

Uma Abordagem Exploratória Sobre o Perfil dos Órgãos de Controle de Gestão Em Empresas Brasileiras Concessionárias de Energia Elétrica.

Juliana Matos De Meira

José Elmano tavares Lins

Atelmo Ferreira de Oliveira

Ridalvo Medeiro Alves de Oliveira

Marco Túlio de Castro Vasconcelos

Resumo:

O presente trabalho tem como objetivo apresentar um estudo exploratório realizado em empresas concessionárias de energia elétrica do Brasil, o qual foi realizado com o intuito de perceber o perfil da Controladoria, ou órgão de controle de gestão, nessas empresas. Para isso, o trabalho expõe as bases teóricas sobre a controladoria, aborda seus conceitos e funções, discute o seu papel no processo de gestão e o organograma, e das empresas e apresenta a informação como sua principal ferramenta de trabalho. Em seguida, são apresentados os resultados obtidos na pesquisa com os devidos comentários. Por fim, conclui-se que a Controladoria, ou órgão de controle de gestão, das empresas do setor elétrico brasileiro aparentam estar participando ativamente na gestão dessas empresas, fornecendo informações para as tomadas de decisões, embora ainda não estejam totalmente no perfil sugerido pelas bases teóricas.

Área temática: *Gestão Econômica (GECON)*

**UMA ABORDAGEM EXPLORATÓRIA SOBRE O PERFIL DOS ÓRGÃOS DE
CONTROLE DE GESTÃO EM EMPRESAS BRASILEIRAS
CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA.**

Juliana Matos de Meira,
Universidade Federal de Pernambuco, Rua Luiz Inácio P. de Melo, 81/1204, Boa
Viagem. Recife – PE. Cep: 51.030-320,
juliana1404@uol.com.br
Mestranda em Ciências Contábeis

Carla Renata Silva Leitão
José Elmano Tavares Lins
Atelmo Ferreira de Oliveira
Ridalvo Medeiro Alves de Oliveira
Marco Tullio de Castro Vasconcelos

Área temática: Gestão Econômica (GECON)

**UMA ABORDAGEM EXPLORATÓRIA SOBRE O PERFIL DOS ÓRGÃOS DE
CONTROLE DE GESTÃO EM EMPRESAS BRASILEIRAS
CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA.**

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar um estudo exploratório realizado em empresas concessionárias de energia elétrica do Brasil, o qual foi realizado com o intuito de perceber o perfil da Controladoria, ou órgão de controle de gestão, nessas empresas. Para isso, o trabalho expõe as bases teóricas sobre a controladoria, aborda seus conceitos e funções, discute o seu papel no processo de gestão e o organograma, e das empresas e apresenta a informação como sua principal ferramenta de trabalho. Em seguida, são apresentados os resultados obtidos na pesquisa com os devidos comentários. Por fim, conclui-se que a Controladoria, ou órgão de controle de gestão, das empresas do setor elétrico brasileiro aparentam estar participando ativamente na gestão dessas empresas, fornecendo informações para as tomadas de decisões, embora ainda não estejam totalmente no perfil sugerido pelas bases teóricas.

PALAVRAS CHAVE: controladoria, pesquisa empírica e setor elétrico

Área temática: Gestão Econômica (GECON)

UMA ABORDAGEM EXPLORATÓRIA SOBRE O PERFIL DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE DE GESTÃO EM EMPRESAS BRASILEIRAS CONCESSIONÁRIAS DE ENERGIA ELÉTRICA.

1. INTRODUÇÃO

Durante muitos anos, a contabilidade tradicional tem sofrido críticas no que diz respeito ao fornecimento de informações úteis aos seus vários usuários, sob a alegação de geralmente deter-se apenas em atender aos princípios fundamentais de contabilidade e à legislação fiscal. Ao agir dessa maneira, a contabilidade, que é a principal fonte de informações do sistema empresa, não tem conseguido atingir o objetivo de atender aos gestores, no que diz respeito às suas necessidades informacionais para a tomada de decisão.

Nesse contexto, a Controladoria se apresenta como uma forma evoluída de fazer contabilidade, utilizando toda a base conceitual contábil e interagindo com outras áreas de conhecimento. Com isso, visa alcançar a eficácia empresarial, subsidiando o processo de gestão.

