UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA:
SISTEMATIZAÇÃO À LUZ DA TEORIA E DA *PRÁXIS*

Márcio Luiz Borinelli

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2006

Prof. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

MÁRCIO LUIZ BORINELLI

**ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA:
SISTEMATIZAÇÃO À LUZ DA TEORIA E DA *PRÁXIS***

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção de título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2006

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Borinelli, Márcio Luiz

Estrutura conceitual básica de controladoria : sistematização à luz da teoria e da prática / Márcio Luiz Borinelli. – São Paulo, 2006.

341 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2006

Bibliografia

1. Controladoria (Teoria) I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

II. Título.

CDD – 658.151

**À Deus, simplesmente por existir e me
proporcionar tudo o que tenho e o que sou.
À minha família, por sempre estar,
incondicionalmente, ao meu lado.**

Gostaria de iniciar pedindo licença ao leitor para me alongar nestas linhas. Minha consciência não ficaria em paz se eu não dissesse um Obrigado a essas pessoas.

Sem nenhuma dúvida, meu primeiro agradecimento é dirigido a DEUS. Desde o início, Ele providenciou tudo para que eu pudesse chegar até aqui. Sempre que eu me via diante de um grande problema eu logo pensava que eu tinha um Grande Deus. Obrigado Senhor!

À Mãe de Deus, Santa Maria, minha protetora, intercessora e inspiradora, a quem devoto todo o meu amor. Obrigado Mãezinha!

Agradeço aos meus pais Walmor e Silene, por terem me proporcionado as medidas adequadas de caráter para que eu pudesse enfrentar todos os desafios com honestidade e dignidade. Obrigado por me terem dado a vida e me ensinado a tocá-la com afinho. Obrigado Pai! Obrigado Mãe! Amo muito vocês!

Meus irmãos (Fernando, Andréia e Anderson), minha cunhada (Silvania) e meus sobrinhos (Vinicius, Fernanda, Gabriela e Felipe) tiveram um papel especial nesse processo: compreenderam minha ausência, me deram carinho e alegrias e rezaram muito por mim. Obrigado! Amo muito cada um de vocês!

Agradeço também à minha Tia Néia por tantas preces, tantos conselhos e tanto carinho. Te amo! Obrigado!

A estada em São Paulo para cursar o Doutorado me permitiu ganhar uma nova família: Júnior, Lenita, Helen e Alex. O convívio com vocês me conduziu a aprendizados que eu jamais imaginei alcançar. Obrigado! Também amo vocês! Um agradecimento pra lá de especial dedico ao Júnior que me ensinou uma outra forma de olhar o mundo, a vida...

Além da nova família, ganhei Amigos (hoje irmãos de coração) que tiveram uma parte muito especial nesta jornada: Reinaldo, Lilian, Patrícia, Alcides, Cida, Carlos Renato, Cândida, Mariana. Este espaço é pequeno para listar tudo o que vocês me deram, fizeram por mim e, principalmente, me ensinaram. Obrigado! Vocês jamais serão esquecidos!

Agradeço ao meu Orientador, Prof. Welington, por ter me ensinado, com atitudes, como tornar-me um ser humano melhor e por tantas oportunidades de aprendizado profissional proporcionadas. É uma honra fazer parte da sua equipe! Oxalá que todo ser humano tivesse a oportunidade do seu convívio! Muito Obrigado, em especial pela paciência!

No dia que ingressei na FEA/USP assumi uma dívida enorme com a Prof^a. Ilse Maria Beuren, afinal, mesmo na iminência de abandoná-la, contei com seu apoio. Palavras

para descrevê-la? Quem sabe guru, amiga, modelo, incentivadora... Te admiro por tanto profissionalismo e tanto companheirismo. Valeu! Espero um dia retribuir-te!

Agradeço ao Prof. Fábio Frezatti por me permitir frequentar o curso na condição de aluno especial, me consentir atuar no PAE ao seu lado, me proporcionar tantas oportunidades de aprendizado na condição de seu aluno e, ainda, pelas grandes contribuições no exame de qualificação desta Tese. Obrigado!

Não menos importante foi o Prof. Reinaldo Guerreiro nesta caminhada. Sua postura sempre correta e sua visão incomparável de mundo são elementos que me fazem admirá-lo. Obrigado pelas contribuições oferecidas no exame de qualificação e tantas outras!

Dedico um agradecimento especial aos Profs. Gilberto de Andrade Martins e Masayuki Nakagawa por, tantas vezes, colocarem-se à disposição para ajudar-me a abrandar as mais diversas inquietações. Obrigado!

A todos os demais Professores do Departamento de Contabilidade e Atuária (EAC) da FEA/USP, em especial àqueles de quem tive a honra de ser aluno: Eliseu Martins, Nelson Carvalho, Edson Riccio, Ariovaldo dos Santos, Luiz Corrar, Armando Catelli, Silvia Casa Nova, Alexsandro Broedel.

Agradeço ao Prof. Arthur Ridolfo Neto por, gentilmente, ter aceitado o convite para participar da comissão julgadora deste trabalho.

Agradeço aos tantos amigos que fiz durante o curso. É praxe ouvir, no meio profissional, a expressão “colegas de trabalho”. Eu, felizmente, tenho amigos de trabalho e estudo. Mesmo sabendo que cometerei injustiças por esquecer alguns, preciso agradecer, de forma especial a: Dione, Roberta, Amaury, Coelho, Bruno, Renê e Andson. Vocês são 10!

