

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

**UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA CONTROLADORIA NAS 100 MAIORES
EMPRESAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

ALESSANDRA DE OLIVEIRA MACHADO

FLORIANÓPOLIS

2008

ALESSANDRA DE OLIVEIRA MACHADO

**UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA CONTROLADORIA NAS 100 MAIORES
EMPRESAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito para a obtenção de título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Profº Dr. Rogério João Lunkes.

FLORIANÓPOLIS

2008

ALESSANDRA DE OLIVEIRA MACHADO

**UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA CONTROLADORIA NAS 100 MAIORES
EMPRESAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Esta dissertação foi julgada aprovada para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 06 de agosto de 2008.

Prof^a. Sandra Rolim Ensslin, Dra.
Coordenadora do Programa

Apresentado à Comissão Examinadora composta pelos professores:

Prof^o. Rogério João Lunkes, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Presidente

Prof^o. Altair Borgert, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Membro

Prof^o. Romualdo Douglas Colauto, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Minas Gerais
Membro

Aos Grandes Amores da Minha Vida:
A Deus,
A minha Mãe e
ao meu Pai (*in memory*).
Ao meu Esposo,
e aos meus maravilhosos Filhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da minha vida, pela certeza do seu amor para comigo, por sempre mostrar sua presença. Hoje olho para trás e vejo que minhas realizações não teriam sido possíveis sem a Tua Graça... Obrigada Senhor!

A vocês meus amores. Mesmo que eu descreva alguns dos seus gestos de amor, não lhes farei justiça. Perdoem-me por não colocar tudo, precisaria de mais folhas que a própria dissertação.

À Roselei – minha mãe amada, amiga, fortaleza, equilíbrio, discernimento... Como poderei agradecer tudo o que fizeste por mim? Orações, dedicação, carinho, comidas especiais, lanchinhos no carro a caminho da rodoviária; pelas noites em claro; pelas lágrimas e angústias acalmadas... Não só no mestrado como em toda a minha vida! Minha mãe querida, muito obrigada por tudo, mas principalmente pelo exemplo que és para mim como mulher, mãe e cristã, tenho muito orgulho de ser sua filha.

Ao meu Pai Amado e ao querido tio Nado – que Deus os levou muito cedo (para nós), obrigada pelo muito que deixaram marcados em minha vida.

À Gracinha – minha querida vó, que aos seus 90 anos nos ensina muito mais que todos juntos, pelas suas orações, pelos seus conselhos, pelo seu sorriso... Sua sabedoria e fé são incomparáveis. Muito obrigada minha amada.

Ao Milton – meu amantíssimo esposo, companheiro, amigo, fortaleza, paixão, compreensivo, paciente, incentivador, pai dedicado... A você minha vida, obrigada pelos momentos de alegria que vivemos juntos, pelas soluções que juntos arrumamos, pelos nossos projetos e sonhos, pelos filhos amados, pelos cuidados com eles, por cobrires minha ausência, obrigada por todo apoio, por revisares e participares tão intensamente dos meus trabalhos. Amor, somente agradecer não faz justiça ao que você representa para mim... Então faço uma promessa: Prometo estar mais presente :-) ... Muito obrigada, meu amor. Te Amo Muito.

Ao Milton Cesar – meu filho amado, que aos seus 12 anos teve cuidado de pai para comigo, em seus gestos de amor, com sua preocupação pelo meu cansaço, vindo me abraçar e beijar dizendo “vai descansar mãezinha, de nada adianta você

acabar a dissertação e ficar doente”. Por assumir suas responsabilidades escolares, sem minha ajuda e nos momentos mais difíceis melhorando ainda mais as suas notas, e olha que já são boas. Pela participação direta na minha dissertação fazendo a planilha das 100 maiores empresas de Santa Catarina, buscando os dados das empresas na internet poupando-me alguns dias de trabalho. Filho, tudo isto foram provas diárias de amor.

À Aline – minha filha amada, que aos seus 8 anos teve cuidado de mãe para comigo, com seus carinhos, beijos e abraços; com sua preocupação em trazer um suco ou uma água no computador. Cobrindo-me quando pegava no sono, exausta no sofá (isto os dois faziam muito bem). Pela dedicação as suas tarefas escolares por assumir seu estudo com responsabilidade tirando lindas notas, pelas suas produções textuais e bilhetinhos maravilhosos que sempre me encheram de força e muitas vezes me levaram as lágrimas.

Filhos amados – presentes de Deus em nossas vidas. Agradeço a compreensão de minhas ausências, saibam que todo este amor, seus beijos e abraços me deram forças e foram os meus “*PIT STOPS*”, me reabastecendo e impulsionando a continuar a luta. Tenho muito orgulho das pessoas maravilhosas que vocês estão se tornando – Amo vocês meus filhos. Prometo que as coisas vão melhorar e terei mais tempo para nós!

A Vó Tínia (*in memory*) – minha sogra-mãe, agradeço a Deus pela oportunidade de tê-la em nossa vida e poder cuida-la nos momentos finais de sua vida. A senhora foi uma benção que deixou muitas saudades.

A Karla e Manoel Henrique - meus irmãos amados, que muito brincamos, corremos, que muito abraçados choramos; muito obrigada por fazerem parte da minha vida, por torcerem por mim e darem suas contribuições como podiam. Amo Vocês.

Aos meus cunhados, minhas cunhadas, sobrinhos, tios... Agradeço as orações, o carinho, a torcida... Obrigada turma.

Ao Cleber – primo de meu esposo que desde 2006 mora conosco. Sua presença foi apoio e retaguarda, brincando com as crianças, ensinando o Milton Cesar a tocar violão, sua presença suavizou a vida das crianças. Obrigada “cara”.

À Zuleide e família – minha secretária e amiga, que às vezes fez papel de filha, para minha sogra, ajudando-me nos cuidados com ela, quando eu não podia

estar presente. Pelo cuidado com meus pequenos, até mesmo deixando os seus em casa para que eu pudesse viajar a Florianópolis. Por tudo, muito obrigada Zuleide.

As minhas grandes amigas Claudia e Zoraide que sempre me deram apoio e ajuda no que precisava, pelos ombros e pelos ouvidos, pelos conselhos e pelo carinho. A Claudia pela revisão desta dissertação, você tem que me cobrar! Muito obrigada garotas.

Aos meus novos e maravilhosos amigos: Luciana e Sérgio, vocês foram presença de Deus em minha vida, pois trouxeram alegria e companheirismo, nesta época tão difícil, sinto saudades dos nossos lanchinhos, das caronas, da pizza, dos trabalhos em equipe... Quero agradecer o apoio na época que a Dona Altinisa mais precisou de mim. Muito obrigada a vocês dois, meus amigos.

Ao Marcelo Júnior, meu sobrinho e afilhado, que construiu o site da pesquisa. “Cara” nem sei como te agradecer. Muito obrigada.

A Elisabeth Kraemer, pelas contribuições na minha vida, e principalmente por ser a mãe da minha grande amiga, Luciana. Muito obrigada!

Ao meu chefe Profº Msc. Tomaselli por quem tenho muito carinho, admiração e respeito. Obrigada Professor, Mestre e Amigo.

Ao Profº Trapp e a UNIVILLE – Universidade da Região de Joinville, pelo apoio e incentivos nestes últimos tempos, muito obrigada.

A Profº Mirian que muito me apoiou nesta etapa. Querida amiga. Obrigada!

Aos professores que “ensinaram e encantaram”, deixando marcas profundas e que levarão a minha admiração incondicional. Obrigada!

Em especial agradeço ao Profº. Doutor Rogério que, muito contribuiu para a construção desta. Aprendi muito com o senhor professor. Muito Obrigada!

Com admiração agradeço aos grandes Doutores Laffin e Bernadete. Por irem além do saber, da ciência, e que cativaram a todos, fazendo com que nós produzíssemos além do que nós mesmos esperávamos.

As empresas que participaram com suas informações, que foram fontes de minha inspiração – a minha gratidão.

A Maura, que foi além do seu trabalho procurando facilitar a minha vida, muito obrigada!

E a todos que direta e indiretamente me ajudaram a ser uma pessoa melhor e que não foram citados nestas páginas, muito obrigada e que Deus os abençoe.

**Acima de tudo o amor
(I Cor. 13,1-13)**

¹ Ainda que eu falasse línguas, as dos homens e dos anjos,
se eu não tivesse amor, seria como sino ruidoso ou como címbalo estridente.

² Ainda que eu tivesse o dom da profecia,
o conhecimento de todos os mistérios e de toda ciência;
ainda que eu tivesse toda a fé, a ponto de transportar montanhas,
se não tivesse o amor, eu não seria nada.

³ Ainda que eu distribuísse todos os meus bens aos famintos,
ainda que entregasse o meu corpo às chamas,
se não tivesse o amor, nada disso me adiantaria.

⁴ O amor é paciente, o amor é prestativo; não é invejoso,
não se ostenta, não se incha de orgulho.

⁵ Nada faz de inconveniente, não procura seu próprio interesse,
não se irrita, não guarda rancor.

⁶ Não se alegra com a injustiça, mas se regozija com a verdade.

⁷ Tudo desculpa, tudo crê, tudo espera, tudo suporta.

⁸ O amor jamais passará. As profecias desaparecerão,
as línguas cessarão, a ciência também desaparecerá.

⁹ Pois o nosso conhecimento é limitado;
limitada é também nossa profecia.

¹⁰ Mas, quando vier a perfeição, desaparecerá o que é limitado.

¹¹ Quando eu era criança, falava como criança,
pensava como criança, raciocinava como criança.
Depois que me tornei adulto, deixei o que era próprio de criança.

¹² Agora vemos como em espelho e de maneira confusa;
mas depois veremos face a face.

Agora o meu conhecimento é limitado,
mas depois conhecerei como sou conhecido.

¹³ Agora, portanto, permanecem estas três coisas:
a fé, a esperança e o amor.

A maior delas, porém é o amor.

MACHADO, Alessandra de Oliveira. *Um estudo sobre o perfil da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina*. 2008. 181 fl. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008.

Orientador: Profº. Dr. Rogério João Lunkes.

RESUMO

A definição e as características da controladoria configuram-se como tema central da pesquisa. Estes aspectos formam a questão, que consiste em “Qual o perfil da controladoria na prática das 100 (cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina-SC?”. Buscando responder a esta questão, teve-se como cerne o objetivo geral em Identificar o perfil de atuação da controladoria na prática das 100 (cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina. Para isto utilizou-se a metodologia de pesquisa descritiva, transversal, quali-quantitativa, do tipo levantamento, com a população de 100 empresas, sendo que desta amostra trinta e duas responderam. Os resultados mostram que a maioria das empresas tem a unidade organizacional controladoria constituída. Foram identificados aspectos quanto à Estrutura Interna, dando-se ênfase aos Recursos Humanos e o Sistema de Informação, pois os resultados em alguns aspectos foram divergentes da literatura. A pesquisa fez uma abordagem diferenciada quanto às atividades executadas, questionando aos respondentes sobre quais as áreas eram parceiras na execução de algumas atividades. Outros aspectos abordados foram às dificuldades que a controladoria encontra na gestão das informações e os respondentes apontaram os caminhos utilizados na busca das soluções. A pesquisa também diagnosticou os aspectos que refletem as exigências Profissionais e Pessoais requeridas para o desenvolvimento dos trabalhos do *controller*.

Palavras-Chaves: Controladoria, Características, Estado de Santa Catarina.

MACHADO, Alessandra de Oliveira. A study on the profile of the controllership in the 100 bigger companies of the State of Santa Catarina. 2008. 181 fl. Dissertation (Mastership in Accounting), Program of After-Graduation in Accounting. Federal university of Santa Catarina. Florianópolis, Brazil - 2008. Person who orientates: Prof^o. Dr. Rogério João Lunkes

ABSTRACT

The definition and the characteristics of the controllership are configured as central subject of the research. These aspects form the question, that consists of "Which the profile of performance of the controllership in practical of the 100 (one hundred) bigger companies located in the State of Santa Catarina-SC". Searching to answer to this question, it was had as objective generality in Identifying the profile of performance of the controllership in the practical of the 100 (one hundred) bigger companies located in the State of Santa Catarina. For this it was used methodology of descriptive research, transversal, quali-quantitative, of the type survey, with the population of 100 companies, being that of this sample thirty and two they had answered. The results show that the majority of the companies has the consisting controllership organization unit. Aspects had been identified how much to the Internal Structure, giving to emphasis to the Human resources and the System of Information, therefore it was gotten resulted different of literature. The research made a differentiated boarding how much to the activities executed, questioning to the respondents on which the areas they were partners in the execution of some activities. The results had been diverse. Other boarded aspects had been to the difficulties that the controllership finds in the management of the information and the respondents had pointed the ways used in the search of the solutions. The research also diagnosed the aspects that reflect required the Professional and Personal requirements for the development of the works of controller.

Word-Key: Controllership, Characteristics, State of Santa Catarina.

LISTA DE FIGURAS

Figura nº 1 – Visão esquemática do objeto de estudo da controladoria	32
Figura nº 2 – Associação dos objetivos da controladoria com sua missão	55
Figura nº 3 – Estrutura da controladoria – conforme Padoveze	67
Figura nº 4 – Estrutura da controladoria – conforme Oliveira <i>et al.</i>	68
Figura nº 5 – Estrutura das Áreas Internas da Controladoria. ECBC Perspectiva 3 ...	71
Figura nº 6 – Parte inicial do questionário de pesquisa	91
Figura nº 7 – Distribuição regional da amostra	96

LISTA DE ORGANOGRAMAS

Organograma nº1 – Controladoria como órgão de linha.....	63
Organograma nº 2 – Controladoria como órgão responsável pela gestão econômico-financeira	64
Organograma nº 3 – Controladoria como órgão de <i>staff</i>	64
Organograma nº 4 – Controladoria como órgão de linha – de acordo com a ECBC ..	65

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico nº 1 – Tempo de vida das empresas	101
Gráfico nº 2 – Número de funcionários	101
Gráfico nº 3 – Cargos dos pesquisados	102
Gráfico nº 4 – Característica da controladoria	103
Gráfico nº 5 – Cargo do responsável	104
Gráfico nº 6 – Cargos por similaridade	104
Gráfico nº 7 – Subordinação no organograma da organização	105
Gráfico nº 8 – Tipos de cursos escolhidos em cada graduação	106
Gráfico nº 9 – Tipos de cursos de pós-graduação	107
Gráfico nº 10 – Tem missão constituída	108
Gráfico nº 11 – Estrutura interna da controladoria	110
Gráfico nº 12 – Médias das atividades realizadas – contabilidade	112
Gráfico nº 13 – Atividades realizadas – contabilidade	113
Gráfico nº 14 – Médias das atividades realizadas – sistema de informação	117
Gráfico nº 15 – Atividades realizadas – sistema de informação	117
Gráfico nº 16 – Média das atividades realizadas – planejamento	120
Gráfico nº 17 – Atividades realizadas – planejamento	121
Gráfico nº 18 – Média das atividades realizadas – diversas	124
Gráfico nº 19 – Atividades realizadas – diversas	125
Gráfico nº 20 – Relacionamento com as demais áreas da empresa	129
Gráfico nº 21 – Nível de autoridade da controladoria no organograma da empresa	130
Gráfico nº 22 – Percentual do papel desempenhado pela controladoria	131
Gráfico nº 23 – Papel desempenhado pela controladoria	133
Gráfico nº 24 – Classificação percentual das exigências feitas ao <i>controller</i>	137
Gráfico nº 25 – Exigências profissionais do <i>controller</i> na organização	138
Gráfico nº 26 – Exigências pessoais do <i>controller</i> na organização	139
Gráfico nº 27 – Quanto ao sistema de informação gerencial	140
Gráfico nº 28 – Ferramentas e responsabilidades da controladoria	141

Gráfico nº 29 – Medidas financeiras utilizadas	142
--	-----

LISTA DE QUADROS

Quadro nº 1 – A necessidade de se conhecer a prática	26
Quadro nº 2 – Tópicos de fundamentação da controladoria	28
Quadro nº 3 – O objeto da controladoria	30
Quadro nº 4 – Tópicos que compõe a conceituação do Objeto da controladoria	33
Quadro nº 5 – Conceitos da controladoria como área do conhecimento	35
Quadro nº 6 – Ciências relacionadas à controladoria	37
Quadro nº 7 – Contribuições das ciências à controladoria	41
Quadro nº 8 – Contribuições utilizadas entre as ciências	44
Quadro nº 9 – Controladoria como unidade organizacional.....	47
Quadro nº 10 – Síntese das definições sobre controladoria como unidade organizacional.....	49
Quadro nº 11 – Missão da controladoria.....	52
Quadro nº 12 – Objetivos da controladoria	54
Quadro nº 13 – Tipos de serviços oferecidos pela virtual <i>controllersh</i> ip	57
Quadro nº 14 – Subordinação da controladoria	59
Quadro nº 15 – A Autoridade da controladoria na organização empresarial	61
Quadro nº 16 – A Autoridade de <i>Staff</i> e Linha	62
Quadro nº 17 – Divisão das áreas da controladoria.	66
Quadro nº 18 – Relação de autores pesquisados que discutem a organização interna da controladoria	68
Quadro nº 19 – Áreas internas da controladoria.....	69
Quadro nº 20 – Organizações das áreas internas da controladoria – ECBC – Perspectiva 3.....	70
Quadro nº 21 – Funções da controladoria.	72
Quadro nº 22 – Relação dos autores utilizados na identificação das atividades da controladoria.....	75
Quadro nº 23 – Atividades realizadas pela função – escrituração contábil e fiscal ...	76
Quadro nº 24 – Atividades realizadas pela função – planejamento e controle	78
Quadro nº 25 – Atividades realizadas pela função – sistemas de informação gerencial.....	80

Quadro nº 26 – Síntese das funções e das atividades da controladoria.....	81
Quadro nº 27 – Definição do <i>controller</i>	82
Quadro nº 28 – Características pessoais e profissionais do <i>controller</i>	84
Quadro nº 29 – Divisão das características pessoais e profissionais do <i>controller</i>	85
Quadro nº 30 – Estratégias e atividades para a pesquisa, tendo como instrumento o questionário	90
Quadro nº 31 – Relação da Amostra – por atividades	95
Quadro nº 32 – Delimitação da pesquisa.....	98
Quadro nº 33 – Missão da controladoria.....	109
Quadro nº 34 – Atividades compartilhadas – contabilidade societária e financeira ..	114
Quadro nº 35 – Atividades compartilhadas – contabilidade fiscal.....	115
Quadro nº 36 – Atividades compartilhadas – proteção aos ativos da empresa	116
Quadro nº 37 – Atividades compartilhadas – sistema gestão de pessoas.....	118
Quadro nº 38 – Atividades compartilhadas – sistema de informação	119
Quadro nº 39 – Atividades compartilhadas – sistema contábil	119
Quadro nº 40 – Atividades compartilhadas – nível de planejamento	122
Quadro nº 41 – Atividades compartilhadas – processos do planejamento	123
Quadro nº 42 – Atividades compartilhadas – elementos do planejamento	123
Quadro nº 43 – Atividades compartilhadas – finanças.....	126
Quadro nº 44 – Atividades compartilhadas – atendimento ao usuário externo.....	127
Quadro nº 45 – Atividades compartilhadas – coordenação organizacional	128
Quadro nº 46 – O papel da Controladoria em relação aos processos	132
Quadro nº 47 – Tipo do papel desempenhado pela controladoria - nas empresas ..	134
Quadro nº 48 – Dificuldades na gestão de informações e os caminhos para superar.....	136
Quadro nº 49 – Relação das medidas de desempenho apresentados pelos respondentes	143
Quadro nº 50 – Estrutura interna da unidade organizacional - controladoria.....	145
Quadro nº 51 – Atividades exercidas pela controladoria – por percentual de indicação.....	146
Quadro nº 52 – Características Pessoais e Profissionais – por percentual de indicação	149
Quadro nº 53 – Relação das 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina.	179

LISTA DE TABELAS

Tabela nº 1 – Número de estabelecimentos, por atividade e porte, no Estado de Santa Catarina, no ano de 2005	93
Tabela nº 2 – Distribuição regional das empresas que responderam.....	99
Tabela nº 3 – Cidades da administração central	100
Tabela nº 4 – Cidades das unidades no Estado de Santa Catarina	100
Tabela nº 5 – Síntese dos cursos de pós-graduação	107
Tabela nº 6 – Subordinados à controladoria com mais de 50% indicações.....	111
Tabela nº 7 – Dificuldades apresentadas pelas empresas	135

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	21
1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	21
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	22
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	24
1.3.1 Objetivo Geral.....	24
1.3.2 Objetivos Específicos	24
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	25
1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	26
2 REFERENCIAL TEÓRICO	28
2.1 CONTROLADORIA	28
2.1.1 Controladoria como ramo do conhecimento	29
2.1.1.1 O Objeto da controladoria	30
2.1.1.2 Conceito da controladoria como ramo do conhecimento	34
2.1.1.3 Ciências que a controladoria utiliza para a realização de suas atribuições.....	36
2.1.2 Controladoria como unidade organizacional.....	46
2.1.2.1 Missão da controladoria	51
2.1.2.2 Objetivos da controladoria.....	53
2.1.2.3 Tipos de controladoria.....	56
2.1.3 Organização da controladoria.....	58
2.1.3.1 Posição hierárquica da controladoria	58
2.1.3.2 A controladoria no organograma da organização empresarial.....	63
2.1.3.3 Estrutura da controladoria	65
2.2 FUNÇÕES BÁSICAS DA CONTROLADORIA	71
2.2.1 Escrituração Contábil e Fiscal	74
2.2.2 Planejamento e Controle	76
2.2.3 Sistema de Informação Gerencial – SIG	79
2.3 O PERFIL DO <i>CONTROLLER</i> : AS CARACTERÍSTICAS PESSOAIS E PROFISSIONAIS DO PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA	82
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	87
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	87
3.2 PROCEDIMENTOS	89

3.3 UNIVERSO E AMOSTRA.....	91
3.3.1 Universo	92
3.3.2 Amostra	93
3.3.3 Perfil das empresas da amostra	95
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	97
3.5 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA.....	97
3.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	98
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	99
4.1 RESULTADOS DAS PESQUISAS	99
4.1.1 Identificação das empresas	100
4.1.2 Identificação da controladoria	102
4.1.3 Identificação da missão da controladoria.....	108
4.1.4 Identificação da estrutura interna da unidade organizacional - controladoria	109
4.1.5 Identificações das funções, atribuições e atividades desenvolvidas pela controladoria	112
4.1.5.1 Atividades relacionadas à contabilidade	112
4.1.5.2 Atividades relacionadas ao sistema de informações.....	116
4.1.5.3 Atividades relacionadas ao planejamento	120
4.1.5.4 Outras Atividades	124
4.1.6 Relacionamento com as demais áreas.....	128
4.1.7 Nível de autoridade.....	129
4.1.8 Papel desempenhado pela controladoria	130
4.1.9 Dificuldades na gestão da informação e os caminhos para superar.....	135
4.1.10 Exigências profissionais e pessoais do “ <i>controller</i> ”	137
4.1.11 Sistema de Informação Gerencial – Ferramentas e Responsabilidades da Controladoria	140
4.1.12 Medidas de Desempenho	142
4.2 COMPARAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO COM OS RESULTADOS RELEVANTES DA PESQUISA.....	143
4.2.1 Missão da controladoria.....	144
4.2.2 Subordinação no organograma da organização.....	144
4.2.3 Estrutura interna da unidade organizacional - controladoria.....	145
4.2.4 Atividades da controladoria	146
4.2.5 Exigências profissionais e pessoais do <i>controller</i>	148
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	150
5.1 CONCLUSÕES	150
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	152
REFERÊNCIAS	154

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	163
ANEXOS.....	166
APENDICE	178

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresenta-se o delineamento desta investigação científica, identificando o objeto, o problema, a questão e seus objetivos.

1.1. APRESENTAÇÃO DO TEMA

Esta dissertação tem como objeto de estudo a Estrutura Conceitual da Controladoria. Seu tema permeia os diversos focos relacionados à Controladoria. Deslandes *et al* (1994, p. 37) consideram que tema é a indicação da área de interesse que se pretende investigar. Estes continuam alertando que “trata-se de uma delimitação ainda bastante ampla”. Pretende-se aqui fazer uma breve apresentação do que vem a ser Controladoria.

Há aceção que a Controladoria vem se consolidando como unidade organizacional (ou outra nomeação que o valha), nas empresas. Isto pode ser verificado nos jornais e revista de recrutamento onde se observa que cada vez mais o aumento da solicitação de profissionais que atendam à esta área, conforme apurados por Marian e Machado (2007).

A Controladoria também é definida como uma área do conhecimento; nesta linha aparecem as mais variadas considerações, pois há definições que consideram-na como uma ciência que se utiliza de outras ciências, entretanto isto não é unânime nem consensual, pois outros a definem como uma evolução da contabilidade, conforme apresentado no item 2.1.1.

Toda esta dualidade (doutrina que admite a coexistência de dois princípios) evidencia a importância deste estudo bem como a necessidade de dissertar as várias visões, existentes na literatura, a respeito da controladoria, mesmo que de forma não conclusiva.

Buscando uma maior delimitação do tema, aborda-se a problemática que trará direcionamento ao estudo.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Para direcionar esta investigação é premente a identificação do problema a ser colocado em discussão, Borinelli (2006, p.9) afirma que “a pesquisa só se justifica quando busca a solução para um ou mais problemas, e que este processo científico, começa com a correta identificação do que deve ser investigado”. Theóphilo (2004), Kerlinger (1980), Deslandes (1994), Andrade (2002), Longaray (2003), Salomon (1999), Triviños (1987) sintetizam pesquisa como sendo a investigação de um problema em busca de uma solução, através de discussão e de tratamento científico da questão.

Este estudo apresenta como problema a fragilidade do arcabouço teórico da Controladoria, pois a literatura apresenta inconsistências desta teoria nas mais diversas obras publicadas, tanto no Brasil quanto em outros países. Lunkes *et al* (2007, p. 1-3) afirmam que a “Controladoria é uma área de estudos que carece de definições e conceituações claras, isto inclui um conjunto básico de funções”. A falta de um conceito consistente é apontada por vários autores. Entre eles está Borinelli (2006), que corrobora esta argumentação com base em: Carvalho (1995), Anthony e Govindarajan (2001), Pipkin (1989), Garrison e Noreen (2001), Purtill *apud* Cytron (2005), Ricardino (2005).

Nakagawa (1993, p. 13) afirma que “por se tratar de uma atividade relativamente nova no Brasil é muito natural que ainda parem muitas dúvidas sobre o papel do *controller*”.

A dificuldade em encontrar consenso no que vem sendo escrito sobre o *controller* ou sobre a controladoria, é identificada na diversidade de obras nacionais. Borinelli (2006, p. 17) apresenta esta divergência, argumentando que:

Em Catelli (2001), as funções de Controladoria relativas à Contabilidade para fins externos não são consideradas. Tal situação se repete em praticamente, todos os livros brasileiros de Controladoria, à exceção de Peters (2004) [...] em autores como: Anderson e Schmidt (1961), Hassler e Harlan (1958) Siegel *et al* (1995), é que os autores focam tanto no gerencial, quanto nas atividades relacionadas ao atendimento de demanda externa.

É válido ressaltar que não existe teoria sem a associação com a prática. Porém, não se pode afirmar que a literatura que se tem hodiernamente é de fato uma teoria válida em Controladoria. Assim Borinelli (2006, p.21) considera:

[...] se o corpo de idéias vigentes na literatura sobre a Controladoria não é consensual [...] não se pode afirmar, então, que seja aceito pela comunidade como descrições adequadas. Ademais, há o fato de não se poder afirmar que fenômeno Controladoria tenha sido observado, de forma abrangente, cientificamente, uma vez que não são muitos os trabalhos empíricos que tenham buscado tal intento.

Diante das evidências sobre a fragilidade do arcabouço teórico e apontado à falta de estudos empíricos, surge a necessidade de se conhecer a prática de Controladoria no Estado de Santa Catarina.

Tendo em vista as abordagens anteriores, considera-se que o problema desta pesquisa tem um enfoque de classificação, enquadra-se esta pesquisa quanto a sua natureza de acordo com Theóphilo (2004) em **empírico-conceitual**.

Quanto a questão da pesquisa, Triviños (1987, p. 107) argumenta que a ela tem que apresentar algumas características, para que contribua com o estudo, para isto ela deve:

- Representar o que o investigador deseja esclarecer;
- Ser profundamente orientadora;
- Ter precisão, clareza e objetividade;
- Deve partir das idéias colocadas na formulação do problema e dos objetivos da investigação e
- Podem indicar, entre as variáveis que a formam, relações de covariação, associação, dependência, causalidade etc. ou, simplesmente, frequências, absolutas e relativas.

Considerando que Lunkes *et al* (2007, p. 1-3) afirmam que o problema com Controladoria consiste na “fragilidade do arcabouço teórico” e, partindo do pressuposto que as práticas das organizações fornecem importantes indicações que facilitam a seleção de pressupostos de atuação (um conjunto nuclear de funções) da controladoria, esta dissertação busca encontrar uma resposta a seguinte questão: **Qual o perfil de atuação da controladoria na prática das 100 (Cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina?**

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

A apresentação dos objetivos tem a intenção de identificar as ações necessárias para alcançar a resposta a pergunta formulada. Quanto ao objetivo geral, Oliveira *et al* (2003, p. 132) consideram que “o pesquisador deve mostrar a importância do assunto e a temática proposta”. Já quanto ao específico define que “deve-se ressaltar a idéia específica a ser desenvolvida”.

Com ênfase ao exposto, identificam-se os seguintes objetivos:

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar o perfil de atuação da controladoria nas 100 (Cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina.

1.3.2 Objetivos Específicos

a) Investigar a realidade da prática de controladoria das 100 (cem) maiores empresas que operam no Estado de Santa Catarina.

- b) Identificar as funções e atividades exercidas pela controladoria e/ou *controller* nas empresas pesquisadas;
- c) Descrever as funções e atividades da controladoria.
- d) Analisar os resultados encontrados frente a literatura sobre o tema.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Este estudo caracteriza-se como uma dissertação, pois, de acordo a definição da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT (1984), dissertação consiste em:

[...] documento que apresenta o resultado de um trabalho, experimental ou exposição de um estudo científico recapitulativo, de tema único e bem delimitado em sua extensão, com o objetivo de reunir, analisar e interpretar informações. Deve evidenciar conhecimento de literatura existente sobre o assunto e a capacidade de sistematização do candidato, sendo realizada sob a orientação de um pesquisador, para obter o título de mestre.

Por ser uma dissertação, se valida este estudo, pois o mesmo se propõe a recapitular a estrutura conceitual da controladoria. Visto que esta já apresentou os problemas pertinentes ao tema, cabe aqui apresentar as justificativas do estudo, por que é importante realizar esta dissertação.

Para Longaray *et al* (2003, p.64 e 65), justificar o estudo consiste em: “discorrer de forma breve, mas completa, sobre a relevância da pesquisa a que se propõe”.

As relevâncias que justificam o mérito de sua realização estão detalhadas no Quadro nº 1.

Justificativas segundo Oliveira et al (2003)	Justificativas desta Dissertação
Quanto ao avanço do conhecimento	Ao explorar novas opções da conceituação de controladoria, busca-se o avanço do conhecimento e o melhoramento do arcabouço teórico.
Demonstrando o estágio atual do tema	Com o estudo dialético da controladoria, poderá se demonstrar o estágio atual do tema.
O avanço por comparação que os frutos da pesquisa poderão fazer.	Neste aspecto ao levantar o <i>status quo</i> da Controladoria, a pesquisa poderá ser utilizada para comparar com o resultado obtido em outros ambientes ou em outro momento, proporcionando uma gama de informações que servirão para confrontos futuros.
Confirmar determinadas realidades	Não foi realizado um estudo comparativo entre a conceituação da Controladoria a pesquisa empírica no Estado de Santa Catarina. Com a pesquisada a prática da controladoria nas 100 (cem) maiores empresas em SC., poderá ser delineado o mapeamento do <i>status quo</i> da Controladoria no referido Estado, confirmando assim a realidade.

Quadro nº 1 – A necessidade de se conhecer a prática.

Fonte: com base em Oliveira et al (2003, p. 132).

As justificativas terão reflexos pois, apresentaram quais dos elementos que integram os conceitos da Controladoria são confirmados na prática e refletidos nas 100 (cem) maiores empresas que operam no Estado de Santa Catarina.

Outro aspecto é que os gestores terão uma fonte de informações da realidade da prática de Controladoria predominante no Estado de Santa Catarina.

1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Esta dissertação está organizada em cinco capítulos sendo que o primeiro apresenta o tema a ser pesquisado e seus delineamentos. A fundamentação conceitual está contemplada no segundo capítulo, onde se discute a estrutura conceitual da controladoria dando ênfase às suas funções e atividades. O terceiro capítulo aborda a caracterização metodológica empregada na pesquisa empírica. No quarto capítulo se apresentam os resultados da pesquisa realizada nas 100 (cem) maiores empresas do Estado de Santa Catarina. O último capítulo apresenta as

considerações e recomendações dos resultados obtidos com o confronto entre teoria e a prática da controladoria no Estado de Santa Catarina.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo aborda a controladoria em seus aspectos conceituais, bem como as suas funções básicas e as características pessoais e profissionais do *Controller*.

2.1 CONTROLADORIA

A controladoria pode ser considerada tanto uma denominação atribuída a um determinado departamento, dentro de uma empresa, como pode ser uma área do conhecimento que se utiliza de outras ciências. Este dualismo coexiste e não se excluem. Para tanto, subdividiu-se a fundamentação da controladoria em três tópicos, conforme apresentado no Quadro 2.

Tópicos	Abordagem
2.1.1 A controladoria como ramo do conhecimento	Qual o seu objeto? Quais as ciências que a controladoria utiliza para a realização de suas atribuições?
2.1.2 Controladoria como unidade organizacional	Qual a missão? Quais os objetivos da controladoria?
2.1.3 Organização da controladoria	Quais as possíveis formações hierarquias da controladoria? Como está enquadrada a controladoria no sistema empresarial? Quais os organogramas da controladoria? Qual o posicionamento da controladoria na empresa? Qual o nível de autoridade (linha ou <i>staff</i>)?

Quadro nº 2 – Tópicos de fundamentação da controladoria.

Fonte: a autora.

Por serem complementares aos tópicos, também estão fundamentadas as funções, as atividades e o profissional da controladoria, o *controller*, a partir do tópico 2.2.

2.1.1 Controladoria como ramo do conhecimento

De acordo com Minayo *et al* (1994, p. 9-10), “do ponto de vista antropológico, podemos dizer que sempre existiu preocupação do “homo sapiens” com conhecimento da realidade. [...] A ciência é apenas uma forma de expressão desta busca, não exclusiva, não conclusiva, não definitiva”. Ferreira (1986, p. 404) comenta que:

Ciência [Do lat. scientia.] Conhecimento. Saber que se adquire pela leitura e meditação; instrução, erudição e sabedoria. Conjunto organizado de conhecimentos relativos a um determinado objeto, especialmente os obtidos mediante a observação, a experiência dos fatos e um método próprio. Soma de conhecimentos práticos que servem a um determinado fim. A soma dos conhecimentos humanos considerados em conjunto.

Unindo a visão de Minayo *et al* (1994) e Ferreira (1986), é válido considerar a ciência como sendo a preocupação no conhecimento da realidade, na busca em formar um conjunto organizado de conhecimentos relativos a um determinado objeto, apesar desta busca não ser exclusiva, nem conclusiva e nem definitiva. Porém, cabe ressaltar o comentário de Minayo *et al* (1994, p. 10) que:

O campo científico, apesar de sua normatividade, é permeado por conflitos e contradições. E para nomear apenas uma das controvérsias que aqui nos interessa, citamos o grande embate sobre a cientificidade das ciências sociais, em comparação com as ciências da natureza. Há os que buscam a uniformidade dos procedimentos para compreender o natural e o social como condição para atribuir o estatuto de “ciência” ao campo social. Há os que reivindicam a total diferença e especificidade do campo humano.

Estudar a controladoria e seu objeto é mergulhar neste ambiente transbordante de realidade social, com seus dinamismos individual e coletivo, afetando e sendo afetado por eles. Para se considerar a controladoria uma área do conhecimento, é preciso identificar o seu objeto.

2.1.1.1 O Objeto da controladoria

O objeto é considerado, segundo Longaray (2003, p. 29), “o fato que norteia os estudos de uma ciência”. Já para Borinelli (2006), o objeto de uma área de estudo consiste no delineamento de seu campo de atuação, sua área de eficácia, ou seja, qual o seu foco. Segundo Oliveira *et al* (2003, p. 52), “toda ciência tem objeto definido, e a delimitação serve para orientar o campo de ação de cada ciência”.

Quanto à Controladoria, são várias as interpretações e argumentações dos autores sobre o que vem a ser o seu objeto. A literatura não é consensual neste ponto, evidenciando a dificuldade e a fragilidade do arcabouço teórico.

Autores	Objeto de Estudo
Kanitz (1977, p. 6)	Um campo de atuação muito mais amplo, dinâmico e interessante. Abrange praticamente <u>toda a empresa</u> . (grifo próprio)
Perez Júnior <i>et al</i> (1997, p. 37).	É assessora da <u>gestão da empresa</u> , fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da <u>visão sistêmica</u> , integrando informações e reportá-las para facilitar o <u>processo decisório</u> . (grifo próprio)
Almeida <i>et al</i> (in CATELLI 2001, p.344)	A controladoria tem como campo de atuação: <u>As organizações econômicas</u> , caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente, [...] estando presente uma <u>visão sistêmica</u> de todas as demandas de informação, sejam elas internas ou externas. (grifo próprio)
Almeida <i>et al</i> (in CATELLI, 2001, p. 345)	A controladoria estará voltada para modelar a correta <u>mensuração da riqueza (patrimônio dos agentes econômicos)</u> , a estruturação do modelo de gestão – notadamente os relacionados com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informações. A interação multidisciplinar é verificada pela agregação de conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação, entre outros. (grifo próprio)
Padoveze (2004, p. 8)	Os eventos econômicos e as <u>mutações patrimoniais</u> . (grifo próprio)
Slomski (2005, pg. 15)	Controladoria, é a busca pelo atingimento do ótimo em <u>qualquer ente, seja ele público ou privado</u> , é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade. (grifo próprio)
Borinelli (2006, p.108)	Ainda que nenhum dos autores pesquisados tenha relacionado à <u>gestão patrimonial</u> como um objeto de estudo, entende-se que esta também é foco da Controladoria. (grifo próprio)
Roehl-Anderson e Bragg (1996) (<i>apud</i> NASCIMENTO E REGINATO, 2007, p. 2).	A área de controladoria atua compreendendo as operações <u>globais da empresa</u> , provendo informações e tendo o poder de comunicação destas aos gestores, sendo capaz de analisar as informações obtidas de diversas áreas, disponibilizando projeções baseadas em sua obtenção e análise, fornecendo-as, por fim, em tempo hábil para a tomada de decisão. (grifo próprio)

Quadro nº 3 – O objeto da controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

O levantamento demonstrado no Quadro 3, além de apontar os diversos aspectos envolvendo a gestão da empresa, identificou citações que indicaram o patrimônio das organizações como sendo também o objeto da controladoria. Borinelli (2006, p. 109) consolidou o objeto da Controladoria da seguinte forma:

Pelos diversos pontos de vista apresentados, bem como pelos argumentos aqui oferecidos, deduz-se que o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, subdividido nos seguintes focos de atuação:

- o processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente em suas fases de **planejamento e controle**, com suas respectivas **ênfases: gestão operacional, econômica e patrimonial**;
 - as necessidades informacionais, consubstanciadas **nos modelos de decisão e de informação**; e
 - o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o **modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação**.
- (Negrito próprio)

Borinelli (2006) apresenta na Figura 1 um esquema que sintetiza o objeto de estudo da controladoria e suas subdivisões.