A Controladoria, tanto como órgão administrativo quanto como ramo do conhecimento, tem se tornado cada vez mais presente nas empresas. Como órgão administrativo, observa-se um aumento no número de empresas nas quais este órgão está constituído formalmente, quer seja sob a denominação de controladoria ou sob a denominação de “controle de gestão”. Como ramo do conhecimento, percebe-se o desenvolvimento de estudos sobre a eficácia da gestão nas empresas, que é um dos principais objetivos da Controladoria.

O objetivo do presente trabalho é apresentar um estudo exploratório realizado nas empresas do setor elétrico brasileiro, o qual foi realizado com o intuito de perceber o perfil da controladoria ou órgão de controle de gestão nessas empresas. Para isso, são expostas as bases teóricas sobre a Controladoria (seu papel, suas funções e a informação como principal ferramenta de trabalho da mesma). Posteriormente, são apresentados os resultados obtidos na pesquisa realizada.

Além desta introdução, o trabalho apresenta uma seção de revisão teórica sobre a controladoria e o sistema de informações da organização, onde são abordados conceitos e funções da Controladoria, o seu organograma, o papel exercido no processo de gestão, bem como o sistema de informações e a tecnologia da informação. A seção seguinte trata da pesquisa realizada, na qual é descrita a metodologia utilizada na pesquisa e apresentados os resultados obtidos, incluindo análise e comentários sobre os mesmos. Por fim são feitas as considerações finais e é apresentada a lista de referências bibliográficas.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1 Conceitos e funções da Controladoria

A Controladoria é algo recente na história contabilidade. Beuren (2002, p.20) relata que “a Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar um rígido controle sobre todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais”. A autora

complementa que um significativo número de empresas que haviam proliferado após a Revolução Industrial se uniram, formando grandes conglomerados.

Estes estavam organizados sob a forma de departamentos e divisões com controle centralizado. O aumento das atividades nessas novas corporações, exigiu a ampliação das funções do *controller*, bem como o surgimento dessa figura nas divisões da organização, além do participante da administração central da companhia. A instalação de multinacionais no Brasil trouxe o *controller* para o país.

De acordo com Tung *apud* Beuren (2002, p.21), a palavra *controller* foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das empresas brasileiras por meio da prática de países industrializados, como os Estados Unidos e a Inglaterra.

Kanitz (1976) considera que a Contabilidade, como instrumento gerencial, evoluiu para um sistema chamado Controladoria, cuja função é avaliar e controlar o desempenho das diversas divisões da empresa. A controladoria faz parte, portanto, do campo mais genérico dos sistemas de controle gerencial – ou *management control systems*.

Anthony *apud* Yoshitake (1984, p.17) define controle gerencial como “o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos de uma organização”. Considera ainda que esse processo é composto de três partes: planejamento, execução e a apuração e análise do desempenho.

Zimmerman (1995, p.8) acredita que a controladoria envolve: administração de impostos; sistemas de contabilidade internos e externos; e planejamento e sistema de controle (incluindo orçamento e relatórios fiscais). E acrescenta que o controller é o responsável pela gerência da contabilidade da empresa, tendo como responsabilidade coletar dados e reportar relatórios. Mas sabe-se que a controladoria não está limitada apenas a essas funções.

Yoshitake (1984, p.40) afirma que:

“Controladoria é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho”.

E acrescenta que a Controladoria tem por missão “obter informações das pessoas dentro da situação empresarial e, após pesquisas e análises desses dados, definir sua própria meta, comunicando-a em forma de intenções e efeitos de ordem financeira”.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.88-89) “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”. E acrescenta que a Controladoria tem como missão “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Sobre os aspectos nos quais a controladoria é analisada, os autores vêem a mesma sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Ao dispor sobre a Controladoria, como uma área do conhecimento humano, Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370) afirmam que:

“A Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que suprem adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas”.

O ramo do conhecimento denominado Controladoria recebe contribuições de várias outras ciências. Corroborando com esse entendimento, Hermann Jr, citado por Mosimann e Fisch (1999, p.101), afirma que as ciências não existem de forma isolada e que o saber humano é composto por uma série de ramificações que se entrelaçam e de confundem. Em sua obra, Mosimann e Fisch (1999, p. 102) apresentam as contribuições de algumas ciências para o desenvolvimento da Controladoria:

a) Contribuições da Economia

O conceito de valor econômico de um bem, que decorre de sua utilidade no atendimento das necessidades humanas, é um dos alicerces para a mensuração dos ativos de uma entidade.

