23 – Controle do Orçamento Empresarial
 Fonte: Elaboração própria

No processo de controle do Orçamento Empresarial, nota-se diferença entre as opiniões dos gestores das maiores empresas em relação ao SESC. Para 26% dos gestores das grandes empresas, a Unidade Controladoria será responsável por todo o processo, e para 33% das opiniões dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo. Conforme análise anterior, o regimento interno do SESC já prevê o controle e a elaboração orçamentária à Gerencia de Finanças.

Funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Externo		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	13	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	4	17
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	17	17
E	Será a consolidadora de todo o processo.	13	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	4	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	0	50
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	13	0
I	Não participará do processo.	35	17

QUADRO 26 – Comparação das funções desempenhadas no processo de análise do ambiente externo

Fonte: Elaboração própria

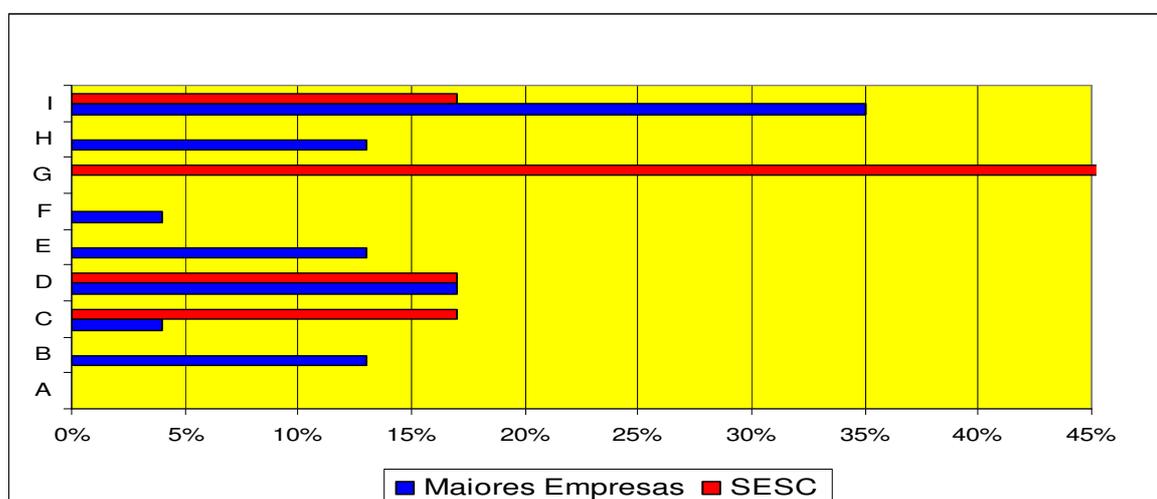


GRÁFICO 24 – Análise do Ambiente Externo

Fonte: Elaboração própria

No processo de análise do ambiente externo, nota-se que as respostas obtidas sob o ponto de vista dos gestores do SESC são semelhantes às obtidas na pesquisa feita nas maiores empresas brasileiras, e em ambas, a controladoria apenas fornecerá apoio/suporte informacional ou nem participará do processo. Para 35% das opiniões dos gestores das maiores empresas, a Unidade controladoria não participará do processo, e para 50% dos gestores do SESC, apenas fornecerá apoio/suporte informacional.

Funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Interno		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	16	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	0	33
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	20	17
E	Será a consolidadora de todo o processo.	16	0
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	0	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	4	42
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	40	0
I	Não participará do processo.	4	8

QUADRO 27 – Comparação das funções desempenhadas no processo de análise do ambiente interno

