

PERFIL DO CONTROLLER EM EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE DA GRANDE FLORIANÓPOLIS

Darci Schnorrenberger

Lisa M. Seixas Ribeiro

Rogério Joao Lunkes

Valdirene Gasparetto

Resumo:

A literatura sobre controladoria vem apresentando grande assimetria e fragilidade em seu arcabouço teórico, se confrontado com a prática. Para melhor compreender as razões dessas diferenças, este ensaio visa apresentar os resultados de pesquisas, na literatura, sobre as funções de um controller e, em seguida, com base em pesquisa de campo, apresentar o perfil deste profissional em médias e grandes empresas da Grande Florianópolis. Para tanto, foram aplicados questionários visando diagnosticar pontos específicos como, posição hierárquica, subordinação, formação, funções e habilidades a ele relacionadas. O delineamento metodológico adotado para desenvolver esta pesquisa foi o descritivo, de caráter quali e quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (survey) e amostragem por acessibilidade. Os resultados mostram que o controller ocupa posição de gerência (41,18%), com formação em ciências contábeis (55,56%), com destaque para as funções de controles internos, elaboração de relatórios locais e, habilidades relacionadas ao conhecimento profundo de contabilidade, iniciativa, liderança, flexibilidade para mudanças, capacidade analítica e raciocínio lógico

Área temática: *Controladoria*

PERFIL DO *CONTROLLER* EM EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE DA GRANDE FLORIANÓPOLIS

Darci Schnorrenberger (Universidade Federal de Santa Catarina) – darci@cse.ufsc.br
Lisa M. Seixas Ribeiro (Universidade Federal de Santa Catarina) – lisameitner@gmail.com
Rogério João Lunkes (Universidade Federal de Santa Catarina) – lunkes@cse.ufsc.br
Valdirene Gasparetto (Universidade Federal de Santa Catarina) – valdirene@cse.ufsc.br

RESUMO

A literatura sobre controladoria vem apresentando grande assimetria e fragilidade em seu arcabouço teórico, se confrontado com a prática. Para melhor compreender as razões dessas diferenças, este ensaio visa apresentar os resultados de pesquisas, na literatura, sobre as funções de um *controller* e, em seguida, com base em pesquisa de campo, apresentar o perfil deste profissional em médias e grandes empresas da Grande Florianópolis. Para tanto, foram aplicados questionários visando diagnosticar pontos específicos como, posição hierárquica, subordinação, formação, funções e habilidades a ele relacionadas. O delineamento metodológico adotado para desenvolver esta pesquisa foi o descritivo, de caráter quali e quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (*survey*) e amostragem por acessibilidade. Os resultados mostram que o *controller* ocupa posição de gerência (41,18%), com formação em ciências contábeis (55,56%), com destaque para as funções de controles internos, elaboração de relatórios locais e, habilidades relacionadas ao conhecimento profundo de contabilidade, iniciativa, liderança, flexibilidade para mudanças, capacidade analítica e raciocínio lógico.

Palavras-chave: *Controller*, Perfil, Funções e Habilidades.

Área Temática: 15 - Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

As organizações contemporâneas têm experimentado pressões competitivas sem precedentes, sendo assim forçadas a criar continuamente mecanismos para diferenciar-se e incrementar seus níveis de competitividade. Neste contexto, há dois pontos interdependentes já apontados por Ansoff (1975), que têm aumentado significativamente de complexidade nas últimas décadas. O primeiro diz respeito à **dinâmica e complexidade do ambiente empresarial**, que é caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças dos diferentes segmentos do ambiente e pela sua força, irregularidade e imprevisibilidade. O segundo, aparece como resposta ao primeiro e está relacionado com a **diferenciação**. Ele ganha força nos mais diferentes arranjos empresariais, e se manifesta na intensiva setorização da estrutura organizacional e das relações com o ambiente, no complexo sistema de gestão e também nas estruturas de poder que determinam as direções da organização.

Este cenário requer pessoas que sejam capazes de fazer constantes ajustes nos planejamentos estratégico, tático e operacional das empresas, mas também, um fino alinhamento dos esforços por elas empreendidos.

A busca por profissionais com visão sistêmica dos processos produtivos e que sejam capazes de realizar o alinhamento dos esforços da organização, tornou-se uma constante em todas as empresas. Porém, como a complexidade desta tarefa aumenta em função do porte da empresa, esta procura se tornou ainda mais acentuada nas organizações de médio e grande porte.

Nesta busca, uma das áreas que tem ganho destaque é a controladoria. Isto porque o profissional que deverá estar à frente desta área tem que estar em constante interação com todas as áreas da empresa e tem acesso a múltiplas informações que lhe conferem conhecimento e legitimidade para se tornar um ator crucial no processo de apoio à tomada de decisão.

Esta atuação também ganha contornos importantes no processo de discussão e estabelecimento das bases conceituais e orçamentárias necessárias para o projeto, elaboração, implementação e manutenção de sistemas de informações operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais. Tem como missão o alinhamento dos esforços visando resultados capazes não só de garantir o bom desempenho de uma área, mas de toda a organização e, ainda, alçá-la a patamares superiores de competitividade.

Porém, apesar do aparente consenso do perfil e atribuições de um profissional desta área, ele está longe do ideal. Isto porque, enquanto há autores que entendem que ele deva atuar mais no campo estratégico, outros defendem que deva ter suas bases fortemente amparadas pela contabilidade.

Assim, autores como Siegel e Kulesza (1996), Anthony e Govindarajan (2001), Atkinson et al (2000), Garrison e Noreen (2001) defendem que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão, na preparação de planos estratégicos e orçamentários, bem como no alinhamento dos esforços visando a tradução do plano estratégico em medidas operacionais e administrativas.

