

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E
CONTROLADORIA - PROFISSIONAL
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

RODRIGO OLIVEIRA MIRANDA

AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS
DIFERENCIADAS

FORTALEZA

2014

RODRIGO OLIVEIRA MIRANDA

AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS
DIFERENCIADAS

Dissertação apresentada à Coordenação do curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Administração e Controladoria.

Área de Concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Márcia Martins Mendes De Luca

FORTALEZA

2014

RODRIGO OLIVEIRA MIRANDA

AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS
DIFERENCIADAS

Dissertação apresentada à Coordenação do curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção de título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Aprovada em: ___ / ___ / ___

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Dr^ª. Márcia Martins Mendes De Luca (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof^ª. Dr^ª. Alessandra Carvalho de Vasconcelos
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof^ª. Dr^ª. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

À Deus, e aos meus pais, Marcos e Verônica, que graças aos seus inúmeros sacrifícios me forneceram todas as ferramentas para chegar até aqui nesse momento.

AGRADECIMENTOS

Para mim é muito difícil expressar meu sentimento de realização e conquista com o curso de mestrado em vista de inúmeras dificuldades enfrentadas. Desde meu curso de graduação em ciências contábeis que esta era a minha meta, aos 26 anos conquistar esse tão sonhado e desejado mestrado. Enfim, esse dia chegou.

Quero em primeiro lugar agradecer a Deus e aos meus pais, Marcos Henrique de Almeida Miranda e Verônica Oliveira Miranda, toda honra e glória dessa vitória são deles. Eles me deram o presente da vida, me ensinaram que a vida não é fácil, mas que é possível e permitido sonhar para alcançarmos o que desejamos, e que lutar é preciso.

Meu pai, com sua extrema força, nunca me deixou desistir de nada, mesmo em momentos que parecia não haver mais esperança para mim, ele me levantou, me protegeu e caminhou lado a lado comigo. Minha mãe uma mulher de fibra, guerreira e batalhadora, sempre orando e torcendo pela minha felicidade, sofrendo ao me vê sofrer e lutando junto comigo para eu vencer todos os meus medos. Na minha depressão eles é que estiveram verdadeiramente ao meu lado, mesmo já com tantos problemas e preocupações, eles me colocaram como única e exclusiva prioridade em suas vidas. E se hoje ainda estou aqui é por causa deles, meu grande pai e minha doce mãe.

Não vou citar nomes para não esquecer ninguém, mas quero agradecer todos os médicos que me ajudaram na minha intensa e dolorosa batalha contra a depressão. Mesmos aqueles que já não frequento, mas me ajudaram com suas palavras e apoio e merecem toda a minha admiração e respeito.

Agradecer imensamente a minha Professora Orientadora Márcia Martins Mendes De Luca, posso dizer que tive muita sorte em tê-la ao meu lado nessa difícil caminhada. Sua competência, conhecimento, experiência, atenção, dedicação e acolhimento tornaram essa longa caminhada mais fácil. Sempre serei grato por tudo que fez por mim e me sinto honrado em tê-la como Professora e amiga.

Em particular, deixo meus agradecimentos a todos os Professores do mestrado que fizeram um trabalho espetacular ao longo do curso, pois sempre me senti em excelentes mãos e termino o curso com um conhecimento muito maior que antes, graças à dedicação de todo o corpo docente.

Por fim, agradeço a todos aqueles que diretamente ou indiretamente sempre desejam meu sucesso e felicidade.

“Quando você acha que a estrada não o leva a lugar nenhum, quando você está prestes a desistir de todos os seus sonhos, eles te pegam pelas mãos e mostram que você é capaz. Não há limites.”

No Boundaries – Kara Dioguardi

RESUMO

Em resposta às exigências de um mercado cada vez mais competitivo, as empresas estão passando por processos de mudanças profundas como, por exemplo, novas tecnologias, nível mais alto de qualidade, baixo custo, inovações de produtos. Desses processos, em que se busca o aproveitamento e o domínio das oportunidades emergentes, depende a continuidade das organizações. É nesse ambiente que as empresas buscam cada vez mais métodos e técnicas que possibilitem maximizar seu desempenho econômico. O presente estudo tem por objetivo analisar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria em suas estruturas organizacionais. O estudo leva em conta a teoria da Contingência, que preconiza que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais, pois a otimização da estrutura dependerá de fatores contingentes tais como a estratégia da organização, incerteza ambiental e tamanho, dentre outros. A pesquisa é de natureza descritiva e qualitativa, utilizando-se de pesquisas bibliográficas e de campo, com a aplicação de questionário e roteiro de entrevista como instrumentos de coleta de dados primários encaminhados aos gestores de quatro empresas, sendo duas com unidade administrativa controladoria em suas estruturas e duas empresas que não possuem essa unidade formalmente estruturada. Trata-se, portanto, de um estudo de caso múltiplo. Além da pesquisa de campo, fez-se uso de informações coletadas em documentos das empresas. Para análise dos dados aplicou-se a técnica de análise de conteúdo, que compreende um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos a condições de produção/recepção destas mensagens, no que se refere às funções da controladoria e outros aspectos das empresas como, por exemplo, o perfil do profissional responsável pelas funções da controladoria. Verificou-se que nas empresas pesquisadas há a presença das funções de controladoria, tanto nas empresas que possuem a área formalmente estruturada quanto nas empresas que não apresentam a controladoria formalmente estruturada, confirmando-se o pressuposto da pesquisa. Levando em conta a teoria da contingência, observou-se que o porte da empresa representa um nível de complexidade organizacional que requer a realização de funções de controladoria de forma mais sistemática a fim de que as metas da organização possam ser alcançadas. Percebeu-se que o termo artefato já é conhecido e disseminado pelas organizações, pois todas as empresas fazem uso de muitos dos artefatos mencionados na literatura, sendo o Orçamento e o Planejamento tributário os únicos que são utilizados por todas as empresas investigadas. Destaca-se nas quatro empresas pesquisadas, independente da existência da unidade controladoria, que os gestores responsáveis pelas funções da controladoria participam sempre das seguintes atribuições: elaboração de orçamento e desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica. Percebeu-se, portanto, que as empresas buscam adaptar-se as mudanças que ocorrem constantemente no ambiente externo, em que o grande desafio da controladoria ou da área que exerce suas funções é gerar informações que atendam às necessidades dos gestores para o processo de tomada de decisão, em especial alinhando-se com as necessidades de informações requeridas pelos gestores no momento das decisões estratégicas.

Palavras-chave: Controladoria. Funções de controladoria. Teoria da contingência.

ABSTRACT

As a response to an increasingly competitive market, companies are going through a process of deep change such as the implantation of new technologies, higher standards of quality, lower costs, and product innovation. The continuity of organizations depends on these processes in which the main objective is to maximize the benefits of emerging opportunities. This is the environment where companies search restlessly for more methods which will result in top economic performance. The present study aims at analyzing controllership functions in companies which stand out for the formalization or not of a controllership administration unit in their organizational structures, while taking into consideration the Contingency Theory, which states that there is no fit-for-all solution for organizational problems because structural optimization will always depend on contingent factors such as organizational strategy, environmental uncertainty, size and so on. This research is of qualitative and descriptive nature. It employs literature searches and field techniques such as the application of questionnaires and interviews as instruments for gathering primary data which had been sent to four company managers. Two of these companies were provided with controllership administrative units in their structures and two were not provided with such formally structured units. Therefore, it is a multiple-case study. In addition to field research, information collected from company documents was also used. Content analysis was employed in the assessment of data, which include a set of techniques of communications analysis in order to obtain, by means of systematic procedures and descriptive objectives of message contents, indicators which will allow for the inference of knowledge related to production/reception conditions of these messages concerning controllership functions and other company aspects such as the profile of the professionals responsible for controllership functions. It was observed that there are indeed controllership functions in companies which are provided with this structured area as well as in companies which are not provided with formally structured controllership functions, which confirms the research presupposition. By taking into consideration the contingency theory, it was observed that company size represents a level of organizational complexity which requires the realization of controllership functions in a more systematic way so that organization goals may be reached. It has been perceived that the term artifact is already well known and disseminated in organizations since the companies use several of the artifacts mentioned in the literature, though the Budget and Tax Planning are the only ones used by all companies. It has been confirmed that in the four investigated companies, whether they are provided with a controllership unit or not, the managers responsible for the controllership functions always works in these tasks: preparing the budget and development of conditions for the realization of an economic management. It has been concluded that companies intend to adapt to changes which constantly occur in external environments, in which the greatest challenge faced by the controllership area or the area responsible for such functions consists of generating information which will provide an answer to the necessities of managers in their decision-making process, especially in alignment with the needs for information required by managers when they make strategic decisions.

Key words: Controllership. Controllership functions. Contingency Theory.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Visão esquemática das perspectivas de estudo da Controladoria	25
Figura 2 - Posição da controladoria na empresa A.....	68
Figura 3 - Estrutura da controladoria na empresa A	69
Figura 4 - Posição da controladoria na empresa B.....	70
Figura 5 - Estrutura da controladoria na empresa B.....	71
Figura 6 - Posição da área de gestão de negócios na empresa C.....	72
Figura 7 - Posição da área Diretoria Financeira na empresa D.....	73
Figura 8 - Organização e controle gerencial na empresa D.....	74
Figura 9 – Modelo de atuação do <i>controller</i> da empresa A	90
Quadro 1 – Funções da Controladoria.....	39
Quadro 2 – Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria	41
Quadro 3 – Relação entre os objetivos da pesquisa e os instrumentos de coleta de dados	56
Quadro 4 – Categorização dos temas	58
Quadro 5 – Perfil dos respondentes da empresa A.....	61
Quadro 6 – Perfil dos respondentes da empresa B.....	61
Quadro 7 – Perfil dos respondentes da empresa C.....	62
Quadro 8 – Perfil dos respondentes da empresa D.....	63
Quadro 9 – Reuniões estratégicas da empresa C.....	72
Quadro 10 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa A	78
Quadro 11 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa B.....	81
Quadro 12 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa C.....	84
Quadro 13 - Comparativo entre o momento atual e a mudança esperada com a possível criação da unidade administrativa controladoria na empresa C	86
Quadro 14 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa D	87
Quadro 15 – Comparativo entre o momento atual e a mudança esperada com a possível criação da unidade administrativa controladoria na empresa D	88
Tabela 1 – Resumo dos artefatos de contabilidade utilizados pelas empresas pesquisadas.....	102

Tabela 2 – Resumo geral do nível de participação das áreas das empresas investigadas no desempenho das funções de controladoria.....	104
--	-----

AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS DIFERENCIADAS

Sumário

1. INTRODUÇÃO	13
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	20
2.1 Controladoria.....	20
2.2 Unidade Administrativa Controladoria e o Controller	27
2.3 Funções da Controladoria.....	34
2.4 Estudos empíricos anteriores sobre a controladoria nas organizações.....	43
3. METODOLOGIA	49
3.1 Tipologia da Pesquisa.....	49
3.2 Unidades de Análise.....	52
3.3 Procedimentos para coleta e tratamento dos dados	53
3.4 Procedimentos de análise de dados	57
4. RESULTADOS DA PESQUISA	59
4.1 Caracterização das unidades de análise e a Controladoria.....	59
4.2 Perfil dos responsáveis pelas funções da controladoria nas empresas da pesquisa.....	60
4.3 Unidade administrativa de controladoria	64
4.3.1 Posição da unidade responsável pelas funções da controladoria.....	64
4.3.2 Autoridade, subordinação, composição e estrutura.....	67
4.4 Funções da controladoria	74
4.4.1 Objetivos e atividades desempenhadas	75
4.4.2 Atuação dos gestores.....	89
4.5 Atuação das unidades administrativas nas funções de controladoria, na visão dos gestores	93
4.6 Síntese dos Resultados	99
5. CONCLUSÕES.....	106
REFERÊNCIAS	110
APÊNDICE A PROTOCOLO DE PESQUISA.....	121

APÊNDICE B QUESTIONÁRIO.....	124
APÊNDICE C ROTEIRO DE ENTREVISTA	129

1. INTRODUÇÃO

Em resposta às exigências de um mercado cada vez mais competitivo, as empresas estão passando por processos de mudanças profundas como, por exemplo, novas tecnologias, qualidade, baixo custo, inovações de produtos. Desses processos, em que se busca o aproveitamento e o domínio das oportunidades emergentes, depende a continuidade das organizações. É nesse ambiente que as empresas buscam cada vez mais métodos e técnicas que possibilitem maximizar seu desempenho econômico.

Figueiredo e Caggiano (2008) esclarecem que uma empresa que objetiva alcançar os seus objetivos e obter resultados esperados, necessita que suas atividades estejam em sintonia e sejam desempenhadas de maneira programada. Desse modo é necessário planejar, controlar e exercer o processo de gestão de forma a fornecer o suporte adequado aos tomadores de decisão (gestores). Nesse contexto, a controladoria participa como coordenadora do processo de gestão, sempre em busca do alcance da eficácia empresarial, zelando pela continuidade e progresso da empresa.

Na visão de Martin (2002), a controladoria tem foco na dimensão estratégica das empresas na medida em que prepara a empresa no presente para que ela possa estar viva e rentável no futuro. Essa ênfase faz com que a controladoria, naturalmente, incorpore instrumentos e técnicas de projeção e exploração futura das variáveis ambientais (internas e externas), melhorando o suporte informacional sobre a realidade e, dessa forma, propiciando decisões melhores e mais conscientes.

De forma semelhante, Biachi, Backes e Giongo (2006) atribuem à controladoria essa visão estratégica ao afirmarem que sua atuação no processo de gestão tem o objetivo de proporcionar aos gestores o suporte para atingir a eficácia organizacional, em que as decisões são tomadas com base nos objetivos traçados, com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerar, com suas ações, os melhores resultados possíveis.

O processo decisório ocorre tanto no nível local, ou seja, em cada área especificamente, como em âmbito global. Para tanto, é necessário que o processo decisório de cada área deva estar integrado ao da empresa como um todo. E a controladoria apresenta-se, então, com a proposta de elo unificador, coordenador e potencializador desse modelo.

Nesse sentido, segundo Nascimento e Reginato (2010), a controladoria atua de maneira a proporcionar que as áreas executem suas atividades de maneira integrada, buscando

a integração entre as equipes, possibilitando que à alta administração assegure o alcance do resultado econômico para atender a missão da empresa e promover a eficácia organizacional.

Para realizar suas atividades, a controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas de conhecimento, como administração, economia, estatística, psicologia e contabilidade, com foco na gestão econômica e eficácia das empresas (MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002). O enquadramento científico da controladoria vem sendo amadurecido ao longo dos tempos, assim como seu escopo e filosofia de atuação, levando em conta sua missão e funções nas organizações.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344), para melhor compreensão da sua abrangência, a controladoria deve ser cindida 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 de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”.

Considerando o segundo vértice apresentado por Almeida, Parisi e Pereira (2001), Oliveira (2002, p. 19) afirma que esse órgão administrativo deve ser “responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas”.

Como órgão administrativo, a controladoria teria missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa. O presente estudo tem foco na controladoria como unidade administrativa, que é responsável pela coordenação e disseminação de uma tecnologia de gestão apoiada no direcionamento de esforços que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Dentre as várias funções dessa unidade administrativa, destacam-se: subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir sistemas de informações, atender os agentes de mercados (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001). Autores como Fernandes (2000), Beuren (2002), Figueiredo e Caggiano (2008) e Oliveira, Perez Jr., e Silva (2011), consideram que é atribuição da controladoria dar suporte informacional em todo o processo de gestão, fornecendo informações adequadas e assegurando os interesses da empresa, na medida em que mantêm os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa, contribuindo com os gestores na busca da eficácia organizacional.

Carvalho (1995) e Teixeira (2003) observam que, ao mesmo tempo em que há pontos em comum sobre as atribuições da controladoria entre a maioria dos autores, também há, na literatura, múltiplos entendimentos sobre a amplitude das funções da controladoria. Ou seja, constata-se certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria e, principalmente suas funções.

Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) demonstram que há diversas pesquisas empíricas apresentando conceitos e funções da controladoria, gerando muitas vezes pontos de vista confusos. Porém, apesar das diferenças constata-se que há definição de funções similares tais como planejamento, controle, elaboração e interpretação de relatórios, gerenciamento do sistema de informações, demonstrando uma tendência que a controladoria está ligada ao planejamento tanto no nível estratégico como nos níveis tático e operacional.

Segundo Borinelli (2006), a controladoria é responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas para assessorar as demais unidades organizacionais durante o processo de gestão, buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado; e pelos agentes externos, que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões. Dessa forma, a controladoria se materializa nas organizações, participando ativamente do processo de tomada de decisões.

Autores como Carneiro Jr., Souza e Cantelli (2006) apontam que o sucesso de pequenas e médias empresas está na adaptação ao ambiente em que atuam, confirmando a necessidade de um modelo de avaliação de desempenho, ainda que em um modelo informal de controladoria, onde as etapas de planejamento, controle e execução não estão formalmente em um relatório ou mapa de metas e objetivos.

Beuren (2002) destaca que o crescimento e a complexidade dos negócios de muitas organizações trouxeram a necessidade da criação da controladoria e que suas funções têm se expandido. A autora ainda explica que, se a controladoria está formalizada, a alta administração da empresa delega mais responsabilidades e, assim, amplia a dimensão quanto aos temas que a controladoria abrange, bem como suas atribuições.

Ainda que não exista uma unidade (área/departamento) administrativa específica com essa denominação na empresa, as funções da controladoria encontrar-se-ão disseminadas pela organização. Desta forma, a controladoria – representada por suas funções – existirá em qualquer empresa ou negócio, organizada formalmente ou não, de forma voluntária ou

involuntária, devendo acompanhar todas as fases do processo de gestão na busca pela eficácia organizacional (MOSIMANN; FISCH, 1999; BORINELLI, 2006; CAVALCANTE, 2010).

Diante do exposto, considerando-se as funções da controladoria, esse estudo visa responder a seguinte questão de pesquisa: Quais as funções da controladoria em contextos organizacionais que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria?

Mambrini, Beuren e Colauto (2002) afirmam que a controladoria, existirá em uma organização, independente de sua estrutura organizacional ter ou não uma unidade administrativa denominada controladoria. Garcia (2003) considera que toda organização que toma decisão utiliza um modelo de Controladoria, implementado através de um órgão gestor com a mesma titularidade ou através de diversos gestores, responsáveis por exercer o papel que caberia à Controladoria.

Esse posicionamento é reiterado por Mosimann e Fisch (1999) ao afirmarem que, em não existindo na empresa a controladoria como unidade administrativa, a coordenação dos esforços para a busca da maximização dos resultados da empresa será exercida por outro gestor; porém, deverá ser sempre aquele que tiver a maior visão generalista.

Peleias (2002) menciona que as manifestações das atividades da Controladoria podem ser específicas para cada empresa e variam conforme as definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre. Portanto, as atividades e funções típicas de Controladoria são aquelas que fazem parte da sua essência e o que muda de uma entidade para outra são as formas de distribuir essas atividades e funções pelas diversas unidades e estruturas organizacionais, buscando atender as necessidades da entidade.

Conforme Borinelli (2006), apesar de as empresas se diferenciarem em porte ou setor de atividade, certo conjunto de atividades sempre estará presente. Assim, as funções de controladoria podem sofrer variações na maneira em que são desenvolvidas e distribuídas, mas não no conjunto de funções a se desenvolver.

Segundo Cavalcante (2010), compreendida como ramo do conhecimento, a controladoria existirá em qualquer empresa ou negócio, qualquer que seja o seu porte, quer a estrutura organizacional contenha ou não órgão formal.

Considerando as recomendações da literatura, o presente estudo parte do pressuposto que as funções da controladoria permeiam, de forma semelhante, qualquer contexto

organizacional em que possua ou não a controladoria formalmente estruturada. Considera-se ainda que a unidade controladoria, representada por suas funções/atribuições, dissemina-se na organização, visando à coordenação dos esforços para a busca da eficácia empresarial a partir do apoio ao processo de tomada de decisão dos vários gestores.

Nesse contexto, apresenta-se o seguinte objetivo geral: analisar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria.

Com base nesse objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Verificar as características das unidades de análise de controladoria e o perfil do responsável pelas suas funções nas empresas pesquisadas;
- Caracterizar as empresas em termos de estrutura organizacional;
- Identificar o papel dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria nas empresas em estudo;
- Investigar semelhanças e diferenças das funções da controladoria nas empresas objeto de estudo.

Do exposto, assim como os trabalhos de Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), Beuren, Czesnat e Silva (2009), Junqueira (2010) e Fagundes et al (2010) sobre controladoria, o estudo leva em conta a teoria da contingência, que preconiza a ausência de unidade estrutural e organizacional efetiva para todas as organizações (DONALDSON, 1999). Segundo Donaldson (1999), a teoria da contingência defende que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais. A otimização da estrutura dependerá de fatores contingentes, tais como a estratégia da organização, incerteza ambiental e tamanho.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) afirmam que a teoria da contingência fornece argumentos consistentes que possibilitam o entendimento das causas que levaram determinada organização a reagir ao ambiente, como a decisão de implementar um específico sistema de contabilidade gerencial, ou então até mesmo abandonar sistemas tradicionais. Entre as principais variáveis contingenciais investigadas no campo da controladoria e da contabilidade gerencial, destacam-se o ambiente, a estratégia, o porte, a tecnologia, a estrutura e os estágios do ciclo de vida das empresas (JUNQUEIRA, 2010).

A relevância do órgão controladoria é evidenciada em várias obras que abordam o tema, mas o escopo e as funções da controladoria são contemplados de diferentes formas.

Dessa forma, sob a ótica da teoria da contingência, apesar de haver funções similares nas empresas, variáveis como o tamanho e a estrutura organizacional, podem influenciar o ambiente, definindo características diversas de controladoria nas organizações. Assim, novas pesquisas podem contribuir para desvendar o efetivo papel que este órgão desempenha e sua importância para garantir a continuidade das mais variadas estruturas de organizações (THEODORO; BEUREN, 2010). Com base na teoria da contingência, portanto, o presente estudo visa contribuir com a temática, na medida em que considera a estrutura organizacional, a idade e o porte das empresas como variáveis contingenciais para definição das características e das funções de controladoria nas organizações.

É possível observar que as organizações muitas vezes não conseguem se adaptar às diversas e rápidas mudanças que ocorrem no ambiente externo, tornando-se importante a busca constante de uma forma eficaz e eficiente de gerir as empresas de forma que estas possam cumprir o papel para o qual se propuseram. Reconhecendo a relevância da controladoria para a manutenção da qualidade da gestão empresarial, o estudo contribuirá para demonstrar a realidade do ambiente empresarial e, assim, permitir às organizações refletirem sobre os seus contextos gerenciais.

Apesar da existência de pontos comuns sobre as atribuições da controladoria entre a maioria dos autores, também há certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria, em especial, sobre suas funções. A pesquisa motiva-se ainda na compreensão dos impactos, mesmo que indiretos, que as mudanças do ambiente social e econômico, no qual as empresas estão inseridas, têm provocado nas funções da controladoria. Além disso, busca verificar a sua aplicabilidade em estruturas organizacionais diferenciadas.

Em termos teóricos, a pesquisa poderá ser útil como referência a estudos futuros que abordem temas iguais ou correlatos, evidenciando a realidade dos vários aspectos de empresas com estruturas organizacionais diferenciadas. Em termos práticos, poderá subsidiar os gestores e suas equipes com conhecimento acerca da situação da controladoria ou dos órgãos que exercem suas funções, contribuindo para aprimorar as condições de atuação desses profissionais.

Nesse contexto faz-se importante aprofundar o papel da controladoria nas organizações e investigar suas variadas funções, contribuindo, no âmbito acadêmico, para maiores esclarecimentos acerca do tema, e no ambiente empresarial para um melhor desempenho dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria. O presente estudo se justifica, portanto, na medida em que pretende analisar a materialização da controladoria em

contextos organizacionais que possuam ou não uma unidade administrativa formalmente estruturada denominada controladoria, constituindo-se como relevante fonte de pesquisa para profissionais dos vários tipos de organizações.

Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa dos dados, adotando-se, para tanto, a ferramenta investigativa denominada estudo de caso múltiplo, utilizando como unidades de análise empresas com sede no Estado do Ceará.

O trabalho está dividido em cinco seções. A seção 1 apresenta a introdução da pesquisa, através da contextualização da temática, da descrição do problema, do estabelecimento de objetivos geral e específicos, além da justificativa da pesquisa.

Na sequência, a seção 2 aborda o marco teórico onde se situa a pesquisa, necessário para o entendimento do objeto de estudo, trazendo assuntos como a evolução e o conceito da controladoria, a unidade controladoria e o *controller*, as funções da controladoria, além da apresentação de pesquisas empíricas anteriores sobre o tema.

Na seção 3 são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para a determinação das unidades de análise, dos sujeitos sociais da pesquisa e dos métodos utilizados para a investigação das informações e coleta dos dados. Trata ainda da tipologia da pesquisa, seguida da forma como os dados são tratados.

A seção 4 apresenta os resultados obtidos e a análise dos resultados, seguida da seção 5, em que se apresentam as considerações finais sobre os resultados alcançados e as sugestões para futuras pesquisas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Controladoria

Em 1987, um período marcado de transformações no cenário mundial político, econômico e tecnológico, Johnson e Kaplan publicam a obra *Relevance Lost*, conforme os autores a contabilidade gerencial deixara de ser relevante, o sistema de contabilidade gerencial deixava de fornecer informações relevantes para os gestores e desviava sua atenção para fatores críticos do desempenho da produção (BORINELLI et al, 2005)

O crescimento e a complexidade das organizações, influência das informações contábeis para usuários externos, maior importância à mensuração do que a gestão de custos, automação dos sistemas de informação e omissão acadêmica sobre o assunto, foram alguns dos motivos citados na obra mencionada. A partir desta publicação novos estudos foram realizados provocando uma reflexão sobre o papel da contabilidade gerencial (LUFT, 1997; MACDONALD; RICHARDSON, 2002).

Segundo Wilson e Colford (1981), o aparecimento da controladoria se deu em decorrência da necessidade de melhores práticas gerenciais, devidamente suportadas por um controle de informação gerencial mais eficaz, exigindo assim, uma melhor adequação da contabilidade.

Em meio a esse cenário a controladoria surgiu, propiciando um quadro geral de avaliação de resultados e de desempenho, de forma a atender as necessidades dos gestores das empresas, em especial, quanto à mensuração de resultados e suas projeções, prevendo possíveis falhas e tomando ações corretivas tempestivamente. Esse novo desenho de uma área que se preocupa com as necessidades e condições dos gestores para a eficiência do processo de tomada de decisão, por meio de informações confiáveis, possibilita as empresas se manterem competitivas, adaptando-se as rápidas mudanças do mercado, garantindo sua continuidade (BATAGLIA et al, 2006).

A controladoria surgiu no início do século XX, em atendimento das novas necessidades de geração de informações, permitindo as grandes corporações com diversas subsidiárias e filiais no mundo, um controle central de todos os negócios e facilitando o processo de tomada de decisões destas corporações, em um ambiente marcado pelo crescimento vertical, diversificado e internacionalização das empresas. O campo de atuação da controladoria são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos,

inseridos e interagindo com outros sistemas em um dado ambiente (PONTE; SANTOS, 1999; GALLON et al, 2007; PALAZZO et al, 2007; RIBAS; MACIEL; KELM, 2008).

As organizações atuais vivenciam pressões competitivas sem precedentes, sendo assim forçadas a criar continuamente mecanismos para diferenciar-se e incrementar seus níveis de competitividade. Um cenário caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças dos diferentes segmentos do ambiente e pela sua força, regularidade e previsibilidade, provocando uma grande setorização da estrutura organizacional, nas relações com o ambiente e nas estruturas de poder que determinam as direções da organização (ANSOFF, 1990; BEZERRA; BOFF, 2009).

Segundo Ricardino (2005, p. 177), “a controladoria, desde os anos 1960, galgou um enorme degrau e passou a comandar as contabilidades, financeira e gerencial. Em algumas empresas absorveu o comando de outras atividades, tais como administração dos setores financeiros e de recursos humanos”.

Também nessa visão, Ponte e Santos (1999) e Beuren (2002) atribuem o desenvolvimento da controladoria a três fatores: à verticalização, à diversificação e à expansão geográfica das organizações, com o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, juntamente com as novas tendências para uma gestão descentralizada, criou novas demandas com relação à função do *controller* nas empresas.

Segundo Kanitz (1976), a controladoria representa uma evolução da contabilidade tradicional, sendo um sistema de avaliação e controle de desempenho das diversas divisões da empresa. Tal função normalmente era exercida por profissionais da área contábil ou financeira, devido às suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, pela ampla visão que possuíam da dinâmica empresarial e por se relacionarem diretamente com a presidência e estarem familiarizados com números e controles.

Para Glautier e Underdown (1977), Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997), Almeida, Parisi e Pereira (2001), Siqueira e Soltelinho (2001), Martin (2002) e Oliveira (2002), a controladoria apresenta-se como uma evolução natural e alternativa à contabilidade gerencial tradicional cuja base conceitual para modelar as informações voltadas aos gestores era inadequada, visto estar voltada para a realização de eventos passados. Seu desenvolvimento ocorreu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias,

deixando apenas de compilar dados e passando a gerir a informação, tornando-se responsável pelo planejamento estratégico das organizações.

Martin (2002) vai além e menciona que o aumento da competitividade, o avanço da tecnologia, a crescente exigência dos consumidores, entre outros, são fatores que impactam as empresas e exigem destas uma permanente adaptação a esse ambiente desafiador. Para atingir os resultados desejados, necessitam simular eventos futuros que contemplem informações que propiciem condições preditivas, visto que um modelo basicamente financeiro não consegue propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas em suas maiores decisões.

