

O Papel da Controladoria nas Organizações

José Roberto de Souza Francisco (UFMG) - jroberto@face.ufmg.br

Hudson Fernandes Amaral (UFMG) - hfamaral@face.ufmg.br

Luiz Alberto Bertucci (UFMG) - albertobertucci@uol.com.br

Júlio César Cardoso Nogueira (UFSJ) - julio@tamasa.com.br

Resumo:

Este estudo consiste em identificar o papel da controladoria nas organizações. A temática foi estudada a partir de artigos científicos publicados nos anais e revistas dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. Para alcançar o objetivo da pesquisa, realizou-se um estudo adotando-se como procedimento de investigação a pesquisa qualitativa de caráter exploratório, desenvolvida por meio de levantamento documental e bibliográfico. Conclui-se que o papel da controladoria nas organizações guarda consonância com os conceitos apresentados na literatura, embora realize uma multiplicidade de funções relacionadas à gestão da informação, que são percebidas pelos estudiosos e contribuem para o alcance da eficácia empresarial.

Palavras-chave: *Controladoria Empresarial - Planejamento - Funções da Controladoria.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

O Papel da Controladoria nas Organizações

Resumo

Este estudo consiste em identificar o papel da controladoria nas organizações. A temática foi estudada a partir de artigos científicos publicados nos anais e revistas dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. Para alcançar o objetivo da pesquisa, realizou-se um estudo adotando-se como procedimento de investigação a pesquisa qualitativa de caráter exploratório, desenvolvida por meio de levantamento documental e bibliográfico. Conclui-se que o papel da controladoria nas organizações guarda consonância com os conceitos apresentados na literatura, embora realize uma multiplicidade de funções relacionadas à gestão da informação, que são percebidas pelos estudiosos e contribuem para o alcance da eficácia empresarial.

Palavras-chaves: Controladoria Empresarial – Planejamento - Funções da Controladoria.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1-INTRODUÇÃO

Com a Revolução Industrial no Século XIX, ocorreu a multiplicação de empresas, que, segundo Beuren (2002) ao final do mesmo século, começaram a se fundir, formando grandes empresas, organizadas sob formas de divisões, mas com controle centralizado.

Com o aumento da concorrência e competitividade, a busca por técnicas de produção mais eficazes tem levado os gestores envolvidos no meio empresarial a buscarem novos métodos gerenciais, que forneçam informações gerenciais seguras, precisas e no tempo correto para o suporte ao processo decisório. Nesse contexto surge a controladoria. Portanto, a controladoria chegou às empresas com a função de suprir a deficiência da contabilidade no suprimento de informações gerenciais que visem à eficácia organizacional.

O presente artigo tem como principal objetivo identificar o papel da controladoria nas organizações como geradora de informação adequada no processo decisório, procurando identificar as atividades de controladoria. A questão que se coloca é como controladoria tem feito para assegurar a otimização do resultado econômico-financeiro das organizações, por meio de estudos exploratórios?

2-REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Controladoria

A origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que iniciaram com o advento da Revolução Industrial. Para Marion (2005), a controladoria surgiu nas grandes corporações norte americanas, no início do século XX com a finalidade de realizar um rígido controle das empresas relacionadas (subsidiárias e/ou filiais), visto que um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

De acordo com Tung (1997), a controladoria surgiu para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão, identificando a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Segundo Mossimann e Fisch (1999), o papel da controladoria, no modelo sistêmico, é de função integradora das demais áreas, coordenando esforços, para conseguir um resultado global superior ao resultado individual de cada área.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que a controladoria deve ser vista como ramo de conhecimento e como unidade administrativa. Enquanto ramo do conhecimento é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações, no sentido de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzir durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomarem decisões ótimas. Por sua vez, a unidade administrativa, conforme Mossimann e Fisch (1999), 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 assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

De acordo com Peleias (2002), a controladoria é uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Para o autor, as decisões tomadas na controladoria são referentes à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar, explicar eventos, transações, além das atividades que ocorrem em todas as áreas das organizações, sempre buscando assegurar a eficácia empresarial.

Williamson (1985, p. 388) identifica dois tipos de custos de transação que impactam diretamente o processo de tomada de decisão: (I) Os custos *ex ante* de negociar e alinhar os processos e salvaguardar a integridade contratual e (II) os custos *ex post* de monitoramento, controle e adaptação dos termos contratuais às novas circunstâncias.