Por outro lado, Jackson (1949), Heckert e Willson (1963), Tung (1974), Yoshitake (1984), Brito (2005) e Padoveze e Benedicto (2005) defendem que a contabilidade constitui-se numa das funções básicas da controladoria. Nesta linha, Almeida, Parisi e Pereira (2001), Peleias (2002) e Brito (2003) fazem referência à função de atender os agentes de mercado. Por fim, há os que defendem que a auditoria interna (Jackson, 1949 e Tung, 1974) e o controle interno (Yoshitake, 1984 e Horngren, Sundem e Stratton, 2004) fazem parte das atribuições do *controller*.

Conforme pode-se observar, ao mesmo tempo em que há pontos em comum entre os autores, também há, na literatura, múltiplos entendimentos sobre a amplitude. Ou seja, constata-se uma certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria e, principalmente das funções, habilidades e conhecimentos do *controller*.

Para Carvalho (1995), esta confusão de conceitos e visões encontra ressonância nos estudos acadêmicos, uma vez que ainda são grandes as incertezas do que vem a ser e compor efetivamente esse campo de estudos. Corroborando, Borinelli (2006) destaca que os conteúdos dos textos da área abordam o tema sob prismas que, em algumas situações, nem parecem fazer parte da mesma teoria. Desta forma, Teixeira (2003) descreve que não há consenso entre os autores de quais seriam as funções básicas da controladoria e conseqüentemente, do perfil do profissional desta área.

Diante da fragilidade e não alinhamento do arcabouço teórico, busca-se neste ensaio, encontrar uma resposta empírica para a seguinte questão: qual o perfil do *controller* em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis? Assim, dar uma resposta a esta questão, torna-se o objetivo central deste artigo. Para tanto, apresenta-se, além de discussões sobre bases conceituais, os resultados de uma pesquisa sobre o perfil do *controller* em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis.

2 CONTROLADORIA

2.1 Conceito

Não há um consenso na conceituação de controladoria. O próprio *controller* pode exercer diferentes atividades dependendo da organização. Ele pode ser, desde responsável pela contabilidade com a geração dos relatórios contábeis, até o estrategista que participa do planejamento e presta suporte a todo quadro gerencial da organização. Assim, apesar da importância a ela atribuída, não existe um consenso entre os autores sobre sua real definição, principalmente porque sua área de atuação é muito ampla, se estendendo desde as áreas operacionais mais simples até suporte para decisões estratégicas, como a elaboração do planejamento estratégico.

Para os mais conservadores e ligados a controles financeiros, a controladoria focaliza essencialmente a contabilidade. Assim, seu papel atém-se basicamente às tarefas de acompanhar os registros contábeis, controlar e limitar os sistemas de recebimento, estoque e pagamento e preparar relatórios para a administração e as demonstrações contábeis para publicação. Desta forma, mantém sistema de padrões e processos empresariais, assegurando que os resultados obtidos estejam de acordo com os níveis aprovados e para os propósitos aos quais foram criados.

Para um melhor entendimento da Controladoria, Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 13), fazem a seguinte consideração:

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, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como estágio evolutivo da Contabilidade.

Para Tung (1974), compete à controladoria a observação e controle da cúpula administrativa como conselheiro e consultor. De acordo com Nakagawa (1993, p.13), ela organiza e reporta dados relevantes, exerce força ou influência, o que induz os gestores a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da organização.

Almeida, Parisi e Pereira (2001), Mosimann e Fisch (1999), e Peleias (2002) conceituam controladoria como um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Assim, para conceituá-la, eles a dividem em duas grandes áreas:

- a) ramo do conhecimento – que é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas;
- b) unidade administrativa – que é responsável pela coordenação e disseminação das informações.

Enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, ela é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os orientem no processo de gestão (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 2001).

Já como unidade administrativa tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e também coordenar os esforços dos gestores das áreas (MOSIMANN e FISCH, 1999). Ainda, como unidade administrativa, Peleias (2002) conceitua como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitam 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 das organizações, para que a eficácia seja assegurada.

Para Roehl-Anderson e Bragg (1996), o *controller* geralmente é o principal responsável pela contabilidade. Mais que qualquer outro empregado, ele é um executivo da empresa que freqüentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. O *controller* não é o comandante do navio, esta tarefa compete ao principal executivo (CEO), mas ele pode ser comparado ao navegador, que mantém os quadros. Desta forma, ele deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida, resistências encontradas, enfim, a melhor rota a seguir para que o CEO encontre e alcance o próximo porto em segurança.

Assim, para atender a estas expectativas, este profissional deve ser capaz de interagir com as diversas áreas da empresa e delas coletar informações, organizá-las e interpretá-las de maneira sistêmica, integrada e holística.

2.2 Posição da controladoria na organização

Para atingir seus objetivos, as organizações formam arranjos de diversas naturezas. Um deles é a estrutura hierárquica de poder. Neste sentido, Mintzberg (1995), defende que a empresa é composta por cinco partes básicas: cúpula estratégica, linha intermediária e núcleo operacional, tecnoestrutura e assessoria de apoio.

Para os estudiosos do assunto, a controladoria pode estar em diferentes níveis do organograma, indo desde o assessorando direto à presidência até o nível dos demais departamentos da organização.

Neste sentido, para Garrison (2001), o *controller* faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle. Como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer o controle por meio do relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões. Por intermédio do suprimento e da interpretação de dados relevantes e oportunos, exerce influência sobre as decisões, desempenhando um papel fundamental no direcionamento da organização aos seus objetivos. Corroborando, Nakagawa (1993) defende que ele faz parte do órgão de *staff*.

Já autores como Almeida, Parisi e Pereira (2001) e Mossiman e Fisch (1999), entendem que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha, porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Desta 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. Da mesma forma, Anthony e Govindarajan (2002) entendem que o *controller* tem relacionamentos de linha.