Fonte: Elaboração própria

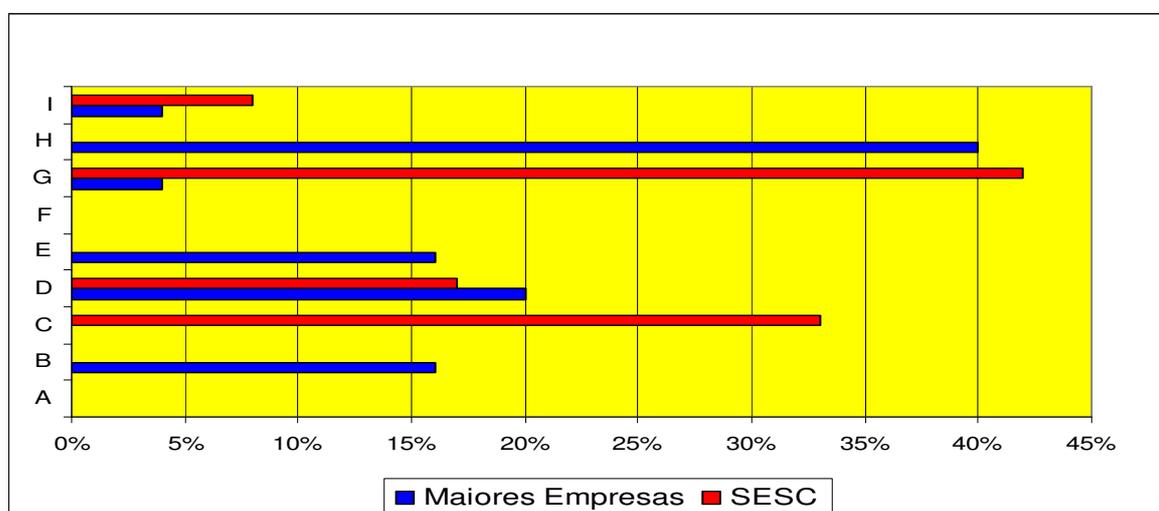


GRÁFICO 25 – Análise do Ambiente Interno

Fonte: Elaboração própria

No processo de análise do ambiente externo, nota-se que as respostas obtidas sob o ponto de vista dos gestores do SESC são semelhantes às obtidas na pesquisa feita nas maiores empresas brasileiras, e em ambas, a controladoria apenas fornecerá apoio/suporte informacional ou apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.

Para 40% das opiniões dos gestores das maiores empresas, a Unidade controladoria Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa, e para 42% dos gestores do SESC, apenas fornecerá apoio/suporte informacional.

Funções exercidas no processo de avaliação de desempenho		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	15	0
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	8	42
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	23	8
E	Será a consolidadora de todo o processo.	19	8
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	4	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	23	25
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	4	8
I	Não participará do processo.	4	8

QUADRO 28 – Comparação das funções desempenhadas no processo de avaliação de desempenho

