

Funções da controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados

Functions of the controller: a study performed in a retailer chain of supermarkets

Recebido: 29/09/2020 – Aprovado: 04/01/2021 – Publicado: 02/02/2021

Processo de Avaliação: Double Blind Review

Célio Beserra de Sá

celio.beserra@yahoo.com.br

Universidade Federal Rural de Pernambuco

<https://orcid.org/0000-0002-1782-9603>

Aldo Leonardo Cunha Callado

aldocallado@yahoo.com.br

Universidade Federal da Paraíba

<https://orcid.org/0000-0002-5393-6094>

RESUMO

A controladoria se desenvolve como um órgão cujo principal objetivo consiste em auxiliar na gestão das empresas, fornecer subsídios informacionais úteis e assertivos e assegurar a obtenção de resultados positivos. Entretanto, a literatura associada ao tema ainda carece de conceituações claras, o que envolve o estabelecimento de suas funções. Nesse contexto, o presente artigo busca identificar e discutir acerca das funções inerentes à controladoria em uma rede varejista de supermercados. Para a consecução desse objetivo, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa do problema, sendo operacionalizada através de um estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de entrevistas, observações participantes e análise documental. Os resultados obtidos permitiram identificar e concluir que a empresa estudada está de acordo com as funções da controladoria consideradas pela literatura pesquisada, mesmo que possua algumas dificuldades e limitações no desempenho das mesmas. Ademais, a empresa não possui um órgão oficial denominado de controladoria em sua estrutura interna, sendo muitas das funções desempenhadas e acompanhadas por um comitê gestor.

Palavras-Chave: controladoria; funções; supermercados.

ABSTRACT

Controllershship develops as an organ whose main objective is to assist in the management of companies, provide useful and assertive informational subsidies and ensure the achievement of

positive results. However, the literature associated with the theme still lacks clear concepts, which involves establishing its functions. In this context, this article seeks to identify and discuss the functions inherent to controllership in a retail supermarket chain. To achieve this objective, a descriptive research was carried out, with a qualitative approach to the problem, being operationalized through a case study. Data were collected through interviews, participant observations and document analysis. The results obtained allowed to identify and conclude that the studied company is in agreement with the controllership functions considered by the researched literature, even if it has some difficulties and limitations in their performance. In addition, the company does not have an official department called controllership in its internal structure, and many of the functions are performed and monitored by a management committee.

Keywords: controllership; functions. supermarkets.

1. INTRODUÇÃO

Tendo em vista mudanças e evoluções na estruturação das empresas, o auxílio de um órgão administrativo se fez necessário para contribuir com a melhoria das atividades empresariais e assim assegurar a continuidade (CAVALCANTE et al., 2012). Esse órgão é a controladoria, que está diretamente ligada à gestão das empresas, abrangendo não apenas os centros de custos, mas também as atividades de avaliar, mensurar e controlar o resultado econômico e o desempenho das empresas, tendo um campo abrangente de atuação (FISTAROL; SILVEIRA; FERNANDES, 2007).

De acordo com Nascimento e Reginato (2010), compete à controladoria fornecer subsídios para que as demais áreas atuem conforme as expectativas da alta administração, apoiando no processo decisório para que a empresa funcione de forma integrada e possa atingir os objetivos traçados em seu planejamento estratégico.

Siegel e Kulesza (1996) pontuam que a controladoria tem se especializado com afincamento na tomada de decisão, tendo a atribuição de gerar informações e transformá-las para que sejam úteis na tomada de decisões das outras áreas. Anthony e Govindarajan (2001) ponderam que a controladoria é importante, sobretudo para planos estratégicos e orçamentários. De forma complementar, Atkinson et al. (2000) e Garrison e Noreen (2001) apresentam que a controladoria tem se tornado parte da alta administração, tendo participação ativa na formulação e implementação de estratégias, possuindo a responsabilidade de traduzir o plano estratégico

em processos operacionais e administrativos.

Para Dias (2002), as informações oriundas da controladoria são fundamentais para o controle nas empresas, porque auxiliam o acompanhamento, verificação, análise e controle das atividades realizadas. Coronado (2001) vai além, ao argumentar que o papel da controladoria é garantir a otimização dos recursos disponíveis de forma a alcançar a eficácia dos resultados planejados.

Entretanto, a literatura apresenta que a controladoria é uma área de estudos cujas definições e conceituações ainda não estão totalmente claras, o que inclui a abordagem no tocante às suas funções (GRANDE; BEUREN, 2008; LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBERGER, 2010; LUNKES et al., 2009).

