

Uma análise das funções da controladoria: um estudo comparativo dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil

Darci Schnorrenberger

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Hans Michael van Bellen

Rogério Joao Lunkes

Resumo:

A definição das funções é um dos pontos fundamentais em qualquer estudo de controladoria. Entretanto, o leitor tem encontrado dificuldades neste aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e muitas vezes contraditórias na literatura. Diante disso, este trabalho tem como objetivo analisar comparativamente, visando identificar um conjunto nuclear de funções da controladoria, na visão dos pesquisadores do tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Quanto ao delineamento, o trabalho conforma-se como descritivo, sendo conduzido através de levantamento bibliográfico. Os resultados mostram que as funções mais citadas são as de planejamento com 87% e controle com 83%. Dando um claro recado que o papel do controller possui um caráter pro ativo na organização e não apenas informativo.

Área temática: *Controladoria*

Uma análise das funções da controladoria: um estudo comparativo dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil

Darci Schnorrenberger (Universidade Federal de Santa Catarina) – darci@cse.ufsc.br

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente (Universidade Federal de Santa Catarina) – e.fernando@cse.ufsc.br

Hans Michael van Bellen (Universidade Federal de Santa Catarina) – hansmichael@cse.ufsc.br

Rogério João Lunkes (Universidade Federal de Santa Catarina) – lunkes@cse.ufsc.br

RESUMO

A definição das funções é um dos pontos fundamentais em qualquer estudo de controladoria. Entretanto, o leitor tem encontrado dificuldades neste aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e muitas vezes contraditórias na literatura. Diante disso, este trabalho tem como objetivo analisar comparativamente, visando identificar um conjunto nuclear de funções da controladoria, na visão dos pesquisadores do tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Quanto ao delineamento, o trabalho conforma-se como descritivo, sendo conduzido através de levantamento bibliográfico. Os resultados mostram que as funções mais citadas são as de planejamento com 87% e controle com 83%. Dando um claro recado que o papel do *controller* possui um caráter pro ativo na organização e não apenas informativo.

Palavras-chave: Controladoria, Funções, Comparativo.

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 nos trabalhos de Ansoff (1975), que tem 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, regularidade e previsibilidade. O segundo, aparece como resposta ao primeiro e está relacionado a **diferenciação**. Isto ganha força nos mais diferentes arranjos empresariais, e se manifesta na massiva setorização da estrutura organizacional e nas relações com o ambiente, no difuso sistema de gestão e também nas estruturas de poder que determinam as direções da organização.

Frente a este quadro, onde o “velho” não mais atende plenamente e o “novo” ainda não é dominado, para manterem-se competitivas, as organizações têm demandado, cada vez mais, melhorias em seus processos e controles. Neste contexto, a controladoria passa a exercer um papel central no processo de gestão.

Seu desenvolvimento se deu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias, fazendo com que deixasse de ser apenas um compilador de dados e passasse a ser um gestor da informação responsável pelo alinhamento estratégico das organizações.

Neste sentido, Roehl-Anderson e Bragg (1996) defendem que o *controller*, mais que principal responsável pela contabilidade, é um executivo da empresa que frequentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Defendem ainda que o *controller* não é o comandante do navio - esta tarefa compete ao principal executivo (CEO) - mas pode ser

comparado ao navegador, que mantém controle sobre os “instrumentos de navegação”. Deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida, resistências encontradas, variações de curso, recifes perigosos à frente e onde as tábuas de navegação indicam que o CEO deve encontrar e alcançar o próximo porto em segurança.

Nesta linha, Siegel e Kulesza (1996, p.22), asseveram que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxiliem e facilitem a tomada de decisão das demais áreas.

Complementarmente Anthony e Govindarajan (2001), entendem que a controladoria desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Adicionalmente, Atkinson et al. (2000), Garrison e Noreen (2001, p.17), defendem que no atual contexto a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e da implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas. Já autores como, Jackson (1949), Heckert e Willson (1963), Tung (1974), Yoshitake (1984), Brito (2005) e Padoveze e Benedicto (2005) apresentam a contabilidade como uma das funções básicas da controladoria.

