CONTROLADORIA É *STAFF* OU LINHA?

Marli Braun Chagas[1]
Osmar Antonio Bonzanini[2]

RESUMO

Este artigo apresenta a visão de vários autores sobre o conceito de controladoria, além de abordar as atribuições do *controller*. A literatura não define claramente o termo, estando mais voltada para a descrição das atribuições e aptidões necessárias para o exercício da função. Como órgão administrativo, dentro da estrutura organizacional, a controladoria é considerada como órgão de *staff* sob o ponto de vista do aconselhamento e assessoramento, de modo consensual entre os autores pesquisados. Há divergência entre os autores, quando se refere à sua classificação quanto a tomada de decisão. Os autores da linha mais ortodoxa defendem a controladoria como órgão de *staff*, enquanto os defensores do sistema GECON se posicionam no sentido de ser a controladoria órgão de linha na produção de informações, no controle interno e na determinação dos sistemas de informação.

[1] Graduada em Ciências Contábeis, Especialista em Administração Pública, aluna do Curso de Mestrado em Gestão, Desenvolvimento e Cidadania da UNIJUÍ – RS, professora do curso de Ciências Contábeis da UNOESC, Campus de São Miguel do Oeste – SC e UNOCHAPECÓ – SC. marli@clicrapido.com.br
[2] Graduado em Ciências Contábeis, Especialista em Controladoria, aluno do Curso de Mestrado em Gestão, Desenvolvimento e Cidadania da UNIJUÍ, Ijuí - RS, professor dos cursos de Ciências Contábeis e Administração – Comércio Exterior, da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI, Campus de Frederico Westphalen – RS. bonzanini@fesau.psi.br

Palavras-chave: controladoria, *controller*, *staff*, linha, contabilidade, organização, estrutura organizacional, informações.

ABSTRACT

This article presents some considerations from several authors about the concept of controllership, besides focusing the controller's attributions. Literature does not define the word clearly because it is more related to the description of the attributions and abilities which are necessary to perform the talk. As an administrative agency in the organizational structure, the controllership is considered as a staff agency when taking into account advice and assistance, according to authors' views. There are disagreements among the authors regarding the decision making classification. More orthodox authors defend the controllership as a kind of staff agency, while the partners of the GECON System believe that the controllership can be an agency which facilitates information production, the internal control and the determination of information systems.

Key - words: controllership, *controller*, staff, rank, accounting, organization, organizational structure, information.

1 INTRODUÇÃO

Na era globalizada, onde as fronteiras são cada dia mais estreitas, a informação é vista, cada vez mais, como um recurso estratégico.

As mudanças econômicas, sociais e ambientais ocorridas nas organizações, resultantes do processo de globalização, influenciaram no porte, na estrutura e na complexidade das mesmas. As organizações

se deparam com problemas quanto aos processos envolvidos em suas atividades e, especificamente, o controle desses processos.

A verticalização, a diversificação e a expansão das organizações induz à criação de novos departamentos e divisões na sua estrutura, fugindo da capacidade de controlar por meio do controle centralizado. Surge, então, a necessidade e a tendência de descentralizar as decisões, de delegar poderes, bem como, a necessidade de controlar e mensurar o desempenho das novas e diversas divisões. Neste aspecto, Agrasso (2000, p.102), explica que "muitas organizações estão evoluindo da típica estrutura hierárquica da sociedade industrial para estruturas com uma base operacional mais larga e um reduzido número de níveis hierárquicos".

A controladoria, pelo seu envolvimento nos diversos níveis da organização, e pelo fato de abrigar em suas atividades o fornecimento de informações, com a função de fazer projeções e de ser justa e imparcial – elementos importantes ao contexto organizacional e à sobrevivência das organizações na atualidade, se apresenta como um tema importante de estudo.

Neste sentido, a função de controlar é vista como um instrumento de administração, que a crescente complexidade nas empresas exige em troca de um bom desempenho. (KANITZ, 1977). Com base na complexidade do ambiente empresarial, surge a controladoria, no início do século XX. Seu início é através das grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar um rígido controle de todos os negócios das empresas, de suas subsidiárias e/ou filiais. (BEUREN, 2002). Assim, a atividade de controlar é apresentada como um instrumento de gestão nas empresas, capaz de controlar o cumprimento da "missão" da organização, sua eficácia, e a garantia da sua sobrevivência.