Sobre o exposto, pode-se apontar que um setor cujo estudo das funções da controladoria é interessante de ser desenvolvido é o setor varejista de supermercados, pois nesse segmento, mudanças no cenário, tais como a entrada constante de novos concorrentes, concentração do comércio em alguns grupos dominantes e a elevada competição faz com que as empresas desse segmento necessitem melhorar cada vez mais os seus processos para que atinjam uma excelência operacional e melhoria dos seus resultados (WERNER; SEGRE, 2018). O setor supermercadista possui atuação expressiva no cenário econômico nacional, pois segundo dados apresentados pela Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS), em 2018, o referido setor movimentou cerca de 355,7 bilhões de reais em faturamento, empregando 1,853 milhão de funcionários de forma direta.

Com base no contexto apresentado, o artigo tem como objetivo identificar e discutir acerca das funções inerentes à controladoria em uma rede varejista de supermercados. O trabalho contribui com a literatura sobre o tema pois, conforme discutido, a abordagem sobre as funções da controladoria ainda é objeto de divergências e ideias dispersas difundidas na literatura.

Em termos práticos, a pesquisa fornece subsídios para a empresa objeto de estudo em relação à demonstração das práticas de controladoria que são realizadas e também fornece evidências de práticas que não são realizadas, mas que podem agregar valor aos processos internos da empresa.

2. REFERENCIAL CONCEITUAL

2.1. CONTROLADORIA

Há informações de que a controladoria surgiu inicialmente nos Estados Unidos, por volta do início do século XX, cujo objetivo era controlar os negócios entre empresas relacionadas (subsidiárias e/ou filiais), e o seu desenvolvimento foi atribuído a três fatores principais, sendo a verificação, diversificação e expansão geográfica das empresas, o que também implicou no aumento da complexidade das suas atividades se fazendo necessário controle por segmentos, o que posteriormente foi caracterizado como controladoria (BEUREN, 2002).

No contexto brasileiro, a literatura apresenta que não há uma data precisa no que cerne ao surgimento da controladoria, porém, registros indicam que o surgimento se deve, sobretudo pela chegada de corporações multinacionais americanas ao país a partir de 1960 (AMORIM; SILVA, 2019; VOGT; DEGENHART; LAVARDA, 2017). Já nos anos 70, pesquisadores começaram a agregar o desenvolvimento prático da controladoria em seus estudos acadêmicos (LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013).

Conceitualmente, a controladoria pode ser entendida como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, sobretudo, da contabilidade, cuja ocupação consiste em desenvolver a gestão econômica das empresas, possuindo o objetivo de assegurar a eficácia da gestão econômica (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; LEITE; REIF; LAVARDA, 2018; MOSIMANN; FISCH, 1999).

Os estudos sobre a controladoria no Brasil possuem duas linhas de pesquisas distintas, pois uma aborda a controladoria como um órgão ou unidade administrativa, com missão, funções e princípios norteadores constantes do modelo de gestão da empresa; enquanto que a segunda aborda a controladoria como área do conhecimento humano, possuindo fundamentos, conceitos, princípios e métodos provenientes de outras ciências (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002).

A controladoria como unidade organizacional não possui um consenso bem definido acerca da sua posição na estrutura organizacional. Há a possibilidade de subordinação do órgão à presidência, à presidência ou vice-presidência de finanças, à diretoria ou vice-presidência administrativa e financeira, ao CEO ou até mesmo ao conselho de administração (BORINELLI, 2006). Destarte, é possível entender que o órgão exerce, ao mesmo tempo, função de linha e de staff, porque dentre as suas atribuições, pode-se destacar: levantar informações sobre problemas de natureza econômica, apresentar aos gestores propostas para a resolução de problemas

identificados em suas áreas, como também coordenar o processo de planejamento e controle, com foco na gestão econômica (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A missão da controladoria consiste em suprir as necessidades informacionais dos gestores, com o objetivo de auxiliá-los de forma consistente no processo de tomada de decisão, para que os resultados traçados no planejamento possam ser alcançados. O apoio da controladoria deve ser estendido a todos os gestores da organização, partindo da alta administração, até os gestores que desempenham funções decisórias e operacionais, ou seja, busca a sinergia entre as várias áreas e níveis, tendo o foco voltado a garantir o retorno feito pelo investidor (LEITE; REIF; LAVARDA, 2018; PADOVEZE, 2012). Mosimann e Fisch (1999) vão além ao apresentar que a principal função da controladoria é maximizar os resultados da empresa para que a mesma tenha continuidade.

2.2. FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Aborda-se que a definição de um conjunto de funções é um dos pontos mais relevantes a ser destacado em se tratando do estudo da controladoria. Contudo, a literatura não converge, apresenta concepções diversas e em alguns casos contraditórias em relação às funções da controladoria (LUNKES et al., 2009; VOGT; DEGENHART; LAVARDA, 2017).