A tomada de decisão na gestão das atividades operacionais corresponde a uma maneira natural de agir para os administradores, e a qualidade das decisões proporciona um fator relevante na maneira pela qual a administração visualiza o desempenho e a eficácia dos negócios.

Sendo a estrutura conceitual básica da controladoria composta por aspectos conceituais, procedimentais e aspectos organizacionais, Borinelli (2006) pondera que sobre aspectos conceituais, busca entender conceitualmente o que é controladoria. Quanto ao conceito da área de conhecimento a controladoria trata de definição enquanto ramos, campo ou área do conhecimento humano.

Segundo Beuren (2002) pode-se afirmar que a controladoria não possui uma conceituação e fundamentos consolidados, pois diversos autores apresentam diferentes conceitos e fundamentos para a mesma. Portanto, entende-se que a controladoria poderá preencher a lacuna deixada pela contabilidade, para atender as expectativas por informações que subsidiem o gestor em sua tomada de decisão.

Percebe-se que a controladoria é uma área que coordena através de sistemas de informações gerenciais os dados sobre gestão financeira e contábil, porém é relevante mencionar que ela não substitui o cargo do gestor, pois, embora a controladoria tenha um papel importante dentro das organizações, cabe ao gestor a tomada de decisão.

Funções da Controladoria

A controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização.

Segundo Kanitz (1976) as funções da controladoria se confundem algumas vezes na literatura com as funções do *Controller*, ao abordar sobre a origem da controladoria e suas funções reportando-se à figura do *Controller*. O mesmo autor cita que a controladoria surgiu com

peças que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no departamento financeiro, uma vez que estes profissionais possuem uma visão ampla da empresa, capacidade esta que os tornou capazes de detectar as dificuldades e propor soluções.

De acordo com Beuren (2002), as funções da controladoria foram se ampliando aos poucos. No início eram voltadas para o desenvolvimento e implementações de sistemas de informações capazes de atender aos diversos tipos de usuários da contabilidade. Com o passar do tempo, o perfil do usuário foi se alterando, e a controladoria passou a acompanhar os interesses mais variados e dinâmicos (acionistas, credores ou administradores), cujas funções passaram a ser mais amplas, isto é, voltadas ao processo decisório da empresa como um todo.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) salientam que as funções da controladoria estão interligadas ao conjunto de objetivos diretamente relacionados com a missão da empresa e destaca as seguintes funções:

- a) Subsidiar o processo de gestão: ajudar o processo de gestão dando suporte e apoio para projeções e simulações sobre eventos econômicos que possam afetar as decisões dos gestores;
- b) Elaborar a avaliação de desempenho: a controladoria elabora a análise de desempenho de todas as áreas, dos gestores, da empresa e da própria área;
- c) Apoiar a avaliação de resultado: elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços e monitorar e orientar o processo de estabelecimento de padrões.
- d) Gerenciar os sistemas de informação: realizar a padronização e harmonização das diversas informações econômicas transmitidas aos gestores.
- e) Atender aos agentes do mercado: através da interação com o meio externo, analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e apoiar os gestores no atendimento aos diversos agentes do mercado.

Neste sentido, percebe-se que as funções da controladoria de acordo com os autores são divergentes em alguns pontos, e algumas vezes se confundem com as funções do controller, mas todos apontam para o gestor responsável pelo processo decisório das organizações. Observam-se as maiores divergências em torno da nomenclatura das funções de controladoria, em especial as ligadas ao ramo da informática e sistemas de informações gerenciais, mas todas têm rotinas e funções semelhantes em algum aspecto.

Funções do Controller

Para Tung (1997), *Controller* é o executivo financeiro que detém as responsabilidades sobre os setores de Contabilidade, Orçamento, Planejamento, Controle de impostos, Auditoria e outras atividades das empresas.

Segundo Figueredo e Caggiano (1997), os primeiros *controllers* foram, inicialmente, recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem uma ampla visão da empresa, o que os possibilitaria reconhecer dificuldades e propor soluções gerais.

Para Ricardino Filho (1999) não é possível precisar quem foi o primeiro *Controller* em uma empresa comercial nos Estados Unidos, entretanto, é razoável supor que a atividade tenha-se desenvolvido nos primeiros vinte anos no século XX, mas precisamente em segunda década, não obstante alguns autores apontem para períodos mais distantes.