Fonte: Elaboração própria

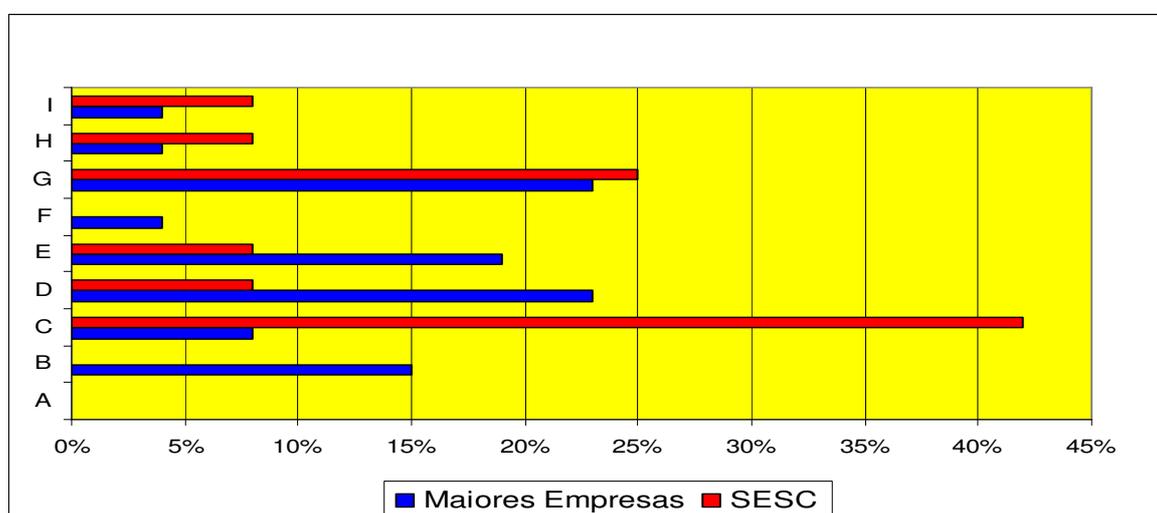


GRÁFICO 26 – Processo de avaliação de desempenho

Fonte: Elaboração própria

No processo de avaliação de desempenho, nota-se diferença entre as opiniões dos gestores das maiores empresas em relação ao SESC. Para 23% dos gestores das grandes empresas, a Unidade Controladoria será a coordenadora/organizadora de todo o processo, e para 42% das opiniões dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo.

O fato de o SESC atribuir responsabilidade à Unidade de Controladoria em ser uma das co-responsáveis por todo o processo deve estar relacionado ao resultado obtido no questionário sobre a estrutura organizacional, em que Controles Internos têm um total de 94% de aceitação, sendo essa a maior preocupação sob o ponto de vista dos gestores da Entidade.

Funções exercidas no processo mensuração e análise dos custos gerenciais		Maiores Empresas (%)	SESC (%)
A	A empresa não realiza esta atividade.	0	0
B	Será responsável por todo o processo.	21	17
C	Será uma das co-responsáveis por todo o processo.	8	25
D	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.	23	0
E	Será a consolidadora de todo o processo.	21	17
F	Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades	21	0
G	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.	5	25
H	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa	0	8
I	Não participará do processo.	3	8

QUADRO 29 – Comparação das funções desempenhadas no processo de análise dos custos gerenciais

Fonte: Elaboração própria

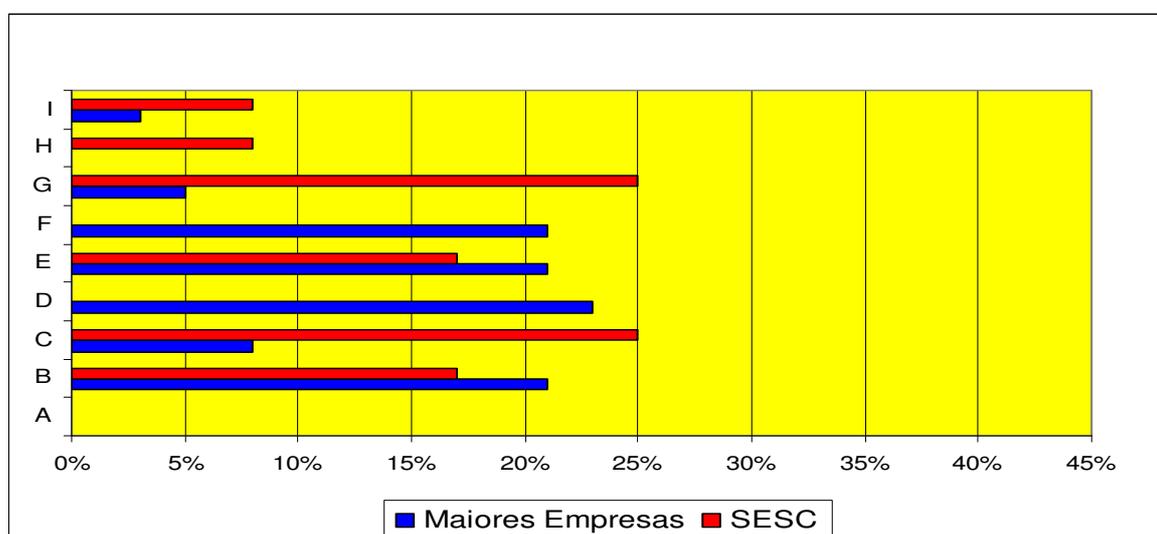


GRÁFICO 27 – Mensuração e análise dos custos gerenciais

Fonte: Elaboração própria

No processo de Mensuração e análise dos Custos Gerenciais, nota-se diferença entre as respostas obtidas sob o ponto de vista dos gestores do SESC e as obtidas na pesquisa feita nas maiores empresas brasileiras.