Para Borinelli (2006), o ramo do conhecimento denominado de controladoria não possui funções e atividades. Tais elementos são característicos às unidades ou órgão de uma empresa, que nem sempre tem a definição de controladoria, como um núcleo individualizado pertencente à estrutura organizacional. Mas, é importante mencionar que a discussão permeia em torno das atividades e funções realizadas na empresa através das quais a área de conhecimento se materializa em termos práticos, quando estudada levando em consideração o contexto das organizações. Logo, as atividades e funções da controladoria são aquelas que fazem parte do conhecimento construído, portanto, não são específicas para cada organização, são gerais.

A evolução da controladoria se deu sem que houvesse uma definição clara sobre a sua área de atuação, visto que a sua origem se deu na prática das organizações. Para que uma área do conhecimento possa ser consolidada, é imprescindível a formulação e definição das suas funções básicas (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013).

As funções e atividades desenvolvidas no âmbito da controladoria se tornaram fatores importantes para o processo de controle e planejamento de médio e longo prazo de quaisquer tipos de organização, até mesmo para as que não possuem finalidade lucrativa (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002). Nesse sentido, Weber (2011) destaca que tais funções podem abranger tanto o papel tradicional de fornecer informações para a gestão, como também podem se estender a outras atividades de maior relevância para o processo de gestão, lidando de forma ativa na gestão e até mesmo exercendo influência direta nos processos decisórios. Tal realidade demonstra que as funções estritamente financeiras, tais como: contabilidade de custos, orçamento de capital e técnicas de planejamento, não são mais suficientes para as empresas, devendo ser complementadas com funções mais estratégicas (SCHÄFFER; WEBER, 2012).

É importante evidenciar as mais diversas funções atribuídas à controladoria. Conforme Mosimann e Fisch (1999), havendo a presença de uma controladoria formal na empresa, essa área deve se dedicar ao orçamento, custos, contabilidade financeira, lucros e políticas fiscais. Já Bragg (2009) pondera que a principal função da controladoria consiste no gerenciamento das atividades relacionadas à gestão da empresa, com ênfase no planejamento estratégico. Corroborando com essa ideia, Walter, Cruz e Espejo (2009) opinam que a formulação de estratégias também é uma das funções da controladoria.

Diversos estudos se preocuparam em pontuar as funções inerentes à controladoria, em uma tentativa de diminuir as dispersões e divergências encontradas na literatura sobre o tema. Há trabalhos que apresentam a contabilidade como uma das funções básicas da controladoria (BRITO, 2003; HECKERT; WILLSON, 1963; JACKSON, 1949; PADOVEZE; BENEDICTO, 2005; YOSHITAKE, 1984), mas há também aqueles que discutem a função de atender os agentes de mercado (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; BRITO, 2003; PELEIAS, 2002). Funções de auditoria interna (JACKSON, 1949; TUNG, 1974) e controle interno (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; YOSHITAKE, 1984) também foram identificadas como funções da controladoria.

Segundo Dal Magro e Scopel (2016), no contexto brasileiro é difícil perceber uma orientação clara acerca das funções da controladoria. Dessa forma, reforçam que estudos sobre a temática precisam ser desenvolvidos em maior volume, para que a plataforma teórica possa ser mais consolidada tal qual ocorre na Alemanha.

No Brasil, 100% das pesquisas realizadas apontam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Já nos Estados Unidos, essa opinião é compartilhada por cerca de

50% das pesquisas, na Alemanha esse aspecto atinge a ordem de 80% em relação aos estudos nessa área. Sobre as funções de controle, foi identificado que 80% das pesquisas na Alemanha apontam que são fundamentais para a gestão dos negócios. Por outro lado, essa opinião é compartilhada por cerca de 75% e 50% nas pesquisas do Brasil e Estados Unidos (LUNKES et al., 2011).

Entretanto, mesmo havendo uma vasta dispersão e divergência sobre as funções inerentes à controladoria na literatura sobre o tema, no Brasil, o trabalho pioneiro de Borinelli (2006) foi dedicado a estruturar as funções básicas da controladoria, conforme as mais citadas pela literatura, fornecendo uma divisão em nove categorias, sendo elas: a função contábil, gerencial e estratégica, custos, tributária, proteção e controle de ativos, controles internos, controle de riscos, gestão da informação e controle operacional.

Destarte, tais funções servirão de base para o desenvolvimento do presente trabalho, pois as mesmas condensam uma gama abrangente e dispersa apresentada pela literatura. Essas funções compreendem diversas atividades, que ao serem executadas são caracterizadas como integrantes das funções básicas da controladoria.

3. METODOLOGIA

A pesquisa é classificada como descritiva quanto ao objetivo, com abordagem qualitativa do problema e cuja operacionalização se deu através do estudo de caso.

O caso em estudo consiste em uma rede varejista de supermercados situada na região metropolitana de Recife-PE, cuja empresa possui 20 anos de atuação no mercado, é uma empresa de médio porte, sendo composta por 11 unidades e o seu quadro funcional conta com 388 empregados diretos. O critério de escolha do caso em estudo foi a conveniência de acesso ao objeto estudado, como também o intento de desenvolver tal estudo no setor de comércio, haja vista que a maioria dos estudos sobre as funções da controladoria são realizados em indústrias.