Os diversos gestores estão interessados não somente em dados sobre eventos passados. Na visão de Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 343), “uma gestão com foco na continuidade da organização não se faz extrapolando dados do passado. Para atingir os estados futuros desejados, há que se simular eventos futuros, visto que decisões que se concretizarão no futuro são tomadas no presente”.

Nakagawa (1993) ressalta que as novas dimensões da Controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, constituem um quadro geral de avaliação do desempenho, que não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas também permite projeções e simulações de cenários futuros, favorecendo à exploração de oportunidades e à proteção ou contra riscos, ambas de vital interesse para os *stakeholders* de qualquer empresa.

Cavalcante et al (2012) comentam que a essencialidade da controladoria no tocante ao apoio estratégico e operacional às empresas, acontece em virtude da necessidade de uma área que auxilie os gestores diretamente no processo de planejamento, execução e controle de atividades administrativas da organização.

Nota-se então que a moderna controladoria se faz integrando o modelo explicativo básico da contabilidade gerencial com a identificação e a avaliação de variáveis que têm elevado impacto nos resultados das empresas, tais como o valor dos produtos, os fatores ambientais, os processos de trabalhos e os recursos tangíveis e intangíveis mobilizados. Quando surgem novas variáveis ambientais, a empresa deve estar preparada, o que significa tomar decisões oportunas, pois, dada à sua complexidade, mudam os rumos da organização, podem se alterar os seus resultados e, até mesmo, colocar em risco a sua continuidade.

A controladoria surgiu, portanto, com o objetivo de ampliar e disseminar o entendimento da empresa e como ela deve funcionar, identificando a razão de ser de uma organização e os fatores que contribuem, ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se garanta a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Para Nakagawa (1993), a controladoria pode ser entendida a partir da relação entre as funções do *controller* e as funções da própria controladoria, ressaltando que os atuais conceitos de controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de organizar e reportar dados relevantes, exercendo forte influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e adequadas com a missão e objetivos da empresa.

Catelli (2001) e Almeida, Parisi e Pereira (2001) alertam que para o correto entendimento da controladoria, é necessário entendê-la sob dois enfoques: a controladoria como ramo do conhecimento e a controladoria como unidade administrativa. Como ramo do conhecimento é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção do sistema de informações contábeis gerenciais. Como unidade administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desse conhecimento e também atuar como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos gestores a fim de acompanhar e conduzir a organização aos objetivos determinados.

Pereira e Nagano (2002, p. 107) sintetizam os dois enfoques em única definição ao comentar que:

a Controladoria tradicional, como órgão administrativo e como corpo de conhecimentos, tem sido a responsável pela apresentação, aos gestores, de um plano (modelo) de ação que otimize todos e cada um dos resultados individuais (ótimo local) de produtos e das diversas áreas de responsabilidade em que se organizam as empresas, bem como o resultado global (ótimo global) da empresa, representado pela soma dos resultados individuais.

Enquanto ramo do conhecimento é um campo de estudo que envolve diversas disciplinas como: Administração, Psicologia, Economia e Direito e, em menor proporção, Comunicação, *Marketing*, Métodos Quantitativos, Sociologia, Antropologia, Filosofia e Engenharia de Produção. Assim sendo, a controladoria, fazendo uso dos princípios, conhecimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização e estruturar o sistema de informação gerencial de forma a contemplar as informações necessárias para conduzir as organizações ao

atendimento de sua missão (MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Na perspectiva de Beuren, Czesnat e Silva (2009, p. 6), “a controladoria enquanto órgão de suporte ao processo de gestão direciona a organização, orientando-a no ambiente marcado por constantes mudanças”. A controladoria, na visão de Mosimann e Fisch (1999, p. 88), enquanto órgão administrativo possui “missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”.

Almeida, Parisi e Pereira, (2001) destacam ainda que a controladoria como área do conhecimento possibilita definir o modelo de gestão econômica e desenvolver os sistemas de informações num contexto de tecnologia de gestão. E a tecnologia de gestão é disseminada pela controladoria como unidade administrativa, por meio do responsável que desempenha suas funções.

Para Peleias (2002, p. 13), a controladoria é uma “área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”, além de identificar critérios, para prever, registrar e explicar esses eventos, transações e atividades, buscando garantir eficácia nas diversas áreas organizacionais.

Borinelli (2006, p. 105) por meio de seu estudo chegou à definição de que “controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. A Figura 1 apresenta a visão esquemática de Borinelli (2006) sobre as dimensões de estudo da Controladoria.

Figura 1 – Visão esquemática das perspectivas de estudo da Controladoria



Fonte: Borinelli (2006, p. 97).

Conforme mostra a Figura 1, Borinelli (2006) destaca a controladoria sob três dimensões: (a) conceitual, sendo a forma de organizar determinadas atividades e funções dentro de uma ou mais unidades da entidade que recebem esse nome ou similar; (b) procedimental, sendo o conjunto de atividades, funções e artefatos de controladoria; e (c) organizacional, que compreende a formalização do órgão na estrutura do sistema organizacional das empresas.

Na visão de Garcia (2010, p. 2), a controladoria é responsável pela “elaboração e implementação de um sistema integrado de informações operacionais e financeiras para, a partir das demonstrações contábeis geradas e baseadas em uma estrutura sólida de controles internos, suprir os gestores com ferramentas de análise e controle gerencial”.

O mundo dos negócios está em permanente evolução, gerando um aumento da complexidade do ambiente empresarial. Assim, as organizações necessitam se adaptar a essas evoluções, com o auxílio de um órgão administrativo que contribua para a manutenção e aperfeiçoamento das atividades empresariais, tendo em vista a continuidade da empresa. A controladoria oferece aos envolvidos, nesse contexto de mudanças e desenvolvimento, uma série de modelos aprimorados e respostas às mais variadas questões suscitadas pela complexa realidade dos negócios (CORNACHIONE JUNIOR, 2001).

Sob essa perspectiva de Cornachione Junior (2001), vale ressaltar o entendimento de Catelli (2001) e Figueiredo e Caggiano (2008) sobre a missão da controladoria. Para os autores, a controladoria tem a missão de zelar pela continuidade e progresso da empresa, assegurando a otimização da eficácia organizacional, através de sua contribuição na formação de um modelo de gestão e na modelagem de um sistema de informações integrado ao processo de gestão, que irá subsidiar as decisões dos gestores no planejamento, execução e controle das atividades que levarão a organização a uma situação objetivada. Assim, a controladoria deve influenciar os gestores para que suas decisões levem ao resultado econômico mais eficiente e, buscar a sinergia e direcionar os esforços das demais áreas da organização, visando otimizar o resultado da organização

Schier (2007, p. 12) informa que “a missão da controladoria consiste em estabelecer ambiente propício para o desenvolvimento das atividades da empresa com vistas a sua continuidade e otimização de seu resultado global”.

A área de controladoria tem como missão estabelecer as conexões do processo de gestão, elemento central da dimensão de controle de gestão, com as informações por ele requeridas, obtidas a partir do uso de sistema de informações que possibilite a ela exercer essa atividade (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Guimarães et al (2009, p. 264) asseveram que “as atividades de Controladoria visam a propiciar aos gestores instrumentos que permitem uma visão global das aplicações e recursos que estão sendo empregados na empresa, a fim de verificar como suas metas poderão ser alcançadas e, dessa forma, tomar as melhores decisões”.

Lima et al (2011, p. 48-49) afirmam que:

a Controladoria procura assegurar a eficácia empresarial por meio do fornecimento de informações que contribuam para melhorar o processo decisório e para a otimização dos resultados econômicos da organização. Nesse contexto, a Controladoria se estabelece com uma posição de destaque dentro do ambiente organizacional, possuindo funções definidas no modelo de gestão da empresa.

Brito (2004) manifesta sua visão ao afirmar que a controladoria tem a responsabilidade de assegurar, juntamente aos gestores, os resultados necessários à continuidade da empresa, por meio de uma atuação pró-ativa no fornecimento de informações necessárias para a tomada de decisões, sendo determinante para a obtenção de resultados positivos.

Dessa forma, pode-se entender que a área de controladoria desempenha um papel importante na eficácia empresarial, tendo como missão a geração de informações transparentes e seguras para as tomadas de decisões dos gestores no âmbito da organização,

assegurando o melhor resultado econômico. A missão da unidade administrativa controladoria, não é alterada em sua essência, porém deve ser cuidadosamente adaptada à cultura e a própria missão da organização na qual está inserida (OLIVEIRA, 2002; OLIVEIRA; PONTE, 2006).

Nesse contexto, para que possa atingir sua missão, cabe analisar a inserção da unidade controladoria no ambiente das organizações e destacar a figura do *controller*, conforme detalhado a seguir.

2.2 Unidade Administrativa Controladoria e o *Controller*

Borinelli (2006) alerta que na literatura não há consenso sobre a posição da unidade organizacional controladoria. 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. Dentro deste contexto, a controladoria torna-se uma área que informa a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Entretanto, para Catelli (2001) a controladoria se qualifica como um órgão de linha, tomando decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica e encontrando-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, também prestando assessoria para as outras áreas.

Existe uma corrente de autores (HECKERT; WILSON, 1963; KANITZ, 1976; TUNG, 1980; YOSHITAKE, 1984; NAKAGAWA, 1993; SOUZA, 1993; PEREZ JR.; PESTANA; FRANCO, 1997; ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; OLIVEIRA, 2002; MAMBRINI, BEUREN; COLAUTO, 2002; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; BORINELLI, 2006; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; NASCIMENTO; REGINATO, 2009) que defende que ela deva ser órgão de assessoria ligado diretamente à presidência, isto para evitar influência e confronto com os demais órgãos da organização. Para esses autores, a controladoria não deve controlar as demais áreas, deve prestar assessoria, informando os gestores sobre os resultados da empresa.

Sobre o exposto, Tung (1980, p. 33-34) comenta que:

A Controladoria funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa,

procurando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento atuais e futuros, que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

Nessa perspectiva, complementam Roehl-Anderson e Bragg (2000) que o *controller* é um executivo que deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Para os autores, o *controller* não é o comandante do navio; mas sim o navegador, que mantém controle sobre os instrumentos de navegação.

Já outra corrente (BEUREN; MOURA, 2000; CATELLI, 2001; PELEIAS, 2002; JOHNSON; FRANCISCO FILHO, 2002; CROZATTI, 2003; LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009) sugere que ela deva ser um órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de finanças e contabilidade. Para tais autores, a controladoria toma decisões e encontra-se na mesma posição dos demais gestores, na linha da diretoria ou alta administração, embora possa desempenhar funções de assessoria para as demais áreas. Daniel, Vesco e Tarifa (2007) complementam que, pelo fato de a controladoria possuir uma missão e objetivos a serem alcançados, é melhor caracterizada como um órgão de linha, apesar das características apontarem mais como um órgão de *staff*.

A pesquisa de Sheridan (1995) denota tal situação ao constatar que nas empresas alemãs e holandesas é comum encontrar o *controller*, gestor da unidade responsável pelas funções da controladoria, no mesmo nível hierárquico do diretor financeiro, ligado diretamente à presidência.

Diferentemente, Oliveira, Perez Junior e Silva (2011) entendem que a controladoria deve direcionar-se no sentido de atuar como consultoria de alto nível, ou seja, deve estar voltada para a gestão da empresa e para a contribuição eficaz ao planejamento, controle e discussão das políticas estratégicas. Desta forma, posiciona-se como órgão de *staff*.

Tung (1980, p. 85) diz que “não há diferença entre a organização da Controladoria e a dos demais departamentos da empresa”, mas cita que “o *controller* é, antes de tudo, um executivo de *staff* cuja função principal é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na execução desta política”.

Na visão de Mosimann e Fisch (1999), a controladoria encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou alta administração, embora também possa desempenhar funções de assessoria para as demais áreas.

Para melhor entendimento, os órgãos de linha (execução) caracterizam-se pela autoridade linear, possuem ação de comando, e os de *staff* (assessoria) prestam aconselhamento, consultoria, assessoramento, recomendações, orientações e serviços especializados nas unidades de comando no desempenho de suas atividades. Os cargos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto são corresponsáveis por elas. Já os órgãos de *staff* apenas oferecem subsídios, assessorando, sem participar do processo efetivo de tomada de decisão (BORINELLI, 2006; OLIVEIRA, 2007; COELHO; LUNKES; MACHADO, 2012).

Roehl-Anderson e Bragg (2000) entendem que o papel do gestor nas organizações vem mudando e como consequência disto o nível de autoridade da controladoria. Assim, ela deixa de ter mera função de *staff*, tornando-se órgão ativo no processo de tomada de decisão, ou seja, assumindo um papel de linha.

No estudo de Sandrini e Matucheski (2007), em empresas de Curitiba, constatou-se que, para exercer suas funções, a controladoria pode encontrar barreiras, dependendo do modelo de gestão adotado pela organização, sendo necessário, para que seja eficaz interagir com todas as áreas organizacionais, influenciando e sendo influenciada por elas.

Mosimann e Fisch (1999) explicam que o órgão controladoria exerce, ao mesmo tempo, função de órgão de linha e de *staff*, pois, dentre outras atribuições, compete: buscar informação a respeito dos problemas de ordem econômica, propor soluções aos gestores sobre os problemas constatados de suas áreas e coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica. Corroboram no mesmo sentido Souza (1993), Oliveira (2002) e Borinelli (2006), que admitem que a controladoria possa assumir as duas posições na mesma organização.

Wilson, Roehl-Anderson e Bragg (1995), preocupados com a classificação que se faz da controladoria como sendo órgão de linha ou de *staff*, afirmam que não existe uma estrutura ideal. Cada empresa deve adaptar a estrutura às suas necessidades. Devem ser considerados o tamanho e a natureza do negócio, experiência dos executivos e assessores, empregados, locação física, filosofia de administração e os objetivos dos negócios. Em uma média empresa, os autores propõem que o *controller* seja subordinado ao presidente, em linha na estrutura hierárquica.

Constata-se, dessa forma, que não haverá um modelo único de estrutura organizacional em que se insira a atividade de controladoria, e que servirá para todas as

empresas. A teoria da contingência enfatiza que não há uma fórmula única na gestão das organizações, e que cada uma deve buscar a sua melhor maneira de se estruturar para atingir suas metas e objetivos. A teoria da contingência é ampla e flexível, onde o ambiente e suas contingências podem se tornar ameaças ou oportunidades, que influenciem a estrutura interna da organização (LAWRENCE; LORSCH, 1973; FAGUNDES et al, 2010).

Para Morgan (2002), o ambiente externo estabelece diferentes exigências à organização, que deve se adaptar ao ambiente no qual está inserida, ou seja, o ambiente desenha a estrutura organizacional. O desenho organizacional caracteriza-se pela sua estrutura básica, como um mecanismo de operação e de decisão, em que as principais áreas de decisão são a estratégia organizacional, a escolha quanto ao modo de organizar, e a escolha de políticas para integrar as pessoas.

Na visão de Chandler (1962), estruturas organizacionais diferentes são necessárias para enfrentar diferentes ambientes e estratégias, ou seja, diferentes ambientes levam as empresas a adotar novas estratégias e as novas estratégias demandam diferentes estruturas organizacionais.

Do exposto, confirma-se a relação entre a visão dos estudiosos quanto ao ambiente e estrutura organizacional e a teoria da contingência, que preconiza que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais. Essa teoria defende que é fundamental a adequação entre os elementos ambientais e contextuais que rondam a organização e as suas variáveis internas. O fato de não haver nada absoluto e imutável nas empresas é a principal base da teoria da contingência, existindo inúmeros fatores com possibilidade de alterar a realidade das organizações. A teoria expõe ainda que a melhor forma de gerir as empresas requer profunda análise das características das situações que se apresentam para cada uma delas (FREZATTI et al, 2009).

Para a teoria da contingência, não há uma estrutura organizacional única que seja efetiva para todas as organizações. A otimização da estrutura ocorrerá a partir de fatores como estratégia ou tamanho da empresa e, por isso, é essencial a compreensão das variáveis que afetam a configuração organizacional. A literatura acerca da teoria aponta que as principais variáveis estudadas compreendem o tamanho da organização e o ambiente em que a empresa atua (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; FAGUNDES et al, 2010; THEODORO; BEUREN, 2010).

Assim, quanto ao desenho da unidade controladoria, Oliveira (2002) adverte que a controladoria, ao desempenhar sua diversidade de funções, pode ter papel de linha (execução) ou de assessoria. Dependendo do modelo de controladoria adotado, ela pode ter autoridade na definição do orçamento das áreas e de suas metas, ou pode ser um órgão de assessoria, com o papel de disponibilizar modelos decisórios e gerir os sistemas de informações. Ela possui autoridade na condução do processo orçamentário e na definição dos modelos decisórios das áreas, com vistas à gestão econômica do negócio.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) discorrem que é importante entender que o posicionamento da controladoria na estrutura organizacional e o grau de autoridade atribuído a aquele que responde por esta área, dependem de diversos fatores como, as características organizacionais e as características pessoais do *controller*, entre outros aspectos.

Sobre o *controller*, destaca-se que sua função não se limita a elaboração das demonstrações contábeis, que relatam dados estáticos. Porém, através dos mais diversos dados, traçar um prognóstico das atividades operacionais, procurando direcionar as ações para os objetivos organizacionais traçados. Dentro do contexto da controladoria, as principais responsabilidades e funções do *controller* incluem: organização do sistema de informações gerenciais, comparação entre resultados realizados e planejados, identificação das causas dos desvios dos resultados e adoção de medidas corretivas (NAKAGAWA, 1993; SANTOS et al., 2005; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Oro et al (2009) investigaram o perfil de competências requerido pelo mercado nacional para o profissional de controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico. Foram coletados 373 anúncios em *sites* especializados de seleção e recrutamento. Verificou-se que empresas de pequeno porte necessitam de profissionais atuando em nível operacional, enquanto que a atuação em nível estratégico concentra-se em empresas de grande porte. Conhecimentos em contabilidade societária, finanças, planejamento empresarial, sistemas ERP, além de conhecimento da língua inglesa tornam-se requisitos imprescindíveis para atuar na área.

Heckert e Willson (1963), Tung (1980) e Roehl-Anderson e Bragg (2000) expressam as principais qualificações do *controller*: entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais; conhecimento amplo de sua própria empresa; entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento, controle, administração da produção, distribuição, finanças e de pessoal; habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos; habilidade de expressar

ideias claras por escrito e conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis; e ser capaz de ter os olhos voltados para o futuro.

Segundo Peters (2004, p. 2), “o *controller* é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas a ela – que afetam o *status* econômico desta sociedade”.

Calijuri (2004) comenta que, entre todos os executivos de uma empresa, o *controller* é o profissional que está na posição única de assumir a responsabilidade de problemas que afetem o resultado econômico do negócio. Esta posição consolida a controladoria como um órgão voltado para os acontecimentos do futuro, sendo fundamental que o *controller* tenha uma visão preditiva.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) ressaltam que para enfrentar os novos desafios o *controller* deve possuir novas habilidades, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários e planejamento estratégico. Enfatizam também que o *controller* deve ser um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas ideias, cabendo na maioria das vezes implantar os sistemas de: informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Martin (2002, p. 25) menciona que o *controller*

precisa ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios, além de saber entender, manejar e criticar métodos, instrumentos de pesquisa e análise, bem como a forma de atuação de um grande número de especialistas funcionais.

Observa-se que as funções do *controller* são várias. Em virtude dessa diversidade, parece ser vantajoso se atentar não para a pessoa do *controller*, mas para as atividades da controladoria, para a formalização das suas funções, que dependem de determinados fatores como o tamanho da empresa, o seu modelo de gestão e estrutura organizacional (FREITAS; LUNKES, 2011).

Para Peleias (2002), levando em conta que a controladoria possibilita o adequado suporte ao processo de gestão, a existência de uma área com as características e atribuições até aqui mencionados representa importante contribuição para a eficácia empresarial e para garantia da sobrevivência e crescimento das organizações. Porém, é possível que, em algumas empresas, não exista uma área específica de controladoria, em razão de fatores, como porte,

complexidade, cultura organizacional ou estágio de desenvolvimento gerencial, mas ainda assim, haverá áreas que fará esse papel.

Independentemente das características das empresas, o papel desenvolvido pela controladoria não deve ser complexo a ponto de impedir sua utilização, devendo adaptar-se a um processo de gestão ágil, pessoal e muitas vezes informal. Embora haja preocupação com a gestão econômica, nem sempre há um órgão denominado controladoria, mas o conhecimento de conceitos a ela intrínsecos e pelos gestores é suficiente para que possa ser exercida (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A controladoria deve ser desenvolvida pela organização como uma ferramenta, ou mesmo um conjunto simplificado de ferramentas que permitam a monitoração do desempenho de mercado; o auxílio no fluxo financeiro; a avaliação do custo dos produtos; a determinação do nível ideal de estocagem de materiais e insumos; o fornecimento de critérios para fixação dos preços de venda; a análise da liquidez, da rentabilidade e da lucratividade de seus produtos; e o exame da satisfação de seus clientes (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

Os gestores atualmente utilizam instrumentos de orientação e controle, como o uso de informações contábeis, dados estatísticos e outras informações processadas sobre o ambiente interno e externo, proporcionando uma gestão mais qualificada e eficaz, a fim de planejar, dirigir e controlar as operações, indo além da simples observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é de que os gestores, melhores informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuam para assegurar a continuidade da organização no mercado (LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

Os insumos informais fornecidos pela controladoria auxiliam os gestores na tomada de decisões e são de grande importância dentro do contexto empresarial, uma vez que são considerados todos os aspectos relevantes tanto do ambiente interno da organização, quanto do externo. Os gestores utilizam-se dos conhecimentos da controladoria como ferramenta para solucionar muitas vezes a falta de um adequado processo de gestão, sendo útil como fonte teórica para a realização desse processo (CARNEIRO JR.; SOUZA; CANTELLI, 2006).

Em Borinelli e Rocha (2007) as denominações das unidades que exercem as funções de controladoria são: diretoria, gerência ou superintendência de planejamento e controle de gestão; gerência contábil; gerência de planejamento fiscal/tributário; diretoria ou gerência financeira; diretoria contábil; diretoria ou gerência de orçamento; superintendência de

contabilidade; coordenação contábil; superintendência de orçamento e contabilidade; superintendência econômica; supervisão de contabilidade e controle; centro de serviços compartilhados; funções de controladoria na unidade de negócio, gerência de contabilidade e tesouraria; assessoria de planejamento; gerência geral de controle financeiro; diretoria de planejamento e mercado e departamento de informações de gestão. Os achados do estudo demonstram que as organizações apresentam diferentes formas de tratar os aspectos e funções da controladoria

Borinelli (2006, p. 189) preocupa-se com a seguinte questão: “Há, ou deve haver, de fato, no sistema formal das organizações, uma área que recebe a denominação Controladoria?”. O autor explica que as atividades de controladoria podem acontecer de forma disseminada por toda a organização, se materializando por meio de diversas atividades, devendo haver, no sistema formal das organizações, uma unidade organizacional que realize as atividades de controladoria de caráter corporativo ou divisional as quais precisam ser desenvolvidas de forma macro, consolidando as atividades realizadas de forma descentralizada.

Do exposto, entende-se que o órgão controladoria dissemina-se dentro da organização, de forma organizada ou não. E, quando não existe na empresa a controladoria como órgão administrativo, a coordenação dos esforços para a busca da maximização dos resultados globais da empresa será exercida por quaisquer outros gestores, de uma ou mais áreas.

Para tanto, dentre as atividades da controladoria, destacam-se: estabelecer, manter e sistematizar um integrado plano de operação em conformidade com os objetivos da organização, gerenciar riscos operacionais através da administração de sistemas de controles internos, preparar, analisar e interpretar as informações constantes nos sistemas de informações, desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade para registro das atividades para adequado controle interno, supervisionar a gestão tributária e ser flexível para manter uma relação apropriada com todo o corpo organizacional. A seguir são explicitadas algumas das principais funções da controladoria, realizadas por unidade administrativa estruturada ou não.

2.3 Funções da Controladoria

Para gerar informações e subsidiar o processo de gestão, a controladoria desenvolve várias atividades e funções. Peleias (2002, p. 14) afirma que o “delineamento e o

detalhamento das atividades da controladoria podem ser específicos para cada empresa e dependem das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre”.

Nakagawa (1994, p. 42) enfatiza que “[...] a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.”

As funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento, são como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina (LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

Destaca-se ainda que a eficácia empresarial depende da adequação dos padrões culturais aos desafios do ambiente em que a empresa está inserida, e a controladoria é uma área de integração com as demais, coordenando os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, superior à soma dos resultados individuais de cada área. O apoio dado ao processo de tomada de decisão ocorre através da coleta e geração de informações relevantes, fidedignas e tempestivas, provendo aos gestores meios de alcançar um resultado global coerente com as metas traçadas, buscando desta forma, a eficácia empresarial e a sua sobrevivência.

É na administração dessas situações que se insere a controladoria, cuja função básica é subsidiar os gestores na busca constante da eficácia organizacional, através da disseminação de informações tempestivas e relevantes, mantendo uma estreita relação com a atividade de planejamento nas empresas (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

No entendimento de Roehl-Anderson e Bragg (2000), a obtenção de informações que possibilitem à área de controladoria desempenhar apropriadamente sua função de facilitar o processo decisório passa pela existência de uma adequada estrutura formal de controle interno, expressado como um conjunto de normas e procedimentos que devem ser estabelecidos para que se alcancem os objetivos concretos de uma organização.

A controladoria se materializa dentro das organizações atuando nas seguintes áreas: contábil; gerencial estratégica; custos; tributária; proteção e controle de ativos; controle interno; controle de riscos; gestão da informação; outras atividades, como auditoria e tesouraria; processo de gestão, que abrange o planejamento, elaboração do orçamento, execução, controle, ações corretivas e avaliação de desempenhos; controle interno e tesouraria

(HECKERT; WILSON, 1963; KANITZ, 1976; MOSIMANN; FISCH, 1999; MAIA; PINTO, 1999; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 2000; OLIVEIRA, 2002; BORINELLI, 2006; NASCIMENTO; REGINATO; VEIGA, 2007; OLIVEIRA, 2009; CAVALCANTE, 2010; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011; SANTOS; MACEDO, 2012).

Na concepção de Roehl-Anderson e Bragg (2000), o desempenho das funções de controladoria e a estrutura de controle da organização envolvem um conjunto de normas e procedimentos, que são estabelecidos para que a organização alcance seus objetivos. Os referidos autores enfatizam que esses procedimentos de controle podem ser utilizados em todas as atividades da empresa.

Carvalho (1995) ensina que a função da controladoria diz respeito a coordenar o processo de planejamento e controle, mas não o de elaborar planos. Ou seja, gerar informações que subsidiem na direção, nos processos de tomada de decisões dos negócios da empresa, subsidiando o processo de gestão da empresa.

Segundo Sell (2004), a controladoria tem um papel gerencial, sendo um processo administrativo que envolve planejamento, organização, direção e controle voltados para resultados.

Peleias (2002) resume a função da controladoria como a responsabilidade pela coordenação de esforços objetivando a otimização da gestão do negócio e também pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informações que propiciem suporte ao processo de planejamento, orçamento e controle.

Heckert e Wilson (1963) citam como funções básicas da controladoria: planejamento, controle, função de relatar, função contábil e outras funções relacionadas à supervisão e operações com impostos, auditoria independentes, seguros, desenvolvimento e manutenção de padrões, procedimentos e sistemas.

De acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2011), a controladoria tem a responsabilidade de assessoramento contínuo à administração executiva, no intuito de contribuir para o aprimoramento da empresa, por meio de críticas construtivas e inteligentes.

Wilson e Colford (1981) definem cinco funções básicas da controladoria: planejamento, controle, informação, contábil e outras funções primárias, destacando a controladoria como agente de ligação com diversos órgãos estatais, como auditoria interna e externa, desenvolvimento e manutenção de sistemas e procedimentos.

Anderson e Schmidt (1961) apontam duas funções essenciais e duas funções decorrentes do desenvolvimento empresarial atribuídas à controladoria. As essenciais são de controle organizacional e mensuração do empreendimento, enquanto que ao desenvolvimento empresarial temos a divulgação de informações aos usuários externos à empresa e proteção do patrimônio.

O entendimento de Mosimann e Fisch (1999) é que a controladoria como órgão administrativo de uma empresa, deve apoiar todo o processo de gestão, cabendo administrar o sistema de informações e coordenar os esforços dos gestores. Segundo Catelli (2001) existindo o órgão controladoria na empresa, esse órgão apresentará funções de orçamento, custos, contabilidade financeira, gerenciar impostos, além de informações necessárias para o desempenho dessas funções perfazem o sistema de informações econômico-financeiras.

Na visão de Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009), as funções da controladoria estão voltadas, principalmente, para apoiar a administração na determinação de políticas, do planejamento à execução das mesmas.

Maia e Pinto (1999), Fernandes (2000) e Moura e Beuren (2003) concordam que as funções da controladoria contribuem para o processo de gestão, exercendo suporte informacional ao planejamento, por meio de sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da organização.

Monteiro e Barbosa (2011) afirmam que a controladoria destina-se ao estudo e a prática das funções de planejamento, registro e divulgação dos acontecimentos econômicos e financeiros das empresas, além de apoiar a avaliação de desempenho, apuração de resultados, promover proteção patrimonial e controle interno.

Lima et al. (2011, p. 49-50) atribuem como outras funções para a controladoria, as funções de “administrar e supervisionar as atividades que impactam o desempenho empresarial, estabelecer relacionamentos com auditores internos e externos, garantir a manutenção de sistemas e procedimentos de registro e instituir programas de financiamento”.