Assim, considerando a expectativa de que o *controller* seja o profissional responsável pela coordenação do alinhamento estratégico dos esforços a serem empreendidos, entende-se que ele deva atuar num nível que lhe permita ter livre acesso a todas as áreas da organização, isto é, mais próximo ao nível de assessoria direta à diretoria executiva ou cúpula estratégica.

2.3 Funções

A exemplo do que acontece na definição do campo de atuação, amplitude, conceituação e até posicionamento na estrutura da organização, a discussão sobre as funções de um *controller* também, apesar de apresentar alguns pontos comuns, ainda está longe do consenso. Entre os pontos relativamente pacíficos entre os estudiosos do tema nos Estados Unidos da América, Alemanha e Brasil, destacam-se as funções de planejamento e controle. A Tabela 1 mostra as funções da controladoria segundo autores dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

País	Estados Unidos							Alemanha							Brasil							Total											
	AUTORES							FUNÇÕES																									
	Financial Executives Institute (1962)	Cohen e Robbins (1966)	Heckert e Willson (1963)	Vancil (1970)	Anderson, Schmidt e McCosh (1973)	Willson e Colford (1981)	Roehl-Anderson e Bragg (1996)	Anthony e Govindarajan (2002)	Homgren, Sundem e Stratton (2004)	Sub-Total (EUA)	Bramseman (1980)	Mann (1973)	Welge (1988)	Serfling (1992)	Reichmann (2001)	Hahn (2001)	Schwarz (2002)	Weber (2004)	Küpper (2005)	Horvath (2006)	Sub-Total (Alemanha)	Tung (1974)	Kantitz (1976)	Yoshitake (1984)	Mossiman e Fisch (1999)	Almeida, Parisi e Pereira (2001)	Peleias (2002)	Beuren (2002)	Brito (2003)	Padoveze e Benedicto (2005)	Nascimento e Reginato (2007)	Sub-Total (Brasil)	
Planejamento	X	X	X	X	X	X	X	X	8	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	10	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	8	26
Controle		X	X	X	X	X	X	X	7	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	8	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	10	25
Sistema de Informação									0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	8	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	5	13
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X	X	X	X	X	X	X	X	7				X			X				2	X	X	X	X				X	X			5	14
Contábil	X		X	X	X	X	X	X	5											0	X	X	X	X				X	X			6	11
Auditoria	X					X	X	X	3											0	X											1	4
Administração dos Impostos	X	X	X			X			4											0												0	4
Controle Interno							X		1											0												0	1
Avaliação e Deliberação	X								1			X								1		X			X							2	4
Avaliação e Consultoria		X							1				X			X				2									X			1	4
Relatórios Governamentais	X	X							2											0												0	2
Proteção de Ativos	X	X			X		X	X	5				X			X				2		X										1	8
Processamento de Dados				X					1											0	X											1	2
Mensuração de Risco					X				1											0		X										1	2
Organização						X			1	X								X		2												0	3
Direção						X			1						X				X	2							X					1	4
Desenvolver Pessoal							X		1								X			1												0	2
Análise e Avaliação Econômica	X	X	X				X	X	5				X			X				2					X							1	8
Atender Agentes de Mercado		X							1				X			X				2				X	X		X					3	6
Coordenação									0					X	X		X	X		4												0	4

Quadro 1 Funções da controladoria na visão dos autores norte-americanos, alemães e brasileiros.

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, numa breve análise, constata-se que, no Brasil, 100% dos pesquisadores analisados, julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Nos Estados Unidos e na Alemanha, esta é a opinião de 80% dos estudiosos da área. Com relação à função de controle, percebe-se que na Alemanha, ela é considerada fundamental na gestão dos negócios, por 100% dos autores. Por seu turno, no Brasil e nos Estados Unidos, esta função é julgada relevante por 80% e 70% dos autores, respectivamente.

Se forem consideradas as definições de funções da teoria clássica da administração; planejamento, organização, direção e controle, pode-se concluir que nos três países há um consenso sobre a importância do papel do *controller* como agente de pensar no futuro da organização (planejamento) e de monitorar e corrigir a rota (controle).

Entre as funções com menor referência, destaque para o controle interno com 3%, relatórios governamentais, processamento de dados, mensuração do risco e desenvolvimento de pessoas com 7%, respectivamente. Adicionalmente, perdem importância as funções relacionadas a processamento de dados, substituído pelo termo sistemas de informações e auditoria interna.

Percebe-se também que funções como contabilidade, auditoria, administração de impostos, controle interno, mensuração do risco, entre outros, não integram o rol de atividades da controladoria na Alemanha. Essencialmente, neste país, a controladoria exerce função mais sistêmica e estratégica, participando ativamente do planejamento e controle estratégico e do sistema de informação.

Por seu turno, na literatura americana constata-se a mudança da orientação contábil para uma orientação voltada à estratégia. Isto deve-se particularmente aos trabalhos de Kaplan e Norton (1992, 1996, 1997, 2000, 2001, 2004 e 2006) sobre o *Balanced Scorecard* e de Simons (1995 e 2000) sobre *as Level of Control e Performance Measurement*, que colocam a avaliação de desempenho com medidas não financeiras no centro da discussão.

Na Alemanha nota-se uma clara aceção entre os autores quanto às funções de planejamento, seguida por controle e sistemas de informações, exceto para Serfling (1992) e Schwarz (2002). Assim, funções relacionadas à contabilidade, impostos e auditoria não fazem parte da plataforma da controladoria.

Já no Brasil, ainda não se consegue perceber uma orientação clara sobre as funções da controladoria. Conseqüentemente, a plataforma teórica do tema carece de mais pesquisas para que num futuro próximo, possa haver uma orientação mais consolidada, como na Alemanha.