Em termos práticos, a pesquisa foi empreendida através da coleta de informações por meio de entrevistas com agentes, análise de documentos e observação direta. As entrevistas foram conduzidas de forma semiestruturada, a partir das categorias extraídas do estudo de Beuren, Fachini e Nascimento (2010) e das funções da controladoria apresentadas por Borinelli

(2006). Os agentes foram questionados sobre os processos internos realizados a fim de se obter informações sobre as funções da controladoria que são desempenhadas. As entrevistas ocorreram durante o mês de dezembro de 2019 e foram realizadas na sede da empresa.

Em conjunto com as entrevistas, foram feitas observações no estabelecimento da matriz, como também foi solicitada a visualização de alguns documentos tais como: planilha utilizada para a apuração do custo dos produtos vendidos, modelos de planilhas utilizadas no processo de planejamento tributário e apuração de tributos, dentre outros.

De posse das informações obtidas durante a pesquisa, foi realizada uma abordagem por triangulação das informações, a fim de se estabelecer comparações e relações entre as informações coletadas. As informações extraídas dos agentes durante as entrevistas foram trianguladas com os documentos visualizados e também com o referencial conceitual.

4. RESULTADOS

Antes de discorrer acerca das funções da controladoria que são desempenhadas pela empresa objeto de estudo, é pertinente destacar que a empresa não possui um órgão denominado de controladoria em sua estrutura interna. Entretanto, a empresa possui uma espécie de colegiado que se reúne para discutir questões diversas e também para tomar decisões. Sobre esse mérito, a gestora de contabilidade expôs o seguinte:

Nós temos um comitê de gestão que funciona meio que como uma Controladoria. Cada departamento é responsável levanta seus dados, esses dados são submetidos ao comitê que os valida e utiliza para a tomada de decisão. Neste comitê tem cadeira fixa os gerentes contábil, de compras, operacional e o diretor. (Gerente Contábil).

Após a constatação de que a empresa não possui um órgão em sua estrutura interna denominado de Controladoria, procedeu-se à identificação das funções que são realizadas. O Quadro 1 sintetiza as atividades relacionadas à função contábil que foram identificadas na empresa através de entrevistas, observações e análise documental:

Quadro 1 – Função contábil

Atividades
• Gerenciamento das atividades do processamento contábil.
• Implementação e manutenção de todos os registros contábeis.
• Elaboração das demonstrações contábeis.
• Análise das demonstrações contábeis.

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Desenvolvimento de políticas e procedimentos contábeis e de controle. |
|---|

Fonte: Elaboração própria.

Com base nas informações do Quadro 1, pode-se pontuar que as atividades apresentadas são todas desenvolvidas no departamento contábil da empresa, uma vez que tal departamento faz parte da estrutura oficial da empresa, possuindo gestora e outros profissionais que realizam as atividades relacionadas à contabilidade. Além de produzir e processar as informações contábeis, esse departamento também mantém a conformidade às normas referentes às obrigações acessórias, trabalhando na geração, gestão e envio das informações contábeis aos órgãos governamentais interessados. Além do governo, há outros interessados nas informações contábeis, tais como bancos e outros agentes externos, mas em relação a esse tipo de demanda, a gestora de contabilidade apontou que não é feita pelo departamento contábil. Destarte, foi possível observar que a empresa estudada desempenha a função contábil inerente à controladoria. Corroborando com o exposto, assim ponderou a gerente de contabilidade:

Temos um departamento contábil na empresa que é responsável por toda a parte de Contabilidade, realizamos todas essas atividades que você perguntou. Nosso departamento tem gerência própria e se relaciona diretamente com a Diretoria. (Gerente Contábil).

Consoante à ideia de Weber (2011), no que se refere ao contador parceiro do negócio, o departamento contábil fornece subsídios para a tomada de decisões importantes para a empresa, como também participa de forma ativa nas mesmas. Destarte, Borinelli (2006) destaca que a função contábil tem papel fundamental para a controladoria, pois a mesma é uma fonte confiável de informações relevantes para a decisão.

Nesse sentido, observou-se algumas limitações em relação à função contábil inerente à controladoria desenvolvida pela empresa, pois conforme sinalizado pela própria gestora, as rotinas contábeis realizadas na empresa, de forma majoritária, são voltadas ao atendimento dos órgãos fazendários, não havendo um espaço e dedicação de tempo adequados para atender demandas de cunho gerencial, levando em consideração os dados fornecidos pela contabilidade, pois o atendimento aos órgãos fazendários requer muito tempo. Logo, observou-se que o fator tempo foi uma das principais dificuldades encontradas no departamento contábil em relação a uma atuação mais gerencial.