A controladoria, sob o ponto de vista das maiores empresas, será a coordenadora/organizadora de todo o processo, e sob o ponto de vista dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo. Para 23% das opiniões dos gestores das maiores empresas, a Unidade controladoria será a coordenadora/organizadora de todo o processo, e para 25% dos gestores do SESC, será uma das co-responsáveis por todo o processo.

Pela análise comparativa, foi possível verificar similaridades entre o modelo de gestão da Unidade Controladoria praticado pelas maiores empresas do Brasil em relação ao

que poderá ser implantado no SESC São Paulo, conforme apresentado no quadro 30, abaixo.

Porém, algumas questões estão divergentes, e isso se justifica pelo fato de o SESC, como Entidade de caráter privado, ser instituído pelo Decreto Lei n.º 9.853, de 13 de setembro de 1946, e seu regulamento interno estabelecido pelo Decreto n.º 61.836 de 05, de Dezembro de 1967. Ademais, algumas das atribuições ou funções que, segundo a literatura, deveriam fazer parte integrante da Unidade controladora, não podem, pois as funções já estão previstas para outras Unidades.

Portanto, essa deve ser a justificativa pelo alto índice de aceitação dos setores de Auditoria e Controles Internos para serem de responsabilidade da Controladoria, e esses não estão previstos no Decreto Lei n.º 61.836.

Abaixo, segue um demonstrativo das convergências e divergências encontradas nesta pesquisa:

Tema	SESC	Maiores Empresas
Estrutura	- Staff - Gerencial - Assessora	- Linha - Gerencial - Porta Voz interna
Funções de Controladoria	- Controles Internos - Auditoria Interna - Atendimento a Usuários - Gestão de Custos - Produção e Geração de Informações	- Planejamento Tributário - Auditoria Interna - Gestão Contábil - Produção e Geração de Informações
FUNÇÕES		
Elaboração do Planejamento Estratégico	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional
Controle do Planejamento Estratégico	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional
Elaboração do Planejamento Tático	Será uma das co-responsáveis por todo o processo	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional
Controle do Planejamento Tático	Será uma das co-responsáveis por todo o processo	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo
Elaboração do Orçamento	Será uma das co-responsáveis por todo o processo	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo
Controle do Orçamento	Será uma das co-responsáveis por todo o processo	Será responsável por todo o processo
Análise do Ambiente Externo	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional	Não participará do processo
Análise do Ambiente Interno	Apenas fornecerá apoio/suporte informacional	Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa
Avaliação de Desempenho	Será uma das co-responsáveis por todo o processo	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo
Custos Gerenciais	Será uma das co-responsáveis por todo o processo	Será a coordenadora/organizadora de todo o processo

QUADRO 30 - Demonstrativo da convergência e divergência encontradas na pesquisa

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

Conforme demonstrado no quadro acima, as convergências das respostas obtidas pelas expectativas dos gestores do SESC, em relação ao que obtido na pesquisa feita nas maiores empresas que não possuem o setor de controladoria, foram:

- a) **Elaboração do Planejamento Estratégico:** ambas responderam que a Unidade Controladoria apenas fornecerá apoio/suporte informacional, e essas características são apontadas por Nakagawa (1980), Oliveira (2002) e Padoveze (2004);
- b) **Controle do Planejamento Estratégico:** ambas responderam que a Unidade Controladoria apenas fornecerá apoio/suporte informacional, e essas características são apontadas por Nakagawa (1980), Oliveira (2002) e Padoveze (2004).