Junto com a controladoria, surgiu a figura do *controller*. Os primeiros controllers tiveram origem no departamento de contabilidade e no departamento financeiro das empresas. (KANITZ, 1977). Assim, pode-se inferir sua estreita ligação, ou por que não dizer, sua origem intimamente ligada à contabilidade.

Porém, a função da controladoria não é somente administrar o sistema contábil da empresa. O *controller* necessita muito mais do que conhecimentos contábeis ou de finanças para desempenhar suas tarefas. Os atuais conceitos de controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de maneira muito especial, pois organiza e se reporta a dados relevantes, exercendo uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e os objetivos da empresa. (NAKAGAWA, 1995).

As atividades do *controller* nem sempre são específicas ou definidas no contexto organizacional. Em vista disso, ele pode desempenhar várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes. (KANITZ, 1977).

A controladoria tornou-se importante para as organizações, especialmente na era dos sistemas de informações que estamos vivenciando, elevando o número de atribuições do *controller* para que possa desempenhar suas funções, tendo sob seu comando, um elevado número de pessoas.

Com o surgimento da controladoria, e o aumento de suas atribuições, houve necessidade de contar com um número elevado de pessoas para desempenhar todo um conjunto de tarefas, fato que provocou mudanças na estrutura das organizações.

A estrutura formal das organizações empresariais é aquela deliberadamente planejada e formalmente representada, em alguns de seus aspectos, pelo organograma. (OLIVEIRA, 1986). Existem três tipos tradicionais básicos de estrutura organizacional: a *organização linear* baseada no princípio da unidade de comando; a *organização funcional (staff)* baseada na assessoria funcional e especialização de funções; e a *organização linha-staff* que é uma combinação dos tipos linha e funcional.

No presente estudo, buscou-se em diferentes autores a resposta para a questão da classificação da controladoria nas estruturas organizacionais, com o objetivo de estabelecer se a controladoria é um órgão de linha ou *staff*. Inicia apresentando os procedimentos

metodológicos utilizados, e os conceitos de estrutura organizacional, que possibilitam uma visão, ainda que superficial, da evolução da importância da controladoria nas organizações. Em seguida, são abordados os aspectos conceituais ligados à controladoria e à figura do *controller.* Na seqüência, é apresentada a classificação da controladoria na estrutura organizacional, sob a ótica de vários autores, seguida das considerações finais do estudo, com o objetivo de responder ao seguinte questionamento:

Afinal, a controladoria é um órgão de "*staff*" ou de "linha"?

2 METODOLOGIA

O artigo apresenta-se sob a forma de uma pesquisa exploratória. Os estudos exploratórios caracterizam-se por permitir aos investigadores aprofundarem seus conhecimentos sobre determinado tema (TRIVIÑOS, 1987). O estudo também envolve levantamento bibliográfico. A característica principal de um estudo bibliográfico é a de explicar um assunto ou problema, embasado em referências teóricas publicadas em documentos, permitindo a análise das contribuições já existentes sobre o tema (CERVO E BERVIAN, 1996).

3 AS ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS

As organizações sempre tiveram dois tipos de estruturas: as formais e as informais. As estruturas formais são aquelas que aparecem no organograma da empresa e retratam tanto as cadeias de comando como a hierarquia da companhia, os órgãos de linha e os órgãos de assessoria ou *staff* (CRUZ, 1997). Já as estruturas informais não aparecem em lugar algum, nem possuem uma hierarquia previamente definida, mas podem ser mais poderosas que qualquer outro tipo.

Segundo Oliveira (1998, p.82), "estrutura informal é a rede de relações sociais e pessoais que não é estabelecida ou requerida pela estrutura formal. Surge da interação social das pessoas, o que significa que se desenvolve espontaneamente quando as pessoas se reúnem entre si. Portanto, apresenta relações que usualmente não aparecem no organograma".

Até o início da década de noventa, as estruturas formais eram bastante rígidas, desprovidas de criatividade, e estavam alinhadas com os objetivos de curto e longo prazo perseguidos pela empresa. Neste período, as estruturas formais destinavam-se a executar as funções administrativas de controlar, planejar, organizar e dirigir. No entanto, a estrutura informal era a que mais operacionalizava as atividades da empresa. Surgiram inúmeras teorias aplicáveis às ciências sociais de um modo geral, que determinam a estrutura organizacional da empresa. A empresa é considerada um sistema aberto, segundo o pensamento sistêmico, contrapondo o pensamento da abordagem estruturalista. Na teoria clássica a ênfase era dada à organização formal. Já na teoria neoclássica o pragmatismo era focado na busca de resultados concretos e palpáveis.