Complementando, autores como Almeida, Parisi e Pereira (2001), Peleias (2002) e Brito (2003) fazem referência à função de atender os agentes de mercado. Também funções como, auditoria interna citada por Jackson (1949) e Tung (1974) e controle interno por Yoshitake (1984) e Horngren, Sundem e Stratton (2004), fazem parte segundo os autores das atribuições do *controller*.

Conforme pode-se observar, ao mesmo tempo em que há pontos em comum entre a maioria dos 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 suas funções. Para Carvalho (1995, p.3), a confusão de conceitos e visões detectados 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.

Diante da fragilidade do arcabouço teórico, fica latente a necessidade de buscar encontrar uma resposta a seguinte questão: quais são os parâmetros ou funções de atuação da controladoria na visão de diferentes autores e países? Assim, dar uma resposta a esta questão, torna-se o objetivo central deste artigo. Para tanto, far-se-á uma análise comparativa das funções da controladoria na visão de autores dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

2 Metodologia de 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 bem como da questão que orienta o trabalho. Assim, a definição 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. Nesta perspectiva o presente estudo se pautará num trabalho investigativo da referencial teórico que aborda o tema da controladoria. Para tanto, com base na frequência das citações e relevância das suas contribuições, foram selecionados dez autores de cada um dos países a serem estudados. Em seguida, com base no referencial teórico adotado, foi realizado um estudo buscando identificar, na perspectiva dos autores selecionados, as bases que definem as funções da controladoria.

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, mas não manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica e documental. Nesta linha, Gil (1999) assevera que este tipo de procedimento tem como pano de fundo a idéia de pautar seu desenvolvimento sobre material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. No entanto, o trabalho também utiliza-se da pesquisa documental. Desta forma, com base nestas investigações, busca-se fazer primeiramente uma breve apresentação das funções da controladoria sob a visão dos pesquisadores de dois países com importante papel no desenvolvimento do tema, além do Brasil.

Por fim, quanto à abordagem, a pesquisa pode ser considerada predominantemente qualitativa uma vez que se caracteriza pela não utilização de instrumentos da estatística. Isto porque, Richardson (1999) define a pesquisa qualitativa como sendo estudos que procuram descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

3 Funções da controladoria

As funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento. São como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina.

Por isto, o conceito de função está associado:

1. ao estudo das organizações, onde Weber (1963) sintetiza os processos de autoridade e obediência, dentro de um determinado grupo, Taylor (1995) trata a administração como ciência e Fayol (1990) trata do processo administrativo;
2. aos estudos sobre o papel dos gerentes, onde, Barnard (1983) trata das funções do executivo, Simon (1965) e Stewart (1982) tratam do processo decisório, Mintzberg (1995) associa as funções aos papéis dos gerentes, Luthans (2004) cuida do desempenho dos gerentes e Grova (1997) aborda os princípios de administração de alta performance.

A escola clássica da administração trata como principais funções as de planejamento, organização, direção e controle, que resumidamente podem ser caracterizadas como:

- **Planejamento:** determinação de um plano de ação que forneça uma base estimativa do grau de sucesso provável, para que os objetivos traçados sejam atingidos;
- **Organização:** Para que haja a execução dos planos é necessário uma estrutura que defina o tipo de organização requerido para o sucesso dessa execução;
- **Direção:** Coordenação das divisões das tarefas, com indicação clara de autoridade, poder, responsabilidade e lealdade;
- **Controle:** Função que mede o desempenho presente em relação a padrões esperados, com a devida correção, quando necessário.