Agradeço a todos os funcionários do EAC/FEA/USP e da Fipecafi por tantos momentos bons vividos, diariamente, nesses quase cinco anos, em especial: Belinda e Andressa, Cris e Rodolfo, Acilene e Cristina, Jane, Marcinha, Malú, Dodô e Graça. Obrigado!

Um obrigado especial aos competentes e atenciosos funcionários da Secretaria de Pós-Graduação da FEA/USP: Valéria, Márcia, Cida, Francisco e Luciene.

Ao pessoal da UPD/FEA/USP, Dirce, Edílson e Sidnei e às “meninas” da Biblioteca.

Aos acadêmicos que fizeram (e fazem) parte do CMSLAB, com quem tive a oportunidade de trocar experiências, além de poder contar com grande ajuda durante o desenvolvimento desta Tese. Em especial à Beatriz, Douglas, Patrícia e Bruno.

Aos professores, funcionários e dirigentes da Universidade Estadual de Maringá - UEM, minha instituição de origem, pela qual tenho profundo carinho e admiração. Nas pessoas dos Profs. Paulo Rosa, Mario Lonardoní e Alice de Fátima Rodrigues (atual e ex-dirigentes do DCC, respectivamente), agradeço por todas as condições proporcionadas para a obtenção deste título. Agradeço em especial ao Profs. Almir, Paulo Rosa, Kelly e Reinaldo por terem assumido meus orientandos no ano de 2006.

A CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior pelo auxílio financeiro recebido.

Agradeço muitíssimo às empresas participantes da pesquisa pela riqueza que compartilharam comigo, bem como a todas as pessoas que realizaram os contatos para que as entrevistas fossem viabilizadas.

Aos meus alunos, de graduação e pós, que me levaram às muitas reflexões sobre este tema, sobre a vida e sobre o que é ser Professor.

Agradeço a todos os meus Amigos pelo incentivo, compreensão por minha ausência e torcida pela vitória. Obrigado!

Agradeço a algumas mulheres especiais, além das já nomeadas: Lilica, Ana Cristina, e Dra. Adriana.

À escola e, em especial, à escola pública.

À vida...

**“Para ser o que sou hoje, fui vários homens e,
se volto a encontrar-me com os homens que
fui, não me envergonho deles. Foram etapas
do que sou. Tudo o que sei custou as dores das
experiências. Tenho respeito pelos que
procuram, pelos que tateiam, pelos que
erram. E, o que é mais importante, estou
persuadido de que minha luz se extinguiria se
eu fosse o único a possuí-la.”**

Goethe

RESUMO

A problemática fundamental desta pesquisa 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. Assim, o que se fez neste trabalho foi: (i) sistematizar o conhecimento sobre Controladoria num arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) e (ii) investigar a realidade das práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil. Verificou-se se, e em que medida, os elementos que integram esta estrutura conceitual refletem as práticas de Controladoria das empresas investigadas. Assim, o estudo desenvolveu um exercício científico formal, crítico, organizando e sistematizando uma estrutura empírico-teórica que ajude a consolidar a Controladoria como ciência. Tendo como elementos metodológicos predominantes a pesquisa de campo e o método dialético, a pesquisa realizada é de natureza empírico-teórica e utilizou-se de uma abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo, abordagem esta que compreendeu a estatística descritiva e a técnica estatística de análise multivariada denominada Análise de *Cluster*. No que diz respeito aos achados da pesquisa, o primeiro é que se conseguiu sistematizar a ECBC em três perspectivas: (i) como ramo do conhecimento (aspectos conceituais), (ii) como conjunto de atividades, funções e artefatos (aspectos procedimentais) e (iii) como órgão do sistema formal organizacional das entidades (aspectos organizacionais). O segundo achado é que as práticas de Controladoria observadas permitiram organizar quatro diferentes *clusters*. Finalmente, os resultados evidenciam que, na prática, as empresas utilizam diferentes maneiras de organizar as atividades de Controladoria, o que permite concluir que os elementos que formam a ECBC refletem, parcialmente, as práticas de Controladoria das empresas investigadas.