Outro ponto importante é o resultado de uma transação, afetando a riqueza de uma empresa e, dessa forma, fazendo parte do estudo da Controladoria.

b) Contribuições da Administração

Sendo o ramo da ciência que estuda a gestão de recursos econômicos, a Administração contribui com a Controladoria com os conceitos de eficácia empresarial, visão sistêmica da empresa e processo decisório.

c) Contribuições da Contabilidade

A Contabilidade estuda os conceitos de identificação e acompanhamento do patrimônio das entidades.

Em seu escopo encontra-se o estudo do comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa, devido às ações humanas ou à sua ausência.

d) Contribuições da Psicologia

Contribui com o estudo dos estímulos causados pelos relatórios gerenciais aos gestores com a intenção de provocar um comportamento racional e eficiente do seu destinatário, sempre visando a eficácia empresarial.

e) Contribuições da Sociologia

Contribui com a teoria das organizações, incluindo as relações de autoridade e responsabilidade, centralização e descentralização do processo decisório e, sobretudo, do processo de comunicação no que diz respeito à informação de caráter econômico.

f) Contribuições da Matemática e da Estatística

Essas ciências fornecem instrumentos para o aperfeiçoamento da adoção de decisões em condições de risco e de incerteza, sistemas de avaliação, atribuição de valores numéricos (físicos e monetários) aos eventos econômicos, constituindo a base do modelo de mensuração do sistema de informações econômico-financeiro da empresa.

Enquanto unidade administrativa, de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p.27), “a Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia empresarial”. Mosimann e Fisch (1999, p.88) acrescentam que, além disso, a Controladoria deve contribuir para os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas

quanto aos aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Villas Boas (2000, p.60) define a Controladoria, enquanto órgão administrativo, como sendo:

“um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial”.

Para Catelli (2001, p.345) a Controladoria, como unidade administrativa, é o “... órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”.

Por sua vez, Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.371), afirmam que ela é responsável pela “coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”.

Diante do exposto neste tópico, percebe-se que, independentemente de ser vista como um órgão administrativo ou como um ramo de conhecimento, a Controladoria é de suma importância para a alta administração da empresa. Pois permite a avaliação e o controle do desempenho da organização como um todo e é capaz de fornecer informações úteis ao processo decisório.

2.2. Papel da Controladoria no processo de gestão

Para Mosimann e Fisch (1999, p.114) “o processo de gestão, também denominado processo decisório, pode ser definido como um processo de planejamento e controle...”.

Catelli, Pereira e Vasconcelos (1999, p.130-132) afirmam que “de forma sintética, o processo de gestão pode ser entendido como composto das seguintes fases: planejamento, execução e controle. A fase do planejamento poderia ser dividida em planejamento estratégico, planejamento operacional...”. Os autores lembram que “a fase do planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa”.

Eles acrescentam que “com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, será elaborado o planejamento operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado”.

Para esses autores, o processo de planejamento operacional compreende as seguintes etapas: a) estabelecimento dos objetivos operacionais; b) definição dos meios e recursos; c) identificação das alternativas de ação; d) simulação das alternativas identificadas; e) escolha das alternativas e incorporação ao plano; f) estruturação e quantificação do plano; e g) aprovação e divulgação do plano.

Sobre o papel da Controladoria no processo de planejamento global, Mosimann e Fisch (1999, p.118-119) afirmam: “como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos”. Acrescentam que “no planejamento estratégico, a Controladoria-órgão, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial”. E complementam que “no planejamento operacional, cabe à Controladoria-órgão gerenciar para que os resultados econômicos da empresa sejam otimizados”.

Heckert e Willson, citados por Yoshitake (1999, p.19), entendem que, “o instrumento principal da Controladoria é o planejamento e controle gerencial, apoiado pelos serviços contábeis”.

Ackoff (1978, p.3) afirma que “planejamento estratégico lida com decisões de efeitos duradouros que sejam difíceis de se modificar”. E enfatiza que planejamento estratégico é para longo prazo.