Para entender melhor essa sistemática, na seqüência são apresentadas as funções da controladoria na visão de alguns pesquisadores dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

3.1 Na visão dos Estados Unidos

A origem da institucionalização da função da controladoria moderna nas empresas privadas, segundo Horváth (2006), é resultado da industrialização ocorrida nos USA na metade do século 19. Para Beuren (2002), o crescimento vertical e diversificado desses conglomerados demandou, por parte dos acionistas e gestores, um controle central em relação aos departamentos e divisões que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

Atentas a estas movimentações do cenário econômico mundial e ao conseqüente aumento das demandas informacionais, as empresas foram em busca de maneiras de neutralizar seus efeitos negativos e ainda identificar potenciais vantagens competitivas. Neste sentido, em 1892, “General Electric Company” tornou-se a primeira indústria que, formalmente instituiu a posição de *controller* (HORVÁTH, 2006).

A partir de então, a preocupação dos norte americanos com a controladoria ganhou força e importância no ambiente empresarial. Com isto, em 1946, surge a primeira versão das funções da controladoria de forma institucional. Foi elaborada pelo *Controller's Institute of América* com o título de “*The Place os the Controller's Office*”. Esta versão original continha 17 diferentes funções para o *controller*. Atualmente, este número foi reduzido a sete funções básicas, conforme evidenciado no Quadro 1.

Em uma visão mais tradicional Heckert e Willson (1963), atribuem como funções do *controller* a supervisão da contabilidade geral e de custos, auditoria, impostos, seguros e estatísticas, e aplicações da função contábil para resolução dos futuros problemas administrativos. Assim, enfatiza a aplicação de dados contábeis para as futuras atividades da organização e dá um enfoque analítico na administração do sistema de planejamento e controle.

Na visão de Jackson (1949), a função básica do *controller* ainda continua sendo a de extrair da contabilidade informações para dar suporte à tomada de decisão dos administradores. Em Heckert e Willson (1963) são destacados aspectos da contabilidade, como o planejamento via processo orçamentário. Já Anderson, Schmidt e McCosh (1973), expandem as funções do *controller* ao processamento de informações de um modo geral, assim a idéia central é gerar informação e o *controller* é o principal responsável. Para os autores, a contabilidade interage e dá suporte ao planejamento da organização.

Por isto, desde a metade de 1990, percebe-se na literatura especializada americana, a migração da orientação essencialmente voltada à contabilidade para uma direcionada às estratégias. Assim, o desenvolvimento da controladoria partiu da contabilidade para uma ampla função de informação, passando a orientação das estratégias e focalizando a implementação e transformação das estratégias em medidas operacionais. Embora, a controladoria também não seja mais tratada em livro próprio, mas em livros de Controle Gerencial (Anthony e Govindarajan, 2002) e Contabilidade Gerencial (Horngren, Sundem e Stratton, 2004). O Quadro 1 apresenta as principais funções da controladoria segundo vários autores norte-americanos, brasileiros e alemães.

3.2 Na visão da Alemanha

Enquanto nos EUA, os primeiros registros sobre as funções da controladoria reportam ao final do século 19, na República Federal da Alemanha, a expansão do tema começou no fim dos anos de 1950. Depois de uma restrição inicial, ela registrou um crescimento rápido na década seguinte em grande parte das organizações (KÜPPER, 2005). Possivelmente, puxada pelo novo contexto organizacional que começava a se desenhar na segunda metade daquela década.

Em 1963, Bussmann em seu livro de Contabilidade Industrial dedicou um capítulo ao *controller*. Mas, somente a partir de 1970 as primeiras obras específicas de controladoria surgiram como a de Mann (1973). O Quadro 1 mostra uma lista de funções da área, na visão dos autores da Alemanha.

Conforme evidenciado no Quadro 1, dois autores alemães fazem referência às funções do Instituto dos Executivos em Finanças (Serfling, 1992 e Schwarz, 2002), nos demais autores há uma homogeneidade nas definições.

Na visão de Horváth (2006), a controladoria na Alemanha trata-se de uma experiência prática, sobre uma função de coordenação amplamente desenvolvida e atualmente muito

difundida no meio empresarial. Nela, o profissional desta área tem a função de transformar a seqüência de acontecimentos em resultados.