2.4 Conhecimentos e habilidades do controller

Para que a controladoria possa atingir seus objetivos, deve-se apoiar em profissional devidamente qualificado, que tenha conhecimentos e habilidades necessárias ao exercício da função. Neste sentido, de acordo com Roehl-Anderson e Bragg (1996), para desempenhar adequadamente suas funções, o *controller* deve apresentar as seguintes aptidões: fornecer informação, entender as operações, saber comunicar-se claramente, analisar a informação, fazer projeções, fornecer informação tempestiva, ganhar a confiança dos outros, ser justo e imparcial e fornecer informação efetiva de custo.

Já Heckert e Willson (1963, p.21-24) descrevem que as principais características da controladoria no desempenho de suas funções estão relacionadas a: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência das limitações, cultura geral, liderança e ética.

Segundo Roehl-Anderson e Bragg (1996, p.6), as qualificações do *controller* podem incluir os seguintes itens:

- excelente capacidade técnica em contabilidade e finanças com um grande entendimento e conhecimento dos princípios contábeis;
- entendimento dos princípios de planejamento, organização e controle;
- entendimento geral do segmento de negócio que a organização compete e as forças envolvidas como social, econômica e política;
- grande entendimento da organização, incluindo as tecnologias, produtos, controles, objetivos, história, estrutura e ambiente;
- habilidade de comunicar-se como todos os níveis de gerenciamento e o entendimento das outras áreas como engenharia, produção, compras, vendas e marketing etc.;
- habilidade em expressar claramente as idéias;
- habilidade de motivar positivamente outros para realizar as ações e resultados.

Já para Heckert e Willson (1963, p.24), podem ser atribuídas as seguintes qualificações ao *controller*:

- entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticas de tal forma que se tornam a base para a ação;
- habilidade de expressar idéias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada; e
- conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.

No Brasil, são poucos os estudos que apresentam as qualificações e habilidades requeridas dos *controllers*, entre os quais se encontram o de Figueiredo e Caggiano (1997, p.29), que aponta para os seguintes requisitos:

- a) bom conhecimento do ramo de atividade do qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor;
- b) conhecimento da história da empresa e identificação com os objetivos, metas e políticas, assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;
- c) habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos, que são a base direcionadora de sua ação, e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação de diversas combinações de dados;
- d) habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito, e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Para Tung (1974), o conhecimento dos fatores macro-econômicos e da própria empresa fazem com que o *controller* se situe em seu próprio meio. O sistema contábil e a metodologia financeira constituem as ferramentas principais para o desenvolvimento de um método eficaz de controle. O conhecimento das responsabilidades e autoridade atribuídas, conferem-lhe uma sólida base de trabalho. Desta forma, as qualificações inerentes à função devem vir unidas de imaginação construtiva, de iniciativa, de espírito de imparcialidade e sinceridade.

Assim, a atuação do *Controller* apresenta um caráter de planejamento e controle aliado ao suporte à administração, e não apenas de gerador de informações sobre o desempenho operacional e administrativo. Com isto, mesmo atuando em atividades meio, ele assume uma função muito mais voltada à estratégica, auxiliando a alta gerência a alcançar os objetivos da organização.

Convém ressaltar que este artigo está focado na investigação do perfil do *controller* – discussão focada na pessoa. Porém, outra abordagem, com ênfase no perfil requerido para a área de controladoria, poderia ter sido adotado. Com isto, a discussão deixaria de ser centrada na pessoa – peculiar a cada um – e passaria a ser tratada com o enfoque voltado para a área institucional.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Ao ingressar no campo da pesquisa científica, constata-se que diversas são as linhas existentes, bem como os resultados delas decorrentes. A forma de organização, investigação e análise dependem do quadro de referência adotado pelos pesquisadores. Assim, a análise do arcabouço metodológico a adotar constitui-se numa questão-chave, pois ele comporá o pano de fundo que norteará toda a pesquisa. Não dar a devida atenção a esta questão implica incorrer no que Sokal e Bricmont (2001) denominam de imposturas intelectuais.

Desta forma, por ter como propósito a observação, classificação, registro e evidenciação dos resultados, a metodologia da pesquisa adotada é, de acordo com Andrade (2002), descritiva quanto ao seu objetivo pois, preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores. Ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, e interpretados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, classifica-se por levantamento ou survey, uma vez que, os profissionais da área serão ouvidos por meio de questionários.

Na visão de Gil (1999, p. 56),

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 acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A população utilizada para a pesquisa foi obtida por meio dos dados cadastrais constantes na FIESC (Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina), limitando-se às que se enquadram na qualificação de médio e grande porte, localizadas na região da Grande Florianópolis. Do total de 46 empresas, 6 são de grande e 39 de médio porte.

Das 46 empresas para as quais foram enviados questionários, 14 responderam. De acordo com a amostra analisada, foi possível fazer uma distinção detalhada de suas atividades exercidas e seu porte empresarial, conforme evidencia o Quadro 2.

EMPRESAS	PORTE	ATIVIDADES EXERCIDAS
Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A	Grande	Distribuição de Energia Elétrica
Cleomar Engenharia Ltda	Médio	Metalúrgicas
Dígito Tecnologia Ltda	Médio	Material Elétrico e de Comunicações
Hantei Construções e Incorporações Ltda	Médio	Construção Civil
Indústria de Telecomunicação Eletrônica Brasileira S.A	Grande	Material Elétrico e de Comunicações
Indústria e Comércio de Calçados Viacarpa Ltda	Médio	Fabricação de Calçados
Irmãos Soares Ltda	Médio	Fabricação de Calçados
Macedo Agroindustrial Ltda	Grande	Produtos Alimentares
Olsen Indústria e Comércio S/A	Médio	Diversas
Pedrita Planejamento e Construção Ltda	Médio	Produtos de Minerais Não Metálicos
Pesqueira Pioneira da Costa S/A	Médio	Pesqueira
Saibrita Mineração e Construção Ltda	Médio	Produtos de Minerais Não Metálicos
Sulcatarinense Min. Art.Cim. Brit.e Construções Ltda	Médio	Construção Civil
Victória Indústria e Comércio de Alimentos Ltda	Médio	Produtos Alimentares

Quadro 2 Caracterização das empresas pesquisadas

Fonte: FIESC.