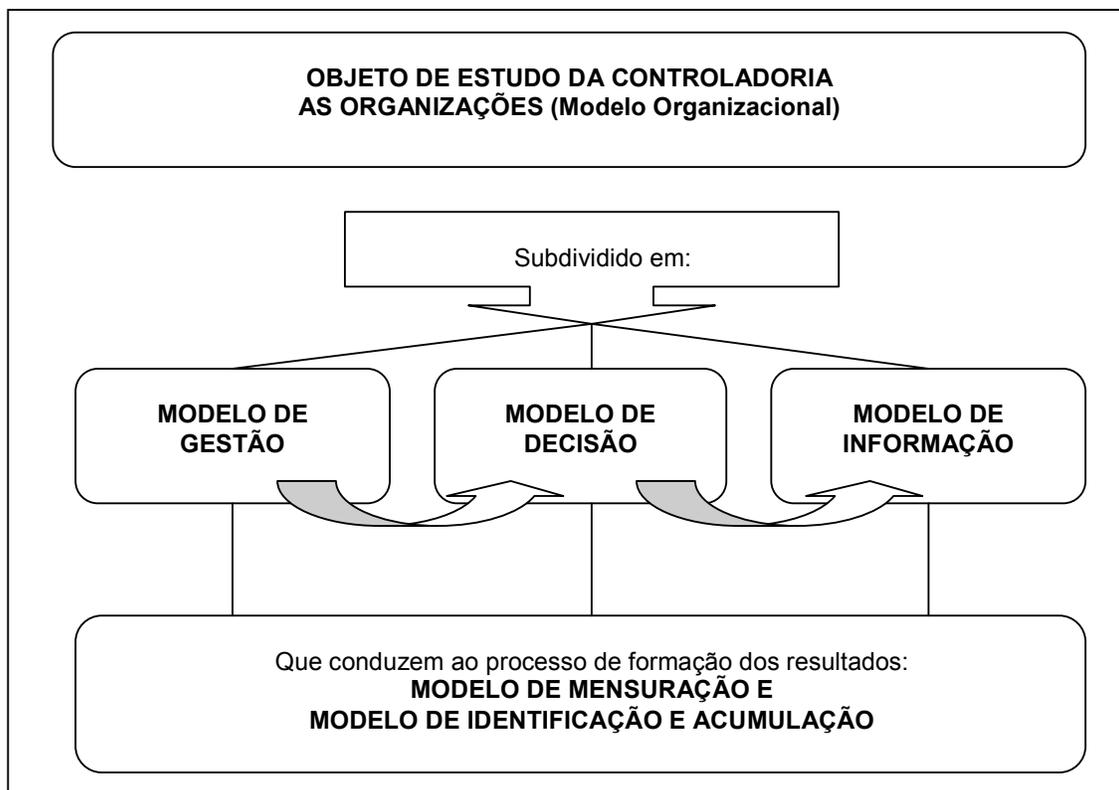


Figura nº 1 – Visão esquemática do objeto de estudo da controladoria.
Fonte: Borinelli (2006, p. 109).

Vale ressaltar que dentro do modelo de gestão está o controle do patrimônio e, no modelo de decisão e de informação, é fundamental a utilização dos dados e das informações compiladas pela contabilidade.

Para um melhor entendimento conceituar-se-á cada componente que integra o objeto identificado por Borinelli (2006), pois apresenta a Organização como sendo o objeto da controladoria, especifica como o *Modelo Organizacional*, e apresenta a estrutura esquemática de cada modelo que o subdivide e o compõe.

Tópicos	Significado	Autor
Modelo de Gestão	Origina-se das crenças e valores dos proprietários e principais executivos da empresa. Tais crenças e valores nascem e se mantêm de acordo com as percepções do mundo em geral e do mercado em particular que possuem, e também a partir de seus desejos individuais. [...] que está implícito ou explícito no comportamento individual e conjunto das pessoas e que se reflete nas decisões de planejamento, de execução de atividades e de controle dos resultados.	Nascimento e Nascimento <i>in</i> Nascimento e Reginato (2007, p. 31)
Modelo de Decisão	O Modelo de Decisão a ser adotado pela organização deve considerar e ser influenciado pelas premissas norteadoras do modelo de gestão, [...] são as decisões que conduzem a empresa a alcançar ou não os seus objetivos.	Nascimento, <i>et al in</i> Nascimento e Reginato (2007, p. 50)
Modelo de Informação	É o delineador da informação e de sua comunicação na organização. [...] cuja essência está estritamente relacionada ao Modelo de Gestão. [...] O modelo de informação deve privilegiar o perfeito conhecimento da realidade das atividades da empresa, permitindo avaliar o desenvolvimento das áreas, dos gestores e, conseqüentemente, do sistema empresa como um todo.	Nascimento e Reginato (2007, p.63)
Modelo de Mensuração	Pode ser entendido como uma representação abstrata de como são medidos ou quantificados os atributos de algum objeto. [...] avaliação de desempenho [...] baseia-se nos resultados gerados pelas atividades associadas às áreas de responsabilidade dos gestores, que requerem a mensuração dos desempenhos em termos físicos e monetários.	Pereira <i>in</i> (CATELLI, 2001, p. 259)
Modelo de Identificação	É a necessidade de se identificar, em primeiro lugar, o momento de ocorrência da receita de uma transação, para depois associa-la aos custos incorridos para obtê-la [...] deve-se identificar a natureza e o objeto envolvido [...] o modelo deve ser estruturado de uma forma que consiga cumprir com todo o processo anteriormente descrito. Assim, o modelo é organizado com as seguintes funções: (1) reconhecimento da transação; (2) classificação da transação e (3) registro da transação.	Parisi <i>et al in</i> (CATELLI, 2001, p. 328 e 329)
Modelo de Acumulação	Contempla a forma de acumulação das transações. Existem duas formas básicas [...] a primeira diz respeito ao ato de inserir os dados das transações, de forma organizada. Ou seja, o processo de coleta dos dados, que ocorrem antes do processo de identificação. [...] A segunda função contempla a questão do armazenamento dos dados identificados, ou seja a partir do momento em que a transação é reconhecida, classificada e registrada, seus dados são armazenados junto aos demais dados das transações de mesmo evento, destino, natureza e período de tempo	Parisi <i>et al in</i> (CATELLI, 2001, p. 334)

Quadro nº 4: Tópicos que compõe a conceituação do objeto da controladoria
Fonte: adaptado dos autores.

Ressalta-se porem que estas subdivisões, dependem do modelo organizacional, pois cada gestão interfere e delimita o campo de atuação da controladoria. É o que ratifica Perez Júnior *et al* (1997, p. 35) quando afirmam que a área de atuação “[...] difere de empresa para empresa. Dependendo do porte e estrutura organizacional”.

Descrito o objeto da Controladoria é premente retomar a definição de Controladoria.

2.1.1.2 Conceito da controladoria como ramo do conhecimento

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 88), a Controladoria não pode ser definida sem se analisar dois aspectos, que são subdivididos em:

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

Almeida *et al* (in CATELLI, 2001, p. 344) apresentam as duas vertentes para conceituar controladoria, completam que:

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica. (grifo próprio)

Entretanto, Borinelli (2006, p. 103) descreve:

A controladoria, enquanto área do saber, não se preocupa com procedimentos e métodos, mas tão somente com a base conceitual, com os princípios. Os métodos ou procedimentos devem ser enquadrados dentro dos aspectos procedimentais. (grifo próprio)

Borinelli (2006) abre a discussão por questões de conceitos com relação à nomenclatura utilizada. As observações são em função da divisão proposta na tese,

a qual divide a teoria da controladoria em três perspectivas, sendo uma delas, os aspectos procedimentais.

A fundamentação da controladoria sofre as dificuldades em sua consolidação, pois ainda está em construção. Oliveira *et al* (2003, p.49) alertam que “todas as teorias são sujeitas a modificação ou abandono com a descoberta de novas informações ou teorias que permitam explicações e previsões melhores”.

No Quadro 5, se incluem outras citações que definem a Controladoria como ramo do conhecimento.

Autores	Conceitos da controladoria como área do conhecimento
Mosimann e Fisch (1999, p. 88 e 99)	A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: a. [...] b. como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. [...] que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.
Almeida <i>et al</i> (<i>in</i> CATELLI, 2001, p. 344)	Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Peleias (2002, p. 13)	A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento.
Garcia (2003, p. 67)	Apóia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão.
Padoveze (2004, p. 3 - 7)	Não concorda com a definição de que a controladoria é uma visão autônoma e não se confunde com a contabilidade para ele a Controladoria “é o atual estágio evolutivo da Ciência Contábil. Como bem conceituou Glautier, a Contabilidade saiu nas últimas duas ou três décadas da teoria do lucro (mensuração, comunicação de informações) para a teoria da decisão (modelos de decisão e produtividade)”.
Gassenferth (2005, p. 2)	A Controladoria deve definir o modelo de gestão econômica e definir o sistema de informação, num contexto de tecnologia da informação.
Borinelli (2006, p. 105 e 224)	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 organizacional.

Quadro nº 5 – Conceitos da controladoria como área do conhecimento.

Fonte: adaptados dos autores.

Observa-se que tanto Mosimann e Fisch (1999) quanto Almeida *et al* (in CATELLI, 2001) dividem a controladoria como área do conhecimento e como unidade organizacional.

Os autores que identificam a controladoria como uma evolução da contabilidade, ou consideram que ela se apóia nesta área, são: Padoveze (2004) e parcialmente Garcia (2003).

Gassenferth (2005) afirma que a controladoria como área do conhecimento deve definir modelos de gestão. Peleias (2002), Borinelli (2006) e Garcia (2003), complementam o seu conceito, consideram a controladoria como um conjunto de várias áreas do conhecimento.

Tendo em vista a diversidade de conceitos e no atual estágio da teoria da controladoria seria prematura qualquer afirmação se ela é a evolução da contabilidade ou se ela deve definir modelos de gestão.

Cabe na seqüência ampliar a discussão de qual ciência ela deriva ou se é uma visão multidisciplinar de várias ciências, pois ainda não está solidificada, nem é consensual em todas as literaturas, indicando o quanto é premente continuar discutindo a nível acadêmico.

2.1.1.3 Ciências que a controladoria utiliza para a realização de suas atribuições

Apresentada as divergências sobre a controladoria como área do conhecimento e que estas apontam para outra dualidade, a primeira indica a controladoria como evolução da contabilidade e a outra a considera como uma ciência autônoma que utiliza o conceito de várias ciências. Cabe então ampliar este estudo, explorando esta dualidade.

Kanitz, em 1977, já fazia a relação da Controladoria com a utilização profunda da contabilidade, porém afirmava que somente esta não era suficiente para a

controladoria e apontava para necessidade de outros conhecimentos, dadas as diferentes dificuldades enfrentadas pelos *controllers*.

Como ainda não se tem um consenso sobre o assunto, é premente a avaliação das ciências que foram associadas à controladoria, pelos autores estudados.

Ciências relacionadas à Controladoria – identificadas pelos autores			
Ciência	Ferreira (2001)	Mosimann e Fisch (1999, p.101 a 108)	Borinelli (2006, p. 112 a 120)
Contabilidade	Ciência que sistematiza e interpreta registros de transações financeiras de empresas e outras organizações.	Ramo do conhecimento que estuda conceitos de identificação e acompanhamento, no tempo, do patrimônio da entidade expresso monetariamente. [...] Ocupa-se com fatos relacionados com a atividade econômica do homem, limitada ao âmbito das entidades. Incumbe-lhe estudar o comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa, em face das ações humanas ou de sua ausência.	Conceitua a contabilidade como sendo a ciência que estuda conceitos de identificação, classificação, mensuração e acumulação dos eventos econômicos realizados por uma organização, e que interferem em sua riqueza, com o fim de divulgar informações, de natureza monetária financeira e econômica, sobre tais eventos para permitir decisões dos usuários das informações.
Administração	Conjunto de princípios, normas e funções que têm por fim ordenar a estrutura e funcionamento de uma organização.	É o ramo no conhecimento que se ocupa da gestão de recursos econômicos.	Utiliza uma citação de Chiavenato (1993, p. 12) “A administração é uma ciência que estuda as organizações e as empresas com fins descritivos para compreender seu funcionamento, sua evolução seus crescimento e seu comportamento”. Borinelli ainda afirma que: “Ademais, considera-se que a administração estuda o patrimônio de uma organização sob o aspecto da gestão, ou seja, busca formas eficientes de gerir e manipular os diversos recursos utilizados pela

			entidade”.
Economia	Ciência que trata dos fenômenos relativos à produção, distribuição e consumo de bens.	Estuda os fatos humanos relacionados com a riqueza no que se refere à produção, à distribuição, à circulação e ao consumo de utilidades.	Preocupa-se com a forma como os recursos são utilizados, os bens são produzidos e distribuídos, as necessidades são satisfeitas e a renda é formada e consumida.
Direito	Conjunto das normas jurídicas vigentes num país.	Não foi relacionado por estes autores.	Cabe ao Direito, tendo em vista os usos, costumes e valores da sociedade, fixar as normas que regulam os direitos e deveres individuais e sociais, englobando aí a regulação do comportamento dos homens em suas relações sociais.
Estatística	Parte da matemática em que se investigam processos de obtenção, organização e análise de dados sobre uma população ou uma coleção de seres quaisquer.	A estatística não foi conceituada, pelos autores, porém foi abordado a sua contribuição conforme apresentado nos tópicos que seguem.	Busca conceitos relativos à coletas, organização, descrição, análise e interpretação de dados que servirão para estudar e medir, quantitativamente, os fenômenos relacionados a tal controle.
Matemática	Ciência que investiga relações entre entidades definidas abstrata e logicamente.	Igualmente a estatística, a matemática também não foi conceituada, pelos autores, porém foi abordado a sua contribuição conforme apresentado nos tópicos que seguem.	Borinelli (2006) utilizou a citação de Hermann Jr. (1970) para definir a matemática como uma ciência que tem como objeto as quantidades consideradas abstratas e independentemente das coisas.
Psicologia	Ramo da ciência que estuda a mente e os processos mentais.	Procura medir, explicar e às vezes, modificar o comportamento do homem e de outros animais.	É a ciência que se ocupa em estudar o comportamento do homem, em termos de suas motivações, de seus valores e de seus estímulos.
Sociologia	Estudo das relações entre pessoas que vivem numa comunidade ou num grupo	Estuda o homem em relação a outros seres humanos.	Ocupa-se do estudo da sociedade e suas formas de se organizar, ou seja, se ocupa das relações sociais e da organização estrutural.

	social, ou entre grupos sociais diversos.		
--	---	--	--

Quadro nº 6 – Ciências relacionadas à controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

Com base nas conceituações fornecidas pelos autores referenciados no Quadro 6, faz-se algumas considerações a começar por Borinelli (2006), pois este não utilizou a palavra patrimônio na conceituação da contabilidade.

Por se tratar do objeto da contabilidade, deve ser considerado no contexto. Outro aspecto que causa estranheza é o fato de utilizá-lo no conceito de Administração.

Nas demais ciências relacionadas não se identificam divergências, porém é premente salientar que as mesmas, apesar de não trabalhadas individualmente, já foram identificadas e relacionadas por Kanitz em 1977, como conhecimentos necessários para a formação do conjunto teórico da controladoria.

Tanto Kanitz (1977) como Peleias (2002) e Almeida *et al* (in CATELLI, 2003), complementam esta relação incluindo sistemas. Apesar de que somente Peleias (2002) aponta o planejamento estratégico como sendo parte da base teórica necessária.

Peleias (2002, p. 5) define sistema como “o inter-relacionamento entre as partes, e consideram que cada componente pode ter funções próprias, ao mesmo tempo em que executa funções necessárias ao perfeito funcionamento do todo”. Continuando, Peleias (2002, p. 23) aponta o planejamento estratégico como a:

[...] Etapa de análise conjunta dos ambientes externo (para identificação de oportunidades e ameaças) e interno (para identificação de pontos fortes e fracos); objetiva a definição de diretrizes estratégicas que asseguram o cumprimento da missão da empresa.

Unindo as diversas literaturas tem-se que as ciências que contribuem para a consolidação da controladoria como ciência as que seguem: Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Sistemas, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia.

Apresentada as ciências que são utilizadas, cabe analisar o que cada uma contribui para a formação da teoria da controladoria.

2.1.1.4 Contribuições das ciências à controladoria

Os estudos da controladoria como área do conhecimento, aponta à utilização de princípios, conceitos e doutrinas etc. de outras ciências usando-as na sua construção. Borinelli (2006, p. 112) ressalta que:

Semelhante ao que acontece com outras áreas das ciências sociais, a Controladoria não é fechada em torno de si mesma, até porque as ciências não têm existência isolada. Por essa razão, é importante entender quais interfaces existem entre o ramo do conhecimento, Controladoria e outros campos do saber científico.

No Quadro 7, apresenta-se à contribuição de cada ciência na interpretação dos autores que seguem:

Contribuições das Ciências à Controladoria		
Ciência	Mosimann e Fisch (1999, p.101 a 108)	Borinelli (2006, p. 112 a 120)
Contabilidade	Os autores fazem referência às doutrinas da contabilidade, apresentando cada aspecto que esta ciência pode contribuir, ratificando a importância do estudo do comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa. Sua teoria contribui para o controle de bens intangíveis como o fundo de comércio, bem como os tangíveis. Comentam que juridicamente a riqueza é denominada patrimônio, que é o objeto da contabilidade. Argumentam que a Escola Italiana demonstra uma visão científica da contabilidade ausente na Escola Americana, que lhe impingiu um caráter utilitário mais abrangente. Porém, nas duas a visão da contabilidade é que ela contribui para a identificação, a mensuração e a comunicação de eventos econômicos para servir à gestão, embora não se ocupe desta.	A interfase, se encontra no fato da contabilidade fornecer base teórica para se produzir determinadas informações referentes a uma organização [...] a controladoria busca na contabilidade a linguagem e a teoria que definirá como registrar, mensurar, classificar e acumular os itens de eventos decorrentes das operações realizadas por uma entidade. Produzindo informações que serão utilizadas para o controle do processo de gestão organizacional. [...] Na prática, implica que as informações produzidas pela controladoria utilizam a linguagem contábil.
Administração	Contribui com o conceito de eficácia empresarial, com visão sistêmica da empresa e com o processo decisório à ciência da Controladoria. A eficiência empresarial, contudo, nem sempre reflete a eficácia social, tão enfatizada pelos estudiosos de administração. Paradoxalmente, no âmbito interno das empresas, cada gestor deve justificar suas atividades em relação aos demais gestores, constituindo um princípio organizacional bastante explorado pela Controladoria.	Os conceitos de gestão presentes na administração são empregados pela controladoria para balizar os fundamentos teóricos que se utilizará para o controle do processo de gestão organizacional. A Controladoria traz no seu bojo conceitos de mensuração, avaliação e controle dos recursos econômicos, de forma que a gestão possa geri-los eficiente e eficazmente.
Economia	A teoria econômica contribui para a controladoria em aspectos como: o conceito de valor econômico de um bem, decorrente de sua utilidade no atendimento das necessidades humanas, constitui um dos alicerces para a mensuração dos ativos de uma empresa. O resultado de uma transação reflete o conceito de renda econômica, afetando a riqueza da empresa e, conseqüentemente, fazendo parte do objeto da Controladoria.	Acontece quando a controladoria aporta nas bases teóricas conceitos econômicos que permitem mensurar, monetária e economicamente, todos os processos que envolvam os recursos da organização.
Direito	Não foi relacionado pelos autores.	Ocorre quando a controladoria utiliza as bases teóricas do direito, para conhecer e respeitar as relações jurídicas nas quais a organização

		<p>está inserida.</p> <p>A controladoria tem interface com praticamente todos os ramos da ciência jurídica, a saber: Direito Comercial, do Trabalho, Civil, Mercantil, Tributário, entre outros.</p>
Estatística	<p>Fornecer instrumentos para o aperfeiçoamento da adoção de decisões em condições de risco e incerteza, sistema de avaliação e, principalmente, a atribuições de valores numéricos, em termos físicos e monetários, aos eventos econômicos, constituindo a base do modelo de mensuração do sistema de informações econômico-financeiras da empresa.</p>	<p>A controladoria se vale dos conceitos da:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Estatística Descritiva – para tornar mais fácil o relato, o entendimento e a discussão de dados referentes ao controle do processo de gestão; – Estatística Probabilística – no planejamento das ações futuras, utilizando os conceitos necessários à formação das bases teóricas da Controladoria relacionadas com essa atividade; – Estatística da Inferência – a utilização de um conjunto de conceitos que proporcionam a controladoria base conceitual, na utilização das atividades de controle do processo de gestão que necessitem ser realizados por meio de amostragem.
Psicologia	<p>Sua contribuição refere-se ao estudo dos estímulos causados pelos relatórios gerenciais aos gestores com o fim de provocar um comportamento racional e eficiente do seu destinatário, sempre com vista à eficácia empresarial.</p>	<p>A interface ocorre de dois pontos: os seres humanos que fazem parte da organização ou que com ela se relacionam tomam decisões a todo o momento e, portanto, é fundamental entender a forma como se decide; as decisões, uma vez tomadas provocam efeitos comportamental que vai influir na forma de controle do processo de gestão organizacional. Em geral a controladoria recorre à Psicologia para inserir em suas bases conceituais, elementos que norteiem o entendimento de como se decide e do efeito comportamental das respectivas decisões.</p>
Matemática	<p>A matemática teve sua contribuição unificada a da estatística.</p>	<p>A controladoria utiliza de conceitos relativos a símbolos, métodos e valores numéricos para a base conceitual, especialmente por que no controle do processo de gestão organizacional se faz uso de quantificações físicas.</p>
Sociologia	<p>Contribui com a teoria das organizações, incluindo as relações de autoridade e responsabilidade, centralização e descentralização do processo decisório, e sobre tudo do processo de comunicação, no que tange à informação de caráter econômico, entre as áreas e da</p>	<p>A Controladoria precisa ir na sociologia, para entender como a sociedade se organiza, e poder oferecer seus subsídios à luz dessa forma de organização. Destaca-se que em uma entidade se estabelecem relações de autoridade, responsabilidade e poder. Há</p>

	empresa para o ambiente externo.	também processos de centralização e descentralização de funções. Esses aspectos estão relacionados com o processo de gestão organizacional, bem como ao processo de controlá-lo. Na verdade, a sociologia se ocupa em estudar as formas de convivência que as organizações adotam.
--	----------------------------------	--

Quadro nº 7 – Contribuições das ciências à controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

Algumas das ciências aqui apresentadas têm suas teorias formuladas oriundas de outras fontes do saber. Como argumentam Borinelli (2006) e Mosimann e Fisch (1999), as ciências não existem isoladamente, apesar de terem o objeto próximo às várias ciências e até o mesmo, as suas manifestações podem ser encaradas sob prismas diferentes. Estes dão ênfase que o saber humano não se divide numa série de comportamentos estanques, e que estes se ramificam, se entrelaçam e se confundem. Tentando clarear um pouco mais em como cada uma das ciências citadas se entrelaçam, percebe-se que a divisão entre elas é invisível, principalmente nas ciências sociais aplicadas, conforme se identifica no Quadro 8.

Contribuições utilizadas entre as ciências									
Contribuições	Administração	Contabilidade	Economia	Direito	Estatística	Matemática	Psicologia	Sociologia	Controladoria
Busca na contabilidade a linguagem e a teoria									
Informações para o Controle de processos									
A Identificação, a mensuração e a comunicação de eventos econômicos para servir à gestão									
Visão sistêmica da empresa									
Processo decisório									
Justificar suas atividade									
Controle do processo de gestão organizacional									
O conceito de valor econômico de um bem									
Renda econômica, afetando a riqueza da empresa									
Mensurar, monetária e economicamente									
Conhecer e respeitar as relações jurídicas									
Fornecer instrumentos para o aperfeiçoamento da adoção de decisões em condições de risco e incerteza									
Base do modelo de mensuração do sistema de informações econômico-financeiras da empresa									
Processo de gestão que necessitem ser realizados por meio de amostragem.									
Conceitos relativos a símbolos, métodos e valores numéricos									
Estudo dos estímulos causados pelos relatórios gerenciais aos gestores com o fim de provocar um comportamento racional e eficiente do seu destinatário									
Entender a forma como se decide									
Inserir em suas bases conceituais elementos que norteiem o entendimento de como se decide e do efeito comportamental das respectivas decisões.									
Teoria das organizações, incluindo as relações de autoridade e responsabilidade, centralização e descentralização do processo decisório									
As formas de convivência que as organizações adotam.									

Legenda
 ciência de origem
 ciência que se utiliza

Quadro nº 8 – Contribuições utilizadas entre as ciências.

Fonte: a autora, com base em Mosimann e Fisch (1999) e Borinelli (2006).

O Quadro 8 apresenta uma síntese dos argumentos de Mosimann e Fisch (1999) e Borinelli (2006), quanto às bases conceituais utilizadas de outras ciências na controladoria, porém não apresenta a avaliação de o que a controladoria contribui para a base conceitual das outras ciências. Isso, por ser uma área do conhecimento recente e que não se encontrou outros estudos que considerassem este aspecto.

A Controladoria utiliza a base conceitual de várias ciências na busca da composição do seu próprio arcabouço teórico, não é conclusivo se ela deriva da contabilidade ou se é multidisciplinar. Entretanto, cabe incluir a consideração de Koliver (2005, p. 7), onde argumenta que: “[...] outros insistem em classificar a Controladoria como **conhecimento autônomo** e até mesmo como **ciência**. Os que assim se expressam contraditam diretamente os **fundamentos da Contabilidade e**

da **Profissão Contábil**". Koliver (2005, p. 14) complementa que a controladoria não pode ser considerada ciência pois: "todas as ciências devem ter, pelo menos, objeto e objetivos próprios". Tesche *et al* (1991, p.19) complementa que: "O que caracteriza as ciências sociais é terem por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não somente em si, mas também em seus atos, que são manifestações da vida moral e social". Borinelli (2006, p.111) aumenta a discussão afirmando que:

Ora, se as organizações empresariais fazem parte das sociedades em geral, já que são agregados compostos de bens e pessoas, então o processo de gestão organizacional é o aspecto da vida social com que se preocupa a Controladoria, motivo pelo qual esta transita pelas Ciências Factuais Sociais. Para reforçar ainda mais essa classificação há, também, o argumento de que as Ciências Factuais não se referem ao estudo das idéias, mas sim dos fatos, que é o caso da Controladoria. Ademais, essa área se preocupa com o efeito que a ação do homem causa sobre os resultados de uma organização, haja vista que a maioria dos fatos que provocam alterações nas diversas dimensões de uma estrutura organizacional tem como agente o homem, um ser social.

Já Triviños (1987, p. 25), considera o conhecimento relativo ao seu tempo histórico e compartilha da visão dos dogmáticos (Platão, Aristóteles, Santos Tomás, Descartes etc.), quando asseguram que "o homem é capaz de apreender a verdade absoluta, e que este processo não é imediato, instantâneo, e sim gradual". O autor comenta que: "o pensamento avança no conhecimento do objeto. A verdade imperfeita de hoje pode ser a verdade absoluta de amanhã".

Cabe ressaltar o comentário de Minayo *et al* (1994, p. 10) que indicam que "o campo científico é permeado de conflitos e contradições".

Acredita-se com estas argumentações ter-se aberto a discussão sobre o primeiro enfoque da controladoria, mesmo sem ser conclusivo. Então cabe fundamentá-la como unidade organizacional, buscando identificá-la dentro da organização empresarial.

2.1.2 Controladoria como unidade organizacional

Definir controladoria como uma unidade organizacional ou como órgão administrativo não é uma tarefa fácil. Sua conceituação depende de algumas variáveis, dando ênfase neste ponto a diversidade de empresas existentes, onde cada uma delas tem uma exigência, um padrão, uma missão e uma visão diferenciada, variando com sua natureza, seu ramo de atividade, seu modelo de gestão e seu porte, entre outros. Kanitz (1977, p. IX) apresenta esta problemática afirmando que:

Tratando-se de um campo relativamente novo da Contabilidade, a parte teórica não é extensa e a sua aplicação à prática apresenta alguns problemas. Especialmente porque, a rigor, cada empresa é uma unidade própria com, problemas específicos, o que invalida qualquer tentativa de se elaborar um sistema genérico de controle aplicável a todas elas.

Apesar da dificuldade, cabe aqui citar Slomski (2005, p. 15 e 16) quando compara controladoria com um concerto musical:

É aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade. [...] Fazer controladoria é, também sinônimo de gerir o banco de dados global [...], não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informação estruturados, capaz de responder em tempo real sobre [...] o patrimônio econômico entre outros.

A definição de controladoria como unidade organizacional é mais freqüente, na literatura, contudo cada autor a identifica de forma diferenciada. Sem que se abra discussão para o mérito, considera-se qualquer sinônimo que a identifique como uma

unidade, uma área, um órgão, um departamento etc. que tenha as atribuições da controladoria. O Quadro 9 apresenta as conceituações, que generalizando será denominada – unidade organizacional.

Controladoria como unidade organizacional	
Autores	Definições
Kanitz (1977, p. 6)	A controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa.
Tung (1993, p. 34)	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 à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou de reduzir a rentabilidade.
Perez Júnior. <i>et al</i> (1997, p. 37)	O papel da Controladoria é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.
Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27)	Tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficiência gerencial.
Oliveira (1998, p. 15)	A controladoria tem como principal desafio a constante avaliação das decisões tomadas pelos gestores, nos diversos níveis, e, como consequência, emitir opiniões em relação ao desempenho das variadas unidades administrativas e operacionais da empresa.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	Como órgão administrativo com missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa.
Coronado (2001, p.15)	O papel da controladoria é assegurar a otimização dos recursos disponíveis objetivando o atingimento da eficácia que é o sucesso dos resultados planejados.
Almeida <i>et al</i> (in CATELLI, 2001, p. 344)	Como órgão administrativo – respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.
Peleias (2002, p.13)	É definida como 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. Essas decisões se referem à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas nas organizações, para que a eficácia empresarial seja assegurada.
Brito (2003, p. 26)	A controladoria, área responsável, principalmente, pelo acompanhamento do planejamento e controle das atividades da instituição, pela elaboração de relatórios financeiros e pela contabilidade, por ser área com característica de independência junto às demais, por ter acesso de forma consolidada às informações da instituição e por já ter entre suas atividades a produção de informações financeiras. Apresenta-se com características para ser a gestora dos riscos financeiros da instituição, possibilitando o controle de forma consolidada. Nesse prisma, a controladoria realiza uma reorientação, incorporando a análise do risco à análise do retorno e alocação de capital, objetivando melhor posicionar a instituição no tempo. A controladoria passa, então, a migrar da análise do retorno obtido para a análise do retorno em condições de risco e alocação de capital.
Padoveze (2004, p.31)	É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.
Oliveira <i>et al</i> (2005, p.13)	Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de

	informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, como ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o estágio evolutivo da Contabilidade. Os modernos conceitos de administração e gerência enfatizam, por sua vez, que uma eficiente e eficaz Controladoria deve estar capacitado a: - organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões; - manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos; - exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.
Borinelli (2006, p. 198 e 226)	Controladoria é o órgão do sistema formal da organização, responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha em resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.
Nascimento e Reginato (2007, p. xi)	A Controladoria é uma área administrativa que se utiliza de todo o arcabouço conceitual necessário para apoiar, monitorar e avaliar o processo de gestão organizacional, em todos os seus níveis, cuja existência se justifica pela intenção da empresa em centralizar em uma única área a responsabilidade pela geração de informações que promovam tomadas de decisões integradas.

Quadro nº 9 – Controladoria como unidade organizacional.

Fonte: adaptado dos autores.

Das citações apresentadas, registra-se que foram colocadas em ordem cronológica de publicação, o que demonstra a evolução destes conceitos ao longo do tempo, porém, é premente apresentar considerações sobre a afirmação de alguns autores.

Brito (2003) foi o único a considerar que a controladoria migrou da **análise do retorno obtido** para a **análise do retorno em condições de risco e alocação de capital**, dando ênfase que ela é a gestora dos riscos financeiros da instituição.

Borinelli (2006) foi o único que incluiu a controladoria como geradora de informações de ordem econômica, financeira e patrimonial. Também foi o único que difundiu em seu conceito as responsabilidades tanto com o ambiente interno quanto o externo, este último não foi apontado por nenhum dos autores.

Existem alguns conceitos bastante incompletos, conforme já apontados na tese de Borinelli (2006), porém se optou por sintetizar as informações contidas na busca de uma melhor conceituação.

Síntese das definições sobre Controladoria como unidade organizacional.	
O que é?	<ul style="list-style-type: none"> - é uma função; - é um órgão de observação e controle; - é um assessor a gestão da empresa; - é um órgão administrativo; - é uma área da organização; - é uma unidade administrativa; - é um departamento; - é um órgão do sistema formal da organização e - é uma área administrativa.
Subordinado a quem?	<ul style="list-style-type: none"> - à presidência da empresa; - à cúpula administrativa; - à gestão da empresa;
O que Faz?	<ul style="list-style-type: none"> - fornece dados e informações; - fornece mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las; - garante informações adequadas ao processo decisório; - avalia as decisões tomadas pelos gestores, nos diversos níveis; - emiti opiniões em relação ao desempenho das variadas unidades administrativas e operacionais da empresa; - assegura a otimização dos recursos disponíveis; - responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação; - toma decisões sobre eventos transações e atividades; - acompanha o planejamento e controle das atividades da instituição, pela elaboração de relatórios financeiros e pela contabilidade, por já ter entre suas atividades a produção de informações financeiras; - através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa; - responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis; - responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial; - apoia, monitora e avalia o processo de gestão organizacional, em todos os seus níveis.
Para que serve?	<ul style="list-style-type: none"> - para facilitar o processo decisório; - buscar a eficiência gerencial; - objetivar o atingimento da eficácia que é o sucesso dos resultados planejados; - possibilitar o adequado suporte ao processo de gestão; - ser a gestora dos riscos financeiros da instituição, possibilitando o controle de forma consolidada, objetivando melhor posicionar a instituição no tempo; - organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões; - manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos; - exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade; - para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha em resultado organizacional sinérgico e otimizado; - prover informações aos externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões; - centralizar em uma única área a responsabilidade pela geração de informações que promovam tomadas de decisões integradas, para que todos os gestores atuem sob uma única orientação, que deve ser o objetivo da empresa,

	e não o de suas áreas, isoladamente, levando-a à eficácia organizacional, alcançada quando os seus recursos são usados de forma otimizada e sistêmica pelos membros organizacionais.
--	--

Quadro nº 10 – Síntese das definições sobre controladoria como unidade organizacional.
Fonte: adaptado dos autores referenciados no quadro nº 9.

Analisando a síntese, faz-se algumas considerações que seguem:

- Os autores, na sua maioria, usaram como forma de definir a controladoria como unidade organizacional, as suas funções, atribuições e relações hierárquicas;

- A maioria aponta a controladoria como um órgão do sistema formal da organização, sendo que para isto utilizam várias denominações sinônimas;

- Na sua linha de ação, de forma geral, apontam para a controladoria como um órgão responsável pela informação, entretanto na continuidade não foram consensuais, foi onde apareceu a mais diversificada forma de atuação. Buscando resumir e unificar os conceitos apresentados, utiliza-se o afirmado por Borinelli (2006), que a Controladoria é responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial.

- Os autores são quase unânimes em apresentar a controladoria como um órgão que possibilita o adequado suporte ao processo de gestão e que contribui ao desenvolvimento e o alcance da eficácia e da eficiência da gestão, buscando sucesso nos resultados planejados. Borinelli (2006, p. 197) amplia as considerações ressaltando que:

Dos textos sobre Controladoria pesquisados, escritos por autores estrangeiros, em pouco se encontrou a definição de Controladoria explicitamente apresentada. Verifica-se que os autores somente a descrevem em termos de funções, posição hierárquica, finalidades, objetivos etc..

Através das alegações apresentadas e na revisão da literatura, ousa-se apresentar um conceito, unificando o que se entende por melhor apresentado pelos autores, tendo como base o conceito dado por Borinelli (2006).

Com isto, a controladoria como unidade organizacional, pode ser conceituada assim:

Controladoria é o órgão do sistema formal da organização, subordinado à presidência da empresa. Responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial. Sendo responsável pela gestão dos riscos financeiros da instituição. Busca assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – integrando os esforços dos gestores para que se obtenha em resultado organizacional sinérgico e otimizado; e aos externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Visto o conceito da Controladoria como unidade organizacional, cabe na seqüência explorar suas características, como sua missão e seus objetivos. Estes aspectos estão contemplados nos itens que seguem.

2.1.2.1 Missão da controladoria

A missão faz parte da filosofia da controladoria, qual o seu propósito de ser, e pode ser considerada como sendo a “função ou poder que se confere a alguém para fazer algo; encargo; obrigação, dever” (FERREIRA, 2001, p. 465).

Para Perez Júnior *et al* (1997, p. 15), a missão consiste em “determinar o que se propõe fazer, em função da filosofia existente e naturalmente sem que haja conflitos de propósitos”.

Peleias (2002), comenta que é a expressão da razão de sua existência, da razão de ser. Para Borinelli (2006, p. 204), “a missão tem caráter permanente na

organização, sendo que os itens que a compõem são especificados de forma mais geral e abrangente”.

No Quadro 11, estão apresentadas as diversas conceituações sobre a missão da controladoria, se observa que quase todas reportam para a otimização dos resultados da empresa, sendo que estes foram citados em ordem cronológica de publicação.

Autores	Missão da Controladoria
Perez Júnior <i>et AL</i> (1997, p. 37)	A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Figueiredo e Caggiano (1997, p.26)	A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.
Mosimann e Fisch (1999, p. 90)	A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Almeida <i>et al</i> (<i>in</i> CATELLI, 2001, p. 346)	Assegurar a otimização do resultado econômico da organização.
Oliveira (<i>in</i> CATELLI, 2001, p. 173)	As missões da Controladoria são: viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica dentro da empresa e otimizar os resultados da empresa.
Peleias (2002, p. 16)	A missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização.
Garcia (2003, p. 121)	Minimização de riscos e incertezas, salvaguarda patrimonial e otimização do resultado da organização
Padoveze (2004, p. 34)	A Controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão.
Schmidt Neto (2004, p. 69)	Assegurar o equilíbrio entre a otimização do resultado econômico e a maximização do valor da empresa e riqueza dos acionistas/ proprietários, dando suporte ao processo de gestão para que a empresa possa atingir seus objetivos.
Borinelli (2006, p. 201)	A missão da Controladoria é ser co-responsável, em conjunto com os gestores das demais funções e unidades organizacionais, pela otimização do resultado econômico. [...] a Controladoria é a responsável por promover a otimização global do resultado da empresa, através da integração das áreas.
Borinelli (2006, p. 202)	Um segundo aspecto da missão da Controladoria esta em zelar pelo cumprimento da missão da organização e, conseqüentemente, garantir sua continuidade, através da coordenação da sinergia entre as áreas.

Quadro nº 11 – Missão da controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

Borinelli (2006, p. 202 a 204) argumenta que a missão é algo além das atividades, é uma razão da existência da área. Em concordância às argumentações, apresenta-se que a missão abrange “os seguintes aspectos: “zelar pela continuidade da empresa”, “busca da eficácia empresarial” e “cumprimento da missão da organização””. Com isto se assume sua conceituação de missão da Controladoria que na concepção de Borinelli (2006, p. 202 e 226) consiste em:

Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

Visto a missão da controladoria, e com base nesta, pode-se definir os objetivos que a controladoria deve seguir para o melhor desenvolvimento de suas funções em conformidade com a sua missão.

2.1.2.2 Objetivos da controladoria

Objetivo pode ser conceituado, de acordo com Ferreira (2001, p. 492), como: “prático, direto, positivo; alvo”. Para a controladoria se entende como as práticas a serem realizadas para o alcance de sua missão. Borinelli (2006, p. 205) argumenta que:

Quanto aos objetivos, referem-se aos propósitos mais específicos de cada unidade organizacional; representam um detalhamento da missão, o alvo a atingir, o intuito da área. Os objetivos detalham as grandes ações que cada órgão deve tomar de forma a conduzi-lo ao cumprimento da sua missão.

Na seqüência, detalha-se os objetivos da controladoria na ótica dos autores referenciados.

Autores	Objetivos da Controladoria
Brito (2003, p. 24)	<ul style="list-style-type: none"> - Monitorar riscos de mercado; - Monitorar os riscos de créditos; - Resguardar a boa continuidade da instituição.
Borinelli (2006, p. 208, 209 e 226)	<ul style="list-style-type: none"> - Subsidiar o processo de gestão; - Garantir informações adequadas ao processo decisório; - Monitorar os efeitos das decisões; - Colaborar para obtenção da eficácia das áreas; - Administrar as sinergias existentes entre as áreas; - Zelar pelo bom desempenho da organização; - Viabilizar a gestão econômica; - Criar condições para se exercer o controle; - Contribuir para o continuo aperfeiçoamento de processos internos; - Desenvolver relações com agentes de mercado.