Já em relação à função gerencial/estratégica, o Quadro 2 permite a visualização das

atividades realizadas no que cerne a essa função da controladoria. O processo de pesquisa permitiu extrair que há a realização das seguintes atividades:

Quadro 2- Função gerencial/estratégica

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> • Provimento de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão.
<ul style="list-style-type: none"> • Coordenação de esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais.
<ul style="list-style-type: none"> • Coordenação, assessoramento e consolidação dos processos de elaboração dos planos empresariais, orçamentos e previsões.
<ul style="list-style-type: none"> • Criação de condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas.
<ul style="list-style-type: none"> • Auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais.
<ul style="list-style-type: none"> • Realização de estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento.
<ul style="list-style-type: none"> • Realização de estudos especiais de natureza contábil-econômica.

Fonte: Elaboração própria.

Com base nas informações apresentadas, foi possível entender que todas as atividades consideradas por Beuren, Fachini e Nascimento (2010) no que diz respeito à função gerencial/estratégica são desempenhadas pela empresa em estudo. Sobre essas atividades, foi informado que todas elas são de responsabilidade do comitê de gestão que as realiza em conjunto com o operacional e o estratégico, de modo que esses fornecem os dados necessários e o comitê os discute para então proceder à tomada de decisão.

Essas atividades relacionadas à estratégia são desempenhadas pelo comitê gestor, nos reunimos constantemente para discutir todos esses aspectos que você mencionou. Muitas vezes precisamos de informações de outras áreas que não fazem parte do comitê, aí solicitamos o que é necessário. (Diretor).

Foi possível identificar que a empresa desempenha a função gerencial/estratégica da controladoria proposta por Borinelli (2006), sobretudo no que diz respeito à atuação do comitê gestor com vistas a tomar decisões estratégicas sempre se baseando na continuidade e resultados futuros da empresa.

Contudo, notou-se que o comitê de gestão está envolvido em diversas atividades e assuntos que permeiam a organização, o que muitas vezes pode dificultar a sua atuação de forma mais efetiva voltada para a parte estratégica. Destarte, é pertinente apresentar que:

Um dos problemas que nós do comitê enfrentamos é que estamos à frente de quase tudo. Às vezes podíamos estar discutindo algo mais estratégico, mas não, em diversas ocasiões estamos discutindo coisas o dia a dia da empresa. (Diretor).

A função de custos também é desempenhada pela empresa, sendo as atividades identificadas dessa função expostas através do Quadro 3.

Quadro 3 – Função de custos

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> • Realização de análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de comercialização de um novo produto.
<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciamento do custeio dos produtos e serviços.
<ul style="list-style-type: none"> • Análise da rentabilidade de produtos.
<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento do sistema de custos.
<ul style="list-style-type: none"> • Formação do preço de venda dos produtos ou serviços.

Fonte: Elaboração própria.

Sobre o Quadro 3 é pertinente comentar que a atividade de realização de análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de comercialização de um novo produto é feita pelo comitê de gestão estratégica, ao passo que as demais atividades são desempenhadas pelo departamento de gestão de compras. Percebeu-se que todas as atividades pontuadas por Beuren, Fachini e Nascimento (2010) são realizadas pela empresa, como também que a empresa desempenha a função de custos da controladoria, conforme Borinelli (2006).

Aqui controlamos todos os custos relacionados aos produtos vendidos, pois temos modelos que nos auxiliam na apuração dos custos e também auxílio do sistema utilizado aqui na empresa. Vemos a viabilidade de cada produto antes de comprar para revender (Gerente de Compras).

As atividades foram sintetizadas com base em questionamentos feitos à gerência do departamento de compras e confirmadas através da visualização de modelos utilizados na apuração de custos dos produtos, tais como, planilha de cálculo do custo do produto vendido. Por ser uma empresa comercial, não foram notadas dificuldades expressivas ao se custear os produtos vendidos, a principal preocupação expressada foi em torno da viabilidade de se comprar o produto para posterior revenda.

O Quadro 4 apresenta as informações relativas à função tributária da controladoria, sobre a qual foi possível observar que a empresa realiza as seguintes atividades:

Quadro 4 – Função tributária

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> • Apuração, conferência, escrituração de tributos.
<ul style="list-style-type: none"> • Gestão e controle de tributos.
<ul style="list-style-type: none"> • Atendimento de obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em normas tributárias.
<ul style="list-style-type: none"> • Elaboração do planejamento tributário da organização.

Fonte: Elaboração própria.

No que cerne à função tributária, percebeu-se que há um departamento responsável pela parte fiscal da empresa, o qual tem a atribuição de trabalhar na apuração de todos os tributos pertinentes à atividade da empresa, interpretação e aplicação de normas tributárias, como também a elaboração e envio de obrigações acessórias de cunho fiscal. As informações sintetizadas no Quadro 4, as quais foram levantadas através de entrevista e observação, puderam ser confirmadas através da visualização de relatórios de apuração de tributos, como também modelos de planilha utilizados na fase de elaboração do planejamento tributário da empresa, que compreende a escolha do regime tributário mais viável e adequado às operações da empresa.