ABSTRACT

The fundamentals of this research rest on the fact that the theoretical frame upon which Controllershhip lies are not consolidated, for literature on the matter holds disagreements among authors and it is not clear how much the real world of Controllershhip has explained such frame. Thus, this thesis specifically aimed at: (i) systematizing the knowledge about Controllershhip into a theoretical structure named Basic Conceptual Structure of Controllershhip (Estrutura Conceitual Básica de Controladoria - ECBC); and (ii) investigating the reality of practices of Controllershhip in the top hundred private enterprises operating in Brazil. There was then an attempt at verifying whether and how far the elements comprised in this set of concepts reflect the Controllershhip practices of the companies researched. Thus, the study developed a formal and critical scientific exercise aimed at organizing and systematizing an empirical - theoretical structure to help consolidate Controllershhip as a science in its own right. Making use of field research and the dialectical method as the predominant methodological tools, the research carried out is empirical – theoretical in nature, and uses the quantitative approach to study a qualitative event. The approach comprised descriptive statistics and the statistical technique of multi-varied analysis named Cluster Analysis. As far as the findings go, it was first possible to organize the ECBC under three perspectives: (i) as a field of knowledge (conceptual aspects); (ii) as a set of activities, functions and tools (procedural aspects), and (iii) as a component of the formal organizational system of enterprises (organizational aspects). The second finding accounts for the fact that the Controllershhip practices observed made it possible to categorize companies into four distinctive clusters. Lastly, results show that, in practice, enterprises use different ways of organizing Controllershhip activities, which allows us to conclude that the elements that constitute ECBC partially reflect the Controllershhip practices of the companies investigated.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	4
LISTA DE TABELAS	5
LISTA DE QUADROS	6
LISTA DE GRÁFICOS	8
1 O PROBLEMA DA PESQUISA E SEUS DELINEAMENTOS	9
1.1 Antecedentes: o conceito de problema de pesquisa	9
1.2 Caracterização da situação-problema objeto de estudo.....	10
1.2.1 Fragilidade do arcabouço teórico da Controladoria	14
1.2.2 A necessidade de se conhecer a prática de Controladoria.....	22
1.3 Questões de pesquisa.....	26
1.4 Hipótese da pesquisa	27
1.5 Objetivos da pesquisa.....	29
1.5.1 Objetivo geral	30
1.5.2 Objetivos específicos.....	30
1.6 Justificativas da pesquisa	31
1.7 Contribuição da pesquisa	34
1.8 Delimitação do estudo	36
1.9 Limitações do estudo.....	40
1.10 Por que este estudo é uma tese?	41
1.11 Organização da pesquisa	44
2 TRAJETÓRIA DA PESQUISA.....	47
2.1 Introdução.....	47
2.2 Tipologia da pesquisa.....	48
2.2.1 Quanto aos objetivos da pesquisa.....	49
2.2.2 Quanto à natureza do problema de pesquisa	50
2.2.3 Quanto à abordagem do problema e à natureza das variáveis pesquisadas	52
2.2.4 Quanto às estratégias de pesquisa	53
2.2.5 Quanto ao método de abordagem da pesquisa	54
2.2.6 Quanto ao ambiente de pesquisa	56
2.2.7 Quadro-resumo.....	57
2.3 Delimitação do universo da pesquisa	58
2.4 Métodos, técnicas e fontes de coleta dos dados	60
2.5 Pesquisa-piloto	64
2.6 Tratamento estatístico dos dados e análise dos resultados	64
3 CARACTERIZAÇÃO DE UMA TEORIA	69
3.1 Considerações iniciais	69
3.2 Conceito de teoria.....	72
3.3 O que é preciso para ser teoria?	78
3.4 Funções e objetivos de uma teoria	83
3.5 A forma de se enunciar a teoria.....	87
3.6 Outros conceitos: o que <i>não</i> é uma teoria	88
3.7 Considerações finais.....	91
4 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: INTRODUÇÃO E ASPECTOS CONCEITUAIS – PERSPECTIVA 1	93
4.1 Considerações iniciais	93
4.2 O formato da estrutura conceitual básica de Controladoria	95
4.3 A diversidade do tema Controladoria.....	97

4.4	Perspectiva 1: aspectos conceituais.....	101
4.4.1	O que é Controladoria?	101
4.4.2	Qual o objeto de estudo da Controladoria?	105
4.4.3	A Controladoria e seu enquadramento científico	110
4.4.4	A Controladoria e as ciências afins	112
4.4.5	As subdivisões da Controladoria.....	121
5	ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: ASPECTOS PROCEDIMENTAIS – PERSPECTIVA 2	125
5.1	Atividades e funções típicas de Controladoria	125
5.2	As atividades e funções de Controladoria no processo de gestão	139
5.2.1	As atividades e funções de Controladoria no processo de planejamento.....	146
5.2.2	As atividades e funções de Controladoria no processo de elaboração do orçamento	152
5.2.3	As atividades e funções de Controladoria no processo de execução	157
5.2.4	As atividades e funções de Controladoria no processo de controle	159
5.2.5	As atividades e funções de Controladoria no processo de adoção de medidas corretivas	166
5.2.6	As atividades e funções de Controladoria no processo de avaliação de desempenhos	168
5.3	A relação entre Controladoria, controle interno e auditoria interna.....	173
5.3.1	Controle interno.....	173
5.3.2	Auditoria interna	176
5.3.3	Conclusão	180
5.4	As atividades e funções de Controladoria e as de tesouraria	180
5.5	Artefatos utilizados em Controladoria	184
6	ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: ASPECTOS ORGANIZACIONAIS: A CONTROLADORIA ENQUANTO ÓRGÃO DO SISTEMA FORMAL DAS ORGANIZAÇÕES – PERSPECTIVA 3	189
6.1	A unidade organizacional Controladoria.....	189
6.2	Definições de Controladoria enquanto área organizacional.....	193
6.3	Missão da Controladoria	198
6.4	Objetivos da Controladoria	204
6.5	Posição hierárquica da Controladoria	209
6.6	Organização interna da unidade organizacional Controladoria	219
6.7	Síntese da estrutura conceitual básica da Controladoria	223
7	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	227
7.1	Considerações preliminares.....	227
7.2	As práticas de Controladoria objeto de estudo	230
7.3	Perfil das empresas pesquisadas.....	230
7.3.1	Características gerais.....	231
7.3.2	Classificação das empresas por país.....	234
7.3.3	Classificação das empresas por setor de atividade.....	236
7.3.4	Classificação das empresas por tipo de organização societária	238
7.3.5	Classificação das empresas por número de funcionários	239
7.3.6	Classificação das empresas por ano de início das atividades no Brasil	240
7.3.7	Cargos ocupados pelos entrevistados	241
7.3.8	Resumo das características das empresas pesquisadas	243
7.4	As práticas de Controladoria identificadas nas empresas pesquisadas	244
7.4.1	A unidade organizacional Controladoria.....	245
7.4.2	Cargo do responsável hierárquico pela Controladoria	248