Quadro nº 12 – Objetivos da controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

Borinelli (2006, p. 204 a 209) apresenta uma ilustração comparativa entre a Missão e os Objetivos da Controladoria. Sua compilação deu-se através da síntese literária dos autores que seguem: Carvalho (1995), Figueiredo (1995), Guerreiro *et al* (1997), Mosimann e Fisch (1999), Fernandes (2000), Almeida *et al* (in CATELLI, 2001), Nakagawa *et al* (in SCHMIDT, 2002), Oliveira *et al* (2002), Peleias (2002), Garcia (2003), Figueiredo e Caggiano (2004), Benedicto e Leite (2004), Calijuri (2004).

Borinelli (2006) continua argumentando que: fez o comparativo entre missão e objetivos utilizando os mesmos autores. Porém, observa-se que para fundamentar missão não utilizou: Figueiredo (1995), Nakagawa *et al* (in SCHMIDT, 2002), Benedicto e Leite (2004), Calijuri (2004).

E que utilizou os seguintes autores para fundamentar somente a missão e não usou para identificar os objetivos: Andrade e Peleias (2003), Oliveira (in CATELLI, 2001), Crozatti (1999), Riccio e Peters (2003), Beuren (in SCHMIDT, 2002), Mambrini

et al (2002), Anderson e Schmidt (1961), Padoveze (2004), Santos (2004), Pereira (1991).

Apesar de estar contemplados em todos os autores, apresenta-se a figura por considerar a sua validade acadêmica e entender que a comparação direta seria impossível, pois, alguns dos autores que foram usados na fundamentação da missão não trataram dos objetivos da controladoria e sim da importância da controladoria nos objetivos da empresa.

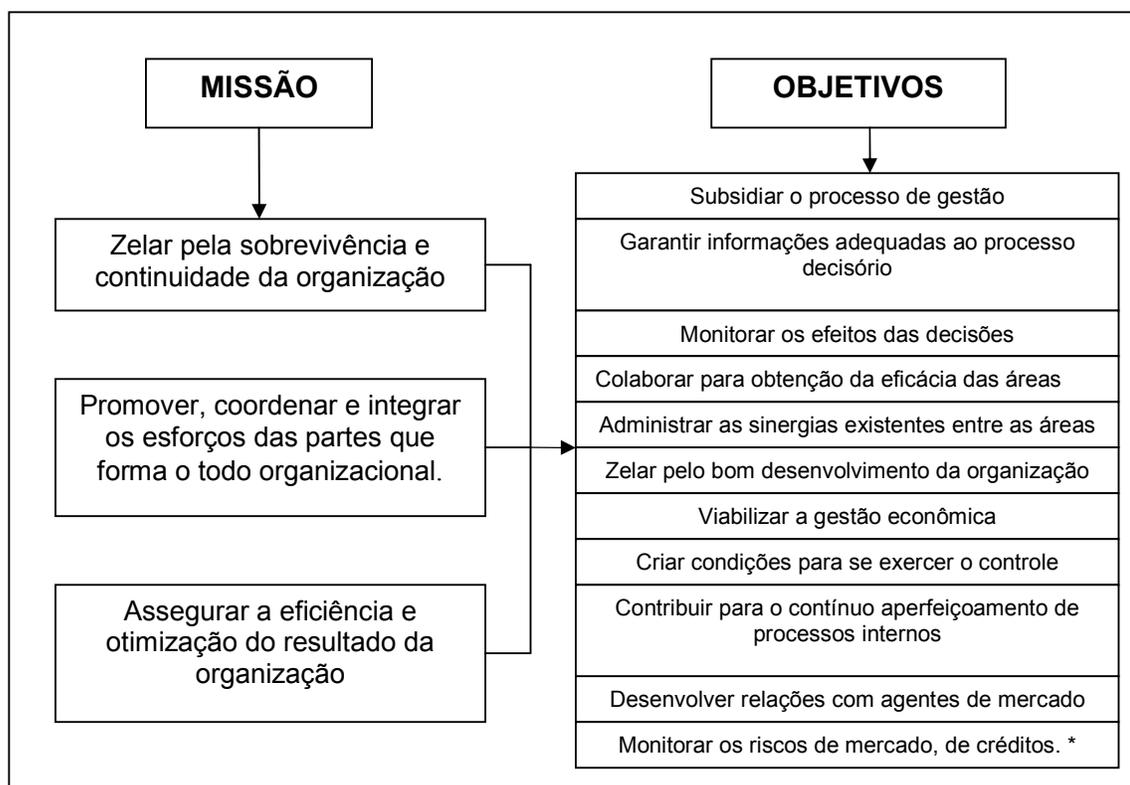


Figura nº 2 – Associação dos objetivos da controladoria com sua missão.
Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p. 208) e Brito (2003, p.24)*.

Considerando a abordagem da literatura apresentada, inclui-se aos objetivos sintetizados por Borinelli (2006) e o apresentado por Brito (2003), pois se considera premente que a controladoria tenha como um de seus objetivos monitorar os riscos de mercado, de créditos ou qualquer outro risco que comprometa o ativo da organização.

2.1.2.3 Tipos de controladoria

A controladoria pode ser classificada quanto à área de eficácia dentro da organização.

Quanto à atuação na entidade jurídica, Borinelli (2006) afirma que a maioria das empresas tem uma Controladoria Corporativa e que não se pode afirmar o mesmo para as suas subdivisões ou descentralizações. Porém, argumenta que nas empresas que apresentam a descentralização nas atividades da controladoria, pode assumir a denominação de Controladoria de unidade, e esta podem ser divididas em: Controladoria de Filial, de Planta, de Marketing, de Divisão, e Internacional.

Santos (1997, p. 2) apresenta uma outra forma de controladoria, sendo esta a Controladoria Virtual que se caracteriza quando:

Os conceitos de gestão econômica são distribuídos e incorporados culturalmente para decisão e ação, em todas as áreas de responsabilidade da empresa, dentro de uma visão de parceria, co-participação, co-responsabilidade e "accountability", caracterizando portanto uma "Controladoria Virtual", com atuação à distância dentro de um conjunto único e integrado de conhecimentos.

A Controladoria Virtual é uma tendência, conforme identificado nas ofertas destes serviços por empresas norte-americanas, conforme apresentado no Quadro 13:

Empresa	Tipos de Serviço Oferecidos
LEDGERS ONLINE – Fully Charged Online Bookkeeping (2008)	<p>Nosso <i>Virtual Controllership</i> inclui todos os serviços prestados no âmbito da Contabilidade, mais os seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A análise financeira - Relatórios personalizados para atender às suas necessidades específicas - Acesso em tempo real para o seu sistema de comunicação via Internet - Gerenciamento de fluxo de caixa - Orçamento - Previsão - A análise das tendências - Apoio à Auditoria
ANDREWS & COMPANY – Chartered Accountants (2008)	<p>Muitas empresas estão crescendo e procuram os serviços de uma <i>Virtual Controller</i>. Nós fornecemos <i>Virtual Controllership</i> mais ampliamos os conceitos. Um <i>controller Virtual controllership</i> fornece consultoria e soluções para as pequenas e médias empresas com um tempo parcial. Na Andrews & Co., temos o <i>Virtual Controller</i> expandido para incluir todo o departamento de contabilidade e finanças. Nós podemos fornecer uma completa contabilidade / finanças departamento solução escalonada que é completamente capaz de servir as empresas com um a cem funcionários, crescendo e adaptando. Nosso serviço inclui todas as funções contábeis, incluindo faturamento, contas a receber e de gestão de tesouraria, contas a pagar, folha de pagamentos, etc. todos os controles internos em uma fração do custo da manutenção de uma contabilidade interna - departamento. Este serviço é único e pode ser adaptado e customizado para suas próprias necessidades especiais</p>
BALDWIN Accounting, CPA. (2008)	<p>Os serviços específicos fornecidos variam de cliente para cliente, mas normalmente incluem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Supervisão de Contas a pagar - Supervisão do Contas a receber - Revisão dos Relatórios Financeiros - Revisão das Contas do Balanço - Revisão das Declarações de Renda - Fornecer relatórios periódicos - Interação com a pessoa-chave da empresa - Assistência em Planejamentos, Orçamentos, Planos de Negócios.

Quadro nº 13 – Tipos de serviços oferecidos pela *virtual controllership*.

Fonte: Empresas supracitadas (2008).

O que se percebe nas empresas que estão oferecendo a Controladoria Virtual, é que estas oferecem serviços de contabilidade e ampliam suas atuações oferecendo serviços de auxílio à gestão. Uma tendência que deveria ser incorporada pelas empresas de contabilidade, buscando aprimorar os serviços oferecidos às empresas de pequeno e médio porte.

Independente do tipo de controladoria que esteja enquadrada deve ser identificando qual o seu posicionamento na organização, a sua relação de autoridade e responsabilidade.

2.1.3 Organização da controladoria

Este item tem o propósito de apresentar qual a posição da Controladoria dentro da organização empresarial, como ela se organiza internamente e qual a sua autoridade.

Borinelli (2006, p. 209) ratifica este posicionamento quando afirma que para evidenciar a posição do órgão Controladoria na estrutura organizacional de uma entidade deve ter duas abordagens diferentes: "(i) a quem a Controladoria esta ou deve ser subordinada, no organograma da entidade e (ii) se ela exerce autoridade de linha ou se e um órgão de *staff*".

2.1.3.1 Posição hierárquica da controladoria

A exemplo do apresentado nos itens anteriores, não existe um consenso na literatura de qual deva ser a posição hierárquica da controladoria, porém ao observar o Quadro nº 9, percebe-se que a literatura aponta que a Controladoria apresenta em sua conceituação, que pode ser subordinada à presidência da empresa ou à cúpula administrativa ou à gestão da empresa.

Complementar a esta visão estão os estudos realizados por Borinelli (2006) conforme Quadro 14.

Autores	Subordinação da Controladoria
Kanitz (1977, p. 6), Yoshikawa (1997, p. 24), Santos (2004, p. 148) e Donnelly (1981, p. 14)	Presidência / CEO (<i>chief executive officer</i>)
Hassler e Harlan (1958, p 1)	Presidente ou Vice-Presidência de Finanças.
Tung (1993, p. 6), Horngren <i>et al.</i> (2004, p.15) e Scheumann (1999, p. 34)	Vice-Presidência de Finanças / CFO (<i>chief finance officer</i>)
Santos (2004, p. 174)	Conselho de Administração

Quadro nº 14 – Subordinação da controladoria.

Fonte: Borinelli (2006, p. 210).

Fica evidente que a controladoria, está sendo referenciada à alta gerência. No entanto, Borinelli (2006, p. 211) destaca que a controladoria deve ser independente hierarquicamente em relação às demais áreas da organização, pois suas funções devem “fazer a gestão da organização como um todo. Por esta razão, é imprescindível que ela não esteja subordinada a nenhuma outra unidade organizacional”.

Contudo questiona-se, como esta relação ocorre, quanto ao nível de autoridade e qual o seu parâmetro de influência?

Conforme apontado na citação de Borinelli (2006) esta relação pode ocorrer de duas formas ou através de linha ou se e um órgão de *staff*.

Vale ressaltar a diferença que existe entre os dois modos, pois cada um exerce um tipo de influência na gestão empresarial.

O modelo de linha de acordo com o definido por Descrição (2008, p.1) é: “aquela que possui o poder sobre os órgãos subordinados, sendo responsável perante o superior pelo correto funcionamento”. Já para Edição (2008, p.2), os órgãos de *staff* ou assessoramento são “unidades de trabalho cujo objetivo é a realização de estudos, assessoramento ou desenvolvimento de atividades específicas para titulá-lo do órgão a que se ligam”.

Complementar a estes, Borinelli (2006, p. 213) afirma que: “os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto, são co-responsáveis por elas. Os órgãos de *staff*, por outro lado, apenas oferecem subsídios para que se tomem decisões, sem participar destas”.

A forma de atuação da Controladoria variará de acordo, com a sua relação na estrutura organizacional da empresa.

Para Schmidt Neto (2004, p. 54):

Tradicionalmente a Controladoria tem dois enfoques: órgão de linha e órgão de *staff*. Será órgão de linha quando estiver subordinado ao principal executivo financeiro da empresa e executa as funções de acordo com as solicitações feitas pelo gestor a que está subordinado. Quando esta na posição de *staff* a Controladoria pouco influi na tomada de decisão, [...] pois somente fornece informações econômico-financeiras para o principal gestor da área.

No Quadro 15, seguem algumas citações sobre a autoridade da Controladoria na Organizacional Empresarial.

A Autoridade da Controladoria na Organização Empresarial			
Autores	Característica	Linha	Staff
Nakagawa (1980, p. 4)*	Somente os gerentes de linha controlam as operações.		X
Tung (1993, p. 34)	A Controladoria é um órgão de observação e controle.		X
Souza (1993, p. 139)*	Desempenha atividades informativas.		X
Perez Júnior. <i>Et al</i> (1997, p. 37)	A Controladoria assessora a gestão da empresa.		X
Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27)	Tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório.		X
Oliveira (1998, p. 15)	A controladoria tem como principal desafio a constante avaliação das decisões tomadas pelos gestores.		X
Anthony e Govindarajan (2001, p. 156)*	O <i>Controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos.		X
Peleias (2002, p.13)	É definida como uma área da organização a qual é delegada autoridade para tomar decisões.	X	
Horngren <i>et al</i> (2004, p.14)*	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha.		X
Mambrini <i>et al</i> (2004, p. 5)*	Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis.		X
Padoveze (2004, p. 36)	Não toma decisões operacionais, exceto as da sua área.		X
Oliveira <i>et al</i> (2005, p.13)	Controladoria deve estar capacitada para: - organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões; - manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos; - exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.		X
Borinelli (2006, p. 198 e 226)	Controladoria é o órgão do sistema formal [...] (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão (ii) pelos externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.		X
Nascimento e Reginato (2007, p. xi)	A Controladoria é uma área administrativa que apóia, monitora e avalia o processo de gestão organizacional.		X

Quadro nº 15 – A Autoridade da controladoria na organização empresarial.

Fonte: autores supracitados e adaptado de Borinelli (2006, p. 214)*.

A maioria dos autores faz referência a controladoria com relação de *Staff*, porém, é comum nestas mesmas literaturas indicações de que os *Controllers* acabam

executando funções que são características de Linha. Isto denota uma dicotomia do *Staff versus* Linha, conforme apresenta Borinelli (2006), como segue:

Autor	Staff	Linha
Beuren (in SCHMIDT, 2002)	Não é atribuição do <i>controller</i> dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos de empresa.	A autora assevera que cabe ao <i>controller</i> [...] expandir as funções da controladoria, oferecendo sugestões, de modo a tornar-se membro a equipe responsável pelo processo decisório.
Mosimann e Fisch (1999, p. 89)	Vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de <i>staff</i> , já que cada gestor tem autoridade para controlar suas áreas e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.	Ensina que o <i>controller</i> é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Quadro nº 16 – A Autoridade de *Staff* e Linha.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p. 215 e 216).

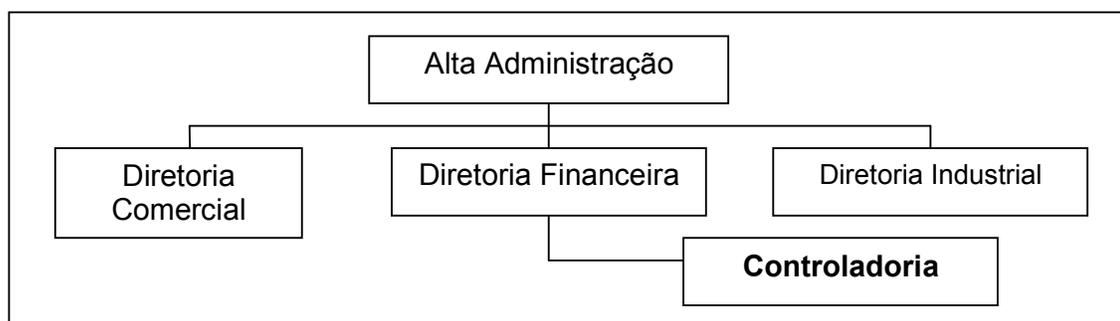
Apesar das evidências e da maioria dos autores apresentarem a Controladoria como tendo uma autoridade de *Staff*, Borinelli (2006, p. 216) argumenta que:

A propósito Sheridan (1995, p. 291) afirma que, de fato, empresas alemãs ou holandesas é usual encontrar o típico departamento de contabilidade gerencial chamado de “Planejamento e Controle” e verificar a *controller* no mesmo nível hierárquico do Diretor Financeiro. Essa é a posição que se está adotando para a Controladoria na ECBC (Estrutura Conceitual Básica da Controladoria), ou seja, como órgão de linha, ligada diretamente à Presidência, tendo como par, dentre outras, a Vice-Presidência de Finanças.

A definição da relação da controladoria com autoridade vai variar de acordo com o Modelo de Gestão da organização, porém ampliar esta discussão cabe apresentando como estes conceitos refletem no organograma empresarial.

2.1.3.2 A controladoria no organograma da organização empresarial

Cada organização empresarial tem o seu próprio modelo de gestão, o que contribui para a definição de como a controladoria estará inserida no organograma da empresa, sendo que Schmidt Neto (2004) apresenta algumas flutuações nesta relação, como demonstrados nos organogramas que seguem:



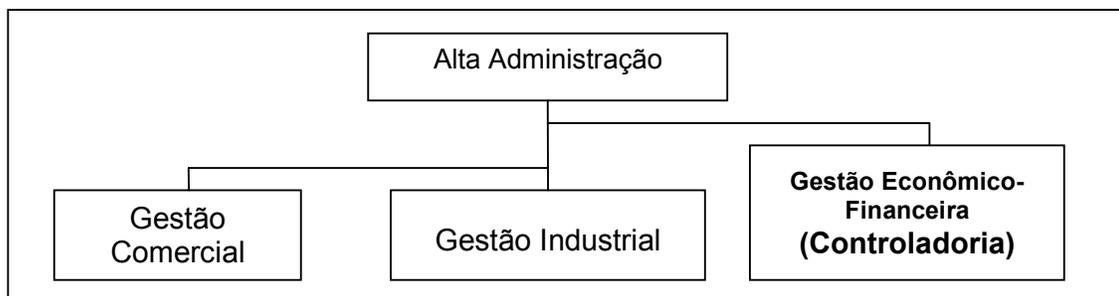
Organograma nº1 – Controladoria como órgão de linha.

Fonte: Schmidt Neto (2004, p. 54).

Desta forma, identifica-se um modelo estrutural de linha que exercerá as funções, no auxílio à gestão, só que o aspecto de subordinação à Diretoria Financeira impede que a Controladoria exerça suas funções sem independência e autonomia.

Schmidt Neto (2004, p. 56-58) apresenta outra alternativa e comenta sobre a utilização da Controladoria de linha e *staff*, identificado em algumas empresas.

O órgão Controladoria e a Administração Financeira se integraram em apenas um órgão responsável por toda a Gestão Econômico-Financeira, sendo ao mesmo tempo um órgão de linha e de *staff* ... a área de abrangência da Controladoria compreendem não só os setores de custos, contabilidade financeira, orçamento, auditoria e planejamento, mas também os setores de distribuição e logística, gestão financeira, planejamento estratégico e informática (sistemas de informação).

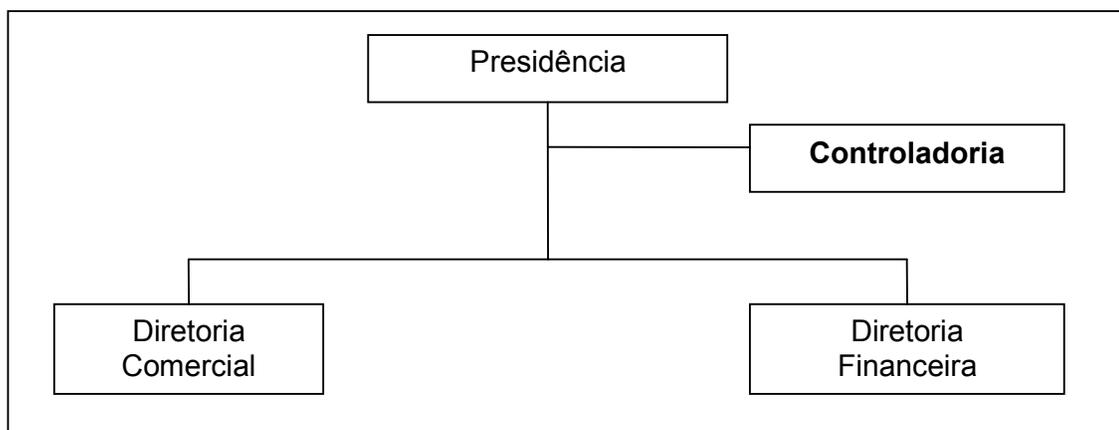


Organograma nº 2 – Controladoria como órgão responsável pela gestão econômico-financeira.
 Fonte: Schmidt Neto (2004, p.56).

De acordo com o organograma, a Controladoria está na mesma posição que as demais unidades operacionais na estrutura organizacional, com a função de fornecer informações tanto para a Alta Administração quanto para as outras unidades operacionais.

O Instituto de Estudos Financeiros – IEF (2003) (*apud* SCHMIDT NETO, 2004, p 56) destaca:

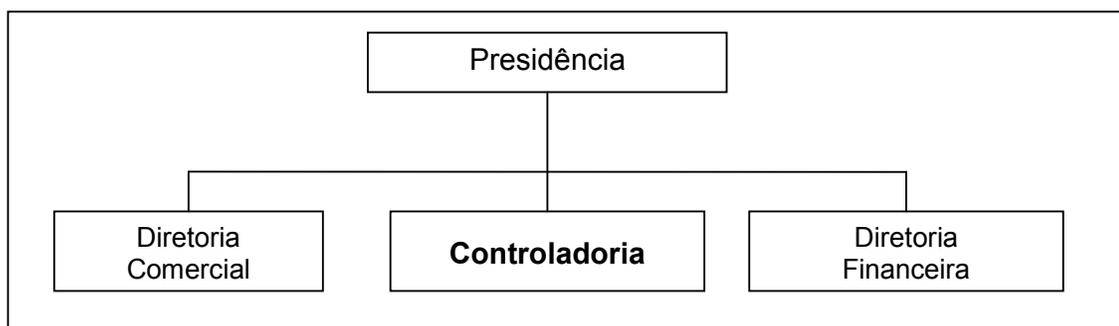
Do ponto de vista operacional, a simplificação da cadeia hierárquica, com a eliminação dos níveis gerenciais intermediários, tem afetado sensivelmente a área financeira. Muitas empresas estão colocando as áreas financeiras, administrativas e jurídicas sob a responsabilidade de um mesmo gerente.



Organograma nº 3 – Controladoria como órgão de *staff*.
 Fonte: Schmidt Neto (2004, p.55).

Esta estrutura apresenta uma característica bastante importante, pois o *controller* fica diretamente “ligada” à Alta Administração o que define muito bem a sua atuação e a sua importância, pois este aparece como assessor, dando subsídio para a tomada de decisão, porém não participa desta.

Ao considerar a abordagem da ECBC, de Borinelli (2006) a estrutura da controladoria assume a seguinte posição no organograma, como segue:



Organograma nº 4 – Controladoria como órgão de linha – de acordo com a ECBC.
Fonte: a autora com base em Borinelli (2006).

O organograma 4 foi construído com base na literatura de Borinelli (2006), porém não cabe aqui definir qual o melhor organograma, pois este vai variar na organização de acordo com o seu modelo organizacional.

Apresentados os organogramas da Organização, onde a Controladoria está inserida bem como o aspecto da relação e da sua autoridade e subordinação, cabe verificar como a controladoria se organiza internamente, qual o seu organograma?

2.1.3.3 Estrutura da controladoria

A controladoria deve focar no seu objetivo maior que é assegurar o resultado da organização. Para isto ocorrer, deve:

- atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão, bem como estar atenta as suas atividades de execução e;

- estar bem estruturada, para que possa atender as duas grandes áreas que se subdividem a Controladoria, sendo elas a área contábil-fiscal e a do planejamento-controle, conforme Quadro 17.

Autores	Área contábil e fiscal	Área de planejamento e controle
Padoveze (2004, p. 36 e 37)	É responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventário etc.	Que incorpora a questão orçamentária projeções e simulações, custos e a contabilidade por responsabilidade.
Oliveira <i>et al</i> (2005, p. 15 e 16)	São exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento da fiscalização e auditoria etc. Também se enquadrariam as outras funções, tais como controle patrimonial dos bens e direitos da empresa, condições das contas contábeis, apuração e controle dos custos para fins contábeis e fiscais, controle físico dos itens de estoque e imobilizado, apuração e gestão dos impostos etc.	Caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria. Nesse segmento devem estar incorporadas as atribuições concernentes à gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centro de responsabilidades, planejamento tributário etc.

Quadro nº 17 – Divisão das áreas da controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

Os autores complementam que é imprescindível um setor que se responsabilize pelo que se denomina acompanhamento de negócio e também pelos dados estatísticos para análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos e análise de investimentos etc.

A Figura 3 demonstra a Estrutura da Controladoria, evidenciando as duas principais áreas, dando ênfase a área de assessoria à controladoria que é o Sistema

de Informação Gerencial, onde Padoveze (2004) e Oliveira *et al* (2005) apontam como sendo de responsabilidade e subordinação direta do *Controller*.

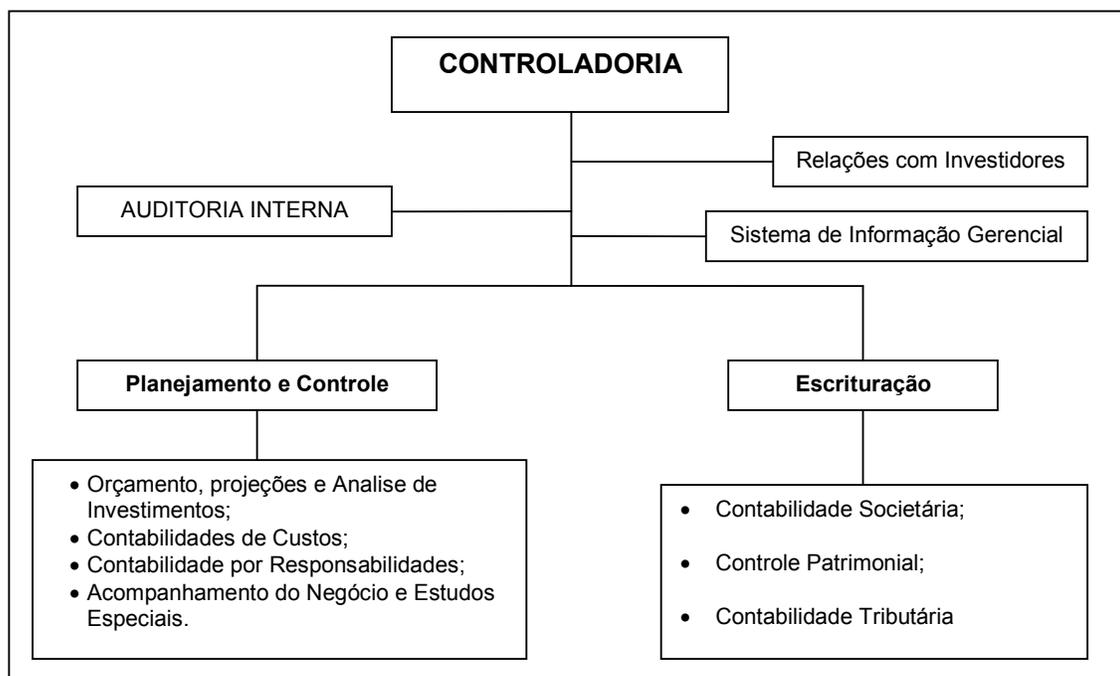


Figura nº 3 – Estrutura da controladoria – conforme Padoveze.
Fonte: Padoveze (2004, p. 35).

A proposta de Oliveira *et al* (2005, p. 16) para a Estrutura da Controladoria difere de Padoveze (2004), uma das diferenças é o fato do segundo apresentar a Auditoria Interna como subordinada a Controladoria e o outro não induzem esta atribuição. E que Oliveira *et al* (2005), apontam o Sistema de Informações Gerenciais ligado a todas as operações. Outra observação que se faz é que o último re-alocou algumas contabilidades dentro das funções escriturais, como demonstrado na Figura 4.

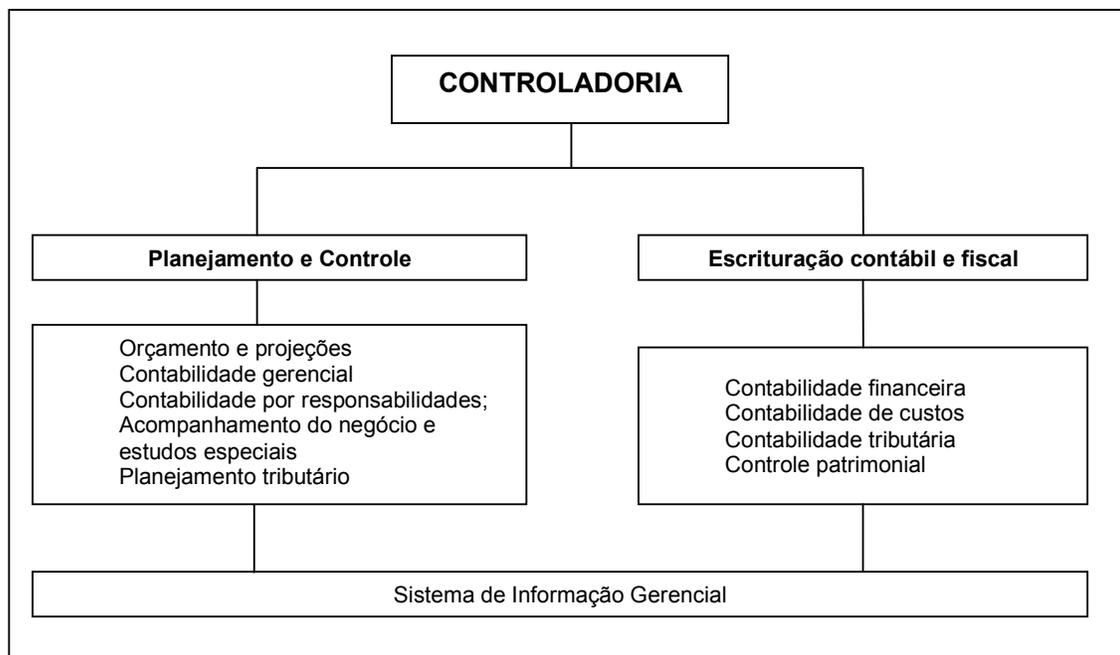


Figura nº 4 – Estrutura da controladoria – conforme Oliveira *et al.*

Fonte: Oliveira *et al* (2005, p. 16).

Alem da visão de Padoveze (2004) e Oliveira *et al* (2005), Borinelli (2006) apresenta um estudo das referencias nacionais e estrangeiras sobre a organização interna da controladoria, sendo que seu estudo foi realizado com os seguintes autores:

Autores Brasileiros	Ano	Autores Estrangeiros	Ano
Kanitz (p.9)	1977	Heckert e Willson (p. 74)	1963
Tung (p. 98 – 100)	1993	Willson <i>et al</i> (p. 40)	1995
Yoshikawa (p. 46-54)	1997	Roehl-Anderson e Bragg (p.7)	2000
Oliveira (p. 21 – 22)	1998	Horngren <i>et al</i> (p.15)	2004
Padoveze (p. 35)	2004		

Quadro n ° 18 – Relação de autores pesquisados que discutem a organização interna da controladoria.
Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.220).

Apesar de ter buscado conhecer o entendimento dos autores Borinelli (2006) criou sua própria relação de áreas internas que compõem o órgão Controladoria. Justifica a construção desta considerando o *rol* das funções elencadas anteriormente

por ele e que, ao comparar o resultado da investigação literária com o proposto por Borinelli (2006), percebe-se algumas diferenças como segue:

Área Interna da Controladoria	Nº citações			Indicado por Borinelli (2006)
	Autores Brasileiros	Autores Estrangeiros	Total	
Contabilidade de Custo	5	3	8	sim
Contabilidade Fiscal ou tributaria e Impostos	4	4	8	sim
Contabilidade Geral ou Financeira	3	3	6	sim
Auditoria Interna	4	2	6	não
Sistemas Empresariais, Métodos e Procedimentos e Sistema de Informações Gerenciais	3	3	6	sim
Orçamentos	3	0	3	sim
Relatórios e Estudos Especiais	1	2	3	não
Contabilidade Societária	2	0	2	sim
Escrituração e Processamento de Transações	1	1	2	não
Folha de Pagamento	0	2	2	não
Análise Financeira	0	2	2	não
Controles	0	2	2	sim
Planejamento Financeiro	1	1	2	não
Razão Geral Contábil	0	1	1	não
Informação Financeira	0	1	1	não
Seguros	0	1	1	sim
Controle Patrimonial	1	0	1	sim
Relação com os Investidores	1	0	1	não
Gerência Administrativa	1	0	1	não
Serviços Auxiliares	1	0	1	não
Contabilidade Gerencial	1	0	1	sim
Contabilidade para Planejamento e Controle	0	1	1	sim
Contabilidade por Responsabilidade	1	0	1	não
Planejamento e Controle	1	0	1	não
Riscos	1	0	1	sim
Estatística e Análise	1	0	1	não
Controles Internos	0	0	0	sim

Quadro n.º 19 – Áreas internas da controladoria.
 Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.221 e 222).

Identificadas todas as áreas internas apuradas por Borinelli e confrontando-as com as indicadas na perspectiva 3 da ECBC, percebe-se que o autor não manteve a Auditoria Interna, apesar de ter 6 das 9 possíveis citações.

Isto é compreensível pois a Auditoria Interna perderia a sua independência. Porém, este não apresentou justificativa pelas suas escolhas, sendo que estas tiveram a mesma quantidade de indicações, é de estranhar que ele incluiu o Controle interno que nem foi citado. Em função da nova proposta, Borinelli (2006) sintetizou todas estas áreas internas como segue:

Organização das áreas internas da Controladoria	
Contabilidade Geral ou Financeira	Contabilidade Fiscal ou Tributária
Contabilidade Societária	Seguros e Controle Patrimonial
Contabilidade Gerencial	Controles Internos
Planejamento, Orçamento e Controle	Riscos
Contabilidade de Custo	Sistema de Informações

Quadro n ° 20 – Organização das áreas internas da controladoria – ECBC – Perspectiva 3.
Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.226).

Com base no compilado por Borinelli (2006), apresenta-se o organograma a seguir:

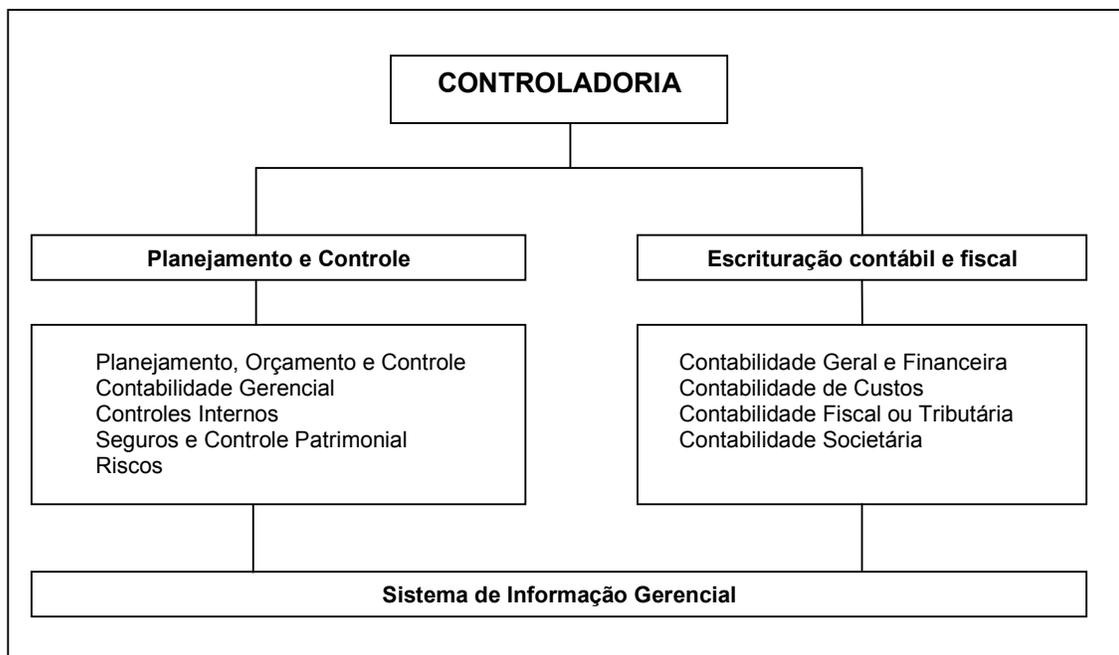


Figura nº 5 – Estrutura das Áreas Internas da Controladoria – ECBC – Perspectiva 3.
Fonte: adaptado de Borinelli (2006, p.226).

As figuras que apresentam as estruturas internas da controladoria variam de acordo com o tipo de controladoria em cada organização, conforme apresentado no item 2.1.2.3, pois dependerá se ela é corporativa, centralizada, descentralizada, de filial ou até virtual.

Para a melhor atuação da Controladoria, é fundamental que se estabeleça o papel desta unidade organizacional na estrutura interna e no sistema empresarial, para tanto é premente identificar as funções que permeiam a atividade da Controladoria.

2.2 FUNÇÕES BÁSICAS DA CONTROLADORIA

Este tópico apresenta as funções básicas da unidade organizacional – Controladoria, entretanto as funções aqui discorridas não são de exclusividade desta área denominada Controladoria, pois conforme argumentado anteriormente a sua

teoria está sendo construída com a utilização de várias áreas do conhecimento, então é esperado que algumas funções sejam partilhadas com outros departamentos.

Para Ferreira (2004, p. 343), a função é uma “ação própria ou natural de um órgão”.

A literatura apresenta diversas funções para a controladoria conforme apresentados no Quadro 21:

Funções da Controladoria.	
Autores	Definições
Kanitz (1977, p. 6 – 8)	<p>Apresenta as funções da controladoria atribuindo-as ao controlador, e comenta que o controlador pode ter várias funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta seus dirigentes. Apesar de, às vezes, ser confundido com o administrador financeiro, a função básica do controlador consiste em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dirigir – e na maioria das vezes, - implantar os sistemas de: <ul style="list-style-type: none"> - informação – possivelmente o mais conhecido dos sistemas sob responsabilidade do controlador. Compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamento e recebimento, folha de pagamentos <i>etc.</i>; - motivação – o controlador age sobre o comportamento dos funcionários da empresa podendo motivá-los positivamente ou negativamente; - coordenação – através de suas funções, de certa forma centralizadora de informações; - avaliação – saber interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom, identificando os pontos negativos e corrigindo-os; - planejamento – avaliar o passado é uma das primeiras etapas para planejar o futuro e; - acompanhamento – consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.
Mosimann e Fisch (1999, 91 e 92)	<p>Apresentam varias citações sobre as funções da controladoria, entre eles Kanitz; Dale; Anderson e Schmidt; Russel e Frasure e por fim Heckert e Wilson que em síntese apresentam as funções da controladoria como sendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - fornecer informações para os gestores; - fazer o orçamento e controle operações e resultado; - controlar: contas gerais / estoques/ estatísticas/ impostos; - preparar e interpretar demonstrações financeiras e contábeis regulares; - fazer auditoria interna; - interpretar dados de controle; - planejar; - implantar controle organizacional; - relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros

	<p>e número;</p> <ul style="list-style-type: none"> - mensurar o empreendimento; - divulgar aos usuários externos e; - proteger o patrimônio.
Almeida <i>et al in</i> Catelli (2001, p. 349 a 351)	<p>Na Controladoria as funções estão ligadas a um conjunto de objetivos e quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão:</p> <ul style="list-style-type: none"> - subsidiar o processo de gestão; - apoiar a avaliação de desempenho; - apoiar a avaliação de resultado; - gerir os sistemas de informação e; - atender aos agentes de mercado.
Oliveira <i>et al</i> (2005, p. 17)	<p>De acordo com o <i>Financial Executive Institute</i>, as principais atribuições da controladoria compreendem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; - medir a <i>performance</i> entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais; - medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos; - prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros; - analisar a eficiência dos sistemas operacionais; - sugerir melhorias para a redução de custos; - verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização; - analisar as causa de desvios e surgir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle; - analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização e; - em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.
Borinelli (2006, p. 225)	<p>Sintetiza as funções da controladoria como sendo a de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - executar atividades que abrangem as funções <ul style="list-style-type: none"> - contábil; - gerencial-estratégica; - custos; - tributária; - proteção e controle dos ativos; - controle interno; - controle de risco e; - gestão da informação.
Zoni e Merchant (2007)	<p>Apresentam como funções básicas da controladoria como sendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - executar atividades que abrangem as <ul style="list-style-type: none"> - funções financeiras; - participação em processos de tomada de decisão; - funções da contabilidade e; - funções de gerência.