Conforme quadro 2, das que responderam ao questionário, três são de grande, e onze de médio porte, representando assim, 31,11% da população total.

De posse dos dados, far-se-á uma análise quali e quantitativa por meios estatísticos percentuais dos resultados obtidos, para destacar algumas características deste profissional.

Para Richardson (1999, p. 70),

caracteriza-se pelo emprego de qualificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

A análise qualitativa será determinada por meio da obtenção dos resultados práticos comparados à fundamentação teórica encontrada em livros, artigos e revistas que abordam o tema proposto. Segundo Richardson (1999), os estudos que utilizam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Na seqüência, faz-se a apresentação e análise dos dados coletados junto às empresas pesquisadas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Considerando a fragilidade do arcabouço teórico nos assuntos que tratam, desde o campo de atuação até as funções e habilidades requeridas de um controller, este tópico tem o propósito de buscar respostas a estas questões no campo empírico. Para tanto, na seqüência serão destacadas algumas das principais constatações feitas neste estudo.

a) Ramo de atuação das empresas

No levantamento, apesar de existirem empresas que atuam em mais de uma atividade simultaneamente, para efeitos desta análise, procurou-se identificar o ramo de atividade

predominante em que cada uma delas atua. Os resultados encontram-se em destaque no Gráfico 1.

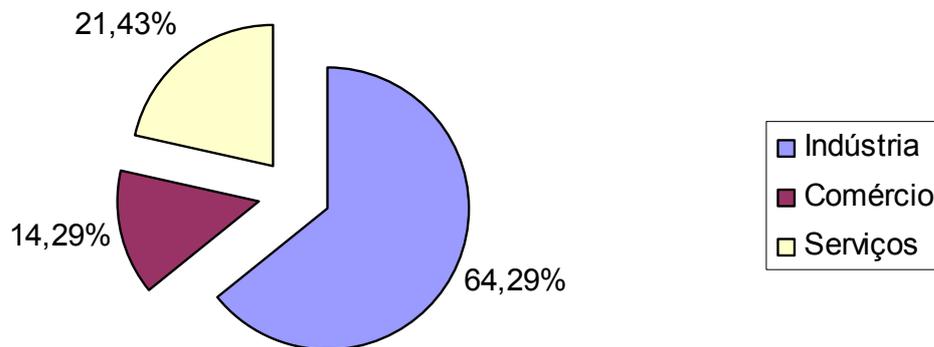


Gráfico 1 - Ramo de atividade exercida pelas empresas

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme Gráfico 1, das respondentes 64% (9 empresas) exercem a atividade de industrialização, 14% (2 empresas) atuam no comércio e 21% (3 empresas) no setor de serviços.

b) A controladoria no organograma da empresa

Em relação ao tema em análise, primeiramente procurou-se saber em que nível hierárquico se encontrava a controladoria. Os resultados estão em destaque no Gráfico 2.

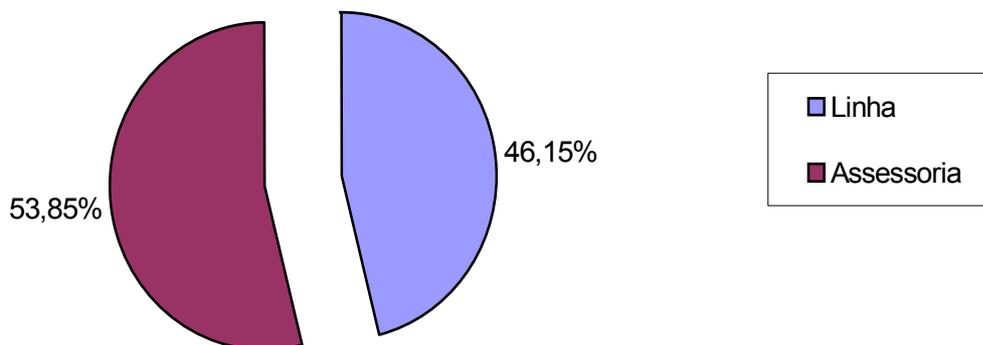


Gráfico 2 Posição da controladoria no organograma da empresa

Fonte: dados da pesquisa.

Neste aspecto, a exemplo do que acontece entre os estudiosos do tema, também o estudo empírico indica uma ausência de entendimento único. Ou seja, os resultados demonstram um equilíbrio entre a posição de assessoria – estratégica - com 53,85% e 46,15% para a posição de linha.

c) Cargo exercido pelo *controller* na empresa

Outro aspecto para o qual buscou-se respostas, diz respeito ao cargo ocupado pelos *controllers* nas empresas da amostra. O Gráfico 3 apresenta os resultados.