7.4.3	Subordinação do responsável hierárquico pela Controladoria.....	252
7.4.4	Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria.....	256
7.4.5	Missão da Controladoria.....	263
7.4.6	Áreas internas da Controladoria.....	264
7.4.7	Forma de relacionamento da Controladoria com outras unidades organizacionais.....	266
7.4.8	Enquadramento da Controladoria como órgão de linha ou de <i>staff</i>	268
7.4.9	Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: gerais.....	269
7.4.10	Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: específicas.....	278
7.4.11	A Controladoria e os <i>stakeholders</i>	295
7.5	Interpretação e análise dos resultados por meio da Análise de <i>Clusters</i>	298
8	CONCLUSÕES.....	307
8.1	Considerações sobre os objetivos da pesquisa.....	307
8.2	Considerações sobre a questão específica de pesquisa 1.....	308
8.3	Considerações sobre a questão específica de pesquisa 2.....	309
8.4	Considerações sobre a questão geral de pesquisa e a hipótese formulada.....	310
8.5	Considerações específicas.....	311
8.6	Sugestões para estudos futuros.....	311
	REFERÊNCIAS.....	313
	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	329
	APÊNDICES.....	333

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA: *American Accounting Association* (Associação Americana de Contabilidade)
ABM: Gestão Baseada em Atividades
AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants* (Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
ANEFAC: Associação Nacional dos Executivos de Finanças
BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSC: *Balanced Scorecard*
CEO: *Chief Executive Officer*
CFD: *Controllership Function Deployment*
CFO: *Chief Financial Officer*
COSO: *Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission*
ECBC: Estrutura Conceitual Básica de Controladoria
EVA: *Economic Value Added*
FEI: Instituto de Executivos Financeiros
Fipecafi: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
Fia: Fundação Instituto de Administração
GECON: Modelo de Gestão Econômica
IIA: Instituto de Auditores Internos
JIT: *Just in Time*
MVA: *Market Value Added*
ROB: Receita Operacional Bruta
SEC: *Securities and Exchange Commission*
TCO: *Total Cost of Ownership*
VBM: Gestão Baseada em Valor

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Resumo das atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura.....	133
Tabela 2 - Resumo das atividades de Controladoria menos citadas, segundo a literatura.....	134
Tabela 3 - Formato da coleta de dados.....	229
Tabela 4 - País de origem do acionista controlador	234
Tabela 5 - País ou continente de origem do acionista controlador.....	235
Tabela 6 - Setor de atividade da empresa.....	237
Tabela 7 - Tipo de organização societária.....	238
Tabela 8 - Número de funcionários.....	239
Tabela 9 - Tempo de atividade da empresa no Brasil	241
Tabela 10 - Cargo ocupado pelo entrevistado	242
Tabela 11 - Cargos mais relacionados à Controladoria, especificamente.....	243
Tabela 12 - Subdivisão da Controladoria	246
Tabela 13 - Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	247
Tabela 14 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria.....	249
Tabela 15 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	251
Tabela 16 - Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria	253
Tabela 17 - Subordinação hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	255
Tabela 18 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: idade	257
Tabela 19 - Perfil do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria: idade.....	258
Tabela 20 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de graduação .	259
Tabela 21 - Perfil do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria: formação de graduação	260
Tabela 22 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de pós-graduação	261
Tabela 23 - Perfil do responsável hierárquico pela unidade que exerce as funções de Controladoria: formação de pós-graduação	262
Tabela 24 - Presença da Missão da Controladoria	264
Tabela 25 - Áreas pertencentes ao organograma interno da Controladoria	265
Tabela 26 - Postura da Controladoria no relacionamento com as demais unidades organizacionais	267
Tabela 27 - Classificação das unidades organizacionais pesquisadas em órgão de linha e de <i>staff</i>	268
Tabela 28 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função contábil	270
Tabela 29 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função tributária	271
Tabela 30 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função de controles internos, auditoria interna e seguros.....	273
Tabela 31 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função finanças/tesouraria.....	275
Tabela 32 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função gerencial	276
Tabela 33 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função gestão da informação.....	277
Tabela 34 - Relacionamento da Controladoria com os <i>stakeholders</i> - I	296
Tabela 35 - Relacionamento da Controladoria com os <i>stakeholders</i> - II.....	297