Quadro n ° 21 – Funções da controladoria.

Fonte: adaptado dos autores.

Com base na Figura 5, que apresenta a estrutura interna da área de controladoria, e que nesta aparecem três grandes áreas de concentração, sendo estas: Escrituração contábil e fiscal, Planejamento e Controle; e Sistema de Informação Gerencial.

Para cada função da controladoria, existem atividades específicas. Borinelli (2006, p. 126) apresenta que a função “corresponde a um conjunto de atividades com propósitos comuns”. E continua definindo a atividade como “uma ação, a uma tarefa ou a um processo realizado por uma unidade organizacional”.

Para uma melhor visualização, estas atividades estão apresentadas nos tópicos que seguem.

2.2.1 Escrituração Contábil e Fiscal

Por escrituração, Padoveze (2003, p. 36-37) reconhece como sendo “a parte responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de investimentos etc.” Entretanto, Ferreira (2004, p. 287) sintetiza escriturar como ato de “registrar sistematicamente (contas comerciais)”.

Já a relação da Escrituração Contábil e Fiscal com a controladoria, na visão de Oliveira *et al* (2005, p. 15) consiste em que:

Nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimentos da fiscalização e auditorias etc. Também se enquadrariam as outras funções [...] como controles patrimoniais dos bens e direitos da empresa, conciliações das contas contábeis, apuração e controle dos custos para fins contábeis e fiscais, controle físico dos itens de estoques e imobilizado, apuração e gestão dos impostos etc.

Das atividades exercidas pela controladoria se encontrou mais detalhadamente sendo citados pelos autores que seguem:

Nº	Autores	Nº	Autores
1	Borinelli (2006, p. 133)	6	Theodoro (2006, p. 122 - 152)
2	Lunkes <i>et al</i> (2007, p. 6)	7	Veiga (2006, p. 127 – 146)
3	Airton (2001, p.12)	8	Garcia (2003, p.140 -144)
4	Andreatta (2005, p. 90)	9	Zoni e Merchant (2007)
5	Muller (2007, p. 93)	10	Loo <i>et al</i> (2006)

Quadro nº 22 – Relação dos autores utilizados na identificação das atividades da controladoria.

Fonte: autores supracitados.

A fundamentação de Borinelli (2006) ocorreu através de pesquisa bibliográfica entre os autores nacionais e estrangeiros. Lunkes *et al* (2007) seguiram a mesma linha, porém trabalharam com autores do Brasil, dos Estados Unidos e da Alemanha. Garcia (2003) também compôs sua argumentação através de levantamento bibliográfico, mas voltado para as empresas de construção civil.

Airton (2001) apresenta o resultado de um estudo exploratório realizado em Pernambuco. Andreatta (2005) também realizou um estudo no Vale do Itajaí/SC. Por sua vez Muller (2007) fez um levantamento de dados ou *survey*, o qual foi realizado em empresas familiares destacadas no anuário Melhores e Maiores, publicado pela Revista Exame. Já Theodoro (2006), realizou um estudo entre as empresas centenárias do Rio Grande do Sul. Veiga (2006) teve como foco as empresas de países relacionados aos modelos de governança corporativa, anglo-saxão, alemão e latino-europeu. Zoni e Merchant (2007) construíram um estudo empírico em grandes corporações Italianas. Já Loo (2006) buscou identificar as características da controladoria através de entrevistas com *Controller* holandeses.

Dos autores relacionados, se extraiu as atividades para a função de Escrituração Contábil e Fiscal, sendo que esta função ainda foi subdividida como apresentado no Quadro 23.

Atividades de Escrituração Contábil e Fiscal	Autores - Quadro nº 22										Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Assessorar a auditoria externa	x	x								x	3
Fazer Controle Interno		x	x				x			x	4
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle	x	x	x	x	x	x		x	x	x	9
Elaborar demonstrações contábeis	x	x	x	x	x	x		x		x	8
Gerenciar Impostos (Registro, recolhimento, supervisão)	x	x	x		x	x		x		x	7
Gerenciar o departamento de contabilidade	x	x	x	x	x	x		x	x		8
Gerenciar o sistema de preços de transferência	x									x	2
Implementar e manter todos os registros contábeis	x	x	x	x		x		x		x	7
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis	x		x	x	x	x		x	x	x	8
Prover suporte ao processo de gestão, com informações	x		x	x		x		x	x	x	7
Realizar auditoria interna	x	x			x						3
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos)	x	x	x	x	x	x					6
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas	x		x	x		x			x		5

Quadro nº 23 – Atividades realizadas pela função – escrituração contábil e fiscal.

Fonte: adaptado dos autores citados no quadro nº 22.

Após ter-se revisado as atividades relacionadas à função da escrituração contábil e fiscal, cabe elencar quais são as atividades que subsidiam a função de planejamento e controle.

2.2.2 Planejamento e Controle

Planejamento é, antes de mais nada, decidir antecipadamente. Para Oliveira (*in* CATELLI; 2001, p. 156) onde “Planejar diz respeito a conhecer a realidade e agir de acordo com esse conhecimento para se conseguir o que se deseja”.

O controle está diretamente ligado ao planejamento, já que tem como propósito assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o planejado. “Isto é efetuado por um sistema de informações que fornece

o *feedback*, o que possibilita a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas, sendo o controle necessário em relação aos planos de longo e de curto prazo” (OLIVEIRA *in* CATELLI, 2001, p. 170).

Mosimann e Fisch (1999) complementam que o planejamento deve estar sempre em perfeita integração para que a missão seja cumprida e a continuidade seja mantida e que o gestor tenha realizado as suas tarefas com a preocupação simultânea de verificação dos resultados de suas ações.

A controladoria contribui para que a eficácia empresarial ocorra, através das atividades relacionadas com a função de planejamento e controle demonstrados no Quadro 24.

Atividades de Planejamento e Controle	Autores - Quadro nº 22										Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Acompanhar o mercado (analisar oportunidades e ameaças)		x				x		x	x	x	5
Analisar, financeiramente, processos organizacionais	x		x			x		x	x	x	6
Analisar e fazer avaliação econômica		x	x	x			x		x	x	6
Avaliar e prestar consultoria		x	x				x		x		4
Avaliar e deliberar		x	x				x				3
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)	x	x		x	x	x		x	x	x	8
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do Planejamento / Orçamento (agrupados)	x	x	x	x	x	x		x	x	x	9
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica	x		x	x	x	x	x				6
Desenvolver Pessoal		x	x		x	x					4
Dirigir		x		x					x		3
Elaborar, coordenar, assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupados)	x	x		x			x	x	x	x	7
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupados)	x			x			x		x	x	5
Mensurar os Riscos		x				x					2
Organizar		x							x		2
Proceder à avaliação econômica	x		x			x	x				4
Realizar análises financeiras (risco e retorno)	x		x		x	x		x	x	x	7
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos	x			x	x	x	x		x	x	7
Responsabilizar-se pela gestão econômica	x					x		x	x		4

Quadro nº 24 – Atividades realizadas pela função – planejamento e controle.

Fonte: adaptado dos autores citados no quadro nº 22.

Após ser apresentadas as atividades relacionadas às funções de planejamento e controle, é premente elencar quais são as atividades relacionadas ao sistema de informação gerencial.

2.2.3 Sistema de Informação Gerencial – SIG

Antes de definir o SIG, cabe conceituar o sistema de informação que para Mosimann e Fisch (1999, p. 54) “pode ser conceituado como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”.

Ferreira (2004, p. 664) entende sistema como a “disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que formam uma estrutura organizada”. Pode-se dizer, então, que são partes que interagem e são interdependentes e que, conjuntamente, efetuam determinadas funções formando um todo, visando o alcance de determinado objetivo.

Na continuidade, Ferreira (2004, p.355) argumenta que a gestão é o “ato ou efeito de gerir; gerência.” E Nakagawa (1993) revela que o ato de conduzir uma empresa a atingir o seu resultado desejado.

Quanto ao sistema de informações sob o enfoque sistêmico, Nakagawa (1993, p. 62) afirma que é “um subsistema do sistema empresa e nesta linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informação interdependentes”. Para Almeida (*in* CATELLI 2001, p. 316), Sistema de Informação é “o principal mecanismo na atualidade para proporcionar uma maneira estruturada e subsidiada aos gestores, nas decisões requeridas no processo de gestão”.

Quanto ao SIG, Perez Júnior *et al* (1997, p. 31) e Oliveira *et al* (2005, p. 65) argumentam que “é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”. Para que se alcance estes propósitos, a controladoria realiza as atividades, como apresentado no Quadro 25 :

Atividades de Sistemas de Informação Gerencial	Autores – Quadro nº 22										Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	x	x	x		x	x		x	x	x	8
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	x		x	x		x		x	x		6
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	x					x			x		3
Gerenciar o processamento de dados		x									1
Relacionar-se com agentes de mercado	x	x	x			x		x	x	x	7
Gerenciar a tecnologia de informação					x						1

Quadro nº 25 – Atividades realizadas pela função – sistemas de informação gerencial.

Fonte: adaptado dos autores citados no Quadro nº 22.

Oliveira *et al* (2005, p. 64) afirmam que para a controladoria o sistema de informação gerencial, pode:

Coletar, analisar, classificar e divulgar as informações úteis no processo específico para tais finalidades. [...] o que tornou possível acompanhar a velocidade e a integração das informações do atual mundo dos negócios, atualmente com maciça utilização das tecnologias de informação.

O detalhamento das atividades de cada função da controladoria Guerreiro (1996 *apud* TELES e VARTANIAN, 1998, p. 69) considera que:

A área de controladoria, em primeiro momento, efetua a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas e atividades, objetivando o melhor desempenho econômico da empresa em seu todo. Em segundo momento, facilita a ação dos gestores das diversas áreas, mantendo um sistema de informação econômico-financeira que apóia todas as fases do processo decisório, de forma que os gestores otimizem o resultado de cada evento.

Após tecer sobre as considerações das atividades relacionadas a cada uma das funções, cabe apresentar uma síntese a respeito delas, dando ênfase ao número de vezes que foram referenciadas.

Atividades de Escrituração Contábil e Fiscal	Total
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle	9
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis	8
Gerenciar o departamento de contabilidade	8
Elaborar demonstrações contábeis	8
Prover suporte ao processo de gestão, com informações	7
Implementar e manter todos os registros contábeis	7
Gerenciar Impostos (Registro, recolhimento, supervisão)	7
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos)	6
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas	5
Controle Interno	4
Realizar auditoria interna	3
Assessorar a auditoria externa	3
Gerenciar o sistema de preços de transferência	2
Atividades de Planejamento e Controle	
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do Planejamento / Orçamento (agrupados)	9
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)	8
Elaborar, coordenar, assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupados)	7
Realizar análises financeiras (risco e retorno)	7
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos	7
Analisar, financeiramente, processos organizacionais	6
Analisar e avaliar a situação econômica	6
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica	6
Acompanhar o mercado (analisar oportunidades e ameaças)	5
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupados)	5
Avaliar e prestar consultoria	4
Desenvolver pessoal	4
Proceder à avaliação econômica	4
Responsabilizar-se pela gestão econômica	4
Avaliar e deliberar	3
Dirigir	3
Mensurar os Riscos	2
Organizar	2
Atividades de Sistemas de Informação Gerencial	
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	8
Relacionar-se com agentes de mercado	7
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	6
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	3
Gerenciar o processamento de dados	1
Gerenciar a tecnologia de informação	1

Quadro nº 26 – Síntese das funções e das atividades da controladoria.

Fonte: adaptado dos Quadros nº 23, 24.e 25.

As atividades de cada função são comumente atribuídas às funções do *controller*, pois este é o profissional responsável pela Controladoria. Como estas funções e atividades se entrelaçam não se discutirá as funções do *controller*, mas se

busca identificar as características pessoais e profissionais requeridas na formação de um perfil desejável.

2.3 O PERFIL DO *CONTROLLER*: AS CARACTERÍSTICAS PESSOAIS E PROFISSIONAIS DO PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA

O *Controller* é o profissional responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria. Entretanto, antes de identificar o perfil do *Controller* cabe buscar fundamentá-lo, como segue no Quadro 27.

Autores	Definição
Tung (1993, p. 34)	Citando J.B. Heckert e J.D. Willson afirmam que: Ao <i>controller</i> não compete o comando do navio, tarefa que cabe ao principal executivo; o <i>Controller</i> representa na empresa o navegador que cuida dos mapas da navegação. Sua função é manter informado o comandante quanto à distância percorrida pela embarcação, ao local em que se encontra, à sua velocidade, à resistência que encontra, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que todos cheguem ao destino final.
Perez Júnior. <i>et al</i> (1997, p. 37)	Apresenta que o <i>controller</i> exerce influência à organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficiência e a da organização.
Figueiredo e Caggiano (1997, p.28 - 29)	Comentam que o <i>controller</i> é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes. [...] O <i>controller</i> tem como tarefa manter o executivo principal da organização informado sobre os rumos que ela tomar. Aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.
Calijuri (2004)	Argumenta que a posição do <i>controller</i> varia em importância e responsabilidades de organização para organização. Em algumas organizações o <i>controller</i> compila dados, principalmente para relatórios externos. Em outros [...] o <i>controller</i> é o executivo chave que ajuda o gerenciamento do planejamento e controle de todas as subdivisões da organização. Na maioria das organizações os <i>controllers</i> têm o status de alguém entre estes dois extremos. Por exemplo, sua opinião, sobre implicações tributárias em certas decisões gerenciais têm um peso relativamente grande, enquanto sua opinião em outros aspectos de outras decisões pode não ter este peso. Na maioria das organizações, os <i>controllers</i> têm aumentado seu rol de responsabilidades como consultor interno,

	ajudando os gerentes com informações relevantes para suas decisões.
Oliveira <i>et al</i> (2005, p. 19)	Afirmam que o <i>controller</i> é um título que pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidade e remuneração que dependem do setor e do porte das organizações. [...] De qualquer maneira, entende-se por <i>controller</i> um dos principais executivos da empresa, devendo ser o gestor do Sistema de Informações Gerenciais.
Loo <i>et al</i> (2006)	Consideram que um <i>controller</i> [...] da suporte e recomendações a gerência de uma organização, de modo que possa alcançar seus objetivos estratégicos econômicos, públicos e/ou financeiros. Nesta definição "suportar" é interpretado nos termos de: [...] dar forma e a manutenção do controle da gerência com o projeto e a operacionalização de sistemas e de métodos de controle da gerência (como sistemas incluindo o orçamento e sistemas de desempenho da gerência), incluindo a obtenção e a distribuição da informação da contabilidade.
Zoni e Merchanti (2007)	Apresentam de que alguns pesquisadores e críticos da gerência sugeriram que a participação elevada do <i>controller</i> em processos de decisão da gerência não pôde sempre ser desejável (INDJEJIKIAN E MATEJKA, 2006; LOOMIS, 1999). A participação elevada do <i>controller</i> em operações de negócio tende a causar a deterioração no desempenho do papel tradicional dos controladores. [...] Na outra mão, há evidência que alguns, talvez mesmo a maioria, dos <i>controllers</i> podem segurar eficazmente este conflito. (ARANYA E FERRIS, 1984; MAAS, 2005).

Quadro nº 27 – Definição do *controller*.

Fonte: adaptado dos autores supracitados.

São várias as definições do que vem a ser o *Controller*, porém todas são relacionadas ao tipo de atividade que ele realiza na organização. Esta variação é definida pelo perfil exigido pelas empresas que o contratam.

Buscando evidenciar estas características pessoais e profissionais, apresenta-se o resultante compilado em três estudos empíricos. O primeiro, foi um estudo realizado em Pernambuco (AIRTON, 2001), o segundo, faz referência a uma pesquisa junto aos associados a ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças (CALIJURI, 2004) e o terceiro, foi uma pesquisa documental realizada no Painel Executivo da Revista EXAME, no período compreendido entre 2002 e 09/2006 (MARIAN e MACHADO, 2007).

Características Pessoais e Profissionais do Controller	Airton (2001)	Calijuri (2004)	Marian e Machado (2007)	Total
Antevisão das demandas	x	x		2
Capacidade analítica		x	x	2
Capacidade de resolver problemas	x			1
Capacidade para implantação de novas idéias / projetos		x	x	2
Comunicação			x	1
Conhecimento da legislação	x		x	2
Conhecimento de finanças	x	x	x	3
Conhecimento de mercado	x		x	2
Dedicação		x	x	2
Dinamismo, iniciativa	x	x	x	3
Domínio de línguas estrangeiras	x	x	x	3
Estar atualizado	x		x	2
Estatística	x		x	2
Ética	x	x	x	3
Experiência	x		x	2
Facilidade de gestão de conflitos	x	x		2
Facilidade de relacionamento interpessoal	x	x	x	3
Flexibilidade para mudanças	x	x	x	3
Foco no Resultado			x	1
Formação de equipes			x	1
Formação superior e Pós-graduação	x			1
Habilidade na gestão		x	x	2
Informática	x		x	2
Iniciativa		x		1
Interação		x		1
Liderança	x	x	x	3
Matemática Financeira	x		x	2
Motivação – energia para o trabalho		x	x	2
Organização			x	1
Persistência	x			1
Planejamento e organização			x	1
Pró-atividade		x	x	2
Raciocínio lógico	x		x	2
Respeito aos objetivos organizacionais			x	1
Senso crítico	x	x	x	3
Sinergia com a empresa	x			1
Ter conhecimentos profundos de contabilidade	x	x	x	3
Trabalhar sobre pressão	x	x	x	3
Visão de negócios	x	x	x	3
Visão de processos			x	1
Visão estratégica			x	1
Visão sistêmica	x		x	2

Quadro nº 28 – Características pessoais e profissionais do *controller*.
Fonte: com base nos autores.

Observa-se que há certa constância nos estudos apresentados e que na síntese buscou-se evidenciar as características requeridas no perfil do *controller*, dividindo-os entre as características pessoais e profissionais.

Características Pessoais	Total	Características Profissionais	Total
Dinamismo, iniciativa	3	Conhecimento de finanças	3
Ética	3	Domínio de línguas estrangeiras	3
Facilidade de relacionamento interpessoal	3	Ter conhecimentos profundos de contabilidade	3
Flexibilidade para mudanças	3	Visão de negócios	3
Liderança	3	Capacidade analítica	2
Senso crítico	3	Capacidade para implantação de novas idéias / projetos	2
Trabalhar sobre pressão	3	Conhecimento da legislação	2
Dedicação	2	Conhecimento de mercado	2
Facilidade de gestão de conflitos	2	Estar atualizado	2
Motivação – energia para o trabalho	2	Estatística	2
Pró-atividade	2	Experiência	2
Capacidade de resolver problemas	1	Informática	2
Comunicação	1	Matemática Financeira	2
Foco no Resultado	1	Raciocínio lógico	2
Formação de equipes	1	Visão sistêmica	2
Iniciativa	1	Antevisão das demandas	2
Interação	1	Habilidade na gestão	2
Organização	1	Formação superior e Pós-graduação	1
Persistência	1	Planejamento e organização	1
Sinergia com a empresa	1	Visão de processos	1
Respeito aos objetivos organizacionais	1	Visão estratégica	1

Quadro nº 29 – Divisão das características pessoais e profissionais do *controller*.

Fonte: com base no Quadro nº 28.

Com a divisão percebe-se que a característica que apresentou uma maior inconsistência entre os estudos realizados foi exatamente nas características pessoais, onde foram dez opções com somente uma indicação, o que evidencia a subjetividade deste item contra quatro das características profissionais.

Ao final desta apresentação do arcabouço teórico de alguns elementos que compõe a estrutura conceitual da Controladoria, cabe identificar a metodologia do

trabalho que foi usada para a construção da pesquisa de campo, que está apresentada no quarto capítulo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo disserta-se sobre a metodologia aplicada na pesquisa empírica realizada, a qual esta apresentada no quarto capítulo. Lakatos e Marconi (2001, p. 221) argumentam: “a especificação da metodologia da pesquisa é a que abrange maior número de itens pois responde, a um só tempo, às questões *como?*, *com quê?*, *onde?*, *quando?*”.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Classificar a pesquisa consiste em identificar qual o critério utilizado na investigação e pode ser classificado como parâmetros: quanto ao objetivo, quanto ao tempo e quanto ao problema.

Para Gil (2002, p. 41), caracterizar a pesquisa quanto ao objetivo consiste em: “classificar as pesquisas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas”. Esta pesquisa tem como objetivo: “identificar o perfil de atuação da controladoria na prática das 100 (Cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina”.

Dentre as definições de Gil (2002), classifica-se esta pesquisa como sendo descritiva, pois para Gil (2002, p. 42):

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Outra forma de classificar a pesquisa é caracterizada quanto ao tempo e, para Miranda (2007, p. 14), são duas as formas de enquadrar uma pesquisa, as quais se dividem em:

Estudo Transversal: O pesquisador coleta os dados de cada caso ou sujeito num único instante no tempo, obtendo um recorte momentâneo do fenômeno investigado; Estudo Longitudinal: O pesquisador coleta os dados de cada caso ou sujeito em dois ou mais momentos, havendo um acompanhamento do desenrolar do fenômeno considerado.

Com base no apresentado, conclui-se então que esta pesquisa é uma pesquisa **descritiva** quanto ao objetivo e **transversal** quanto ao tempo, pois foi realizada entre os dias 01 de maio a 16 de junho de 2008, e o instrumento da pesquisa foi apresentado ao sujeito, em um único instante no tempo.

Complementando a classificação, busca-se identificar qual a sua característica quanto à abordagem do problema.

Como esta, busca identificar o estado da arte no Estado de Santa Catarina através de informações qualitativas e utilizar métodos estatísticos na compilação do questionário, esta dissertação tem característica **Quali-quantitativa**, unificando o método qualitativo e quantitativo.

Longaray *et al* (2003) destacam que os estudos que se classificam como qualitativo podem descrever a complexidade de um problema, interpretar certas variáveis, compreendendo e classificando processos dinâmicos de determinados grupos sociais. E que o quantitativo caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, como no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas de coletas de dados. Os autores consideram muito comum no tipo de pesquisa de levantamento, que tenta através de amostragem entender o comportamento de uma população.

Apresentados a classificação da pesquisa quanto ao objetivo, ao tempo e ao problema, cabe identificar quais os procedimentos que foram utilizados para a sua realização.

3.2 PROCEDIMENTOS

Outra forma de classificar uma pesquisa é identificando o seu enquadramento quanto aos procedimentos utilizados para alcançar os resultados esperados. De acordo com Gil (2002) e Longaray (2003) eles podem ser: Bibliográfica, Documental, Experimental, Ex-post Facto (a partir do fato passado), Estudo de Corte, Levantamento ou *Survey* (exame), Estudo de Campo, Estudo de Caso, Pesquisa-ação e Pesquisa Participante. Para esta pesquisa optou-se pelo **levantamento ou Survey**, pois Gil (2002, p. 50) argumenta:

As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer [...] basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas a cerca do problema [...] em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Para a realização da pesquisa de Levantamento ou *Survey*, usou-se como instrumento o **questionário** que, para Lakatos e Marconi (2001, p. 222) é uma técnica de observação direta extensiva que é: “constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador”.

As vantagens de fazer uma pesquisa de **levantamento por questionário**, conforme Lakatos e Marconi (2001) e de Gil (2002), podem ser resumidas em: Conhecimento direto da realidade; Economiza tempo, viagens e obtém grande número de dados; Atingem o maior número de pessoas simultaneamente e Abrange uma área geográfica mais ampla; Há menos risco de distorção pela não influência do pesquisador.

Quanto à utilização do questionário, utilizaram-se as seguintes estratégias e atividades para que pudesse obter o resultado esperado.

Período	Estratégias e Atividades
Até janeiro/2008	Criação da planilha eletrônica conforme dados extraídos na revista Amanhã (2007, p. 160 a 164) complementando-a com levantamento dos dados da empresa (telefone, e-mail e endereço)
Fevereiro e março/2008	Confecção das perguntas do questionário, com base no levantamento bibliográfico e nas pesquisas empíricas de Borinelli (2006) e Calijuri (2004). (ANEXO II)
Março e abril/2008	Criação do site a ser encaminhado às empresas, transformando o questionário em formato web.
Abril/2008	Ligação para as empresas, entrando em <u>contato com o responsável da controladoria</u> , justificando o motivo da pesquisa, solicitando o endereço de e-mail ao qual seria enviado o questionário.
Abril/2008	Envio do e-mail, com o site conforme carta de apresentação em anexo, para os responsáveis pelas empresas, de acordo com o contato telefônico realizado. (ANEXO I)
01 a 16/05/2008	Período em que as empresas tinham para preencher o questionário no site, porem somente oito empresas responderam.
16 a 26/05/2008	Foi feito novo contato com as empresas e solicitado a participação – mais seis empresas participaram, totalizando até esta data quatorze empresas.
26/05 a 16/06	Feito novo contato pedindo a colaboração e colocando o pesquisador a disposição para ir até a empresa para fazer a entrevista pessoalmente, ou disponibilizando um arquivo <i>Word</i> , para as empresas que tem dificuldade de responder no <i>site</i> . Na data final, o número de empresas que responderam totalizaram trinta e duas.

Quadro nº 30 – Estratégias e atividades para a pesquisa, tendo como instrumento o questionário.

Na Figura 6, apresenta-se a página inicial do *site* desenvolvido para a pesquisa.

Universidade Federal de Santa Catarina
Mestrado em Contabilidade - Programa de pós-graduação em Contabilidade

AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS 100 MAIORES EMPRESAS DE SANTA CATARINA

Bloco I – Identificação da empresa

Perguntas	Respostas
Nome da empresa	<input type="text"/>
Nome do pesquisado	<input type="text"/>
Cargo do pesquisado	<input type="text"/>
País de origem do acionista controlador	<input type="text"/>
Cidade brasileira onde esta localizada a Administração Central	<input type="text"/>
Início das atividades no Brasil	<input type="text"/>
Número de funcionários	<input type="text"/>

BLOCO II – Identificação da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir, bem como do profissional que responde pela respectiva área.
Identificação da unidade e do cargo

QUESTÕES	RESPOSTAS	
	SIM	NAO
1. Há uma unidade organizacional denominada Controladoria?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Caso a resposta à questão 1 tenha sido SIM , especifique:		
Há Controladoria Corporativa?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há Controladoria Divisional?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há Controladoria de Planta?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há Controladoria Filial?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há outro tipo de Controladoria? Favor especificar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Para continuar o preenchimento ou revisar um questionário existente, informe o código:

Figura nº 6 – Parte inicial do questionário de pesquisa.

Identificados os procedimentos e as vantagens da pesquisa por questionário, cabe apresentar o universo e a amostra.

3.3 UNIVERSO E AMOSTRA

Universo da pesquisa, de acordo com Oliveira *et al* (2003, p. 82), “é o conjunto de todos os elementos sob investigação, é o total de seres que apresentam alguma característica em comum”.

Já a amostra é um subconjunto do universo, uma parte que se seleciona do universo investigado; Gil (2002) e Longaray *et al* (2003), apresentam que a amostra pode ser escolhida de duas formas: A primeira consiste na Amostragem Probabilística, que tem em sua técnica de amostragem o sorteio e podem assumir os tipos de amostragens que seguem: aleatória simples, sistemática, estratificada, por

conglomerado e por etapas. A segunda é considerada a não probabilística e que, esta técnica de amostragem propõe constituir um subconjunto de população que possibilite reproduzir de acordo com às características de uma população em investigação.

O método não probabilístico usa o raciocínio, e depende do critério do pesquisador para construir as amostras, e podem ser: amostragem por acessibilidade ou conveniência, por tipicidade ou intencional e por cotas.

Esta pesquisa é caracterizada por uma amostra **não probabilística** e o critério de escolha é o por tipicidade ou intencional, que para Longaray *et al* (2003, p. 126 - 127) consiste em “selecionar amostras com base em informações disponíveis e que sejam consideradas representativas da população”.

3.3.1 Universo

Para a definição do universo da pesquisa, utilizou informações disponibilizadas em SC EM DADOS (2007), onde apresentam as características das empresas no Estado de Santa Catarina, no ano de 2005, estas foram divididas quanto ao ramo de atividade e ao porte, conforme Tabela 1.

Tabela nº 1 – Número de estabelecimentos, por atividade e porte, no Estado de Santa Catarina, no ano de 2005.

Atividade	Empresas				Total
	Micro	Pequenas	Médias	Grandes	
Agropecuária	8.821	291	39	7	9.158
Pesca	500	30	3	-	533
Indústrias Extrativas	729	39	10	2	780
Indústrias de Transformação	40.982	3.087	564	112	44.745
Produção e distribuição de Eletricidade, gás e água	326	60	23	2	411
Construção	9.183	470	50	4	9.707
Comércio	137.449	1.862	165	4	139.480
Serviços	131.542	2.743	561	136	134.982
Organismos Intern. Outras Inst. Extraterritoriais.	18	-	-	-	18
Total	329.550	8.582	1.415	267	339.814

Fonte: adaptado de SC em dados (2007, p. 131).

As empresas totalizaram 339.814, e destas foram excluídas as micro-empresas, por não compreender em sua estrutura uma unidade organizacional que atenda as características, percebendo-se um novo total de 10.264 empresas. Deste total, acredita-se que entre as pequenas poucas devem ter uma controladoria em seu organograma, optando-se, assim também pela suas exclusões. Pela amostra ter sido optado pelas maiores empresas do Estado de Santa Catarina, optou-se pela exclusão das médias empresas. Desta forma, tem-se como universo da pesquisa o total de 267 empresas. Segundo Gil (2002, p. 121), uma pesquisa de levantamento que abrange: “um universo de elementos tão grande que se torna impossível considerá-los em sua totalidade”.

Para tanto, optou-se por escolher uma amostra que represente este universo. Torna-se muito comum no tipo de pesquisa de levantamento que tenta, através de amostra, entender o comportamento de uma população.

3.3.2 Amostra

Esta pesquisa não probabilística – intencional teve como escolha e seleção da amostragem as “100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina” (AMANHÃ,

2007, p. 160 a 164), conforme relação no apêndice – I, por entender que é uma forma de buscar uma evidência mais próxima das características da Controladoria no Estado de Santa Catarina.

Considerando que o universo ficou restrito a um total de 267 empresas, a amostra escolhida perfaz um total de 37% deste universo.

Cabe identificar o critério de seleção que a Revista Amanhã (2007, p. 14) utilizou para formar o *ranking* (classificação):

Por uma questão de credibilidade, [...] é um ranking construído sobre uma única fonte de informação: demonstrações financeiras. Com foco nas demonstrações contábeis consolidadas ou individuais e preparadas de acordo com a legislação societária, a metodologia adotada obedece a critérios técnicos da análise de balanços.

O índice utilizado para estabelecer a ordem no *ranking* é o VPG – Valor Ponderado de Grandeza que consiste em: “Resultado da soma, com pesos específicos, dos três principais componentes do balanço: patrimônio líquido (50%), receita bruta (40%) e resultando – lucro ou prejuízo – líquido (10%)”.

Por ser uma pesquisa intencional, traz algumas limitações quanto aos seus resultados, pois para Longaray *et al* (2003, p. 127), “é muito difícil que uma amostra intencional seja representativa do universo, [...] sofre restrições [...] entre elas a não-possibilidade de cálculo do erro amostral e a não-representatividade do universo pesquisado”.

Apresentado a forma da escolha da amostragem, identifica-se o perfil das empresas analisadas.

3.3.3 Perfil das empresas da amostra

O questionário foi encaminhado para as cem empresas relacionadas no Apêndice A – através de e-mail sendo que algumas das características comuns entre elas são: I - Todas têm unidades no Estado de Santa Catarina; II - Todas aparecem na relação da Revista Amanhã - 2007, sendo seus dados referentes ao exercício de 2006, e III - Todas tiveram o VPG calculado pela Revista Amanhã, sendo a primeira empresa com o VPG de 6.074,28 pontos e a última 49,18 (um intervalo considerável, porém as empresas que têm valores em milhar, só ocorre até a 8ª colocação – APENDICE A).

As empresas relacionadas apresentam as seguintes atividades principais, conforme apresentado no Quadro 31.

ATIVIDADE PRINCIPAL	TOTAL	ATIVIDADE PRINCIPAL	TOTAL
Metalurgia	10	Agroquímica	1
Têxtil	10	Banco	1
Alimentos	8	Cerâmica de Mesa	1
Revestimentos Cerâmicos	5	Comercio de Cereais	1
Geração de Energia	3	Compressores de Ar	1
Madeira	3	Confecções	1
Química	3	Couros	1
Varejo	3	Distribuição de Gás	1
Agência de Fomento	2	Elástico	1
Autopeças	2	Eletrodomésticos	1
Comércio Exterior	2	Equipam. para telecomunicações	1
Construção	2	Fruticultura	1
Eletromecânica	2	Gráfica	1
Ensino Superior	2	Insumo Industrial	1
Estatat de Energia	2	Mineração	1
Estatat de Saneamento	2	Motores Elétricos	1
Higiene	2	Plásticos	1
Moveis	2	Plásticos Embalagens	1
Papel	2	Rede de Farmácias	1
Papel, Embalagens	2	Reflorestamento	1
Planos de Saúde	2	Siderurgia	1
Supermercados	2	Software	1
Transmissão de Energia	2	Transporte Rodoviário	1
Agroindústria	1	Tubos e Conexões	1

Quadro nº 31 – Relação da amostra - por atividades
 Fonte: adaptado de Amanhã (2007, p. 160 - 164).

Observa-se neste quadro que há uma diversidade de atividades das empresas da amostra, o que evidencia a possibilidade de obter um diagnóstico “provavelmente verdadeiro” e que possa bem representar o universo, porém não é uma verdade absoluta; como é próprio de uma pesquisa com característica indutiva.

Esta amostra está distribuída no Estado de Santa Catarina, conforme a figura 7, que permite ter uma visão da distribuição geográfica da amostra, por região do Estado.

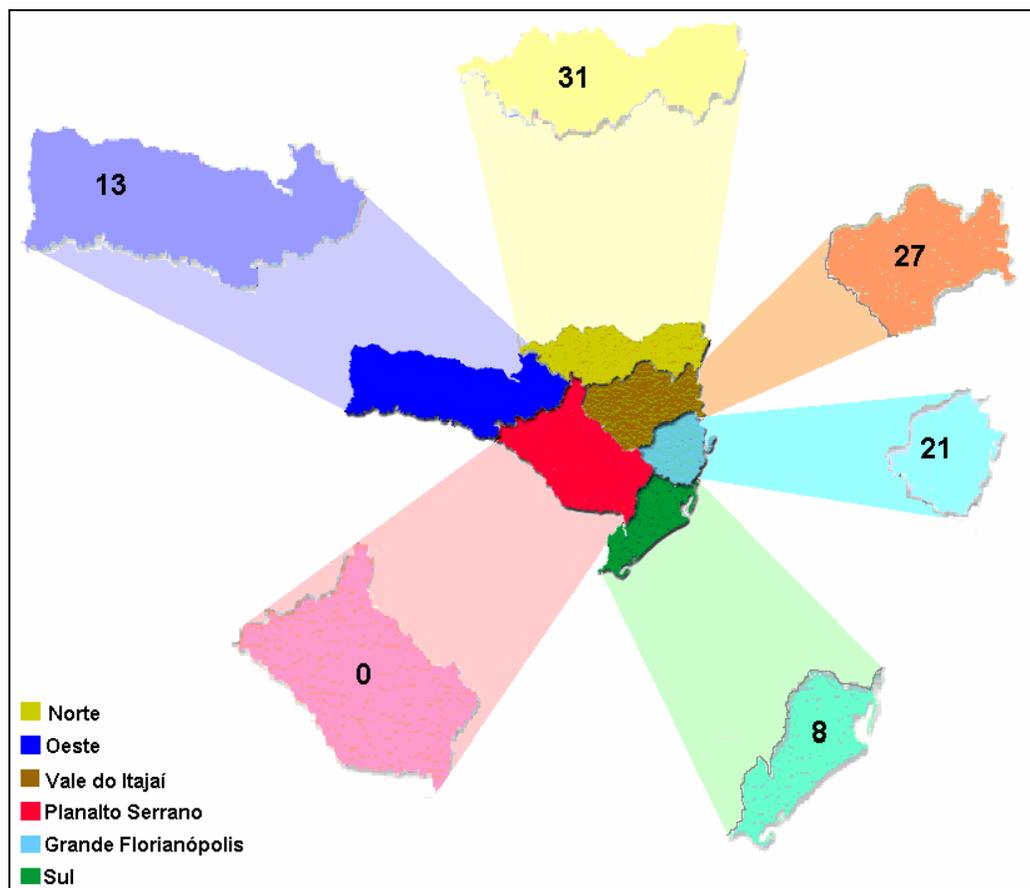


Figura nº 7 – Distribuição regional da amostra

Evidenciada a distribuição regional da amostra e apresentado o perfil das empresas, cabe verificar quais as limitações desta pesquisa.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações desta pesquisa consistem, de acordo com Lakatos e Marconi (2001) e de Gil (2002) em: Percentagem pequena dos questionários que voltam; Impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas; Grande número de perguntas sem respostas; Exige um universo mais homogêneo etc.

Entretanto, nesta pesquisa se considera como fatores limitantes: I – A dificuldade de generalizar os achados, pois a pesquisa de campo é limitada as 100 (cem) maiores empresas do Estado de Santa Catarina. II – Outro fator limitante é o tempo disponibilizado para a pesquisa o que impede de realizar um levantamento, por este motivo se escolheu o questionário como instrumento de pesquisa. III – A pesquisa empírica, dar-se-á por meio de questionários, encaminhados por e-mail às empresas, o que não possibilitará a verificação da capacidade da pessoa que vai responder o questionário. Apesar destes, serem encaminhados as áreas previamente contatadas. IV – Outro fator limitador é que nem todas as entidades têm uma unidade organizacional denominada controladoria.

3.5 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA

Entre as possíveis contribuições que este estudo possa trazer para a comunidade, destaca-se:

1 – Evidenciar e divulgar a realidade da arte, no Estado de Santa Catarina e como o recorte realizado focou as grandes empresas e sabe-se que estas mantêm negociações com empresas de outras localidades. Considera-se que trará contribuições tanto para o escopo nacional quanto para o internacional, ajudando a visualizar o *status quo* da controladoria no Estado de Santa Catarina.

2 – Comparar o arcabouço teórico apresentado com o resultado da pesquisa realizada entre as 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina.

3 – Apesar de não ser o foco principal do estudo, ao mapear as atribuições da controladoria, verificar-se-á as características pessoais e profissionais dos *controllers* o que retratará *status quo* do profissional da Controladoria, contribuindo para uma busca na qualidade de seus serviços, embasado na realidade estadual.

3.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A delimitação da pesquisa, segundo Gil (2002, p. 29), "guarda estreita relação com os meios disponíveis para investigação".

O que será trabalhado	O que não será trabalhado
– Delimitação	Conceitual:
<ul style="list-style-type: none"> – Este estudo aborda a estrutura conceitual da controladoria dando ênfase as suas funções e atividades. – A delimitação temporal para a escolha da literatura compreenderá as publicações acessíveis à pesquisadora, seja em livros, periódicos, artigos, material virtualmente disponível, dissertações e teses, publicadas até 2007. 	<ul style="list-style-type: none"> – Não será restrito a um único aspecto da controladoria. – Não serão abordados os instrumentos utilizados pela Controladoria para desempenhar as suas funções. – Não será abordado o aspecto histórico da origem da Controladoria – Não se analisará todas as literaturas disponíveis sobre Controladoria, pois nem todas são acessíveis.
– Delimitação	Prática
<ul style="list-style-type: none"> – A pesquisa se restringe as 100 (cem) maiores empresas do Estado de Santa Catarina em 2006, conforme listagem veiculada pela revista Amanhã de 2007. 	<ul style="list-style-type: none"> – Não será encaminhado o questionário a todas as empresas do Estado de Santa Catarina.

Quadro nº. 32 – Delimitação da pesquisa.