As estruturas formais são conhecidas e divulgadas por meio de organogramas, fluxogramas e outros documentos que circulam interna e externamente. Neles é que estão estabelecidos os procedimentos a serem adotados na organização, a hierarquia, por meio da descrição das competências e atribuições de cada subsistema, departamento ou setor.

> Com relação à organização formal, Chiavenato (2000, p.143), afirma que organização formal é a determinação dos padrões de inter-relações entre os órgãos ou cargos, definidos logicamente por meio das normas, diretrizes e regulamentos da organização, para o alcance dos seus objetivos. Assim, a estrutura organizacional é um meio de que se serve a organização para atingir eficientemente seus objetivos.

Assim, pode-se inferir que a estrutura formal é um fator limitante nas relações sociais e no processo operacional, ou seja, determina em grande parte como devem ocorrer as relações sociais, contato entre os membros do grupo, e como os bens ou serviços devem ser produzidos. Quanto mais formal a empresa, menor sua capacidade de adaptação às mudanças. O executivo que melhor conhece a estrutura informal da empresa, tem melhores condições de utilizá-la para atender os objetivos da mesma.

A estrutura organizacional representa o conjunto de responsabilidades, autoridades, comunicações e decisões da organização, não deve estar limitada ao organograma, deve ser dinâmica, em especial se considerados os aspectos informais das relações sociais dos membros da organização.

Ao referir-se à estrutura organizacional, Oliveira (1998, p.85), coloca como sendo "o conjunto ordenado de responsabilidades, autoridades, comunicações e decisões das unidades organizacionais de uma empresa".

A estrutura organizacional deve levar em conta a missão, o produto, o mercado, a tecnologia, o ambiente, as crenças e os valores, embora estes dois últimos nem sempre de forma explícita, muito embora acabem determinando a estrutura organizacional das mesmas.

Nas organizações formais são encontrados três tipos tradicionais de organização: linear, funcional e linha-*staff*. A posição dos diversos autores é de alertar que a aplicação de um tipo puro, dentro do modelo teórico apresentado, ocorre muito raramente, dado a complexidade das organizações.

A organização do tipo linha-*staff* é a junção da linear e da funcional. Utiliza a unidade de comando típica da linear e funcional por especialidade, assessoria de *staff*. Na descrição de Chiavenato (2000, p.148), "é também denominada de organização hierárquico-consultiva."

Existem duas formas de diferenciar as atividades de linha e assessoria ou *staff* nas empresas. A primeira, considera que as unidades organizacionais de linha têm ação de comando, enquanto que as unidades de assessoria não têm ação de comando, pois apenas

aconselham as unidades de linha no desempenho de suas atividades. A segunda forma de diferenciação de linha e assessoria é considerar as unidades organizacionais de linha como ligadas às atividades-fins da empresa, enquanto as unidades organizacionais de assessoria como ligadas às atividades-meio da empresa. Esta diferenciação, em termos de estrutura organizacional nem sempre é respeitada (OLIVEIRA, 1998).

Neste mesmo sentido se posiciona Chiavenato (2000, p.149), "ao fazer a distinção dos órgãos de linha e os de *staff* quanto ao relacionamento dos objetivos da empresa. Enfatiza que as atividades-meio são consideradas *staff* e atividades-fim consideradas de linha. Se houver mudança nos objetivos da organização a estrutura linha-*staff* sofrerá alterações".

> Kwasnicka (1995, p.204), afirma haver uma confusão significante em muitas organizações sobre o significado entre linha e staff e relata que apesar do uso dos conceitos de linha e staff criar problemas para a organização, eles são parte importante do vocabulário do administrador. Um dos pontos de vista sobre isso é que linha e staff estão atuando em funções diferentes na organização: o pessoal de linha é aquele que tem responsabilidade direta sobre os objetivos organizacionais.

Assim, infere-se que as atividades de linha estão ligadas ao gerenciamento enquanto que as atividades de assessoria ou *staff* limitadas a execução.