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das pesquisas quanto às estratégias	53
Quadro 2 - Classificação das pesquisas e enquadramento da tese	58
Quadro 3 – Concepções das definições do termo teoria, segundo a literatura.....	77
Quadro 4 – Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento, segundo a literatura	102
Quadro 5 – Objeto de estudo da Controladoria, segundo a literatura	106
Quadro 6 – Estudos sobre Controladoria, por natureza da organização	121
Quadro 7 - Relação de autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria ...	128
Quadro 8 – Atividades de Controladoria, segundo a literatura nacional	129
Quadro 9 – Atividades de Controladoria, segundo a literatura estrangeira	131
Quadro 10 – Autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria no planejamento	147
Quadro 11 – Atividades de Controladoria no planejamento, segundo a literatura	148
Quadro 12 – Atividades de Controladoria no processo de elaboração do orçamento, segundo a literatura.....	153
Quadro 13 – Atividades de Controladoria no processo de controle, segundo a literatura	164
Quadro 14 - Diferenças entre as funções de tesouraria e as de controladoria, segundo o <i>Financial Executive Institute</i>	182
Quadro 15 - Diferenças entre as funções de tesouraria e as de controladoria, segundo Willson <i>et al.</i> (1995)	182
Quadro 16 – Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria	187
Quadro 17 – Definições de Controladoria enquanto unidade organizacional, segundo a literatura.....	194
Quadro 18 – Síntese das definições de Controladoria, enquanto unidade organizacional.....	197
Quadro 19 - Missão da Controladoria: enfoque na otimização do resultado econômico organizacional	200
Quadro 20 - Missão da Controladoria: enfoque na coordenação de esforços e resultado sinérgico	202
Quadro 21 - Missão da Controladoria: enfoque no suporte ao processo de gestão	203
Quadro 22 - Missão da Controladoria: outros enfoques	203
Quadro 23 – Objetivos da Controladoria, segundo a literatura.....	206
Quadro 24 - Possibilidades de subordinação da Controladoria, segundo a literatura	210
Quadro 25 – Controladoria como órgão de <i>staff</i> , segundo a literatura	214
Quadro 26 – Controladoria como órgão de linha, segundo a literatura	215
Quadro 27 - Relação de autores pesquisados que discutem a organização interna da Controladoria.....	220
Quadro 28 - Áreas internas da Controladoria, segundo a literatura	221
Quadro 29 - Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 1: Aspectos Conceituais	224
Quadro 30 - Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 2: Aspectos Procedimentais	225
Quadro 31 - Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 3	226
Quadro 32 - Relação das empresas pesquisadas que autorizaram sua nomeação.....	232
Quadro 33 - Subordinação funcional <i>versus</i> hierárquica do responsável pela Controladoria	254
Quadro 34 - Subordinação funcional <i>versus</i> hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria.....	256
Quadro 35 - Papel desempenhado pela Controladoria: legenda para leitura dos gráficos	278
Quadro 36 - Relação das variáveis incluídas na <i>Análise de Clusters</i>	301

Quadro 37 - Descrição das características do <i>Cluster 1</i>	303
Quadro 38 - Descrição das características do <i>Cluster 2</i>	304
Quadro 39 - Descrição das características do <i>Cluster 3</i>	305
Quadro 40 - Descrição das características do <i>Cluster 4</i>	306

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - País de origem do acionista controlador	235
Gráfico 2 - País ou continente de origem do acionista controlador	236
Gráfico 3 - Setor de atividade da empresa	238
Gráfico 4 - Tipo de organização societária	239
Gráfico 5 - Número de funcionários	240
Gráfico 6 - Tempo de atividade da empresa no Brasil	241
Gráfico 7 - Cargo ocupado pelo entrevistado.....	243
Gráfico 8 - Presença da unidade organizacional Controladoria	245
Gráfico 9 - Subdivisão da Controladoria.....	246
Gráfico 10 - Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	248
Gráfico 11 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria	250
Gráfico 12 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	252
Gráfico 13 - Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria.....	254
Gráfico 14 - Subordinação hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	255
Gráfico 15 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: idade.....	259
Gráfico 16 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de graduação	261
Gráfico 17 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de pós-graduação	263
Gráfico 18 - Postura da Controladoria no relacionamento com as demais unidades organizacionais	267
Gráfico 19 - Classificação das unidades organizacionais pesquisadas em órgão de linha e de <i>staff</i>	268
Gráfico 20 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Estratégico	279
Gráfico 21 - Funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Estratégico	281
Gráfico 22 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Tático..	282
Gráfico 23 - Funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Tático	283
Gráfico 24 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Orçamento Empresarial	284
Gráfico 25 - Funções desempenhadas no processo de controle do Orçamento Empresarial .	286
Gráfico 26 - Funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Externo	287
Gráfico 27 - Funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Interno.....	288
Gráfico 28 - Funções exercidas no processo de Avaliação de Desempenhos.....	290
Gráfico 29 - Funções desempenhadas no processo de mensuração e análise de custos gerenciais.....	291
Gráfico 30 - Funções desempenhadas no processo de definição e utilização de preços de transferência	292
Gráfico 31 - Funções desempenhadas no processo de definição de preços de venda.....	293
Gráfico 32 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Tributário	294
Gráfico 33 - Relacionamento da Controladoria com os <i>stakeholders</i> - I.....	296
Gráfico 34 - Relacionamento da Controladoria com os <i>stakeholders</i> - II.....	298

1 O PROBLEMA DA PESQUISA E SEUS DELINEAMENTOS

1.1 Antecedentes: o conceito de problema de pesquisa

É comum encontrarem-se, na literatura, autores afirmando que a pesquisa científica tem início com a correta identificação e delimitação de um problema a ser investigado. Theóphilo (2004, p. 85), por exemplo, assevera que “[...] a pesquisa se inicia pelo problema e é a busca de solução para o problema que orienta toda a lógica da investigação.” Ora, isso faz sentido quando se considera que “[...] um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução”, conforme define Kerlinger (1980, p. 35). Em suma: a pesquisa científica decorre da existência de situações que careçam de investigação.