Kanitz (1976) menciona sobre várias atribuições de um *Controller*. Cabe ressaltar que, a sua função básica consiste em gerenciar, além de implantar os seguintes sistemas: informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2007) descrevem as atividades do *controller* como forma de prever os problemas, elaborar relatórios gerenciais e fornecer informações para o processo de tomada de decisão.

Pondera Beuren (2002) que tradicionalmente, o *controller* era o chefe da contabilidade e o planejador financeiro. Nestes casos, cabe-lhe expandir as funções da controladoria. Atualmente, podemos afirmar que a função de *controller* é diversificada e não compreende apenas as funções ligadas a contabilidade. Na mesma perspectiva, afirmou-se que uma das funções mais exercidas está ligada ao planejamento estratégico.

Controle de Gestão

Segundo Mossimann e Fish (1999) “O Controle do sistema da empresa visa salvaguardar o patrimônio e definir o rumo da empresa, garantindo sua continuidade e o cumprimento de sua missão. Para tanto, necessita da definição de metas e padrões”

Catelli (2002) esclarece que os sistemas de informações são subdivididos em simulação, orçamentos, padrões e controle. Este conjunto de subsistemas viabiliza as seguintes ações: a) conduzir os gestores para a decisão correta; b) apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas etc.; c) refletir o físico-operacional; d) permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços; e) promover avaliação de desempenho.

Por sua vez, Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) mostram que se torna relevante na condução dos negócios das empresas disporem dos mais adequados instrumentos para uma gestão estratégica eficaz, dentre as quais se destaca a controladoria.

Iudícibus (2009) cita que a contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões, uma vez que provê o gestor de relatórios gerenciais. Vale ressaltar ainda que os dados contábeis consistem em um completo sistema de geração de informações, pois trabalha mutuamente com o gerenciamento financeiro e o gerenciamento de resultados, possibilitando aos seus usuários a obtenção da evolução patrimonial da empresa.

Segundo Brito (2003), a contabilidade gerencial coleta dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando e sumarizando em forma de relatórios ou de comunicados, que contribui sobremaneira para a tomada de decisões.

O processo de gestão é composto por etapas do planejamento, execução e controle. Através do planejamento, os gestores implementam suas ações, os planos e avaliam o resultado do que foi idealizado e orçado. Mosimann e Fisch (1999), mostram que o cumprimento da missão e a continuidade de uma empresa dependem de seu processo decisório. A eficácia de um gestor está fortemente ligada ao impacto causado pelo relacionamento com seus subordinados, isto é, ao processo de controle exercido.

Catelli (2002, p. 59) esclarece que: “A fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e da continuidade da empresa”. Neste sentido, podemos afirmar que o sistema de controle de gestão deve promover com eficiência e eficácia os objetivos e metas estabelecidas no planejamento estratégico da empresa, utilizando várias ferramentas, das quais podemos citar a controladoria.

3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Marconi e Lakatos (2007) a metodologia é o embasamento utilizado pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa. Método pode ser caracterizado como um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite ao pesquisador alcançar o objetivo. Neste sentido, através do método chega-se a conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do pesquisador.

Segundo Gil (1999), as pesquisas exploratórias “são desenvolvidas com objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. Assim, o conteúdo a ser explorado nesta pesquisa consiste no papel da controladoria nas organizações.

O tratamento dos dados coletados foi de natureza predominantemente qualitativa, visto que o método qualitativo, de acordo com Richardson (1999), “difere do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema”. Ressalta-se que o aspecto qualitativo da investigação pode apresentar-se inclusive em informações colhidas de forma quantitativa, tendo em vista não perderem seu caráter qualitativo.

Portanto, a presente pesquisa classifica-se em pesquisa qualitativa de caráter exploratório, desenvolvida por meio de levantamento documental e bibliográfico.

Para definir a amostra da pesquisa acessou-se o sítio da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) e as *homepage* dos PPGCC (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis), para relacionar os artigos e verificar os que abordam “Controladoria” em seu título. O critério de busca utilizado deu-se em função de que muitos artigos só estão relacionados pelo título, não apresentando resumo e palavras-chave.