Borinelli (2006) através da análise de diversos conceitos e funções da controladoria identificou que as práticas de controladoria podem se dar sob duas perspectivas. A primeira com relação às atividades típicas da controladoria, que abrangem sua função como: (a) contábil; (b) gerencial-estratégico; (c) custos; (d) tributário; (e) proteção e controle de ativos; (f) controle interno; (g) controle de riscos; e (h) gestão da informação. O autor comenta que estas fazem parte da essência da controladoria, não sendo apenas específicas de cada

organização. A segunda perspectiva trata das funções relativas ao processo de gestão das empresas abordando: (a) planejamento; (b) orçamento; (c) execução; (d) controle; (e) medidas corretivas; e (f) avaliação de desempenho.

É prática da controladoria, segundo Roehl-Anderson e Bragg (2000), direcionar a administração da empresa e os gestores da organização, conduzindo-os à busca de informações consistentes para melhor planejar os rumos a serem seguidos pela empresa e para que seus esforços sejam produtivos.

No entendimento de Anthony e Govindarajan (2008), a controladoria exerce um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Complementarmente Atkinson et al. (2000) e Garrison, Noreen e Brewer (2007), explicam que a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e da implementação de estratégias, exercendo a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas.

Outras atribuições inerentes às funções da controladoria são destacadas na literatura: atender os agentes de mercado (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; PELEIAS, 2002; BRITO, 2003), controle interno (YOSHITAKE, 1984; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; SÁ, 2009; GARCIA, 2010), além da função básica da contabilidade (JACKSON, 1949; TUNG, 1980; YOSHITAKE, 1984; BRITO, 2003; SÁ, 2009; GARCIA, 2010).

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002) afirmam que a controladoria desempenha um papel importante no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização. Atribuem ao *controller* a responsabilidade pelo conjunto dos sistemas de informação e de contabilidade, o exercício do controle interno, mediante auditoria interna, a preparação e realização das análises e estudos econômico-financeiros e a administração das questões tributárias e afins.

Segundo Nascimento e Reginato (2010), as funções da controladoria são: promover a integração entre as áreas, através do suprimento de informações; utilizar os sistemas de informação, que devem considerar os preceitos dos modelos de decisão, mensuração e informação da empresa; e subsidiar os gestores no processo de decisão com informações que lhes conduzam à melhor escolha entre as alternativas possíveis, através de sistemas de informações que possibilitem o controle operacional. A controladoria pode ter funções

diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a sua administração.

Constata-se que a influência da controladoria, é determinante para a melhoria dos sistemas gerenciais, auxiliando no desempenho da organização, através do alinhamento e melhor controle dos departamentos, impactando diretamente no resultado da empresa, no seu modelo de gestão e na sua continuidade.

A controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades. Busca interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio para, assim, planejar e pesquisar, visando sempre mostrar pontos que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Oliveira, Perez Jr., e Silva (2011, p. 10), consideram que é função da controladoria “assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”. Ou seja, a função da Controladoria se justifica por meio da melhor prática de controle e planejamento empresarial.

Figueiredo e Caggiano (2008) corroboram, afirmando que é função da controladoria como órgão administrativo zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial.

Levando em conta a diversidade de posicionamento sobre as funções da controladoria apresentada pela literatura, o Quadro 1 apresenta um resumo de algumas das principais funções da controladoria.

Quadro 1 – Funções da Controladoria

Função	Autor/Ano
Planejamento	Heckert e Wilson (1963); Tung (1980); Wilson e Colford (1981); Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Almeida, Parisi e Pereira (2001); Peleias (2002); Borinelli (2006); Anthony e Govindarajan (2008); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011); Cavalcante et al (2012).
Orçamento e controle	Heckert e Wilson (1963); Tung (1980); Wilson e Colford (1981); Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Almeida, Parisi e Pereira (2001); Peleias (2002); Borinelli (2006); Anthony e Govindarajan (2008); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011); Cavalcante et al (2012).

Função Contábil	Heckert e Wilson (1963); Tung (1980); Wilson e Colford (1981); Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Borinelli (2006); Anthony e Govindarajan (2008); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011).
Analisar as demonstrações contábeis	Roehl-Anderson e Bragg (2000)
Atender os agentes de mercado	Heckert e Wilson (1963); Tung (1980); Wilson e Colford (1981); Mosimann e Fisch (1999); Almeida, Parisi e Pereira (2001); Peleias (2002); Anthony e Govindarajan (2008); Oliveira, Perez Jr.,e Silva.
Gerenciar impostos	Heckert e Wilson (1963); Tung (1980); Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011).
Gestão de custos	Tung (1980); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Borinelli (2006); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011).
Assessorar a auditoria externa	Heckert e Wilson (1963); Wilson e Colford (1981); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Lima et al (2011).
Realizar auditoria interna	Tung (1980); Wilson e Colford (1981); Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Anthony e Govindarajan (2008); Lima et al (2011).
Coordenar os esforços de todos os gestores	Heckert e Wilson (1963); Wilson e Colford (1981); Carvalho (1995); Mosimann e Fisch (1999); Beuren e Moura (2000); Peleias (2002); Nascimento e Reginato (2009); Nascimento e Reginato (2010).
Gestão do sistema de informações gerenciais	Tung (1980); Carvalho (1995); Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Mosimann e Fisch (1999); Beuren e Moura (2000); Almeida, Parisi e Pereira (2001); Peleias (2002); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Borinelli (2006); Nascimento e Reginato (2009); Nascimento e Reginato (2010); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011); Lima et al (2011).
Subsidiar o processo de gestão	Tung (1980); Carvalho (1995); Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Beuren e Moura (2000); Almeida, Parisi e Pereira (2001); Peleias (2002); Anthony e Govindarajan (2008).
Apoiar a tomada de decisão	Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Nascimento e Reginato (2009); Nascimento e Reginato (2010).
Realizar a avaliação de desempenho da organização	Peleias (2002); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Nascimento e Reginato (2009); Lima et al (2011)
Apoiar a avaliação de desempenho da organização	Almeida, Parisi e Pereira (2001); Anthony e Govindarajan (2008).
Sugerir medidas corretivas	Perez Jr., Pestana e Franco (1997); Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Borinelli (2006).
Realizar planejamento tributário	Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Borinelli (2006); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011).
Realizar análises financeiras	Mosimann e Fisch (1999); Roehl-Anderson e Bragg (2000); Borinelli (2006); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011).
Analisar processos organizacionais	Roehl-Anderson e Bragg (2000).
Realizar controle patrimonial	Roehl-Anderson e Bragg (2000), Borinelli (2006).
Prover proteção dos ativos	Mosimann e Fisch (1999); Oliveira, Perez Jr.,e Silva (2011).
Realizar controle interno	Moscove, Simkin e Bagranoff (2002); Borinelli (2006)
Acompanhar o mercado	Tung (1980); Nascimento e Reginato (2009).
Realizar estudos estatísticos	Mosimann e Fisch (1999); Moscove, Simkin e Bagranoff (2002).

Desenvolver condições para a realização de gestão econômica	Almeida, Parisi e Pereira (2001).
Mensuração do resultado econômico	Cavalcante et al (2012)
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos	Tung (1980)
Avaliar a empresa como um todo	Cavalcante et al (2012)
Interpretar o impacto econômico sobre o patrimônio da empresa	Cavalcante et al (2012)
Projeção de cenários	Cavalcante et al (2012)

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores citados.

As funções de controladoria, conforme apresentado no Quadro 1, nem sempre têm a mesma denominação teórica, mas seu objetivo e suas atribuições são específicos nos processos da organização. Assim, para que ocorra o envolvimento da controladoria na empresa, são definidas suas funções, que, para ser realizadas, precisam de instrumentos (MÜLLER; BEUREN, 2010).

Sobre os instrumentos utilizados para a realização das atividades e atendimento das funções inerentes à controladoria, destaca-se o termo “artefato” apresentado pela literatura. Frezatti (2006, p. 36) afirma que “o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados”.

Os artefatos são utilizados para que o controle gerencial seja mais efetivo. Sob essa perspectiva, a adoção dos artefatos (também chamados de artefatos da contabilidade gerencial) tem por intuito organizar melhor os elementos do controle gerencial. Para Soutes e Guerreiro (2007), os artefatos abrangem atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas passíveis de utilização na contabilidade gerencial.

Autores como Frezatti (2006) e Soutes (2006) já empreenderam estudos empíricos sobre os artefatos mais utilizados pelas organizações no Brasil. Borinelli (2006) também incluiu os artefatos em seu estudo, relacionando outros artefatos utilizados no desempenho das funções da controladoria, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria

Artefatos	Citados por		Não citados
	Frezatti (2006)	Soutes (2006)	
Métodos, critérios e sistemas de custeio:			
Custeio por Absorção	X	X	
Custeio Baseado em Atividades	X	X	
Custeio Pleno ou Integral			X
Custeio Variável	X	X	
Custeio Direto	X		
Custo Padrão	X	X	
Custo de Reposição			X
Custeio Meta		X	
Custeio do Ciclo de Vida			X
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>			X
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:			
Preços de transferência		X	
Moeda constant		X	
Valor presente		X	
Retorno sobre o Investimento		X	
Retorno sobre o Patrimônio Líquido	X		
<i>Benchmarking</i>		X	
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	X	X	
<i>Market Value Added (MVA)</i>	X		
Filosofias e modelos de gestão:			
Planejamento (Estratégico e Operacional)	X	X	
Orçamento	X	X	
Simulação		X	
<i>Beyond Budgeting</i>			X
Contabilidade por Responsabilidade	X	X	
<i>Kaizen</i>		X	
<i>Just in Time (JIT)</i>		X	
Teoria das Restrições		X	
Gestão Baseada em Atividades	X	X	
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		X	
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	X	X	
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X	
Gestão de Custos Inter-organizacionais			X
Análise de Cadeia de Valor			X
Planejamento Tributário			X

Fonte: Borinelli (2006, p. 187)

Além da classificação em três grupos – métodos, critérios e sistemas de custeio, Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho e Filosofias e modelos de gestão –, como mostra o Quadro 2, destaca-se ainda que alguns autores (SOUTES; ZEN, 2005; SOUTES, 2006; SOUTES; GUERREIRO, 2007) classificam os artefatos como modernos e tradicionais, conforme os estágios evolutivos da contabilidade gerencial definidos pelo *Institute of Management Accounting* (IMA, 1998). Assim, dentre os quatro estágios (determinação dos custos e controle financeiro; informação para controle e planejamento gerencial; redução de perdas de recursos no processo operacional; e criação de valor por meio do efetivo uso dos recursos), adota-se a classificação em tradicionais e modernos, na forma a

saber: a) artefatos tradicionais: aqueles relacionados aos dois primeiros estágios do IMA; b) artefatos modernos: relacionados aos outros dois estágios do IMA.

Estudos anteriores (FREZATTI, 2006; SOUTES; GUERREIRO, 2007; TEIXEIRA et al, 2011) evidenciam que ocorre um considerável uso dos artefatos de controle gerencial pelas empresas de grande porte no Brasil. Isso confirma a relevância do uso dos artefatos para o controle gerencial e, conseqüentemente, para a controladoria nas organizações e, por essa razão, verifica-se a utilização dos artefatos pela controladoria, ou pelas áreas responsáveis por suas funções, nas empresas participantes do presente estudo, conforme mostra a seção 5.

2.4 Estudos empíricos anteriores sobre a controladoria nas organizações

Dentre os vários estudos sobre as funções e atividades da controladoria nas empresas brasileiras, destacam-se as pesquisas de Borinelli e Rocha (2007), Fietz, Costa e Beuren (2007), Machado, Machado e Santos (2008), Souza e Borinelli (2009), Fernandes (2009), Borsato, Pimenta e Lemes (2010), Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), Lima et al. (2011), Santos e Macedo (2012) e Cavalcante et al. (2012). A seguir são apresentados os resultados desses estudos.

Borinelli e Rocha (2007) verificaram quais são as práticas de controladoria nas 100 maiores empresas privadas que operam no Brasil, já que não se sabe até que ponto a realidade tem explicado o arcabouço teórico. O resultado demonstra que a área de controladoria e sua abrangência variam de organização para organização, apresentando diferentes formas de tratar os aspectos de controladoria. Dentre as funções elencadas destacam-se: ênfase divisional e funções contábeis e relativas ao processo de gestão, ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão.

Buscando traçar um comparativo da atuação da controladoria no processo de gestão, Fietz, Costa e Beuren (2007) analisaram os dados de 68 empresas grandes indústrias, sendo 48 localizadas no estado do Rio Grande do Sul e 20 no estado de Santa Catarina. Funções de monitoramento da execução do planejamento operacional e comunicação dos resultados obtidos, realização dos controles internos e controle do sistema de informação foram destaque no Rio Grande do Sul. Já em Santa Catarina, destacaram-se a participação da controladoria no planejamento, projeção de cenários, realização de controles internos, controle do sistema de informações e divulgação de informações gerenciais.

A pesquisa de Machado, Machado e Santos (2008) investigou a aderência das funções de controladoria realizadas por uma organização de médio porte, onde esta passou a adotar a controladoria com o objetivo de melhorar o sistema de informação para decisão. Percebeu-se inconsistência entre as funções exercidas com as estabelecidas pelo referencial teórico e notou-se ausência de critérios de gestão na implantação da controladoria e pouca utilização de funções relacionadas à avaliação do desempenho e de resultados.

Em uma amostra formada por 70 pequenas e médias empresas do segmento industrial de São Paulo, Fernandes (2009) verificou junto aos gestores das empresas que as funções de controladoria podem ser úteis em termos de produto, objetivo, processo, atividades, requisitos e instrumentos, porém os resultados apontam que a controladoria interfere pouco nas estratégias das empresas, percebendo pouca correlação entre a teoria e a prática. O resultado final aponta que a controladoria pode ser aplicada em empresas de pequeno porte, devendo adequar-se as particularidades e processos de funcionamento, tornando mais fácil a identificação de ações e instrumentos aplicáveis ao ramo empresarial.

Por meio de um levantamento das funções enumeradas nos anúncios das empresas de recrutamento para contratação dos profissionais de controladoria, Souza e Borinelli (2009) avaliaram em que medida tais funções estão em consonância com as preconizadas na literatura. A pesquisa evidenciou que empresas estrangeiras são as que mais demandam a contratação do profissional de controladoria e isso pode ser reflexo do enfoque maior dessas empresas no planejamento e controle, papel fundamental efetuado pela controladoria, comparativamente com as empresas brasileiras. Entre as funções exigidas, a pesquisa mostra que três funções têm predominância: gerencial-estratégica, gestão da informação e contábil. Já as funções menos solicitadas foram: proteção e controle de ativos e controle de riscos. Tais achados corroboram com as funções preconizadas na literatura.

Borsato, Pimenta e Lemes (2010) avaliaram a influência da área de controladoria no processo de abertura de capital de uma instituição de ensino superior privada. A controladoria foi responsável por reunir, validar e divulgar todas as informações, além de garantir a clareza e a transparência nos relatórios da companhia, identificando e sugerindo alterações necessárias, observando as melhores práticas do mercado.

Na pesquisa de Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) os resultados apontam que na Alemanha a controladoria possui um maior caráter de gestão estratégica, atuando na coordenação do planejamento em todos os níveis, sistema de informações, controle, gestão de pessoas e organizacional. Nos Estados Unidos e Brasil as funções tendem a ter maior

aderência à gestão operacional, com tarefas mais direcionadas a atividade contábil, segundo os autores.

Lima et al. (2011), por meio de um estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A, propuseram identificar se as funções de controladoria apresentadas pela literatura são evidenciadas na instituição financeira e como sua atuação é percebida pelos gestores. O estudo apontou funções como planejamento, avaliação e controle e gestão da informação, estando em consonância com a revisão de literatura realizada. Na visão da maioria dos gestores, a controladoria é vista como boa ou excelente ferramenta na obtenção da eficácia empresarial e na continuidade da instituição analisada.

Santos e Macedo (2012), por meio de um levantamento em anúncios de emprego na área de controladoria, listaram as funções e atividades mais destacadas pelo mercado de trabalho brasileiro: gerenciamento de informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas, referente à função de gestão da informação como atividade de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, referente à função de custos e avaliar os orçamentos das unidades e do consolidado, verificando a sua adequação ao planejamento estratégico, tático e operacional, no tocante a função de orçamento.

A pesquisa de Cavalcante et al. (2012), realizada com uma amostra de 86 empresas de capital aberto, categorizou as funções da controladoria em estratégica e operacional. Relativamente à atuação estratégica, as funções mais frequentes nas empresas analisadas forma: interpretação do impacto econômico sobre o patrimônio da empresa, avaliação de desempenho da empresa como um todo e projeção de cenário. A estruturação de modelos de decisão foi a menos frequente. Quanto à atuação operacional, destacam-se a participação na elaboração de orçamentos, a função contábil gerencial, a mensuração do resultado econômico da empresa e a participação no processo de controle de planos, sendo a atividade de gerenciamento de risco a menos enfatizada pelos respondentes.

Especificamente sobre as atividades da controladoria exercidas em ambientes com estrutura administrativa específica ou não, destacam-se os estudos de Maia e Pinto (1999), Mambrini, Beuren e Colauto (2002), Nascimento, Bianchi e Terra (2005), Oliveira e Ponte (2006), Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009), Borinelli e Rocha (2007), Morães (2007), Palazzo et al (2007), Cruz (2009), Müller e Beuren (2010), Cavalcante (2010) e Beuren, Gomes e Luz (2012).

Sobre a importância da unidade controladoria nas organizações, Maia e Pinto (1999) investigaram a atuação empresarial com enfoque nas práticas de controladoria, como órgão integrador das áreas de uma organização, para enfrentar o crescimento da concorrência e as constantes mudanças ambientais e objetivando a melhor atuação empresarial. O resultado demonstra que a área de controladoria figura como órgão de maior importância na gestão contemporânea, onde a execução de suas práticas é fundamental para uma gestão eficaz.

Mambrini, Beuren e Colauto (2002) demonstraram que a controladoria pode estruturar e roteirizar o processo de gestão frente ao cenário empresarial marcado por constantes mudanças. O estudo evidencia que a controladoria ao disponibilizar instrumentos informacionais de gestão, assume importante papel conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades dos gestores, participando como coordenadora no processo de gestão empresarial de maneira eficaz.

Nascimento, Bianchi e Terra (2005) destacam que à medida que as organizações crescem e suas atividades tornam-se mais complexas, passam a exercer uma gestão descentralizada, surgindo à necessidade por maiores controles internos e instrumentos de gestão que busquem a eficácia organizacional. Os resultados revelam que a área de controladoria é um importante componente para uma organização, visando manter o controle organizacional, proporcionando informações precisas e tempestivas decorrentes dos atos e fatos administrativos para o processo decisório.

Oliveira e Ponte (2006) declaram que em entidades de fundos de pensão, apesar da importância da área de controladoria, nota-se que a grande maioria das entidades analisadas em sua pesquisa, não conta com tal unidade administrativa em sua estrutura organizacional, mas as atividades relacionadas à controladoria são desempenhadas pela área de contabilidade. Demonstram ainda que quando as práticas da área de controladoria são bem inseridas e executadas, há melhoria no processo de gestão e no alcance do cumprimento da missão estabelecida e continuidade da empresa.

Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009) estudaram a controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí (Santa Catarina), em uma amostra composta por 18 empresas. A existência do órgão controladoria foi constatada em 13 empresas e apenas cinco não apresentavam um setor de controladoria. Dentre as empresas que não possuem um órgão de controladoria, a pesquisa revelou que o gerente financeiro é o responsável pelas informações em duas, o setor de contabilidade em outras duas e, na última, o gerenciamento das informações é dividido entre as áreas de contabilidade, custos e orçamento.

Borinelli e Rocha (2007) encontraram a área denominada controladoria em 68 empresas, de uma amostra que reuniu 86 companhias abertas. A pesquisa dos autores revelou ainda que onde não há no sistema formal organizacional uma unidade denominada controladoria há outras unidades que exercem as práticas de controladoria. Destacam-se nos resultados do estudo as unidades denominadas planejamento e controle de gestão e gerência contábil.

Morães (2007) destaca as contribuições da existência da área de controladoria no âmbito hospitalar, se fazendo presente ao disponibilizar um método de custeio eficaz que dá suporte informacional e conciliando os diversos interesses e necessidades, em um tipo de entidade de grande complexidade no que se refere à estrutura organizacional, mão-de-obra especializada e à tecnologia.

Ao analisar uma amostra de 12 empresas de grande porte da cidade de Uberlândia, das 90 empresas existentes, Palazzo et al. (2007) verificaram que 11 empresas possuem o departamento de controladoria formalmente estruturado. Apenas uma empresa não possui este departamento estruturado, sendo incomum devido ao porte da empresa e a importância do departamento de controladoria, segundo os autores.

Cruz (2009), em sua pesquisa com 25 bancos públicos e privados que operam no Brasil, verificou que 17 deles possuem uma área formalmente estruturada denominada controladoria. Em quatro dos demais bancos a área denominada finanças possui funções e atribuições da controladoria. Nos demais, as funções e atribuições distribuem-se entre assessoria de planejamento e controle, contabilidade geral, vice-presidência de controles e riscos. Apenas em um banco, não há qualquer tipo de denominação.

Müller e Beuren (2010) investigaram 12 empresas familiares e constataram que em oito delas a controladoria existe como departamento formalizado. Em quatro empresas, o departamento denominado controladoria não existe. Evidenciaram que as práticas de controladoria e que as atividades são desempenhadas de acordo com a área de abrangência, procedimentos padronizados, funções e instrumentos da controladoria e conforme crenças e valores dos gestores.

Sobre a posição da controladoria nas empresas, entre as 86 maiores companhias abertas listadas na BM&FBovespa, segundo o *ranking* da Revista Exame Melhores e Maiores 2010, Cavalcante (2010) encontrou os seguintes resultados: 32% empresas das 86 pesquisadas definiram a posição da controladoria como órgão de *staff*, e 27%, órgão de linha. As demais

empresas evidenciaram a posição da controladoria como um órgão que assessora diretamente a alta administração ou assessora diretamente os gerentes de áreas.

Beuren, Gomes e Luz (2012) verificaram os motivos que levam grandes empresas, da região sudeste do Brasil, a implantar a área organizacional de controladoria e os benefícios daí decorrentes. Os principais motivos levantados foram: melhorar o processo de gestão, buscar a eficácia no sistema de informações, construir um sistema de informações para a gestão da empresa, manter iniciativa para atender aos interesses da empresa no longo prazo, ter iniciativa para assegurar a competitividade da empresa. Vale destacar que dentre uma amostra de 18 empresas, 11 possuem uma área denominada controladoria, no restante temos as denominações de gerência de área de controle de TI e contábil, gerência geral de controladoria e diretoria econômica administrativa. Constatou-se que 15 empresas possuem missão formalizada para a área organizacional de controladoria, ou para aquelas áreas que exercem tais funções.

Diante desses benefícios e da importância das funções da controladoria nas organizações, realizadas por uma unidade administrativa estruturada ou não, apresentada pelos vários autores até aqui citados, ratifica-se a justificativa do presente estudo. Na seção seguinte, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, que contemplam análise da controladoria e suas funções em distintas empresas com sede no estado do Ceará.

3. METODOLOGIA

Essa seção apresenta a metodologia utilizada na pesquisa e as técnicas de coleta e análise dos dados. Para alcançar os objetivos do trabalho, torna-se necessário uma metodologia de pesquisa, definida por Marconi e Lakatos (2008) como uma série de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. Martins e Theóphilo (2009) complementam, afirmando que a metodologia permitirá o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa.

O estudo se deve a uma inquietação, com o surgimento de uma problematização e tentativa de busca de respostas para a solução de tal problema. Assim, o trabalho científico deve ser conduzido com procedimentos metodológicos, em que método em pesquisa pode ser definido como a escolha de procedimentos para descrição e explicação do estudo e que propicia ao pesquisador uma orientação geral que facilita planejar uma pesquisa, coordenar investigações, realizar experiências e interpretar os resultados (FACHIN, 2006).

Para Rudio (1993, p. 9), “a fim de merecer o qualitativo de científica, a pesquisa deve ser feita de modo sistematizado, utilizando, para isto, método próprio e técnicas específicas e procurando um conhecimento que se refira à realidade empírica”, ou seja, é tudo que existe e pode ser conhecido através da experiência.

3.1 Tipologia da Pesquisa

Quanto aos objetivos pode-se afirmar que se trata de pesquisa descritiva, pois, segundo Gil (2008), tem como objetivo a descrição das características de uma população, de um fenômeno ou de uma experiência. Andrade (2007, p. 114) comenta que no método descritivo “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”.

Collis e Hussey (2005) afirmam que tal pesquisa é utilizada para responder um determinado problema, não sendo um estudo tão preliminar quanto o exploratório já que busca identificar, descrever, comparar, bem como investigar a relação entre os fenômenos para entendimento de determinado evento.

Sampieri, Collado e Lucio (2006) asseveram que os estudos descritivos pretendem medir ou coletar informações de maneira independente ou conjunta sobre os conceitos ou as variáveis a que se referem. Espera-se assim um maior conhecimento acerca do tema

permitindo que o pesquisador se aproxime mais da realidade social, uma vez que ela compreende o universo dos significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes.

Dessa forma, entende-se o estudo como descritivo na medida em que se busca investigar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria em sua estrutura organizacional.

Adota-se ainda a abordagem qualitativa, buscando reflexões e considerações sobre o fenômeno estudado. No entendimento de Godoy (1995, p. 58), a abordagem qualitativa “não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados. Parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve”.

Na visão de Richardson et al (2008) tal abordagem busca descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais – nesse estudo, representados pelas funções inerentes à controladoria nos ambientes empresariais com a unidade administrativa controladoria estruturada e não estruturada.

Flick (2008) ressalta alguns aspectos essenciais que caracterizam a pesquisa qualitativa a saber: as perspectivas dos participantes e sua diversidade, reflexividade do pesquisador e da pesquisa e a variedade de abordagens e métodos na pesquisa.

Para responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos, inicialmente, procedeu-se, a um levantamento bibliográfico, analisando-se a produção científica que aborda o tema deste trabalho, com a intenção de saber se a literatura apresenta respostas às questões aqui propostas. Assim foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica em livros, teses, dissertações, periódicos científicos e site de eventos científicos.

Ruiz (2002, p. 57) menciona que “qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia, quer à maneira de atividade exploratória, quer para o estabelecimento do *status quaestionis*, quer para justificar os objetivos e contribuições da própria pesquisa”. Sobre a pesquisa bibliográfica necessária para pesquisa científica, Vergara (2011) complementa, afirmando que o material consultado durante o levantamento bibliográfico deve abranger todo o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, para assim reunir os conhecimentos sobre a temática pesquisada, visando resgatar os acontecimentos humanos ao longo do tempo, objetivando entender as mudanças, contradições e tendências da realidade social.

O procedimento de pesquisa adotado é o estudo de caso. De acordo com Martins e Lintz (2007), o estudo de caso é um tipo de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente. Considera a unidade social estudada em sua totalidade, se concretiza através de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real. O estudo de caso reúne o maior número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas de coletas de dados, objetivando apreender a totalidade de uma situação e descrever a complexidade de um caso concreto.

Uma crítica constante sempre trazida à discussão por pesquisadores e estudiosos é a falta do rigor de pesquisa de estudos de caso, influência do investigador, pouca base para fazer uma generalização científica e que são extensos, demandando muito tempo para serem concluídos. Yin (2010) contesta tais críticas, afirmando que há maneiras de evidenciar a validade e a confiabilidade do estudo de caso, que é uma estratégia de pesquisa abrangente a qual envolve, desde a lógica do planejamento, até as técnicas de coleta de dados e abordagens específicas para análise dos mesmos. Os resultados podem ser generalizados para uma teoria mais ampla, a generalização ocorre à medida que os pesquisadores estudam casos adicionais e generalizam os resultados para novos casos.

Nesse sentido, os estudos de casos múltiplos e/ou as replicações de um estudo de caso com outras amostras podem indicar o grau de generalização de proposições teóricas. A essência de um estudo de caso é que eles tentam esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões (YIN, 2010).

Para a execução desta pesquisa, adotou-se o estudo de casos múltiplos, em que quatro organizações serão analisadas. Prefere-se essa modalidade em relação aos estudos de caso único, pois os benefícios analíticos são mais significativos, ou seja, possibilita um efeito de argumentação mais forte, em que se objetiva apresentar evidências mais convincentes, análises mais substanciais e conclusões mais contundentes. Ter casos múltiplos contribuirá para reforçar os achados de todo o estudo, no sentido de que os casos múltiplos podem ser escolhidos como replicações de cada caso, como comparações deliberadas e contrastantes, ou variações com base em hipóteses ou pressupostos (ANDRADE, 2008).

De acordo com Yin (2010), quando se trata de investigar fenômenos contemporâneos, o estudo de caso é a estratégia metodológica mais indicada, por envolver uma série de variáveis relacionadas ao tema da pesquisa, de forma direta ou indireta. A partir dessa estratégia consegue-se investigar o fenômeno em seu contexto real, mesmo em situações em que as fronteiras entre eles não estão estabelecidas claramente.

Na visão de Goldenberg (2002) e Gil (2008), o estudo de caso pode ser caracterizado pela exaustão e profundidade dos objetos de estudo, de forma a permitir um conhecimento mais amplo e específico. Os autores ensinam que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão da generalidade do mesmo ou, pelo menos, o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais sistemática e precisa.

Martins (2006) afirma que deverá ser feito um planejamento detalhado, a partir de ensinamentos advindos do referencial teórico e das características próprias do caso. É marcado pela compreensão do assunto como um todo, buscando explicar sistematicamente os fatos que ocorrem no contexto social.

Com o intuito de aumentar a confiabilidade da pesquisa foi elaborado um protocolo de pesquisa (Apêndice A), para guiar a investigação, contendo a questão-problema, os objetivos e os procedimentos metodológicos que norteiam a pesquisa; questões do estudo de caso; e guia para o relatório do estudo de caso, que consiste em um conjunto de questões que refletem as necessidades da pesquisa e podem contribuir para a elaboração do seu relatório final.

