

Modelos e ferramentas da controladoria empresarial brasileira

A controladoria empresarial é oriunda da contabilidade gerencial e vem se disseminando no Brasil entre as organizações pela importância que exerce na assessoria da alta cúpula gerencial com informações privilegiadas de planejamento e controle para tomada de decisões estratégicas. Sendo o objetivo deste artigo o de identificar e descrever os principais modelos e ferramentas de adoção pela controladoria nas empresas brasileiras. Para isso, foi adotado uma pesquisa exploratória bibliográfica em artigos científicos e livros acadêmicos para identificar e descrever os principais modelos e ferramentas mais recorrentes e utilizadas pela controladoria empresarial no Brasil. Os resultados permitiram a identificação e descrição de 12 modelos e ferramentas: Controles administrativos internos; Relatórios gerenciais e contábeis; Planejamento orçamentário; Controles financeiros e contábeis; Ferramentas de avaliação econômica/financeira/contábil; Sistemas de informação gerencial; Sistemas de inteligência de negócio e mercado; Auditoria; Controles de qualidade; Planejamento e controle tributário; Balanced Scorecard e Compliance. Estes resultados servem de subsídio conceitual para estudantes, profissionais e estudiosos da controladoria empresarial.

Palavras-chave: Controladoria empresarial; Contabilidade gerencial; Modelos; Ferramentas.

Models and tools of Brazilian corporate controllership

Corporate controllership comes from management accounting and has been disseminated in Brazil among organization due to the importance it exerts in advising senior management with privileged information on planning and control for strategic decision-making. The objective of this article is to identify and describe the main models and tools adopted by controllership in Brazilian companies. For this, exploratory bibliographical research in scientific articles and academic books was adopted to identify and describe the main models and most recurrent tools used by corporate controllership in Brazil. The results allowed the identification and description of twelve models and tools: Internal administrative controls; Management and accounting reports; Budget planning; Financial and accounting controls; Economic/financial/accounting assessment tools; Management information systems; Business and market intelligence systems; Audit; Quality controls; Tax planning and control; Balanced Scorecard and Compliance. These results serve as a subsidy for students, professionals, and scholars of corporate controllership.

Keywords: Corporate controllership; Management accounting; Models; Tools.

Topic: **Finanças Empresariais**

Reviewed anonymously in the process of blind peer.

Received: **15/04/2022**

Approved: **02/06/2022**

Derli Luís Angnes 

Universidade de Santa Cruz do Sul, Brasil
<http://lattes.cnpq.br/8252660541407330>
<https://orcid.org/0000-0002-3774-7656>
derli.angnes@gmail.com

Eliziane Studzinski 

Universidade de Santa Cruz do Sul, Brasil
<http://lattes.cnpq.br/3138358828014536>
<https://orcid.org/0000-0002-1211-3868>
elizianestudzinski@yahoo.com.br



DOI: 10.6008/CBPC2179-684X.2022.002.0004

Referencing this:

ANGES, D. L.; STUDZINSKI, E.. Modelos e ferramentas da controladoria empresarial brasileira. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v.13, n.2, p.42-57, 2022. DOI: <http://doi.org/10.6008/CBPC2179-684X.2022.002.0004>

INTRODUÇÃO

A controladoria é um ramo da contabilidade e das finanças empresariais, propriamente uma evolução da contabilidade gerencial cujo departamento é responsável pelo projeto, elaboração, implementação, manutenção e integração das informações operacionais, financeiras e contábeis de uma entidade. No Brasil a controladoria tem se disseminado nas últimas décadas entre as organizações, sobretudo nas de médio e grande porte, assessorando diretamente a alta cúpula da gestão com informações privilegiadas de planejamento e controle para tomada de decisões. De modo que a controladoria passe a ter uma importância estratégica, sobretudo para a perenidade dos negócios e das operações em organizações (OLIVEIRA et al., 2017). Apesar de não ser uma prática comum entre pequenas empresas no Brasil, a controladoria proporciona os mesmos benefícios em planejamento e controle, independentemente do porte da organização.

A adoção de modelos e ferramentas de controle são imprescindíveis para o profissional que atua na controladoria empresarial, conhecê-los é fundamental para a escolha mais adequada dos meios que propiciarão o processo de execução dos controles internos da organização. A controladoria é considerada uma evolução da contabilidade que ainda precisa de definições mais claras quanto às suas funções e atividades, além de possuir poucas publicações acadêmicas no país (BEUREN et al., 2007). Segundo pesquisa mais recente de Nunes et al. (2016), “a controladoria pode fornecer suporte à formulação e a execução da estratégia para a empresa”. A controladoria também desempenha importância na redução dos riscos em governança corporativa (MARTIN et al., 2004).

De modo que este artigo justifica-se e torna instigante a investigação pelo tema proposto, justamente por aprofundar teoricamente os meios pelos quais é possível a implementação de um departamento de controladoria nas diversas organizações empresariais brasileiras existentes e que necessitem de alguma forma de controle (modelo ou ferramenta), em suas atividades de gestão financeira, pois o trabalho reuni informações essenciais e elementares acerca da função da controladoria empresarial, sobretudo no que diz respeito aos modelos e ferramentas à disposição da controladoria empresarial brasileira, nem sempre descrita e informada de forma ampla pela literatura especializada acadêmica, pois cada trabalho possui uma preocupação maior em detalhar e abordar apenas um único modelo ou ferramenta de controle, razão pela qual neste artigo busca-se proporcionar ao leitor uma contribuição do universo de modelos e ferramentas disponíveis aos diversos profissionais que atuam em alguma atividade de controladoria.

Transcorrido esse introito, o artigo apresenta uma breve contextualização da controladoria empresarial nas organizações empresariais, posteriormente são apresentados os procedimentos metodológicos adotados pelo estudo e os resultados identificados, descrevendo os principais modelos e as ferramentas adotadas pela controladoria empresarial brasileira. Por fim, as considerações finais e a lista de referências das fontes consultadas.