A amostra inicial foi formada pelos PPGCC que possuem periódicos disponibilizados na Internet, totalizando oito periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação. Determinada a amostra inicial, foi realizada a coleta dos artigos publicados nos periódicos, sendo o critério de escolha, os artigos que contém a palavra controladoria no título, no resumo ou nas palavras-chave.

4 - RESULTADOS E ANÁLISES

No Quadro 1 apresentam-se os nomes dos periódicos pesquisados, a instituição de ensino do programa de pós-graduação, o conceito do periódico no Qualis CAPES, o ano de início da publicação do periódico, as edições pesquisadas na Internet até abril/2012, os artigos encontrados com palavras controladoria, no resumo ou palavras chave e os artigos com controladoria no título.

Nome do periódico	Instituição	Qualis CAPES	Ano de início do periódico	Edições Pesquisadas	Artigos sobre Controladoria
Revista Contabilidade & Finanças	USP	A2	1989	22	08
Contabilidade Vista & Revista	UFMG	B1	1989	22	02
UnB Contábil (Contabilidade, Gestão e Governança)	UNB	B4	2003	6	2
Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC	B3	2004	13	3
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	FECAP	B1	2004	13	3
BBR – Brazilian Business Review	FUCAPE	A2	2004	9	1
BASE: Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos	UNISINOS	B2	2004	9	1
Revista Universo Contábil	FURB	B3	2005	6	04
Total				120	23

Fonte: Dados da Pesquisa, 2012

Quadro 1 – Periódicos da CAPES objeto da amostra

No Quadro 2 relacionam-se os artigos que foram encontrados na Internet, a partir do critério de busca definido, com o nome do periódico, a instituição, o título, o autor e o objetivo. O número dos artigos analisados é menor que o apresentado no quadro 1, pois há alguns artigos com publicações em mais de um periódico.

Nome do Periódico	Instituição	Título do artigo	Autores	Objetivos
Revista Contabilidade & Finanças (Ago/2006)	USP	A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão	Maria Thereza Pompa Antunes	Verificar o tratamento, em termos de investimento, mensuração e gestão, dos elementos intangíveis em grandes empresas brasileiras, a fim de se investigar a adequação do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais para a gestão do Capital Intelectual.
Revista Contabilidade & Finanças (Abr/2002)	USP	Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária	Nilton Cano Martin	Procura-se demonstrar quais são as novas posturas, atitudes e percepções que, ao lado de novas técnicas e instrumentos de trabalho, devem ser adotados por um contador para se transformar num moderno <i>Controller</i> .
Revista Contabilidade & Finanças (Out/2003)	USP	Estudo do impacto de um curso de MBA em controladoria na evolução de seus	Fábio Frezatti, Sílvia Kassai	Os estudos buscam detectar os fatores que determinam o sucesso dos egressos dos cursos.

		egressos		
Revista Contabilidade & Finanças (2004)	USP	Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria.	Nilton Cano Martin, José Maria Dias Filho, Lílian Regina dos Santos	Identificar o que é governança corporativa de qualidade, com base na experiência internacional evidenciada pela literatura, bem como acompanhamento e na observação direta de oito empresas nacionais de grande porte.
Revista Contabilidade & Finanças (2001)	USP	O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais	José Ricardo Maia de Siqueira, Wagner Soltelinho	Identificar quando ocorre uma demanda por <i>controllers</i> , buscando localizar indícios do nascimento da profissão no país, e traçar um perfil da profissão ao longo dos anos até a atualidade.
Revista Contabilidade & Finanças (Abr/2003)	USP	O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos	Verônica de Miglio Moura, Ilse Maria Beuren	Consiste em averiguar o suporte informacional da controladoria para o processo decisório da Logística, com vistas à função de distribuição física dos produtos
BBR – Brazilian Business Review (2004)	FUCAPE	Promoções de pacotes de gratificações: percepção dos gerentes de controladoria e dos gerentes comerciais	Reinaldo Guerreiro, Beng Soo Ong, Arioaldo dos Santos	Este trabalho compara as percepções dos gerentes de controladoria em empresas industriais com outros vários aspectos de promoções de pacotes de gratificações.
Revista Contemporânea de Contabilidade (Jan/Jun.,2006)	UFSC	O Papel da controladoria nos fundos de pensão	Liliam Rodrigues de Oliveira, Vera Maria Rodrigues Ponte	Investigar a importância da controladoria nos fundos de pensão, como geradora de informação adequada ao processo decisório, procurando identificar as atividades de controladoria desempenhadas nessas entidades.
Revista Contabilidade e Finanças (Dez/2007)	USP	Abordagem da Controladoria em Trabalhos publicados no EnAnpad e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006	Ilse Maria Beuren, Antonio Carlos Schindwien, Dindo Luiz Pasqual	É traçar um perfil da pesquisa em controladoria nos trabalhos publicados em anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2001 a 2006
RBGN- Revista Brasileira de gestão de Negócios (2009)	FECAP	A Importância da Controladoria na gestão de Riscos das Empresas Não-Financeiras: Um Estudo da percepção de gestores de riscos e <i>controllers</i>	Iolanda Couto Guimaraes, Claudio Parisi, Anísio Candido Pereira, Elionor Farah Jreige Weffort	Analisar a importância da controladoria na gestão de riscos em empresas não financeiras, na percepção de gestores de risco e <i>controllers</i>
RBGN- Revista Brasileira de gestão de Negócios (2008)	FECAP	Análise da Abordagem da Controladoria em Dissertações dos programas de Pós Graduação em ciências	Ilse Maria Beuren, Nadia Mar Bogone, Luciano Fernandes	O Objetivo deste trabalho é abordar a análise da controladoria em dissertações dos PPGCC do Brasil, tendo como referência, os aspectos conceituais,