Enfim, concluída a caracterização da metodologia apresenta-se no capítulo seguinte os resultados da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo tem o objetivo de apresentar o resultado da pesquisa realizada conforme detalhamento metodológico descrito no capítulo anterior.

4.1 RESULTADOS DAS PESQUISAS

Das cem empresas contatadas, trinta e duas responderam perfazendo desta forma a relação por região que está apresentada na Tabela 2.

Tabela nº 2 – Distribuição regional das empresas que responderam.

Distribuição Regional	Nº de Empresas da Amostra	Nº Empresa que responderam	%
Norte	31	12	38,71
Vale do Itajaí	27	10	37,03
Grande Florianópolis	21	4	19,05
Oeste	13	2	15,38
Sul	8	4	50,00
Planalto Serrano	-	-	-
TOTAL	100	32	32,00

Entretanto destas trinta e duas empresas que responderam, somente 18,75% concordaram em serem nominadas, são elas: Cia. Hering; Comfloresta Cia. Catarinense de Empreendimentos Florestais; Marisol S.A; Cerâmica Urussanga S.A.; Celulose Irani S.A. e Intelbras S.A.

4.1.1 Identificação das empresas

Foram três as informações obtidas sobre a localização, sendo a primeira é com relação ao país de origem. Das trinta e duas empresa as informações declaradas são: que uma tem sua matriz em Luxemburgo, outra tem sua matriz na França e as demais no Brasil. Com relação à cidade da administração central, apresentam-se os seguintes resultados:

Tabela nº 3 – Cidades da administração central.

Cidades da Administração Central	%	Cidades da Administração Central	%
Joinville – SC	25,00	Criciúma - SC	3,13
Florianópolis – SC	9,38	Içara - SC	3,13
São Bento do Sul – SC	9,38	Itajaí - SC	3,13
Brusque – SC	9,38	Porto Alegre - RS	3,13
Jaraguá do Sul – SC	6,25	São José - SC	3,13
Timbó – SC	6,25	São Paulo - SP	3,13
Belo Horizonte – MG	3,13	Tubarão - SC	3,13
Blumenau – SC	3,13	Urussanga - SC	3,13
Caçador – SC	3,13		

A terceira informação é referente à localização das empresas pesquisadas, no Estado de Santa Catarina, conforme a Tabela 4.

Tabela nº 4 – Cidades das unidades no Estado de Santa Catarina.

Cidades	%	Cidades	%
Joinville	25,00	Caçador	3,13
Florianópolis	9,38	Criciúma	3,13
São Bento do Sul	9,38	Içara	3,13
Brusque	9,38	Irani	3,13
Blumenau	6,25	Itajaí	3,13
Jaraguá do Sul	6,25	São Francisco do Sul	3,13
Timbó	6,25	São José	3,13

Quanto ao início das atividades – a mais antiga teve seu início no ano de 1880, e a mais nova em 2000 sendo que a média da idade é de 54 anos e as variações entre estes extremos, esta representada no Gráfico 1.

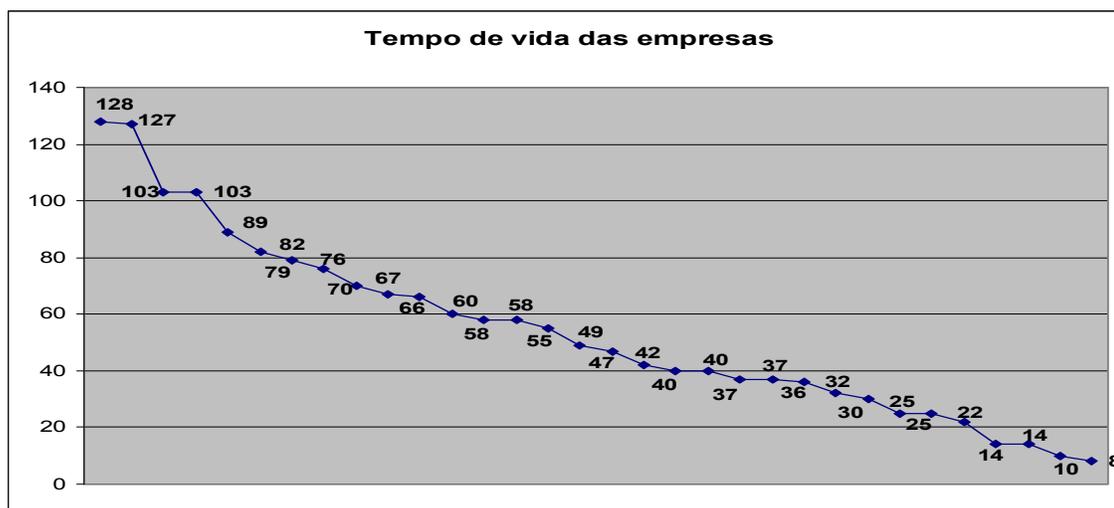


Gráfico nº 1 – Tempo de vida das empresas

Quanto ao número de funcionários, somente vinte e seis empresas responderam. Conforme apresentado no Gráfico 2:

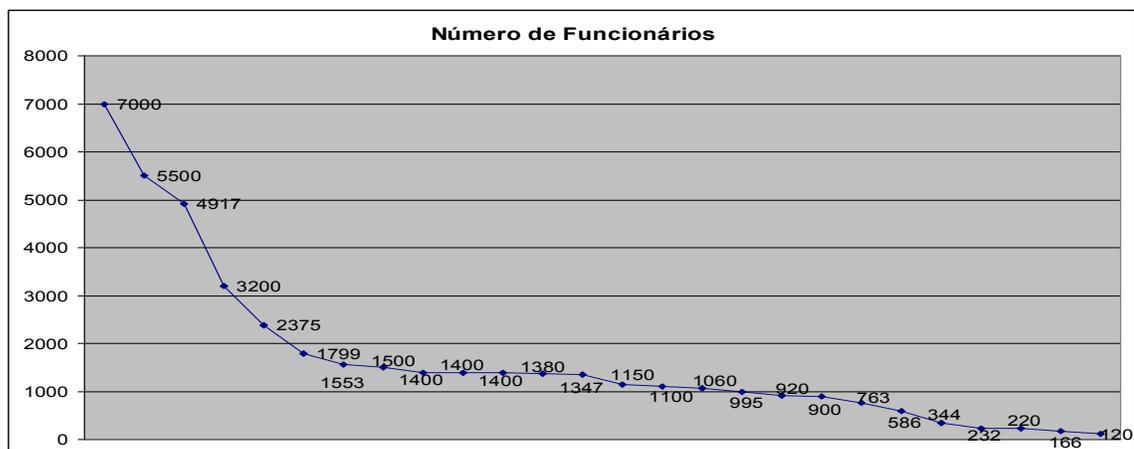


Gráfico nº 2 – Número de funcionários

Com os números de funcionários, obteve-se uma média de 1967 funcionários, por empresa. Já com relação aos cargos dos pesquisados que responderam ao questionário, se obteve as seguintes informações, conforme Gráfico 3:

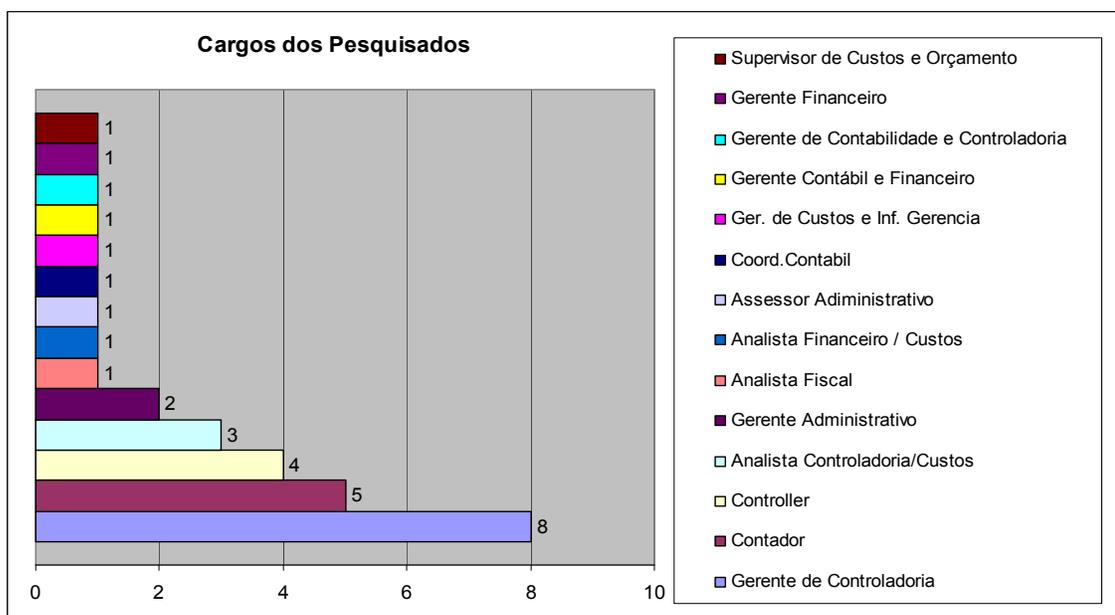


Gráfico nº 3 – Cargos dos pesquisados.

Para os cargos que contemplam atividades descritas como da contabilidade e/ou da controladoria obteve-se um total de 58,06% dos respondentes.

4.1.2 Identificação da controladoria

Nesta pergunta buscou-se informações que identifique a unidade organizacional e o profissional dentro das empresas, sendo que quanto à existência de uma unidade organizacional denominada controladoria e qual a característica desta com relação ao tipo de controladoria; obteve-se os seguintes resultados.

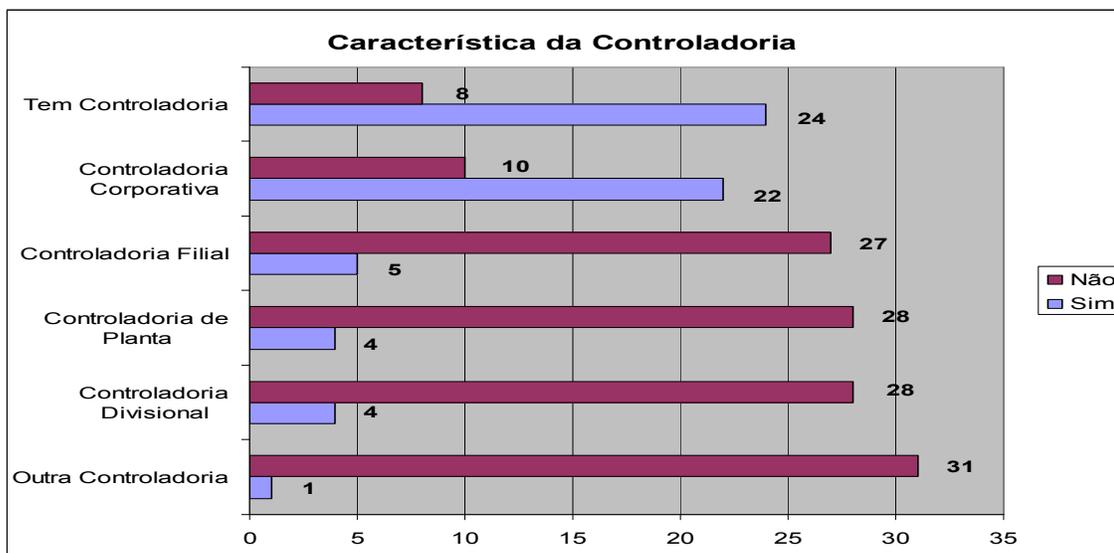


Gráfico nº 4 – Característica da controladoria.

Das oito empresas que não têm uma unidade organizacional denominada controladoria apresentaram que as atividades são realizadas: pelo Departamento Financeiro, pela Gerência Financeira, pelo Administrativo e Financeiro, pela Assessoria de Diretoria e Contabilidade, pelo Departamento de Contabilidade e de Planejamento, pela Contabilidade – Financeiro – Fiscal.

Quanto ao tipo de controladoria, duas empresas escolheram todas as opções, representando que nestas, elas ocorrem simultaneamente, entretanto uma optou por outro tipo de controladoria, porém não a identificou. Quanto as duas que não têm controladoria corporativa uma apresentou que tem controladoria de filial e a outra tem controladoria divisional, conforme demonstrado no Gráfico 4.

Sobre o cargo do responsável somente vinte e sete empresas responderam gerando as informações demonstradas na seqüência.

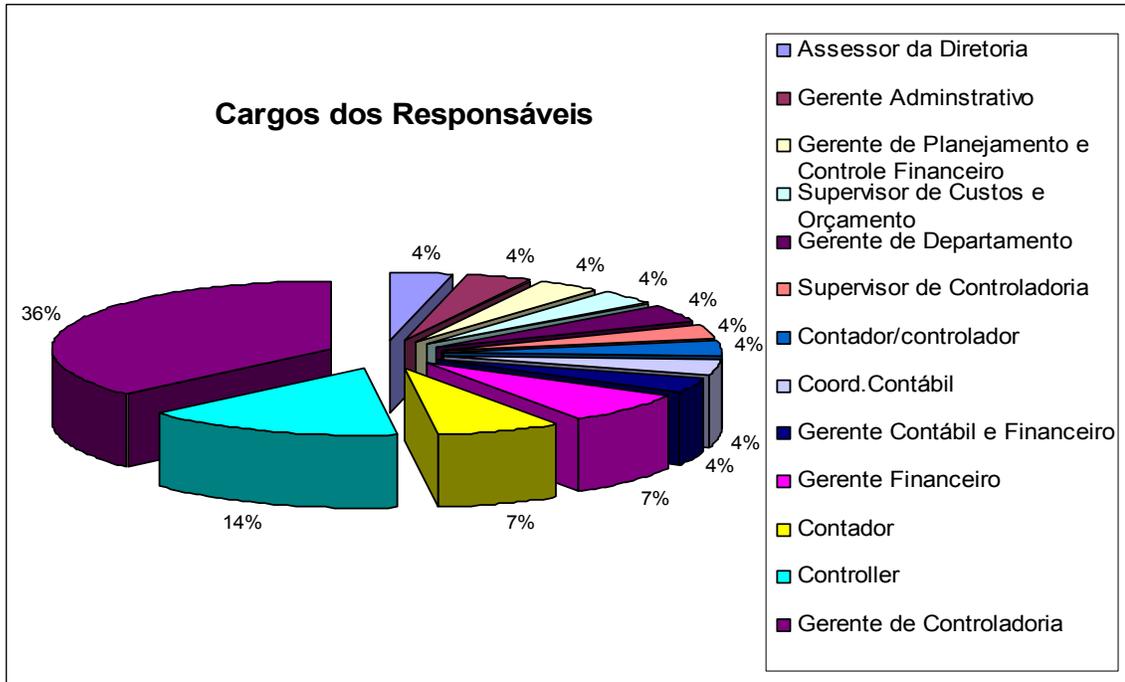


Gráfico nº 5 – Cargo do responsável.

Entretanto, unificando os cargos similares, tem-se a seguinte representação por porcentagem:

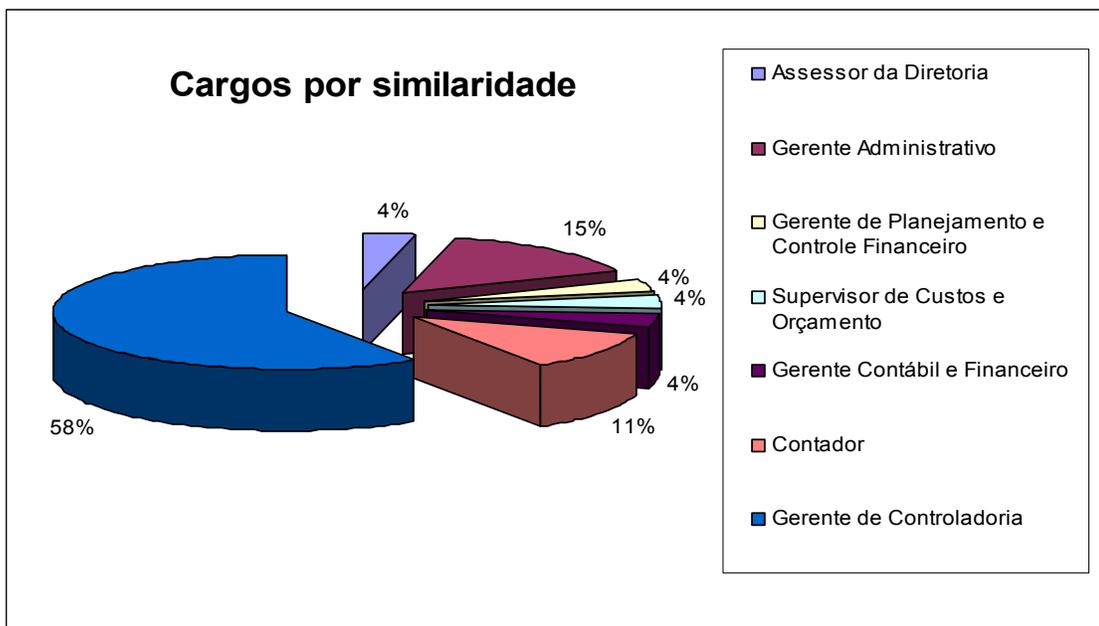


Gráfico nº 6 – Cargos por similaridade.

Observa-se que unificadas por área de atuação, têm-se 74,08% de concentração em cargos de controladoria e contabilidade; 22,22% em cargos de administração e somente 3,7% têm como responsável o assessor da diretoria.

Quanto ao nível de subordinação existem informações heterogêneas, porém as que obtiveram as maiores indicações, foram: Diretoria Administrativa-Financeira; Presidência e Diretoria Financeira.

Ao agrupar todas as diretorias mencionadas, têm-se 65,51% das indicações, apesar da análise cabe observar o Gráfico 7 que demonstra na íntegra as opções escolhidas pelos respondentes.

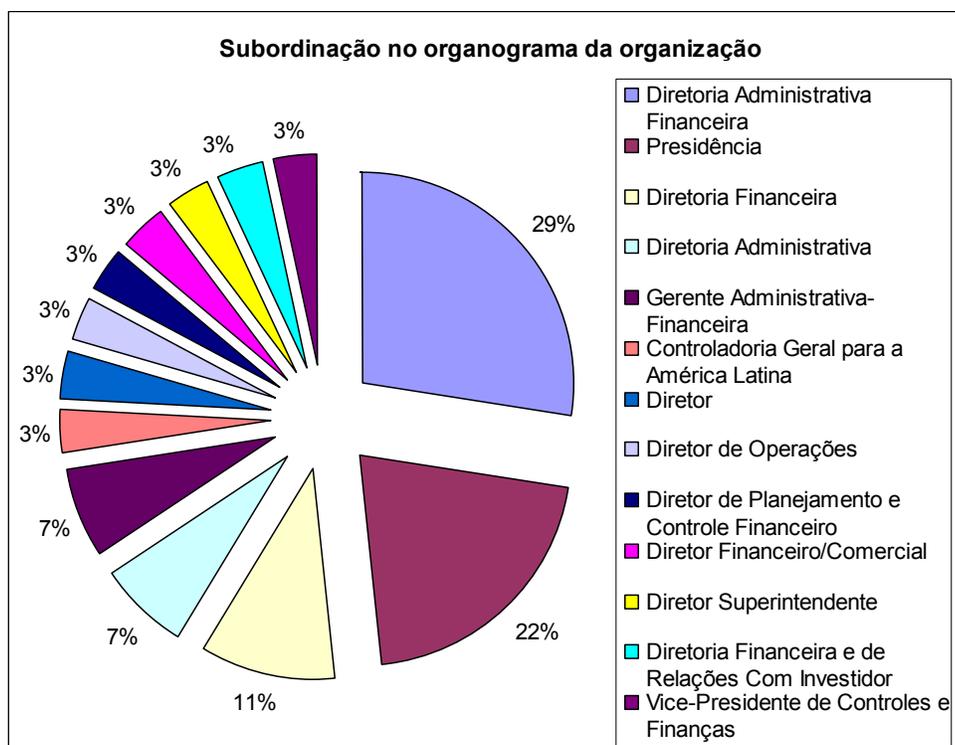


Gráfico nº 7 – Subordinação no organograma da organização.

Com relação aos dados do profissional responsável pela unidade organizacional – controladoria, a idade dos pesquisados variaram entre 29 à 58 anos

e sendo que somente vinte e cinco responderam, com isto conseguiu-se uma média 43 anos

Dentre as trinta e duas empresas, vinte e nove responderam a questão sobre a graduação do respondente, onde quatro realizaram uma segunda graduação e um realizou três graduações, conforme Gráfico 8:

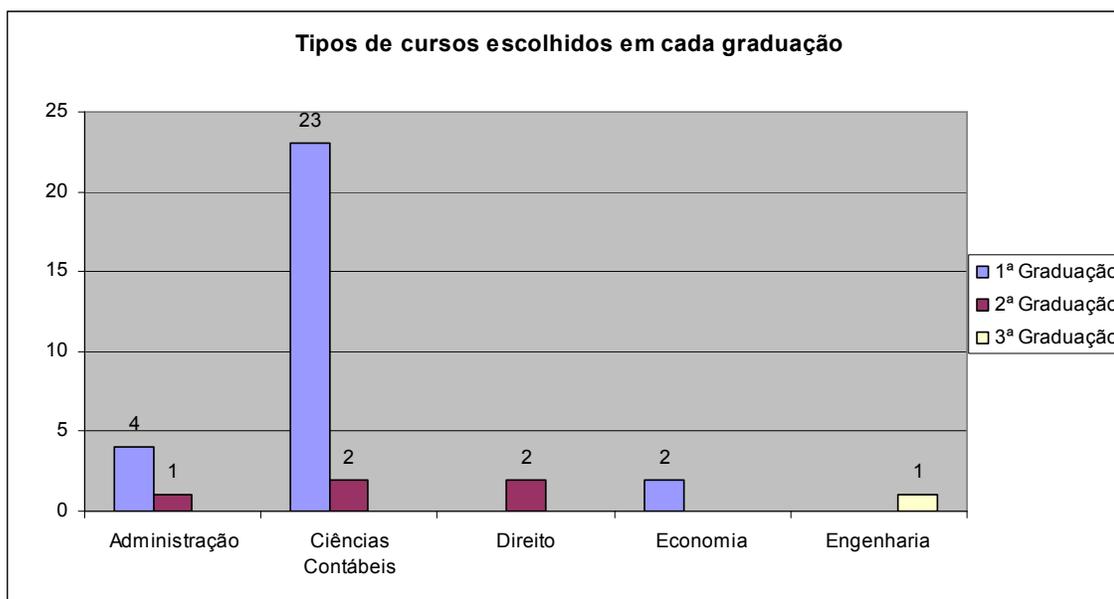


Gráfico nº 8 – Tipos de cursos escolhidos em cada graduação.

De acordo com os resultados, o curso de ciências contábeis tem a maior escolha entre os pesquisados, entretanto os economistas e dois dos administradores não optaram por fazer uma 2ª graduação em ciências contábeis. E estes também não fizeram curso de pós-graduação nesta área. Os outros dois administradores que cursaram na 2ª graduação o curso de ciências contábeis, não optaram por uma pós-graduação na área da contabilidade ou da controladoria e um destes realizou a 3ª graduação em engenharia.

Quanto à pós-graduação, os vinte e nove forneceram informações. Observa-se uma variedade de cursos, dá-se ênfase que um profissional é doutor em engenharia

de produção e outro é mestre em contabilidade e controladoria. Unificando por áreas do conhecimento tem-se a Tabela 5.

Tabela nº 5 – Síntese dos cursos de pós-graduação.

Síntese dos cursos de pós-graduação	1ª Pós	2ª Pós	3ª Pós	Total
Administração/ Gestão	14	9	-	23
Contabilidade/ Auditoria/ Controladoria	14	2	2	18
Direito Tributário/ Planejamento Tributário	-	3	2	5
Doutorado em Eng ^a da Produção	1	-	-	1
Mestrado em Contabilidade e Controladoria	-	-	1	1
Total	29	14	5	48

O Gráfico 9 demonstra todos os cursos relacionados, pelos pesquisados, por títulos dos cursos.

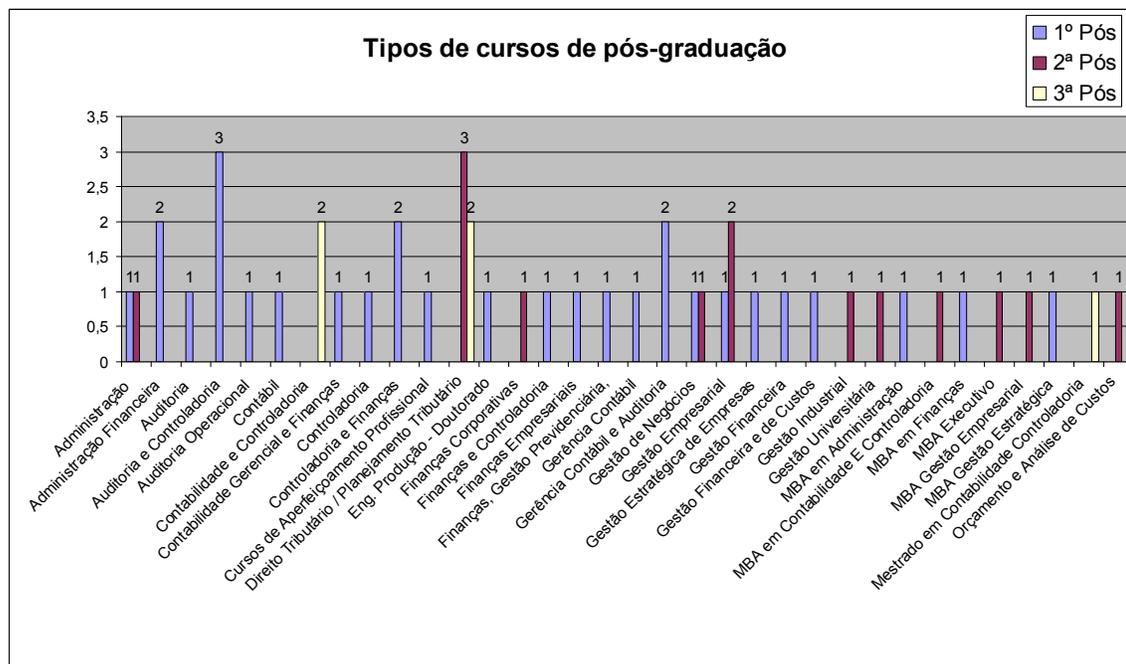


Gráfico nº 9 – Tipos de cursos de pós-graduação

Dos vinte e três que cursaram contabilidade como 1ª graduação, doze fizeram uma pós na área da contabilidade e/ou da controladoria, sendo que, três fizeram duas pós nestas áreas e os outros oito fizeram na área de gestão e/ou administração.

4.1.3 Identificação da missão da controladoria

Conforme apresentado no Gráfico 10, somadas as empresas que afirmaram que sua missão é “confidencial” – para os usuários externos, com as que responderam “sim” tem-se 53% de empresas com missão constituída.

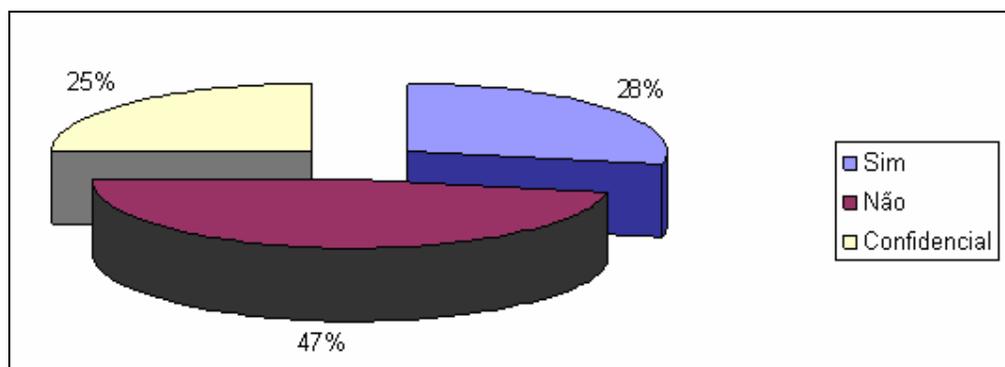


Gráfico nº 10 – Tem missão constituída

Dentre as empresas que responderam, oito enviaram a missão da controladoria como segue no Quadro nº 33:

Missão da controladoria
“Coordenar a elaboração de normas, rotinas e procedimentos contábeis, financeiros e patrimoniais, realizar a análise, Avaliação; Coordenar a elaboração do orçamento e acompanhar a sua execução. Controlar a execução dos empreendimentos da Organização e de seus respectivos contratos; Operacionalizar o atendimento aos órgãos de controle e fiscalização externos”.
“Assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.
“Assegurar rotinas de planejamento; dinamizar o processo de avaliação operacional; aumentar o grau de confiabilidade das informações; permitir maior visão/ação estratégica e maior grau de acerto das decisões; disciplinar processos e rotinas administrativo/gerenciais; atuar como entidade facilitadora”.
“Manter um sistema de informações gerenciais que permita planejar o futuro e acompanhar permanentemente o desempenho da empresa, bem como garantir uma adequada administração dos seus recursos financeiros”.
“Garantir, preparar e disponibilizar informações econômicas e financeiras da [...], com qualidade, de forma ordenada, estruturada, orçamentada e segura. <i>Controller</i> : Garantir o cumprimento das normas, procedimentos, legislação fiscal e tributária, assim como também planejar, organizar, controlar e supervisionar as atividades de contabilidade geral, contabilidade de custos e orçamentos, contabilidade gerencial, bolsas, filantropia, prestação de contas para Conselhos Superiores, Ministério Público, Ministério da Justiça, relatórios, pareceres, auditorias, etc, visando assegurar que todas as atividades sejam executadas em conformidade com os princípios contábeis, políticas e diretrizes [...]”. (a parte excluída identificava a empresa que não autorizou ser nominada)
“Atuar de forma efetiva na otimização dos resultados globais da organização por meio do suporte a gestão dos negócios”.
Contribuir para a realização da missão da empresa, dando suporte em tempo hábil a todos os níveis organizacionais com informações de apoio à decisão, oriundas da contabilidade gerencial (que tem como base custos e orçamentos), de planejamento fiscal e tributário e da contabilidade geral ou societária.
Controlar e organizar todos os processos administrativos e gerencias da empresa.

Quadro nº 33 – Missão da controladoria.

De forma geral, as missões relatadas apontam que a missão da controladoria procura garantir a sobrevivência e continuidade da organização, através de vários processos que contribuem para uma melhor utilização dos recursos e assegurar o resultado da empresa.

4.1.4 Identificação da estrutura interna da unidade organizacional - controladoria

Quanto às unidades que fazem parte do organograma da controladoria que estão subordinados a ela, a pesquisa apresentou vinte e duas opções, entretanto

somente o sistema de informação não apresenta subordinação com a controladoria, porém quatorze dos pesquisados não sabiam se esta relação existia, conforme resultado demonstrado no Gráfico 11.

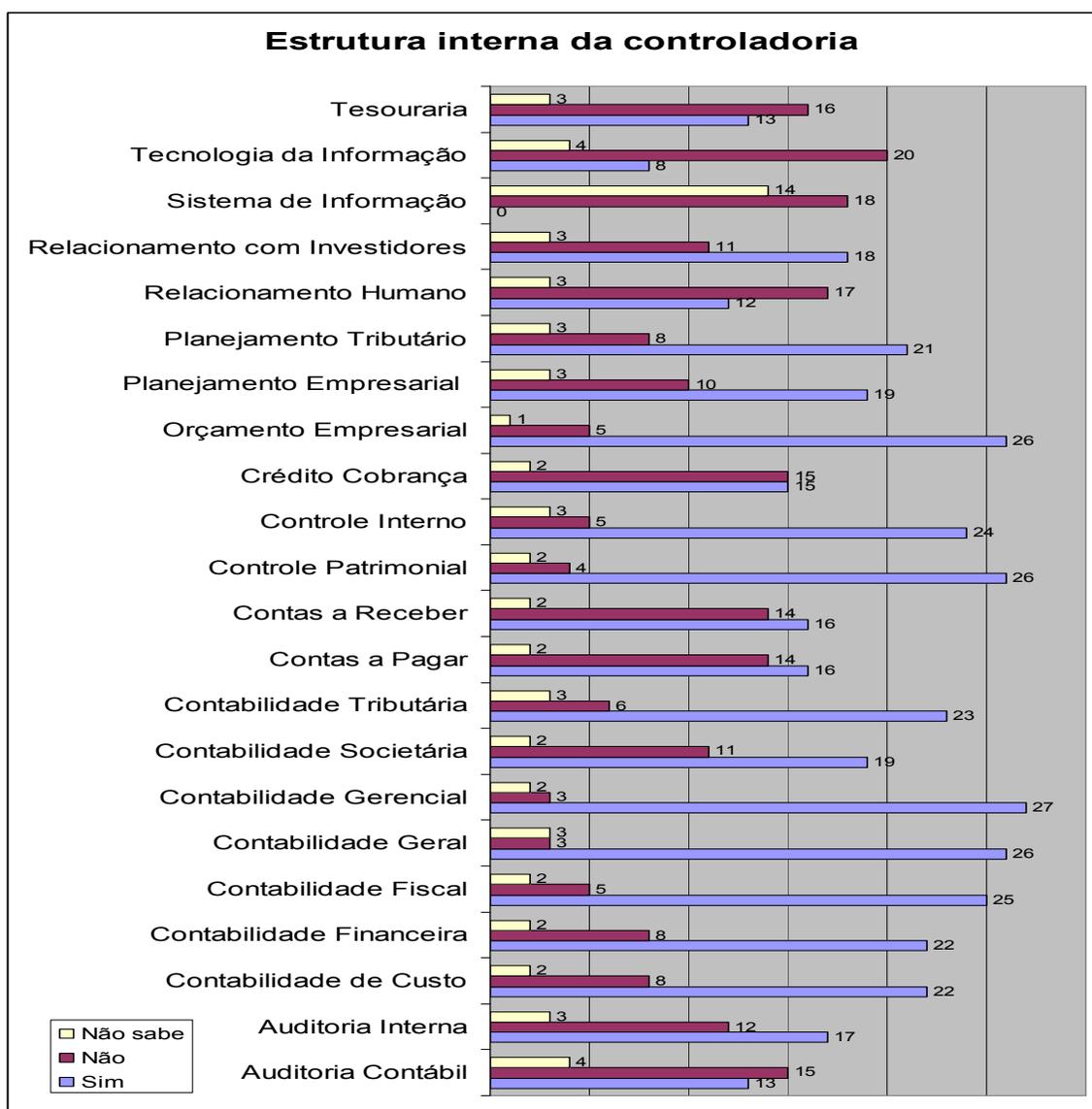


Gráfico nº 11 – Estrutura interna da controladoria

Na Tabela 6, dá-se ênfase as unidades subordinados à controladoria que receberam mais de 51% das indicações, entre elas destaca-se:

Tabela nº 6 – Subordinados à controladoria com mais de 50% indicações.

Unidades	n ° de Indicação	%
Contabilidade Gerencial	27	84,38
Contabilidade Geral	26	81,25
Controle Patrimonial	26	81,25
Orçamento Empresarial	26	81,25
Contabilidade Fiscal	25	78,13
Controle Interno	24	75,00
Contabilidade Tributária	23	71,88
Contabilidade de Custo	22	68,75
Contabilidade Financeira	22	68,75
Planejamento Tributário	21	65,63
Contabilidade Societária	19	59,38
Planejamento Empresarial	19	59,38
Relacionamento com Investidores	18	56,25
Auditoria Interna	17	53,13

Sobre às indicações de outros órgãos que sejam subordinados à unidade organizacional, foram citados uma única vez: o faturamento; o seguro; a auditoria financeira; a estatística; o preço; a filantropia; a análise de riscos; o *reporting*; o estudos econômicos financeiros.

Quanto ao nível de subordinação, somente dez empresas responderam da seguinte forma: I - Nove consideram a subordinação direta, sendo que algumas citaram - chefia; coordenação; ao *controller* e gerente financeiro, dependendo do responsável pela unidade organizacional e; II - Uma respondeu quanto à subordinação no organograma da empresa, estando fora do foco da pergunta.

4.1.5 Identificações das funções, atribuições e atividades desenvolvidas pela controladoria

Com relação às atividades realizadas pela controladoria o questionário foi subdividido em: - Contabilidade Societária Financeira; Contabilidade Fiscal; Proteção dos Ativos da Empresa; Contabilidade Gerencial; Finanças; Sistemas de informações; Sistema contábil; Atendimento ao usuário; Planejamento e outros Sistemas. Para uma melhor visualização abrem-se os tópicos que seguem.

4.1.5.1 Atividades relacionadas à contabilidade

Sobre a Contabilidade Societária Financeira; Proteção dos Ativos da Empresa; Contabilidade Fiscal e Contabilidade Gerencial – foram unificadas em um único gráfico. O Gráfico 12 apresenta o resultado percentual de cada grupo.

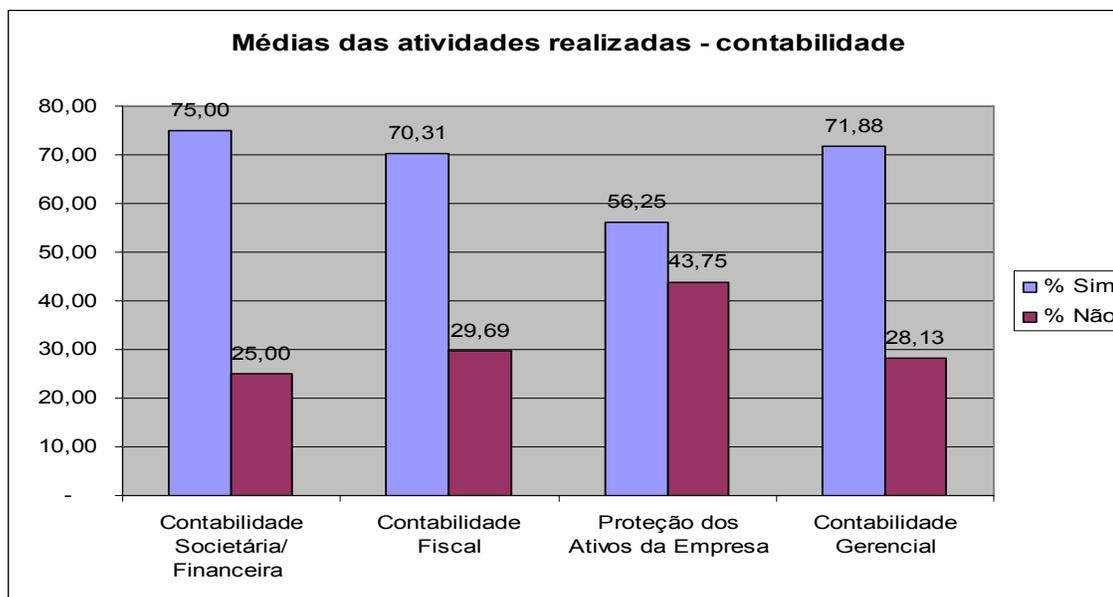


Gráfico nº 12 – Médias das atividades realizadas – contabilidade.

O Gráfico 12, evidencia que a controladoria nas empresas pesquisadas, com ênfase nos grupos da área contábil. Buscando uma análise mais detalhada, o Gráfico 13, apresenta as atividades relacionadas a cada grupo e o número de vezes que foi indicado.