O sistema de autoridade refere-se a limites de autoridade considerando a hierárquica e a funcional. A autoridade hierárquica, tem sua linha de comando estabelecida pela estrutura hierárquica da empresa. Já a autoridade funcional corresponde à autoridade estabelecida pela função exercida pelas unidades organizacionais. O sistema de autoridade é constituído por: amplitude de controle, níveis hierárquicos, delegação e centralização ou descentralização.

Sobre a questão da autoridade entre linha e staff, Kwasnicka (1995, p.204), apresenta sua posição afirmando que "o pessoal de linha tem autoridade relativamente ilimitada e o *staff* não possui autoridade".

Com relação aos órgãos de linha, estes possuem autoridade linear, ou seja, autoridade para decidir e executar as atividades vinculadas aos objetivos da organização, ao passo que os órgãos de *staff* têm autoridade funcional de assessoria, de planejamento e controle, de consultoria e recomendação (CHIAVENATO, 2000).

Já o Sistema de Gestão Econômica - GECON, para o qual as organizações empresariais são heterogêneas quanto ao tamanho, complexidade e definição das áreas de responsabilidade, entre outras características, trata a controladoria como órgão administrativo de *staff* mas com autoridade formal e informal. Independente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em dois níveis – autoridade formal e autoridade informal. A controladoria possui autoridade formal quando a matéria envolver a instituição de normas, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções, e autoridade informal à medida que os assuntos que a mesma trata, se refiram a aspectos técnicos conceituais inerentes ao grau de especialização envolvidos na função (CATELLI, 1999). Neste ponto, esta passará a adquirir autoridade informal, em conseqüência do domínio dos conceitos e técnicas funcionais de suas atividades.

4 CONTROLADORIA

A exata definição do termo controladoria ainda não se mostra claramente definida na literatura. Vários autores têm desenvolvido estudos sobre o tema, estando os relatos mais voltados para a descrição das atribuições e aptidões necessárias para o exercício da função.

Controlar processos é preocupação importante de inúmeras ciências, física, política, psicologia, as quais levam muito a sério o

controle e o autocontrole da natureza, da sociedade e do ser humano. O problema de controlar as instituições e seus componentes está se agravando em marcha acelerada, principalmente por dois motivos: as empresas estão se tornando cada vez maiores, tanto em termos absolutos quanto em termos relativos; e o mundo está mudando de maneira contínua, rápida e imprevisivelmente (KANITZ, 1977).

A necessidade de controle derivou da descentralização empresarial, da delegação de poder e da expansão geográfica das organizações. Neste aspecto, Tung (1976, p.77) relata que a palavra "*Controller* (Estados Unidos) ou *Comptroller* (Inglaterra) serviam, inicialmente, nesses respectivos paises, para designar o executivo que tinha a tarefa de controlar ou verificar contas, e com a evolução industrial e comercial essa definição tornou-se inadequada".

A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. A partir da Revolução Industrial as empresas que proliferaram, mesmo concorrentes entre si, no final do século de XIX começaram a se fundir, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado (BEUREN, 2002). O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle na central em relação aos departamentos e divisões que rapidamente se espalhavam pelos Estados Unidos e outros países.

Com o decorrer do tempo este perfil foi sendo modificado, acompanhando os interesses variados e dinâmicos, seja dos acionistas, credores ou gestores. Com a expansão dos negócios e o aumento da complexidade as atribuições do executivo financeiro foram ampliadas, sendo delegadas maiores responsabilidades e níveis de autoridade pelos gestores e acionistas (BEUREN, 2002).

Atualmente, em algumas empresas, em especial nas que requerem um conhecimento técnico, foi criada a figura do *controller* operacional, com vistas a atender as necessidades específicas dos gestores dessas áreas, além do profissional que exerce essa função em sentido mais

amplo, voltado ao processo decisório da empresa como um todo (BEUREN, 2002).

Podem existir diversos níveis de controladoria dentro da empresa. Na administração central tem-se o *controller* geral, e, nas demais divisões administrativas e operacionais, pode haver um *controller* que normalmente se reporta diretamente ao gestor da área em que desempenha a função (BEUREN, 2002). As responsabilidades funcionais são as mesmas, mas devem ser respeitadas as particularidades funcionais e a hierarquia definida na organização.

A função da controladoria não é apenas administrar o sistema contábil da empresa. Suas atribuições vão além desta função.

Neste aspecto, Kanitz (1977, p.06), entende que:

> Atualmente, o controlador se acerca de um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que tem a tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos do conhecimento, um imenso volume de informações necessários ao cumprimento da função de controladoria.