3.2 Unidades de Análise

O estudo de caso foi realizado em quatro empresas, sendo duas empresas que possuem formalmente a unidade administrativa controladoria estruturadas e duas que não possuem o órgão formalmente estruturado. As empresas objeto de estudo estão estabelecidas com sede em Fortaleza – Ceará, e são consideradas de médio e grande porte, segundo a quantidade de empregados, baseado nos critérios adotados pelo SEBRAE (2013), em que a empresa de médio porte é aquela que possui entre 100 a 499 empregados, na indústria, e entre 50 a 99, para comércio e setor de serviços. Já as empresas de grande porte são aquelas com 500 ou mais empregados na indústria e com 100 ou mais empregados nos setores comércio e de serviços.

As empresas foram selecionadas por acessibilidade que, segundo Vergara (2011), nas amostras por acessibilidade, o pesquisador seleciona os elementos, empresas, pessoas, produtos, outros, pela facilidade de acesso a eles. Portanto, as unidades de análise foram selecionadas por acessibilidade, e ainda pela intencionalidade, que corresponde àquela em que o pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja saber a opinião, e são escolhidos de acordo com uma estratégia adequada às características estabelecidas (BARROS; LEHFELD, 2007).

Para não revelar a razão social das empresas pesquisadas, conforme solicitado pelas mesmas, foi atribuída às denominações de empresa A, empresa B, empresa C e empresa D, classificadas segundo critérios do SEBRAE (2013) como empresas de médio e grande porte, conforme descrito anteriormente.

A empresa A atua no segmento de engenharia de infraestrutura, operando com mais de 5.000 colaboradores. A empresa B atua na distribuição de ferro para construção, tubos e perfis, cantoneiras, barras chatas, pregos, telhas, chapas e insumos de aço, destacando-se como líder regional em seu setor, contando com cerca de 2.000 funcionários. A empresa C atua na venda de soluções e serviços voltados ao atendimento do varejo, sendo uma das empresas pioneiras a se especializar no segmento de automação comercial na região nordeste do país, e se destaca pela oferta de soluções completas, incluindo equipe própria de desenvolvimento, implantação e suporte de produtos e serviços, contando com 60 funcionários. A empresa D é atuante na fabricação e comércio de tintas, vernizes e impermeabilizantes, oferecendo produtos para residências, estabelecimentos comerciais e industriais e possui 100 colaboradores no seu quadro.

3.3 Procedimentos para coleta e tratamento dos dados

Kerlinger (2003) aponta que existem duas maneiras gerais de obter informações das pessoas. Uma delas é fazendo-lhes perguntas. Esta é bem direta. A segunda maneira é fazendo os indivíduos responderem algum tipo de estímulo estruturado. Dentre as técnicas disponíveis para obter informações das entidades destaca-se, então, a entrevista e o questionário.

No decorrer da pesquisa, fez-se uso das técnicas de entrevista e questionário. Martins (2000) defende que nos estudos descritivos os instrumentos mais comuns para coleta de dados são o questionário e a entrevista.

Cabe destacar que antes da aplicação efetiva desses instrumentos, questionário e entrevista, foi feito um pré-teste, objetivando verificar se o seu conteúdo seria capaz de coletar as informações necessárias para atender aos objetivos da pesquisa. Após o pré-teste foram realizadas algumas modificações nas terminologias utilizadas no questionário assim como no roteiro de entrevista para melhor entendimento do dado a ser coletado. Martins (2009) afirma que antes da aplicação dos instrumentos para coleta de dados faz-se necessária a seleção de uma amostra piloto para realização do pré-teste. Gil (2008) corrobora afirmando que tão logo o questionário, ou o formulário, ou o roteiro da entrevista estejam redigidos,

passa-se a seu pré-teste. Comenta ainda que muitos pesquisadores descuidam dessa tarefa, porém somente a partir daí é que os instrumentos são validados para o levantamento. O questionário representa um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis que se deseja medir ou descrever, sendo um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social, devendo ser respondido por escrito e sem a presença do entrevistador (MARCONI; LAKATOS, 2008; MARTINS; THEOPHILO, 2009).

O questionário visa contemplar um conjunto de questões, que devem estar sistematicamente articuladas, visto que se destinam ao levantamento de informações por escrito dos sujeitos pesquisados, e tem como objetivo conhecer a opinião dos mesmos sobre o assunto em estudo, “as questões devem ser pertinentes ao objeto e claramente formuladas, de modo a serem bem compreendidas pelos sujeitos” (SEVERINO, 2007, p. 125).

O questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Além de ser um importante instrumento para coleta de dados outras vantagens podem ser elencadas, tais como: a economia de tempo e dinheiro, a possibilidade de atingir maior número de pessoas simultaneamente e a uniformidade na avaliação. Assim, o questionário viabiliza o tempo disponível e pode ser utilizado como uma ferramenta adequada para a pesquisa (GIL, 2008; MARCONI; LAKATOS, 2008; MARTINS; THEOPHILO, 2009).

Para obtenção dos dados da pesquisa, elaborou-se um questionário (Apêndice B) com 10 questões fechadas, que foi aplicado nos meses de março, abril e outubro de 2013 junto aos gestores (gerentes, coordenadores, supervisores) que atuam dentro do órgão denominado controladoria ou área que exerce as funções de controladoria das quatro empresas participantes da pesquisa. Ressalta-se que nas questões do questionário da pesquisa, os sujeitos sociais poderiam acrescentar outras situações não relacionadas nesse instrumento, manifestando-se a respeito de aspectos da questão considerados relevantes.

Os questionários foram encaminhados por e-mail para os gestores que atuam no órgão denominado controladoria ou na área que exerce as funções de controladoria das empresas objeto do estudo a fim de verificar a percepção destes sobre a participação da controladoria nas várias fases da gestão da empresa, considerando a formalização ou não da unidade administrativa controladoria nas organizações.

No questionário, fez-se uso da escala Likert (questão 9), na qual os sujeitos sociais da pesquisa, geralmente, avaliam um fenômeno em uma escala de alternativas de concordância

ou discordância das questões propostas. Assim, a cada afirmação foi atribuída uma escala que reflete a direção da atitude do respondente em relação à participação da controladoria (estruturada ou não) nos vários processos da organização. As perguntas foram elaboradas em escalas intervalares com valores de 1 a 5, em que cada número corresponde a: 1 nunca participa, 2 raramente participa, 3 participa às vezes, 4 participa quase sempre e, por último, 5 participa sempre.

A escala Likert é amplamente usada nas ciências sociais com foco no levantamento de dados sobre atitudes, opiniões e avaliações, pois permite uma melhor disposição de indivíduos quanto à sua tendência a determinado fato ou circunstância. Sendo assim, oferece uma ordenação aproximativa das pessoas, com relação à característica medida (GÜNTHER, 2003).

Também foi utilizada a entrevista, uma técnica de coleta de informações, dados e evidências, na tentativa de compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações levantadas na pesquisa, oferecendo perspectivas diferentes sobre determinado evento. Kerlinger (2003) explica que através das entrevistas os pesquisadores podem aprofundar-se no assunto, evidenciando razões, motivos e atitudes.

Para realização das entrevistas foi elaborado um roteiro de perguntas que, para Gil (2008), é uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas.

O roteiro (Apêndice C) foi elaborado para a aplicação de uma entrevista do tipo semi-estruturada. Segundo Mattos (2005), esse tipo de entrevista é relativamente flexível, onde o investigador é munido de questões ou tópicos que funcionam como um guia, mas novas questões podem ser formuladas no decorrer da entrevista. Assim, elaborou-se um roteiro principal que servirá de guia orientador ao desenvolvimento da entrevista.

Na visão de Martins (2000), a entrevista é um processo de interação social entre duas pessoas na qual uma delas, o entrevistador, tem por objetivo a obtenção de informações por parte do outro, o entrevistado. Kerlinger (2003) destaca vantagens que outros métodos de observação não têm, como, por exemplo, a profundidade, na qual o entrevistador pode sondar as razões das respostas dadas.

As entrevistas foram realizadas com os gestores diretamente responsáveis pela unidade de controladoria da empresa ou, quando não existia tal unidade, com os gestores que exercem as funções inerentes à controladoria ou com o principal gestor dessas empresas. As entrevistas

foram realizadas nos meses de março, abril e outubro de 2013, com duração média de 105 minutos.

Cabe ressaltar que os instrumentos de coleta aqui utilizados – questionário e entrevista – apresentam itens cujas respostas foram analisadas no intuito de atender aos objetivos da pesquisa e foram elaborados a partir de pesquisas empíricas já realizadas, cujo foco assemelha-se de alguma forma ao presente estudo (BORINELLI; ROCHA, 2007; FIETZ; COSTA; BEUREN, 2007; FERNANDES, 2009; CAVALCANTE, 2010; LUNKES; GASPARETTO; SCHNORREBERGER, 2010; LIMA et al, 2011; BEUREN; GOMES; LUZ, 2012; CAVALCANTE et al, 2012).

De forma complementar, foram utilizadas outras fontes de informação como documentos das empresas, em especial, sobre a estrutura organizacional e o modelo de gestão adotado. Assim, utiliza-se também como procedimento a pesquisa documental.

Para maior confiabilidade das informações adquiridas pelas múltiplas fontes de dados, valorização e consistência da pesquisa, aplicou-se a estratégia de triangulação de dados, confrontando-se as informações obtidas das diversas fontes. Trata-se de uma estratégia capaz de entrelaçar teoria e prática e agregar múltiplos pontos de vistas, e sua utilização é encorajada como um caminho mais proveitoso para a articulação dos resultados, delimitação contextual e levantamento de novas pistas para investigações futuras (GOMES et al, 2005).

Segundo Bardin (2011), na fase de interpretação dos dados, o pesquisador precisa retomar ao referencial teórico, procurando embasar as análises dando sentido à interpretação. Uma vez que, as interpretações pautadas em inferências buscam o que se esconde por trás dos significados das palavras para apresentarem, em profundidade, o discurso dos enunciados. A técnica de análise de conteúdo permite a compreensão, a utilização e a aplicação de determinado conteúdo.

Para melhor demonstrar a relação entre os instrumentos de coleta utilizados e os objetivos propostos, o Quadro 3 apresenta uma relação entre as informações oriundas das fontes de coleta de dados adotadas – entrevista e questionário – e os objetivos da pesquisa.

Quadro 3 – Relação entre os objetivos da pesquisa e os instrumentos de coleta de dados

Objetivos específicos da pesquisa	Instrumento de coleta
Caracterizar as empresas em termos de estrutura organizacional, idade e porte	Documentos institucionais Roteiros de entrevista
Verificar as características de controladoria e o	Documentos institucionais

perfil do responsável pelas suas funções nas empresas pesquisadas.	Roteiros de entrevista Questionário – Questões 01 a 07
Identificar o papel dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria nas empresas em estudo.	Roteiros de entrevista Questionário – Questões 08 a 10
Investigar semelhanças e diferenças das funções da controladoria nas empresas objeto de estudo.	Roteiros de entrevista Questionário – Questões 08 a 10

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Quadro 3 relaciona os objetivos e os instrumentos de coleta de dados utilizados para o alcance de cada objetivo, facilitando assim, a apresentação da análise dos resultados. Os dados produzidos foram analisados e comparados com o referencial teórico de apoio a fim de dar o suporte adequado às conclusões da pesquisa. Os procedimentos de análise dos dados estão descritos na subseção a seguir.

3.4 Procedimentos de análise de dados

A análise dos dados representa o passo em direção à resposta ao problema e questões da pesquisa e “consiste em extrair sentido dos dados de texto e da imagem” (CRESWELL, 2010, p. 216-217).

Os dados, por si só, não respondem às indagações da pesquisa. A quantidade de dados coletados em um estudo é grande, de modo que não podem ser descritos de maneira confiável por meio de um mero exame cuidadoso. Para que as indagações de uma pesquisa sejam respondidas de maneira significativa, os dados precisam ser processados e analisados de uma forma ordenada e coerente, de modo que possam ser discernidas as relações e os padrões. Uma análise qualitativa envolve a integração e a síntese de dados narrativos, não numéricos (RICHARDSON et al., 2008).

Após a coleta dos dados, a fase seguinte é conduzida para a análise e interpretação dos dados. A interpretação é a capacidade de se voltar à síntese sobre os dados, compreendendo-os em relação a um todo maior, e em relação a outros estudos já realizados na mesma área e tema. São processos que se complementam e acontecem como síntese, numa totalidade. A análise, no presente estudo de natureza qualitativa, busca organizar e resumir os dados de maneira que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema em questão. Em um estudo de natureza qualitativa, a forma correta para analisar dados se faz simultaneamente com a coleta de dados, característica marcante nos estudos qualitativos de cunho fenomenológicos (BARROS; LEHFELD, 2007; GIL, 2008).

De posse dos questionários respondidos, fez-se uma análise descritiva dos dados obtidos, identificando-se, na visão dos gestores, as diferenças e semelhanças do ambiente onde são exercidas as funções da controladoria, segundo as características de cada empresa.

Para efeito de análise dos dados obtidos por meio da entrevista, aplicou-se a técnica de análise de conteúdo. De acordo com Bardin (2011), a análise de conteúdo compreende um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos a condições de produção/recepção destas mensagens.

Segundo Flick (2008), a análise de conteúdo consiste em um conjunto de técnicas e métodos empregados para obter informações e descobertas dos dados coletados, que de outra forma não estariam disponíveis. Além disso, pode ajudar a evitar julgamentos e conclusões errôneas e sem base analítica.

Dessa forma, as respostas das entrevistas foram categorizadas, segundo a visão dos gestores responsáveis pelas funções da controladoria nas empresas e sob as perspectivas da pesquisa, em dois grandes temas: a) unidade administrativa controladoria; e b) funções da controladoria. Por meio da categorização objetiva-se agrupar os dados considerando a parte comum existente entre eles, destacando-se neste processo os aspectos mais relevantes.

Quadro 4 – Categorização dos temas

Tema	Sub-Categorias
Unidade administrativa controladoria	- Posição da unidade; - Autoridade, subordinação, composição e estrutura.
Funções da controladoria	- Objetivos e atividades desempenhadas; - Atuação dos gestores.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Através de uma análise comparativa dos dados coletados das empresas que compõem o estudo de caso e de seus respondentes, sujeitos sociais da pesquisa, juntamente com o embasamento conceitual já apresentado, a seção seguinte evidencia os resultados obtidos de forma a atender os objetivos da pesquisa.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção apresenta a análise dos resultados da pesquisa, iniciando-se com a caracterização das unidades de análise e a descrição do perfil dos respondentes, destacando sua área e nível de formação acadêmica, tempo e área de atuação na empresa. Em seguida, evidencia-se a estrutura organizacional de cada empresa objeto de estudo e as funções desenvolvidas pela unidade organizacional controladoria ou pela área ou gestor responsável pelas funções de controladoria. Na sequência são expostos os dados obtidos através da aplicação dos roteiros de entrevista para a análise das semelhanças e diferenças das funções de controladoria em ambientes diferenciados, identificando o papel dos gestores com relação a essas funções, e os resultados da aplicação dos questionários.

4.1 Caracterização das unidades de análise e a Controladoria

A empresa A possui um órgão formal denominado de controladoria, atua no segmento de engenharia de infraestrutura por 36 anos, operando com mais de 5.000 colaboradores, aliando experiência às técnicas mais modernas de execução e acompanhamento dos seus negócios para superar as expectativas de seus clientes quanto à custo, prazo, qualidade dos serviços prestados e relações interpessoais. Busca diferenciar-se das demais organizações do setor por meio da incorporação de novas tecnologias, trazendo melhorias técnicas, cumprindo fielmente os compromissos assumidos para ser reconhecida como uma empresa séria e confiável, na visão do *controller*, durante a entrevista.

A empresa B também conta com uma unidade administrativa de controladoria. É uma empresa considerada pioneira na industrialização e comercialização de ferro no mercado cearense para construção e derivados, além do setor siderúrgico voltado para o mercado da construção civil há 30 anos. É destaque no cenário local pelo trabalho sério, marcado pelo bom relacionamento com os clientes, figurando como líder regional no setor, com investimentos constantes em pessoal, tecnologia, estoque e seleção de produtos. Conta com cerca de 2.000 funcionários, além de gerar cerca de 3.200 empregos indiretos, conforme informações disponíveis em seu *site* institucional.

Na empresa C a área denominada de gestão de negócios é a que exerce as funções de controladoria. Segundo informações do gerente de controladoria durante a entrevista, a empresa atua no desenvolvimento de tecnologia para a gestão empresarial há 48 anos, conta

com uma carteira de milhares de clientes e uma rede de atendimento, que inclui franquias e representações em vários estados do Brasil. Além disso, oferece ampla variedade de serviços de suporte técnico, possuindo uma equipe de profissionais de alto nível, como analistas de sistemas, programadores, contadores, advogados, administradores e assessores.

Na empresa D a área responsável pelas funções de controladoria é a diretoria financeira. A empresa atua na produção e venda de tintas e conta com uma linha completa de tintas látex, esmaltes, texturas, complementos acrílicos, solventes, corantes, vernizes e impermeabilizantes, oferecendo produtos para residências, estabelecimentos comerciais e industriais há 24 anos. Na visão do sócio gestor, as ações da empresa buscam garantir a satisfação dos seus clientes, com produtos de qualidade, atendendo os requisitos técnicos e normas do setor, desenvolvendo capital humano, melhorando continuamente seus processos e recursos.

Diante do exposto, verifica-se que, além da denominação controladoria, as áreas nomeadas de gestão de negócios e diretoria financeira exercem as funções de controladoria, registrando-se, assim, que as funções de controladoria existirão em uma empresa, independente de sua unidade formalizada na estrutura organizacional.

4.2 Perfil dos responsáveis pelas funções da controladoria nas empresas da pesquisa

- Empresa A

Levando em conta os instrumentos de coleta – entrevista e questionário – a seguir são apresentadas as principais características dos sujeitos sociais da pesquisa de cada uma das unidades de análise investigadas.

O entrevistado da empresa A (respondente 1) é do sexo masculino e possui faixa etária entre 31 a 35 anos. Seu nível de formação acadêmica é mestrado, sendo suas áreas de formação a administração e a engenharia civil. Atua na unidade administrativa denominada de controladoria por um período entre 6 a 10 anos e atualmente exerce o cargo de gerente dessa unidade, com a denominação de *controller*.

O questionário foi aplicado para mais um participante da unidade de controladoria da empresa A, além do entrevistado, que é o gerente da unidade e que também respondeu o questionário. Este participante da pesquisa é do sexo masculino possui faixa etária entre 31 e 35 anos, com mestrado, tendo formação acadêmica em ciências contábeis e administração, e

sua atuação se dá na gestão de custos, na função de coordenador, por um período de 3 à 6 anos (respondente 2).

Quadro 5 – Perfil dos respondentes da empresa A

Dados	Empresa A	
	Respondente 1	Respondente 2
Gênero	Masculino	Masculino
Faixa etária	31 a 35 anos	31 a 35 anos
Nível acadêmico	Mestrado	Mestrado
Formação acadêmica	Engenharia Civil	Ciências Contábeis
Área de atuação	Controladoria	Controladoria
Tempo de atuação	6,1 a 10 anos	3,1 a 6 anos
Perfil de atuação	Gerente	Coordenador

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

- Empresa B

Na empresa B o entrevistado (respondente 2) é um profissional do sexo masculino com faixa etária entre 36 a 45 anos, e possui especialização/MBA. Sua formação acadêmica deu-se na área de ciências contábeis e atua no cargo de gerente na área de controladoria, com um tempo de atuação entre 0 a 3 anos.

Além do gestor qualificado acima, o questionário foi encaminhado para mais dois gestores do departamento de controladoria. Um deles exerce o cargo de diretor de controladoria, é do sexo masculino, faixa etária entre 36 e 45 anos, nível de formação acadêmica mestrado, na área de ciências contábeis e tempo de atuação no cargo de 3 a 6 anos (respondente 1). O outro respondente exerce cargo de coordenador de controladoria, sendo também do sexo masculino, faixa etária entre 36 e 45 anos, com especialização/MBA e formação em ciências contábeis. Atua no cargo por um período de até 3 anos (respondente 3).

Quadro 6 – Perfil dos respondentes da empresa B

Dados	Empresa B		
	Respondente 1	Respondente 2	Respondente 3
Gênero	Masculino	Masculino	Masculino
Faixa etária	36 a 45 anos	36 a 45 anos	36 a 45 anos
Nível acadêmico	Mestrado	Especialização/MBA	Especialização/MBA
Formação acadêmica	Ciências Contábeis	Ciências Contábeis	Ciências Contábeis
Área de atuação	Controladoria	Controladoria	Controladoria
Tempo de atuação	3,1 a 6 anos	0 a 3 anos	0 a 3 anos

Perfil de atuação	Diretor	Gerente	Coordenador
-------------------	---------	---------	-------------

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

- Empresa C

Na empresa C, cujas funções de controladoria são realizadas pela área de gestão de negócios, a entrevista foi realizada com um profissional do sexo masculino, faixa etária entre 36 e 45 anos, que possui graduação como nível de formação acadêmica (respondente 1). Sua área de formação é em ciências contábeis, atua no setor contábil da organização por um período de 0 a 3 anos e exerce cargo de diretor.

O questionário ainda foi enviado para mais dois gestores da empresa C, além do diretor da área de gestão de negócios que também respondeu o questionário. O primeiro exerce o cargo de gerente contábil, sexo masculino, com idade entre 36 e 45 anos, com especialização/MBA, formação em ciências contábeis e atuação no cargo em um período de até 3 anos (respondente 2). O segundo atua como gerente financeiro, sexo masculino, faixa etária entre 31 e 35 anos, com especialização/MBA, formação em administração e atua no cargo em um período de 3 a 6 anos (respondente 3).

Quadro 7 – Perfil dos respondentes da empresa C

Dados	Empresa C		
	Respondente 1	Respondente 2	Respondente 3
Gênero	Masculino	Masculino	Masculino
Faixa etária	36 a 45 anos	36 a 45 anos	31 a 35 anos
Nível acadêmico	Especialização/MBA	Especialização/MBA	Especialização/MBA
Formação acadêmica	Ciências Contábeis	Ciências Contábeis	Administração
Área de atuação	Gestão de negócios	Contabilidade	Financeiro
Tempo de atuação	0 a 3 anos	3,1 a 6 anos	3,1 a 6 anos
Perfil de atuação	Diretor	Gerente	Gerente

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

- Empresa D

Na empresa D, as funções de controladoria são executadas pela área denominada gestão financeira. A entrevista foi realizada com a diretora financeira, que possui faixa etária entre 26 e 30 anos, nível de graduação em administração, atuando como diretora em um período de 0 a 3 anos (respondente 1).

Além desta, o questionário foi enviado para os dois sócios administradores da empresa (gestores). O primeiro sócio (respondente 2) é do sexo masculino, com idade acima de 51 anos, não possui nenhuma formação acadêmica e atua no ramo de atividade da empresa há mais de 20 anos. O segundo sócio (respondente 3) é do sexo feminino, com faixa etária acima de 51 anos, com formação acadêmica a nível de graduação em farmacologia, possui mais de 20 anos de atuação no ramo da empresa.

Quadro 8 – Perfil dos respondentes da empresa D

Dados	Empresa C		
	Respondente 1	Respondente 2	Respondente 3
Gênero	Feminino	Masculino	Feminino
Faixa etária	26 a 30 anos	Acima de 51 anos	Acima de 51 anos
Nível acadêmico	Graduação	Especialização/MBA	Especialização/MBA
Formação acadêmica	Administração	Ciências Contábeis	Administração
Área de atuação	Gestão financeira	Sócio administrador	Sócio administrador
Tempo de atuação	0 a 3 anos	Acima de 20 anos	Acima de 20 anos
Perfil de atuação	Diretora financeira	Sócio	Sócio

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Analisando o perfil dos respondentes das quatro empresas participantes da pesquisa, observa-se que o curso de ciências contábeis é o mais citado quando se trata da formação acadêmica dos mesmos, seguido pelo curso de administração e engenharia civil. Martin (2002) contesta explicando que para se preparar *controller* não se deve formar especialistas em contabilidade, visto que o *controller* deve ser um generalista, com capacidade de entender sua empresa e ramo de negócios. Já Siqueira e Soltelinho (2001), em pesquisa com uma amostra de 51 anúncios de emprego na área de controladoria, compreendendo os anos de 1966 a 1969, mostram que a formação mais requisitada para *controller* foi contador, com um total de 15 requisições, seguida de economistas e administradores. Os resultados reforçam a importância do conhecimento contábil no desempenho do papel do *controller*.

Por sua vez Calijuri (2004), entre 20 *controllers* pesquisados que consideram que o curso de graduação concluído preparou adequadamente para o cargo, nove cursaram ciências contábeis, e na opinião destes o verdadeiro preparo decorreu de esforços próprios conjugados com pesquisas fora da universidade e aplicação da ciência contábil.

Independente do perfil do profissional deve-se alertar para o fato de que o profissional de controladoria deve ter visão multidisciplinar, visto que as exigências para o exercício do

cargo tornam-se cada vez mais complexas, devendo acumular experiências nas diversas áreas de conhecimento, tendo uma visão ampla do seu ramo de negócios.

4.3 Unidade administrativa de controladoria

Como unidade administrativa, a controladoria é responsável pelo gerenciamento das informações necessárias ao alcance dos objetivos das empresas, além de outras funções que são destacadas por diversos autores e estudos (OLIVEIRA, PONTE, 2006; BORINELLI; ROCHA, 2007; FIETZ; COSTA; BEUREN, 2007; FERNANDES, 2009; ANDREATTA, SILVEIRA, OLINQUEVITCH, 2009; CAVALCANTE, 2010; LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBERGER, 2010; LIMA et al, 2011; BEUREN; GOMES; LUZ, 2012; CAVALCANTE et al., 2012), conforme já apresentado na seção 2 deste estudo.

As organizações estudadas possuem estruturas diferenciadas e essa estrutura organizacional define como as atividades são distribuídas além de influenciar o controle gerencial das mesmas. As entrevistas com os gestores responsáveis pelas áreas de controladoria ou pelas funções da controladoria nas unidades de análise investigadas, além dos documentos analisados (organogramas e relatórios de gestão), permitiram verificar características como a posição da controladoria nas empresas, sua composição, estrutura, nível hierárquico, dentre outras, de forma a atender o segundo objetivo específico da pesquisa.

4.3.1 Posição da unidade responsável pelas funções da controladoria

- Empresa A

Conforme o respondente 1 da empresa A, ou seja, o *controller* (gerente), a controladoria é um órgão de linha, pois executa as atividades que são de sua responsabilidade: fornece informações e diretrizes para o negócio. Não se caracteriza como uma área que busca influenciar a decisão da diretoria, nem apontar as ações que devem ser tomadas e as atividades que devem ser praticadas no dia a dia da organização. Na visão do gestor, quem dita as ações para a diretoria é o ritmo do negócio, observando os diversos componentes capazes de exercer pressões sobre a empresa.

No entendimento do *controller*, a controladoria não está relacionada a um órgão de *staff*, por não se tratar de uma área consultiva (consultor interno) em relação a alguma atividade específica, mas uma área que executa todos os seus processos. No seu escopo, a

unidade controladoria assume a posição de linha, pois executa, trata e repassa informações gerenciais dentro do modelo de gestão mais adequado ao negócio.

A visão do *controller* da empresa A contrasta com o achado de Cavalcante (2010), em que a maioria das empresas, uma amostra de 86 companhias listadas na BM&FBovespa que fizeram parte o *ranking* da Exame Melhores e Maiores, edição 2010, aponta a controladoria como uma área estreitamente relacionada à diretoria, na medida em que a assessora diretamente, justificando assim, o predomínio da controladoria como órgão de *staff*, no tocante à sua posição na empresa.

- Empresa B

Para a empresa B, o gerente de controladoria entrevistado considera o órgão como de linha e *staff*. A primeira porque possui sua linha produtiva de informação, e *staff* já que assume uma postura de suporte e consultora aos gestores de todos os níveis da empresa, ou seja, desempenha atividades e funções de apoio e assessoria.

Essa posição de *staff* e de linha da unidade controladoria da empresa B pode ser explicada por Borinelli (2006), ao afirmar que a controladoria pode ser um órgão de *staff*, que atua como uma área que informa a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas, assessorando-a, além de ser qualificada como um órgão de linha, que toma decisões, executa atividades e posiciona na mesma linha da diretoria ou da cúpula administrativa.

- Empresa C

Na empresa C a unidade denominada gestão de negócios é a área que exerce as funções de controladoria, tratando-se, na visão do entrevistado (diretor da área gestão de negócios), de um órgão de linha e de *staff*. Trata-se de órgão de linha na medida em que realiza a coleta e a análise das informações para a diretoria executiva, além de também realizar estudos de viabilidade de novos investimentos, e também de *staff*, pois trabalha assessorando os diversos gerentes das várias áreas da organização repassando *feedbacks* e orientando quais ações devem ser seguidas.

Quanto às razões que levam uma empresa a definir a posição da unidade controladoria como órgão como de linha ou *staff*, Borinelli e Rocha (2007) afirmam que como órgão de linha devem ser destacados aqueles em que a controladoria participa do processo de tomada

de decisão da organização, e de *staff* quando dá suporte ao processo decisório. A visão de *staff* corrobora com os achados deste estudo, onde o órgão atua apoiando o processo decisório, assim como a visão de órgão de linha já que os entrevistados consideram como sendo de linha o órgão que executa as atividades de sua responsabilidade, possuindo uma linha produtiva de informações, participando no processo de tomada de decisão.