Posição semelhante encontra-se em Andrade (2002, p. 40). No entanto, a autora entende que “O problema é uma questão que envolve dificuldades teóricas ou práticas, para as quais se buscam soluções.” Veja-se que Andrade (2002) abre a perspectiva de que a situação que necessita de solução envolve dificuldades relativas à teoria ou à realidade prática, sendo, ambas, caso desta tese.

Salomon (1999, p. 154-155), por sua vez, entende “[...] por problema que requer tratamento científico a questão que se coloca diante do estudioso como um desafio à sua capacidade solucionadora, revestida de notas de relevância: operativa, contemporânea e humana.” De acordo com o autor, tal relevância é atribuída a um problema em função de sua capacidade de produzir novos conhecimentos (operativa), por sua atualização e novidade (contemporânea) e, ainda, pelos benefícios para o ser humano (humana).

Partindo-se, então, das considerações de Andrade (2002), Kerlinger (1980), Salomon (1999) e Theóphilo (2004), pode-se deduzir que um problema de pesquisa:

- representa o ponto de partida de toda investigação científica;
- decorre de uma questão que envolve dificuldades teóricas ou práticas;
- evidencia uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução;
- requer tratamento científico; e

- deve estar imbuído de relevância operativa, contemporânea e humana.

Tendo-se em conta que esses aspectos listados denotam a importância em evidenciar-se bem o problema de pesquisa, optou-se por dedicar parte substancial do primeiro capítulo desta tese a caracterizar adequadamente a situação-problema objeto deste estudo. Além disso, busca-se mostrar sua relevância, de forma que ele justifique a necessidade de ser investigado cientificamente. Entende-se que esse empreendimento, isto é, a correta caracterização da situação-problema, pode levar a pesquisa ao êxito.

É importante esclarecer que todas as definições anteriormente apresentadas tratam o problema de pesquisa como uma questão. Kerlinger (1980, p. 36), inclusive, enfatiza que “[...] um problema de pesquisa científica em primeiro lugar é uma questão, uma sentença em forma interrogativa.” Concorde-se com tal posição e, para tanto, neste trabalho foi desenvolvida toda uma contextualização da situação-problema (seção 1.2) a qual se consolida nas questões de pesquisa (seção 1.3), como propõem os autores. Portanto, o problema deste estudo, depois de contextualizado, estará refletido nas questões de pesquisa a serem investigadas.

1.2 Caracterização da situação-problema objeto de estudo

Diversas pesquisas têm sido desenvolvidas na área de gestão de organizações, que visam a oferecer aos administradores mecanismos e artefatos dos mais variados tipos, que os auxiliem no desenvolvimento de suas atividades. Dentre tais mecanismos e artefatos encontram-se aqueles provenientes da Controladoria.

Não obstante, as expressões Contabilidade de Gestão, Contabilidade por Responsabilidade, Contabilidade Divisional, Contabilidade Estratégica, Contabilidade Gerencial e Controladoria são algumas das que se têm encontrado com frequência nos diversos canais de divulgação da Ciência Contábil, quando o assunto gira em torno da questão de fornecimento de suporte aos gestores. Frente às expressões citadas, uma área de pesquisa que, conforme se pretende demonstrar, ainda tem muito espaço para estudos relativos ao entendimento da sua realidade prática atual, à luz de uma teoria, é a Controladoria. Isso não significa que as demais áreas não careçam de ser estudadas, mas apenas que, deste trabalho, não fazem parte do escopo.

A afirmação da existência de espaço para o estudo da Controladoria justifica-se, num primeiro momento, pelo fato de que, há pouco mais de dez anos, Nakagawa (1993, p. 13) já afirmava que “Por se tratar de uma atividade relativamente nova no Brasil é muito natural que ainda parem muitas dúvidas sobre o papel do *controller*.” Carvalho (1995, p. 3) corrobora:

Nesse particular, a pesquisa registrada neste trabalho documenta que a confusão de conceitos e visões detectadas na prática das empresas, financeiras ou não, acerca da Controladoria, encontra ressonância nos estudos acadêmicos, uma vez que ainda são grandes as incertezas do que vem a ser e a compor efetivamente esse campo de estudos.

Adicionalmente, o relevante papel desempenhado pela Controladoria nas organizações, conforme demonstram os trechos a seguir, justifica a necessidade de que ela seja estudada:

- “O *controller* desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentos.” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001, p. 156).
- O papel do *controller* no século XXI é ser um catalisador de mudanças em suas organizações. (PIPKIN, 1989, p. 10).
- “O *controller* é um membro da alta administração.” (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 17).
- “Os *controllers* de hoje têm que participar da gestão estratégica da empresa.” (PURTILL *apud* CYTRON, 2005, p. 13).

Também Ricardino (2005, p. 176), ao estudar o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial (não o da Controladoria), constatou, com base na literatura, o importante papel do *controller*:

A partir da década de 1990, o *controller* se tornou, cada vez mais, o artífice de um tempo no qual as restrições econômicas não deixam espaço para estruturas pesadas, e à sua função natural somam-se habilidades técnica e política de aproximar o chão de fábrica dos gestores para a consecução de objetivos comuns, orientados para a preservação e continuidade da empresa.

Ressalte-se que todos os autores se referem ao *controller* e não à Controladoria em si. Neste trabalho, está-se entendendo que o *controller* é o responsável, na organização, pela área de Controladoria, quando ela existe. Por isso, esses argumentos são válidos para justificar a relevância do assunto.

Ainda como forma de evidenciar o destacado papel da Controladoria, haja vista que o problema desta pesquisa gira em torno dela, apresenta-se a Ilustração 1.