O departamento fiscal é muito importante, porque temos muitas obrigações durante todo o mês, e se deixar de cumprir uma delas, a empresa pega multa, basicamente não podemos deixar isso acontecer, temos que ter muito cuidado no tratamento da legislação tributária, pois é com base nela que fazemos todas as apurações. (Gerente Contábil).

Logo, foi possível observar que a empresa está em consonância com a função tributária abordada por Borinelli (2006), pois realiza todas as atividades necessárias à rotina da parte fiscal.

Entretanto, mesmo realizando todas as atividades relacionadas à função tributária, tal qual a função contábil, um dos fatores dificultantes é o tempo, pois a elaboração das obrigações acessórias da parte fiscal demandam a maior parte do tempo dos colaboradores do departamento fiscal, reduzindo as possibilidades de ações mais estratégicas e gerenciais em relação à parte tributária da organização.

No que se refere à função de proteção e controle de ativos, observou-se que essa função da controladoria também é desempenhada pela empresa, mas não em sua totalidade. O Quadro 5 aduz as informações sobre essa função:

Quadro 5 – Função de proteção e controle de ativos

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> • Selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los.

Fonte: Elaboração própria.

A função de proteção e controle de ativos é realizada pelo departamento de gestão e pelo departamento administrativo, sendo identificado que os mesmos têm a incumbência de selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. De acordo com Borinelli (2006), o registro e controle de todos os bens da organização também faz parte da função de proteção e controle de ativos, porém a empresa em estudo sinalizou que não executa esse tipo de atividade de forma efetiva, como também não foram visualizados documentos que pudessem apontar o contrário.

Registramos alguns bens adquiridos pela empresa na Contabilidade, mas não todos, há muita coisa que foge do nosso controle, por ser muitas lojas, então diria que essa atividade não é totalmente realizada. (Gerente Contábil).

Outra função da controladoria é a de controles internos, e sobre essa função foram extraídas as seguintes informações da empresa estudada, conforme dispõe o Quadro 6:

Quadro 6 – Função de controles internos

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> • Estabelece e monitora o sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio e salvaguardar os interesses da entidade.
<ul style="list-style-type: none"> • Verifica e assegura o cumprimento às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais.
<ul style="list-style-type: none"> • Atua na observância e estrito cumprimento da legislação em vigor, seja ela trabalhista, tributária, civil, etc.

Fonte: Elaboração própria.

As atividades apresentadas no Quadro 6 são todas desempenhadas e acompanhadas pelo comitê de gestão, porém com um grau de participação das áreas operacionais. Demonstrou-se bastante preocupação com a função de controles internos, pois todas as atividades descritas por Beuren, Fachini e Nascimento (2010) não são apenas acompanhadas pelo comitê, mas também executadas de forma efetiva. Esse cuidado com os controles internos pode ser explicado conforme o pensamento de Oliveira e Silva (2006), pois para esses autores, a confiabilidade das informações geradas depende diretamente dos controles internos.

Aqui a gente se preocupa muito com os controles adotados, porque várias áreas dependem de controles bem feitos para ter um bom desempenho. É muito importante, tanto é que tem atenção especial minha e de todo o comitê (Diretor).

Outra função que conta com uma atuação direta do comitê de gestão é a função de controle de riscos, cujas atividades identificadas podem ser visualizadas através do Quadro 7:

Quadro 7 – Função de controle de riscos

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> Identificação, mensuração, análise, avaliação, divulgação e controle dos diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.
<ul style="list-style-type: none"> Definição dos planos de melhoria que conduzam a empresa a um ambiente de controle adequado.

Fonte: Elaboração própria.

Tal qual a função de controles internos, as atividades relacionadas ao controle de riscos também são desempenhadas e acompanhadas pelo comitê de gestão, em conjunto com o apoio de áreas que estão no nível operacional, como também o apoio de áreas que já estão em um nível mais estratégico.

A gente se preocupa com os riscos do negócio sim, sempre atentos ao mercado, e isso ajudou a nossa empresa a crescer e estar no mercado há 20 anos, começamos como um mercado pequeno, e hoje são 11 lojas (Diretor).

O Quadro 8 trata da função de gestão da informação, sobre a qual observou-se que a mesma não é desempenhada totalmente pela empresa em estudo:

Quadro 8 – Função de gestão da informação

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> Gerenciamento das informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas.

Fonte: Elaboração própria.

A função de gestão da informação é realizada pela empresa em termos de gerenciamento das informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas, entretanto uma das integrantes do comitê gestor, a gerente de contabilidade, informou que a empresa não

concebe o modelo do sistema de informações visando à geração de informações gerenciais.