- Empresa D

Conforme opinião da entrevistada, a diretoria financeira representa um órgão tanto de linha quanto de *staff*. Por tratar-se do nível mais alto da empresa, ficando abaixo apenas dos sócios administradores, configura-se como órgão de linha, pois é responsável pela formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ação a serem seguidos para a sua consecução, levando em consideração as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada, mantendo a coerência e sustentação decisória. Também é *staff*, pois atua como órgão consultor no nível mais alto da empresa, ampliando e disseminando o entendimento do processo de gestão, identificando os fatores que estão contribuindo ou não, para a eficiência e eficácia das operações da organização, de forma que possa assegurar a continuidade dos negócios pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Ainda conforme a entrevistada, para atingir os objetivos traçados é necessário assumir uma função de gestão empresarial de um autêntico consultor interno (numa visão de *controller*), atualizando-se com a melhor tecnologia de informação, pois as informações devem ter a velocidade das necessidades decisórias das organizações. Para a diretora financeira, a área deve ser capaz de reagir aos impactos das mudanças, assumindo um papel de gestão estratégica, preocupando-se com o futuro do mercado em seus diversos níveis (econômico, financeiro e social) e o quanto todas essas variáveis podem interferir nos resultados das empresas.

Os entendimentos de Oliveira (2002) e Lunkes e Schnorrenberger (2009) corroboram com os entrevistados das quatro empresas participantes da pesquisa ao defenderem que a controladoria é um órgão de linha já que é responsável por diversos trabalhos rotineiros, atuando na coordenação do planejamento, controle e sistema de informações, possuindo missão específica e objetivos a serem alcançados. A visão de *staff* e linha é bem representada nas percepções de Horngren, Sundem e Stratton (2004) e Anthony e Govindarajan (2008), onde a controladoria é gestora do sistema de informações, mas os executivos de linha é que

fazem uso delas, ou seja, a controladoria não toma decisões, não reforça decisões de outros executivos, nem exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha; apenas fornece serviços especializados aos outros gestores.

Considerando a expectativa de que a controladoria ou a área que exerce suas funções seja responsável pela coordenação do alinhamento estratégico dos esforços a serem empreendidos, entende-se que deva atuar em uma posição, *staff* ou linha, que lhe permita ter livre acesso a todas as áreas da organização para garantir o cumprimento dos seus objetivos.

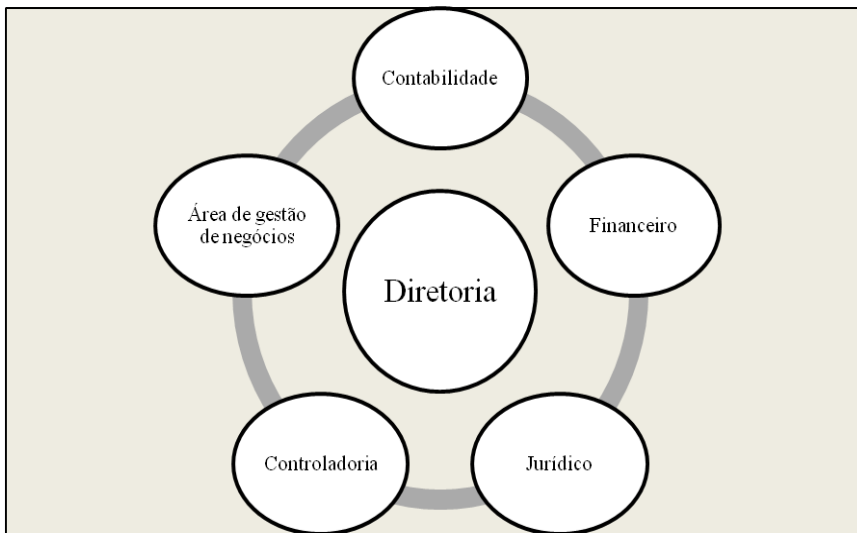
4.3.2 Autoridade, subordinação, composição e estrutura

- Empresa A

A empresa A, que possui uma unidade estruturada denominada controladoria, apresenta-se estruturada por áreas que prestam serviços para a organização. Um dos centros de serviços compartilhados que busca atender os negócios com qualidade é o centro que envolve as áreas de contabilidade, financeiro, jurídico, controladoria e área de gestão de negócios. São áreas que precisam responder as necessidades do negócio.

Observa-se uma estrutura organizacional diferenciada na empresa A, onde todas as áreas são tratadas como parceiras, não há hierarquia verticalizada, mas sim um processo cíclico e constante, em que todos se reportam unicamente para os diretores. Todas as atividades estão no mesmo nível, sendo um escopo de atividades que se complementam, como pode ser observado na Figura 2.

Figura 2 - Posição da controladoria na empresa A



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Em Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2005) é constatado que a subordinação da controladoria e seu nível hierárquico variam conforme a empresa e, em alguns casos, está abaixo da diretoria, ou reportando-se diretamente ao diretor presidente. Assim como citado pelos autores, a controladoria da empresa A está sob a subordinação do nível diretoria.

A diretoria a qual a controladoria da empresa A está vinculada é a da área denominada *Holding*. Essa área possui atividades que não prestam serviços diretamente para os negócios, mas definem políticas e diretrizes que precisam ser seguidas para que a empresa garanta o seu sucesso. A controladoria está, portanto, ligada a diretoria da *Holding*, área que define políticas e diretrizes, apresenta resultados para que as distorções do negócio sejam reportadas, justificadas, revisadas e acompanhadas. O grau de autoridade atribuído à controladoria assemelha-se aos resultados da pesquisa de Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997), realizada na Caixa Econômica Federal, em que foi verificado que cabe a controladoria instituir normas, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções e dominar a distribuição de conceitos e técnicas funcionais de suas atividades para garantir o acompanhamento dos resultados do negócio da organização.

Segundo os resultados de Borsato, Pimenta e Lemes (2010), em uma instituição de ensino superior, cabe a controladoria a responsabilidade de garantir a clareza e a transparência nas ações da empresa, identificando e sugerindo alterações necessárias, além de observar as melhores práticas de atuação para a continuidade do negócio. Dessa forma, reúne um conjunto de normas, regras, procedimentos e de controles internos formais, proporcionando um melhor desempenho e monitoramento de todo o processo organizacional, tornando-se indispensável

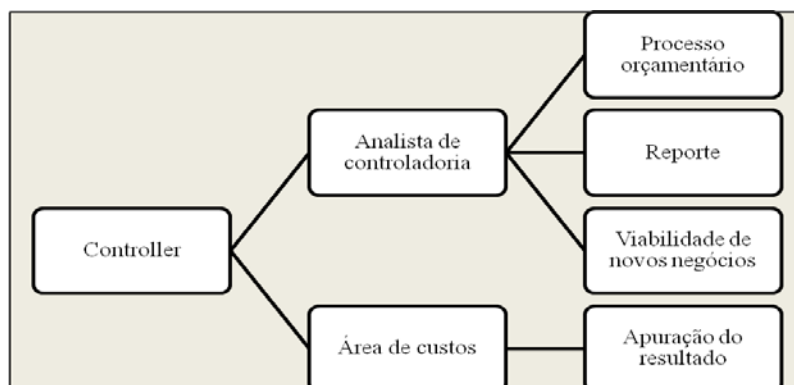
para a orientação dos gestores por meio de informações por ela formatadas, em seus relatórios, para que sejam tomadas as melhores decisões (BORSATO; PIMENTA; LEMES, 2010).

A estrutura do órgão de controladoria da empresa A consiste em duas subáreas: i) área de controladoria, composta pelo *controller* e dois analistas de controladoria, que cuidam do processo orçamentário, de reporte e análise da viabilidade de novos negócios; e ii) a área de custos, formada pelo coordenador de custos juntamente com um analista de custos, que cuidam da apuração do resultado, coletando a informação contábil, analisando e divulgando as informações gerenciais para a diretoria do negócio, mensalmente e diariamente. Essa estrutura pode ser visualizada na Figura 3.

Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2005), em uma amostra com 18 empresas, afirmaram que em 15 delas a área de orçamento é abrangida pela controladoria, proporcionando apoio às decisões da direção e dos acionistas.

Em um grupo de 50 empresas pesquisadas, Moraes (2007) constatou que em 74% das organizações a controladoria abrange o planejamento orçamentário, mostrando a preocupação das empresas na análise entre o que foi orçado e realizado, havendo integração entre a área de custos, e a controladoria com participação de forma ativa no processo orçamentário.

Figura 3 - Estrutura da controladoria na empresa A



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

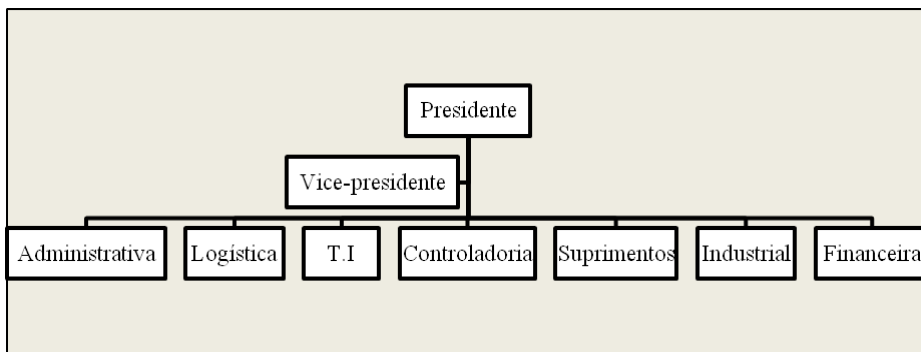
Em Borinelli (2006), com uma população das 100 maiores empresas privadas no Brasil segundo a Exame Melhores e Maiores, edição 2005, dentre as áreas que formam a controladoria e que aparecem com mais frequência destaca-se a contabilidade, custos, orçamento, reporte e relatórios. O autor ainda explica que não se sabe até que ponto a realidade tem explicado o arcabouço teórico. Assim a área de controladoria e sua abrangência

variam de organização para organização, apresentando diferentes formas de tratar os aspectos de controladoria.

- Empresa B

Na empresa B a estrutura organizacional é mais verticalizada e linear, com a figura marcante do presidente, vice-presidente, e as diretorias que trabalham de maneira a atender as necessidades da alta administração, como demonstrado na Figura 4.

Figura 4 - Posição da controladoria na empresa B

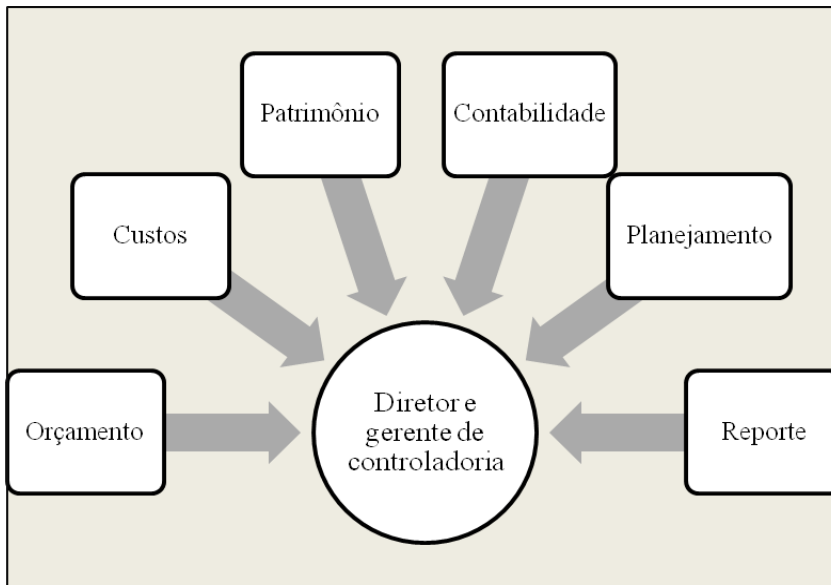


Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Conforme a visão do gerente de controladoria da empresa B, um organograma mais plano permite a controladoria um nível adequado de controle, comunicação e motivação.

A estrutura da controladoria na empresa B encontra-se constituída pelo diretor de controladoria, gerente de controladoria e pelas áreas de orçamento, custos, patrimônio, contabilidade, tributos, planejamento e reporte, cada uma sob a responsabilidade do seu respectivo coordenador. A figura do diretor de controladoria se reporta diretamente ao vice-presidente e ao presidente da empresa, não há nenhum superintendente (ou cargo semelhante) entre eles. Ele já é um diretor de última instância. A Figura 5 apresenta a estrutura da unidade controladoria da empresa B.

Figura 5 - Estrutura da controladoria na empresa B



Fonte; Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

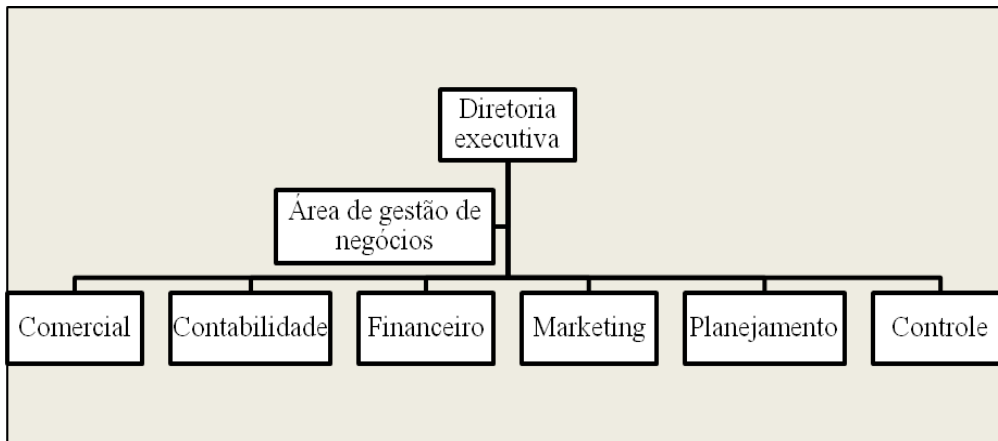
Situação semelhante é encontrada nos achados de Nascimento, Reginato e Veiga (2007), em que nas 56 empresas investigadas as áreas de contabilidade, custos, controle de orçamento e controle patrimonial também estão subordinadas a controladoria.

Na empresa B não cabe à controladoria a autoridade de tomar decisão, sendo divergente ao que é defendido por Peleias (2002), que entende que a controladoria é uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que permitam o adequado suporte ao processo de gestão.

- Empresa C

A empresa C não possui na sua estrutura organizacional uma unidade denominada controladoria, sendo as funções de controladoria praticadas pela área de gestão de negócios. Esta área é representada por um diretor e seus assessores, reporta-se diretamente aos diretores executivos, realizando reuniões, com os executivos, gerentes dos diversos setores e seus assessores, que em conjunto participam do planejamento estratégico coordenado pela área de gestão de negócios. A posição da área de negócios da empresa C está caracterizada na Figura 6.

Figura 6 - Posição da área de gestão de negócios na empresa C



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A área de gestão de negócios reporta todos os relatórios gerenciais e participa ativamente do processo de tomada de decisões, influenciando, assessorando e sugerindo ações corretivas, porém não toma as decisões. As decisões são plenamente tomadas pela diretoria executiva. O Quadro 8 demonstra a resposta do entrevistado sobre as reuniões estratégicas da empresa e a participação da área de gestão de negócios.

Quadro 9 – Reuniões estratégicas da empresa C

Fórum de Análise	Assuntos Abordados	Frequência	Relatórios
Área de gestão de negócios (diretor e assessores)	Resultados econômico-financeiros, relacionando com planejamento, estratégia e metas	Não há datas definidas, podendo acontecer sempre que houver necessidade	Relatórios com o desempenho das diversas áreas
Comitê executivo (diretores executivos)	Resultados econômico-financeiros, relacionando com planejamento, estratégia e metas. Tomada de decisões e ações corretivas	Não há datas definidas, podendo acontecer sempre que houver necessidade	Relatórios gerenciais de avaliação de desempenho e resultados

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Com base no Quadro 9, pode-se inferir que a área de gestão de negócios é uma área responsável por reunir, validar e divulgar informações para promover internamente e externamente a transparência da empresa, realizando análises que buscam evitar possíveis erros e viabilizam informações para monitoramento e controle das atividades da empresa e do acompanhamento de seu planejamento e dos seus resultados.

A atuação da área de gestão de negócios da empresa B é similar ao que foi proposto no estudo de Mambrini, Beuren e Colauto (2002), em que o processo de gestão deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle. As metas e as estratégias devem seguir as demandas do

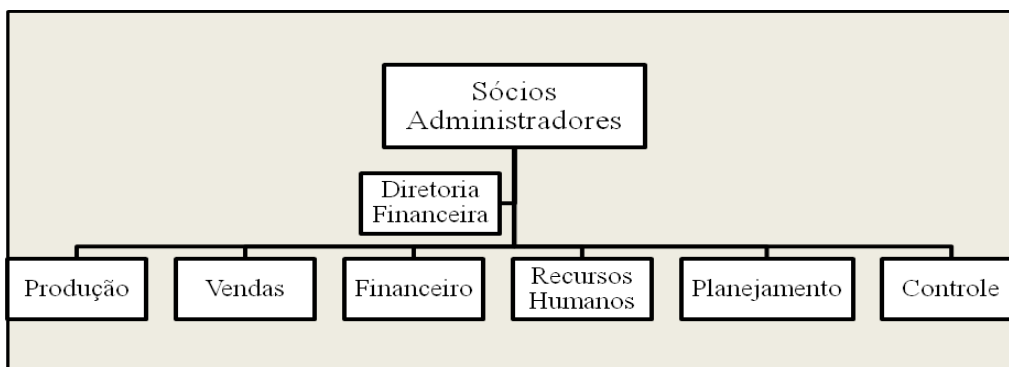
mercado; é essencial identificar e atuar em novas oportunidades de negócios rapidamente e, paralelamente, limitar o risco de exposição da organização. Identificar e analisar riscos para criar transparência e manter o controle se tornam atividades críticas nesse processo.

- Empresa D

A diretoria financeira, que é responsável pelas funções da controladoria na empresa, possui contato direto com a alta administração (os sócios administradores). Dentre outras, destacam-se as seguintes áreas que estão sob sua subordinação: produção, vendas, financeiro, recursos humanos, planejamento e controle. Através do controle sob essas áreas, a diretoria financeira busca identificar se cada área está atingindo seus objetivos, dentro do que fora planejado e orçado.

A diretora financeira explica que há uma avaliação dos esforços das diversas áreas no sentido de otimizar o resultado econômico e se de fato os objetivos traçados estão sendo atingidos, portanto, garantindo o cumprimento da missão da organização. Nesse sentido, a área é responsável por avaliar se as informações econômicas e financeiras geradas pelo sistema de informações, por ela administrado, estão adequadas às necessidades do modelo de decisão, em qualidade e quantidade, avaliando ainda se a coordenação dos esforços das áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que diz respeito aos aspectos econômicos. O comentário acima pode ser demonstrado conforme Figura 7.

Figura 7 - Posição da área Diretoria Financeira na empresa D

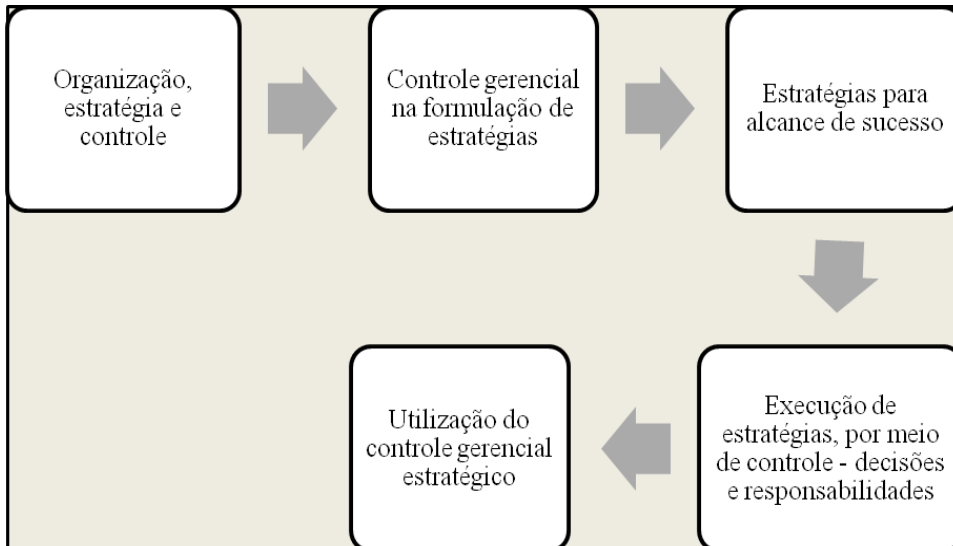


Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A Diretoria Financeira atua de forma ativa em um processo de decidir sobre as mudanças de objetivos da organização, quais recursos a empresa necessita utilizar para alcance dos objetivos, e em alguns casos, as políticas que devem reger a aquisição e uso desses recursos. Na opinião da diretora financeira, a palavra “estratégia” expressa a

combinação e o uso de recursos, sendo um processo que se relaciona com a formulação de planos de longo prazo e com tipos de políticas que são capazes de mudar o caráter ou a orientação da organização. A Figura 8 demonstra o ciclo empresarial adotado pela empresa.

Figura 8 - Organização e controle gerencial na empresa D



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Diante do exposto, analisando as quatro empresas participantes da pesquisa, pode-se observar que a composição e a estrutura organizacional dependem do nível de autoridade e responsabilidade da unidade responsável pelas funções de controladoria, bem como do ambiente organizacional mais amplo em que a mesma está inserida, ou seja, a empresa. O modelo de gestão da empresa define as respectivas responsabilidades e autoridades, impactando na escolha dos instrumentos para gerenciamento e controle.

4.4 Funções da controladoria

A controladoria exerce funções de forma a produzir informações que agreguem valor para a organização, contribuindo, dessa forma, para o cumprimento da sua missão e sua continuidade. Através dos roteiros de entrevistas e dos questionários aplicados buscou-se evidências para apresentar nessa seção os objetivos, as atividades desempenhadas e a atuação dos gestores que estão à frente da unidade de controladoria da empresa ou de outra unidade que é responsável pelas funções de controladoria. A partir dos resultados que se apresentam a seguir, espera-se atender o terceiro objetivo específico da pesquisa, evidenciando as funções de controladoria das empresas pesquisadas.

4.4.1 Objetivos e atividades desempenhadas

Através dos roteiros de entrevistas buscou-se analisar as semelhanças e diferenças das funções de controladoria, levando em conta seus objetivos e atividades desempenhadas e identificando o papel dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria nas empresas objeto de estudo.

- Empresa A

Na unidade de controladoria da empresa A não há uma missão escrita ou definida formalmente, mas há o entendimento, segundo o *controller* da empresa A, de que sua atividade é cuidar para que o resultado projetado pelo grupo aconteça, disponibilizando o máximo de informações possível para o negócio atingir os resultados que os acionistas e diretores compactuam.

Segundo Beuren, Gomes e Luz (2012), em 15 empresas de uma amostra de 18, a controladoria possui missão definida. Ainda, conforme os autores, uma missão explicitada para o órgão de controladoria é importante no sentido de promover a convergência das pessoas que nela atuam para o rumo desejado pela organização, propiciando aos gestores instrumentos que permitem uma visão global das aplicações e recursos empregados na empresa, a fim de verificar como suas metas poderão ser alcançadas e, dessa forma, tomar as melhores decisões. Segundo Crozatti (2003), a controladoria participa no processo de obtenção dos melhores planos para o cumprimento da missão, visando o conjunto de recursos para a realização dos eventos relativos às atividades de cada área da organização.

É possível notar através da entrevista com o *controller* que a empresa A busca a acessibilidade de diversos tipos de informações que propiciem uma melhor tomada de decisão, adequando-se de forma rápida as exigências do mercado, já que os relatórios são gerados diariamente para a alta administração, a qual está comprometida com a execução das estratégias, considerando a informação um importante recurso organizacional e uma fonte potencial de vantagem competitiva.

Na opinião do *controller* da empresa A, a controladoria busca prestar informações com qualidade e rapidez, que permitam decisões mais esclarecedoras em todos os âmbitos da empresa, e assim criar condições para exercer o controle, garantir informações adequadas ao processo decisório, coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional, zelar

pelo bom desempenho da organização e sugerir indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros.

Assim como o que se apresenta para a empresa A, Sandrini e Matucheski (2007) atribuem à controladoria o papel de proporcionar aos gestores o suporte para atingir a eficácia organizacional, em que as decisões são tomadas com base nos objetivos traçados, com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerar, com suas ações, os melhores resultados possíveis.

O *controller* da empresa A afirma ainda que a área de controladoria está focada na divulgação de resultados com uma visão de negócio, uma visão estratégica, articulando as ações empresariais para atingir os objetivos do negócio numa perspectiva realista. A área de contabilidade da empresa não está subordinada à controladoria; esta elabora a demonstração do resultado do exercício, a controladoria por sua vez faz uso desse relatório contábil para analisar as informações para uma visão de negócio, de forma que a diretoria possa apurar indicadores de desempenho e operacionais, ou seja, relacionar operação com números. A controladoria trabalha com foco no resultado, sendo responsável pela área de orçamento do grupo, coordenando o processo orçamentário e adequando as necessidades da empresa.

O *controller* da empresa A afirmou que seu trabalho é baseado nas informações do passado e do presente, ajudando a tomar decisão, corrigindo possíveis falhas, e divulgando o resultado com uma rapidez maior. Na medida em que uma organização cresce e suas atividades tornam-se mais complexas, passa a exercer uma gestão descentralizada, surgindo à necessidade por instrumentos de gestão que busquem a eficácia organizacional. Ainda na visão do *controller*, a contabilidade na maioria das vezes não precisa divulgar os seus resultados com uma frequência muito alta, seguindo basicamente apenas os prazos legais. Porém, a empresa precisa de acesso a informação com uma frequência muito maior, assim cabe a controladoria divulgar parciais diariamente, para que possa ser tomadas decisões e corrigidas as falhas dentro do mesmo mês.

Os três principais produtos da controladoria, segundo o *controller* da empresa A, são: i) a apuração de resultados mensais que envolvem uma série de atividades cíclicas; ii) coordenação e revisões anuais do orçamento; e iii) análise de viabilidade de novos negócios, já que a empresa constantemente procura novas oportunidades de mercado.

Diante do exposto pelo *controller* da empresa A, pode-se afirmar que a participação da controladoria é semelhante ao que é encontrado na pesquisa de Biachi, Backes e Giongo

(2006), em que se constatou a participação da controladoria com ênfase no processo de fornecimento de informações, seguido da sua participação na discussão dos cenários econômicos e na formulação da estratégia.

O *controller* da empresa A afirma ainda que a controladoria busca divulgar a informação com a melhor qualidade possível, não sendo sua responsabilidade sugerir ou executar ações corretivas, a responsabilidade de perceber um problema e agir é da diretoria e não da controladoria, cabendo, quando necessário, apenas sinalizar eventuais distorções do que foi planejado anteriormente. Tal situação é semelhante ao exposto por Roehl-Anderson e Bragg (2000) onde a controladoria, através da figura do *controller*, deve orientar na direção do negócio; o *controller* não é o comandante do navio, mas sim o navegador, que mantém controle sobre os instrumentos de navegação.

Schmidt e Santos (2006) asseveram que através do controle a controladoria avalia se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, verificando os desvios ocorridos entre o planejado e realizado. Dessa forma, o *controller* da empresa A acredita que as informações e as formas de controle visam a geração de valor por serem econômicas com os recursos disponíveis, os diversos fatores que impactam a organização provocam uma maior demanda para que as informações sejam processadas de forma rápida e segura.

Com base no que se observa na empresa A, a existência da área de controladoria sinaliza o quanto é importante buscar o resultado, agregar valor e gerar riqueza, buscando novos mecanismos para gerar uma informação de melhor qualidade e tempestiva. Atividades como elaboração do planejamento estratégico e simulação das alternativas de estratégia confirmam a importância do setor no monitoramento e manutenção dos controles internos e fornecimento de informações de qualidade para a tomada de decisões.

Quanto à utilização dos artefatos contábeis na empresa A não há ênfase na utilização dos mesmos. Apesar de nos últimos anos a contabilidade ser considerada como adequada fonte de informações gerenciais e excelentes instrumentos para verificação do posicionamento da entidade, sendo a origem de dados quantitativos e monetários, a demonstração de resultado do exercício é a única demonstração contábil utilizada pela unidade controladoria da empresa.

As técnicas e procedimentos para análise de custos também são pouco aproveitadas, já que na visão do *controller* da empresa A, não se trata de um ambiente industrial, não havendo muita rigidez na apuração dos custos dos serviços. No Quadro 10 pode-se observar os

artefatos contábeis utilizados na empresa A, conforme os objetivos e atividades desempenhadas por esta, segundo resposta do *controller*.

Quadro 10 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa A

Artefatos	Sim	Não
Métodos, critérios e sistemas de custeio:		
Custeio por Absorção	X	
Custeio Baseado em Atividades		X
Custeio Pleno ou Integral		X
Custeio Variável		X
Custeio Direto		X
Custo Padrão		X
Custo de Reposição		X
Custeio Meta		X
Custeio do Ciclo de Vida		X
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>		X
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:		
Preços de transferência		X
Moeda constant		X
Valor presente		X
Retorno sobre o Investimento		X
Retorno sobre o Patrimônio Líquido		X
<i>Benchmarking</i>		X
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	X	
<i>Market Value Added (MVA)</i>		X
Filosofias e modelos de gestão:		
Planejamento (Estratégico e Operacional)		X
Orçamento	X	
Simulação	X	
<i>Beyond Budgeting</i>	X	
Contabilidade por Responsabilidade	X	
<i>Kaizen</i>		X
<i>Just in Time (JIT)</i>		X
Teoria das Restrições		X
Gestão Baseada em Atividades		X
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		X
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>		X
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X
Gestão de Custos Inter-organizacionais		X
Análise de Cadeia de Valor		X
Planejamento Tributário	X	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Observa-se, com base no Quadro 10, que a empresa A valoriza os artefatos que identificam se os rumos traçados foram seguidos. A escolha de parâmetros que denotam indicadores de desempenho organizacional organiza as informações em relatórios que propiciam mais conhecimento à alta administração sob essa perspectiva. A informação quantificada em relatórios facilita uma análise do desempenho e a definição de áreas que precisam de melhorias.