2.2 Organograma da controladoria

Sobre a posição da controladoria na organização, Kanitz (1976, p.8) afirma que “a rigor, o controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa”. E acrescenta que “a controladoria presta um valioso serviço de informação e análise para todos os administradores de linha da empresa”. Em consonância com essas afirmações, Francia *apud* Padoveze (2000, p.120-121), argumenta que a posição do *controller* deve ser de *staff* da alta administração e o mesmo deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, tendo suas funções diferenciadas do tesoureiro. Padoveze concorda que a posição do *controller* deve ser separada daquela do responsável pela tesouraria. No entanto, entende que para alcançar seus objetivos e sua missão específica, a controladoria seria melhor caracterizada como órgão de linha.

Em relação às áreas subordinadas à controladoria, Padoveze (2000, p.122) considera que, uma vez que a estruturação da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão, pode-se dividir este órgão em duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle. Sugere que à área contábil e fiscal estejam subordinados a contabilidade societária, o controle patrimonial e a contabilidade tributária. Subordinados à área de planejamento e controle estariam o orçamento e projeções, a contabilidade de custos, a contabilidade por responsabilidade e o acompanhamento do negócio e estudos especiais.

Para Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1999, p.27), na típica estrutura contábil da organização estão subordinados à controladoria: contabilidade geral, contabilidade de custos, planejamento e análise, processamento contábil e tributos. Destacam que nesta estrutura não foram incluídos administração, recursos humanos, serviços de informática ou de finanças.

2.4 Sistema de informações e tecnologia da informação

A relação existente entre a Controladoria e o Sistema de Informações da organização pode ser evidenciada através de diversos autores que têm estudado o assunto, tais como: Guerreiro, Mosimann e Fisch, Yoshitake, entre outros. Conforme classificação de Guerreiro (1989, p.165), o sistema-empresa é formado por vários subsistemas, tais como: subsistema institucional, subsistema físico, subsistema de social, subsistema de formal, subsistema de informação e subsistema de gestão.

Portanto, há necessidade que as informações geradas ou disponibilizadas por esses subsistemas sejam integradas para alimentar os modelos de decisões de seus gestores.

Assim, segundo Mosimann e Fisch (1999, p.24), “o objetivo fundamental do subsistema de informações é dar o adequado suporte informativo ao subsistema de gestão, tanto no âmbito gerencial – planejamento e controle – quanto no âmbito da execução das atividades operacionais”.

Mosimann e Fisch (1999, p.116) afirmam que a finalidade de cada área de responsabilidade de uma empresa é assegurar a sua continuidade por meio dos resultados. E acrescentam que cabe à controladoria administrar o sistema de informações econômico-financeiras e coordenar os esforços dos gestores de cada área, no intuito de maximizar os resultados globais, pois a sua missão é otimizar os resultados da empresa. Sobre maximização e otimização de resultados Guerreiro (1989, p.66) esclarece que

“a maximização dos resultados setoriais não assegura a maximização do resultado global da empresa. O conceito de otimização pressupõe o desempenho em obediência a um plano através do qual são integrados e coordenados, em benefício de toda a empresa, os interesses conflitantes das diversas áreas”.

Catelli *apud* Mosimann e Fisch (1999, p.117) acrescenta que existindo o órgão Controladoria na estrutura organizacional da empresa a ele devem estar ligadas as seguintes funções: orçamento, custos, contabilidade financeira, apuração dos lucros cessantes e política fiscal e que as informações necessárias para o desempenho dessas funções perfazem o sistema de informações econômico-financeiras, o qual é administrado pelo controller.

Para esses autores, dentre outros aspectos acima mencionados, cabe à Controladoria administrar o sistema de informações econômico-financeiras da empresa. E que esse sistema é formado pelas informações necessárias para o desempenho das funções de orçamento, custos, contabilidade financeira, apuração de lucros cessantes e política fiscal.

Anderson, Schmidt e McCosh, citados por Yoshitake (1984, p.20), dizem que “...os deveres essenciais da controladoria são todos os aspectos de uma função básica – projetar e operar os registros dos negócios e reportar e interpretar a informação que eles contêm.” Na opinião desses autores interpretar e divulgar informações sobre os negócios é função da Controladoria.

Yoshitake (1984, p.40), em consonância com os demais autores, enfatiza que o processamento de informações no sentido de direcionar as atividades empresariais a fim de que atinja seus objetivos, é função da controladoria.

Nakagawa (1993, p.13) considera que o *controller*, “ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.” E acrescenta:

“Para tanto, geralmente o controller acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da accountability da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação”.