Olha, não desenvolvemos nenhum modelo de sistema de informação, apenas fazemos os registros necessários na Contabilidade e sempre que necessário utilizamos as informações para decidir, mas não temos um modelo específico (Gerente Contábil).

Também não foi apresentado nenhum documento que pudesse mostrar o contrário, havendo a confirmação da informação fornecida pela gestora. A função de gestão da informação é realizada pelo comitê gestor. Dessa forma, a empresa, mesmo apresentando elementos que configuram a função de gestão da informação, não a desempenha por completo.

Por fim, o Quadro 9 apresenta as informações relativas à última função da controladoria apontada por Borinelli (2006), a função de controle operacional:

Quadro 9 – Função de controle operacional

Atividades
<ul style="list-style-type: none"> • Monitoramento e controle do volume de vendas.
<ul style="list-style-type: none"> • Monitoração do gerenciamento da qualidade do atendimento.
<ul style="list-style-type: none"> • Acompanhamento de prazos de atendimento de pedidos junto a fornecedores.

Fonte: Elaboração própria.

Com base no que foi exposto no Quadro 9, foi possível observar que todas as atividades propostas por Beuren, Fachini e Nascimento (2010) no que cerne à função de controle operacional é realizado pela empresa objeto deste estudo, de modo que as atividades de monitoramento e controle do volume de vendas e monitoramento do gerenciamento da qualidade do atendimento são feitas pelo departamento de gestão com auxílio do operacional. Já a atividade de acompanhamento de prazos de atendimento de pedidos junto a fornecedores é feita pelo departamento de gestão e pelo departamento de compras. Então, é possível apontar que a função de controle operacional é desempenhada pela empresa, indo ao encontro do que preconiza Borinelli (2006).

A partir dos resultados obtidos foi possível construir o entendimento de que a empresa em análise possui muitas das funções da controladoria bem alinhadas com a literatura pesquisada, muito embora os profissionais que as desempenham não estejam lotados em departamentos específicos relacionados às funções, pois há uma homogeneidade na estrutura organizacional da empresa, realidade que não compromete a realização das funções, mesmo que haja algumas limitações e pontos a serem melhorados.

Outrossim, o processo de pesquisa permitiu apontar que algumas das atividades realizadas possuem algumas limitações quanto à sua efetividade, sobretudo atividades essencialmente estratégicas, pois conforme expressado pelos entrevistados, o grande volume de informações exigidas pelos órgãos governamentais dificulta o desempenho de tais ações, o que leva o comitê gestor a se envolver diretamente e de forma constante em questões e atividades menos sofisticadas, do ponto de vista estratégico, prejudicando o exercício pleno das funções da controladoria analisadas.

Então, apesar de serem identificadas o desenvolvimento das funções da controladoria na empresa investigada, as limitações discutidas acabam por comprometer possíveis resultados benéficos advindos pelo desempenho das funções da controladoria. Nesse caso, seria interessante a empresa proceder a uma separação das ações mais gerenciais e estatégicas daquelas voltadas a atender as demandas governamentais, o que se tornaria possível com a introdução de um setor específico de controladoria na empresa.

Ademais, observou-se que, mesmo com algumas limitações, as atividades relacionadas às funções da controladoria auxiliam a empresa na obtenção de uma eficiência operacional e na obtenção de resultados favoráveis, pois as informações produzidas são utilizadas com uma postura gerencial, dentro da realidade da empresa. Observou-se, também, que os envolvidos nas atividades de controladoria demonstram bastante interesse e preocupação com as rotinas adotadas, sobretudo o comitê de gestão, que embasa as suas decisões em informações apresentadas por outros colaboradores.

5. CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo identificar e discutir acerca das funções inerentes à controladoria em uma rede varejista de supermercados, sobre o qual foi possível depreender que a empresa estudada mesmo não possuindo em sua estrutura interna um órgão denominado de controladoria, desempenha todas as funções consideradas no âmbito deste trabalho, ainda que haja algumas limitações e aspectos a serem melhor trabalhados para que se desenvolva todas as funções de forma plena.

Há funções que não são desempenhadas em sua totalidade, como a função de proteção e controle de ativos e a função de gestão da informação, pois as atividades de registro e controle de todos os bens da organização e elaboração do modelo do sistema de informações,

respectivamente, não são realizadas pela empresa estudada. Observou-se algumas dificuldades em empreender atividades mais estratégicas, em razão do grande volume de informações requeridas pelo governo, o que leva o comitê gestor a participar de forma constante no fornecimento de informações a agentes externos, prejudicando ações gerenciais, com foco interno à organização.