As divergências identificadas na pesquisa foram:

- a) **Elaboração e Controle do Planejamento Tático:** para os gestores do SESC, tanto na fase de elaboração quanto na fase de controle, a unidade controladoria apenas desempenhará o papel de co-responsabilidade. Por outro lado, na opinião das maiores empresas, o papel referente à elaboração será de fornecer apoio e suporte informacional, e na fase de controle, será a coordenadora de todo o processo. Na literatura, essa atribuição de suporte informacional é destacada por Nakagawa (2004), e a coordenação por Mosimann e Fish (1999). Não foi identificada na literatura a atribuição de co-responsabilidade referente ao processo;
- b) **Controle e Elaboração do Orçamento:** na opinião dos gestores do SESC, a Unidade de controladoria apenas será uma das co-responsáveis sobre o processo, e para as maiores empresas que não possuem o setor de controladoria, será a coordenadora de todo o processo. Não é encontrado na literatura o termo de co-responsabilidade atribuída pelos gestores do SESC, porém, foi encontrada em Nakagawa (1980) e Padoveze (2004) a atribuição de responsabilidade por todo o processo orçamentário;
- c) **Análise do ambiente interno e externo:** fornecer apoio e suporte informacional é a opinião dos gestores do SESC. Para as grandes empresas que não possuem a unidade de controladoria, no caso da análise do ambiente interno, essa não participará do processo; no caso da análise do ambiente externo, apenas elaborará a atividade de sua área, assim como das demais áreas da empresa.

As divergências são justificadas em razão de a Entidade SESC, conforme resultados da pesquisa, dar ênfase ao processo de Controles Internos e Auditoria, pois as demais funções já são desempenhadas e estão previstas em regimento interno a outros setores dentro da

organização. Contudo, cabe ressaltar a falta de consenso na literatura para definição das funções a serem exercidas pela unidade controladoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar as expectativas que os gestores de entidades de Serviço Social têm em relação à implantação de uma Unidade de Controladoria, e relacioná-la com os resultados obtidos junto às maiores empresas do Brasil que não possuem o setor de Controladoria, ou seja, analisar as funções necessárias para a implantação da Unidade, questão problema explicada por meio deste trabalho.

Quanto ao primeiro objetivo específico - Conhecer a atual realidade das funções de controladoria em uma Entidade que não possui controladoria como unidade administrativa – é possível afirmar que as funções relacionadas ao processo de gestão, orçamento e contabilidade existem no SESC-SP já são exercidas por outras unidades administrativas que existem na Superintendência de Administração.

Quanto ao segundo objetivo específico - Conhecer a expectativa dos gestores dessa entidade em relação as funções de controladoria – por meio do questionário aplicado a 17 Gestores do Serviço Social do Comércio, notou-se uma preocupação com as funções de Auditoria Interna, Controles Internos e com a geração de informações gerenciais.

Essa preocupação é explicada pelo fato de a Entidade não prever, em seu Decreto Lei, nem a existência e nem a subordinação a qualquer órgão dessas funções. A controladoria, por sua vez, está prevista no Decreto Lei como responsabilidade da Superintendência Administrativa, conforme o artigo 5º do Decreto n.º 61.836, de 05 de Dezembro de 1967, em que:

Compete à Superintendência de Administração conforme Artigo 5º, comandar, coordenar, controlar e executar as ações concernentes às comunicações, à informática, recursos materiais, contabilidade, **controladoria**, orçamentos, finanças, recursos humanos e patrimoniais, bem como a administração operacional do Edifício-Sede, tendo em vista os objetivos, metas e prioridades do DR.

Portanto, a preocupação com a existência da Unidade Controladoria está presente no estudo de caso, porém. a Unidade estará limitada às funções de controles, auditorias e ao fornecimento de relatórios gerenciais.

No que diz respeito ao terceiro objetivo específico, a comparação entre as práticas das maiores empresas e as expectativas dos gestores do SESC sugere que essas divergem em alguns pontos e convergem em outros. Observa-se que questões de Planejamento Estratégico e Tático não são encaradas como funções exclusivas da Unidade, apenas darão suporte no

processo de elaboração e controle.