REVISÃO TEÓRICA

Controladoria empresarial

A controladoria é exercida pela posição de *controller* e foi introduzida no Brasil por multinacionais a partir de 1960, tendo seus primeiros estudos e publicações acadêmicas a partir de 1970, o que fez despontar gradativamente o desenvolvimento de disciplinas de controladoria em cursos de graduação e pós-graduação no país, sobretudo em Ciências Contábeis. Inicialmente a controladoria estava amparada essencialmente pela função de controle contábil, ao longo do tempo de sua evolução a controladoria passou a exercer outras funções correlacionadas a sua competência, o que fica evidente ao se analisar suas funções empíricas e descritas pela literatura na Figura 1 (LUNKES et al., 2013).

Portanto, é notório que a controladoria no Brasil estabelecida desde a década de 60 profissionalmente e a partir da década de 70 academicamente, passou a exercer funções consolidadas além do controle propriamente, abrangendo também o planejamento, contabilidade e elaboração e interpretação de relatórios gerenciais nas organizações brasileiras.

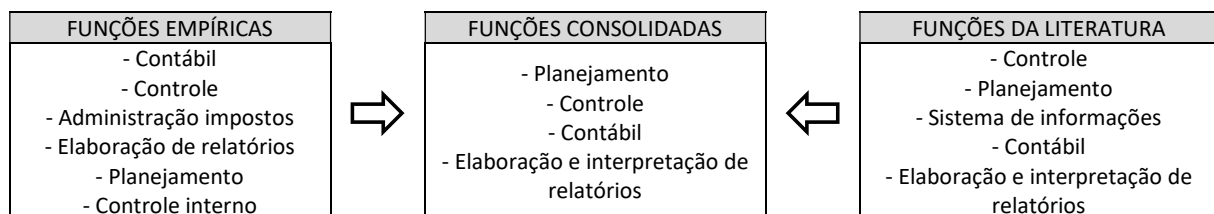


Figura 1: Funções básicas consolidadas da controladoria. **Fonte:** Lunkes et al. (2013).

A controladoria é considerada uma área de apoio da gestão e possui a reponsabilidade de garantir transparência das informações contábeis e gerenciais. Também servindo como suporte à estratégia da empresa (NUNES et al., 2016). Desta forma, a controladoria é considerada um ramo do conhecimento e da unidade administrativa, exercendo uma função fundamental no processo de gestão.

Por meio da controladoria é possível estabelecer o alinhamento do sistema de informações e estratégias das organizações que necessitam de uma visão sistêmica, permitindo aos gestores maior controle efetivo nas operações por intermédio de informações que auxiliem e facilitem na formação e implementação de estratégias (LUNKES et al., 2013).

Salienta-se que a controladoria, faz uso dos princípios, conhecimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, estabelecendo bases teóricas necessárias na atuação da organização e estruturação do sistema de informação gerencial de forma a contemplar as informações necessárias para conduzir as organizações no cumprimento de sua missão, a partir da otimização dos resultados e oferecendo condições ao desenvolvimento da organização, gerando informações de suma importância na tomada de decisão (NUNES et al., 2016).

O departamento de controladoria é o elo entre as diversas áreas da organização com a sua missão, possibilitando eficiência em relação aos objetivos internos e externos disponíveis no âmbito financeiro e econômico da organização, mediante o emprego de técnicas modernas de controle (ESPEJO et al., 2017).

Notadamente a controladoria é uma área interna da organização que possibilita eficiência nos processos da gestão, proporcionando aos envolvidos acessos às informações necessárias para decisões. Cada vez mais a controladoria tem assumido uma função preponderante no contexto administrativo e financeiro organizacional (TAMBOSI et al., 2021).

Destaca-se que a controladoria apesar de ter uma forte ligação com a contabilidade gerencial, não se restringe unicamente a essa especialidade, indo muito além na sua função e exigindo do *controller* uma formação generalista, com uma capacidade de compreender o negócio da empresa, métodos, análise de pesquisas e atuação com diversos especialistas funcionais (Figura 2). Muitas empresas que possuem a função de controladoria atribuem a ela a contabilidade fiscal; contabilidade gerencial; processos, custos e geração de valor; orçamento operacional; análise de projetos e riscos; relatórios de desempenho; diagnóstico externo e auditoria interna (MARTIN, 2002).

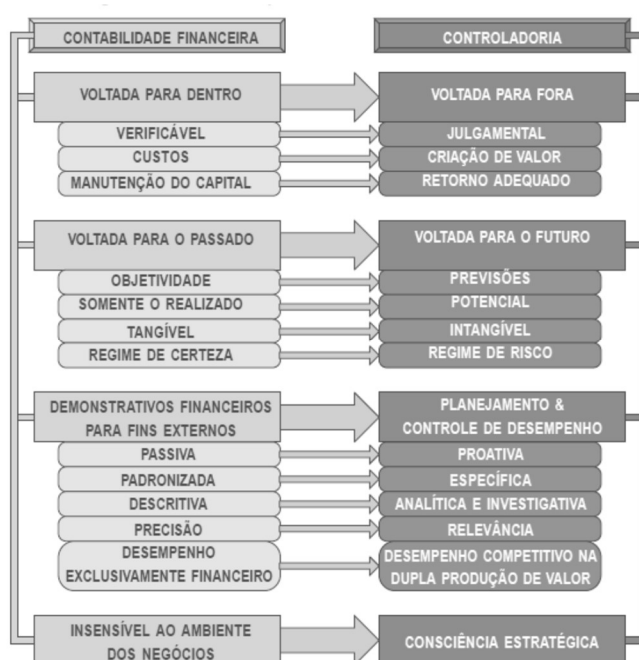


Figura 2: Análise comparativa entre contabilidade e controladoria. Fonte: Martin (2002).

No tocante as principais atividades praticadas pela controladoria, um estudo realizado por Manvailer (2013), apresenta 27 práticas muito comuns adotadas pela controladoria nacional e internacional (Tabela 1).

Tabela 1: Principais práticas de controladoria

1. Análise da cadeia de valor	15. Custeio Variável
2. Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	16. Gestão Baseada em Valor (VBM)
3. Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	17. Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)
4. Análise do Retorno do Investimento (ROI)	18. Indicadores Chave de Desempenho (KPI)
5. Análise do Valor Presente Líquido	19. <i>Open Book Accounting</i> (OBA)
6. Avaliação de Desempenho	20. Orçamento de Capital
7. <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	21. Orçamento Operacional
8. Controle Interno na Proteção de Ativos	22. Planejamento Tributário
9. Custeio ABC	23. Preço de Transferência
10. Custeio Direto	24. Processo Orçamentário
11. Custeio <i>Kaizen</i>	25. Sistema de Gestão Econômica (GECON)
12. Custeio Meta	26. Teoria das Restrições
13. Custeio Padrão	27. Valor Econômico (EVA)
14. Custeio por Absorção	

Fonte: Manvailer (2013).