Ilustração 1 - Contexto de importância da Controladoria

A Ilustração 1 retrata que as organizações estão inseridas no ambiente e para manterem-se vivas, ou seja, para assegurarem sua sobrevivência e continuidade, precisam cumprir sua missão, o que deveria acontecer por meio do atendimento às demandas que lhes são impostas pela sociedade. Esse panorama requer da gestão da empresa uma visão prospectiva, a fim de tentar clarear o futuro, uma vez que em tal futuro é que elas viverão. Prospectar o amanhã significa imaginá-lo, identificar alternativas de ação, analisá-las e escolher aquela que conduza ao alcance dos objetivos da organização, estabelecidos em face de sua missão.

Seguindo a trajetória da Ilustração 1, considera-se que, para a organização trilhar todas essas etapas, é imprescindível munir os gestores de informações que lhes permitam decidir com segurança. Dessa forma, o recurso informação é elemento fundamental; tal elemento, conforme discutem Anderson e Schmidt (1961), Heckert e Willson (1963), Nakagawa (1993), Catelli (2001), entre outros, será fornecido aos gestores pela área da organização denominada de Controladoria.

Isso significa, então, que, teoricamente, a Controladoria deve exercer um papel extremamente relevante no cumprimento da missão da empresa e na garantia de sua sobrevivência e continuidade. Mas, considerando-se que é importante colher evidências empíricas sobre o que os teóricos afirmam, poder-se-ia questionar: Será que, na prática, tal papel relevante tem sido mesmo desempenhado?

Daí ser importante desenvolver pesquisas sobre essa área!

Como decorrência do que se disse até aqui, tem-se que o principal aspecto que motivou a elaboração desta tese foi a inquietação do autor com relação ao significativo volume de informações, advindas do senso comum, a respeito do que tem acontecido com a Controladoria nos últimos anos, especialmente no caso do Brasil. Ainda que muito se fale sobre qual tem sido o papel desta nas organizações nas últimas décadas, não se encontraram investigações científicas que, utilizando-se de uma abordagem empírica, evidenciassem, de fato, qual tem sido a realidade brasileira da Controladoria num universo abrangente e significativo de entidades.

É salutar, entretanto, destacar os trabalhos de Giongo e Nascimento (2005), Oliveira e Ponte (2005) e Calijuri *et al.* (2005) e ressaltar que todos eles contemplam pesquisa empírica sobre o tema Controladoria, porém são limitados pelos seguintes aspectos:

- o primeiro evidencia a participação da Controladoria apenas no processo de planejamento, controle e implementação de sistemas de controles internos e de informações; além disso, as evidências foram colhidas especificamente junto a um grupo de empresas do Estado brasileiro do Rio Grande do Sul;
- o segundo estuda as práticas de Controladoria, especificamente, em 11 (onze) Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Fundos de Pensão);
- o terceiro, por sua vez, analisou 40 (quarenta) questionários respondidos por *controllers* associados à ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, e tem sua ênfase muito mais voltada para o perfil do *controller* do que para as funções de Controladoria, efetivamente.

Além das limitações específicas de cada uma das pesquisas citadas, verificou-se que em nenhum caso os achados foram comparados com a teoria. De forma complementar, constatou-se, em todos os estudos, que as conclusões se deram apenas por meio de estatística descritiva e sem a imputação do rigor metodológico necessário a uma investigação científica. Por essas razões, não se pode dizer que esses trabalhos evidenciam, de fato, a realidade da Controladoria de forma abrangente e à luz do que prega a teoria.

Não se pode deixar de referenciar, igualmente, os estudos empíricos de Donnelly (1981), Pipkin (1989), Ramdeen e Fried (2003), Carvalho (1995), Guerreiro *et al.* (1997), Farias (1998), Brito (2000), Chagas (2000), Fernandes (2000), Pinheiro (2000), Garcia (2003), Milani Filho (2004) e Raupp *et al.* (2006). Destarte, o fato de tais estudos serem, na sua maioria, na forma de Estudo de Caso, são insuficientes, no conjunto, para se poder afirmar que refletem a realidade de forma abrangente. Possuem mérito, todavia, porque se preocuparam em conhecer e evidenciar a realidade prática.

Em que pesem as questões ora levantadas, quando se discute determinado assunto cientificamente não se pode querer entender algo em sua abordagem realista se não com base em um referencial teórico. Nesse sentido, quando se vai à literatura para estudar o tema Controladoria, depara-se com uma situação peculiar, qual seja a de uma teoria em desenvolvimento e discrepante em vários de seus aspectos. Oliveira *et al.* (2002, p. 13) ratificam essa posição afirmando que “Apesar do significativo desenvolvimento das profissões ligadas à área contábil no Brasil, percebe-se que ainda não há nítida e marcante definição das funções e atividades da Controladoria e do *controller*.” Como decorrência, a principal motivação, descrita no início deste arrazoado, produz uma segunda inquietação, a qual diz respeito à falta de uma teoria robusta sobre Controladoria, se é que existe uma teoria de Controladoria.

Assim sendo, ante a essas duas inquietações, para que se possa delinear adequadamente a situação-problema objeto desta tese, este tópico tem seu foco voltado para dois pontos principais: a possível fragilidade da teoria, ou melhor, do arcabouço teórico em que se assentam as discussões sobre Controladoria, e a necessidade de se evidenciar, com o devido rigor científico, o que de fato está acontecendo com ela na prática das organizações.