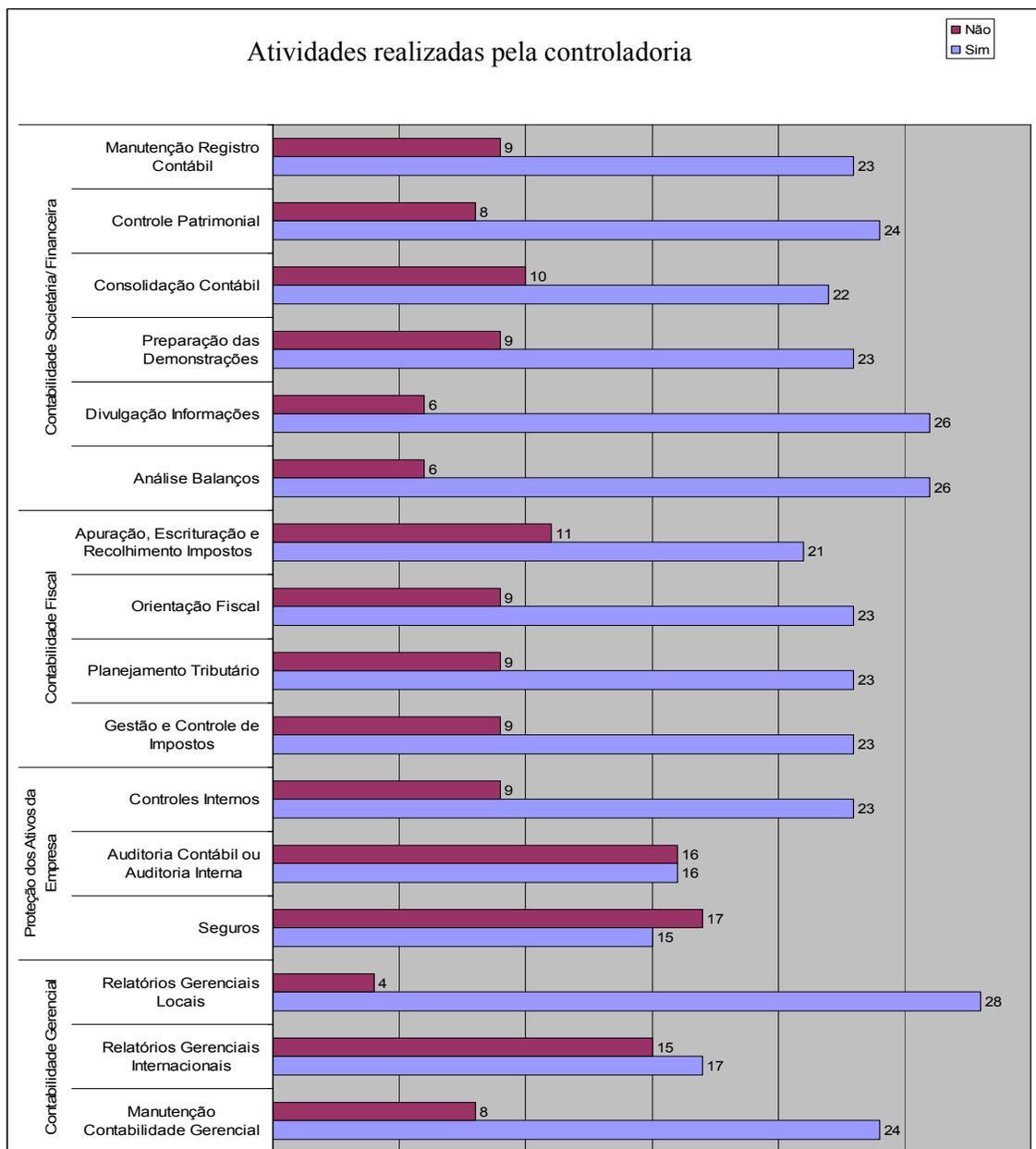


Gráfico nº 13 – Atividades realizadas – contabilidade.

- O grupo de Contabilidade Societária/Financeira tem uma média de 75% de empresas em que a controladoria realizam estas atividades, da-se ênfase as de Análise de Balanço, Divulgação de Informações e Controles Patrimoniais.

- Já do grupo de Contabilidade Fiscal, em média 70,31% das controladorias fazem estas atividades e de forma mais específica os aspectos de Orientação, Planejamento e Gestão de tributos.

- Para o grupo de Proteção dos Ativos das Empresas, em média 56,25% das controladorias realizam as atividades relacionadas, sendo que a única atividade em destaque é o Controle Interno que é realizado em 71,85% das empresas; quanto à Auditoria houve uma divisão, a metade afirma que desenvolvem estas atividades.

- Quanto ao grupo das Atividades em Contabilidade Gerencial, em média 71,88% das controladorias apontam que fazem, sendo que a única que tem o menor índice é o Relatórios de Gerenciais Internacionais, pois não são todas as empresas que se relacionam com ambientes internacionais.

Entre estas atividades, algumas empresas assumiram que realizam atividades compartilhadas com outras unidades organizacionais, destas atividades, fez-se uma análise por grupos, de acordo com o Quadro 34.

Atividades compartilhadas – contabilidade societária e financeira		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas (*)
Manutenção de Registros Contábeis	3	Contabilidade
Controle Patrimonial	8	Manutenção Patrimonial Logística Contabilidade
Consolidação Contábil	2	Contabilidade
Preparação das Demonstrações	2	Contabilidade
Divulgação das Informações	3	Contabilidade
Análise de Balanços	3	Contabilidade

Quadro nº 34 – Atividades compartilhadas – contabilidade societária e financeira.

(*) Somente seis empresas mencionaram unidades com que compartilham atividades.

Observa-se no Quadro 34 que todas as seis empresas, foram unânimes em indicar a contabilidade como unidade parceira. Sobre às atividades que são compartilhadas da contabilidade fiscal, com outras unidades organizacionais, obteve-se as seguintes informações, detalhadas no Quadro 35.

Atividades compartilhadas – contabilidade fiscal		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas (*)
Apuração, Escrituração e Recolhimento de Imposto	3	Fiscal Contabilidade Financeiro
Orientação Fiscal	4	Fiscal Contabilidade
Planejamento Tributário	4	Fiscal Contabilidade Consultoria Diretoria
Gestão e Controle de Impostos	4	Fiscal Contabilidade

Quadro nº 35 – Atividades compartilhadas – contabilidade fiscal.

(*) As quatro empresas mencionaram as unidades com que compartilham atividades.

Na contabilidade fiscal das atividades que mais utilizam parceiros é a de planejamento tributário onde, além da contabilidade e da área fiscal, são envolvidos no processo, a consultoria e a diretoria da empresa.

A proteção ao ativo da empresa - com relação às atividades compartilhadas as nove empresas indicaram quais as áreas da organização são parceiras, entretanto o consenso ocorreu no que se refere à contabilidade e a auditoria, pois foram as mais indicadas, conforme demonstrado no Quadro 36.

Atividades compartilhadas – proteção aos ativos da empresa		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas (*)
Controles Internos	8	Auditoria Contabilidade Engenharia Comercial Materiais Compras
Auditoria Contábil ou Auditoria Interna	9	Auditoria Interna Auditoria Externa Contabilidade Setor de Custos
Seguros	6	Compras Diretoria Segurança Patrimonial Financeiro Suprimento Contabilidade

Quadro nº 36 – Atividades compartilhadas – proteção aos ativos da empresa.

(*) As nove empresas mencionaram as unidades com que compartilham atividades.

Das atividades compartilhadas em contabilidade gerencial somente três empresas apresentaram suas características, sendo que evidenciaram a contabilidade e o setor de relações internacionais, como unidades parceiras.

4.1.5.2 Atividades relacionadas ao sistema de informações

Em relação às atividades do sistema de informação, identifica-se no Gráfico nº 14, que das controladorias que responderam, são poucas que utilizam e se envolvem diretamente com esta área, as maiores indicações são relacionadas com as atividades do sistema contábil.

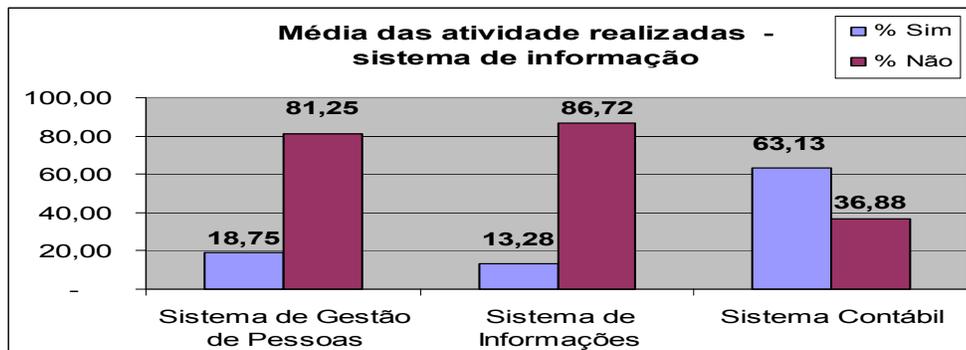


Gráfico nº 14 – Médias das atividades realizadas – sistema de informação.

Para uma melhor análise, detalhou-se no Gráfico 15 cada grupo elencando todas as atividades que fizeram parte da questão.

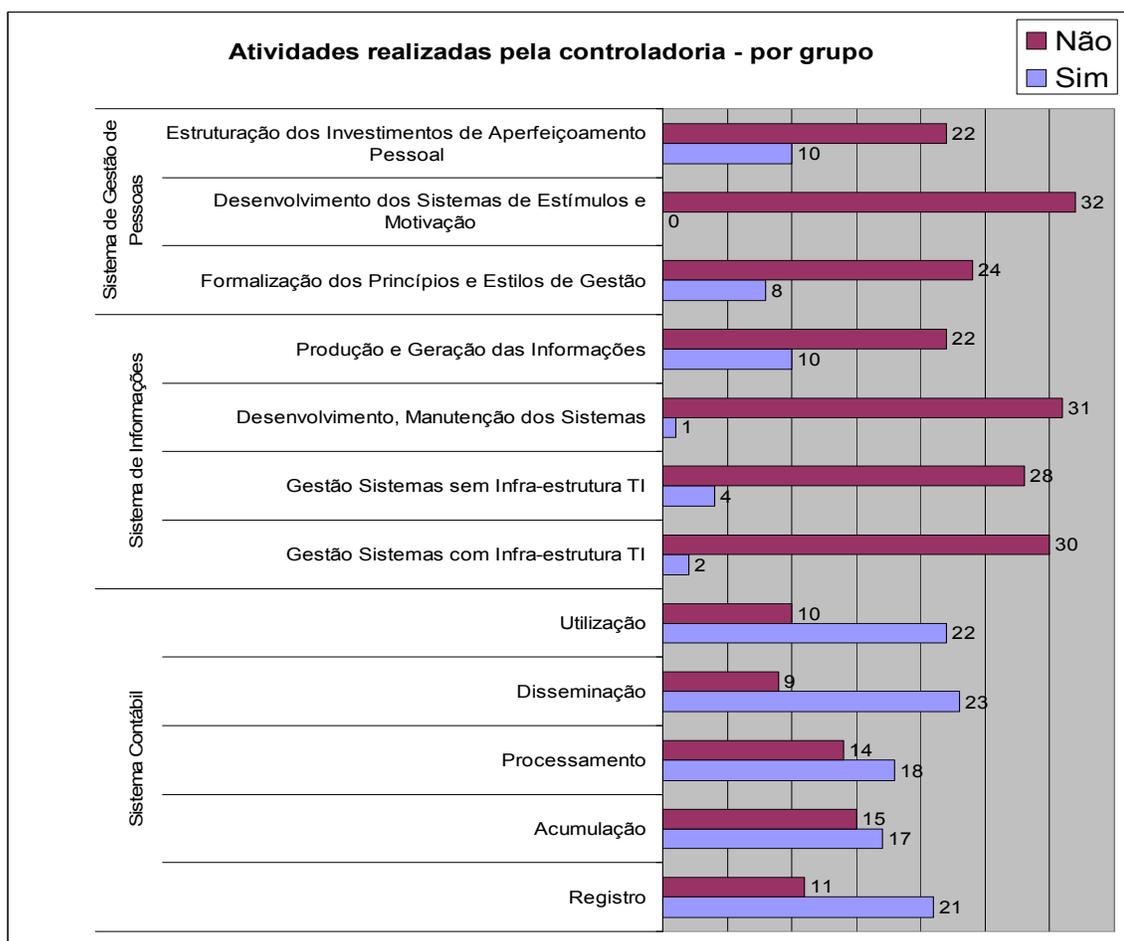


Gráfico nº 15 – Atividades realizadas – sistema de informação.

Dentre os grupos que compõem a pesquisa sobre Sistema de Informação 35,42% das controladorias também são responsáveis por esta função. Entretanto, a distribuição deste percentual não é uniforme como, apresentados nos Gráficos 14 e 15. Onde destacam-se que com relação ao Sistema de Gestão de Pessoas somente 18,75% das empresas atribuem esta atividade a área da controladoria, desta o Desenvolvimento dos Sistemas de Estímulos e Motivação não são realizados por nenhuma empresa. Quanto ao Sistema de Informação, propriamente dito, 13,28% das controladorias atuam também nas atividades, destaque para a Produção e Geração das Informações com 31,25% das indicações. A controladoria tem uma atuação forte no Sistema Contábil, 63,13% das controladorias são responsáveis pelas atividades questionadas, onde em todas as opções foram indicadas por mais da metade das empresas em destaque, o Registro, a Utilização e a Disseminação do Sistema Contábil.

Quanto às atividades compartilhadas observa-se as situações conforme descritos nos Quadros 37, 38 e 39.

Atividades compartilhadas – sistema gestão de pessoas		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Formalização dos Princípios e Estilos de Gestão	9	Recursos Humanos Diretoria
Desenvolvimento dos Sistemas de Estímulos e Motivação	-	-
Estruturação dos Investimentos de Aperfeiçoamento Pessoal	5	Recursos Humanos Gestão de Pessoas Diretoria

Quadro nº 37 – Atividades compartilhadas – sistema gestão de pessoas.

Referente às atividades compartilhadas no sistema de gestão de pessoas, sete empresas indicaram Recursos Humanos como parceiros da controladoria, sendo que este grupo foi o que apresentou o menor envolvimento com a unidade organizacional em estudo.

Atividades compartilhadas – sistema de informação		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Gestão Sistemas com Infra-estrutura TI	6	Setor de TI Assessoria de gestão
Gestão Sistemas Sem Infra-estrutura TI	4	Setor de TI
Desenvolvimento, Manutenção dos Sistemas	6	Setor de TI
Produção e Geração das Informações	11	Setor de TI

Quadro nº 38 – Atividades compartilhadas – sistema de informação.

Referente ao sistema de informação, onze empresas apresentaram que têm atividades compartilhadas com o setor de TI, relacionadas com a informática e à assessoria de gestão.

Atividades compartilhadas – sistema contábil		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Registro	5	Contabilidade Demais áreas da empresa
Acumulação	4	Contabilidade TI
Processamento	5	Contabilidade TI Materiais CPD
Disseminação	5	Contabilidade Diretoria
Utilização	6	Contabilidade Diretoria Vários Setores

Quadro nº 39 – Atividades compartilhadas – sistema contábil.

Com relação às atividades compartilhadas de sistema contábil, somente quatro empresas apresentaram qual o setor parceiro nestas atividades e com maior número de indicação foi a contabilidade.

4.1.5.3 Atividades relacionadas ao planejamento

Outra atividade pesquisada é o planejamento, e 58,52% das controladorias realizam esta função, os pesquisados responderam sobre os níveis, os processos e os elementos todos voltados à atuação da controladoria neste grupo. Para uma melhor visualização apresenta-se os resultados nos Gráficos 16 e 17.

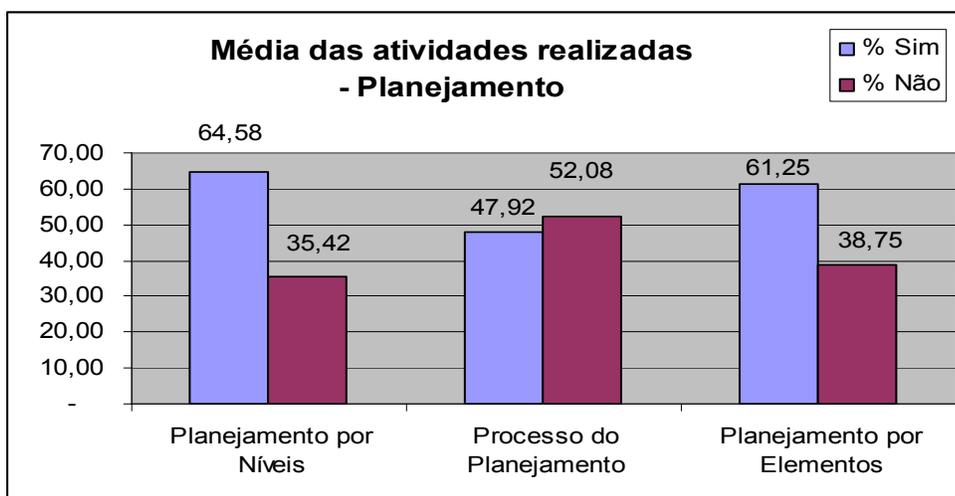


Gráfico nº 16 – Média das atividades realizadas – planejamento.

O Gráfico 16 evidencia que com relação a todas as atividades do grupo de planejamento o Processo do Planejamento é a atividade que tem menor incidência da atuação da controladoria, num total de 47,92% sendo este percentual detalhado no Gráfico 17.

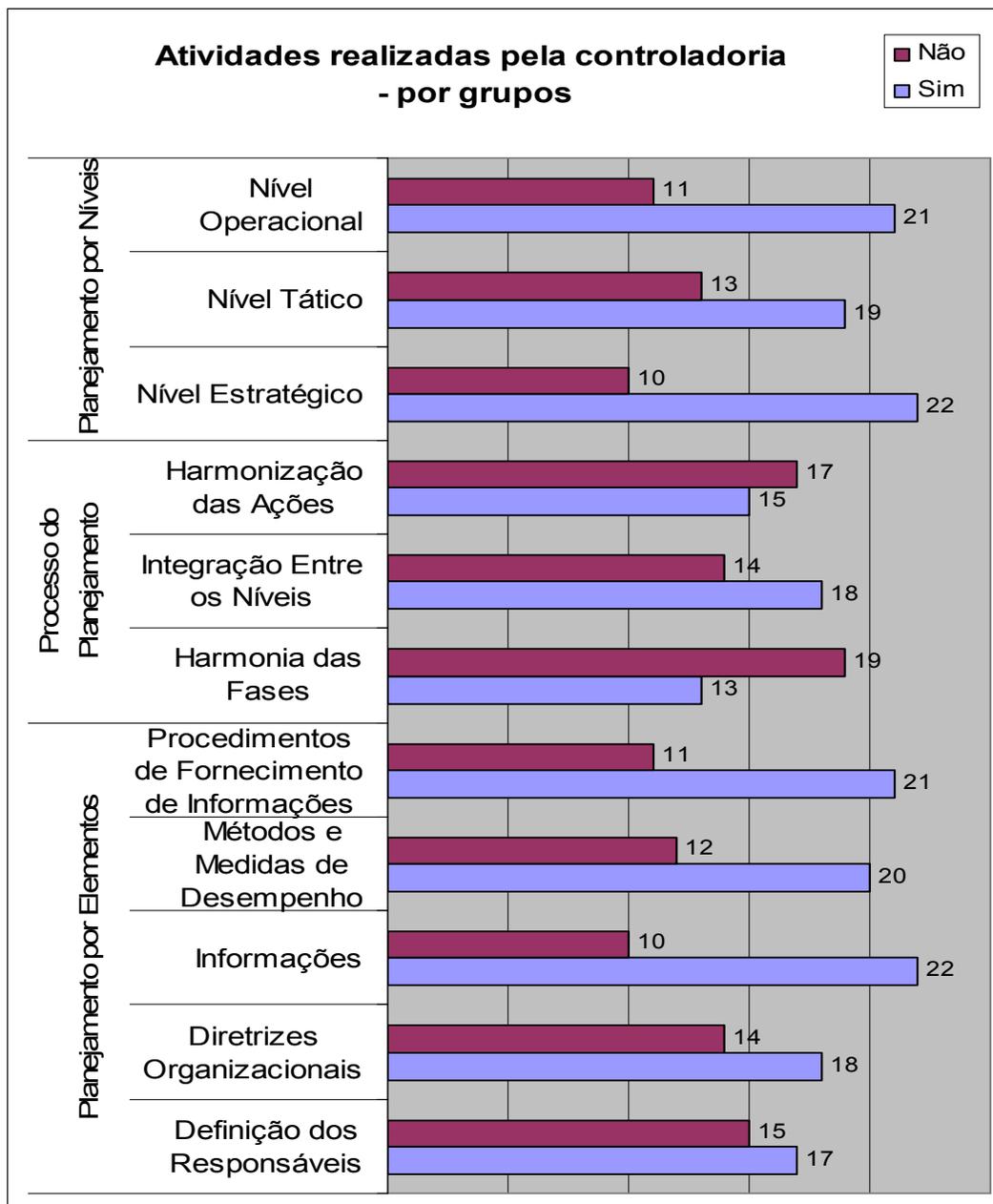


Gráfico nº 17 – Atividades realizadas – planejamento.

A controladoria atua em 64,58% das empresas quanto ao planejamento por níveis. Quanto ao nível estratégico, 68,75% dos pesquisados afirmaram que a controladoria realiza a atividade. O nível tático é o menor percentual quanto aos níveis de planejamento somando 59,37% das empresas pesquisadas. Quanto ao nível operacional 65,63% das controladorias atuam neste nível.

O processo de planejamento apresentou a menor percentagem de atuação da controladoria, dá-se ênfase a integração entre os níveis, pois, é a única atividade que teve a maioria das indicações do grupo, perfazendo um total de 56,25%, sendo que a menor foi a harmonia das fases com 40% de atuação da controladoria das 32 empresas.

Quanto ao planejamento por elementos, entre as trinta e duas empresas a controladoria é responsável por 61,25% das atuações das atividades. Da-se ênfase nas que atuam em 68,75% com informações, 65,63% atuam com o fornecimento de informações e 62,5% atuam com métodos e medidas de desempenho. No Quadro 40, apresenta-se aspectos relacionados as atividades compartilhadas a nível de planejamento.

Atividades compartilhadas – por nível de planejamento		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Nível Estratégico	11	Todas as áreas Diretoria Gerências
Nível Tático	8	Consultoria Setor Administrativo Contabilidade Diretoria Todas as áreas
Nível Operacional	9	Consultoria Setor Administrativo Contabilidade Todas as áreas Gerências

Quadro nº 40 – Atividades compartilhadas – nível de planejamento.

Das onze empresas que indicaram que compartilham a atividade quanto a atuação nos níveis de planejamentos, sete elencaram quais os parceiros com quem realizam as tarefas. Com destaque às unidades organizacionais denominadas Diretoria, Gerência e o envolvimento de todas as áreas.

Atividades compartilhadas – por processos do planejamento		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Harmonia das Fases	6	Diretoria Gerência Planejamento Estratégico Todas as áreas
Integração Entre os Níveis	9	Diretoria Gerência Contabilidade Financeira Industrial e Comercial Todas as áreas
Harmonização das Ações	9	Diretoria Gerência Contabilidade Financeira Industrial e Comercial Todas as áreas

Quadro nº 41 – Atividades compartilhadas – processos do planejamento.

Das nove empresas que indicaram a utilização de parcerias nestas atividades, quatro elencaram quais os parceiros, sendo que destes, destaca-se a Diretoria, a Gerência e Todas as áreas.

Atividades compartilhadas – dos elementos do planejamento		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Definição dos Responsáveis	8	Diretoria Diversas áreas
Diretrizes Organizacionais	8	Diretoria Gerência Planejamento Estratégico Diversas áreas
Informações	9	Comercial TI Logística Contabilidade Financeira Industrial Comercial Diversas áreas
Métodos e Medidas de Desempenho	10	Diretoria Planejamento Estratégico Contabilidade Financeira Industrial Comercial Diversas áreas
Procedimentos de Fornecimento de Informações	12	Diretoria Contabilidade Financeira Industrial Comercial Diversas áreas

Quadro nº 42 – Atividades compartilhadas – elementos do planejamento.

Das doze empresas que afirmaram ter atividades compartilhadas, somente oito apresentaram os parceiros. Destacam-se a Diretoria, a Contabilidade Financeira - a Industrial - a Comercial; e o Planejamento Estratégico.

4.1.5.4 Outras Atividades

O questionário ampliou as questões das atividades incorporando os grupos de finanças, atendimento ao usuário externo e a coordenação organizacional.

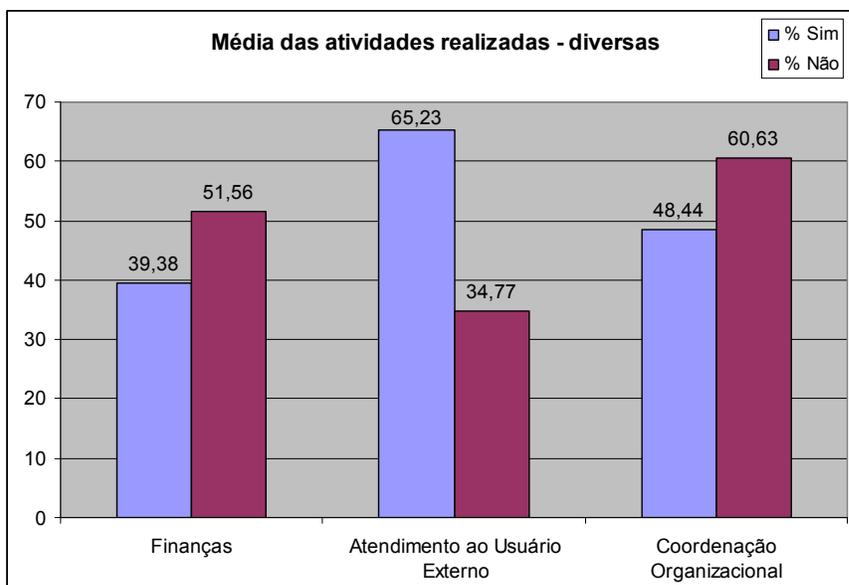


Gráfico nº 18 – Média das atividades realizadas – diversas.

O Gráfico 18 apresenta o percentual de realização das atividades em finanças, atendimento aos Externos e Coordenação Organizacional, sendo o segundo o de maior incidência nas atividades da controladoria. Já o Gráfico 19 apresenta o detalhamento destas atividades e onde a controladoria atua.

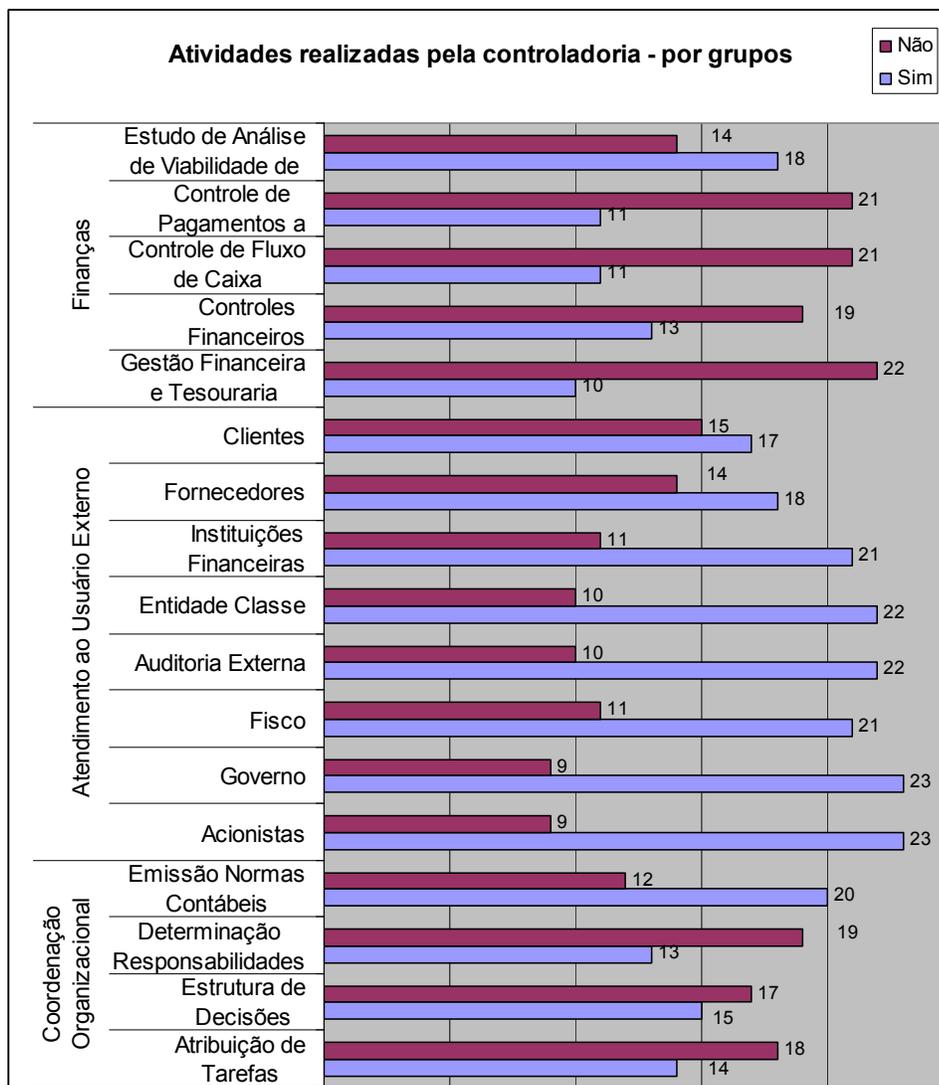


Gráfico nº 19 – Atividades realizadas – diversas.

O estudo evidencia que poucas controladorias atuam na área de Finanças totalizando 39,38% de indicações e entre estes destaca-se o Estudo de Análise e Viabilidade de projetos mencionados por 56,25% das empresas.

Já o Atendimento ao Usuário Externo, é realizado por 65,23% das controladorias dando maior ênfase aos Acionistas, ao Governo, a Entidade de Classe e a Auditoria Externa.

Quanto a Coordenação Organizacional, com atuação de 48,44% das controladorias dá-se destaque a Emissão das Normas Contábeis com 62,5% de

atuação entre as trinta e duas empresas pesquisadas. Quanto às atividades compartilhadas dividiu-se por grupo para um melhor detalhamento.

Atividades compartilhadas – finanças		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas
Gestão Financeira e Tesouraria	7	Contabilidade Financeiro
Controles Financeiros	6	Diretoria Financeiro Contabilidade
Controle de Fluxo de Caixa	8	Diretoria Financeiro Contabilidade
Controle de Pagamentos a Efetuar	7	Financeiro Contabilidade Contas a Pagar
Estudo de Análise de Viabilidade de Projetos	13	Engenharia Manutenção Financeiro Comercial Planejamento Contabilidade Diretoria

Quadro nº 43 – Atividades compartilhadas – finanças.

Com relação às atividades partilhadas treze empresas afirmaram que fazem e doze apresentaram com qual unidade compartilham cada atividade, destaque para o Financeiro, a Contabilidade e a Diretoria.

Atividades compartilhadas – atendimento ao usuário externo		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas (*)
Acionistas	5	Setor de Relacionamento Internacional Diretoria Contabilidade
Governo	2	Vários Setores Contabilidade
Fisco	3	Vários Setores Contabilidade
Auditoria Externa	4	Contabilidade Auditoria Interna
Entidade Classe	3	Diretoria Contabilidade
Instituições Financeiras	7	Contabilidade Financeiro
Fornecedores	7	Contabilidade Financeiro Compras
Clientes	7	Financeiro Logística Vendas Comercial

Quadro nº 44 – Atividades compartilhadas – atendimento ao usuário externo.

Somente sete empresas fazem atividades compartilhadas no Atendimento a Externos, entretanto algumas controladorias não apresentaram as unidades organizacionais parceiras. Entre os parceiros da-se ênfase, a Diretoria e a Contabilidade.

Atividades compartilhadas – coordenação organizacional		
Atividade	nº de empresas que fazem atividades compartilhadas	Unidades organizacionais mencionadas (*)
Atribuição de Tarefas	8	Diretoria RH Contabilidade Vários setores
Estrutura de Decisões	10	Diretoria Gerencia RH Contabilidade Vários setores
Determinação Responsabilidades	10	Diretoria RH
Emissão Normas Contábeis	2	-

Quadro nº 45 – Atividades compartilhadas – coordenação organizacional.

Das dez empresas que realizam atividades compartilhadas de Coordenação Organizacional, somente seis controladorias apresentaram os parceiros. Entre estes destaca-se a Diretoria, o RH e a Contabilidade.

4.1.6 Relacionamento com as demais áreas

A unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume as posturas demonstradas no Gráfico 20, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa.

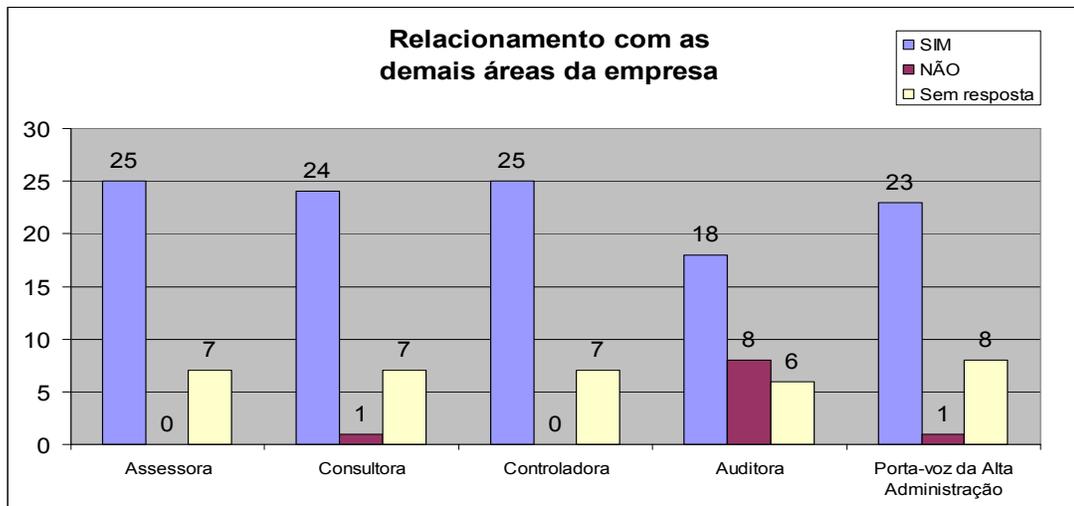


Gráfico nº 20 – Relacionamento com as demais áreas da empresa.

Das trinta e duas empresas, vinte e cinco responderam qual o nível de relacionamento da controladoria com as outras áreas destacando-se que estas apresentam um relacionamento de múltiplas características seja como, Assessora, Controladora, Consultora, Porta-voz ou de Auditora. Destaca-se das vinte e cinco, oito disseram não ter relação de Auditora com as demais áreas.

4.1.7 Nível de autoridade

Esta questão considera a posição da controladoria no organograma da empresa, bem como as suas atividades desempenhadas.

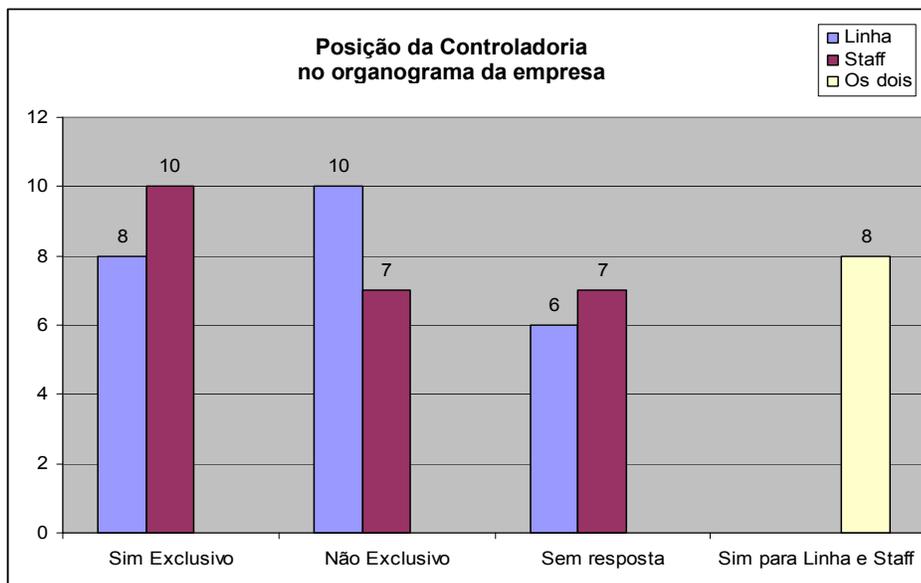


Gráfico nº 21 – Nível de autoridade da controladoria no organograma da empresa.

O Gráfico 21 evidencia que das trinta e duas empresas, algumas não responderam esta questão para as opções **linha** e **staff**. Entretanto, oito empresas indicaram que na sua empresa a controladoria se relaciona tanto como **linha** quanto como **staff**.

Quanto à posição da Controladoria no organograma da empresa, identificou-se que o Estado de Santa Catarina está dividido, pois a pesquisa apontou um total de 30,77% para linha, 38,46% para **staff**, sendo que apontou outra tendência que é a utilização dos dois modelos em outros 30,77% das empresas.

4.1.8 Papel desempenhado pela controladoria

Esta questão buscou diagnosticar o papel desempenhado pela controladoria com ênfase nos processos de planejamento, orçamento, análises de ambientes internos e externos, avaliação de desempenho, entre outros; conforme identificados nos Gráficos 22 e 23. Vale ressaltar que das trinta e duas empresas, oito não contribuíram no preenchimento desta questão.

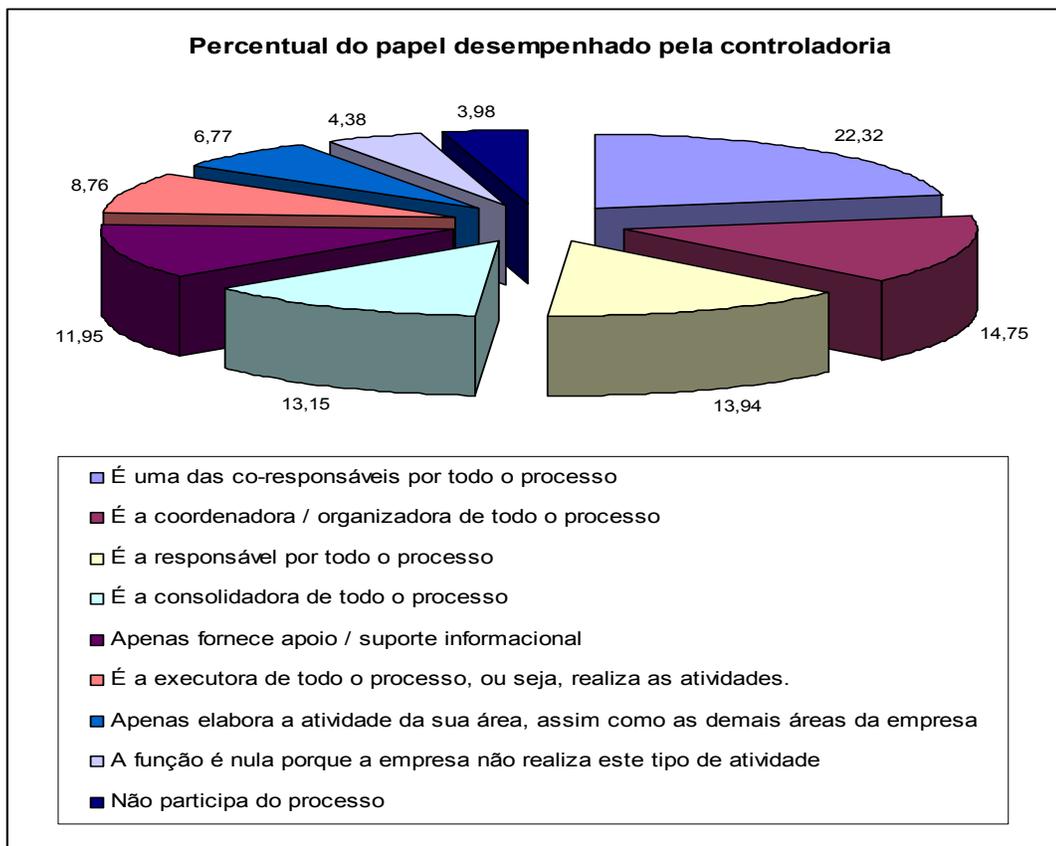


Gráfico nº 22 – Percentual do papel desempenhado pela controladoria.

Pode-se perceber que em 51% das respostas apontam para uma controladoria atuando diretamente nos processos, entre elas, destacam-se os processos que seguem no Quadro 46.