De acordo Mason Jr. *apud* Beuren (2000, p.28), “os sistemas de informações gerenciais devem fornecer informações básicas que os gestores necessitam em suas tomadas de decisão”. Devido ao aumento da complexidade das organizações, os sistemas de informações também sofreram modificações no seu desenho para que o fluxo de informações continuasse a atender às necessidades informacionais dos gestores.

A tecnologia de informação tem exercido um importante papel no processo de aprimoramento dos sistemas de informações, como facilitadora do fluxo de informações nas organizações, tendo sua evolução atrelada à própria evolução do conhecimento humano.

Padoveze (2000, p.44) explica que “tecnologia da informação é todo o conjunto tecnológico à disposição das empresas para efetivar seu subsistema de informação”. Cruz (1998, p.57) promove a análise das fases da tecnologia de informação com o aumento do grau de conhecimento adquirido através dos tempos, demonstrando que o grau de avanço da tecnologia de informação é diretamente proporcional ao conhecimento aplicado no gerenciamento dos negócios.

Um dos benefícios proporcionado por essa tecnologia é a agilidade na informação, o que pode trazer maior eficiência e eficácia para as decisões. Isto pode ser constatado quando Beuren (2000, p.77) afirma que:

“a informação ágil sobre os processos organizacionais, com procedimentos analíticos rigorosos, para fomentar decisões, não menos ágeis, resulta num importante potencial para o gestor tomar decisões muito mais acertadas do que aquele que se baseia apenas na sua experiência e conhecimento”.

Sendo assim, percebe-se que a tecnologia da informação permite à Controladoria um melhor fluxo de informações, atribuindo dentre outras coisas a agilidade e a oportunidade às informações utilizadas no processo de gestão.

3. A PESQUISA REALIZADA

3.1. Metodologia utilizada na pesquisa

No que diz respeito à amostra, ela foi não probabilística e intencional, o que quer dizer que seus resultados não permitem generalizações para o universo. A pesquisa foi realizada junto a empresas brasileiras concessionárias de energia elétrica, envolvendo as que atuam na área de geração e as que atuam na distribuição de energia. Foram entrevistados 19 profissionais da área contábil de diferentes empresas do setor durante o XVII ENCONSEL (Encontro Nacional dos Contadores de Concessionários do Serviço Público de Energia Elétrica) realizado em Natal (RN), no período de 19 a 21 de novembro de 2001. De acordo com informações obtidas de organizadores do evento, estiveram presentes representantes de pelo menos 60 empresas, dentre as quais aproximadamente 50 de empresas concessionárias e os 10 restantes de empresas de consultoria e auditoria ligadas ao setor elétrico. Portanto, a amostra abrangeu cerca de 38% das empresas participantes do evento. No Brasil, existem 63 empresas concessionárias de energia elétrica, então, a amostra representa 30% da população.

Sobre o instrumento utilizado para a coleta de dados, foi utilizado um questionário que foi aplicado durante o evento citado anteriormente. Em seguida os resultados foram tabulados, de forma a obter estatísticas descritivas.

3.2. Os Resultados Obtidos

Dos 19 entrevistados, todos eram profissionais da área contábil. No entanto, 53% possuíam cargo de Contador e os demais 47% cargo de Gerente, como pode ser verificado na Tabela 1.

DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)
Contador	10	52,63
Gerente	09	47,37
TOTAL	19	100,00

Tabela 1: Cargo dos entrevistados

Em relação ao nível de escolaridade, apenas 11% são técnicos. Os demais 89% estão assim distribuídos: 37% graduados, 37% especialistas e 16% mestres, conforme Tabela 2.

DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)
Graduados	07	36,84
Especialistas	07	36,84
Mestres	03	15,79
Técnicos	02	10,53
TOTAL	19	100,00

Tabela 2: Nível de escolaridade

Do exposto na revisão teórica, percebe-se a importância cada vez maior da controladoria em empresas que possuem atividades complexas. Em 68% das empresas entrevistadas, o órgão de controle existe formalmente e é denominado "*Controladoria*" ou "*Controle de gestão*" (vide Tabela 3).

Mesmo assim, nas seis demais empresas (32%), os entrevistados afirmam que este órgão não está formalmente constituído; em quatro delas, o órgão que supre a administração com informações para a tomada de decisões é o da Contabilidade, em uma, é o da Gerência Financeira e a outra não respondeu. Isto mostra que independentemente do órgão de controle existir formalmente, há uma preocupação por parte dessas empresas com o fornecimento de informações relevantes para que a alta administração seja capaz de tomar decisões adequadas.