Para os estudiosos do tema controladoria, em nosso país, e adeptos do sistema de gestão econômica - GECON, o termo controladoria é conceituado da seguinte forma:

Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo, como órgão administrativo respondendo pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações, (ALMEIDA, 1999).

Para os pesquisadores e defensores do sistema GECON a missão da controladoria é a de "assegurar a otimização do resultado econômico da organização." E para seu efetivo desempenho, terá responsabilidade e autoridade.

Pela abordagem dos diversos autores, pode-se constatar a evolução da controladoria no tempo, passando do estágio de órgão administrativo responsável pelo controle para órgão administrativo responsável por assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

5 *CONTROLLER*

A ampliação das funções do *controller* e o surgimento desta figura nas demais divisões da organização, além do lotado na administração central da organização é fruto de três fatores. Estes fatores são: a verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações (BEUREN, 2002).

No Brasil, a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país, a prática existente nas grandes empresas brasileiras obedece às normas internacionais, as quais seguem em grande parte o padrão norte-americano. Inicialmente esta função era exercida basicamente por profissionais ligados à área financeira ou contábil.

> Esta escolha, segundo Kanitz (1977, p.06), se justificava por três razões a saber: 1. por serem os contadores gerais e os administradores financeiros, em função do cargo que ocupam, os que possuem uma visão ampla da empresa, o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais, 2. por ser a controladoria uma função diretamente subordinada à presidência da empresa e, 3. as informações que chegam ao contador são, predominantemente, de natureza quantitativa, e esses profissionais já estão familiarizados com os números.

É natural que, para o exercício de tão importante função sejam necessárias determinadas aptidões. Em síntese, o *controller* deve ser capaz de desempenhar as seguintes atividades: fornecer informações,

entender operações, comunicar claramente, analisar a informação, fornecer projeções e informação tempestiva, acompanhar os problemas, ganhar a confiança, ser justo e imparcial e fornecer informações de custo eficaz (ROEHL-ANDERSON E BRAGG, 1996 apud. BEUREN, 2002).

A diversidade das funções que o controlador pode desempenhar depende das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes. A função básica do controlador consiste em dirigir – e na maioria das vezes - implantar os sistemas de informação, de agir como motivador, coordenador, executar funções de avaliação, planejamento e acompanhamento (KANITZ, 1977).

De acordo com *Controllers Institute of América,* as funções básicas do *controller* vão, desde a implantação e supervisão do plano contábil da empresa; a preparação e interpretação das estatísticas e de relatórios para as decisões administrativas; ao estabelecimento de normas padronizadas, relativas à contabilidade e aos processos e sistemas de trabalho da empresa (TUNG, 1972).

Um controlador típico tem sob seu comando: a contabilidade geral, a auditoria interna, os sistemas orçamentários, os orçamentos operacionais e de capital, os sistemas e métodos e estatísticas e análises (NAKAGAWA, 1995).

De uma forma geral, a função do *controller* é de orientar as diversas áreas no sentido de que todos se comprometam com os resultados e com os objetivos da organização.

Assim, diante das considerações apresentadas, pela posição dos diversos autores citados, no item a seguir, buscar-se-à responder ao questionamento.

Controladoria é *STAFF* ou LINHA?

É evidente que não há consenso com relação ao questionamento apresentado neste estudo. A partir do

posicionamento de vários autores, a seguir será descrito como estes classificam a controladoria.

Na visão de Beuren (2002), a controladoria, enquanto órgão administrativo, é função de *staff*. Para a autora a alta administração da empresa delegou mais autoridade e responsabilidades ao executivo financeiro, ampliando a dimensão de suas atribuições. Passou a prestar assessoria sobre assuntos relacionados ao planejamento e controle, alicerçado em informações contábeis, informando ao alto escalão da empresa, com função de *staff*, sobre o desempenho de todas as áreas.

Para Tung (1976), o *controller,* como membro do *staff* da administração não exercerá autoridade direta nas operações divisionais ou em outros departamentos da empresa. Desempenha funções de conselheiro e consultor. Sua autoridade limita-se as atividades atinentes na sua jurisdição.