A filosofia do *Economic Value Added* (EVA) é bastante valorizada pelo *controller* da empresa A, já que está ligada à criação de riqueza ao acionista, sendo muito importante para o processo de tomada de decisão visando à criação de valor para o dono do capital.

- Empresa B

Na empresa B não há uma missão escrita formalmente para a controladoria, porém existe uma missão disseminada internamente na unidade controladoria. A missão envolve conhecer detalhadamente a empresa, ou seja, sua atividade, seu contexto interno e externo perante as outras empresas, entendê-la economicamente em um contexto nacional para vislumbrar oportunidades, realizar estudos e fazer cumprir as obrigações. Atualmente o foco da controladoria da empresa B está mais voltado em fomentar recursos intelectuais para decisões de alto nível, para a presidência, vice-presidência, e de fato contribuir para uma tomada de decisão eficaz. Como exemplo dos novos direcionamentos da unidade na empresa, pode-se citar a realização de uma reforma societária do grupo, visando o planejamento tributário, como também um planejamento econômico, criando alternativas para melhorar o resultado da empresa em sua totalidade.

Segundo Müller e Beuren (2010), seis empresas de uma amostra de 12, afirmaram não haver missão definida para o departamento de controladoria e, diferentemente da empresa B, duas afirmaram não saber se existe ou qual é a missão da controladoria na empresa. Para as empresas que responderam possuir missão definida, a mesma compreende: fornecer informações onde se consiga discutir os rumos da empresa, auxiliar a empresa na continuidade de aprimorar os processos, prover a alta administração e presidência e dar suporte para o planejamento estratégico da organização, e prestar informações com qualidade e velocidade, que permitam decisões mais esclarecidas em todos os âmbitos da empresa.

O gerente de controladoria da empresa B afirma que a controladoria participa de maneira ativa na tomada de decisões, sugerindo, votando inclusive, mas a decisão final é da alta administração. A controladoria busca entender a empresa como um todo, numa visão sistêmica e corporativa.

Ainda conforme o gerente de controladoria da empresa B, tudo que envolve conhecimento econômico, estatístico, contábil, administrativo, financeiro, é responsabilidade da controladoria, como abertura ou fechamento de uma filial, regularização de uma nova atividade, venda e compra de ações. Assim como em Cavalcante et al (2012), verifica-se a

essencialidade da controladoria no tocante ao apoio estratégico e operacional, auxiliando os gestores diretamente no processo de planejamento, execução e controle das atividades administrativas da organização.

Nota-se divergência com os achados no estudo de Siqueira e Soltelinho (2001), em que as funções de controladoria mais requisitadas eram relatórios para o governo, relatório e interpretação e administração tributária. Percebe-se, portanto, no estudo dos autores, um foco mais voltado para regulamentação e obrigações, do que para gerenciamentos e resultados.

Comparativamente, os resultados da empresa B estão alinhados com os de Borinelli (2006), em que são desenvolvidas atividades de gestão de custos, gestão tributária, controles internos e gestão da informação na controladoria das empresas pesquisadas. Destaque-se que as funções proteção e controle de ativos e controle de riscos não foram investigadas pelo autor.

Alguns pontos encontrados na empresa B coincidem ainda com os achados de Fietz, Costa e Beuren (2007), em estudo realizado com grandes indústrias têxteis, podendo ser mencionados: a forte participação no planejamento, com a escolha da estratégia que deve ser adotada, implantação e manutenção dos controles internos e fornecimento de informações para o processo de tomada de decisão.

Anteriormente a área não era denominada controladoria porque, na visão do gerente de controladoria, não havia orçamento e, na opinião dele, uma das coisas que caracteriza a controladoria é a gestão orçamentária. Com a criação formal da unidade controladoria se incorporou a figura do orçamento e do reporte, sendo a área de reporte a que mais se aproxima da célula da controladoria geral, já que envolve todas as áreas.

Esse entendimento é compartilhado em Oliveira e Ponte (2006), em que o gerenciamento do processo orçamentário é tido como imprescindível e decisivo na gestão empresarial, e é a controladoria que participa na definição de diretrizes do orçamento, atuando em conjunto com as demais áreas organizacionais e com a alta administração. O orçamento tem caráter gerencial, sendo utilizado como ferramenta para subsidiar decisões no tocante ao cumprimento das metas estipuladas quando da sua elaboração.

A relação controladoria e orçamento fica bem compreendida em Lima et al (2011), em que a unidade de análise do estudo é uma instituição financeira, sendo de responsabilidade da controladoria elaborar as projeções e simulações, inclusive com utilização de diferentes

cenários, avaliando os orçamentos das diversas áreas, bem como o orçamento consolidado, a fim de verificar se atendem as definições dos planos estratégico, tático e operacional.

Na análise de Santos e Macedo (2012), segundo o arcabouço teórico e as exigências do mercado de trabalho, em um levantamento com base em ofertas de emprego no tocante as funções atribuídas ao processo de gestão, observou-se que o orçamento, em sua plenitude, ou seja, desde a parte da elaboração até a parte de controle e medidas corretivas, é a principal função da controladoria, cabendo aos *controllers* a importante visão de como funciona um orçamento, os tipos de informações necessárias para auxiliar na elaboração, as formas de seu controle e outros conceitos relativos a este processo.

Lunkes, Schnorenberger e Gasparetto (2010), em seu estudo comparativo visando identificar um conjunto básico de funções de controladoria, baseado em estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, concluem que, no Brasil, percebe-se uma orientação clara sobre as funções da controladoria, com destaque para o planejamento, elaboração e interpretação de relatórios, controle, contábil e controle interno.

A contabilidade é de total responsabilidade da controladoria na empresa B, participando no desenvolvimento de gerenciamento do sistema contábil de informação, acompanhamento dos registros contábeis, elaboração das demonstrações contábeis e realização da análise interpretativa das demonstrações. Na opinião do gerente, a controladoria é o alicerce para o desempenho eficaz das atividades do departamento, justificando ainda a grande utilização dos artefatos contábeis, conforme demonstrado no Quadro 11.

Quadro 11 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa B

Artefatos	Sim	Não
Métodos, critérios e sistemas de custeio:		
Custeio por Absorção	X	
Custeio Baseado em Atividades		X
Custeio Pleno ou Integral		X
Custeio Variável		X
Custeio Direto		X
Custo Padrão		X
Custo de Reposição	X	
Custeio Meta		X
Custeio do Ciclo de Vida		X
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>		X
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:		
Preços de transferência	X	
Moeda constant	X	
Valor presente	X	
Retorno sobre o Investimento	X	
Retorno sobre o Patrimônio Líquido	X	

<i>Benchmarking</i>	X	
<i>Economic Value Added</i> (EVA)	X	
<i>Market Value Added</i> (MVA)		X
Filosofias e modelos de gestão:		
Planejamento (Estratégico e Operacional)	X	
Orçamento	X	
Simulação	X	
<i>Beyond Budgeting</i>		X
Contabilidade por Responsabilidade		X
<i>Kaizen</i>		X
<i>Just in Time</i> (JIT)		X
Teoria das Restrições		X
Gestão Baseada em Atividades	X	
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		X
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	X	
Gestão Baseada em Valor (VBM)	X	
Gestão de Custos Inter-organizacionais		X
Análise de Cadeia de Valor	X	
Planejamento Tributário	X	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

O Quadro 11 mostra que a empresa B valoriza os artefatos relacionados à mensuração e medidas de desempenho. Assim, o gerente de controladoria da empresa B afirma que, além de avaliar, é necessário saber interpretar os resultados da empresa. Dessa forma, existe uma preocupação em gerar informações úteis à alta administração, atendendo às necessidades dos gestores e auxiliando na interpretação dos resultados alcançados por meio da análise das demonstrações contábeis, dos indicadores financeiros e não financeiros, entre outras ferramentas. Ainda conforme o entrevistado, é importante ter a contabilidade apoiando a administração, pois, quando a empresa tem pessoas que consigam traduzir conceitos contábeis em ações práticas, a contabilidade cumprirá seu papel como um instrumento que possibilita o planejamento, organização, direção e controle voltados para o resultados para a alta administração.

Corroborando com a visão do gerente de controladoria da empresa B, Palazzo et al (2007) comentam que as constantes mudanças decorrentes de contingências macroeconômicas têm tornado as organizações mais complexas, sendo necessárias informações internas e externas mais confiáveis para a tomada de decisões que permita o alcance dos objetivos e a continuidade da empresa. Os relatórios contábeis são importantes fontes de informação, desde que, representem a realidade da empresa e não apenas o cumprimento das questões fiscais e legais. Cabe à controladoria desempenhar o papel de geradora de conhecimento a partir das informações relevantes dos relatórios contábeis da empresa e, divulgar as informações necessárias para a tomada de decisão dos gestores da empresa.

Assim como em Nascimento, Bianchi e Terra (2005), a área de controladoria da empresa B tem nos relatórios contábeis a sua forma de conectar aqueles que detêm o controle da organização ao produto da ação gerencial praticada pelos gestores. Os relatórios contábeis representam os instrumentos que a empresa dispõe para reduzir a assimetria informacional entre aquele que tem o seu controle, o principal, e aqueles que administram, permitindo a transparência administrativa.

A partir dos resultados encontrados até aqui na empresa B, é possível vislumbrar que as práticas de controladoria se dão a nível tático, operacional e a nível estratégico, em que a função contábil, função orçamento e planejamento se mostram bastantes presentes. Isso é corroborado ainda pelos estudos de Souza e Borinelli (2009) e Lunkes, Schnorenberger e Gasparetto (2010), onde as funções gerencial-estratégica e de planejamento surgem como destaques nos resultados obtidos por esses autores.

- Empresa C

Na empresa C as funções de controladoria são realizadas pela área denominada gestão de negócios, que atua nos vários setores como comercial, contabilidade, financeiro, *marketing*, planejamento e controle. Através de reuniões com os gerentes, a área busca analisar as decisões, verificar o andamento dos negócios, as ações praticadas para o alcance dos objetivos. Posteriormente é emitido um relatório com o resumo das atuações de cada setor, informações que serão compartilhadas em futuras reuniões com os executivos para a tomada de decisão.

Segundo o diretor da área de gestão de negócios, seu trabalho baseia-se em informações do passado, os relatórios das reuniões anteriores são devolvidos aos gerentes e estes devem, semanalmente, atualizar e repassar para a área de gestão, para análise mensal que será apresentada em reuniões futuras, conforme as necessidades do negócio.

Ainda com base nas palavras do diretor da área de gestão de negócios, as metas traçadas de cada setor são metas que passaram por uma análise histórica durante vários anos. Assim, são analisadas o potencial de crescimento no mercado e as análises são sempre discutidas com a gestão de negócios, para que em cada reunião sejam estabelecidas novas metas, analisando-se as metas anteriores, assim como o objetivo de cada setor e gerente possam ser alterados conforme as reuniões.

O diretor da área de gestão de negócios afirmou que as reuniões acontecem de forma aleatória, conforme a necessidade do negócio, envolvendo todos os setores, porém geralmente ocorre com dois ou três setores quando estes têm uma influência significativa sobre o objetivo discutido pela gestão de negócios. Os relatórios são discutidos conforme os objetivos traçados, analisando-se as informações e traçando o rumo dos negócios para o resultado desejado.

Apesar de não haver periodicidade definida de reuniões, o diretor comenta que os diversos setores possuem autonomia para solicitar reuniões e apresentar possíveis falhas nos negócios. A tempestividade do problema é valorizada no sentido de que as soluções venham mais rápidas e os problemas não se prolonguem por um período indesejado.

Após analisadas pelo diretor de gestão de negócios, as informações são encaminhadas para a diretoria executiva que faz sua análise e devolve com as decisões e ações que devem ser tomadas. As ações voltam como um *feedback* para os gerentes dos diversos setores, que devem adequar suas ações conforme decisões tomadas pela diretoria executiva.

Assim como em Oliveira e Ponte (2006), em estudo com 14 entidades de fundos de pensão, as informações de avaliação de desempenho e de elaboração e acompanhamento do orçamento são destinadas à alta administração, esse acompanhamento tem caráter gerencial, sendo utilizado para subsidiar decisões que impactam no cumprimento das metas estabelecidas e continuidade da empresa.

O setor de contabilidade da empresa C é responsável por apresentar a realidade da empresa em números a fim de propiciar a sustentabilidade da organização que deve ser alcançada através da gestão de suas atividades e utilização de seus artefatos. A contabilidade da empresa atua na elaboração dos demonstrativos financeiros para atendimento das exigências previstas em lei, porém, devido à necessidade de maior especificidade de informações para uma melhor gestão empresarial, a contabilidade atua também no processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais, justificando a utilização dos artefatos contábeis conforme mostra o Quadro 12.

Quadro 12 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa C

Artefatos	Sim	Não
Métodos, critérios e sistemas de custeio:		
Custeio por Absorção		X
Custeio Baseado em Atividades		X

Custeio Pleno ou Integral		X
Custeio Variável		X
Custeio Direto	X	
Custo Padrão		X
Custo de Reposição		X
Custeio Meta		X
Custeio do Ciclo de Vida		X
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>		X
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:		
Preços de transferência		X
Moeda constant		X
Valor presente		X
Retorno sobre o Investimento	X	
Retorno sobre o Patrimônio Líquido	X	
<i>Benchmarking</i>		X
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	X	
<i>Market Value Added (MVA)</i>	X	
Filosofias e modelos de gestão:		
Planejamento (Estratégico e Operacional)	X	
Orçamento	X	
Simulação		X
<i>Beyond Budgeting</i>		X
Contabilidade por Responsabilidade	X	
<i>Kaizen</i>		X
<i>Just in Time (JIT)</i>		X
Teoria das Restrições		X
Gestão Baseada em Atividades		X
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		X
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>		X
Gestão Baseada em Valor (VBM)	X	
Gestão de Custos Inter-organizacionais		X
Análise de Cadeia de Valor		X
Planejamento Tributário	X	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Com base no Quadro 12 pode-se observar que são poucos os artefatos contábeis utilizados pela empresa C, porém através destes é possível afirmar que a empresa se concentra nas ferramentas necessárias para elaborar os relatórios, conforme as necessidades da alta administração. A utilização dos artefatos indicados pelo entrevistado mostra a preocupação da empresa com a gestão dos recursos da empresa e a alocação dos custos a fim de compreender a dinâmica dos processos, assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades da empresa e fornecer informações aos gerentes para alcançar o desempenho desejável. A diretoria executiva exige, segundo o entrevistado, que o andamento de novas ações por parte dos setores seja reportado para que estes possam acompanhar e, se preciso, tomar novas decisões e exigir novas ações.

Em conversa informal com o gerente de contabilidade, no momento da devolução do questionário, este informou que acredita que um órgão formal de controladoria proporcionaria um trabalho mais específico e com maior profundidade, baseado no escopo de suas funções,

proporcionando um melhor desempenho do que a área de gestão de negócios da empresa C apresenta hoje. A opinião do gerente corrobora com os dados da pesquisa de Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2005), em que as funções de controladoria ajudam a administração na direção, coordenação e controle das operações.

Em virtude da complexidade das atividades e expansão econômica da empresa C, na opinião do diretor, a área de gestão de negócios não acompanha de perto os processos, realizando apenas uma análise crítica dos resultados. Dessa forma, a controladoria poderia se aprofundar nos processos, verificar o andamento, orientar melhor como deve ser feito, coordenar realmente as ações de todos os setores, assessorando melhor os gerentes, passando melhor *feedback*. É importante uma contribuição mais direta e profunda à medida que em algumas ocasiões os setores precisam de um melhor assessoramento ou conhecimento mais específico da área, pois, na opinião do diretor de gestão de negócios, em alguns momentos a área gestão de negócios não detém o conhecimento suficiente para direcionar as ações do setor. O Quadro 13 sintetiza a opinião do entrevistado.

Quadro 13 - Comparativo entre o momento atual e a mudança esperada com a possível criação da unidade administrativa controladoria na empresa C

Momento atual	Mudança esperada
Informações gerenciais não estruturadas	Melhor apoio aos gestores no controle de desempenhos
Planejamento estratégico elaborado pela diretoria executiva	Eficiência no aproveitamento de novas oportunidades de mercado
Falta de um plano orçamentário global	Melhor alocação de recursos para investimento e controle de resultados

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

As mudanças esperadas vão ao encontro ao que foi proposto por Maia e Pinto (1999), ao afirmar que um modelo ideal de atuação empresarial baseado na controladoria, em virtude do dinamismo com que ocorrem as transações empresariais na atualidade, considera que a informação é o aspecto mais vital para a eficácia de uma organização. Assim, a controladoria é capaz de gerar informações sob a ótica da gestão econômica, causando certezas ao invés de dúvidas aos negócios da organização.

Em Beuren, Gomes e Luz (2012), foram verificados alguns benefícios promovidos pela implantação da área organizacional de controladoria tais como: melhoria na gestão e controles mais adequados, descentralização das decisões, melhoria da competência contábil e financeira, controles de risco, informações pertinentes à tomada de decisões de rotina e

estratégicas, controle efetivo de todas as normas internas determinadas pela alta administração, segurança no atendimento de suas responsabilidades tributárias, legais e societárias, disciplina financeira quanto à missão de políticas e procedimentos, controle de ativo fixo, elaboração de memorandos, agilidade no fechamento contábil, viabilidade e capacidade de decisão futura.

- Empresa D

Na empresa D as funções de controladoria são realizadas pela área denominada Diretoria financeira e sua atuação percorre os departamentos de produção, vendas, financeiro, recursos humanos, planejamento e controle. Através de contato direto com a alta administração, no caso os sócios administradores, a área busca gerar informações úteis e efetivas para o processo decisório. O seu modelo decisório baseia-se em informações passadas e presentes, à medida que o passado e o presente são estimadores válidos daquilo que poderá acontecer no futuro, em situações comparáveis às já ocorridas.

A empresa D terceiriza a área de contabilidade, que, segundo a diretora financeira, oferece subsídios necessários para a tomada de decisões, já que a empresa contratada acompanha constantemente as informações, com adequada velocidade utilizando-se dos avanços tecnológicos disponíveis e adaptando-se à nova realidade do mercado. O serviço contábil auxilia a empresa D no acompanhamento das suas atividades, na checagem de suas finanças, na gestão de materiais e equipamentos, no controle de estoques, nas atribuições do departamento de administração e de departamento pessoal, na área de gestão empresarial abrigando sistemas de informações, planejamento de sistemas e informações, desenvolvimento e manutenção de sistemas de informações e processamento de dados.

A terceirização da contabilidade na empresa D, conforme a diretoria financeira, apresenta informações úteis para a gestão, destacando-se as seguintes ferramentas, ou seja, artefatos gerenciais utilizados pela empresa.

Quadro 14 – Utilização dos artefatos contábeis pela empresa D

Artefatos	Sim	Não
Métodos, critérios e sistemas de custeio:		
Custeio por Absorção	X	
Custeio Baseado em Atividades		X
Custeio Pleno ou Integral		X
Custeio Variável		X

Custeio Direto	X	
Custo Padrão		X
Custo de Reposição		X
Custeio Meta		X
Custeio do Ciclo de Vida		X
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>		X
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:		
Preços de transferência		X
Moeda constant		X
Valor presente		X
Retorno sobre o Investimento	X	
Retorno sobre o Patrimônio Líquido	X	
<i>Benchmarking</i>		X
<i>Economic Value Added (EVA)</i>		X
<i>Market Value Added (MVA)</i>		X
Filosofias e modelos de gestão:		
Planejamento (Estratégico e Operacional)	X	
Orçamento	X	
Simulação		X
<i>Beyond Budgeting</i>		X
Contabilidade por Responsabilidade		X
<i>Kaizen</i>		X
<i>Just in Time (JIT)</i>		X
Teoria das Restrições		X
Gestão Baseada em Atividades		X
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		X
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>		X
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X
Gestão de Custos Inter-organizacionais		X
Análise de Cadeia de Valor		X
Planejamento Tributário	X	

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

No Quadro 14 nota-se pouca utilização pela empresa D dos artefatos contábeis dentro do escopo exposto, não sendo valorizados importantes indicadores de avaliação como o *Economic Value Added (EVA)* e o *Market Value Added (MVA)*.

Indagada sobre a possível criação de órgão formal de controladoria, a diretora financeira acredita que seria um grande avanço na estrutura organizacional da empresa, principalmente no momento atual da empresa que busca novas oportunidades de negócios no mercado internacional. O momento atual e as mudanças esperadas, na visão da diretora financeira, constam no Quadro 15.

Quadro 15 – Comparativo entre o momento atual e a mudança esperada com a possível criação da unidade administrativa controladoria na empresa D

Momento atual	Mudança esperada
Dificuldades na geração de informações financeiras históricas de planos passados para preparar o plano anual	Elaboração de relatórios que possibilitem aos sócios uma visão ampla da organização
Má alocação de recursos para novos investimento e geração de resultados	Adaptação mais rápida ao ambiente empresarial em virtude da velocidade das transformações

Falta de informações confiáveis para um eficaz modelo de decisão	Melhor gerenciamento do risco operacional através da administração dos controles internos
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Tanto na empresa A, B, C e D constata-se que as funções de controladoria não se limitam a elaborar ou divulgar informações contábeis, que é de fato necessário, mas também a participar do processo de gestão da entidade como um todo. Por ser a única área da empresa que reúne informações de natureza econômico-financeira sobre todas as outras, a controladoria proporciona uma visão global, assessorando os gestores e os induzindo à congruência dos objetivos organizacionais.

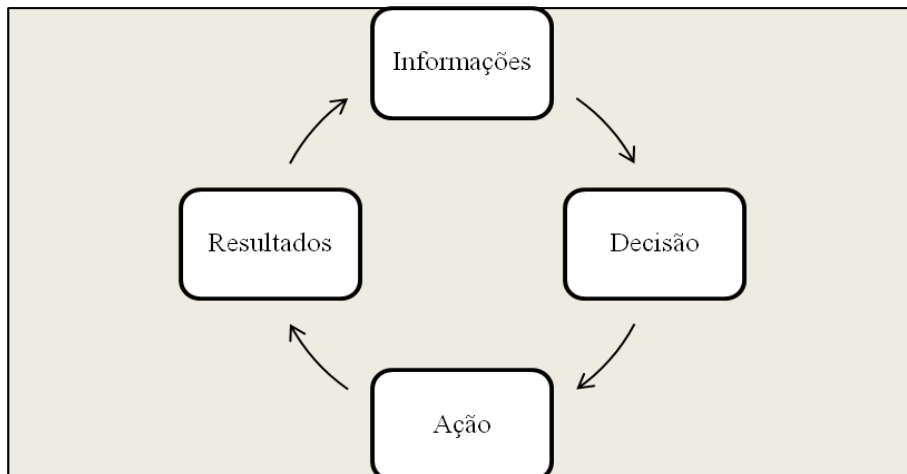
4.4.2 Atuação dos gestores

Em virtude do acirramento da competição global, o gestor da organização, em geral, mostra-se preocupado com o aperfeiçoamento contínuo, sempre em busca de ações que garantam uma faixa de mercado adequada para a continuidade da empresa. Para atendimento dos objetivos traçados há uma sistemática que possibilite que os desvios dos objetivos sejam detectados o mais rápido possível, quantificados, suas causas identificadas e sejam corrigidos com a aplicação de medidas eficazes. Nota-se sua atuação no processo administrativo identificando e relatando à alta administração os sinais e sintomas da competitividade vivenciada na atualidade. A seguir são apresentados os principais aspectos relacionados à atuação dos gestores das empresas pesquisadas.

- Empresa A

O *controller* da empresa A, em resposta a entrevista, afirma atuar no sentido de fornecer a direção para gerar os resultados da empresa, agregando valor às suas atividades. Essa é uma percepção existente nos gestores dos negócios que constantemente buscam informações de como a empresa está caminhando em relação aos objetivos financeiros traçados para o ano. O fluxo de atuação comentado pelo *controller* da empresa A é demonstrado na Figura 9.

Figura 9 – Modelo de atuação do *controller* da empresa A



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Na Figura 7 é possível observar a atuação do *controller* da empresa A descrita no parágrafo anterior. Devido ao crescimento da empresa, o volume de informações produzidas aumenta tornando-se cada vez mais importante para a tomada de decisões, pois os volumes de dados crescem e os gestores se afastam gradativamente das áreas de execução da empresa. As informações têm por finalidade permitir que determinadas operações continuem acontecendo dentro de um ciclo operacional da empresa, além de sustentar o processo de tomada de decisão, mensurando de maneira mais confiável os resultados.

Um aspecto levantado pelo entrevistado da empresa A é sobre a reação da atuação da controladoria no grupo organizacional, cabendo ao *controller* um papel motivador interno para facilitar a adoção sistemática escolhida que permita o sucesso de suas ações.

- Empresa B

O gerente de controladoria da empresa B, em resposta a entrevista, afirma que o maior desafio reside em atuar para agrupar as estratégias, o controle gerencial e os sistemas de informações, de modo que suportem um curso de ação alinhado com as metas de longo prazo da organização.

O gerente afirma ainda que se encontra em uma posição de exercer influência, implicando na responsabilidade pela gestão do sistema gerencial e pela sugestão de melhorias para a continuidade da organização. A sua função na empresa deve ser capaz de influenciar a estratégia, tanto indiretamente por meio dos processos que levam à escolha da melhor estratégia, quanto em algumas situações diretamente por meio de cálculos e discussões sobre orçamento. A criação de uma forte competitividade e de vantagem competitiva será facilitada

se as estratégias, os controles gerenciais e os sistemas de informação se encaixem de forma adequada. Seu papel, nesse sentido, é o de auxiliar na geração de informações necessárias para que os gestores tracem estratégias consistentes, além de contribuir fornecendo sugestões para promover a eficácia e evitar desperdícios.

O gerente de controladoria da empresa B complementa ainda que seu papel é tornar o processo de tomada de decisões mais fácil e criar uma estrutura sólida que constitua um comportamento desejável na organização, ao mesmo tempo em que o controle deve ser flexível para estimular discussões sobre estratégias das diversas áreas.

Sua atuação consiste em manter uma organização econômica com o objetivo de conceber, implantar e operar métodos eficientes de coleta e compilação de dados, além de preparar relatórios e demonstrativos das operações da organização e supervisionar todos os métodos e procedimentos administrativos que ocorrem pelas diversas áreas. Deve cooperar com todos os dirigentes e chefes de departamentos da organização, estando constantemente de posse de fatos completos nas condições presentes e futuras previsíveis, e acompanhar todos eles de diversas maneiras possíveis na tarefa de melhorar os resultados previstos.

Talvez o papel mais importante desempenhado pelo gerente de controladoria da empresa B é o de ser um parceiro respeitado em discussões. Dessa maneira, segundo o gerente, é exigida uma total familiaridade com os sistemas de controle contábil e gerencial, no qual o gerente de controladoria atua em seu desenvolvimento e impulso, devendo compreender o que determina a transmissão de relatórios externos, e não somente as informações do controle interno.

Para o entrevistado, em determinados momentos é preciso expressar a necessidade de coordenação e sincronização das atividades. O gerente acrescenta que há momentos que é preciso modificar estratégias e desenvolver planos inteiramente novos, facilitando processos mais transparentes e um conceito bem estabelecido e compartilhado dentro da organização. É seu papel garantir que seus funcionários tenham acesso a informações e estejam preparados para explicar quaisquer incertezas que surgirem. Em virtude da manutenção do controle gerencial, o gerente de controladoria explica que criar um diálogo ativo e estratégico em torno dos fatores críticos de sucesso é necessário para definir como cada membro da organização pode contribuir. Uma comunicação bem desenhada aumenta as oportunidades de sucesso.

O entrevistado da empresa B descreve que sua atuação exige capacidade técnica para realizar as tarefas e gerenciar o pessoal subordinado, propiciando um ambiente de trabalho

produtivo e desafiador, necessário para que se mantenha motivada uma equipe de alto nível como é a equipe de controladoria, sempre mantendo a ética profissional requerida pela profissão.

- Empresa C

O diretor de gestão de negócios na empresa C é responsável pelos setores comerciais, financeiro, contabilidade, fiscal e área de vendas, sendo sua função realizar reuniões com todos os gerentes e através do uso de indicadores de desempenho guiar-se quanto à obtenção de informações gerenciais de cada setor para realização do planejamento das ações que serão apresentadas e decididas pela diretoria executiva. Através da entrevista foi possível inferir que o diretor de gestão de negócios é um profissional generalista que está preocupado com a capacidade de formatar, legitimar e tornar acessíveis os dados de controle físico e financeiro da organização, buscando, analisando e fornecendo informações precisas para as tomadas de decisões, inclusive participando dessas decisões.

Ainda com base nas informações da entrevista, o gestor da área de gestão de negócios atua de forma criativa e proativa, com uma boa capacidade de comunicação, compreendendo a sistemática econômico-financeira e os aspectos técnicos do negócio. Sem essas concepções e consciência, a atuação do gestor fica bastante comprometida. As constantes mudanças no mundo dos negócios trouxeram novos padrões comportamentais e de desempenho na organização.

- Empresa D

Na visão da diretora financeira da empresa D, com a maior abertura do mercado o gestor deve passar por constante reciclagem para não ficar desatualizado. Em tempos de mudanças constantes e rápidas o profissional deve ser cada vez mais qualificado, exigindo uma nova postura profissional.

Ainda, conforme opinião da diretora financeira, em seu cargo é necessário possuir espírito investigativo, consciência crítica, ética, investir em educação continuada, pensar em termos de responsabilidade social e ambiental, ser criativo, ter iniciativa de liderança, se comunicar em mais de um idioma, ter habilidades sobre a tecnologia da informação e possuir habilidades interpessoais para colaboração e trabalho em equipe.