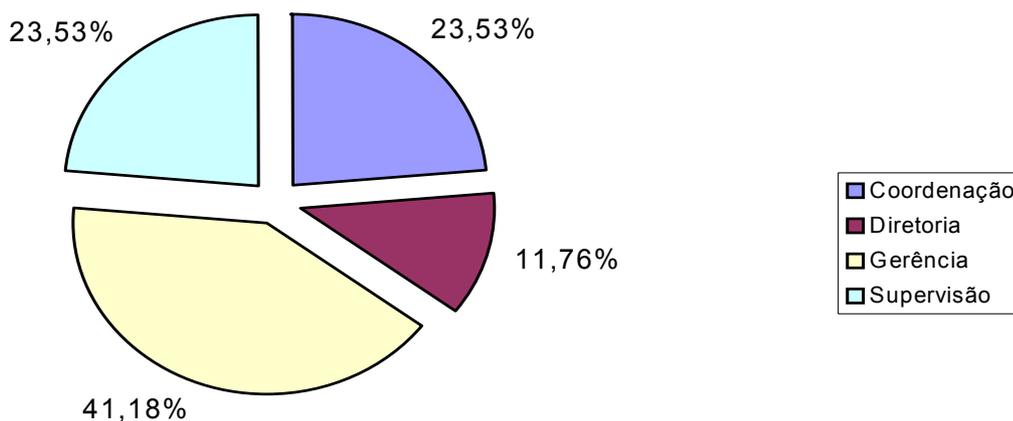


Gráfico 3 Cargo ocupado pelo *controller* na estrutura organizacional da empresa
 Fonte: dados da pesquisa.

Esta análise mostra que 41,18% das empresas creditam ao *controller* o *status* de gerente. Em seguida encontram-se a coordenação e a supervisão, com 23,53% cada, reforçando a importância atribuída pelos teóricos às atividades de planejamento e controle.

d) Subordinação hierárquica do *controller* na organização

Quanto à subordinação hierárquica do *controller* na organização o Gráfico 4 apresenta os resultados.

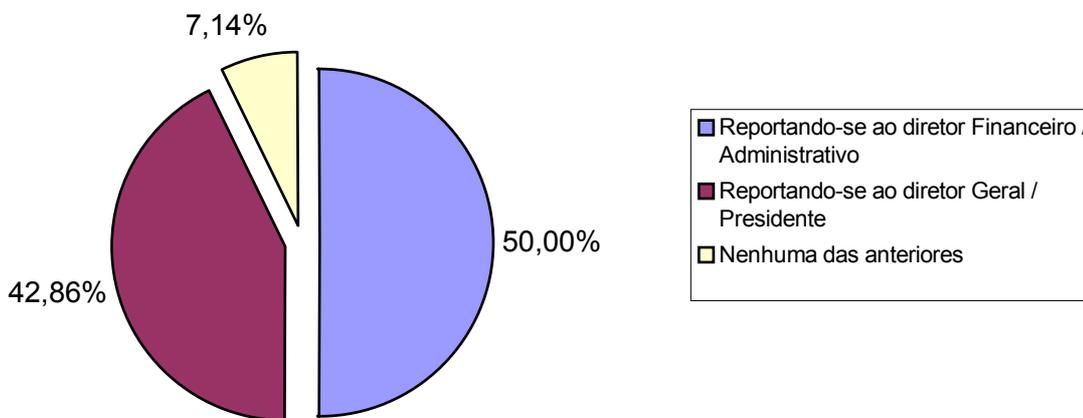


Gráfico 4 Subordinação hierárquica do *controller* na empresa
 Fonte: dados da pesquisa.

Por estar em nível gerencial, entende-se que este profissional, seguindo a linha de raciocínio de Anthony e Govindarajan (2001), assuma a categoria de principal informante. Fato este comprovado ao se notar que este está subordinado aos diretores financeiros, diretor geral e presidente.

e) Tempo de atuação na área

O Quadro 3 evidencia o tempo de experiência do *controller* na empresa atual, e em trabalhos anteriores.

Empresas	Tempo de atuação na empresa	Trabalhou como <i>controller</i> anteriormente ?
Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A	6 a 9 anos	NÃO
Cleomar Engenharia Ltda	16 anos ou mais	NÃO
Dígito Tecnologia Ltda	6 a 9 anos	NÃO
Hantei Construções e Incorporações Ltda	3 a 5 anos	NÃO
Indústria de Telecomunicação Eletrônica Brasileira S.A	6 a 9 anos	SIM - 4 anos
Indústria e Comércio de Calçados Viascarpa Ltda	3 a 5 anos	SIM - 5 anos
Irmãos Soares Ltda	3 a 5 anos	SIM - 9 anos
Macedo Agroindustrial Ltda	16 anos ou mais	NÃO
Olsen Indústria e Comércio S/A	10 a 15 anos	NÃO
Pedrita Planejamento e Construção Ltda	3 a 5 anos	NÃO
Pesqueira Pioneira da Costa S/A	16 anos ou mais	NÃO
Saibrita Mineração e Construção Ltda	6 a 9 anos	NÃO
Sulcatarinense Min. Art.Cim. Brit.e Construções Ltda	1 a 2 anos	SIM - 2 anos
Victória Indústria e Comércio de Alimentos Ltda	3 a 5 anos	NÃO

Quadro 3 - Tempo de atuação na empresa e experiências anteriores na área.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme pode-se constatar no Quadro 3, a maioria dos profissionais que responderam ao questionário trabalham há menos de 9 anos na área e não possuem experiência de outras empresas. Esta marca não passa de 14 anos, se somadas as experiências anteriores. Já os que atuam há 16 anos ou mais, não possuem experiência anterior na área.

f) Área de formação do *controller*

Outro aspecto para o qual se buscou uma resposta neste estudo foi o relativo à formação acadêmica destes profissionais. O Gráfico 5 apresenta os resultados desta investigação.