O resultado em relação aos órgãos que dão subsídios à administração para o processo decisório está de acordo com o que explica Kanitz (1976, p.5) sobre as origens da controladoria: "os primeiros controladores foram recrutados entre homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa".

DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)
Possui	13	68,42
Não possui	06	31,58
TOTAL	19	100,00

Tabela 3: Existência formal do órgão de controladoria ou controle de gestão

Na sequência, a pesquisa continuou a ser realizada com todos os 19 profissionais, independentemente da existência do órgão formal de controladoria ou de

controle de gestão. Daqui para frente, tanto os órgãos formais quanto os informais serão denominados órgãos de controle.

Na Tabela 4, observa-se que em 63% das empresas, os entrevistados afirmam que o órgão de controle participa dos Planejamentos Estratégico e Operacional, em 21% apenas do Operacional, em 11% apenas do Estratégico; e 5% dos entrevistados não responderam. Isto mostra a preocupação das empresas desse setor com o envolvimento da controladoria no processo de gestão, que se consubstancia pelo ciclo planejamento-execução-controle.

Em 74% dessas empresas, o planejamento estratégico é inferior a 10 anos, em apenas 16%, está entre 10 e 20 anos e 11% não responderam.

<i>PARTICIPAÇÃO</i>	<i>QUANTIDADE</i>	<i>PERCENTUAL (%)</i>
Planejamento operacional	04	21,05
Planejamento estratégico	02	10,53
Ambos	12	63,16
Não respondeu	01	5,26
TOTAL	19	100,00

Tabela 4: Participação da controladoria no processo de gestão

Na maioria das empresas (58%), o órgão de controle está subordinado à Diretoria Administrativo-Financeira. Este resultado está de acordo com o argumento de Francia citado por Padoveze (2000, p.121) de que o *controller* deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro.

Também confirma o resultado obtido no trabalho realizado por Libonati, Wanderley e Meira (2000), onde 46,34% das empresas por estes autores pesquisadas afirmam que a Controladoria está subordinada à Diretoria Administrativo/Financeira. No entanto, esses autores consideram que “a controladoria deveria estar subordinada à diretoria geral, pois é um órgão que tem como principal característica o auxílio no processo de tomada de decisões gerenciais e requer autoridade suficiente para poder implementar suas ações”.

Em 11% das empresas, este órgão está subordinado à Diretoria de Relação com Investidores. Observou-se também, em menor quantidade, a subordinação ao Conselho Administrativo, à Diretoria Geral, à Presidência e à Diretoria de Assuntos Corporativos (vide Tabela 5).

<i>SUBORDINAÇÃO</i>	<i>QUANTIDADE</i>	<i>PERCENTUAL (%)</i>
Diretoria administrativo/financeira	11	57,90
Diretoria de relação com investidores	02	10,53
Conselho administrativo	01	5,26
Diretoria geral	01	5,26
Presidência	01	5,26
Diretoria de assuntos corporativos	01	5,26
Não respondeu	02	10,53
TOTAL	19	100,00

Tabela 5: Subordinação do órgão de controle

Como mostrado na Tabela 6, em relação aos subordinados deste órgão, destacaram-se a Contabilidade (62%), o Controle Patrimonial (32%), o Fiscal/Tributário (21%), o Orçamento (21%) e Custos (16%). Além destes, foram citados também a Administração Financeira, a Tesouraria, o Planejamento, o Contas a Receber e o Contas a Pagar. Este quesito não foi respondido por 21% dos entrevistados.

<i>SUBORDINADOS</i>	<i>QUANTIDADE</i>	<i>PERCENTUAL (%)</i>
Contabilidade	12	63,16
Controle patrimonial	08	42,11
Fiscal/tributário	06	31,58
Orçamento	04	21,05
Custos	04	21,05
Administração financeira	03	15,79
Tesouraria	02	10,53
Planejamento	02	10,53
Contas a receber	01	5,26
Contas a pagar	01	5,26
Não responderam	04	21,05
NÚMERO DE EMPRESAS RESPONDENTES	19	

Tabela 6: Subordinados ao órgão de controle

A Tabela 7 trata da divulgação dos indicadores de desempenho. Apenas 37% dos entrevistados afirmaram a existência da divulgação desses indicadores em todos os níveis da empresa, alguns dos demais 63% reconhecem a necessidade de ampliação dessa divulgação e citam a existência de projetos que buscam este objetivo, através do que eles denominam “gestão à vista”.