Constatou-se também que, na literatura, há várias denominações sobre as responsabilidades da unidade controladoria e da falta de consenso para a definição das responsabilidades da controladoria.

A maior parte das divergências pode ser justificada em razão de o SESC possuir um regimento interno que já prevê funções de características de controladoria para outros departamentos dentro da organização.

Referente às questões sobre o Planejamento orçamentário, percebe-se que o SESC atribui a função de co-responsabilidade à Unidade de Controladoria, enquanto a prática observada nas maiores empresas é a de responsável pelo processo tanto de elaboração quanto de controle. Isso é justificado, pois o SESC, em suas diretrizes, prevê, por meio do decreto Lei 61.636, que as funções deverão ser de responsabilidade da Gerência de Finanças.

Sobre os processos de análise interna e externa do ambiente, as expectativas dos gestores do SESC convergem com os resultados obtidos na pesquisa feita com as maiores empresas do Brasil que não possuem o setor de controladoria, e ambas atribuem a responsabilidade de apoio e suporte informacional ao setor de controladoria.

Referente aos processos de avaliação do desempenho da empresa, os gestores atribuem a co-responsabilidade à unidade de controladoria, visto que essa já está prevista pelo Decreto Lei n.º 61.836, como funções da Assessoria Técnica e de Planejamento.

Conclui-se, portanto, que, pelo problema de pesquisa, a expectativa dos gestores do SESC São Paulo, quanto à implantação de um setor de controladoria, é que esse assumira uma postura controladora e Auditora dos programas e atividades que a Entidade oferece. Isso se justifica pelo fato de as demais funções já serem por outras unidades administrativas, o que exigiria do SESC, na implantação de uma Controladoria mais aderente ao referencial teórico, uma reestruturação organizacional da sua Superintendência de Administração.

Finalizada a pesquisa, fica evidente a necessidade de uma análise mais profunda sobre as atribuições que a Unidade de Controladoria irá receber, pois, de acordo com as expectativas dos Gestores, e em razão da existência de um Decreto que prevê essas funções, a Unidade estará limitada às questões de Auditoria, Controles Internos e levantamento de informações gerenciais.

Não se discute a necessidade de existência da Unidade, pois são unânimes as

contribuições que o setor trará para a entidade, principalmente na confiabilidade dos dados e no serviço preventivo.

Conforme observado e concluído nesta pesquisa, a Controladoria sofre tratativas diferentes entre os diversos tipos de empresas. Ao se colocar os resultados das maiores empresas frente às expectativas dos gestores do SESC, são identificadas diferenças que podem ser objeto de estudos mais profundos.

Em relação a isso, é necessário:

- a) aprofundar e ampliar a pesquisa em empresas de pequeno e médio porte, observar as diferenças entre as empresas prestadoras de serviço, Industrial, de tecnologia e comercial;
- b) comparar os resultados obtidos com as práticas de controladoria nessas empresas com o que a literatura disponibiliza;
- c) identificar as diferenças nas tratativas da controladoria entre as empresas de Terceiro Setor, Privadas e Públicas;
- d) identificar quais os fatores que determinam a aplicação do modelo de controladoria para cada tipo de organização.

Essas questões devem ser mais bem discutidas e analisadas, a fim de se obter um parâmetro entre as práticas e os modelos de gestão da controladoria, levando-se em consideração o porte, o segmento e as condições das empresas estudadas, analisando os casos de sucesso e os motivos que levaram a tal.

Como se pôde verificar, os estudos sobre a controladoria merecem maiores esforços para a busca de modelos que se encaixem às necessidades específicas de cada organização. De forma geral, essas sugestões são justificadas por este estudo, em virtude de as expectativas e necessidades de uma Unidade de controladoria por uma Entidade de Serviço Social possuírem algumas particularidades que a literatura de forma geral não prevê.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de, **Manual de Planejamento Estratégico**. São Paulo: Atlas, 2001.