		contábeis		procedimentais e organizacionais, propostos por Borinelli (2006).
RBGN- Revista Brasileira de gestão de Negócios (2007)	FECAP	Relacionamento entre Controladoria e Gestão da informação Econômico-Financeiro na Nova economia	Luiz Leite de Menezes, Edson Luiz Riccio	Abordar o relacionamento entre a controladoria e a gestão de informação destinado ao controle econômico financeiro da empresa.
Revista Contemporânea de Contabilidade (2008)	UFSC	Atuação da Controladoria em uma empresa de médio porte: Um estudo de Caso	Lucio de Souza Machado, Michele Rilany Machado, Eduardo Jose dos Santos	Investigar a aderência das funções de controladoria executadas por uma organização de médio porte, com aquelas preconizadas na literatura.
Revista Contemporânea de Contabilidade (Nov/2009)	UFSC	Controladoria como uma opção a sustentabilidade econômica nas organizações de terceiro setor: O Caso de uma associação	Valdir Machado Valadão Junior, Rodrigo Fernandes Malaquias, Edileusa Godoi de Souza	Mostrar as mudanças ocorridas em uma organização após a adoção de procedimentos de controladoria.
Contabilidade Vista e Revista (2011)	UFMG	A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste S.A	Fernando de Barros de Lima, Márcia Martins Mendes De Luca, Sandra Maria dos Santos	Identificar as funções do órgão de controladoria em uma instituição financeira e como a sua atuação é percebida pelos gestores.
Contabilidade Vista e Revista (2011)	UFMG	Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: Uma análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional	Adriano Lourensi, Ilse Maria Beuren	Analisar a inserção da controladoria, sob as três perspectivas propostas por Borinelli (2006), nas teses defendidas no Doutorado da FEA/USP no período de 1997 a 2006.
Revista Universo Contábil (Nov/2008)	FURB	A Controladoria nas Organizações Públicas Municipais: Um Estudo de Caso	Nilson Jose de Oliveira Junior, Oswaldo Demosthenes Lopes Chaves Junior, Mariomar de Sales Lima	Identificar se as práticas exercidas pela controladoria Geral do Município pesquisado se assemelham às funções de controladoria encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções.
Revista Universo Contábil (2009)	FURB	Considerações sobre as funções da controladoria nos estados Unidos, Alemanha e Brasil	Rogério João Lunkes, Darci Schnorrenberger, Valdirene Gasparetto, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente	Analisar comparativamente, visando identificar um conjunto básico de funções da controladoria, baseado em estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

Almeida, Parisi e Pereira (2001)	x	x	x	x				x									x	x	
Peleias (2002)	x	x	x	x														x	
Beuren (2002)		x	x	x										x					
Brito (2003)	x	x			x													x	
Padoveze e Benedicto (2005)	x	x			x														
Nascimento e Reginato(2007)	x	x	x	x				x											
Total	8	10	5	5	6	1	0	2	1	0	1	1	1	0	1	0	1	3	0

Fonte: Adaptado Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto, Vicente et all. (2009)

Analisou-se os artigos de acordo com as funções da controladoria e do *Controller*. A partir dos artigos selecionados, procurou-se verificar se os mesmos abordam as funções da controladoria conforme as obras e manuais de referências, abordados pelos diversos autores por intermédio da Tabela 1 e as funções dos *Controllers* preconizada por Beuren (2002) em seu estudo sobre o papel da controladoria no processo de gestão.