METODOLOGIA

A metodologia empregada no estudo do ponto de vista da sua natureza é considerada básica sem finalidade imediata, com abordagem qualitativa. Do ponto de vista de seus objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória e em relação aos procedimentos técnicos, trata-se de uma revisão bibliográfica visando atender ao objetivo estabelecido para o estudo (MARCONI et al., 2017), tendo como principais fontes consultadas, artigos científicos de periódicos nacionais com *Qualis A e B*, consultados no Portal da Capes, *Scielo Brasil* e *Google Acadêmico*. Também foram utilizadas consultas em livros acadêmicos em bibliotecas físicas e virtuais.

A justificativa para a utilização desse procedimento metodológico deve-se ao fato da dificuldade na identificação e acesso público para entrevistas com profissionais de organizações de médio e grande porte brasileiras que exercem atividades executivas em controladoria empresarial com emprego de ferramentas e modelos de controle nessas organizações. O que torna a método empregado por este estudo uma alternativa exploratória mais eficaz na identificação dos modelos e ferramentas comumente utilizadas na controladoria por empresas brasileiras, tendo em vista que as publicações científicas utilizadas são oriundas de trabalhos de pesquisa realizados em organizações brasileiras de diversas partes do país, o que permite uma identificação muito precisa das principais práticas adotadas pela controladoria empresarial brasileira, contudo, as publicações científicas quando analisadas separadamente abordam geralmente um único modelo ou ferramenta de forma específica, não se preocupando com uma abordagem mais esclarecedora acerca do universo de ferramentas e modelos corriqueiramente empregadas pelas organizações brasileiras no âmbito da controladoria empresarial, razão pela qual este artigo proporciona contribuições teóricas ao identificar e reunir em um único artigo a descrição das principais ferramentas e modelos de controle empresarial adotados no Brasil.

Inicialmente foi feita uma revisão bibliográfica para identificar os principais modelos e instrumentos utilizados na controladoria empresarial com base em fontes de publicações científicas a partir das bases de dados supracitadas. A coleta das informações foi obtida em bases científicas (artigos científicos) pela internet e em bibliotecas. A revisão bibliográfica foi realizada mediante leitura sistemática, com fichamento de cada obra pesquisada, onde foram identificadas e categorizadas com auxílio de um especialista pós-graduado em controladoria os modelos e ferramentas empregados pela controladoria nas organizações brasileiras, ressaltando os principais conceitos abordados pelos autores referentes a cada uma das práticas identificadas. Os resultados obtidos foram transcritos em tópicos com seus conceitos de modo a contemplar ao objetivo estabelecido, os quais resultaram nos seguintes achados no tocante aos modelos e ferramentas da controladoria mais recorrentes e mencionados pela literatura especializada consultada, com destaque para: Controles administrativos internos; Relatórios gerenciais e contábeis; Planejamento orçamentário; Controles financeiros e contábeis; Ferramentas de avaliação econômica/financeira/contábil; Sistemas de informação gerencial; Sistemas de inteligência de negócio e mercado; Auditoria; Controles de qualidade; Planejamento e controle tributário; *Balanced Scorecard* e *Compliance*.

DISCUSSÃO TEÓRICA

Modelos e ferramentas adotados pela controladoria empresarial

As empresas empregam diversos controles em todos os níveis da organização, sendo os controles mais utilizados os contábeis-gerenciais. Também são empregados outros tipos de controles que aparecem em menor escala de utilização nas empresas. Todos esses controles geralmente estão integrados ou parcialmente integrados aos demais sistemas da empresa, onde os dados são disponibilizados por meio de tecnologias de *softwares* ou *intranet*. Esses controles são fundamentais para o processo de gestão organizacional (RAUPP et al., 2006).

Um modelo que ilustra genericamente as etapas do processo de controle é apresentado na Figura 3, inicialmente são estabelecidos os objetivos, metas e padrões de operação ao negócio pela empresa, para posterior observação do desempenho e comparação com os padrões estabelecidos. Os resultados são comunicados à equipe e ações corretivas são realizadas visando restabelecer ou ajustar os padrões iniciais com acompanhamento das ações em um ciclo virtuoso de controle (BRUNI et al., 2010).

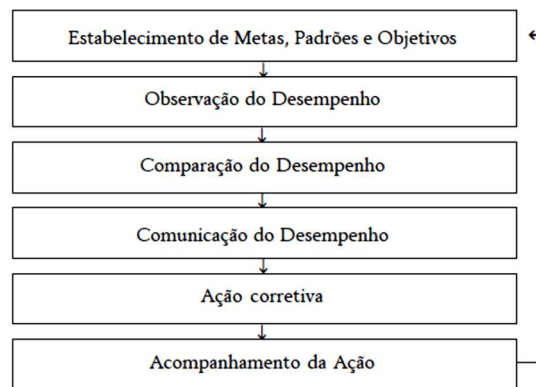


Figura 3: Modelo conceitual do controle. **Fonte:** Bruni et al. (2010).

Na sequência serão apresentados e descritos em tópicos os principais modelos e ferramentas de controle empresarial identificados pela pesquisa exploratória bibliográfica a partir da literatura especializada em controladoria no país, oriunda de artigos científicos nacionais e livros acadêmicos.

Controles administrativos internos

A sistematização do controle interno é uma concepção de gestão e controle de negócios, sendo renomada como uma mudança nos métodos e estilos de trabalho, extinguindo os métodos que atrapalham o processo, bem como a aplicação de procedimentos e normas de trabalho que garanta um desempenho adequado na obtenção de resultados favoráveis para a organização. Dessa forma, o controle interno é o desenvolvimento de práticas administrativas que busca uma melhoria no negócio (VASQUES et al., 2019).