A diretora financeira complementa, afirmando que para uma eficaz atuação no âmbito de suas atividades é preciso ainda ser capaz de utilizar formas especiais de tratamento da clientela, ter maior participação no ambiente social, cooperando com os colegas e não os observando como adversários de mercado, além de buscar leituras que a conduzam a ampliar a sua visão da sociedade, da economia e dos aspectos legais.

Em contato com as várias unidades administrativas, das empresas A, B, C e D percebe-se que o *controller* ou a pessoa responsável pelas suas funções, estabelecerá os cuidados e os procedimentos que conduzirão a preservação dos ativos e execução eficiente das operações, com um aproveitamento maior dos recursos disponíveis à organização.

4.5 Atuação das unidades administrativas nas funções de controladoria, na visão dos gestores

As respostas do questionário aplicado junto aos gestores que atuam dentro da controladoria ou área que exerce suas funções, a seguir analisadas, visam complementar o alcance do terceiro objetivo específico, além de confrontar as funções da controladoria nas empresas com a literatura.

Conforme mencionado na seção Metodologia, as perguntas foram elaboradas em escalas intervalares com valores de 1 a 5 (1 nunca participa, 2 raramente participa, 3 participa às vezes, 4 participa quase sempre e, por último, 5 participa sempre) e tem a finalidade de apontar a participação da controladoria ou da unidade que realiza as funções de controladoria na organização.

- Empresa A

Na empresa A percebe-se forte atuação da controladoria no desempenho de atividades que apoiam o controle gerencial, sendo decisivo para mobilizar, utilizar e transmitir as informações aos diversos gestores para a tomada de decisão.

Com base nas respostas obtidas e na escala utilizada, as funções de gerenciar o departamento de contabilidade, elaboração e análise interpretativa das demonstrações contábeis e realizar planejamento tributário são mencionadas pelos dois respondentes como funções em que a controladoria da empresa “nunca participa”.

Na percepção dos respondentes, a controladoria da empresa “participa às vezes” das funções de análise do ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças) e coordenação e controle do planejamento; e “participa quase sempre” da avaliação da empresa como um todo, elaboração de planejamento, análise dos processos organizacionais, sugerindo medidas corretivas e interpretando o impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa.

Os dois respondentes concordam que a controladoria “participa sempre” das seguintes funções: elaboração de orçamento, coordenação e controle do orçamento, realizar avaliação de desempenho da organização, estudos de análise da viabilidade de projetos de investimentos, realizar controle interno, mensuração do resultado econômico e desenvolver condições para a realização da gestão econômica.

Estudos empíricos anteriores também apontaram funções semelhantes. Souza e Borinelli (2009), em pesquisa com anúncios de recrutamento em controladoria, esclareceram que as funções de controladoria estão direcionadas a nortear a organização e servir como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle para garantir a continuidade da empresa através do cumprimento de sua missão. Machado, Machado e Santos (2008), em um estudo de caso em empresa de grande porte, presenciaram as funções de elaboração, coordenação e controle do orçamento. Em Palazzo et al (2007), em uma amostra de 12 empresas de grande porte, na totalidade das empresas, a controladoria participa do processo de planejamento, seja na formulação das estratégias seja no fornecimento de informações. Quanto à etapa de controle, metade das empresas tem foco na avaliação de desempenho. Com relação ao sistema de informação todas as empresas confirmaram que é papel da controladoria fornecer informações confiáveis para a tomada de decisão.

- Empresa B

Nota-se na empresa B uma controladoria bem corporativa, abrangendo a empresa como um todo e trabalhando em conjunto com as diversas áreas e departamentos. A contabilidade e as informações geradas pela controladoria são bastante valorizadas, assim como o uso de artefatos gerenciais. A controladoria desempenha um papel-chave no desenho do fluxo de informações da organização para assegurar que elas contribuam para uma boa gestão.

Na visão dos respondentes da empresa B, a controladoria “participa às vezes” do desenvolvimento e gerenciamento do sistema de custos. Segundo ainda os três gestores respondentes, a controladoria “participa quase sempre” das funções de analisar o ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças), coordenar e controlar o planejamento, sugerir medidas corretivas, realizar estudos de análise da viabilidade de projetos de investimentos, realizar controle interno, assessorar auditoria externa, realizar auditoria interna, gerenciar o sistema de informações e realizar planejamento tributário.

Os respondentes concordam ainda que a controladoria da empresa B “participa sempre” das funções de: avaliação da empresa como um todo, elaboração de planejamento, elaboração de orçamento, coordenação e controle do orçamento, coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia), realizar análises financeiras, analisar os processos organizacionais, interpretação do impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa, apoio a tomada de decisão, desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação, gerenciar o departamento de contabilidade, elaboração e análise interpretativa das demonstrações contábeis, proteção, registro e controle patrimonial (ativos fixos), subsidiar o processo de gestão, mensuração do resultado econômico e desenvolver condições para a realização da gestão econômica.

As funções da controladoria da empresa B, na percepção dos gestores respondentes, são coerentes com o que expõe a literatura, pois, segundo Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), em uma pesquisa em manuais e obras de referências sobre as funções de controladoria, constatou-se que no Brasil as funções com maior destaque são planejamento, controle, contabilidade e elaboração e interpretação de relatórios, além de controles internos.

Outros estudos também corroboram as funções apresentadas pelos respondentes da empresa B. Em Lima et al (2011), em estudo realizado em uma instituição financeira, a controladoria busca promover a eficácia das decisões da alta administração, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando os motivos para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os traçados, sugerindo correções de rumo, transmitindo para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

- Empresa C

Na empresa C as funções de controladoria são desempenhadas pela área de gestão de negócios. Destaca-se que o diretor de gestão de negócios é responsável pelo monitoramento dos sistemas de controle de todos os departamentos da empresa.

Na visão dos gestores respondentes da empresa C, a área de gestão de negócios “raramente participa” nas funções de desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação, elaboração e análise interpretativa das demonstrações contábeis, assessorar auditoria externa, realizar auditoria interna e realizar planejamento tributário.

A área de gestão de negócios “participa às vezes” das funções de realizar avaliação de desempenho da organização, sugerir medidas corretivas, realizar controle interno e gerenciar o departamento de contabilidade, segundo os respondentes. E “participa quase sempre” da elaboração de planejamento, coordenação e controle do planejamento, realização de análises financeiras e proteção, registro e controle patrimonial (ativos fixos).

Os gestores respondentes são unânimes em afirmar que a área de gestão de negócios “participa sempre” das seguintes funções: análise do ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças), avaliação da empresa como um todo, elaboração de orçamento, coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia), coordenação e controle do orçamento, analisar os processos organizacionais, interpretação do impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa, estudos de análise da viabilidade de projetos de investimentos, apoio a tomada de decisão, gestão do sistema de informações gerenciais, subsidiar o processo de gestão, mensuração do resultado econômico e desenvolver condições para a realização da gestão econômica.

Levando em conta esses dados, percebe-se que a área de gestão de negócios da empresa C possui a tarefa de administrar as necessidades da empresa e ter seus objetivos entendidos por todos os seus membros e coordenar ação organizacional necessária ao alcance de tais objetivos, considerando as necessidades e exigências do mercado. Nesse contexto, o diretor de gestão de negócios está constantemente às voltas com a obtenção, análise e transmissão das informações das diversas áreas que embasem o processo decisório, avaliando alternativas de decisão, incorporando diretrizes, conciliando os interesses dos diversos gerentes, acompanhando a execução dos planos e monitorando os resultados.

Assim como o que se apresenta na empresa C, Mambrini, Beuren e Colauto (2002) destacam em sua pesquisa que a alta competitividade dos negócios e as constantes mudanças

nas diversas áreas da empresa demandam a maximização do desempenho e do controle empresarial. Dessa forma, os gestores exercem papel preponderante na empresa, apoiando os gestores dos diversos departamentos no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informação que permita integrar as várias funções e especialidades da empresa. Através do modelo de gestão, trabalha-se para identificar os objetivos da organização e contribuir para a eficiência e eficácia de suas operações, assegurando a continuidade do negócio e gerando os resultados esperados.

Em uma amostra de 86 empresas de capital aberto, Cavalcante (2010) afirma que em 74 companhias a função estratégica de controladoria consiste em interpretar o impacto econômico sobre a empresa, seguido pela avaliação de desempenho da empresa e pela projeção de cenários.

Assim, denota-se função estratégica semelhante na empresa C, pois a área de gestão de negócios participa no processo de obtenção dos melhores planos para o cumprimento da missão, visando o conjunto de recursos para realização dos eventos relativos às atividades de cada área da organização, levando em conta o mercado.

- Empresa D

Como já mencionado em seções anteriores, a diretoria financeira é a área que desempenha as funções de controladoria na empresa D. A diretora financeira busca contribuir para a eficácia econômico-financeira através da implementação de um modelo de avaliação de resultado e de desempenho que favoreça a tomada de decisão. Percebe-se a preocupação de conhecer os recursos disponíveis que permitam à organização o planejamento e o controle de variáveis que afetem o desempenho e o resultado das diversas atividades.

Na compreensão dos gestores da empresa D, a diretoria “participa sempre” nas funções de: análise do ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças), avaliação da empresa como um todo, elaboração, coordenação e controle do orçamento, realização da avaliação de desempenho da organização, realização de análises financeiras, análise de processos organizacionais, sugestão de medidas corretivas, estudos de análise da viabilidade de projetos de investimentos, apoio a tomada de decisão, desenvolvimento e gerenciamento do sistema de custos, gestão do sistema de informações gerenciais, subsidiar o processo de gestão e desenvolver condições para a realização da gestão econômica.

Esse resultado é compartilhado pelo que expõem Bezerra e Boff (2009), ao afirmarem que é importante que se tenha muito bem definido os objetivos e metas a serem alcançados pela organização, para então, a partir deles, determinar o tipo de informação necessária para o processo de tomada de decisão e alcance dos objetivos traçados, definindo-se também quais ações melhor se adaptam aos anseios da organização.

A diretoria financeira “participa quase sempre” na coordenação e controle do planejamento, coordenação dos esforços dos gestores das áreas, proteção, registro e controle patrimonial. Por sua vez, “participa às vezes” na avaliação de desempenho da organização e na interpretação do impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa.

Nas funções de elaboração, coordenação e controle do planejamento, realização de controle interno e realização de planejamento tributário, as respostas do questionário apontam que a área responsável pelas funções de controladoria na empresa D, a diretoria financeira, “raramente participa”. Merece destaque que o planejamento tributário fica a cargo da empresa de contabilidade contratada, atuando como assessora para atendimento das necessidades de administração da empresa e cumprimento de das normas legais de caráter contábil, tributária, fiscal e trabalhista, e consultora, apoiando a organização através de estudos, opiniões e instruções técnicas que auxiliam no crescimento e fortalecimento tributário e financeiro da empresa.

Os gestores concordam que a diretoria financeira “nunca participa” no desenvolvimento e gerenciamento do sistema de contábil de informação, gerenciamento do departamento de contabilidade, elaboração e análise interpretativa das demonstrações contábeis, assessoria da auditoria externa, realização da auditoria interna e mensuração do resultado econômico. Na empresa D, tais funções ficam a cargo da empresa de contabilidade contratada, que fornece as informações e suporte técnico aos departamentos existentes na empresa, com visitas periódicas para verificações e acompanhamento, elaborando relatórios e realizando um diagnóstico sobre as atividades e as rotinas da empresa, em busca da eficácia empresarial.

Theodoro e Beuren (2010), em uma amostra de 13 empresas, revelaram que 61,5% das empresas terceirizam a contabilidade, delegando essa função para escritórios de contabilidade; e 38,5% das empresas mantêm a contabilidade dentro da própria empresa. Das empresas que realizam sua própria contabilidade, uma fez esta opção para obter maior controle das informações da empresa, uma em virtude da legislação, uma devido ao porte da empresa e duas para garantir maior sigilo das informações e segurança aos investidores. Das empresas

que possuem contabilidade terceirizada, seis apontaram como motivação o custo de manter uma contabilidade própria e duas consideram que, além do custo, há o fato da complexidade da legislação fiscal. As decisões tomadas nessas empresas estão suportadas por outras fontes de informação, diferentemente da empresa D do presente estudo, que tem o adequado suporte do serviço de contabilidade terceirizado.

Observa-se, portanto, que, mesmo não existindo o órgão de controladoria na empresa D, as suas funções estão inseridas no contexto de gestão, relacionando-se com a mudança de comportamento e de atitudes, que englobam a terceirização da contabilidade e de atividades correlatas que são desenvolvidas pelo profissional da contabilidade, fornecendo o apoio para a tomada de decisões e alcance dos objetivos da organização.

4.6 Síntese dos Resultados

De acordo com os objetivos do estudo, pretendeu-se analisar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa denominada controladoria. A busca por respostas às questões levantadas durante a pesquisa deu-se com base no arcabouço da teoria da contingência, destacando a análise dos fatores contingenciais e o emprego de diferentes estratégias nas funções de controladoria dentro dos novos conceitos gerenciais. Dessa forma, buscou-se apresentar as funções de controladoria manifestadas nas diferentes estruturas organizacionais das empresas pesquisadas – no presente estudo, empresa com unidade administrativa controladoria formalmente estruturada e empresas sem a unidade controladoria estruturada.

Duas empresas possuem o órgão controladoria em suas estruturas organizacional e em duas delas, as funções da controladoria são realizadas por outras unidades administrativas. Com base na teoria contingencial, pode-se afirmar que não existe um modelo de estrutura organizacional para que as funções da controladoria sejam exercidas pelas empresas. Por outro lado, verificou-se que o porte da empresa representa um nível de complexidade organizacional que requer a realização de funções de controladoria de forma mais sistemática a fim de que as metas da organização possam ser alcançadas. Assim, destaca-se que, conforme o critério utilizado para classificar as empresas da amostra – média ou grande, segundo o número de empregados (SEBRAE, 2013) – as duas empresas que não possuem o órgão de controladoria formalmente estruturado são consideradas de médio porte, diferente

das outras duas empresas, que são de grande porte e têm unidades estruturadas de controladoria.

Levando em conta a data de constituição das empresas analisadas, verifica-se que das quatro empresas pesquisadas apenas uma tem idade inferior a 30 anos (24 anos), mas não pode ser considerada uma empresa recém-criada. Dessa forma, a idade, considerando as empresas objeto desse estudo, não representa um fator que distingue as empresas em relação às funções de controladoria realizadas na organização.

Através da análise do perfil dos gestores respondentes que, de alguma forma, estão envolvidos com as funções da controladoria nas empresas, percebe-se que a formação acadêmica mais evidenciada refere-se aos cursos de ciências contábeis e administração. A faixa etária mais encontrada está entre 36 a 45 anos. Além disso, observou-se, a partir das entrevistas e questionários, que, em geral, os objetivos dos profissionais no exercício das suas funções são semelhantes, a saber: interpretar os fatos e avaliar os resultados, e, no caso de resultado negativo, identificar pontos que precisam ser corrigidos; avaliar o passado para planejar o futuro; e acompanhar de perto a evolução dos planos traçados. Dentre as empresas que possuem o órgão formalmente estruturado, a participação da controladoria é requerida de maneira intensa na gestão estratégica da organização, atuando em seu planejamento e gestão estratégica. Essa atuação envolve a análise do ambiente externo e interno da empresa, apontando as fraquezas e forças da organização. Os achados denotam que a controladoria se utiliza de outras ciências para desempenhar bem o seu papel, em especial, o que se relaciona com os aspectos estratégicos e de gestão da informação na empresa.

Nas empresas em que não existe uma unidade administrativa denominada de controladoria, verifica-se a importância da área responsável pela contabilidade junto ao gestor responsável pelas funções da controladoria, com a finalidade principal de atender os usuários da informação para o processo de tomada de decisão gerencial. Vale ressaltar que essas empresas estão despertando para a importância de um órgão de controladoria estruturado no seu processo de gestão, visando o melhor controle de suas operações. A intenção de criar e desenvolver o órgão controladoria nas empresas foi verificada a partir das entrevistas realizadas.

Envolvendo o contexto das quatro empresas pesquisadas, denota-se a evolução das funções da controladoria, corroborando com a literatura, em que tais funções não estão mais voltadas apenas para registros contábeis, controle de orçamento e ações de curto prazo. A controladoria ou o órgão que desempenha suas funções é reconhecido pelas suas importantes

funções no gerenciamento estratégico, tático e operacional, sinalizada como uma área (ou conjunto de funções) de conhecimento complexo, que reúne várias ciências, justificada pela relação de benefício que produz dentro das empresas.

Outro aspecto importante percebido em todas as empresas pesquisadas é a importância atribuída aos controles internos e à gestão dos sistemas de informações gerenciais. A relevância de controles estruturados e sistemas de informações eficazes visam garantir que os ativos da empresa estejam protegidos de possíveis desvios, envolvendo, assim, aspectos operacionais e enfoques estratégicos para a continuidade da organização.

O papel central dos gestores de todas as empresas pesquisadas reside em agrupar as estratégias, o controle gerencial e os sistemas de informações de modo que suportem um curso alinhado de metas de longo prazo da organização. Primariamente, o papel dos gestores implica na responsabilidade pela gestão eficaz do controle gerencial e pela sugestão de melhorias, sendo que a decisão a respeito de como isso será feito é tomada pela alta administração.

Os gestores também devem desempenhar papel importante na decisão sobre como os sistemas gerenciais são utilizados, sendo capazes de influenciar a estratégia, participando dos problemas dos executivos das várias áreas, oferecendo apoio no que se refere às suas habilidades e competência, tanto indiretamente por meio dos processos que levam à escolha da melhor estratégia, e mais diretamente por meio de cálculos e discussões sobre custos.

Dentre as semelhanças nas empresas A e B, que possuem unidade administrativa controladoria estruturada, é que o surgimento desse órgão na empresa se deu pela necessidade de uma área de responsabilidade com capacidade de interagir com todas as demais áreas e em todas as etapas do processo de gestão: planejamento, execução e controle.

No que diz respeito às diferenças entre as empresas A e B, destaca-se o tamanho da estrutura organizacional controladoria. Na empresa A, a estrutura é formada pelo *controller*, analista de controladoria e área de custo. Já na empresa B encontra-se uma estrutura maior composta pela figura central do diretor e gerente de controladoria, sendo de responsabilidade direta destes a área de orçamento, custos, patrimônio, contabilidade, planejamento e reporte.

Outra diferença bem marcante é a utilização da contabilidade como ferramenta do exercício das atividades de controladoria. Enquanto na empresa A, a unidade não tem nenhum tipo de relação com a contabilidade, sendo utilizados apenas os relatórios contábeis, na empresa B a controladoria é diretamente responsável pela execução da contabilidade e das

informações geradas através de seus diversos relatórios econômico-financeiros, que são fortemente utilizados pela controladoria para a prática de suas funções.

Já nas empresas C e D, que não possuem unidade administrativa denominada controladoria, a principal diferença está na área contábil. Enquanto na empresa C há setor interno de contabilidade, a empresa D terceiriza este serviço. Com relação às semelhanças, ambas corroboram que as áreas responsáveis pelas funções de controladoria são responsáveis pelas informações para a tomada de decisão econômico-financeira e devem estar em sintonia com as funções principais do processo de gestão empresarial: planejar, organizar, coordenar e controlar.

É unânime dentre as empresas pesquisadas que melhorias ainda precisam ser feitas. Há, por parte de todos, esforços para promover melhorias de reestruturações organizacionais, implantação de novas tecnologias visando fornecer informações estratégicas mais confiáveis, denotando consciência por parte de todos os gestores sobre a importância de atingir ainda melhores níveis de excelência na condução dos negócios, objetivando a busca da otimização dos resultados econômicos.

Com o objetivo de ajudar as organizações no desempenho das suas diversas funções, destaca-se ainda o uso dos artefatos de contabilidade, que englobam uma série de conceitos, ferramentas, modelos, sistemas e outros. A Tabela 1 apresenta um resumo dos artefatos utilizados pelas empresas pesquisadas.

Tabela 1 – Resumo dos artefatos de contabilidade utilizados pelas empresas pesquisadas

Artefatos	Empresa				Total de artefatos utilizados
	A	B	C	D	
Métodos, critérios e sistemas de custeio:					
Custeio por Absorção	X	X		X	3
Custeio Baseado em Atividades					-
Custeio Pleno ou Integral					-
Custeio Variável					-
Custeio Direto			X	X	2
Custo Padrão					-
Custo de Reposição		X			1
Custeio Meta					-
Custeio do Ciclo de Vida					-
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>					-
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:					
Preços de transferência		X			1
Moeda constant		X			1
Valor presente		X			1
Retorno sobre o Investimento		X	X	X	3
Retorno sobre o Patrimônio Líquido		X	X	X	3
<i>Benchmarking</i>		X			1

<i>Economic Value Added</i> (EVA)	X	X	X		3
<i>Market Value Added</i> (MVA)			X		1
Filosofias e modelos de gestão:					
Planejamento (Estratégico e Operacional)		X	X	X	3
Orçamento	X	X	X	X	4
Simulação	X	X			2
<i>Beyond Budgeting</i>	X				1
Contabilidade por Responsabilidade	X		X		2
<i>Kaizen</i>					-
<i>Just in Time</i> (JIT)					-
Teoria das Restrições					-
Gestão Baseada em Atividades		X			1
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)					-
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X			1
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X	X		2
Gestão de Custos Inter-organizacionais					-
Análise de Cadeia de Valor		X			1
Planejamento Tributário	X	X	X	X	4
Total de Artefatos utilizados	6	17	10	7	40

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa

Conforme entrevista com os gestores das empresas pesquisadas percebeu-se que o termo artefato já é conhecido e disseminado pelas organizações. Todos fazem uso de muitos dos artefatos existentes atualmente, principalmente a empresa B, que utiliza 17 dos 33 artefatos apresentados na Tabela 1. O uso de um maior ou menor número dos artefatos varia de acordo com a necessidade de cada organização e da estrutura da área de controladoria ou da área que exerce as suas funções. Conforme se observa na Tabela 1, os artefatos mais utilizados pelas empresas que possuem a unidade administrativa de controladoria são custeio por absorção, *Economic Value Added* (EVA), orçamento, simulação e planejamento tributário. Nas empresas que não possuem a unidade administrativa controladoria os artefatos mais destacados são custeio direto, retorno sobre o investimento, retorno sobre o patrimônio líquido, planejamento (estratégico e operacional), orçamento e planejamento tributário. Destaca-se os artefatos Orçamento e Planejamento tributário como os únicos artefatos que são utilizados pelas quatro empresas investigadas.

A Tabela 2 apresenta um resumo geral do nível de participação das áreas de controladoria ou das áreas que realizam suas funções nas empresas investigadas, levando em conta o total de 11 respondentes das quatro empresas.

Tabela 2 – Resumo geral do nível de participação das áreas das empresas investigadas no desempenho das funções de controladoria

Funções	Nunca participa	Raramente participa	Participa às vezes	Participa quase sempre	Participa sempre
Análise do ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças)	-	-	2	3	6
Avaliação da empresa como um todo	-	-	-	2	9
Elaboração de planejamento	-	3	-	5	3
Coordenação e controle do planejamento	-	-	2	9	-
Elaboração de orçamento	-	-	-	-	11
Coordenação e controle do orçamento	-	-	3	-	8
Realizar avaliação de desempenho da organização	-	-	4	4	3
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)	-	-	-	1	10
Realizar análises financeiras	-	-	-	4	7
Analisar os processos organizacionais	-	-	-	2	9
Sugerir medidas corretivas	-	-	3	5	3
Interpretação do impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa	-	-	3	2	6
Estudos de análise da viabilidade de projetos de investimentos	-	-	-	3	8
Realizar controle interno	-	3	3	3	2
Apoio a tomada de decisão	-	-	-	1	10
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	3	3	-	1	4
Gerenciar o departamento de contabilidade	5	-	3	-	3
Elaboração e análise interpretativa das demonstrações contábeis	5	3	-	-	3
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	2	3	2	-	4
Proteção, registro e controle patrimonial (ativos fixos)	2	-	-	6	3
Assessorar auditoria externa	5	3	-	3	-
Realizar auditoria interna	5	3	-	3	-
Gestão do sistema de informações gerenciais	-	-	-	4	7
Subsidiar o processo de gestão	-	-	-	1	10
Realizar planejamento tributário	2	6	-	3	-
Mensuração do resultado econômico	3	-	-	-	8
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica	-	-	-	-	11

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa

É possível observar, na visão dos 11 respondentes, que a controladoria ou a unidade responsável por suas funções nas empresas pesquisadas participa sempre das seguintes funções: elaboração de orçamento e desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica. Na opinião dos respondentes, é quase unânime (10 respondentes) que a controladoria ou a área responsável por suas funções, coordena os esforços dos gestores das áreas, apoia a tomada de decisão, subsidiando o processo de gestão.

Por outro lado, diferente do que destaca a literatura, nenhum respondente afirmou que a controladoria ou a área responsável por suas funções participa sempre da coordenação e controle do planejamento. Nesse caso, nove respondentes afirmam que a participação é quase sempre e dois concordam que essa participação se dá somente às vezes.

Apesar das diferenças existentes entre a literatura e a realidade das organizações, percebe-se que há algumas funções apresentadas na literatura que são encontradas mais facilmente na realidade empresarial como, por exemplo, as funções inerentes às atividades de planejamento, orçamento e controle, indicando que grande parte das preocupações da controladoria ou da área que exerce suas suas funções deve estar voltada para a visão de futuro da organização, com uma postura proativa em relação à empresa. Destaca-se ainda que, mesmo não havendo o órgão controladoria, as funções de controladoria estão inseridas no contexto da gestão. A sua eventual implantação depende da necessidade e da estrutura organizacional e, em sendo necessário, está vinculada à mudança de comportamento e atitudes dos gestores.

5. CONCLUSÕES

A pesquisa foi desenvolvida com a proposta de responder ao seguinte questionamento: Quais as funções da controladoria em contextos organizacionais que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria? A partir desta questão foi delineada uma pesquisa qualitativa, cujos dados, referentes a quatro empresas, foram coletados por meio de entrevista, questionário e documentos das empresas, utilizando-se a Análise de Conteúdo como procedimento de análise.

A partir da revisão de literatura verificou-se que a controladoria, existirá em uma organização, independente de sua estrutura organizacional ter ou não uma unidade administrativa denominada controladoria. As empresas se diferenciam em vários aspectos (porte, tecnologia, atividade, ambiente e outros), mas algumas atividades estarão sempre presentes. Dessa forma, as funções de controladoria podem sofrer variações na forma como são realizadas, mas não no conjunto de funções a se desenvolver.

Considerando as recomendações da literatura, buscou-se analisar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria.

Para atingir o objetivo da pesquisa, partiu-se do pressuposto de que as funções da controladoria permeiam, de forma semelhante, qualquer contexto organizacional em que possua ou não a unidade administrativa controladoria formalmente estruturada. Entende-se ainda que a unidade controladoria, representada por suas funções (atribuições), dissemina-se na organização, visando à coordenação dos esforços para a busca da eficácia empresarial a partir do apoio ao processo de tomada de decisão dos vários gestores.

Buscou-se ainda esclarecer se a teoria da contingência fornece argumentos consistentes que possibilitam o entendimento das causas que levam a organização a reagir ao ambiente, como a delimitação da unidade administrativa controladoria ou áreas que realizam suas funções, abandonando sistemas tradicionais. A teoria da contingência defende que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais.

A pesquisa foi realizada com quatro empresas, sendo duas de médio porte e que não possuem o órgão de controladoria formalmente estruturado, e duas empresas de grande porte que têm unidades estruturadas de controladoria. Dentre as quatro empresas pesquisadas três foram constituídas há mais de 30 anos e apenas uma apresenta idade de 24 anos.

As empresas pesquisadas com a unidade administrativa controladoria e sem a unidade controladoria apresentam nível estratégico e operacional, contando com a utilização de sistema de informações e utilização de instrumentos gerenciais. As funções de controladoria manifestam-se através de técnicas que possibilitam planejar, executar e controlar de forma eficaz a gestão empresarial, objetivando manter o gestor informado sobre os eventos empresariais de cada área e da empresa como um todo.

Quanto ao perfil dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria, estes possuem em sua maioria faixa etária entre 36 a 45 anos. Na literatura pesquisada, a formação acadêmica recai principalmente sobre a contabilidade, seguida de administração e economia. Os resultados apontam a formação em ciências contábeis como a mais citada pelos sujeitos sociais da presente pesquisa, acompanhada dos cursos de administração e engenharia. O nível acadêmico dos respondentes, na sua maioria, é especialização/MBA, seguido de graduação e de mestrado.

Os gestores desempenham papel fundamental ao prover para a alta administração condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico-financeiro da organização. Conforme verificado na análise das entrevistas e do questionário aplicado, o papel dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria consiste em organizar e reportar dados relevantes, exercer uma força ou influência que induza os executivos a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa. Os gestores pesquisados buscam, através de suas qualidades e experiência, proporcionar às organizações cada vez mais diferenciação no mercado, buscando novas estratégias que propiciem a elas criar vantagem competitiva.

Por meio da análise de resultados conclui-se que nas empresas pesquisadas há a presença das funções de controladoria, tanto nas empresas que possuem a área formalmente estruturada quanto nas empresas em que não possuem a controladoria formalmente estruturada.

Nesse contexto, percebe-se que as empresas buscam, na realidade do mercado onde estão inseridas, adaptar-se às mudanças que ocorrem constantemente no ambiente externo, em que o grande desafio da controladoria ou da área que exerce suas funções é gerar informações que atendam às necessidades dos gestores no momento da tomada de decisão, alinhando-se com as necessidades de informações requeridas pelos gestores.