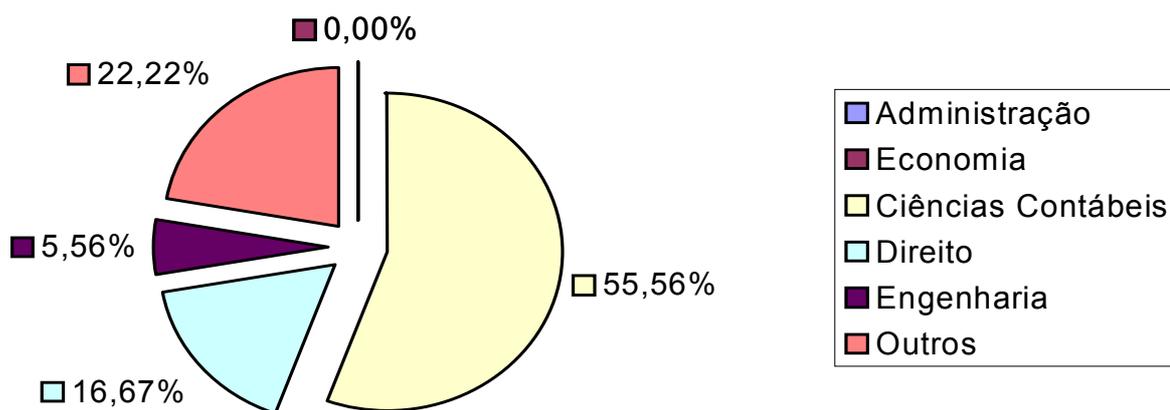


Gráfico 5 Cursos de graduação concluídos

Fonte: dados da pesquisa.

Neste item, verifica-se que a maior parte dos profissionais que atuam na área de controladoria concluiu o curso de Ciências Contábeis (55,56%). Talvez este seja um forte indicativo do perfil e contribuições esperadas deste profissional. Neste ponto, merece

destaque a pouca presença ou até ausência de profissionais com formação em administração e economia.

g) Funções exercidas pelo *controller*

O Quadro 4 evidencia as funções exercidas pelos *controllers* nas empresas da amostra.

Funções	Número de vezes citadas		
	Sempre	Eventualmente	Nunca
Controles internos	11	2	-
Elaboração de relatórios e interpretação	10	2	1
Responsável pelas demonstrações contábeis	9	-	2
Área fiscal	9	1	1
Controles financeiros	8	2	2
Auditoria interna	8	3	1
Planejamento e estudos econômicos	8	3	1
Elaboração de manuais internos	8	2	3
Sistemas de informação	8	4	1
Atendimento a auditoria externa	7	3	2
Elaboração de normas	7	4	1
Planejamento e controle orçamentário	6	3	2
Planejamento tributário	6	3	2
Análise e Avaliação Econômica	6	3	2
Participação na reestruturação societária	4	4	3
Contas a pagar	5	4	2
Gestão de caixa	3	7	1
Elaboração de relatórios gerenciais internacionais	3	3	6
Formação de preços	3	6	3
Atender agentes de mercado	2	6	3

Quadro 4 Funções exercidas pelo *controller* na empresa

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da pesquisa em relação às funções, quando cotejados com a literatura – Quadro 1 -, apresentam grande assimetria. Para ilustrar esta afirmativa, basta dizer que, enquanto na pesquisa empírica os controles internos são apontados como sendo função do *controller* por 79% dos respondentes, na literatura ela é a última das 20 funções listadas - apenas 3% consideram esta uma função deste profissional. Porém, quando analisada sob um enfoque mais ampliado, esta discrepância diminui pois, na literatura, o controle é apontado como sendo função do *controller* por 83% dos estudiosos.

Por outro lado, enquanto na literatura 87% dos estudiosos apontam o planejamento como função importante, na pesquisa este percentual cai para apenas 57% dos respondentes.

Por fim, constata-se que, enquanto na literatura defende-se uma atuação mais no nível estratégico por parte deste profissional, os resultados da pesquisa apontam mais para os níveis tático. Isto talvez reforce os resultados obtidos no item anterior – área de formação.

h) Importância atribuída às habilidades do *controller*

Para que o *controller* possa exercer sua função, se faz necessário algumas habilidades, como demonstra o Quadro 5.

HABILIDADES	NÚMERO DE VEZES CITADAS			
	Nenhuma importância	Pouca importância	Importante	Muito importante
Conhecimentos profundos de contabilidade	-	1	-	13
Iniciativa	-	-	1	12
Liderança	-	-	3	11
Capacidade analítica	-	-	4	10
Flexibilidade para mudanças	-	-	4	10
Raciocínio lógico – matemático	-	-	4	10
Visão de processos	-	-	5	9
Capacidade para implantação de novas idéias / projetos	-	-	5	9
Senso crítico	-	-	5	9
Proatividade	-	1	5	8
Interação	-	1	5	8
Conhecimento de finanças	-	-	6	8
Visão de negócios	-	1	5	8
Facilidade de relacionamento interpessoal	-	-	7	7
Antevisão das demandas	-	1	7	6
Facilidade de gestão de conflitos	-	2	7	5
Domínio de línguas estrangeiras	1	6	6	1

Quadro 5 Importância das habilidades requeridas do *Controller*

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto às habilidades constata-se que a maioria julga fundamentais os conhecimentos técnicos em contabilidade (93%), seguidos de iniciativa (86%) e liderança (79%).

Por outro lado, apenas 7% dos entrevistados julgam o domínio em línguas estrangeiras uma habilidade fundamental para o exercício da profissão.

Por fim, cumpre destacar que a maioria das habilidades apontadas são consideradas muito importantes. Isto reforça a idéia de que este profissional deve possuir não apenas uma, mas muitas habilidades.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O profissional *Controller* e a Controladoria passaram a exercer grande influência dentro das organizações, pois estes conhecem e interligam diversas áreas da empresa, permitindo gerar informações suficientes para contribuir significativamente no sucesso organizacional.

Convém destacar, porém, que o *controller* não substitui a responsabilidade dos gestores, mas subsidia-os no processo de tomada de decisão com as informações relevantes em tempo hábil. As empresas que adotarem estes pressupostos terão vantagens competitivas em relação aos seus concorrentes.

A realização desta pesquisa decorreu da constatação da fragilidade do arcabouço teórico e da ausência de sintonia entre os conceitos da própria academia sobre o assunto. Assim, ela teve como objetivo geral verificar o perfil esperado de um profissional controller

para atuar junto ao mercado de trabalho nas empresas de médio e grande porte da Grande Florianópolis.