É importante ressaltar que o controle interno compreende à recursos planejados da organização para melhor gerir, restringir e conferir às atividades um melhor desempenho. O controle interno também representa em uma organização os procedimentos, métodos e rotinas a fim de proteger os ativos, elaborando dados contábeis com o intuito de conduzir os negócios na organização (VASQUES et al., 2019).

O controle organizacional se aplica e é mais bem compreendido a partir da controladoria, o qual abarca a gestão de dados, informações, controles e procedimentos internos. É necessário que o processamento de dados da empresa garanta internamente dados acurados e íntegros, de forma a gerar informações confiáveis e tempestivas. Os registros contábeis e outros devem refletir eventos que tenham ocorrido, é onde os controles administrativos internos devem ser completos e seguros, de modo a garantir a integridade das informações acerca de todas às atividades da empresa, por meio de um conjunto de normas e procedimentos formais que garantam o controle interno e a padronização das atividades administrativas em todos os níveis da organização, possibilitando o rastreamento de cada transação. A Figura 4 ilustra uma visão integrada das dimensões que abarcam o controle interno de uma organização (REGINATO et al., 2007).

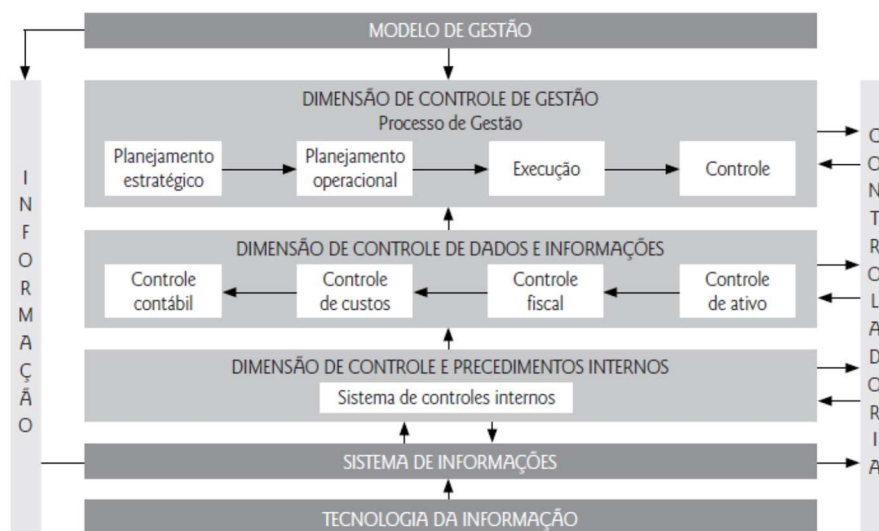


Figura 4: Visão integrada das dimensões do controle organizacional. **Fonte:** Reginato et al. (2007).

Relatórios gerenciais e contábeis

São relatórios que contêm informações financeiras, contábeis e econômicas que as organizações divulgam para seus públicos, tendo como finalidade a orientação e controle na administração da empresa. Auxiliando também na tomada de decisão, através de relatórios cujo objetivo básico é fornecer informações úteis nas decisões (CALIXTO et al., 2007). Os relatórios devem ser padronizados e preparados periodicamente, tendo como principais referências: (1) demonstração de resultados, (2) balanço patrimonial, (3) demonstração das mutações do patrimônio líquido e (4) demonstração dos fluxos de caixa (GITMAN, 2010).

As organizações investem recursos em relatórios gerenciais para que os gerentes possam tomar decisões. Contudo, a orientação dos gestores em relação a sua experiência administrativa e técnica acabam implicando nas diferenças sistemáticas do uso dos relatórios gerenciais. Nesse sentido a contabilidade gerencial proporcional uma sistematização e padronização destes relatórios (OYADIMARI et al., 2018).

Planejamento orçamentário

O orçamento é um dos principais instrumentos de gestão financeira e da controladoria, cuja sua função extrapola meramente o planejamento e controle financeiro de uma organização, abarcando também

múltiplas funções, com contribuições ao diálogo entre a equipe, melhoria da percepção de utilidade dos envolvidos no processo e proporciona ainda a percepção de relevância na tomada de decisão. Todavia não se deve desconsiderar o seu protagonismo como elemento no sistema de controle gerencial, onde exerce a função primordial de quantificar, sinalizar metas, analisar desvios e realizar as correções financeiras (MUCCI et al., 2016). O orçamento empresarial é o instrumento pelo qual os objetivos e metas são formalizados e comunicados, não sendo meramente um instrumento para o planejamento de limitação e controle de gastos financeiros, mas contribuindo sobretudo para a estratégia e a missão das empresas (LEITE et al., 2008). Planejamento e controle andam juntas, um planejamento inadequado torna o controle ineficaz, por outro lado se o planejamento for adequado e o controle se limitar apenas em constatações haverá falha na retroalimentação do processo. Portanto, um orçamento deve ter um controle para obter sinais da eficácia do planejamento orçamentário e propor alternativas corretivas se necessário (CHING et al., 2010).

O orçamento empresarial é uma atividade e instrumento de gestão de controle que influencia as atitudes e comportamentos dos indivíduos. Pois o orçamento não é apenas um plano financeiro definindo metas de custos, mas um mecanismo de controle, comunicação, coordenação e avaliação de desempenho (ZONATTO et al., 2020).

O planejamento orçamentário é considerado uma ferramenta necessária de gestão para qualquer empresa, independentemente do porte ou da atividade, permitindo calcular e estimar custos, para melhor aplicação dos recursos. O orçamento é uma ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional de uma empresa, pois envolve todos os seus setores. O orçamento atua no planejamento e controle, na adoção de recursos e coordenação de atividades, tornando-se um instrumento importante nas organizações que buscam equilíbrio nas finanças e nos resultados setoriais e gerenciais (LUNARDI et al., 2019).

Controles financeiros e contábeis

Compreende-se que o controle financeiro é o instrumento que dá suporte à gestão financeira empresarial, tendo em vista suas informações fornecidas pelos instrumentos de controle que subsidiam a tomada de decisão organizacional e o alcance dos objetivos financeiros. O controle financeiro acaba sendo indispensável para superar as dificuldades de dinheiro, deixando de lado o amadorismo e improviso. O controle financeiro nas empresas é permeado por grandes quantidades de informações numéricas focadas essencialmente na gestão do capital de giro (PLÁCIDO et al., 2015).