Logo, a realização deste trabalho permitiu concluir que a empresa estudada está de acordo com as funções da controladoria consideradas pela literatura pesquisada, mesmo que possua algumas dificuldades e limitações no desempenho das mesmas. Ademais, a empresa não possui um órgão oficial denominado de controladoria em sua estrutura interna, sendo muitas das funções desempenhadas e acompanhadas por um comitê gestor.

As implicações práticas desta pesquisa consistem na identificação e visualização das funções inerentes à controladoria no âmbito de empresas comerciais, sugerindo que é possível e viável a adoção de práticas de controladoria em empresas com essas características.

O trabalho possui como limitação a própria técnica utilizada para a coleta dos dados, uma vez que, a maior parte dos dados coletados foi obtida através de entrevistas, o que pode não refletir a realidade no que cerne ao desempenho ou não das funções da controladoria, tendo em vista a complexidade da matéria tratada e a percepção dos entrevistados sobre ela. Outra limitação observada, está associada ao pequeno grupo de profissionais entrevistados, que se resumiu ao comitê gestor.

Sugere-se o desenvolvimento e ampliação de estudos sobre as funções da controladoria em empresas do setor de comércio, pois é um campo pertinente a ser explorado, haja vista que uma parcela significativa dos estudos dessa natureza é desenvolvida no setor industrial.

REFERÊNCIAS

ABRAS. **Setor supermercadista fatura 355,7 bilhões em 2018**. Disponível em <www.abras.com.br>. Acesso em: 13 de dezembro de 2019.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, L. B. Profissionais da controladoria: competências e demandas organizacionais. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 11, n. 1, p. 220-236, 2019.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

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

BEUREN, I. M.; FACHINI, G. J.; NASCIMENTO, S. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 35-62, 2010.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRAGG, S. M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. Colorado: John Wiley Professio, 2009.

BRITO, O. **Controladoria de risco: retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CAVALCANTE, D. S. et al. Características da Controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

CORONADO, O. **Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica logisticon**. São Paulo: Atlas, 2001.

DAL MAGRO, C. B.; SCOPEL, C. I. Controladoria como suporte informacional nas indústrias de Santa Catarina. **Revista da UNIFEBE**, v. 1, n. 19, p. 33-52, 2016.

DIAS, B. B. **O papel da controladoria no suporte do processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviço de hemodinâmica**. 2002.120 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria Teoria e Prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FISTAROL, C. F.; SILVEIRA, A.; FERNANDES, F. C. A controladoria e os sistemas de Informações nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí, SC, Brasil. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., 2007, Gramado. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2007.

- GARRISON, R. H.; NOREEN E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Abordagens da controladoria em livros publicados no Brasil. **RIC- Revista de Informação Contábil**, v.2, n.1, p.40-55, 2008.
- HECKERT, J.B.; WILLSON, J. D. **Controllership**. New York: Ronald Press Co, 1963.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM G. L., STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- JACKSON, J. H. **The comptroller: his function and organization**. Cambridge: Mass, 1949.
- LEITE, M.; REIF, E.; LAVARDA, C. E. F. Análise da controladoria e suas funções: estudo de caso em uma organização da construção civil. **Desafio Online**, v. 6, n. 1, p. 1-24, 2018.
- LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBERGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **RCO-Revista de Contabilidade e Organizações**, v.4, n.10, p.106-126, 2010.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, 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.
- LUNKES, R. J. et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.
- LUNKES, R. J. et al. Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. **Análise Psicológica**, v. 29, n. 2, p. 345-361, 2011.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, J. F.; SILVA, E. A. **Gestão organizacional: descobrindo uma chave de sucesso para os negócios**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil S. A., 2012.
- PADOVEZE, C. L., BENEDICTO, G. C. **Controladoria Avançada** (In: Clóvis L. Padoveze). São Paulo: Thomson, 2005.
- PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHÄFFER, U.; WEBER, J. Zukunftsthemen des Controllings, in: Controlling – **Zeitschrift für gebnis orientierte Unternehmenssteuerung**, v. 24, n. 2, p. 78-84, 2012.

SIEGEL, G.; KULESZA, C. From statement preparer to decision-support specialist: the coming changes in management accounting education. **Management Accounting**, Jan. 1996.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 8. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1974.

VOGT, M.; DEGENHART, L.; LAVARDA, C. E. F. Motivações, habilidades e competências do Controller na percepção de alunos que cursam pós-graduação em Controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 48, p. 105-123, 2017.

YOSHITAKE, M. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.

WALTER, S. A.; CRUZ, A. P. C.; ESPEJO, M. M. S. B. Análise do processo de gestão estratégica: um estudo comparativo em escritórios de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPeC**, v. 5, Ed. Especial, p. 45-76, 2009.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v. 22, n.1, p. 25-46, 2011.

WERNER, A.; SEGRE, L. M. Uma análise do segmento de supermercados: estratégias, tecnologias e emprego. **Boletim Técnico do SENAC**, v. 28, n. 1, p. 46-56, 2018.