Como co-responsável	%
Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	34,15
Controle do Planejamento Estratégico da organização.	31,71
Elaboração do Planejamento Estratégico da organização.	30,95
Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidade e ameaças advindas das variáveis ambientais.	30,56
Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização.	29,73
Definição de preços de venda.	28,13
Elaboração do Orçamento Empresarial da organização.	23,08
Controle do Planejamento Tático da organização.	15,79
Como coordenadora / organizadora de todo o processo	%
Mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	25,00
Controle do Orçamento Empresarial da organização.	22,00
Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	17,07
Controle do Planejamento Tático da organização.	15,79
Controle do Planejamento Estratégico da organização.	14,63
Elaboração do Planejamento Estratégico da organização.	14,29
Elaboração do Planejamento Tático da organização.	13,89
Elaboração do Orçamento Empresarial da organização.	12,82
Como responsável por todo o processo	%
Elaboração do Planejamento Tributário da organização.	32,43
Mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	30,00
Controle do Orçamento Empresarial da organização.	20,00
Definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais.	18,18
Elaboração do Orçamento Empresarial da organização.	12,82
Controle do Planejamento Estratégico da organização.	12,20
Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	12,20
Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização.	10,81
Como executora de todo o processo	%
Definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais.	18,18
Mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	12,50
Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	12,20
Controle do Orçamento Empresarial da organização.	12,00
Controle do Planejamento Estratégico da organização.	9,76
Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidade e ameaças advindas das variáveis ambientais.	8,33
Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização.	8,11
Elaboração do Planejamento Tributário da organização.	8,11

Quadro nº 46 – O papel da Controladoria em relação aos processos.

Cada um dos itens do Gráfico 23 indica as alternativas, referente ao papel desempenhado pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria, conforme Quadro 47.

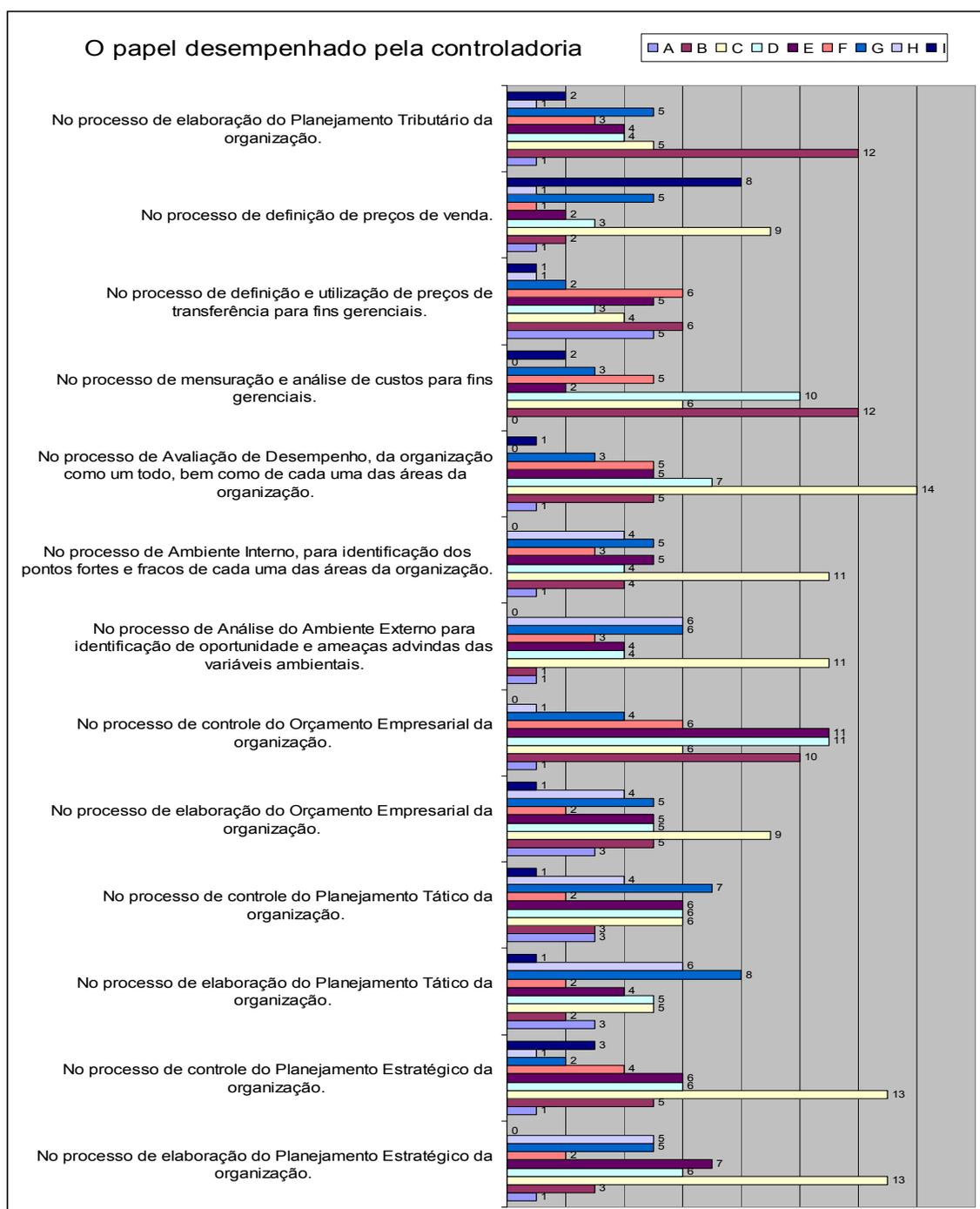


Gráfico nº 23 – Papel desempenhado pela controladoria.

A	A função é nula porque a empresa não realiza este tipo de atividade
B	É a responsável por todo o processo
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo
D	É a coordenadora / organizadora de todo o processo
E	É a consolidadora de todo o processo
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades
G	Apenas fornece apoio / suporte informacional
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa
I	Não participa do processo
J	Outra (especificar)

Quadro nº 47 – Tipo do papel desempenhado pela controladoria - nas empresas.

Buscou-se com a pesquisa identificar os vários papéis que a controladoria vem desempenhando nas empresas, entre os resultados destaca-se que em média 51% das empresas apresentam um papel de Coordenação, de Responsável, de Co-responsável e como Executora dos processos que seguem descritos:

- 75,62 % - No processo de Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização;

- 68,30% - No processo de elaboração e controle do Planejamento Estratégico da organização

- 67,50% - No processo de Mensuração e Análise de Custos para fins gerenciais;

- 52,00% - No processo de elaboração e controle do Orçamento Empresarial da organização;

- 48,65% - No processo de Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização;

- 40,54% - No processo de elaboração do Planejamento Tributário da organização;

- 38,89% - No processo de Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidade e ameaças advindas das variáveis ambientais;

- 36,36% - No processo de definição e utilização de Preços de Transferência para fins gerenciais;

- 28,13% - No processo de definição de Preços de Venda e;

- 23,00% - No processo de elaboração e controle do Planejamento Tático da organização.

Das vinte e quatro empresas, 31,87% das indicações apontam uma controladoria com atuação superficial. Porém, das empresas que tem os processos elencados, 3,98% não envolvem a controladoria. E, 4,38% das empresas não realizam estas funções.

4.1.9 Dificuldades na gestão da informação e os caminhos para superar

Nesta questão, solicitou-se as controladorias que apresentassem as dificuldades na gestão das informações e quais os caminhos que usaram para superar. Foram quatorze, as empresas que contribuíram com este item, entretanto algumas informaram mais de um problema, totalizando trinta e três indicações como segue na Tabela 7.

Tabela nº 7 – Dificuldades apresentadas pelas empresas.

Nº de dificuldades por empresa	Nº de empresas	Total
5	2	10
4	2	8
3	2	6
2	1	2
1	7	7
Total	14	33

As dificuldades e os caminhos para superar seguem no Quadro nº 48:

Dificuldades	Caminhos
Mudança de legislação	Acompanhamento diário.
Falta de <i>Data warehouse</i> (armazém de informações) e <i>Bussiness Intelligence</i> (negócios inteligentes)	Aquisição de DW e BI.
Comprometimento todas as áreas com resultados e responsabilidade	Atuação/cobrança constante.
Falta de afinidade com departamentos não administrativos	Aumento da escolaridade dos operadores.
Rapidez e qualidade de informações gerenciais	Automatização, integração de sistemas, foco em análises.
Falta de um banco único de informações	BI - <i>Bussiness Intelligence</i>
Centralização	Descentralização.
Informações para a controladora	Discussão do nível de detalhes.
Integração entre as demais áreas	Divulgações permanentes dos processos.
Distanciamento do negócio com enfoque somente corpo	Implantação de controladorias locais e com participação.
ERP c/ abrangência total	Integração e legados.
Velocidade nas informações	Investimento em TI.
Pessoal qualificado	Investimento em treinamento.
Necessidade de mão de obra cada vez mais qualificada	Investimento em treinamento, identificação de talentos.
Adequação de sistemas de controle (software)	Investimentos consideráveis.
Tecnologia da informação avançada	Investimentos na implantação.
Organizações dos processos internos e fluxos de informações	Maior domínio dos sistemas operacionais e controle.
Sistema	Melhoria de sistema.
Segurança dos dados/informações	Melhorias nos controles - via sistema.
Sistema tributário nacional	Nova reforma.
Divulgação de informações estratégicas	Orientações e treinamentos.
Produção da informação - diferenciada/tempo hábil	Profissionais qualificados e capazes.
Complexidade das organizações	Reorganização interna por negócio e integração.
Procedimentos não cumpridos	Reuniões e treinamentos com as áreas.
Localização da controladoria no organograma da empresa	Transformar a coordenadoria em gerência.
Conceitos técnicos	Treinamento.
Cultura organizacional	Treinamento.
Visão sistêmica	Treinamento.
Cumprimento dos prazos	Treinamentos e controles internos.
Comunicação entre as demais áreas	Treinamentos e esclarecimentos de processos.
Acesso	n/c
Confiabilidade	n/c
Periodicidade	n/c

Quadro nº 48 – Dificuldades na gestão de informações e os caminhos para superar.

Para as dificuldades apresentadas, existiram caminhos semelhantes para superá-las em algumas das respostas como: Treinamento com nove indicações, Investimentos com cinco, Integração com três e com duas indicações aparecem Melhorias e Controles Internos.

4.1.10 Exigências profissionais e pessoais do “controller”

Das trinta e duas empresas, sete responderam em todas as opções que as exigências profissionais e pessoais elencadas tinham nenhuma importância para o *Controller*, entretanto das vinte e cinco que responderam conseguiu-se identificar as características mais valorizadas. Desconsiderando as sete empresas, pode-se obter os seguintes resultados:

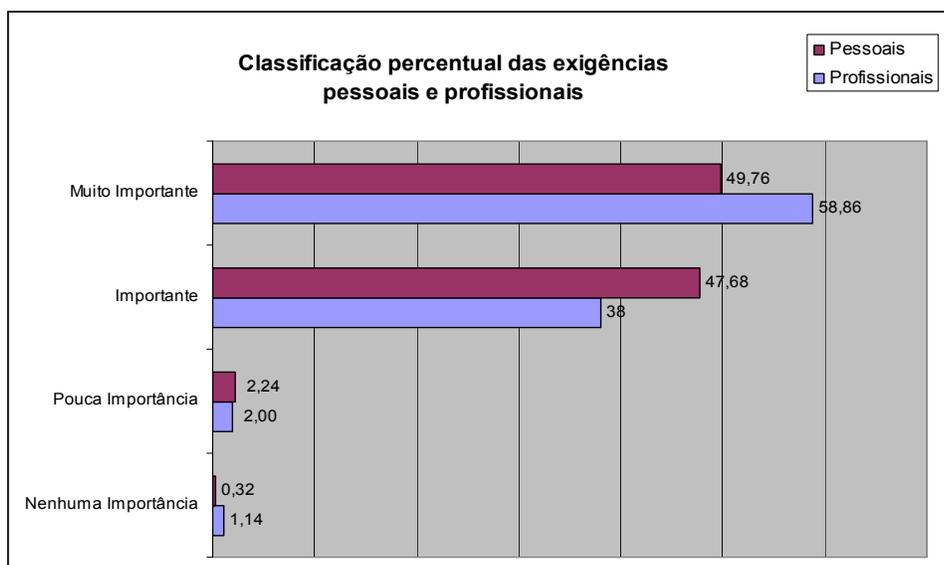


Gráfico nº 24 – Classificação percentual das exigências feitas ao *controller*.

Observa-se que as empresas consideram “muito importantes” as qualificações profissionais, entretanto consideram “importantes” algumas qualificações pessoais.

Nos Gráficos 25 e 26, apresentam-se o detalhamento destas qualificações exigidas pelas empresas.

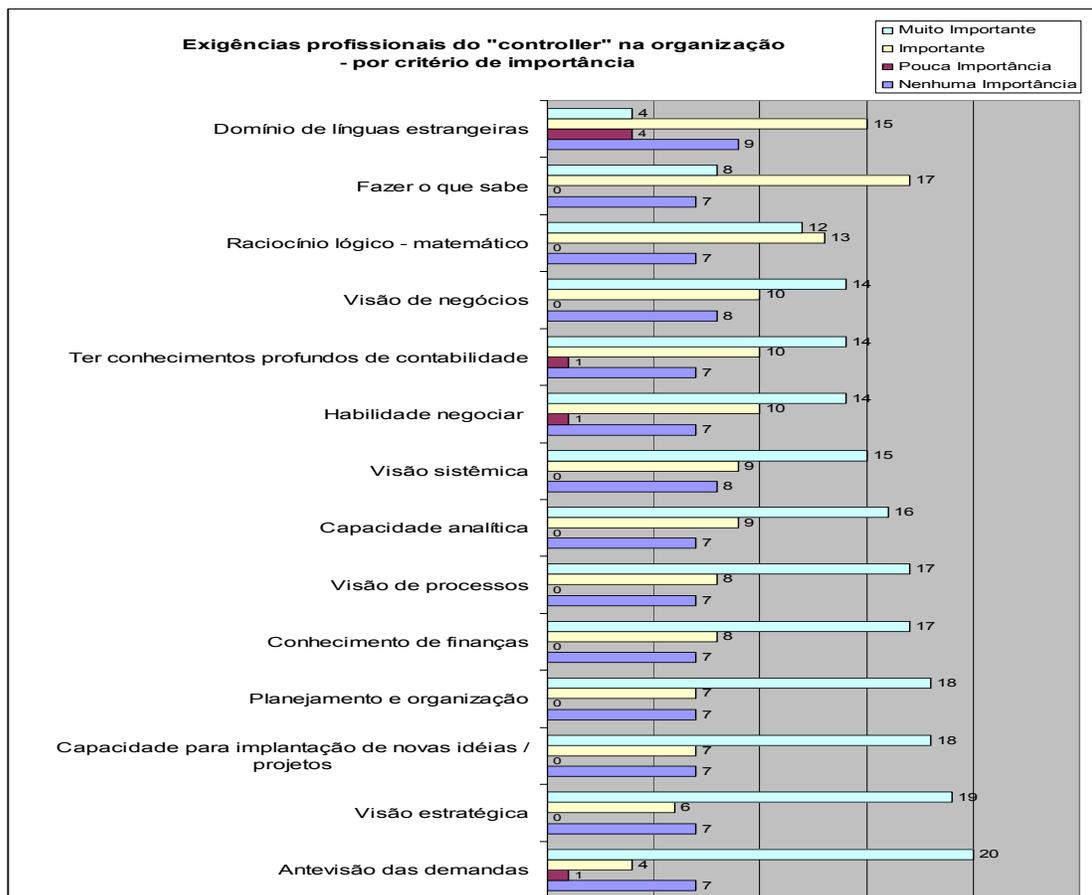
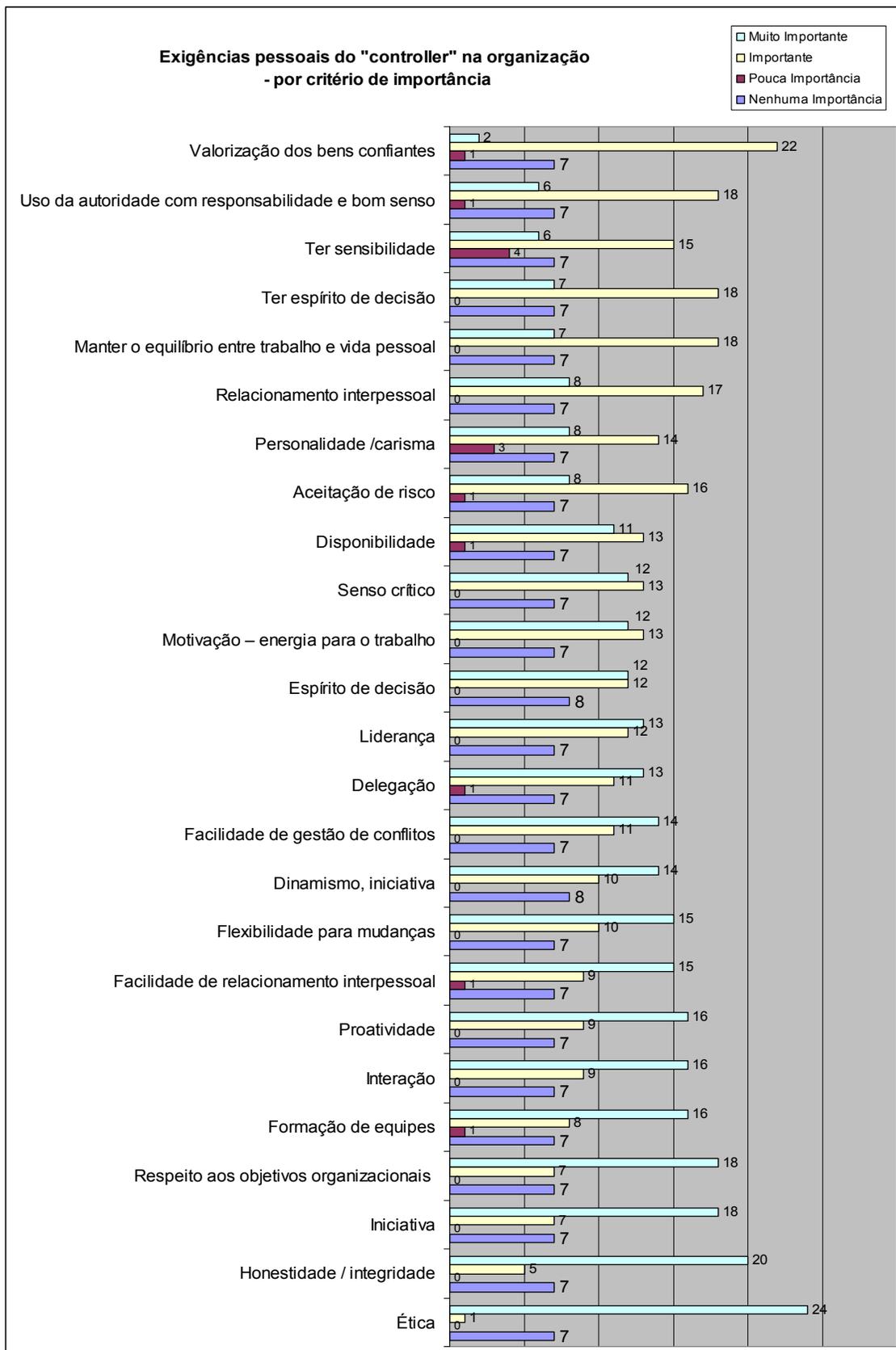


Gráfico nº 25 – Exigências profissionais do *controller* na organização.

Destaca-se no Gráfico 25, que de todas as exigências profissionais a que obteve maior indicação é a Antevisão das Demandas, seguido por Visão Estratégica, Capacidade para implantação de novas idéias/projetos. O que assinala a valorização de profissionais voltados ao mercado. Dá-se ênfase que todas as exigências foram apontadas como muito importante ou importante com exceção de língua estrangeira com quatro indicações de pouca importância, sendo que com uma indicação de pouca importância aparecem à antevisão das demandas; habilidade em negociar e ter conhecimento profundo em contabilidade.

Gráfico nº 26 – Exigências pessoais do *controller* na organização.

Quanto ao Gráfico 26, o que se destaca entre as exigências pessoais é a Ética, seguida pela Honestidade/Integridade. O que indica que a empresa esta em busca de profissionais com valores morais íntegros. Dá-se ênfase que todas as exigências foram apontadas como muito importante ou importante. A exceção de: ter sensibilidade com quatro indicações de pouca importância, para personalidade aparecem com três indicações e com somente uma indicação de pouca importância aparecem valorização dos bens confiáveis, aceitação de risco, disponibilidade, delegação e formação de equipe.

4.1.11 Sistema de Informação Gerencial – Ferramentas e Responsabilidades da Controladoria

O Gráfico 27 apresenta uma síntese sobre a forma que os respondentes vêem a responsabilidade da controladoria e as ferramentas utilizadas que promovem uma melhor utilização do sistema de informação gerencial nas empresas.

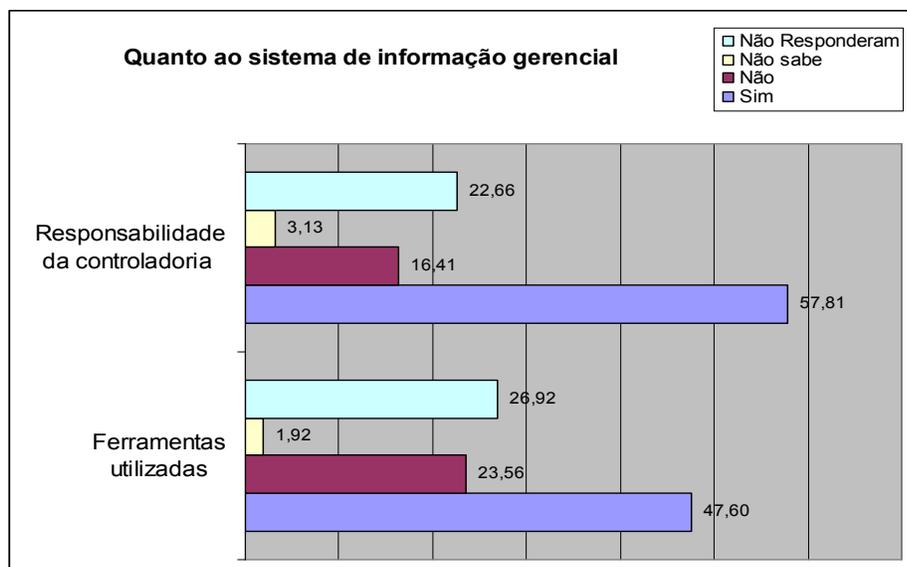


Gráfico nº 27 – Quanto ao sistema de informação gerencial.

Para uma melhor visualização, apresenta-se o Gráfico 27, com a relação das ferramentas e responsabilidades da controladoria, elencadas na pesquisa.

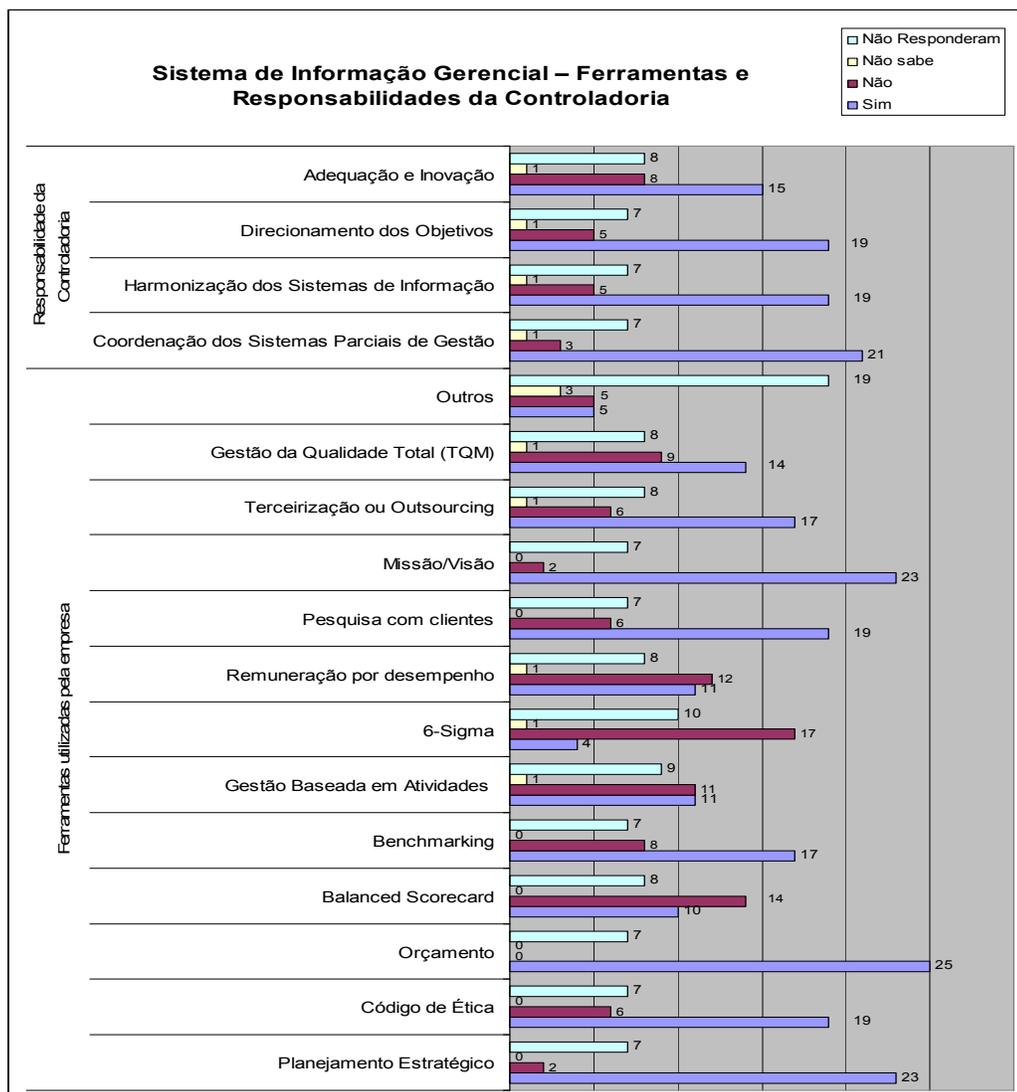


Gráfico nº 28 – Ferramentas e responsabilidades da controladoria.

O Gráfico 28 evidencia a participação e a responsabilidade da controladoria apontada por 74% dos respondentes, dá-se ênfase a Coordenação dos Sistemas Parciais de Gestão.

Quanto as ferramentas utilizadas pela empresa, as citadas representam 61% dos que responderam, destacando-se o Orçamento, o Planejamento Estratégico, a Missão e a Visão.

Apesar de ter opções de complementos, para esta questão não foram apresentadas pelos respondentes nenhuma opções a mais, além das elencadas no questionário.

4.1.12 Medidas de Desempenho

A última questão abordou algumas medidas financeiras, para identificar quais são utilizadas e o Gráfico 29 apresenta os resultados obtidos.

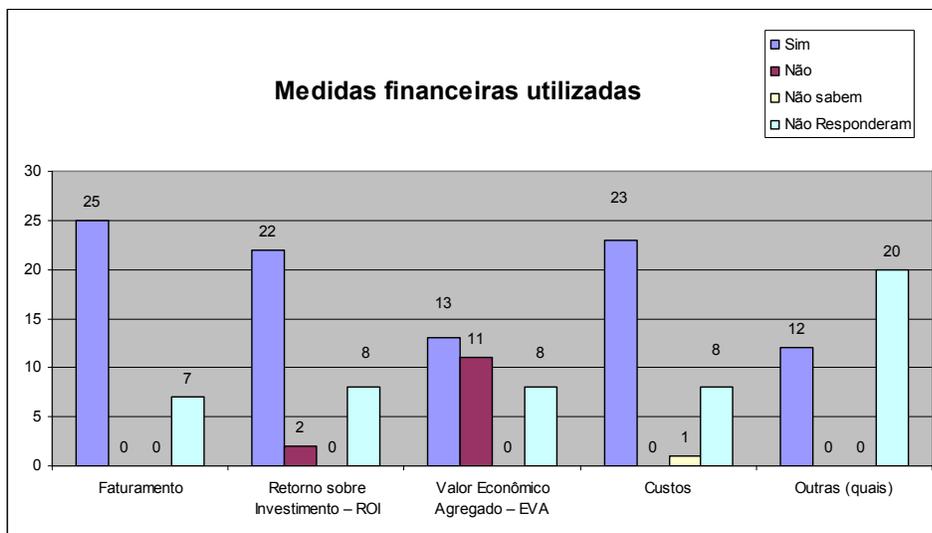


Gráfico nº 29 – Medidas financeiras utilizadas.

Destaca-se a coluna de “outras”, respondidas por doze empresas que apresentaram quais são estas “outras”, como seguem descritas no Quadro nº 49.

Relação das medidas de desempenho apresentados pelos respondentes
Análise de Investimentos
EBITDA (LAJIDA – Lucro antes de juros, imposto, depreciação e amortização)
EBITDA por cliente, por mercado, por produto
Faturamento por funcionário, rentabilidade por produto
Faturamento x lucro Faturamento x custo
Fluxo de caixa, ciclo financeiro, liquidez, etc
Gastos com Filantropia. Benefícios Fiscais
Índices de Liquidez, índices de Estrutura, índices de Rentabilidade
IPK (Índice de Passageiros por Quilômetro)
Margem de Contribuição
Margem de Contribuição por produtos, Linhas de produtos e por segmento de mercado; RPL; LV; Análise Comparativa (Real x Orçado x períodos anteriores)
Todos

Quadro nº 49 – Relação das medidas de desempenho apresentados pelos respondentes.

Na relação apresentada no Quadro 49, percebe-se que cada empresa tem uma forma única de identificar suas medidas de desempenho, entretanto há algumas semelhanças: duas empresas apresentam o EBITDA, outras duas o Faturamento e duas indicaram a Margem de Contribuição.

Apresentados os resultados das trinta e duas empresas, que responderam ao questionário, cabe identificar os aspectos mais relevantes e confronta-lo com a fundamentação apresentada no Capítulo 2.

4.2 COMPARAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO COM OS RESULTADOS RELEVANTES DA PESQUISA.

Este item objetiva apresentar a fundamentação frente aos resultados obtidos na pesquisa com as trinta e duas empresas do Estado de Santa Catarina, ressalta-se que destas obteve-se o resultado proveniente das respostas das trinta e duas empresas respondentes.

Na construção deste optou-se por não rerepresentar os resultados e tão somente citar onde estão localizados. O que se apresenta é o diagnóstico deste confronto.

Cabe ressaltar que nem todos os pontos abordados na pesquisa foram trabalhados na fundamentação, pois a pesquisa foi construída com a união de questionários já aplicados, entre eles, o de Borinelli (2006) e de Calijuri (2004).

Apesar de que, com este, obteve-se informações relevantes não foram foco principal da pesquisa. Entretanto, busca-se aqui relacionar o que é possível entre a fundamentação e a pesquisa. De todas as informações coletadas, inicia-se pela Missão da Controladoria.

4.2.1 Missão da controladoria

Comparando a missão relatada por cada empresa com a fundamentação do item 2.1.2.1 percebe-se que a maioria apontam para uma mesma direção e que resumidamente consistem em: “Garantir a sobrevivência da empresa, através de vários processos que contribuam para uma melhor utilização dos recursos e assegurar o resultado”.

4.2.2 Subordinação no organograma da organização

A pesquisa apresenta a mesma inconsistência apresentada na teoria presente no item 2.1.3.1, ambos apontam que a controladoria é subordinada à Presidência, a diversos tipos de Diretorias, às Gerências, entre outros. Entretanto, estas diferentes informações variam de acordo com o tipo de autoridade da controladoria na organização empresarial, sendo de Linha ou *Staff*.

A pesquisa apresenta que existe uma divisão entre o posicionamento da controladoria nas organizações. Entre as empresas, oito usam relação de linha e dez de *staff*. Diferente de que na literatura apresentada a maior referência é feita as

autoridades de *staff* e somente uma de linha. Também existem oito empresas que apontam que: a sua controladoria tem relações de linha e de *staff*.

Com relação a este último identificou-se no Organograma 2 (desta), onde relaciona esta característica ao órgão da controladoria responsável por toda a Gestão Econômico-Financeira.

4.2.3 Estrutura interna da unidade organizacional - controladoria

Comparativamente a fundamentação e a pesquisa, quando às unidades que fazem parte do organograma da controladoria que estão subordinados a ela. Obteve-se o Quadro 50 fazendo uma associação entre o Quadro 20 e Tabela 6.

Segundo Borinelli (2006)	Resultado da Pesquisa
Contabilidade Geral e Financeira	81,25% e 68,75%
Contabilidade Societária	59,38%
Contabilidade Gerencial	84,38%
Planejamento, Orçamento e Controle	59,38% e 81,25%
Contabilidade de Custo	68,75%
Contabilidade Fiscal ou Tributária	78,13%
Controle Patrimonial	81,25%
Controles Internos	75,00%
Riscos	n/c
Seguros	n/c
Sistema de Informações	Neste tópico não apareceu indicação positiva, entretanto quatorze empresas indicaram que não sabiam a colocação deste no organograma da controladoria. Porém dezoito empresas negaram que o Sistema de Informação seja subordinado a controladoria.
n/c	Relacionamento com Investidores – 56,25%
n/c	Auditoria Interna – 53,13%

Quadro nº 50 – Estrutura interna da unidade organizacional - controladoria.

Em função deste diagnóstico percebe-se que a estrutura indicada pela pesquisa está mais próxima da Figura 3 – Estrutura da Controladoria – conforme Padoveze, pois este coloca a Auditoria Interna, o Relacionamento com Investidores e o Sistema de Informações como assessores.

4.2.4 Atividades da controladoria

Em relação à relevância deste assunto, buscou-se do confronto da fundamentação com os resultados da pesquisa montar uma nova relação, utilizando os pontos mais referenciados por estas, sendo que atividades realizadas pela Controladoria foram agrupadas e dando ênfase nas que tiveram indicação superior a 50%, seja tanto na fundamentação quanto na pesquisa, estas foram elencadas por ordem de maior incidência.

Atividades de Escrituração Contábil e Fiscal	%
Desenvolve políticas e procedimentos contábeis e de controle	90,00
Relatórios gerenciais locais	87,50
Análise Balanços	81,25
Divulgação Informações	81,25
Elabora demonstrações contábeis	80,00
Gerencia o departamento de contabilidade	80,00
Prepara análise interpretativa das demonstrações contábeis	80,00
Controle Patrimonial	75,00
Manutenção Contabilidade Gerencial	75,00
Controles Internos	71,88
Gestão e Controle de Impostos	71,88
Manutenção Registro Contábil	71,88
Orientação Fiscal	71,88
Planejamento Tributário	71,88
Preparação das Demonstrações	71,88
Gerência de Impostos (Registro, recolhimento, supervisão)	70,00
Implementa e mantém todos os registros contábeis	70,00
Suporte ao processo de gestão, com informações	70,00
Consolidação Contábil	68,75
Apuração, Escrituração e Recolhimento Impostos	65,63
Realiza o registro e controle patrimonial (ativos fixos)	60,00

Relatórios Gerenciais Internacionais	53,13
Auditoria Contábil ou Auditoria Interna	50,00
Supervisiona as funções de tesouraria delegadas	50,00
Atividades de Planejamento e Controle	%
Desenvolve, acompanha e assessora o controle do Planejamento / Orçamento (agrupados)	90,00
Coordena os esforços dos gestores das áreas (sinergia)	80,00
Elabora, coordena, assessora na elaboração do planejamento da organização (agrupados)	70,00
Realiza análises financeiras (risco e retorno)	70,00
Realiza análise de viabilidade de projetos/ avaliação econômica	70,00
Planejamento à Nível Estratégico	68,75
Procedimentos de Fornecimento de Informações	65,63
Planejamento à Nível Operacional	65,63
Métodos e Medidas de Desempenho	62,50
Analisa, financeiramente, processos organizacionais	60,00
Desenvolve condições para a realização da gestão econômica	60,00
Planejamento à Nível Tático	59,38
Diretrizes Organizacionais	56,25
Integração Entre os Níveis	56,25
Definição dos Responsáveis	53,13
Acompanha o mercado (analisar oportunidades e ameaças)	50,00
Elabora, coordena, consolida e assessora na elaboração do orçamento das áreas (agrupados)	50,00
Atividades de Sistemas de Informação Gerencial	%
Desenvolve e gerencia o sistema de informações gerenciais	80,00
Sistema contábil - Disseminação	71,88
Sistema contábil - Utilização	68,75
Sistema contábil - Registro	65,63
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	60,00
Sistema contábil - Processamento	56,25
Sistema contábil - Acumulação	53,13
Atividades Diversas	%
Atendimento ao usuário externo –Acionistas	71,88
Atendimento ao usuário externo -Governo	71,88
Relacionar-se com agentes de mercado	70,00
Atendimento ao usuário externo -Auditoria Externa	68,75
Atendimento ao usuário externo - Entidade Classe	68,75
Atendimento ao usuário externo - Fisco	65,63
Atendimento ao usuário externo - Instituições Financeiras	65,63
Emissão Normas Contábeis	62,50
Atendimento ao usuário externo - Fornecedores	56,25
Estudo de Análise de Viabilidade de Projetos	56,25
Atendimento ao usuário externo - Clientes	53,13

Quadro nº 51 – Atividades exercidas pela controladoria – por percentual de indicação.

O ponto que apresentou maior divergência entre a fundamentação e a pesquisa é o item das Atividades de Sistema de Informação, onde na fundamentação é apontado como uma atividade fundamental da controladoria, entretanto o resultado

da pesquisa não apresentou como sendo um órgão de atividade subordinado a ela. O que mais ficou evidente é que os respondentes consideram a parte da Tecnologia da Informação – TI, um parceiro com quem compartilham as atividades. Porém a pesquisa que entre as atividades do SIG, a controladoria exerce atividades que englobem o Sistema de Informação e o Sistema Contábil.

4.2.5 Exigências profissionais e pessoais do *controller*

A comparação da fundamentação com os resultados da pesquisa, foi realizada com o agrupamento dos semelhantes, com ênfase nas que tiveram indicação superior a 50%, estas foram elencadas por ordem de maior incidência, conforme Quadro 52.

Características Pessoais	%	Características Profissionais	%
Trabalhar sobre pressão	100,00	Visão estratégica	78,13
Ética	78,13	Visão de processos	78,13
Flexibilidade para mudanças	78,13	Raciocínio lógico - matemático	78,13
Honestidade / integridade	78,13	Planejamento e organização	78,13
Iniciativa	78,13	Fazer o que sabe	78,13
Interação	78,13	Conhecimento de finanças	78,13
Liderança	78,13	Capacidade para implantação de novas idéias / projetos	78,13
Manter o equilíbrio entre trabalho e vida pessoal	78,13	Capacidade analítica	78,13
Motivação – energia para o trabalho	78,13	Visão sistêmica	75,00
Pró-atividade	78,13	Visão de negócios	75,00
Respeito aos objetivos organizacionais	78,13	Ter conhecimentos profundos de contabilidade	75,00
Senso crítico	78,13	Habilidade negociar	75,00
Ter espírito de decisão	78,13	Antevisão das demandas	75,00
Aceitação de risco	75,00	Matemática Financeira	66,67
Delegação	75,00	Informática	66,67
Dinamismo, iniciativa	75,00	Habilidade na gestão	66,67
Disponibilidade	75,00	Experiência	66,67
Espírito de decisão	75,00	Estatística	66,67
Facilidade de relacionamento interpessoal	75,00	Estar atualizado	66,67
Formação de equipes	75,00	Conhecimento de mercado	66,67
Uso da autoridade com responsabilidade e bom senso	75,00	Conhecimento da legislação	66,67
Valorização dos bens confiantes	75,00	Domínio de línguas estrangeiras	59,38
Personalidade / carisma	68,75		
Dedicação	66,67		
Facilidade de gestão de conflitos	66,67		
Ter sensibilidade	65,63		

Quadro nº 52 – Características Pessoais e Profissionais – por percentual de indicação.

Esta questão foi a que apresentou o maior índice de igualdade entre a fundamentação e a pesquisa, ambas apresentaram as mesmas tendências. Das características pessoais agrupadas dá-se ênfase em: trabalhar sobre pressão/ ética/ iniciativa/ honestidade, apontando uma tendência de procurar uma pessoa com personalidade definida. Quanto aos aspectos profissionais o agrupamento do resultado da pesquisa com a teoria demonstra que as empresas estão buscando profissionais com visão: estratégica / de processo/ sistêmica/ de negócios.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo abordam-se as conclusões desta dissertação, apresentando sugestões para novas pesquisas.

5.1 CONCLUSÕES

A controladoria vem se destacando ao longo dos anos, tanto no âmbito acadêmico quanto nas organizações. Entretanto, ainda não podem ser feitas afirmações sobre sua teoria. Como apresentado nesta dissertação existe uma inconsistência na sua fundamentação, caracterizando o problema da fragilidade do arcabouço teórico.