Para tanto buscou-se a identificação das empresas que possuem esta área em sua estrutura e as características dos profissionais que a integram.

Constatou-se, num primeiro momento, a exemplo da linha defendida por boa parte dos estudiosos, inclusive os autores deste ensaio, que as empresas entendem que estes profissionais devem atuar no campo estratégico, ocupando-se com o apoio à decisão da alta gerência e a coordenação do fino alinhamento dos esforços a serem empreendidos pela organização.

Porém, apesar desta sintonia inicial entre a teoria e a prática, as discrepâncias começam a aparecer quando a análise evolui para as funções e habilidades consideradas imprescindíveis. Neste momento, constata-se que, enquanto na teoria defende-se uma postura mais proativa por parte destes profissionais, na prática as empresas esperam uma postura mais informativa – reativa. Isto porque, enquanto na literatura defende-se uma atuação mais forte no campo do planejamento e coordenação, na prática constatou-se uma preponderância dos controles internos e a elaboração de relatórios. Talvez uma das possíveis explicações para isto seja o fato da maioria dos profissionais que atuam nesta área possuir formação em nível superior na área das ciências contábeis.

Convém ressaltar também que, apesar deste artigo ter o foco na investigação do perfil do *controller*, entende-se que a discussão deva ser voltada ao perfil requerido para a área de controladoria. Com isto, a discussão deixa de ser centrada na pessoa e passa a ser tratada com o enfoque voltado para a área institucional. Assim, dependendo do porte da empresa, este conjunto de competências e habilidades pode ser preenchido por uma equipe e não apenas por um profissional.

Por fim, conforme ficou evidenciado ao longo de todo o estudo, os consensos ainda são poucos e as dúvidas nesta área ainda são predominantes. Resta portanto, o desafio, especialmente para a academia, de num primeiro momento, alinhar o arcabouço teórico, para então, aproximá-lo mais da prática.

REFERÊNCIAS

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

ANDERSON, D.R., SCHMIDT, L.A., MCCOSH. A.M. **Practical Controllershship**. 3a.Ed. Howewood, 1973.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANSOFF, H. I. **Managing Strategic Surprise by Response to Weak Signals**. California Management Review, Vol.18, 1975, p. 21-33.

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

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

BEUREN, Ilse M. **Controladoria Agregando Valor para a Empresa** (in: Paulo Schmidt et al.) Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BORINELLI, Márcio L. **Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática**. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRAMSEMANN, Reiner. **Handbuch Controlling: Methoden und Techniken**. 2. Auflage, München, 1980.

BRITO, Osias. **Controladoria de Risco – Retorno em instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Marcelino F. **Uma Contribuição ao Estudo da Controladoria em Instituições Financeiras Organizadas sob a Forma de Múltiplo Banco**. São Paulo: FEA/USP, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

COHEN, J.B., ROBBINS, S.M. **The Financial Manager – Basic Aspects of Financial Administration**. New York: Evanston & London, 1966.

GARRISON, Ray H., NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9a. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAHN, D., HUNGENBERG, H. **Puk-Wertorientierte Controllingkonzepte**. 6 Ed. Wiesbaden, 2001.

HECKERT, J.B., WILLSON, James D. **Controllership**. New York: Ronald Press Co, 1963.

HORNGREN, Charles T., SUNDEM Gary L., STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12a. Ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HORVÀTH, Péter. **Controlling**. 10a. Ed. München: Verlag Vahlen. 2006.

JACKSON, J. H. **The Comptroller: His function and organization**. Cambridge: Mass, 1949.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard**, 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KÜPPER, Peter. **Controlling: Ausgaben und Instrument**, 10^a. Ed. Berlin: MSG, 2005.

MANN, R. Die Praxis des **Controlling**. München, 1973.

MINTZBERG, Henry. **Criando Organizações Eficazes: Estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.

MOSIMANN, C. P., FISCH, S. **Controladoria**. 2^a.Ed.São Paulo: Atlas, 1999.

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

NASCIMENTO, Auster M., REGINATO, Luciane. **Controladoria: Um Enfoque Eficácia Organizacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, L., PEREZ JUNIOR, J., SILVA, C. **Controladoria estratégica**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis L., BENEDICTO, Gideon C. **Controladoria Avançada** (In Clóvis L. Padoveze). São Paulo: Thomson, 2005.

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

REICHMANN, Thomas. **Controlling und Managementberichten**. 6. Auflage, München, 2001.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The Controller's Function: The Work of the Managerial Accounting**. New York: John Wiley & Sons, 1996.

SCHWARZ, Wolfgang U. **Controlling: Stragische Unternehmensführung**, München, 2002.

SERFLING, Klaus. **Controlling**. 2. Auflage, Stuttgart, 2002.

SERFLING, Klaus. **Controlling**. 2. Auflage, Stuttgart, 1992.

SIEGEL, G., KULESZA, C. **From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education**. Management Accounting, Janeiro de 1996.

SIMONS, Robert. **Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston: Harvard Business, 1995.

SOKAL, A.; BRICMONT, J. **Imposturas intelectuais: o abuso da ciência pelos filósofos pós-modernistas**. Rio de Janeiro: Record, 2001.

TEIXEIRA, Olimpio C. **Contribuição ao Estudo das Funções e Responsabilidades do Controller nas Organizações.** São Paulo: FEA/USP, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

VANCIL, R. F. **Controlling.** Homewood: Schäffer, 1970.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de Controladoria Financeira.** São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.

WEBER, Jürgen. **Einführung in das Controlling.** 10a. Ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.

WELGE, Martin K. **Controlling,** Stuttgart: Schäffer, 1988.

WILLSON, J.D., COLFORD, J.P. **Controllership.** 3a. Ed. New York, 1981.