BARRETO, A. V. P.; HONORATO, C. F. **Manual de sobrevivência na selva acadêmica**. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 1998.

BEUREN, I M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da Práxis**. São Paulo, 2006. 341p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 368p.

BRASIL. Rio de Janeiro. **Carta da Paz Social**: promulgada em 15 de Maio de 1945.

BRASIL. Rio de Janeiro. **Decreto Lei n.º 9.853**: promulgada em 13 de Setembro de 1946.

BRASIL. Rio de Janeiro. **Decreto Lei n.º 61.836**: promulgada em 05 de Dezembro de 1967.

BRASIL. Rio de Janeiro. **Lei n.º 5.107**: promulgada em 13 de Setembro de 1966.

BRASIL. Rio de Janeiro. **Resolução n.º 380**: promulgada em 06 de Dezembro de 1978.

BRASIL. Rio de Janeiro. **Decreto Lei n.º 7.690**: promulgada em 29 de Junho de 1945.

CARVALHO, M. F. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo.** São Paulo, 1995. 251p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 1999.

CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

CHAGAS, J. F. **O exercício da Controladoria em instituições bancárias com atuação no Brasil.** São Paulo, 2000, 215p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 2000.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais.** São Paulo: Atlas, p. 105-133, 1999.

DONNELLY, R. M. The controller's role in corporate planning. **The Accountants.** Montvale: ABI/INFORM Global, v.3, n. 63, pp. 13-18, Sep. 1981.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERNANDES, F. C. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada:** uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000, 220p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 2000.

FIGUEIREDO, S. M. A. Contabilidade e a gestão empresarial – a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v.24, n. 93, p.20-34, mai/jun. 1995.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARCIA, E. A. C. **Manual de sistematização e normalização de documentos técnicos.** São Paulo: Atlas, 1998.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAIR, J. F. JR et al. **Multivariate data analysis**. 5 ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HASSLER, R. H.; HARLAN, N. E. **Cases in controllership**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1958.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, A. **A conduta na pesquisa: metodologia para as ciências do comportamento**. São Paulo: EPU, Edusp, 1972.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1995.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA USP, São Paulo, n.28, ano Xiii, p. 7-28, jan./abr.2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDES, I. G. Controladoria Estratégica: Sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações. **Revista FAE BUSINESS**, dez. 2002.

MOSIMANN, C.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, M. et al. Logística integrada à controladoria. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 2000.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, S. L. **Metodologia científica aplicada ao Direito**. São Paulo: Thompson, 2002.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2004.

PARRA FILHO, D.; SANTOS, J. A. **Apresentação de trabalhos científicos**: monografia, TCC, teses e dissertações. 3.ed. São Paulo: Futura, 2000.

PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PERES JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas 1997.

RAUEN, F. J. **Elementos de iniciação à pesquisa**. Rio do Sul, SC: Nova Era, 1999.

RICARDINO, F. A. **Do Steward ao Controller, quase mil anos de management accounting**. 1999, 158p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - FEA USP, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. ver. amp. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHEUMANN, Jon. Why isn't the controller having more impact? **Strategic Finance**. Montvale: 1999.

SANTOS, L. R.. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 2004.

SCHMIDT, P.; SANTOS, I. C. P. ConTexto - **Revista do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade**, v. 6, n. 9, 2006. (Editoração/Periódico).

SCHEUMANN, J. Why isn't the controller having more impact? **Strategic Finance**. Montvale. Apr. 1999.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 2006.

THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa - ação**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1986.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática** 8. ed. São Paulo, Edições Universidade Empresa: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

VENTURA, D. **Monografia jurídica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YOSHIKAWA, D. M. **Contribuição ao estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento – “scorecards” –pela controladoria em instituições financeiras**. São Paulo, 1997. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA USP, São Paulo, 1997.