Existe ainda inúmeros outros controles utilizados com enfoque financeiro e contábil pelas empresas. Os mais conhecidos são: (1) Controle de capital de giro – controla os recursos destinados à manutenção das operações do negócio, onde são monitorados o ativo e o passivo circulante. (2) Controle de contas a receber – controla as vendas a prazo concedidas pela empresa em forma de crédito aos clientes. (3) Controle de contas a pagar – controla as obrigações assumidas pelas empresas em seus gastos. (4) Controle de fluxo de caixa – controla a entrada e saída de recursos líquidos da empresa. (5) Controle de preço de venda: controla a margem de lucro e de contribuição dos produtos ou serviços (BRUNI et al., 2010). (6) Controle dos custos

- representa um importante instrumento para obtenção de informações e mensuração dos gastos na operação sob os diversos métodos de custeio, servindo como instrumento de comunicação para diversas áreas da organização (ZANIEVICZ et al., 2013). Manvailer (2013) menciona algumas atividades de controle em custos utilizados pela controladoria: Custeio ABC; Custeio Direto; Custeio Kaizen; Custeio Meta; Custeio Padrão; Custeio por Absorção; Custeio Variável; Gestão Interorganizacional em Custos entre outros. (7) Controle de estoques - possui muitos modelos e procedimentos de controle, os quais dizem respeito às decisões de pedidos, reposições, descartes e previsão de demanda (REGO et al., 2011). O desafio no gerenciamento de estoques é saber quando e quanto repor os materiais e quanto manter em estoque de segurança. Devido ao crescente número de itens com diferentes padrões de demanda e características específicas, eleva a complexidade na administração de materiais o que exige controles diferenciados. Todavia, um controle adequado de estoques, seja de segurança ou cobertura para atender à demanda é extremamente importante para a competitividade da empresa em relação à concorrência (SANTOS et al., 2006). Um descontrole nos estoques pode gerar prejuízos, seja por excesso de itens estocados ou pela falta deles, o que faz com que seja necessário à controladoria acompanhar os níveis de estoque e compará-los com outras informações da sua competência, sobretudo pelos custos que isso acarreta aos negócios.

Por meio dessas ferramentas de controle financeira e contábil, a controladoria atua de modo a evitar desperdícios e até desvios que venham a gerar prejuízos ao negócio e aos acionistas, por meio de ações corretivas.

Ferramentas de avaliação econômica/financeira/contábil

A fim de incrementar a eficiência da controladoria como provedora de informações para tomada de decisões, são coletados dados econômicos, financeiros e contábeis, atrelado a dados sobre ameaças e oportunidades, pontos fracos e fortes da organização entre outras informações necessárias e úteis (MOURA et al., 2003). Existem diversas formas de avaliação de empresas (Fluxo de Caixa, Valor Presente Líquido), todas elas são maneiras de analisar de forma mais geral o patrimônio da empresa, e de forma mais específica o seu caixa e o lucro final (MARTINS, 2000).

Uma das formas mais utilizadas para avaliar e analisar uma empresa se dá por intermédio de indicadores financeiros internos, os quais podem ser classificados em: índice de liquidez, índices de atividade, índices de endividamento, índices de rentabilidade, índices de valor de mercado da empresa (GITMAN, 2010). Eles permitem comparar e avaliar o desempenho interno com o de outras empresas do mesmo setor.

Sistemas de informação gerencial

Os sistemas de informação gerencial possuem uma relação forte com a área de tecnologia e de controladoria das empresas, cabendo a controladoria os fundamentos contábeis e econômicos (custos, orçamentos...) para que a área de Tecnologia da Informação (TI) consiga estruturar os sistemas de informação gerencial. A controladoria também como unidade centralizadora de informações trabalha em conjunto com a área de TI para modelagem estratégica dos dados, métricas monetárias, gestão da segurança

e controle dos sistemas de informação, gestão de sistemas integrados, gestão de documentos e contratos são alguns exemplos da atuação da controladoria nos sistemas de informação gerencial das organizações (BORGES et al., 2005).

O sistema de informação gerencial garante desempenho organizacional e está ligado a contabilidade gerencial. A contabilidade gerencial é desenvolvida com o objetivo de sustentar com informação os gestores nos diversos níveis hierárquicos da organização, fornecendo informações úteis a partir de ferramentas capazes de contribuir no processo de tomada de decisões estratégicas (BORGES et al., 2016).

O sistema de informação gerencial é considerado uma ferramenta estratégica que coleta, armazena, transmite e analisa informações, contribuindo para a melhoria e eficiência das informações nos processos e controles internos vivenciados pela organização, fornecendo dados relevantes para edificação da gestão da informação. Todos os sistemas de informações são instrumentos fundamentais para a organização que necessita de maior controle em seus processos, ou seja, o uso da informação nos negócios e tomada de decisão nas organizações simultaneamente agrega valor significativo (LUGOBONI et al., 2018).

Notadamente os sistemas de informações gerenciais são sistemas de processamento de informações alimentado por dados que gera relatórios gerenciais estratégicos que contribuem para o planejamento de diversos setores na organização (BORGES et al., 2016).

Sistemas de inteligência de negócio e mercado

Apesar de não ser muito comum na literatura a descrição do envolvimento da controladoria com sistemas de Inteligência de Negócios e Mercado, que abrangem questões mais externas e de mercado, identifica-se a partir do estudo de Reginato et al. (2007), que sistemas de inteligência de mercado proporcionam à área da controladoria novos controles e relatórios abarcando o setor de vendas e produção, melhorando com isso às atividades internas e o aprimoramento do sistema organizacional, elevando, contudo, o desempenho operacional das informações que subsidiam a controladoria no apoio do processo decisório. Razão pela qual a controladoria não deve se restringir unicamente a dados internos.

Auditoria

Desde o surgimento das grandes organizações em substituição às empresas familiares, a atividade de auditoria passou a ser mais disseminada dentro das organizações. No entanto a auditoria é uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e consultoria que tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (LÉLIS et al., 2012).