Para contribuir com a consolidação deste tema, partiu-se para uma linha de investigação, em busca da resposta à questão desta pesquisa, que consiste em “Qual o perfil de atuação da controladoria na prática das 100 (cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina?”.

Na busca para encontrar a resposta, partiu-se de um objetivo geral, que consistiu em identificar o perfil de atuação da controladoria na prática das 100 (cem) maiores empresas localizadas no Estado de Santa Catarina. Das cem empresas da amostra, trinta e duas responderam perfazendo um total de 32%.

Com relação aos resultados da pesquisa, no Estado de Santa Catarina, têm-se as considerações sobre o apresentado no quarto capítulo.

Primeiramente, identificou-se que das empresas respondentes, na sua maioria, têm a controladoria como unidade organizacional constituída. Destaca-se que a maior característica é de empresas com controladoria corporativa.

Quanto à formação dos responsáveis pela controladoria, o estudo evidencia a concentração em graduados no curso de ciências contábeis.

Na estrutura organizacional da controladoria, destaca-se que estão subordinadas a ela as áreas mais voltadas aos setores contábeis, fiscais e de planejamento, corroborando com a fundamentação apresentada, e confirmando que a controladoria tem como sua responsabilidade, as funções de contabilidade e também é responsável pela área de contribuição à gestão, dando ênfase ao Orçamento e Planejamento.

Esta organização interna é confirmada com as atividades que foram elencadas, dando-se ênfase as atividades da contabilidade, de planejamento e controle. Percebe-se também que, contrariando algumas literaturas, as atividades de recursos humanos não foram apresentadas como sendo área de concentração da controladoria.

Um aspecto levantado neste estudo, e que trouxe contribuições quanto as atividades executadas pela controladoria, foi quanto as atividades compartilhadas, com outras áreas e que para estas foram apresentadas as áreas parceiras.

A grande surpresa foi com relação às atividades de Sistemas de Informação, onde cabe uma análise mais profunda. Desta, percebeu-se na pesquisa uma falta de definição, de como a controladoria está relacionada com o Sistema de Informação - SI, pois existiram três momentos em que foram abordados e identificou-se uma falta de consenso nas respostas.

O primeiro quanto à subordinação deste. As respostas apontaram que não existia relação de subordinação entre o SI (Sistema de Informação) com a Controladoria.

Em um outro momento questionou-se sobre as atividades inerentes ao SI. Neste ponto as respostas foram positivas, afirmando que a controladoria tem envolvimento com o SI, porém somente para o Sistema Contábil. Entretanto destaca-se que para o Sistema de Informação, propriamente dito, houve um terço das indicações de que as controladorias atuam também nestas atividades, em destaque a Produção e Geração das Informações.

A terceira abordagem foi quanto à responsabilidade e as ferramentas que a controladoria dispõe, procurando promover a melhor utilização dos recursos. Obteve-se que mais da metade das controladorias se consideraram responsáveis pela SIG – Sistema de Informações Gerenciais. Entre as funções mais respondidas estão a Coordenação dos Sistemas Parciais de Gestão, Direcionamento dos Objetivos e Harmonização dos Sistemas de Informações. Desta forma, fica difícil identificar exatamente qual o relacionamento entre o Sistema de Informação e a Controladoria.

Outra constatação que se pode fazer foi quanto ao relacionamento da controladoria com as demais áreas da empresa. Nesta houve respostas múltiplas, indicando que esta relação pode variar em função da situação e do momento em que as áreas estão inseridas. As relações mais indicadas foram como Controladora, Assessora e Consultora.

Destacam-se no estudo realizado, as características profissionais e pessoais exigidas aos *controllers*, dando ênfase aos aspectos profissionais que indicam a Antevisão das Demandas, seguida por Visão Estratégica, e a Capacidade para implantação de novas idéias/projetos. Quanto aos aspectos pessoais destaca-se a ética, seguida pela honestidade/integridade. Isso tudo indica que as empresas estão a busca de profissionais com valores morais íntegros.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.

- Realizar pesquisa dedutiva sobre o fenômeno “Controladoria como ciência”.
- Aprofundar o estudo empírico sobre o relacionamento entre o Sistema de Informação e a Controladoria, no Estado de Santa Catarina.
- Confrontar o resultado desta pesquisa com os resultados de outras pesquisas a fim de comparar e diagnosticar as semelhanças e as diferenças entre elas.

- Fazer a análise desta pesquisa por setores de atividades, por região, por tipo de atividade.

REFERÊNCIAS

AIRTON – **Um estudo exploratório sobre a unidade administrativa: controladoria** – Disponível em: <<http://www.labin.unilasalle.edu.br/publico/Prof.Airton/CONTROLADORIA/Controladoria%20-%20Artigo.doc>>. Acessado em 20 dez. 2007.

ALMEIDA, Lauro Brito *in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

ALMEIDA, Lauro Brito *et al*, *in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

AMANHÃ – **Grandes & Líderes – 500 maiores do sul** – Revista Amanhã – gestão, economia e negócios — Porto Alegre – RS : 2007 – Nº 234 – ano 21.

ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo A. – **Practical controllership** – Homewood, Illinois – Irwin, 1961.

ANDRADE, Inacilma Rita Silva; PELEIAS, Ivan Ricardo – Controladoria cultura organizacional: um estudo de caso – **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 142, ano 32, p. 29-39 , Jul./Ago. 2003.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002

ANDREATTA, Adalberto – **A Controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí/SC** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau – SC. – 2005.

ANDREATTA, Adalberto; SILVEIRA, Amélia e OLINQUEVITCH, José Leônidas – **A controladoria nas grandes indústrias têxteis do vale do Itajaí/SC** – Disponível em: < www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/303.pdf> . Acessado em: 27 dez. 2007.

ANDREWS & COMPANY – Disponível em: <<http://www.andrews.ca/>> Acessado em: 22 maio 2008

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay – **Sistemas de controle gerencial** - São Paulo: Atlas, 2001.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT – **Apresentação de dissertações e teses: projeto 14:02.2.002**. Rio de Janeiro, 1984.

BALDWIN ACCOUNTING – Disponível em: <http://www.baldwinaccountingcpa.com/our_staff.shtml> Acessado em: 22 maio 2008.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo – **Administração financeira, economia e contabilidade**: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro – Revista Brasileira de Contabilidade – Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 146, ano 33, p. 61-81, Mar./Abr. 2004.

BEUREN, Ilse Maria – **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann – Artmed. 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz – **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática** - Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a Obtenção de título de Doutor em Ciências Contábeis – São Paulo, SP, 2006.

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

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir – *Controller* – O perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho – MEF2548 – Disponível em: <<http://www.mapaetec.com.br/atualiza/geral/boir3088.htm>>. Acessado em: 21 mar. 2005.

CARVALHO, Marcelino Freitas de – **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituição financeira organizadas sob a forma de banco múltiplo** – São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

CORONADO, Osmar – **Controladoria – no atacado e varejo – logística e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica logística** – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

CROZATTI, Jaime – **Planejamento estratégico e controladoria**: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização – Revista Enfoque – Reflexão Contábil. Maringá: Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, v. 18, n. 1, p. 12. 21, Jan./Jun. 1999.

CYTRON, Sott H. – ***Life behind th many hats.*** – *Catalyst*. Dublin, Mar. / Apr. 2005.

DESCRIÇÃO – Disponível em:
<http://www.pm.go.gov.br/2008/emg/descricao_responsabilidade.php> Acessado em:
23 abr. 2008.

DESLANDES, Suely Ferreira *et al* – **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade** – Suely Ferreira Deslandes, Otavio Cruz Neto, Romeu Gomes; Maria Cecília de Souza Minayo (organizadora) – Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

DONNELLY, Robert M. – ***The controller's role in corpoate planning.*** – *Management Accounting*. Montale: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 13-18, Sep. 1981.

EDIÇÃO – Disponível em: <<http://www.gestoesucesso.com.br/artigoedicao23.htm>>
Acessado em: 23 abr. 2008.

FERNANDES, Francisco Carlos. – **Uma contribuição à estrutura da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada:** uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda – **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa** – 2ª ed. 17ª impressão – Rio de Janeiro, RJ: Nova Fronteira, 1986.

_____ **Mini Aurélio Século XXI** – 4ª ed. – Rio de Janeiro, RJ: Nova Fronteira, 2001.

_____ **Mini Aurélio** – 6ª ed. Revisada e ampliada – Curitiba – PR – Positivo - 2004.

FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar – **Contabilidade e a gestão empresarial** – a controladoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 24. n. 93, p. 20-34, Mai./ Jun. 1995.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César – **CONTROLADORIA: teoria e prática** – 2ª Ed. São Paulo : Atlas, 1997.

_____ – **CONTROLADORIA: teoria e prática** – 3ª Ed. São Paulo : Atlas, 2004.

GARCIA, Edinete André da Rocha – **Modelo de controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica** – Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Dissertação pelo curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria – São Paulo: 2003.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. – **Contabilidade gerencial** – 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GASSENFERTH, Walter – **O uso do balanced scorecard como ferramenta de controle de desempenho pelas controladorias de grandes organizações do mercado brasileiro** – Faculdade IBMEC – Programa de Pós-graduação em Administração e Economia – Rio de Janeiro: 2005.

GIL, Antonio Carlos – **Como elaborar projetos de pesquisa** – 4ª ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo; CATELLI, Armando, DORNELLES, João Aldemir – **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.

HASSLER, Russel H.; HARLAN, Neil E. – **Cases in controllership**. Englewood Cliffs, N.J. Prentice-Hall, Inc., 1958.

HECKERT, Josian Brooks; WILLSON, Jam D. – **Controllership**. – 2 ed. New York: Ronald Press, 1963.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. – **Contabilidade gerencial** – 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KANITZ, Stephen Charles – **Controladoria – teoria e estudo de casos** – São Paulo, SP: Pioneira, 1977.

KERLINGER, Fred Nichols. **Métodos de Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo – EPU, EDUSP, 1980.

KOLIVER, Olívio – **A contabilidade e a controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil** – Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – Porto Alegre – RS – 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. – **Fundamentos da metodologia científica** – 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEDGERSONLINE – Disponível em: <<http://www.ledgeronline.com/packages/virtual-controllership>> Acessado em: 22 maio 2008.

LONGARAY, André Antônio *et al* – **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática** – São Paulo : Atlas, 2003.

LOO, Ivo De; NEDERLOF, Peter e VERSTEGEN, Bernard – **Detecting behavioural patterns of Dutch controller graduates through interpretive interactionism principles**. The current issue and full text archive of this journal is available at Qualitative Research in Accounting & Management Vol. 3 No. 1, 2006 pp. 46-66 q Emerald Group Publishing Limited 1176-6093 DOI10.1108/11766090610659742. Disponível em: <www.emeraldinsight.com/1176-6093.htm> Acessado em: 19 maio 2008.

LUNKES, Rogério João – **Uma análise das funções da controladoria: um estudo comparativo dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil** – XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa, PB, Brasil, 05 a 07 de dezembro de 2007.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas – **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: CRC-PR, n. 133, ano 27, p. 41-50, 2. quadrimestre de 2002.

_____; - **Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar.** – Revista Enfoque – Reflexão Contábil, Maringá: Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, n2, v. 23, p. 05-13, Jul./Dez. 2004.

MARIAN, Sérgio e MACHADO, Alessandra de Oliveira Machado - **As competências requeridas do Controller – com base nos dados extraídos na Revista Exame** – Pesquisa realizada para subsidiar esta dissertação. Mar. 2007.

MINAYO, Maria Cecília de Souza, *in* DESLANDES, Suely Ferreira *et al* – **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade** – Suely Ferreira Deslandes, Otavio Cruz Neto, Romeu Gomes; Maria Cecília de Souza Minayo (organizadora) – Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

MIRANDA, Simão de – **Metodologia científica, os caminhos do saber** – Disponível em: <www.simaodemiranda.com.br>. Acessado em: 25 abr. 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Sílvio – **Controladoria – seu papel na administração de empresas** – 2 ed. – São Paulo : Atlas, 1999.

MÜLLER, Elza Terezinha Cordeiro – **O processo de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau – SC. – 2007.

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

NASCIMENTO, Auster Moreira; *et al in* NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores) – **Controladoria – um enfoque na eficácia organizacional** – São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Auster Moreira; NASCIMENTO, Claudinei de Lima, *in* NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores) – **Controladoria – um enfoque na eficácia organizacional** – São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Organizadores) – **Controladoria – um enfoque na eficácia organizacional** – São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva, *in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Antonio Bendito Silva *et al* (coordenador) – **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade** – São Paulo : Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Liliam Rodrigues de; PONTE, Vera Maria Rodrigues. – **O papel da controladoria nos fundos de pensão.** *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, IX, 2005 – Florianópolis. Anais... Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM.

OLIVEIRA, Luís Martins de – **Controladoria – conceitos e aplicações** – São Paulo, SP: Futura, 1998.

OLIVEIRA, Luís Martins; *et al* – **Controladoria Estratégica** – 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Manoelito Lopes de – **Controladoria como suporte à gestão em uma empresa familiar de grande porte de fabricação de calçados de segurança** – Universidade Federal de Santa Catarina – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção – Dissertação – Florianópolis: 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís – **Controladoria básica** – São Paulo : Pioneira Thomson Learning, 2004.

PARISI, Cláudio *et al in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

PELEIAS, Ivan Ricardo – **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões** – São Paulo : Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto *in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

PEREIRA, Júlio Carlos – **Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática: uma visão da controladoria e da qualidade.** São Paulo, 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra – **Controladoria de gestão – teoria e prática** – 2 ed. – São Paulo: Atlas, 1995.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino – **Controladoria Internacional: incluindo Sarbanes Oxley Act USGAAP.** São Paulo: DVS Editora, 2004.

PIPKIN, Al. – ***The controller's role on route to 21st century*** – CMA Management, Canadá: ABI/INFORM Global, . 3, n. 63, p. 10-18, Apr. 1989.

RICARDINO, Álvaro. – **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICCIO, edson Luiz; PETERS, Marcos R. S. – **Novos paradigmas para a função controladoria**. In: Encontro Nacional da ANPAD, XVII, 2003, Salvador. Anais... Salvador: Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, 2003. I CD-ROM.

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

SALOMON, Délcio Vieira. – **Como fazer uma monografia**. – 9. ed. São Paulo: M. Fontes, 1999.

SANTOS, Lílian Regina dos – **A governança empresarial a emergência de um novo modelo de controladoria** – São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SANTOS, Roberto Vatan dos – **Gestão Econômica (GECON) e a Controladoria na Gestão Empresarial – ENEGEP 1997** – Disponível em: www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1997_T7201.PDF Acessado em: 22 maio 2008.

SC EM DADOS – **Santa Catarina em dados 2007** – Unidade de política econômica e industrial diretoria de relações industriais Santa Catarina em dados – Florianópolis – V.17 – p. 1 – 156 – 2007 – Disponível em: < <http://www.fiescnet.com.br/> > . Acessado em: 25 maio 2008.

SCHEUMANN, Jon. – ***Why isn't the controller having more impact? Strategic Finance***. – Montvale: Apr. 1999.

SCHMIDT NETO, Arnaldo – **A influência da implementação de sistema ERP na gestão econômico-financeira em médias empresas industriais catarinenses**. – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP – Universidade da Região de Joinville – UNIVILLE – Mestrado Institucional em Ciências Contábeis e Financeiras. Dissertação de Mestrado – São Paulo – 2004.

SHRIDAN, T. T. – ***Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints***. Management Accounting Research. [S.l]: n. 6, p. 287-294, 1995.

SIGEL, Joel G.; SHIM, Jae K.; DAUBER, Nicky A. – ***Corporate controller's handbook of financial management*** – 2 ed. Paramus: Prentice Hall, 1997.

SLOMSKI, Valmor – **Controladoria e governança na gestão pública** – São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Marcelo Vidal de - **Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para controladoria**, São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TELES, Egberto Lucena e VARTANIAN, Grigor Haig – Sistemas de informação e a controladoria – Revista Brasileira de Contabilidade – V. 27, n. 112 - Julho/Agosto 1998.

TESCHE, Carlos Henrique *et al* – **Contabilidade: ciência ou arte?** – Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 76, p. 12-21, Ano 20, Jul./Set. 1991.

THEODORO, Aldecir José – **O suporte informacional da controladoria na gestão das empresas centenárias da Rio Grande do Sul** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau. Blumenau – SC. – 2006.

THEÓPHILO, Carlos Renato – **Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise epistemológica** – São Paulo, 2004 – Tese – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TRIVIÑOS, Augusto N.S. – **Introdução à pesquisa em ciências: a pesquisa qualitativa em educação** – São Paulo, SP: Atlas, 1987.

TUNG, Nguyen Huu – **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática** – 8ª ed. – São Paulo : Edições Universidade – Empresa : Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

VEIGA, Lidiane Ribeiro da – **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa: um estudo envolvendo empresas de países relacionados aos modelos de governança corporativa anglo-saxão, alemão e Latino-europeu** – Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS – São Leopoldo – RS – 2006.

WILLSON, Jams D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. – **Controllership: the work of the managerial accountant**. – 5. ed. New York: John Wiley Sons, Inc., 1995.

YOSHIKAWA, Dorivaldo Mikio – **Contribuição ao estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento – “scorecards” – pela controladoria em instituições financeiras**. – São Paulo, 1997. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de

Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ZONI, Laura e MERCHANT, Kenneth A. – ***Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations*** – Journal of Accounting & Organizational Change Vol. 3 No. 1, 2007 pp. 29-43 *q* Emerald Group Publishing Limited 1832-5912 DOI 10.1108/18325910710732849. Disponível em: < www.emeraldinsight.com/1832-5912.htm > Acessado em: 19 maio 2008.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ANDRADE, Geraldo Magela de – **Controladoria em agronegócios: um estudo sobre a caprinocultura de leite nas microrregiões dos Cariris do Estado da Paraíba** – Dissertação apresentada ao Programa multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte – João Pessoa – PB – 2007.

ARENAS, Marlene Valério dos Santos – **Sistema de Informação Gerencial: Controladoria como apoio para tomada de decisão** – um estudo de casa numa instituição privada de ensino superior – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Florianópolis – SC. – 1999.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo e CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. – **Controles de gestão – controladoria financeira das empresas** – Ed. Atlas : São Paulo – SP – 1994.

CATHARINO, Alex – **Fundamentos econômicos da sociedade livre e virtuosa** – Publicado em: 24 jan. 2007. Disponível em <<http://www.cieep.org.br/index.php?page=artigossemana&codigo=743>> Acessado em: 22 abr. 2008.

CATOLINO, Marcos Vieira – **Proposta de controladoria para indústrias de confecções de porte médio como suporte ao processo de gestão** - Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Florianópolis – SC. – 2002.

CNPQ – **Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnologia** – Disponível em: <www.cnpq.br>. Acessado em: 10 jan. 2008.

DEMO, Pedro – **Metodologia do conhecimento científico** – São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS, Bibiani Borges – **O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Florianópolis – SC. – 2002.

GOMES, Fabrício Pereira; ARAÚJO, Richard Medeiros de – **Pesquisa Quantitativa em Administração: uma visão holística do objeto em estudo** – Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/8semead/resultado/trabalhosPDF/152.pdf>> Acessado em: 22 abr. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio – **O verdadeiro significado de uma teoria.** – Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC – Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 97, jan./fev. 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio *et al* – **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações** – . FIPECAFI – 5ª ed. rev. e atual. – São Paulo : Atlas, 2000.

JONIO, F. , PLAINDOUX, G. e LELEU, R. – **Control de Gestion** – Barcelona: Dunod, 1962.

KAPLAN, Robert S. e ATKINSON, Anthony A. – **Advanced Mangement Accounting** – 2 ed., London: Prentice – Hall International, 1989.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. – **A estratégia em ação** – 7 ed. Rio de Janeiro : Campus, 1997.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. – **Metodologia científica** – 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Agnaldo Francisco de – **Controles para prestar serviços de gestão econômico-financeira à empresa de um conglomerado: o caso da FIAT finanças Brasil Ltda.** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Florianópolis – SC. – 2003.

PARISI, Cláudio *et al in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto *in* CATELLI, Armando (Coordenador) – **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica – GECON** – 2. ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2001.

PIAI, Marilda Aparecida Brandão – **Metodologia para implementação de sistema de Controladoria** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Florianópolis – SC. – 2000.

PINHEIRO, Lena Vânia Ribeiro – **Informação – esse obscuro objeto da ciência da informação** – Disponível em: <<http://www.unirio.br/morpheusonline/Numero04-2004/lpinheiro.htm>> Acessado em: 22 abr. 2008.

PFITSCHER, Elisete Dahmer – **Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico** – Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC - Florianópolis – SC. – 2004.

REHBEIN, Airtton Roberto – **Um estudo exploratório sobre a unidade administrativa: controladoria** – Disponível em:

<<http://www.labin.unilasalle.edu.br/publico/Prof.Airton/CONTROLADORIA/Controladora%20-%20Artigo.doc>>. Acessado em: 20 dez. 2007.

SILVA, Silvio José Moura e – **Uma contribuição da controladoria para a gestão de um centro de medicina diagnóstica** – Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – São Paulo – SP – 2006.

TOSTE, Danielle – **Direito Romano – Objetos do Direito** – Publicado em: 25 out. 2007 - Disponível em: <http://www.jonnyken.com/danitoste/2007/10/25/direito-romano-objetos-de-direito/> Acessado em: 22 abr. 2008.

ANEXOS

ANEXO I



Universidade Federal de Santa Catarina
Mestrado em Contabilidade - Programa de pós-graduação em Contabilidade,
Com área de concentração em: Controladoria.

Ilustríssimo(a) Sr(a).

O presente e-mail vem complementar o contato telefônico realizado e tem como o objetivo encaminhar a V.Sa. à pesquisa referente **“AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS 100 MAIORES EMPRESAS DE SANTA CATARINA”**.

Ressalto que não serão levantados números contábeis, mas tão somente informações sobre como são desenvolvidas as funções de Controladoria nessa organização.

Para o levantamento dos dados necessários á pesquisa é que solicito a colaboração de V. Sa., com o preenchimento da pesquisa que se encontra disponível entre os dias 01/05 à 16/05, no domínio de marcelojr.com, (responsável pelo desenvolvimento da página) no seguinte site http://www.marcelojr.com/questionario_mestrado_ufsc.

Faço questão de salientar o compromisso ético assumido em que: os dados levantados serão utilizados exclusivamente para os fins mencionados, passando por um tratamento estatístico, e sendo garantido o sigilo necessário.

Depois da avaliação final do trabalho pela Universidade Federal de Santa Catarina, farei chegar às suas mãos – sem qualquer ônus – uma cópia das principais conclusões observadas.

O meu e-mail, alessandra.oliveira@univille.net, poderá ser utilizado para sanar quaisquer dúvidas ou obter esclarecimentos adicionais, se necessários. Sendo que a minha matrícula pode ser confirmada no site que segue http://www.ppgc.ufsc.br/alunos_matriculados.htm.

Antecipadamente agradeço a colaboração de V.Sa.

Alessandra de Oliveira Machado

Aluna do Curso de Mestrado em Contabilidade da UFSC

Profª. do Depto. de Ciências Contábeis da UNIVILLE

alessandra.oliveira@univille.net – Tel.: (47) 3026.5299 / 3026.5199 / 9181.6698.

ANEXO II

AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS 100 MAIORES EMPRESAS DE SANTA CATARINA

Bloco I – Identificação da empresa

Perguntas	Respostas
Nome da empresa	
Nome do pesquisado	
Cargo do pesquisado	
Pais de origem do acionista controlador	
Cidade brasileira onde esta localizada a Administração Central	
Início das atividades no Brasil	
Número de funcionários	

BLOCO II – Identificação da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir, bem como do profissional que responde pela respectiva área.

a) Identificação da unidade e do cargo

QUESTÃO	RESPOSTAS
1 Há uma unidade organizacional denominada Controladoria?	SIM NAO
2 Caso a resposta à questão 1 tenha sido SIM, especifique:	
Há Controladoria Corporativa?	SIM NAO
Há Controladoria Divisional?	SIM NAO
Há Controladoria de Planta?	SIM NAO
Há Controladoria Filial?	SIM NAO
Há outro tipo de Controladoria? Favor especificar	SIM NAO
3 Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções da controladoria? (pode haver mais de uma)	
4 Como se denomina o cargo do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções da controladoria?	
5 A quem o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria esta subordinado? (posição no organograma da empresa)	

b) Identificação do profissional

Observação: As três questões a seguir se referem ao profissional responsável pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

QUESTÃO		RESPOSTAS
6	Em que ano nasceu?	
7	Em que curso(s) de graduação é formado?	
8	Em que curso(s) de pós-graduação é formado?	

BLOCO III – Identificação da Missão da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

	QUESTAO	SIM	NAO	NAO SABE	E CONFIDENCIAL
9	A Controladoria tem uma Missão constituída?				
Caso exista uma Missão estabelecida, favor especifica-la					

BLOCO IV – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

Observação: Caso a empresa forneça o organograma interno da área, esta questão não precisa ser respondida.

QUESTAO		RESPOSTA		
10	Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) e as unidades relacionadas abaixo se encontram formalmente constituídas? Subordinada no organograma.	SIM	NAO	NÃO SABE
	Auditoria Contábil			
	Auditoria Interna			
	Contabilidade de Custos			
	Contabilidade Financeira			
	Contabilidade Fiscal			
	Contabilidade Geral			
	Contabilidade Gerencial			
	Contabilidade Societária			
	Contabilidade Tributaria			
	Contas a Pagar			
	Contas a Receber			
	Controle Patrimonial			
	Controles Internos			
	Credito e Cobrança			
	Orçamento Empresarial			
	Planejamento Empresarial			
	Planejamento Tributário			
	Recursos Humanos			
	Relação com Investidores			
	Sistemas de Informações			
	Tecnologia da Informação			
	Tesouraria			
	Outras.			
Qual o nível de subordinação destes?				

BLOCO V – Identificação das funções, atribuições e atividades desenvolvidas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

	QUESTAO	Realizada pela Controladoria		Compartilhada com outra área		Nome da área.
		SIM	NÃO	SIM	NÃO	
11	As atividades enumeradas a seguir são realizadas dentro da unidade organizacional denominada Controladoria? Se sim esta atividade e compartilhada com alguma outra área? Qual? Em caso de negativo qual a área e responsável por esta atividade?					
	Exemplo de atividade compartilhada	X		X		nome
	Exemplo de atividade realizada em outra área		X			nome
	Exemplo de atividade realizada exclusivamente pela Controladoria	X			X	
CONTABILIDADE SOCIETARIA / FINANCEIRA						
	Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa					
	Controle patrimonial (ativos fixos)					
	Consolidação das demonstrações contábeis					
	Preparação das demonstrações contábeis					
	Divulgação das informações contábeis					
	Análise de balanços					
CONTABILIDADE FISCAL						
	Apuração, conferências, escrituração e recolhimento de impostos					
	Orientação fiscal às demais unidades organizacionais					
	Planejamento tributário					
	Gestão e controle de impostos					
PROTEÇÃO AOS ATIVOS DA EMPRESA						
	Controles Internos (não inclui controle patrimonial)					
	Auditoria contábil ou Auditoria Interna					
	Seguros					
FINANÇAS						
	Gestão financeira e de tesouraria					
	Controles financeiros					
	Controle de fluxo de caixa					
	Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)					
	Estudos de análise de viabilidade de projetos					
CONTABILIDADE GERENCIAL						
	Manutenção da Contabilidade Gerencial					

Elaboração de relatórios gerenciais internacionais					
Elaboração de relatórios gerenciais locais					
SISTEMAS DE INFORMAÇÕES					
Gestão dos sistemas de informação, inclusive infra-estrutura de TI					
Gestão dos sistemas de informação, exceto infra-estrutura de TI					
Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação					
Produção e geração das informações					
QUANTO AO SISTEMA CONTÁBIL					
A Controladoria é responsável por quais funções?					
Registro					
Acumulação					
Processamento					
Disseminação					
Utilização					
ATENDIMENTO A USUÁRIOS EXTERNOS					
Acionistas					
Governo					
Fisco					
Auditoria Externa					
Entidade de Classe					
Instituições Financeiras					
Fornecedores					
Clientes					
QUANTO AO PLANEJAMENTO					
Nível do Planejamento que atua?					
Nível Estratégico					
Nível Tático					
Nível Operacional					
No planejamento, sobre quais elementos a controladoria atua?					
Definição dos Responsáveis pelo Planej.					
Objetivos do Plano					
Diretrizes Organizatórias (Distribuição das tarefas e Competências)					
Informações					
Objetos e Assuntos do Planejamento (Métodos, Medidas de Desempenho)					
Ações do Planejamento e os Planos (Procedimentos de Fornecimentos das Informações)					
No Planejamento, em que processo a controladoria atua?					
Harmonia das Fases					
Integração entre os Níveis (Estratégicos, Táticos e Operacionais)					
Harmonização das Ações					

QUANTO A OUTROS SISTEMAS:						
De Gestão de Pessoas a Controladoria atua?						
Na formalização dos Princípios e Estilos de Gestão.						
No Desenvolvimento dos Sistemas de Estímulos e Motivação.						
Na Estruturação dos Investimentos de Aperfeiçoamento Pessoal.						
Organizacional, a Controladoria atua na coordenação.						
Atribuição de tarefas						
Estrutura de decisões						
Determinação das responsabilidades						
OUTRAS						
Emissão de normas contábeis						

QUESTÃO		SIM	NÃO	NÃO SABE
12	A unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume as posturas abaixo, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa?			
	Assessora (suporte aos gestores)			
	Consultora			
	Controladora			
	Auditadora			
	Porta-voz interno da Alta Administração			

QUESTÃO		SIM	NÃO	NÃO SABE
13	Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria)			
	É um órgão de linha? (toma decisões, tem ações de comando e é co-responsável pela desempenho).			
	É um órgão de <i>Staff</i> ? (presta assessoria e informações, aconselha e não toma decisões)			

Questões de número 14 a 26:

Em cada uma das questões a seguir, indicar as alternativas corretas (conforme a legenda), referentes ao papel desempenhado pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria.

A	A função é nula porque a empresa não realiza este tipo de atividade
B	É a responsável por todo o processo
C	É uma das co-responsáveis por todo o processo
D	É a coordenadora / organizadora de todo o processo
E	É a consolidadora de todo o processo
F	É a executora de todo o processo, ou seja, realiza as atividades.
G	Apenas fornece apoio / suporte informacional
H	Apenas elabora a atividade da sua área, assim como as demais áreas da empresa .
I	Não participa do processo
J	Outra (especificar)

Nº	QUESTÃO	ALTERNATIVAS				
14	No processo de elaboração do Planejamento Estratégico da organização.					
15	No processo de controle do Planejamento Estratégico da organização.					
16	No processo de elaboração do Planejamento Tático da organização.					
17	No processo de controle do Planejamento Tático da organização.					
18	No processo de elaboração do Orçamento Empresarial da organização.					
19	No processo de controle do Orçamento Empresarial da organização.					
20	No processo de Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidade e ameaças advindas das variáveis ambientais.					
21	No processo de Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e fracos de cada uma das áreas da organização.					
22	No processo de Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.					
23	No processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais.					
24	No processo de definição e utilização de preços de transferência para fins gerenciais.					
25	No processo de definição de preços de venda.					
26	No processo de elaboração do Planejamento Tributário da organização.					

27 – Dê exemplos de dificuldades que a Controladoria encontra na gestão das informações e quais os caminhos para superar estas dificuldades na empresa?

Dificuldades na gestão da informação	Caminhos para supera-las.

28 – Das opções abaixo listadas, classifique em sua opinião e em ordem de importância cada uma das opções que refletem as exigências requeridas para o desenvolvimento dos trabalhos do *controller*.

Exigências Pessoais e Profissionais	Nenhuma Importância	Pouca Importância	Importante	Muito Importante
Aceitação de risco				
Antevisão das demandas				
Capacidade analítica				
Capacidade para implantação de novas idéias / projetos				
Conhecimento de finanças				
Delegação				
Dinamismo, iniciativa				
Disponibilidade				
Domínio de línguas estrangeiras				
Espírito de decisão				
Ética				
Facilidade de gestão de conflitos				
Facilidade de relacionamento interpessoal				
Fazer o que sabe				
Flexibilidade para mudanças				
Formação de equipes				
Habilidade Negociar				
Honestidade / integridade				
Iniciativa				
Interação				
Liderança				
Manter o equilíbrio entre trabalho e vida pessoal				
Motivação – energia para o trabalho				
Personalidade /carisma				
Planejamento e organização				
Proatividade				
Raciocínio lógico - matemático				
Relacionamento interpessoal				
Respeito aos objetivos organizacionais				
Senso crítico				
Ter conhecimentos profundos de contabilidade				
Ter espírito de decisão				
Ter sensibilidade				
Uso da autoridade com responsabilidade e bom senso				
Valorização dos bens confiantes				
Visão de negócios				
Visão de processos				
Visão estratégica				
Visão sistêmica				
Outros. Quais?				

29. Quanto aos Sistemas de Informações Gerenciais

29.1 Que tipo de ferramentas a empresa utiliza?

QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
Planejamento Estratégico			
Código de Ética			
Orçamento			
<i>Balanced Scorecard</i>			
<i>Benchmarking</i>			
Gestão Baseada em Atividades			
6-Sigma			
Remuneração por desempenho			
Pesquisa com clientes			
Missão/Visão			
Terceirização ou <i>Outsourcing</i>			
Gestão da Qualidade Total (TQM)			
Outros (quais)			

29.2 Qual a responsabilidade da Controladoria?

QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
Coordenação dos Sistemas Parciais de Gestão			
Harmonização dos Sistemas de Informação			
Direcionamento dos Objetivos			
Adequação e Inovação			

30. Medidas de Desempenho

30.1 Que medidas financeiras são utilizadas pela empresa?

QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
Faturamento			
Retorno sobre Investimento – ROI			
Valor Econômico Agregado – EVA			
Custos			
Outros (quais)			

Autoriza a menção nominal da empresa?		SIM		NÃO
---------------------------------------	--	-----	--	-----

APENDICE

APENDICE A

Posição	Empresa	Principal Atividade	VPG
1	BUNGE Alimentos	Alimentos	6.074,28
2	Sadia e Controladas	Alimentos	4.443,03
3	Perdigão S.A. e Controladas	Alimentos	3.526,05
4	Tractebel Energia S.A.	Geração de Energia	2.704,49
5	CELESC - Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A.	Estatat de Energia	2.485,99
6	Grupo Weg	Motores Elétricos	2.238,03
7	ELETROSUL Centrais Elétricas S.A.	Estatat de Energia	1.285,20
8	Vega do Sul S.A.	Siderurgia	1.261,42
9	Tigre S. A.	Tubos e Conexões	947,62
10	Coop. Central Oeste Catarinense (Aurora)	Alimentos	875,62
11	Seara Alimentos	Alimentos	874,11
12	Grupo Tupy	Metalurgia	861,94
13	CASAN - Cia. Catarinense de Água e Saneamento	Estatat de Saneamento Básico	526,99
14	Grupo BESC	Banco	437,85
15	Ciser- Cia. Indústria H. Carlos Schneider	Metalúrgica	343,77
16	Cooperalfa-Coop. Regional Alfa Ltda.	Agroindústria	326,32
17	Cecrisa Revestimentos Cerâmicos e Controladas	Revestimentos Cerâmicos	316,35
18	Grupo Eliane	Revestimentos Cerâmicos	314,81
19	Marisol e Controladas	Confecções	286,74
20	Zanotti S.A.	Elástico	256,27
21	Scgás	Distribuição de Gás	251,26
22	Maesa - Machadinho Energética S.A.	Geração de Energia	245,86
23	Giassi Supermercados (Giassi & Cia. Ltda.)	Supermercados	228,10
24	Grupo Portobello	Revestimentos Cerâmicos	227,06
25	Schulz	Compressores de Ar	219,30
26	Celulose Irani S.A.	Papel, Embalagens	210,16
27	Dohler	Têxtil	209,52
28	BADESC- Agência De Fomento de Santa Catarina	Agência de Fomento	209,46
29	Grupo Tuper S.A.	Metalurgia	200,03
30	Frigorífico Risulense S.A. (Pamplona)	Alimentos	196,03
31	Cremer	Higiene	184,94

32	Cia Hering	Têxtil	184,42
33	Karsten	Têxtil	179,37
34	Parati S.A.	Alimentos	178,51
35	Datasul S.A.	Software	177,92
36	Adami S.A - Madeiras	Madeira	173,31
37	GDC Alimentos S.A.	Alimentos	171,87
38	CODESC - Cia. de Desenvolvimento de SC	Agencia de Fomento	160,44
39	Eugenio Raulino Koerich S.A.	Varejo	153,14
40	Águas de Joinville	Estatat de Saneamento	150,75
41	Univali - Universidade do Vale de Itajaí	Ensino Superior	146,17
42	Agroeste Sementes S. A.	Varejo Sementes	139,69
43	Koemar Adm, e Parts. S.A.	Construção	129,67
44	Lunender S.A	Têxtil	127,84
45	Cereagro S.A.	Comercio de Cereais	124,85
46	Intelbras S.A.	Equipam. para Telecomunicações	120,01
47	Hacasa Adm. Empreends Imobiliários	Construção	118,35
48	Reunidas	Transp. Rodoviário	117,14
49	Tupinamba e Controladas	Plásticos	116,92
50	Grupo Lince	Têxtil	115,43
51	Unisul - Fund. Universidade Sul De SC	Ensino Superior	115,20
52	Inplac - Indústrias de Plásticos	Plásticos Embalagens	114,45
53	Breithaupt S.A.	Varejo	107,95
54	Metisa e Controladas	Metalurgia	107,95
55	Primo Tedesco S.A.	Papel	106,75
56	Condor S.A.	Higiene	105,47
57	Mueller Eletrodomésticos e Controladas	Eletrodomésticos	104,24
58	Artemis	Transmissão de Energia	90,68
59	Dinisa S.A.	Insumo Industrial	84,63
60	Unimed Florianópolis	Planos de Saúde	82,78
61	Metalúrgica Fey S.A.	Metalurgia	82,72
62	Irmãos Zen S.A.	Autopeças	79,77
63	Rudnik	Móveis	77,48
64	Metalúrgica Duque E Controlada	Metalurgia	76,32
65	Wetzel	Metalurgia	75,03
66	Buschle & Lepper S.A.	Agroquímica	73,87
67	Incasa S.A.	Química	73,22
68	Grupo Buddemeyer	Têxtil	71,63
69	Curtume Viposa S.A.	Couros	69,23
70	ZM S.A.	Autopeças	68,52
71	Perfipar S.A.	Metalurgia	67,32
72	Anjo Química do Brasil Ltda.	Química	67,02

73	Irmãos Fischer S.A.	Eletromecânica	66,86
74	Supermercados Archer	Supermercados	66,79
75	Abinex Imp. e Exp. S.A.	Comércio Exterior	65,06
76	Drog. Catarinense	Rede de Farmácias	63,88
77	Iguaçu Celulose Papel S.A.	Papel Celulose	63,85
78	Cia Fabril Lepper	Têxtil	61,31
79	43 S.A. Gráfica e Editora	Gráfica	58,85
80	Sincol	Madeira	58,74
81	SC Energia	Geração de Energia	58,64
82	First S.A.	Comércio Exterior	58,55
83	Unimed Blumenau	Planos de Saúde	57,92
84	Fiação São Bento S.A.	Têxtil	57,58
85	Carbonífera Metropolitana S.A.	Mineração	56,53
86	Quimisa S.A.	Química	55,97
87	Buettner S.A.	Têxtil	55,81
88	Comfloresta	Reflorestamento	55,13
89	ECT - Emp. Catarinense de Transmissão de Energia	Transmissão de Energia	54,92
90	Artefama	Moveis	54,79
91	Avelino Bragagnolo	Papel, Embalagens	53,43
92	Dudalina	Têxtil	53,39
93	Grupo Agropel	Fruticultura	53,06
94	Ceusa - Cerâmica Urussanga	Revestimentos Cerâmicos	53,04
95	Brochmann Polis	Madeira	50,99
96	Electro Aço Altona	Metalurgia	50,70
97	Itagres	Revestimentos Cerâmicos	50,69
98	Oxford	Cerâmica de Mesa	50,50
99	Metalúrgica Riosulense	Metalurgia	49,78
100	Silmaq S.A.	Eletromecânica	49,18

Quadro nº 53 – Relação das 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina
 Fonte: Amanhã (2007, p. 160 -164).