No Quadro 3, analisou-se os artigos publicados de acordo com as funções de controladoria. Nessa perspectiva, estão tabuladas as quantidades de vezes que, as funções foram descritas, ou citadas nos artigos pesquisados.

Funções	Quantidade
Planejamento	13
Controle	14
Sistema de Informação	7
Elaboração de Relatório e Interpretação	4
Contábil	2
Auditoria	2
Administração de Impostos	3
Controle Interno	1
Avaliação e Deliberação	1
Avaliação e Consultoria	2
Relatórios Governamentais	1
Proteção de Ativos	0
Processamento de Dados	4
Mensuração de Risco	0
Organização	3
Direção	10
Desenvolver Pessoal	1
Análise e Avaliação Econômica	4
Atender Agentes de Mercado	2
Coordenação	4
Outras Funções	4

Fonte: Dados da pesquisa, 2012

Quadro 3 - Dados exploratórios em função das funções da controladoria

Pode-se afirmar que as funções da controladoria apresentadas pelos autores são semelhantes em conteúdo, diferenciando-se, algumas vezes, quanto à classificação. Contudo, percebe-se que as funções da controladoria fundamentam-se por meio de quatro funções principais:

controle, planejamento, direção e acompanhamento, sejam através de sistemas de informações ou outros meios como processamento de dados ou elaboração de relatórios.

Merece destaque especial o aspecto da função de direção, pois apenas um autor pesquisado, Beuren (2002), cita em seus estudos e teve uma grande frequência nos artigos pesquisados.

No Quadro 4, analisou-se os artigos publicados de acordo com as típicas funções desempenhadas pelos *Controllers* preconizada por Beuren (2002). Nessa perspectiva, estão tabulados a quantidade de vezes que, as funções foram descritas, ou citadas nos artigos pesquisados.

Funções Desempenhadas pelos <i>Controllers</i>	Quantidade
Implementação do plano contábil e supervisão de todos os registros da organização	9
Elaboração e interpretação das demonstrações contábeis e demais relatórios da empresa	4
Auditoria continua dos registros nas contas da entidade	2
Apuração do resultado por área	4
Contagem física e custeamento de inventários	2
Preparação e apresentação das declarações de impostos	2
Elaboração do orçamento	5
Acompanhamento da evolução financeira da empresa, cotejando os resultados realizados com os previstos, inclusive submetendo sugestões de ações aos gestores envolvidos	6
Desenvolvimento e implantação de práticas padronizadas, no que diz respeito a questões e procedimentos contábeis e à coordenação de sistemas de trabalho para toda a organização	6
Certificação de que todas as transações correntes da empresa são corretamente executadas e devidamente registradas	4
Relacionamento com os auditores	1
Outras Funções	2

Fonte: Adaptado Beuren (2002)

Quadro 4 – Descrição das atividades desempenhadas pelos *Controllers*

Apesar de grande importância da controladoria, constatou-se que, segundo os autores, não há um consenso em relação às funções mais desempenhadas pelos *Controllers*.

Percebe-se que as funções como implementação do plano contábil, acompanhamento da evolução financeira, desenvolvimento e implantação de práticas padronizadas e elaboração do orçamento são as funções mais desempenhadas pelo *Controllers*, sendo citadas nos artigos pesquisados.

5 - CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo geral identificar as características dos artigos publicados na área de controladoria, no contexto sobre o Papel da Controladoria nas Organizações, publicados nos principais anais e revistas científicas.

Para atender a este objetivo, foi realizado um estudo exploratório com base nos dados extraídos dos 21 artigos analisados. Com esses dados foi possível levantar as características das publicações / eventos analisados, visando responder ao objetivo proposto.

A instituição que mais publicou foi a USP, com 8 artigos, seguida da FURB, com 4 publicações. Os resultados encontrados neste item demonstram que na grande maioria das universidades o tema não é objeto de pesquisa. Esse fato reforça a ideia de Borinelli (2006) que reside no fato de que o arcabouço teórico em que se assenta a controladoria não está

consolidado, visto que a literatura apresenta divergência entre os autores e não se sabe até que ponto a realidade da controladoria tem explicado tal arcabouço teórico.