A função da auditoria é de constatar a confiabilidade das informações financeiras da organização. A auditoria trata-se de uma atividade que demanda por profissionais contábeis que tem como desafio acompanhar os avanços tecnológicos para realizar as atividades, conformidades, suporte na decisão da gestão e detecção de fraudes (SOARES, 2020).

A auditoria também tem como objetivo assegurar por meio do auditor uma certificação verídica das demonstrações financeiras e contábeis da empresa em análise, a partir de procedimentos e em observância

a legislação e das exigências obrigatórias determinadas pelos órgãos reguladores fiscais (ATTIE, 2011). Dessa forma, a auditoria tem uma função relevante na controladoria, pois permite apurar falhas sistêmicas que possam afetar os controles internos das companhias, sobretudo na apuração de erros, fraudes e ineficiências que podem gerar perdas financeiras e riscos na operação dos negócios, de modo que a auditoria exerce uma importância na prevenção de ocorrência dessas falhas e de problemas nos negócios (SILVA et al., 2014).

Controles de qualidade

As empresas utilizam diversos tipos de controles a fim de auxiliar o processo de gestão, os quais extrapolam meramente os tradicionais controles contábeis-gerenciais já conhecidos e que auxiliam de forma substancial no processo de gestão das organizações, sendo mais uma delas às relacionadas à qualidade, a exemplo das normas de qualidade: série ISO 9000, dos Círculos de Controle de Qualidade (CCQ) e da Gestão da Qualidade Total (TQM), adotados por inúmeras empresas em seus controles de gestão (RAUPP et al., 2006). Sendo, portanto, uma forma de certificar ao cliente que a empresa toma os devidos cuidados de controle e observância para qualidade dos seus produtos e serviços.

A função de controle deve fazer parte das diversas atividades organizacionais pelo fato de auxiliar a empresa na monitoração dos resultados almejados e, caso ocorra divergência, corrigir os erros apresentados. Assim o controle de qualidade acompanha o processo de evolução que ocorre na maneira de administrar as empresas, incorporando outros aspectos na avaliação dos produtos e serviços, não se restringindo, por exemplo, apenas a qualidade intrínseca, ou seja, unicamente aos seus aspectos técnicos, as especificações, aos materiais utilizados e aos ensaios de confiabilidade. Pois o controle de qualidade justifica-se na medida em que as operações e instrumentos financeiros se tornam mais complexos (ITO et al., 2008).

Planejamento e controle tributário

O planejamento tributário é uma forma das empresas organizar seus negócios de modo a ter a menor incidência de carga tributária, sem infringir o ordenamento jurídico. O planejamento tributário é lícito e é denominado de elisão fiscal (GODOI et al., 2012). O planejamento tributário visa redução do pagamento de impostos que é percebido através do confronto entre o contribuinte e as autoridades fiscais. Sendo assim, o planejamento tributário é o processo de coordenação que agiliza as atividades conforme a legislação tributária se desenvolve, impactando no resultado financeiro da empresa (KUDRINA et al., 2020).

Controlar e planejar estrategicamente às complexas nuances tributárias faz parte da controladoria, sobretudo em um país com uma das maiores cargas tributárias do mundo, cabendo ao *controller* conhecer profundamente a legislação tributária de maneira que seja possível a economia de impostos sem infringir a legislação vigente (OLIVEIRA et al., 2017). Um bom controle tributário desonera a empresa da elevada carga tributária e proporciona auferir um melhor resultado aos acionistas e investidores da empresa. O planejamento tributário por meio de informações coletadas nos controles de gestão proporciona economia de tributos ao indicar a melhor forma de tributação para a organização. Por meio do planejamento tributário é possível a formalização jurídica de determinada operação para que o contribuinte possa optar pelo menor

ônus tributário (REDIVO et al., 2020).

Balanced Scorecard

Trata-se de um modelo com ferramentas para avaliação e implementação do controle no Planejamento Estratégico. O *Balanced Scorecard* (BSC), concebido por Robert Kaplan e David Norton, em 1992 é um modelo amplamente difundido e adotado na estruturação de inúmeras organizações que buscam maximizar seus resultados (LOBATO et al., 2006).

O BSC possibilita aos gestores visualizar e desdobrar as estratégias em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Os indicadores de desempenho do BSC estão baseados nessas quatro perspectivas e mensuram não somente ativos tangíveis e financeiros, mas também ativos intangíveis, como: inovação e aprendizado (KAPLAN, 1997).

Muitas organizações têm utilizado o BSC para implementar a estratégia e controlar indicadores tangíveis e intangíveis, é onde observa-se a principal contribuição do modelo para a controladoria. A exemplo do Sistema SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), na tentativa de mensurar e controlar os seus resultados estratégicos, o SENAI no início da implantação do seu Planejamento Estratégico passou a encontrar dificuldades para avaliar, controlar e identificar por meios estatísticos o progresso de evolução do Plano Estratégico do Sistema SENAI, as medições em sua maioria ocorriam de maneira empírica. Foi então que surgiu a possibilidade de testar a metodologia do *Balanced Scorecard* (BSC) ou Painel de Controle Balanceado, em meados de 1990. O BSC possibilitou um conjunto de indicadores financeiros e operacionais que, “balanceado” segundo as perspectivas do negócio da organização, proporcionou uma visão integrada da instituição e do negócio, vinculado a uma perspectiva estratégica. O termo “Scorecard” foi utilizado para ressaltar a forma como os resultados dos períodos passaram a ser demonstrados, similar a um placar ou mapas com representações visuais dos objetivos aos diversos níveis (estratégico, tático e operacional), possibilitando uma gestão com controle pautada em indicadores e visualizada por meio de mapas com causa e efeito entre as diversas perspectivas, o que permitiu comparações e ações de melhoria no sistema. O termo “Balanced” enfatiza o equilíbrio e a inter-relação existente entre as perspectivas: Financeira, Cliente, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento.