<i>DESCRIÇÃO</i>	<i>QUANTIDADE</i>	<i>PERCENTUAL (%)</i>
Não divulga	12	63,16
Divulga	07	36,84
TOTAL	19	100,00

Tabela 7: Divulgação dos indicadores de desempenho em todos os níveis

Na Tabela 8 podem ser observados os relatórios produzidos pelo órgão de controle nas empresas pesquisadas. Na Tabela 9, constata-se o seguinte: dos relatórios produzidos pelo órgão, em 58% das empresas, as Demonstrações Contábeis são utilizadas no processo decisório. Em 21% é utilizado o Relatório de Performance, outros 21% não responderam. Foram mencionados também os relatórios de Controle Orçamentário, Custos e Perspectivas de Mercado.

<i>RELATÓRIOS PRODUZIDOS</i>	<i>QUANTIDADE</i>	<i>PERCENTUAL (%)</i>
Demonstrações contábeis	13	68,42
Relatório de performance	05	26,32
Controle orçamentário	03	15,79
Custos	02	10,53
Acompanhamento de investimentos	01	5,26
Perspectiva de mercado	01	5,26
Natureza dos gastos	01	5,26
Não responderam	04	21,05
NÚMERO DE EMPRESAS RESPONDENTES	19	

Tabela 8: Relatórios produzidos pelo órgão de controle

<i>RELATÓRIOS USADOS NO PROCESSO DECISÓRIO</i>	<i>QUANTIDADE</i>	<i>PERCENTUAL (%)</i>
Demonstrações contábeis	11	57,90
Relatório de performance	04	21,05
Controle orçamentário	02	10,53
Custos	01	5,26
Perspectiva de mercado	01	5,26
Não responderam	04	21,05
NÚMERO DE EMPRESAS RESPONDENTES	19	

Tabela 9: Relatórios usados no processo decisório

Como pode ser observado na Tabela 10, acerca dos sistemas corporativos de gestão utilizados pelas empresas, observou-se que todas as empresas da amostra possuem algum tipo de sistema, sendo predominante o uso do R/3 da SAP (42%) e de sistemas desenvolvidos pelas próprias empresas (37%). Os demais 21% correspondem aos sistemas Antares (11%), o People Soft (5%) e o Oracle (5%). No entanto, nem todas as empresas proporcionaram treinamento formal a seus funcionários para manuseio dos sistemas (89% o fizeram e 11% não).

Isto denota preocupação das empresas do setor com tecnologia da informação para melhoria do processamento e transmissão da informação através de seu sistema de informações organizacionais.

SISTEMA	QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)
SAP	08	42,11
Sistema desenvolvido pela empresa	07	36,84
Antares	02	10,53
People Soft	01	5,26
Oracle	01	5,26
TOTAL	19	100,00

Tabela 10: Sistemas corporativos de gestão

3.3. Análise dos resultados

Em relação ao nível de escolaridade dos entrevistados, observa-se que 89% dos responsáveis pelo órgão de controle de gestão das empresas do setor elétrico possuem graduação, especialização ou mestrado. Embora 32% das empresas pesquisadas não possuam órgão formal de controladoria ou controle de gestão, observa-se que na maioria delas existe um órgão que supre a administração com informações para tomada de decisões, destacando-se a Contabilidade e a Gerência Financeira.

Percebe-se também que o Órgão de Controle de Gestão, seja ele formal ou informal, em 84% participa do Planejamento Estratégico, o que mostra a importância desse órgão das decisões estratégicas da empresa. Este resultado está em conformidade com o que aponta Beuren (2002, p.28): “tradicionalmente, o *controller* era o chefe da contabilidade e o planejador financeiro da organização. Hoje, se envolve mais com o **planejamento estratégico**, isto é, com o processo de tomada de decisões da organização, tendo em vista o conhecimento amplo e profundo que tem da empresa e o seu *know-how* financeiro”. (grifo nosso)

Observa-se que 16% das empresas o órgão de controle está subordinado à Presidência, ao Conselho administrativo ou à Diretoria geral, caracterizando-o como órgão de assessoria direta da alta administração. E em 74% das empresas, o órgão está subordinado a Diretorias específicas, tais como a Diretoria administrativo/financeira, Diretoria de relações com investidores e Diretoria de assuntos corporativos, podendo ser caracterizado como órgão de linha. Quanto aos órgãos subordinados ao órgão de controle, destacaram-se os da área contábil, fiscal e de planejamento e controle, o que confirma as considerações de Padoveze (2000) e Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1999).