O presente estudo partiu da análise da literatura sobre as funções típicas da controladoria visando comparar e identificar o papel da controladoria nas organizações. O estudo mostrou-se como a controladoria tem feito para assegurar a otimização do resultado econômico-financeiro das organizações. Foram analisadas quais são as principais funções da controladoria e as principais funções delegadas ao *controller* que foram citadas em diversos artigos sobre controladoria.

Constatou-se que para cada função da controladoria foi detectada, pelo menos, uma atividade de competência nos artigos pesquisados. Entretanto, a função de controle e planejamento se sobressaiu em relação às demais funções. Esta situação se justifica no fato que praticamente, todos os autores de obras e manuais a citam.

Denota-se pelo exposto que dentre as principais funções da controladoria destacam-se as funções de controle e planejamento que são apontadas, compondo as obras pesquisadas, como sendo da controladoria por 64% e 58%, respectivamente. Isto indica que grande parte das preocupações da controladoria deve estar mais voltada para o futuro da organização. Ou seja, espera-se que o *controller* tenha uma postura proativa em relação à organização e não apenas informativa. Para isso, ele deve ter a qualificação adequada para cumprir as funções acima relacionadas.

Constatou-se também que não existe um consenso com relação ao aspecto conceitual e com relação às funções de controladoria na visão dos autores apresentados, porém vale destacar que as visões apresentadas são complementares, variando basicamente em função da amplitude desses conceitos e funções.

A Pesquisa apresenta limitações, pois foi desenvolvida com base nos sítios dos PPGCC recomendados pela CAPES, sendo o total de 17 programas recomendados. Desses somente alguns programas disponibilizam os periódicos em PDF. Todos os programas de Pós Graduação possuem sítio, mas nem todos possuem periódicos e às vezes suas publicações não estão atualizadas ou não estão disponíveis para acesso livre, sem assinatura do periódico. Como recomendação para pesquisas posteriores sugere-se a continuidade da análise das publicações na área, ampliando o número de entidades pesquisadas, atingindo-se outras linhas de pesquisa sobre o tema.

Conclui-se, dessa forma, que a adoção da área de controladoria pelas empresas e o desenvolvimento de sua atuação de forma sistêmica, de maneira que estejam envolvidas com todos os membros da organização, desde os níveis mais altos até os operacionais, prestam contribuições importantes ao progresso organizacional, possibilitando o equilíbrio da organização diante das dificuldades existentes no seu ambiente operacional.

AGRADECIMENTO

À FAPEMIG (Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais), que promove atividades de fomento, apoio e incentivo a pesquisas científicas e tecnológicas em Minas Gerais, possibilitando a realização do estudo pela concessão de bolsa de estudo por meio do PMCD (Programa Mineiro de Capacitação de Docente).

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. **Controladoria**. In: CATELLI, A.; (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANTUNES, Maria Thereza Pompa. **A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão**. *Revista contabilidade e finanças* Ago 2006, vol.17, no.41,
- BEUREN, I M. **O Papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org) *Controladoria agregando valor para a empresa*. Porto Alegre Bookman, 2002
- BEUREN, Ilse Maria; BOGONE, Nádia Mar; FERNANDES, Luciano. **Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis**. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008.
- BEUREN, Ilse Maria, SCHLINDWEIN, Antônio Carlos, PASQUAL, Dino Luiz. **Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006**. *Rev. contab. finanç.*, Dez 2007, vol.18, no.45
- BORINELLI, M. L **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização a lux da teoria e práxis**. São Paulo, 2006 Tese (Doutorado em ciências contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuaria, Faculdade de economia, Administração e contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006
- BRITO, Osias. **Controladoria de Risco: Retorno em Instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CAPES – **Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior**. Disponível em WWW.capes.org.br. Acesso em Abril 2012
- CATELLI, Armando; **Sistema de Gestão Econômica - GECON**. In: CATELLI, A. (Org.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CUNHA, Paulo Roberto da RAUSCH, Rita Buzzi CUNHA, Jacqueline Alves. **Contabilidade Internacional: uma Análise Metodológica e Técnica das Pesquisas Publicadas no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e na Revista de Contabilidade & Finanças da USP**. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança* 2010
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- FREZATTI, Fábio; KASSAI, Sílvia. **Estudo do impacto de um curso MBA em controladoria na evolução de seus egressos**. *Revista contabilidade e finanças* Out 2003, vol.14,
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de pesquisa social**. 5ª Ed. São Paulo São Paulo: Atlas, 1999
- GUERREIRO, Reinaldo; ONG, Beng Soo; SANTOS, Ariovaldo dos. **Promoções de Pacotes de Gratificações: Percepção dos Gerentes de Controladoria e dos Gerentes Comerciais**. *BBR - Brazilian Business Review*, vol. 1, núm. 2, 2004,
- GUIMARÃES, Iolanda Couto; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Anísio Candido; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **A importância da controladoria na gestão de riscos das empresas não financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers**. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 11, n. 32, 2009