Em decorrência desta visão prática e alinhada, percebe-se uma ampla abertura para a participação da controladoria no planejamento em todos os níveis. Por outro lado, as funções orientadas para finanças raramente são associadas com a área.

3.3 Na visão do Brasil

No Brasil não se tem uma data precisa sobre o surgimento da terminologia de *controller*. Provavelmente, deve-se mais especificamente à vinda das grandes corporações internacionais. Entretanto, a função já existia anteriormente, porém não com esta epistemologia.

Ao analisar o contexto nacional têm-se dois momentos básicos no desenvolvimento da controladoria: antes e depois das pesquisas do Professor Armando Catelli.

Em geral, os autores anteriores como, Tung (1974), Kanitz (1976) e Yoshitake (1984), quando definem controladoria e suas funções buscam apoiar-se em autores norte-americanos. Por exemplo, Tung (1974) faz referência às 17 funções básicas do *Controllers Institute of América*. Já quanto às qualidades do *controller* faz referência ao trabalho de Heckert e Willson (1963).

Por outro lado, os estudiosos do tema posteriores às pesquisas do Professor Catelli, foram fortemente influenciados pelo Modelo da Gestão Econômica (GECON), criado pela equipe de pesquisadores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

O desenvolvimento do sistema de gestão econômica começou com as reflexões do Professor Armando Catelli no final dos anos 1970 (SANTOS, 2005). Estes trabalhos produziram uma série de dissertações e teses, além de artigos e livros que influenciaram e continuam sendo referência nas pesquisas sobre controladoria no Brasil.

Embora, autores deste período como, Mosimann e Fisch (1999), Padoveze e Benedicto (2005) ainda fazem referência a autores norte americanos como Heckert e Willson (1963), dentre outros. Isto mostra que a influência norte-americana permanece neste período.

O Quadro 1 resume as relações observadas entre as funções de controladoria extraídas dos trabalhos dos autores citados.

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)	Horngreen, Sundem e Stratton (2004)	Sub-Total (EUA)	Mann (1973)	Bramsermann (1980)	Welge (1988)	Serfling (1992)	Reichmann (2001)	Hahn (2001)	Schwarz (2002)	Weber (2004)	Küpper (2005)	Horváth (2006)	Sub-Total (Alemanha)	Tung (1974)	Kanitz (1976)	Yoshitake (1984)	Mossiman e Fisc (1999)	Almeida, Parisi e Pereira (2001)	Peletas (2002)	Beuren (2002)	Brito (2003)	Padoveze e Benedicto (2005)	Nascimento e Reginato (2007)	Sub-Total (Brasil)	Total		
Planejamento	X	X	X	X	X	X	X	X	8	X	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	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	8		X				X	X	X					5	13	
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X	X		X	X		X	X	7					X		X					2	X		X	X					X	X			5	14
Contábil	X		X	X	X	X			5												0	X	X	X	X					X	X			6	11
Auditoria	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

Fonte: Dados da pesquisa

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

4 Análise país x autor x função

A partir do Quadro em destaque no tópico anterior, pode-se construir uma Tabela na qual se evidencia a percepção de relevância, na visão dos autores pesquisados, das diferentes funções atribuídas a Controladoria.