O uso de tecnologia da informação em todas as empresas pesquisadas confirma a importância desta ferramenta assim como abordado pela literatura (Padoveze, 2000, Cruz, 1998, Beuren, 2000). No entanto, em divergência ao que estabelece Fernandez *apud* Beuren (2002, p.20), a informação sobre avaliação de desempenho ainda não é divulgada em todos os níveis das empresas. O autor destaca que a avaliação de desempenho serve para comparação dos resultados previstos e dos

reais, identificação dos desvios e de suas causas, comunicação dos desvios aos responsáveis por sua correção, formulação de ações corretivas, decisão e implementação de ações corretivas e acompanhamento das ações implementadas. Portanto, é necessária a participação dos funcionários no processo de avaliação do desempenho da empresa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Controladoria tornou-se um órgão de extrema importância dentro do gerenciamento das organizações, visto que, através das suas atividades, apresentam-se os caminhos para atingir a eficácia empresarial.

Através deste trabalho, observa-se que esse Órgão de Controle de Gestão das empresas do setor elétrico brasileiro tem diversas características similares às da literatura pesquisada.

Dentre essas características, destaca-se a participação do órgão de controle nos planejamentos estratégico e operacional. A subordinação, na maioria das empresas pesquisadas, do órgão de controle à Diretoria Administrativo-Financeira e a presença das áreas contábil, fiscal e de planejamento e controle como subordinadas ao mesmo. Observa-se também o uso de tecnologia da informação em todas as empresas pesquisadas.

No entanto, a informação sobre avaliação de desempenho ainda não é divulgada em todos os níveis das empresas, o que evidencia necessidade de melhorias em seus sistemas de informação.

Portanto, a Controladoria das empresas do setor elétrico brasileiro aparenta estar participando ativamente na gestão dessas empresas, fornecendo informações para as tomadas de decisões, embora ainda não estejam totalmente no perfil sugerido pelas bases teóricas.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: LTC, 1978.
- ALMEIDA, L. B., PARISI, C. e PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999, cap.13, p.370-381.
- BEUREN, I. M.. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002, cap.1, p.15-38.
- BEUREN, I. M. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2000.
- BEUREN, I. M. e MOURA, V. de M. O papel da Controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, nov/dez 2000, p.59-67.
- CATELLI, A., PEREIRA, C. A. e VASCONCELOS, M. T. Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999, cap.4, p.128-146.
- CORTÉS, A. A. P. **Estudo exploratório de um sistema de informação de investimento para ativo fixo: uma abordagem contábil**. Dissertação (mestrado) – FEA. São Paulo: USP, 1997.
- CRUZ, T. **Sistemas, organização & métodos: estudo integrado das novas tecnologias de informação**. São Paulo: Atlas, 1998.

- ESSELSTEIN, J. L. The changing value equation for controllership. **Ohio CPA Journal**. Columbus, apr/jun 2001.
- FIGUEIREDO, S. e CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- GUERREIRO, R. **Modelo Conceitual de Sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989.385 f. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.
- KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- LIBONATI, J. J., WANDERLEY, Cláudio de Araújo e MEIRA, Juliana Matos de. **Um estudo exploratório sobre a unidade administrativa controladoria**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. Anais eletrônicos... Goiânia: CFC, 2000.
- MOSIMANN, C. P. e FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ROCHA, W. **Material teórico fornecido para a disciplina Controladoria**. Curso de Especialização em Contabilidade Gerencial. Natal: UFRN, 2001.
- SHERIDAN, T. T. Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints. **Management Accounting Research**. Academic Press, vol.6, n.3, set/1995.
- VILLAS BOAS, F. J. A controladoria: um modelo conceitual integrado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, ano IV, n.12, p.60-73, jun/2000.
- WILLSON, J. D., ROEHL-ANDERSON, J. M. e BRAGG, S. M. **Controllership, the work of the managerial accountant**. 6. ed. New York: John Wiley & Sons, 1999.
- YOSHITAKE, M. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1984.
- ZIMMERMAN, J. L. **Accounting for decision making & control**. Chicago: Irwin, 1995.