Compliance

Em decorrência dos diversos escândalos envolvendo empresas pelo mundo nas últimas décadas, trouxe a necessidade de disciplinar por meio de controles as atividades nos negócios, a partir de práticas de gestão de *compliance*, que pode ser compreendido como um conjunto de procedimentos de regulação comportamental dos indivíduos em observância à ética empresarial. Pois na busca pela eficácia empresarial pode incorrer a não conformidade com às leis, e quando as ações e os comportamentos dos administradores sofrem influência social, a permissividade para agir em desconformidade pode aumentar (TERRA et al., 2018). Ademais, a Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013), sinalizou para a necessidade de *compliance* (art. 7º, VIII) como legislação ao setor privado, a partir do marco normativo de governança corporativa, o que exige

adequação aos programas de integridade (GÓIS et al., 2016). Portanto, a controladoria empresarial possui a sua disposição mais um recurso de regulamentação para o controle do comportamento humano nas organizações de modo a evitar decisões errôneas que possam abalar a reputação da empresa no mercado.

Por último, destaca-se que os modelos e ferramentas à disposição da controladoria (Figura 5), estão fortemente associados ao profissional como o principal personagem na institucionalização de hábitos e rotinas na controladoria das empresas (BOFF et al., 2008).



Figura 5: Modelos e ferramentas da controladoria empresarial

Independentemente do porte da organização, a controladoria empresarial deve ser uma função de relevância estratégica na tomada de decisão, apesar de ser mais difícil de ser adotada por pequenas empresas no Brasil, desconsiderar os seus preceitos mesmo que de forma incipiente no controle da gestão do pequeno negócio podem levar à estagnação e até mesmo a uma falência do empreendimento. Para empresas de médio e grande porte que já fazem uso de práticas de controle interno, a implementação de um departamento de controladoria considerando o seu rol de modelos e ferramentas proporciona maior confiabilidade e assertividade no planejamento e controle da operação, reduzindo os riscos inerente aos negócios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A controladoria possui quatro funções consolidadas: Planejamento, controle, contábil e elaboração e interpretação de relatórios (LUNKES et al., 2013). Às quais são executadas a partir de modelos e ferramentas que possibilitam a execução dessas funções. Aspecto este que motivou a realização deste artigo que teve como objetivo o de identificar e descrever os principais modelos e ferramentas de adoção pela controladoria nas empresas brasileiras. Sendo que os resultados obtidos a partir da literatura científica e acadêmica foram a identificação e descrição de 12 modelos e ferramentas: Controles administrativos internos; Relatórios gerenciais e contábeis; Planejamento orçamentário; Controles financeiros e contábeis; Ferramentas de avaliação econômica/financeira/contábil; Sistemas de informação gerencial; Sistemas de inteligência de negócio e mercado; Auditoria; Controles de qualidade; Planejamento e controle tributário; *Balanced Scorecard* e *Compliance*.

É relevante destacar que as empresas empregam diversos controles em todos os níveis da organização, apesar dos controles mais utilizados serem contábeis e gerenciais, também são empregados

outros tipos de controles que aparecem em menor escala de utilização nas empresas. Todos esses controles estão integrados ou parcialmente integrados aos demais sistemas da empresa, onde os dados são disponibilizados por meio de tecnologias e analisados por especialistas, subsidiando o processo de decisão nas organizações, independentemente do seu porte. Ainda, destaca-se que os controles empresariais são fundamentais para o processo gerencial e estratégico (RAUPP et al., 2006).

Apesar dos resultados obtidos envolverem um número expressivo de modelos e ferramentas genéricas identificadas a partir do estudo, é necessário destacar que a controladoria em sua dinamicidade ainda apresenta um rol amplo de práticas que não se limitam unicamente aos resultados apresentados, todavia os modelos e ferramentas elencados por este artigo são os principais e mais recorrentes na literatura especializada, fornecendo subsídios imprescindíveis para estudos introdutórios e aprofundamentos para estudantes, profissionais e estudiosos da controladoria empresarial brasileira.

Sugere-se para futuros estudos e pesquisas relacionados a temática deste artigo que seja incorporado pesquisas qualitativas e quantitativas envolvendo empresas de grande, médio e pequeno porte na intenção de identificar e comparar os modelos e ferramentas de controle mais recorrentes em cada porte de organização, destacando suas diferenças e peculiaridades.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W.. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L.. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.18, n.45, p.22-37, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000400003>

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R.. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **Organizações & Sociedade**, v.15, n.46, p.153-174, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1984-92302008000300008>

BORGES, G. R.; FERNANDES, F. C.. A contribuição do sistema de informação gerencial para a obtenção de vantagem competitiva. **Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, v.20, n.1, p.29-40, 2016.

BORGES, T. N.; PARISI, C.; GIL, A. L.. O Controller como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção? **Revista de Administração Contemporânea**, v.9, n.4, p.119-140, 2005. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552005000400007>

BRUNI, A. L.; GOMES, S. M. S.. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EdUFBA, 2010.

CALIXTO, L.; BARBOSA, R. R.; LIMA, M. B.. Disseminação de informações ambientais voluntárias: relatórios contábeis versus internet. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.18, p.84-95, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000300008>

CHING, H. Y.; MARQUES, F.; PRADO, L.. **Contabilidade & Finanças: Para não especialistas**. 3 ed. São Paulo: Pearson, 2010.

ESPEJO, M. M. S. B.; EGGERT, N. S. V.. Why has not it worked? An empirical application of the extended burns and scapens' framework within the implementation of a controlling department. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v.28, n.73, p.43-60, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201702820>

GITMAN, L. J.. **Princípios de Administração Financeira**. 12 ed. São Paulo: Pearson, 2010.

GODOI, M. S.; FERRAZ, A. K.. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista Direito GV**, v.8, n.1, p.359-379, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1808-24322012000100014>

GÓIS, V. S. G.; SANTOS, A. E.; ROCHA, I. M. M.. Marco normativo anticorrupção: desafios para implantação de compliance. **Revista da Controladoria-Geral da União**, v.8, n.12, p.229-246, 2016. DOI: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v8i12.47>

ITO, E. Y.H.; NIYANA, J.K.; MENDES, P. C. M.. Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: Um estudo comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. **Revista UnB contábil**, v.11, n.1-2, p.312-328, 2008.

KAPLAN, R. S.. **A estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KUDRINA O.. Industrial enterprise tax transaction costs planning using digital tools. **TEM Journal**, v.9, n. 2, p.619-

624, 2020.