Tabela 1 - Resumo dos resultados Autores x Funções

FUNÇÃO	PAÍS	EUA		ALEMANHA		BRASIL		TOTAL GERAL	
		Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Planejamento		8	80	8	80	10	100	26	87
Controle		7	70	10	100	8	80	25	83
Sistema de Informação		0	0	5	50	8	80	13	43
Elaboração Relat.e Interpretação		7	70	5	50	2	20	14	47
Contábil		5	50	6	60	0	0	11	37
Auditoria		3	30	1	10	0	0	4	13
Administração dos Impostos		4	40	0	0	0	0	4	13
Controle Interno		1	10	0	0	0	0	1	3
Avaliação e Deliberação		1	10	2	20	1	10	4	13
Avaliação e Consultoria		1	10	1	10	2	20	4	13
Relatórios Governamentais		2	20	0	0	0	0	2	7
Proteção de Ativos		5	50	1	10	2	20	8	27
Processamento de Dados		1	10	1	10	0	0	2	7
Mensuração de Risco		1	10	1	10	0	0	2	7
Organização		1	10	0	0	2	20	3	10
Direção		1	10	1	10	2	20	4	13
Desenvolver Pessoal		1	10	0	0	1	10	2	7
Análise e Avaliação Econômica		5	50	1	10	2	20	8	27
Atender Agentes de Mercado		1	10	3	30	2	20	6	20
Coordenação		0	0	0	0	4	40	4	13

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 contábil, auditora, 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 voltada para a 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, possam estar mais consolidadas como na Alemanha.

5 Conclusões e recomendações

Ao longo desta investigação constatou-se que diversos autores abordam os conceitos e funções da controladoria de forma não inteligível, gerando muitas vezes pontos de vista antagônicos e confusos para o leitor. Há também especialmente no Brasil, autores que estão buscando definições de termos do passado, tentando reviver a nostalgia da contabilidade.

Há também, modismos que relacionam todas as funções de uma organização, métodos e ferramentas ao termo. Esta postura resulta num conjunto de penduricalhos associados ao tema, fazendo com que o foco seja desviado. Assim, são publicados livros que contemplam no seu título o termo Controladoria, mas seu conteúdo nada lembra a essência do tema, muito menos tem relação com pesquisas ou nomenclaturas de outros países. Também artigos ou pesquisas são publicados sem o tratamento metodológico adequado para o melhor entendimento do leitor e aferição de conclusões que possam contribuir para o avanço dos estudos na área.

Por fim, apesar dos “desvios” constatados na literatura, pode-se afirmar que há algumas funções que estão bem próximas ao consenso. Neste sentido, destacam-se as funções de planejamento e controle que são apontadas como fundamentais por 87% e 83% dos autores pesquisados, respectivamente. Isto evidencia que a principal preocupação da controladoria deve estar mais voltada para o futuro da organização. Ou seja, espera-se que o *controller* tenha uma postura pro ativa em relação à organização e não apenas informativa.

Para isso ele deve ter a qualificação adequada para cumprir as funções acima relacionadas. A análise das funções da controladoria, na percepção de diferentes autores ligados ao Brasil, Alemanha e Estados Unidos, realizada neste trabalho, demonstra uma riqueza de apontamentos das funções do *controller* e, portanto, das qualificações exigidas para bom exercício dessa função.

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.

CORONADO, Osmar. **Controladoria no Atacado e Varejo**. São Paulo: Atlas, 2001.

FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral: Previsão, Organização, Comando, Coordenação e Controle**. 10ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

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.

GROVE, Andrew. S. **Administração da alta performance**. São Paulo: Futura, 1997.

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

- HECKERT, J.B., WILLSON, James D. **Controllershship**. New York: Ronald Press Co, 1963.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Krikant M. **Contabilidade de Custos**. 9ª. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.
- _____, 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: Augaben und Instrument**, 10ª. Ed. Berlin: MSG, 2005.
- LUTHANS, Fred. **Organizational Behavior**. 10a. Ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2004.
- 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**. 2ª. 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.

SANTOS, Roberto V. **Controladoria: Uma introdução ao sistema de gestão econômica Gecon**. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

STEWART, Rosemary. **Choises for the manager**. London: McGrawwHill, 1982.

TAYLOR, Frederick W. **Princípios de administração científica**. São Paulo: Atlas, 1995.

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.

WEBER, Max. **Os Fundamentos da Organização Burocratica: Uma construção do tipo ideal**, 1963.

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

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

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting For Decision Making and Control**. 3a.Ed. New York: Irwin MacGraw-Hill, 2000.