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades)**/ Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2009.

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

LIMA , Fernando Barros; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; SANTOS, Sandra Maria dos. **A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.** Contabilidade Vista & Revista, vol. 22, núm. 1, 2011, pp. 43

LOURENSI, Adriano; BEUREN, Ilse Maria. **Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional**. Contabilidade Vista & Revista, vol. 22, núm. 1, 2011, pp. 15-42

LUNKES, Rogério J., SCNORREBERGER, Darci, GASPARETTO, Valdirene, VICENTE, Ernesto R. **Considerações sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil**. Revista Universo Contábil, v.5, n.4, 2009.

MACHADO, Lúcio de Souza; MACHADO, Michele Rílany; SANTOS, Eduardo José dos. **Atuação da Controladoria em uma Empresa de Médio Porte: um Estudo de Caso**. Revista Contemporânea em Contabilidade, Vol. 1, Núm. 10, 2008, pp.53-67

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007. 6ª ed.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2005

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lílían Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. **Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria**. Rev. contab. finanç. [online]. 2004, vol.15, n.34

MARTIN, Nilton Cano. **Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária**. Revista contabilidade e finanças, Abr 2002, vol.13, no.28, p.7-28. ISSN 1519-7077

MENEZES, L.; RICCIO, E.. **Relacionamento entre a Controladoria e a Gestão da Informação Econômico-Financeira na Nova Economia**. RBGN Revista Brasileira de Gestão de Negócios, América do Norte, 719 07 2007.

MOURA, Verônica de Miglio e BEUREN, Ilse Maria **O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos**. Revista contabilidade e finanças, Abr 2003, vol.14,

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

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

OLIVEIRA JÚNIOR, N., CHAVES JÚNIOR, O., LIMA, M.. **A Controladoria nas Organizações Públicas Municipais. Um estudo de Caso**. Revista Universo Contábil, 5, Nov. 2008.

OLIVEIRA, Liliam Rodrigues de; PONTE Vera Maria Rodrigues. **O papel da controladoria nos fundos de pensão**. R. Contemp. Contab., Florianópolis, Brasil. ISSN (impresso)1807-1821 - ISSN (eletrônico) 2175-8069. Ano 03, v. 1, n.º 5, Jan/Jun.,2006, p. 97-114

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez/ SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007

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

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

RICARDINO FILHO, A. *A Retrospectiva Histórica sobre um profissional chamado Controller*. In: Congresso nacional de custos 6. 1999 Braga. Universidade do Minho, 1999

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999. T.A. Queiroz e Edusp, 1979.

SANTOS, Celio Corrêa dos; FILHO Jorge Ribeiro de Toledo. **Contribuição da Controladoria no Comércio Exterior para otimizações de resultados em operações internacionais: Um estudo de Caso**. Revista Universo Contábil, 1, Jul. 2007.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de e SOLTELINHO, Wagner. **O profissional de controladoria no mercado Brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais**. Rev. contab. finanç. [online]. 2001, vol.12, n.27, pp. 66-77. ISSN 1808-057X.

SUZART, Janilson Antônio da Silva, MARCELINO, Carolina Venturini ROCHA, Josélton Silveira da. **As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança 2010

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1997.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 4.ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1974.

VALADÃO JUNIOR, V., MALAQUIAS, R., SOUSA, E.. **Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação**. Revista Contemporânea de Contabilidade, 5, nov. 2009.

WILLIAMSON, O. E. *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: The Free Press, 1985.

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