- LEITE, R. M.. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.19, n.47, p.56-72, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000200006>
- LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T.. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade e Finanças**, v.23, n.60, p.212-222, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000300006>
- LOBATO, D. M. et al. **Estratégia Empresarial**. 7 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- LUGOBONI, L. F.. Alinhamento entre planejamento estratégico e sistema de informação gerencial: Estudo em empresas do terceiro setor com atividade hoteleira. **Podium Sport, Leisure and Tourism Review**, v.7, n.1, p.79-105, 2018.
- LUNARDI, M. A.; ZONATTO, V. C. S.; NASCIMENTO, J. C.. Efeitos do envolvimento no trabalho em atitudes gerenciais, compartilhamento de informação e no desempenho de *controllers* no contexto orçamentário. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v.21, n.3, p.540-562, 2019.
- LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; ROSA, F. S.. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v.15, n.47, p.283-299, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v15i47.1185>
- LUZ, E. E.. **Controladoria Corporativa**. 2 ed. Curitiba: Intersaberes, 2014.
- MANVAILER, R.. **Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (Ipes) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, Brasil. 2013.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M.. **Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MARTIN, N. C.. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.13, n.28, p.7-28, 2002. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000100001>
- MARTIN, N. C.; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M.. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.15, n.34, p.7-22, 2004. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000100001>
- MARTINS, E.. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de Estudo**, v.13, n.24, p.28-37, 2000. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1413-92512000000200002>
- MOURA, V. M.; BEUREN, I. M.. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.14, n.31, p.45-65, 2003. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000100004>
- MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M.. As múltiplas funções

do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v.20, n.3, p.283-304, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>

- NUNES, A. A. B.; SELLITTO, M. A.. A controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicase em empresas de transporte. **Revista de Administração Mackenzie**, v.17, n.1, p.135-164, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1678-69712016/administracao.v17n1p135-164>
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ, J. H.; SILVA, C. A. S.. **Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com Solução**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- OYADOMARY, J. C. T.. Uso de relatórios gerenciais e desempenho de gerentes comerciais em companhia seguradora. **Revista de Controladoria e Finanças**, v.29, n.78, p.343-354, 2018.
- PLÁCIDO, L. D. G.; SANTOS, L. M.; MURTA, L. N.. A tecnologia da informação é importante no controle financeiro da microempresa? Uma análise de múltiplos casos em minas gerais. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v.9, n.3, p.51-64, 2015.
- RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN, I. M.. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.17, n.40, p.120-132, 2006. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000100009>
- REDIVO, J. F.; ALMEIDA, D. M.; BEUREN, I. M.. Reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário: Um estudo em uma pequena empresa industrial. **Pensar Contábil**, v.22, n.77, p.55-67, 2020.
- REGINATO, L.; NASCIMENTO, A. M.. Um estudo de caso envolvendo Business Intelligence como instrumento de apoio à controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.18, p.69-83, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000300007>
- REGO, J. R.; MESQUITA, M. A.. Single location spare parts inventory control: the state of the art. **Production**, v.21, n.4, p.645-666, 2011. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0103-65132011005000002>
- SANTOS, A. M.; RODRIGUES, I. A.. Controle de estoque de materiais com diferentes padrões de demanda: estudo de caso em uma indústria química. **Gestão da Produção**, v.13, n.2, p.223-231, 2006. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2006000200005>
- SILVA, W. L.; ALMEIDA, J. R.. Auditoria contínua de dados como instrumento de automação do controle empresarial. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v.11, n.2, p.437-460, 2014.
- SOARES, G. F.. Ciência de dados aplicada à auditoria interna. **Revista da CGU**, v.12, n.22, p.196-208, 2020.
- TAMBOSI, S. S. T.. Dimensões da importância da controladoria nas organizações: Um estudo multivariado e multicritério. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.18, n.46, p. 3-15, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e58113>

TERRA, D. M.; BIANCHI, E. M. P. G.. Compliance nas Micro e Pequenas Empresas: Percepções de seus Administradores. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v.7, n.3, p.31-66, 2018. DOI: <https://doi.org/10.14211/regepe.v7i3.692>

VASQUES, C. M.; SILVA, A. H. C.. Percepção dos auditores independentes sobre o sistema de controles internos das empresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v.24, n.3, p.47-61, 2019.

ZANIEVICZ, M.. Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v.15, n.49, p.601-616, 2013. DOI: <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i49.1062>

ZONATTO, V. C. S.. Effects of budgetary participation on managerial attitudes, satisfaction, and managerial performance. **Revista de Administração Contemporânea**, v.24, n.6, p.532-549, 2020.

Os autores detêm os direitos autorais de sua obra publicada. A CBPC – Companhia Brasileira de Produção Científica (CNPJ: 11.221.422/0001-03) detêm os direitos materiais dos trabalhos publicados (obras, artigos etc.). Os direitos referem-se à publicação do trabalho em qualquer parte do mundo, incluindo os direitos às renovações, expansões e disseminações da contribuição, bem como outros direitos subsidiários. Todos os trabalhos publicados eletronicamente poderão posteriormente ser publicados em coletâneas impressas ou digitais sob coordenação da Companhia Brasileira de Produção Científica e seus parceiros autorizados. Os (as) autores (as) preservam os direitos autorais, mas não têm permissão para a publicação da contribuição em outro meio, impresso ou digital, em português ou em tradução.

Todas as obras (artigos) publicadas serão tokenizadas, ou seja, terão um NFT equivalente armazenado e comercializado livremente na rede OpenSea (https://opensea.io/HUB_CBPC), onde a CBPC irá operacionalizar a transferência dos direitos materiais das publicações para os próprios autores ou quaisquer interessados em adquiri-los e fazer o uso que lhe for de interesse.



Os direitos comerciais deste artigo podem ser adquiridos pelos autores ou quaisquer interessados através da aquisição, para posterior comercialização ou guarda, do NFT (Non-Fungible Token) equivalente através do seguinte link na OpenSea (Ethereum).

The commercial rights of this article can be acquired by the authors or any interested parties through the acquisition, for later commercialization or storage, of the equivalent NFT (Non-Fungible Token) through the following link on OpenSea (Ethereum).



<https://opensea.io/assets/ethereum/0x495f947276749ce646f68ac8c248420045cb7b5e/44951876800440915849902480545070078646674086961356520679561157908856917983233/>