Observou-se que a controladoria funciona como uma área que incentiva mudanças, porém tais mudanças devem estar alinhadas com os objetivos estratégicos definidos pela organização e em conformidade com o que espera o mercado. O ambiente competitivo, a relevância das informações e dos sistemas de informações bem com o alinhamento das decisões com os objetivos estratégicos, através de indicadores de desempenho são fundamentais na definição da prática das funções de controladoria. Notou-se que a controladoria ou a área que exerce as suas funções funciona principalmente como órgão apto a unir e direcionar os esforços dos gestores dos diversos departamentos organizacionais para alcançar a maximização dos resultados da organização como um todo.

A principal diferença entre as empresas pesquisadas é a sua estrutura organizacional, tanto nas que possuem a unidade controladoria como nas que não a possuem. A estrutura orienta as atividades das empresas e, conseqüentemente, define planos e controles que influenciam na determinação de artefatos de contabilidade gerencial a ser utilizados e nas funções da controladoria necessárias para o processo de gestão. Esse fato corrobora o que preconiza a teoria da contingência, base teórica da presente pesquisa, na qual não existe modelo único ideal para questões organizacionais, pois fatores contingenciais como, por exemplo, a estratégia, tamanho e idade, podem influenciar a estrutura da empresa.

Ainda sob a ótica da teoria da contingência, apesar de haver funções similares nas empresas, verificou-se que variáveis como a estrutura organizacional, influenciam o ambiente e definem características e funções diversas de controladoria nas organizações. Dessa forma, isso pode ser comprovado pelo fato de que, apenas duas funções, dentre as 28 elencadas no questionário, foram mencionadas por todos os sujeitos sociais da pesquisa (11) como aquelas em que a controladoria ou a unidade responsável pelas suas funções participa: elaboração de orçamento e desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica.

De forma semelhante, verifica-se apenas um, dentre os 33 artefatos de contabilidade gerencial, que são utilizados pelas quatro empresas investigadas: orçamento.

Esta pesquisa não esgota as descobertas acerca do tema, mas intenciona, com seus achados, colaborar no direcionamento e no estímulo de novas pesquisas sobre a temática. Dessa forma, sugere-se novas pesquisas, ampliando o número de empresas a serem pesquisadas e a utilização de outras teorias organizacionais, além da teoria da contingência. Recomenda-se aprofundar e ampliar a pesquisa em empresas de pequeno e médio porte, comparando os resultados aqui obtidos com as práticas de controladoria nessas empresas, e ainda, identificar diferenças da controladoria entre empresas do terceiro setor, privadas e

públicas, apontando os fatores que determinam a aplicação do modelo de controladoria para cada tipo de organização.

REFERÊNCIAS

- 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. p. 343-355.
- ANDERSON, D. R.; SCHMIDT, L. A. **Practical controllership**. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.
- ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ANDREATTA, A.; SILVEIRA, A.; OLINQUEVITCH, J. L. A controladoria nas grandes indústrias têxteis do vale do Itajaí/SC. **Revista Caminhos**, Rio do Sul, v. 1, n. 10, p. 221-240, jan./dez. 2009.
- ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. rev. e amp. Lisboa: Edições 70, 2011.
- BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BATAGLIA, T. Z.; NAKAO, S. H.; GLETTE, F. V. F.; ALBANEZ, T.; NARDI, P. C. C.; SILVA, R. L. M. Relevância da controladoria: observação pela transição de uma empresa familiar para profissional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2006. Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 2006. 1 CD-ROM.
- BEUREN, I. M.; MOURA, V. M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 29, n.126, p. 59-67, 2000.
- _____. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P (Coord.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 16-38.
- BEUREN, I. M.; CZESNAT, A. O.; SILVA, M. Papel da controladoria na adequação às contingências ambientais das agroindústrias de carne e derivados listadas na Bovespa. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 12., 2009.. **Anais...** São Paulo: Usp, 2009. 1 CD-ROM.

BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. O.; LUZ, R. M. Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas. **Gestão & Regionalidade**. São Caetano do Sul, v. 28, n. 82, p. 19-34, 2012. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/7128/motivacoes-para-implantar-a-area-organizacional-de-controladoria-em-grandes-empresas/i/pt-br>>. Acesso em: 31 mai. 2012.

BEZERRA, F. A.; BOFF, M. L. Fatores relevantes na definição do posicionamento da controladoria no novo ambiente empresarial. **Revista Economia & Gestão**, Belo Horizonte, v. 9, n. 21, p. 31-53, set./dez. 2009.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, p. 1-23, 2º semestre, 2006.

BORINELLI, M. L.; SOUTES, D. O.; ZAN, A.; FREZATTI, F. *Relevance Lost*: uma releitura. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005. **Anais...** São Paulo: Usp, 2005. 1 CD-ROM.

_____. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

_____; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. **Anais...** São Paulo: Usp, 2007. 1 CD-ROM.

BORSATO, J. M. L. S.; PIMENTA, D. P.; LEMES, S. A influência da controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 3, p. 51-64, set./dez. 2010.

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

BRITO, C. A. **Um estudo exploratório sobre a atuação da controladoria nas empresas de factoring**. 2004. 174 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2004.

CALIJURI, M. S. S. *Controller* – o perfil e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 150, ano 33, p. 12-20, nov./dez. 2004.

CARNEIRO JUNIOR, M.; SOUZA, A.; CANTELLI, W. W. Controladoria informal: a gestão das PMEs pertencentes ao pólo gastronômico de Santa Felicidade – Curitiba - Paraná. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., Belo Horizonte. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 2006. 1 CD-ROM.

CARVALHO, M. F. **Uma contribuição ao estudo de controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. 1995. 251 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

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

CAVALCANTE, D. S. **Características da controladoria nas maiores companhias abertas listadas na BM&FBovespa**. 2010. 170 f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

_____; DE LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n.3, p. 113-134, jul./set. 2012.

CHANDLER, A. D. *Strategy and structure – chapters in the history of American industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press, 1962.

COELHO, E.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Revista Enfoque Contábil**, v. 31, n.2, p. 33-46, maio./ago. 2012. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/15490/9521>>. Acesso em: 30/09/2012.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORNACHIONE JUNIOR, E. B. **Sistemas integrados de gestão**. São Paulo: Atlas, 2001.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo e quantitativo**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Contexto**. Porto Alegre, v. 3, n. 5, p. 1-20, 2003. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/11680/6861>>. Acesso em: 30 mar. 2012.

CRUZ, B. R. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria**. 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CUNHA JUNIOR, A. M. **Mortalidade e sobrevivência das micro e pequenas empresas no estado da Paraíba (2001-2005): uma abordagem institucional**. 2009. 103 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2009.

DANIEL, M. M.; VESCO, D. G. D.; TARIFA, M. R. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do *controller* nas cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. **Anais...** São Paulo: Usp, 2007. 1 CD-ROM.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999. p. 104-131.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

FAGUNDES, J. A.; MARLY, P.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.; SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 78, set./dez. 2010.

FERNANDES, F. C. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada**: uma abordagem da gestão econômica. 2000. 256 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

FERNANDES, C. **Um estudo exploratório das funções da controladoria em pequenas e médias empresas**. 2009. 183 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Metodista de Piracicaba, Piracicaba, 2009.

FIETZ, E. E. Z.; COSTA, A.; BEUREN, I. M. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 12, n. 1, p. 29-41, jan./mar. 2007.

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

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

FREITAS, C. L.; LUNKES, R. J. Factores que interfieren en la toma de decisiones de los contadores gerenciales o *controllers* de los hoteles: Um estudio em el sector hotelero de Florianópolis, Brasil. **Estudios y Perspectivas en Turismo**, v. 20, n. 3. p. 542-562, 2011.

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

_____.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no context economic, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Management accounting profile of firms located in Brazil: a filed study. **Brazilian Administrative Review**, Curitiba, v. 2, n.1, p. 73-87, jan./jun. 2005.

GALLON, A. V.; PFITSCHER, E. D.; ALBERTON, L.; LIMONGI, B.; ROSA, F. S.; ROCHA, J. A. B. Contabilidade e Controladoria ambiental: auxílio na gestão da cadeia de arroz orgânico. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4., 2007. **Anais...** São Paulo: Usp, 2007. 1 CD-ROM.

GARCIA, E. A. R. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsector edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. 192 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GARCIA, A. S. **Introdução à controladoria**: instrumentos básicos de controle de gestão das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. London: Pitman Publishing, 1977.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901995000200008.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2012.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais. 6. ed. Rio de Janeiro: Record, 2002.

GOMES, R.; SOUZA, E. R.; MINAYO, M. C. S.; MALAQUIAS, J. V.; SILVA, C. F. R. Organização, processamento, análise e interpretação de dados: o desafio da triangulação. In: MINAYO, M. C. S.; ASSIS, S. G.; SOUZA, E. R. (Org.). **Avaliação por triangulação de métodos**: abordagem de programas sociais. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2005. p. 185-221.

GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; DORNELLES, J. A. A controladoria sob o enfoque gecon - gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Revista de Contabilidade CRC-SP**, São Paulo. p. 45-51, abr. 1997.

GUERREIRO R.; PEREIRA C. A.; REZENDE A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/96/96>>. Acesso em 28 abr, 2013.

GUIMARAES, I. C.; PARISI, C. PEREIRA, A. C.; WEFFORT, E. F. J. A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e *controllers*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, jul./set. 2009.

GÜNTHER, H. **Como elaborar um questionário** (Série Planejamento de Pesquisa nas Ciências Sociais, 1). Brasília, DF: UnB, Laboratório de Psicologia Ambiental, 2003.

HECKERT, J. B.; WILSON, J. D. **Controllership**. New York: Ronald Press, 1963.

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

JACKSON, J. H. **The comptroller**: his function and organization. Cambridge: Mass, 1949.

JOHNSON, M. E.; FRANCISCO FILHO, V. P. Controladoria. In: MENDES, J. T. G. (Coord.). **Finanças empresariais**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. p. 59-68.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 147 f. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

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

KERLINGER, F. N. **Metodologia de pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. Tradução de Helena Mendes Rotundo. São Paulo: EPU, 2003.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **As empresas e o ambiente**. Petrópolis: Vozes, 1973.

LIMA, F. B.; DE LUCA, M. M. M.; SANTOS, S. M.; PONTE, V. M. R. P. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 43-72, jan./mar. 2011.

Disponível em:

<<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=197017517003>>. Acesso em: 30 mar. 2012.

LUFT, J. L. Long-Term change in management accounting: perspectives from historical research. **Journal of Management Accounting Research**, v. 9, p. 163-197, 1997.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBARGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/138/167>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

MACDONALD, L. D.; RICHARDSON, A. J. Alternative perspectives on the development of American management accounting: Relevance Lost induces a renaissance. **Journal of Accounting Literature**. Gainesville, v. 21, p. 120-156, 2002.

MACHADO, L. S.; MACHADO, M. R. R.; SANTOS, E. J. Atuação da controladoria em uma empresa de médio porte: um estudo de caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**.

Florianópolis, v. 1, n. 10, p. 53-67, jul./dez. 2008. Disponível em:

<<http://redalyc.uaemex.mx/pdf/762/76212303003.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2012.

MAIA, H. H. R.; PINTO, J. S. Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 1999.

MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, v. 27, n. 133, p. 41-50, 2002.

Disponível em:

<<http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista133/controladoria.htm>>.

Acesso em: 20 abr. 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a01.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2012.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, P. L. C. L. A entrevista não-estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 39, n. 4, p. 823-847, jul./ago. 2005. Disponível em: <http://cmapspublic.ihmc.us/rid=1HXT2LHJX-JPHT4Y-78M/MATTOS-Pesq.NA_oEstruturada2005.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2012.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 5, n. 2, p. 38-59, maio./ago. 2011.

MORAES, R. C. Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., João Pessoa. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 2007. 1 CD-ROM.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. Edição executiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSCOVE, S.; SIMKIN, Ma.; BAGRANOFF, N. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n. 31, p. 45-65, jan./abr. 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v14n31/v14n31a04.pdf>>. Acesso em: 01 maio 2012.

MÜLLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 105-120, jan./abr. 2010. Disponível em: <http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/177/588>. Acesso em 01 dez. 2012.

_____. Evidências de Institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração Faces Journal**, Belo Horizonte, v. 9, n. 2, p. 43-63, abr./jun. 2010. Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=194014448004>>. Acesso em 10 mai. 2012.

NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M.; TERRA, P. R. S. A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: evidência de uma *survey* comparativa entre empresas de capital brasileiro e norte-americano. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2005. 1 CD-ROM.

_____; REGINATO, L.; VEIGA, L. R. A atuação da controladoria em um ambiente envolvendo os modelos de governança corporativa alemão e latino-europeu. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007,. **Anais...** São Paulo: Usp, 2007. 1 CD-ROM.

_____; _____. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; _____. **Controladoria**: instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, E. L. **A utilização da controladoria para o gerenciamento de pequena empresa do setor metal-mecânico do médio Vale do Itajaí**. 2005. 237 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria**: fundamentos do controle empresarial. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, L. M. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 2002.

_____; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, L. R.; PONTE, V. M. R. O papel da controladoria nos fundos de pensão. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 5, p. 97-114, jan./jun. 2006.

ORO, I. M.; DITTADI, J. R.; CARPES, A. M. S.; BENOIT, A. D. O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 44, p. 5-15, abr./jun. 2009.

PALAZZO, J.; CARVALHO, L. F.; RESENDE NETO, A.; FALLEIROS, A. E. S.; LEMES, S. O papel da controladoria no processo de gestão em empresas de grande porte da cidade de Uberlândia. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 4., 2007. **Anais....** Resende: Seget, 2007. Disponível em: <http://www.aedb.br/anais-seget07/arquivos/ge/1149_papel_controladoria.PDF>. Acesso em: 24 dez. 2012.

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

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

PEREIRA, E.; NAGANO, M. S. Gestão estratégica de custos. In: SCHMIDT, Paulo (Coordenador.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 103-130.

PETERS, M. R. S. **Controladoria internacional**. São Paulo: DVS Editora, 2004.

PONTE, V. M. R.; SANTOS, E. S. O papel da controladoria segundo o enfoque da gestão econômica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 1999. 1 CD-ROM.

PYKE, F.; SENGENBERGER, W. Industrial Districts and Local Economic Regeneration. **International Institute for Labour Studies, International Labour Organisation**. Geneva, 1990.

RIBAS, M.; MACIEL, E. R.; KELM, M. L. Os caminhos percorridos pela ciência contábil e os desafios contemporâneos da controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Brasília, DF: Cfc, 2008. 1 CD-ROM.

RICARDINO, Á. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo, 2005.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2008.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function: the work of the managerial accounting**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1993.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, A. L. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANDRINI, J. C.; MATUCHESKI, S. Cultura organizacional: perfil preponderante nas empresas da grande Curitiba, na observação de alunos de pós-graduação da UFPR. In:

ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2007. 1 CD-ROM.

SANTOS, R. V.; CASTELLANO, A. C. F.; BONACIM, C. A. G.; SILVA, L. P. O papel do *controller* em empresas de grande porte. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 2005. 1 CD-ROM.

SANTOS, F. S.; MACEDO, M. A. S. Análise comparativa entre o arcabouço teórico e a demanda do mercado de trabalho na área de controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 2012. 1 CD-ROM.

SCHIER, C. U. C. **Controladoria como instrumento de gestão**. Curitiba: Juruá Editora, 2007.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. Fundamentos de Controladoria. São Paulo: Atlas, 2006.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Critérios de classificação de empresas: EI – ME - EPP**. 2013. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em: 09 mar. 2013.

SELL, G. K. **Uma sistemática para inserir a contabilidade gerencial no processo decisório nas pequenas e médias empresas**: um estudo de caso. 2004. 109 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SHERIDAN, T. T. Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints. **Management Accounting Research**. v. 6, n.3, p. 287-294, 1995.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – Do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad27/Revista_27_parte_5.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2012.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

_____. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

_____; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2007. 1 CD-ROM.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 2009. 1 CD-ROM.

SOUZA, M. V. **Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria.** 1993. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

TEIXEIRA, O. C. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações.** 2003. 134 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. V. S. M.; NOSSA, V. Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, p. 108-127, 2011.

THEODORO, A. J.; BEUREN, I. M. Suporte de informações da controladoria na gestão de empresas centenárias do estado do Rio Grande do Sul – Brasil. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 11, n. 1, p. 212-231, jan./jun. 2010.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática.** 6. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1980.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

WAHLMANN, G. C. **Um estudo exploratório sobre a atividade de controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba.** 2003. 106 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Faculdades Integradas Módulo, Caraguatatuba, 2003.

WILSON, J. D.; COLFORD, J. P. **Controllershhip.** 3. ed. New York, 1981.

WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllershhip: the work of the managerial accountant.** 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.



APÊNDICE A PROTOCOLO DE PESQUISA

1 VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

1.1 Título

AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS DIFERENCIADAS

1.2 Questão de Pesquisa

Quais as funções da controladoria em contextos organizacionais que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria?

1.3 Objetivo do Estudo

- Analisar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria.

1.4 Objetivos Específicos:

- Verificar as características das unidades de análise e de controladoria e o perfil do responsável pelas suas funções nas empresas pesquisadas;
- Caracterizar as empresas em termos de estrutura organizacional;
- Identificar o papel dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria nas empresas em estudo.
- Investigar semelhanças e diferenças das funções da controladoria nas empresas objeto de estudo;

1.5 Pressupostos da pesquisa

As funções da controladoria permeiam, de forma semelhante, qualquer contexto organizacional em que possua ou não a unidade administrativa controladoria formalmente estruturada. Entende-se ainda que a unidade controladoria, representada por suas funções/atribuições, dissemina-se na organização, visando à coordenação dos esforços para a busca da eficácia empresarial a partir do apoio ao processo de tomada de decisão dos vários gestores.

2 PROCEDIMENTOS DE CAMPO

2.1 Metodologia da pesquisa

Pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, adotando-se o estudo de caso múltiplo como ferramenta investigativa. Utiliza-se procedimentos bibliográfico e documental, e as técnicas de análise descritiva de dados e análise de conteúdo.

2.2 Unidade de Análise

A empresa A atua nos segmentos de engenharia de infraestrutura, serviços ambientais, incorporação, finanças, operando com mais de 5.000 colaboradores. A empresa B atua na distribuição de ferro para construção, tubos e perfis, cantoneiras, barras chatas, pregos, telhas, chapas e insumos de aço, destacando-se como líder regional em seu setor, contando com cerca de 2.000 funcionários. A empresa C atua na venda de soluções e serviços voltados ao atendimento do varejo, sendo uma das empresas pioneiras a se especializar no segmento de automação comercial na região nordeste do país, e se destaca pela oferta de soluções completas, incluindo equipe própria de desenvolvimento, implantação e suporte de produtos e serviços, contando com 60 funcionários. A empresa D é atuante na fabricação e comércio de tintas, vernizes e impermeabilizantes, oferecendo produtos para residências, estabelecimentos comerciais e industriais e possui 100 colaboradores no seu quadro.

2.3 Sujeitos sociais da pesquisa

Gestores responsáveis pelas funções da controladoria e demais gestores das empresas.

2.4 Fontes de Evidência

Fonte de dados primários: Roteiro de entrevista semi-estruturada e questionário.

Fontes de dados secundários: Documentos da empresa.

3 QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

As questões do estudo objetivam confrontar a literatura, que versa sobre as funções da controladoria, com a prática empresarial, entendendo-se que tais funções devem ser exercidas em qualquer estrutura organizacional. Assim, considera-se, com base na teoria da contingência, que as funções e atividades da controladoria devem existir em um contexto empresarial em que existe uma unidade (área/departamento) administrativa específica com essa denominação e em um cenário onde não existe tal unidade formalmente estruturada, independente do porte da empresa. Dessa forma, busca-se confirmar que a controladoria – representada por suas funções – existirá em qualquer empresa ou negócio, organizada formalmente ou não, de forma voluntária ou involuntária, devendo acompanhar todas as fases do processo de gestão na busca pela eficácia organizacional.

4 GUIA PARA O RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO

Para fazer um relatório de estudo de caso deve ser seguida a estrutura analítica linear recomendada para trabalhos acadêmicos. Nesta pesquisa, apresenta-se a seguinte estrutura:

- Introdução: apresentação do contexto da pesquisa e sua justificativa, as questões de estudo, os objetivos, a motivação e a metodologia da pesquisa;
- Referencial teórico: formado por quatro subseções. A primeira seção apresenta o tema controladoria, ressaltando sua evolução e conceitos; a segunda apresenta a unidade administrativa controladoria, relatando a posição do órgão, além de apresentar uma discussão sobre a existência ou não da unidade (departamento) de controladoria; em seguida são discutidas as funções da controladoria; e, por último, apresentados os resultados de estudos empíricos anteriores sobre as funções da controladoria em ambientes com estrutura formal e não formal do órgão;
- Metodologia: caracterização da pesquisa e apresentação dos procedimentos metodológicos adotados no estudo;
- Resultados da pesquisa: análise de conteúdo dos resultados encontrados e apresentação dos comentários confrontando-os com o arcabouço teórico;

- Conclusão: apresentação da conclusão do estudo, considerações finais, contribuições sobre a pesquisa, limitações e sugestões para futuros estudos;
- Referências: material bibliográfico utilizado na pesquisa;
- Apêndices: material produzido pelo pesquisador que serviu de apoio para a coleta de dados.



APÊNDICE B QUESTIONÁRIO

A controladoria compreende em seu contexto uma preocupação fundamental com a gestão, em especial com o fornecimento de informações econômicas para dar suporte ao processo de gestão empresarial, no qual os gestores tomam suas decisões visando a otimização do desempenho da organização. Ainda que não exista o órgão Controladoria em uma empresa, suas funções são executadas por outras áreas/gestores que assumem essa responsabilidade.

Esta pesquisa destina-se a investigar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria. Trata-se de um projeto de pesquisa de dissertação de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade, Controladoria e Finanças, da UFC/CE, do aluno Rodrigo Oliveira Miranda, sob a orientação da Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca.

Este questionário busca obter dados para verificar a percepção dos gestores sobre as funções da Controladoria, considerando a formalização ou não da unidade administrativa controladoria nas organizações. Ressalta-se que a pesquisa é de cunho acadêmico e, conforme acordado com as empresas, sua identificação será mantida sob sigilo.

Sua participação é muito importante para a pesquisa. Por favor, encaminhar este formulário para ro.miranda87@hotmail.com ou ro.miranda87@uol.com.br.

1ª Parte: Perfil do respondente

1. Sexo:

() Masculino () Feminino

2. Faixa etária:

() até 25 anos () de 36 à 45 anos
 () de 26 à 30 anos () de 46 à 50 anos
 () de 31 à 35 anos () acima de 51 anos

3. Nível de formação acadêmica:

() Nível Técnico () Doutorado
 () Graduação () Pós-Doutorado
 () Especialização / MBA () Mestrado
 () Outro(s): _____

4. Área de formação acadêmica

- () Ciências Contábeis () Administração () Economia
 () Engenharia () Direito
 () Finanças () Outro(s): _____

5. Área de atuação dentro da empresa:

Resposta: _____

6. Tempo de atuação no cargo:

- () 0 a 3 anos () 3 a 6 anos () 6 a 10 anos
 () 10 a 20 anos () acima de 20 anos

7. Em que tipo de perfil você se encaixa?

- () Proprietário/Sócio () Gerente
 () Diretor () Coordenador

Outro(s): _____

2ª Parte: As funções da Controladoria na organização

8. Quais são os artefatos (ferramentas, materiais, instrumentos de apoio para a realização de suas atividades, que se dividem em métodos: critérios e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; e filosofias e modelos de gestão) utilizados pela controladoria ou pela responsável por suas funções?

Artefatos	Sim	Não
Métodos, critérios e sistemas de custeio:		
Custeio por Absorção		
Custeio Baseado em Atividades		
Custeio Pleno ou Integral		
Custeio Variável		
Custeio Direto		
Custo Padrão		
Custo de Reposição		
Custeio Meta		
Custeio do Ciclo de Vida		
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>		
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:		
Preços de transferência		

Moeda constant		
Valor presente		
Retorno sobre o Investimento		
Retorno sobre o Patrimônio Líquido		
<i>Benchmarking</i>		
<i>Economic Value Added (EVA)</i>		
<i>Market Value Added (MVA)</i>		
Filosofias e modelos de gestão:		
Planejamento (Estratégico e Operacional)		
Orçamento		
Simulação		
<i>Beyond Budgeting</i>		
Contabilidade por Responsabilidade		
<i>Kaizen</i>		
<i>Just in Time (JIT)</i>		
Teoria das Restrições		
Gestão Baseada em Atividades		
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)		
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>		
Gestão Baseada em Valor (VBM)		
Gestão de Custos Inter-organizacionais		
Análise de Cadeia de Valor		
Planejamento Tributário		

9. Qual o grau de atuação (participação) da controladoria ou do gestor responsável pelas funções da controladoria listadas abaixo na sua organização? Marque com um X em apenas uma das cinco opções, conforme o grau de participação.

Funções da Controladoria	1. Nunca participa	2. Raramente participa	3. Participa às vezes	4. Participa quase sempre	5. Participa sempre
01. Análise do ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças)					
02. Avaliação da empresa como um todo					
03. Elaboração de planejamento					
04. Coordenação e controle do planejamento					
05. Elaboração de orçamento					
06. Coordenação e controle do orçamento					
07. Realizar avaliação de desempenho da organização					
08. Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)					

09. Realizar análises financeiras					
10. Analisar os processos organizacionais					
11. Sugerir medidas corretivas					
12. Interpretação do impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio da empresa					
13. Estudos de análise da viabilidade de projetos de investimentos					
14. Realizar controle interno					
15. Apoio a tomada de decisão					
16. Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação					
17. Gerenciar o departamento de contabilidade					
18. Elaboração e análise interpretativa das demonstrações contábeis					
19. Desenvolver e gerenciar o sistema de custos					
20. Proteção, registro e controle patrimonial (ativos fixos)					
21. Assessorar auditoria externa					
22. Realizar auditoria interna					
23. Gestão do sistema de informações gerenciais					
24. Subsidiar o processo de gestão					
25. Realizar planejamento tributário					
26. Mensuração do resultado econômico					
27. Desenvolver condições para a realização da gestão econômica					
28. Outros					

10. Qual o tipo de postura assumida pelo órgão denominado controladoria, ou pelos gestores que exercem as funções de controladoria (conforme itens 01 a 28 acima) diante das demais áreas da empresa?

- () Suporte aos gestores de todos os níveis / Consultora
- () Fiscalizadora / Auditora

() Assessoramento apenas para a alta administração

() Outra(s): _____



APÊNDICE C ROTEIRO DE ENTREVISTA

A controladoria compreende em seu contexto uma preocupação fundamental com a gestão, em especial com o fornecimento de informações econômicas para dar suporte ao processo de gestão empresarial, no qual os gestores tomam suas decisões visando a otimização do desempenho da organização. Ainda que não exista o órgão Controladoria em uma empresa, suas funções são executadas por outras áreas/gestores que assumem essa responsabilidade.

Esta pesquisa destina-se a investigar as funções da controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria. Trata-se de um projeto de pesquisa de dissertação de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade, Controladoria e Finanças, da UFC/CE, do aluno Rodrigo Oliveira Miranda, sob a orientação da Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca.

A entrevista busca obter dados para analisar semelhanças e diferenças das funções da controladoria em ambientes organizacionais diferenciados e identificar o papel dos gestores com relação a essas funções.

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS GESTORES DA CONTROLADORIA NAS EMPRESAS QUE POSSUEM ESSA UNIDADE ADMINISTRATIVA

1. Há uma unidade organizacional (área ou departamento) denominada controladoria? Caso exista uma missão estabelecida, por favor, especificar.
2. A qual área o órgão controladoria se reporta (se subordina) dentro da estrutura organizacional da empresa?
3. Quais setores estão subordinados à controladoria (ao *controller*)?
4. Como se denomina o cargo do responsável pela unidade organizacional controladoria?
5. Quais as atividades e funções desempenhadas pela unidade organizacional controladoria?
6. Considerando a posição no organograma e as atividades desempenhadas, você entende que a unidade organizacional controladoria é um órgão de linha ou um órgão de *staff*?
7. Quais as suas considerações acerca das contribuições da área organizacional de controladoria para a empresa?

8. Em sua opinião diante do cenário atual da empresa, qual(is) aspectos seriam relevantes para o aprimoramento da participação da controladoria na gestão empresarial?

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS GESTORES QUE REALIZAM FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NAS EMPRESAS QUE NÃO POSSUEM A UNIDADE CONTROLADORIA NA SUA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

1. Qual a denominação da(s) unidade(s) organizacional(is) que exerce(m) as funções de controladoria (subsidiar o processo de gestão, garantir informações adequadas, monitorar os efeitos das decisões, colaborar com os gestores na busca da eficácia de sua área, administrar as sinergias, existentes entre as áreas, zelar pelo bom desempenho da organização, viabilizar a gestão econômica, criar condições para se exercer controles, contribuir para o aperfeiçoamento de processos internos, desenvolver relações com usuários internos e externos)?
2. A quem (ou a qual área) essas unidades se reportam na estrutura organizacional da empresa?
3. Qual (is) a(s) denominação (ões) do(s) responsável (is) pela unidade(s) organizacional(is) que exerce(m) as funções de controladoria?
4. Como se dá o processo de geração de informações gerenciais na organização e quem reporta os resultados?
5. A quem se destinam as informações gerenciais geradas?
6. Quais são os artefatos (ferramentas, materiais, instrumentos de apoio para a realização de suas atividades, que se dividem em: métodos, critérios e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; e filosofias e modelos de gestão) utilizados pelas áreas que fornecem suporte ao processo decisório da empresa?
7. Na atual estrutura organizacional, você acredita que as funções de suporte ao processo de decisório são satisfatórias e contribuem para a gestão econômica da empresa e otimização do seu resultado?
8. Na sua opinião a criação de um órgão formal denominado controladoria contribuiria para a gestão empresarial ou a estrutura organizacional atual adéqua-se as demandas informacionais dos gestores?