Mosimann (1999) relatam que vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados e a controladoria não pode controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Os autores da linha denominada mais ortodoxa, que concebem a missão da controladoria como "controladora", entre eles citamos Tung, Kanitz (1976, 1977), defendem a controladoria como órgão de *staff*. Para os autores, o controller presta assessoria na tarefa de controlar a empresa, e a assessorar os gerentes de linha e a alta administração. A autoridade do *controller* limita-se as atividades de sua jurisdição.

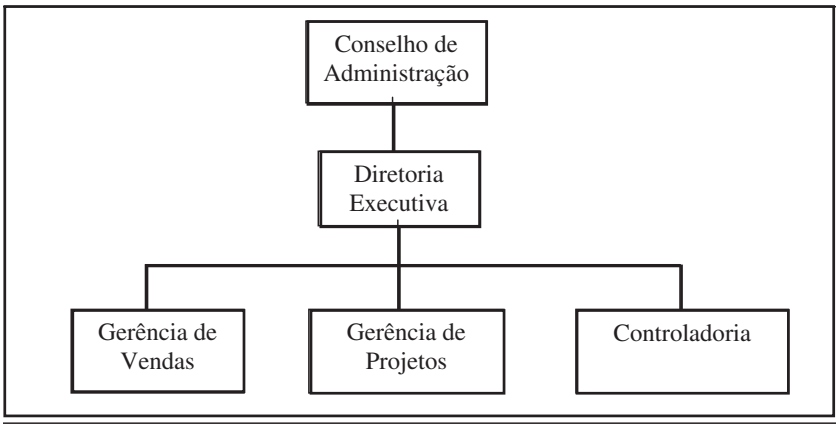
Kanitz (1977) relata que o controlador para desempenhar bem seu papel, deve se manter neutro, evitando aplicar, ele mesmo, as medidas corretivas emanadas de seu departamento. O mesmo autor admite que nem sempre é possível impedir a influência do controller nos rumos a serem seguidos pela empresa.

Neste sentido, fica evidente que o controller exerce autoridade sobre as demais estruturas de linha, em especial, quando da elaboração de planos de gestão econômica, mas não têm autoridade para cobrar resultados.

Para Nakagawa (1993), o *controlle*r é o principal executivo de informações na qualidade de criador (responsável pelo projeto e implementação) e comunicador (manutenção e transmissão dos relevantes) de um sistema integrado de informações.

Uma crítica ao sistema convencional, reside no fato de que em determinadas situações, a contabilidade está voltada somente aos aspectos ligados ao fisco e à legislação, e tem pouca relevância para o processo decisório da empresa. Num mundo competitivo, de alta tecnologia a informação é fonte primordial para a gestão das organizações. Para suprir esta lacuna, pesquisadores ligados à Universidade de São Paulo e liderados pelo professor Armando Catelli, desenvolveram estudos, propondo o Sistema de Gestão Econômica – GECON, modelo gerencial de vanguarda, contemplando o sistema de gestão e sistema de informação.

FIGURA 1 – CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE STAFF



FONTE: AUTORES DO ESTUDO

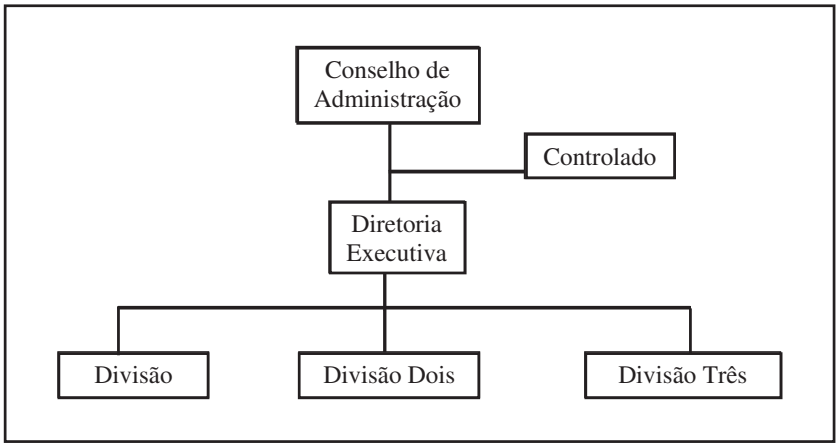
A controladoria, neste sistema, é vista como órgão de *staff*, através da execução de atividade tipicamente de consultoria e

assessoria, da mesma forma que é caracterizada pelo sistema tradicional. Mas, para o sistema de gestão econômica, a controladoria desenvolve atividades que têm uma abrangência e comprometimento muito maior e, neste sentido, transmuta-se em um órgão de coordenação (CATELLI, 1999). Mosimann e Fisch, por sua vez, ao referirem-se ao controller, abordam que:

O controller é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontram-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas (MOSIMANN, 1999).