APÊNDICE

APÊNDICE A

Questionário de pesquisa

Parte 1 – Identificação da estrutura interna da unidade Controladoria

1 – Na estrutura interna da unidade organizacional Controladoria, quais seriam as áreas pertencentes ao organograma interno da Controladoria? Assinale com x as opções abaixo. Caso tenham outras, destacar.	
Auditoria Contábil	
Auditoria Interna	
Contabilidade Geral	
Contabilidade Fiscal	
Contabilidade Societária	
Contabilidade Financeira	
Contabilidade Tributária	
Planejamento Tributário	
Contabilidade de Custos	
Contabilidade Gerencial	
Orçamento Empresarial	
Planejamento Empresarial	
Controle Patrimonial	
Controles Internos	
Sistemas de Informações	
Relações com Investidores	
Tesouraria	
Contas a Pagar	
Recursos Humanos	
Tecnologia da Informação	

Parte 2 – Identificação das funções, atribuições e atividades a serem desempenhadas pela Controladoria. Questões de 2 a 4:

2 – Assinale com x as atividades abaixo que podem fazer parte do setor de Controladoria da Entidade? Caso existam outras, especificar.	
Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa	
Controle patrimonial (ativos fixos)	
Consolidação das demonstrações contábeis	
Preparação das demonstrações contábeis	
Divulgação das informações contábeis	
Análise de balanços	
Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos	
Orientação fiscal às demais unidades executivas	
Planejamento tributário	
Gestão e controle de impostos	
Controles internos (não inclui controle patrimonial)	
Auditoria contábil ou Auditoria Interna	
Administração de Seguros	
Gestão Financeira e de tesouraria	
Controles Financeiros	
Controle de fluxo de caixa	
Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)	
Estudos de análise de viabilidade de projetos	
Manutenção da contabilidade gerencial	
Gestão dos sistemas de informação, inclusive infra-estrutura de TI	
Gestão dos sistemas de informação, exceto infra-estrutura e TI	
Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação	
Produção e geração das informações.	
Atendimento aos Usuários (Governo, Fisco, Auditoria Externa, Instituições Financeiras, Fornecedores, Clientes)	
Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa	
Gestão de Custos	
Avaliação dos programas da Entidade	

3 - A unidade organizacional Controladoria, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa, deve assumir qual postura?	
Assessora (suporte aos gestores)	
Consultora	
Controladora	
Auditora	
Porta-voz interno da Alta Administração	

4 – Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a Controladoria deverá ser:	
Um órgão de linha	
Um órgão de staff	

Parte 3 - Em cada uma das questões a seguir, indicar as alternativas corretas (conforme a legenda), referente ao papel a ser desempenhado pela Controladoria, caso exista outros, destacar. Questões de 5 a 16:

legenda

- A** A empresa não realiza esta atividade.
- B** Será responsável por todo o processo.
- C** Será uma das co-responsáveis por todo o processo.
- D** Será a coordenadora/organizadora de todo o processo.
- E** Será a consolidadora de todo o processo.
- F** Será a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades.
- G** Apenas fornecerá apoio/suporte informacional.
- H** Apenas elaborará a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa.
- I** Não participará do processo.

n.º	Questão	Alternativa
05	No processo de elaboração do Planejamento estratégico da organização.	
06	No processo de controle do Planejamento estratégico da organização.	
07	No processo de elaboração do Planejamento tático da organização.	
08	No processo de controle do Planejamento tático da organização.	
09	No processo de elaboração do Orçamento Empresarial da organização.	
10	No processo de controle do orçamento empresarial da organização.	
11	No processo de Análise do Ambiente externo para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais.	
12	No processo de Análise do Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.	
13	No processo de Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	
14	No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	
15	No processo de controle dos programas da Entidade.	
16	Como suporte às decisões das Superintendências.	

Parte 4 - Questão 17:

17 – Relacionada à estrutura organizacional do SESC, a Controladoria deverá estar subordinada a:	
Presidência	
Diretoria	
Superintendência	
Gerência	