Portanto, a controladoria, baseada na visão sistêmica da empresa, pela sua relevância para a organização e pela sua participação na missão da empresa, pode ser caracterizada como órgão de linha e como órgão de *staff*. Nas atividades de assessoria e consultoria se caracteriza como órgão de *staff*. Por outro lado, quando se trata da produção de informações, no controle interno e na determinação dos sistemas de informações se caracteriza como órgão de linha.

FIGURA 2 – CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE LINHA



O que se observa é que as organizações não objetivam tão somente o lucro mas, também, o resultado econômico. Desta forma, o *controller* têm responsabilidade e autoridade para tomar decisões respondendo pelas gestões operacional, financeira, econômica e operacional de suas atividades. Assim, apesar de ser considerada órgão de linha, enfatizam que a controladoria deva situar-se no nível de diretoria, com o objetivo de melhor gerenciar as informações, exercer o controle e coordenar o planejamento dos demais gerentes, funções estas assemelhadas a um órgão de *staff*.

6 CONCLUSÃO

O presente estudo demonstrou a posição de vários autores quanto ao questionamento proposto, concluindo que o tema é relevante e fonte de maiores questionamentos. O ambiente organizacional vem se modificando em resposta as freqüentes mudanças no cenário nacional e internacional. A Controladoria evoluiu de responsável pelo controle, na visão ortodoxa, para responsável pela coordenação e disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistema de informações, tendo como missão, assegurar a otimização do resultado da empresa, na visão do GECON.

Como órgão administrativo é considerada por vários autores como órgão de *staff*, sob o argumento de que o *controller* não possui o poder de controlar as demais áreas, sob a responsabilidade de gerentes de linha.

Os defensores do sistema GECON abordam que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha, justamente porque toma decisões quanto a aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica, reconhecendo que o papel da controladoria vai além do assessoramento ou aconselhamento, para atingir o resultado global proposto para a empresa.

Concluímos que, sob o ponto de vista do assessoramento e aconselhamento, é inegável e consensual, na literatura pesquisada, ser a controladoria órgão de *staff*. Porém, analisadas as atribuições do *controller* quanto a tomada de decisão e a missão da controladoria, no entendimento dos mentores do GECON, é caracterizada como sendo um órgão de linha.

Nos posicionamos no sentido de situar a controladoria como órgão de linha, ligado diretamente a alta direção da empresa, tendo o *controller* poderes para implementar ações corretivas, objetivando atingir o resultado global da organização. Se a controladoria exercer somente o papel de assessoramento, aconselhamento, em muitos casos, ficará comprometido a resultado global da organização. Ressaltamos que a estrutura funcional está diretamente relacionada ao tamanho e cultura da organização, mas, independentemente do porte da mesma, o *controller* deve ter autoridade de gerente de linha para implementar as ações necessárias para o cumprimento da missão da empresa.

Sugere-se a continuidade dos estudos sobre o tema, com contribuições para ampliar o debate e estabelecer um posicionamento doutrinário sobre ser a controladoria órgão de *staff* ou de linha.

BIBLIOGRAFIA

AGRASSO NETO, M.; ABREU, A. F. de. **Tecnologia da Informação:** manual de sobrevivência da nova empresa. São Paulo: Arte e Ciência, 2000.

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

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.

CATELLI, A. **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica GECON**.** São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica.** São Paulo: Makron Books, 1996.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração.** 2. ed. Rio de Janeiro: CAMPUS**,** 2000.

CRUZ, T. **Sistemas, Organização e Métodos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KANITZ, S. C. **Controladoria:** teoria e estudos de caso. São Paulo: Pioneira, 1977.

KWASNICKA, E. L. **Introdução à Administração.** 5. ed. São Paulo. Atlas, 1995.

MOSIMANN, C. P.; 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, 1995.

OLIVEIRA, D. de P. R. **Sistemas, Organização e Métodos:** uma abordagem gerencial**.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais.** São Paulo: Atlas, 1995.

TUNG, N. H. **Controladoria Financeira das Empresas:** uma abordagem prática**.** 5.ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda, 1976.