1.2.1 Fragilidade do arcabouço teórico da Controladoria

O primeiro foco, portanto, que delineia a caracterização do problema objeto desta pesquisa, diz respeito às características da produção científica sobre o tema Controladoria. Quando se estuda a literatura que trata desse assunto, encontram-se diversos textos que, por meio de uma abordagem de pesquisa preponderantemente normativa, como se verá adiante, apontam as funções, atividades e responsabilidades da área de Controladoria, o perfil que deve ter o

controller, em que posição a Controladoria deve estar no organograma da entidade, além de outros aspectos que dizem respeito às atribuições dessa área.

Especialmente no Brasil, durante muito tempo, a pesquisa em Contabilidade esteve focada pelo aspecto normativo, em que os trabalhos científicos se pautavam por apresentar e propor modelos, o que tornou a teoria sobre Contabilidade, e também sobre Controladoria, um grande conjunto de modelos. Um exemplo desse normativismo preponderante é o título do trabalho de Maia e Pinto (1999): “Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na controladoria.” Veja-se que os autores, além de proporem um modelo, o adjetivam como ideal.

Na verdade, Maia e Pinto (1999), assim como acontece em outros trabalhos, usam, de forma inadequada, o conceito de modelo, o que ajuda a tornar a plataforma teórica sobre Controladoria frágil. Martins (2004, p. 4) chama a atenção para esse fato e afirma que “A frequência do emprego de modelos, longe de esclarecer o significado preciso do conceito, tem contribuído para obscurecê-lo, confundi-lo, e o que é mais preocupante, banalizá-lo.” Dentre outras coisas, Martins (2004, p. 1) explica que “Um modelo busca a especificação da natureza e a importância de relações entre variáveis, constructos, fatores etc., que possam oferecer, com base em teorias científicas, explicações e explanações de um dado sistema.” Portanto, o modelo não tem como função dizer como deve atuar um gestor, segundo propõem Maia e Pinto (1999), mas sim estruturar uma determinada realidade evidenciando características ou relações importantes.

Não se quer, aqui, dizer que as pesquisas com caráter normativo não tenham seu valor e que, por essa razão, devam ser abandonadas. Até porque, como lembra Martins (2005, p. 3), se não houver normativismo, “[...] desaparecem os artigos que criam idéias, que sugerem alternativas [...]” e isso pode ser ruim para o desenvolvimento da ciência. Entretanto, não se pode concordar com a proposição de modelos chamados de ideais, como fizeram Maia e Pinto (1999). Tendo em vista as características bastante peculiares das organizações empresariais dos dias de hoje, será mesmo possível desenvolver um modelo que seja ideal para a atuação dessas organizações? Além disso, há a subjetividade inerente à palavra “ideal”.

Num outro exemplo, Padoveze (2004, p. 32) assevera que “O *Controller* deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, e tem suas funções diferenciadas do

responsável pela aplicação e captação de recursos, que denomina de tesoureiro.” Veja-se que as expressões “deve” e “tem” denotam o foco normativo do trabalho daquele autor. Entende-se que, quando o autor afirma que “deve”, ele está preconizando que essa é a forma ideal, é a receita, ou seja, está propondo um modelo. Nesse caso, pode-se questionar: Com base em quê? Será que a propositura do autor está pautada em sua própria experiência profissional? Caso positivo, até que ponto isso é científico? Ademais, será que, ao utilizar a expressão “tem”, o autor procurou verificar se a prática confirma tal propositura? Portanto, não há como não se criticar tais posturas.

Uma segunda característica da produção, dita científica, sobre Controladoria, versa sobre a falta de consenso prevalecente. Os conteúdos dos textos nessa área, em muitos casos, aparentam-se tão diferenciados que não parecem fazer parte de uma mesma teoria, de um mesmo conjunto de conhecimentos. Como forma de ilustrar isso, tome-se o caso dos livros brasileiros sobre Controladoria. A obra de Figueiredo e Caggiano (2004), por exemplo, cujo título é “Controladoria: teoria e prática”, sequer define Controladoria e muito menos apresenta um único capítulo com o título de Controladoria. O que os autores fazem é discutir conceitos de custos, planejamento, controle, dentre outros, sem abordar, efetivamente o que é, o que faz, para que serve e como funciona a Controladoria.

Já a obra de Santos (2005), intitulada “Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica, GECON”, em momento algum utiliza a expressão Controladoria a não ser no título. Em todo o texto o autor fala sobre o sistema empresa, sobre modelos de mensuração e decisão, sobre resultado econômico, sem fazer qualquer alusão sobre a função de Controladoria, a qual dá nome à obra.

Um outro exemplo dessa falta de consenso é o livro de Peters (2004), com o título principal de “Controladoria Internacional”. O enfoque do texto volta-se para o ambiente econômico internacional e para a regulamentação contábil, especialmente em termos de padrões contábeis internacionais. Portanto, ênfase totalmente distinta daquelas contempladas nas obras de Santos (2005) e Figueiredo e Caggiano (2004).

Adicione-se a isso o fato de que, quando se analisam os sumários dos livros com o título “Controladoria”, verifica-se que é bastante grande a diferença entre cada um deles. A obra de Catelli (2001), por exemplo, intitulada “Controladoria: uma abordagem da gestão econômica”

tem seu foco totalmente voltado para os aspectos de Controladoria que se referem às informações para fins intra-organizacionais. Nesse caso, a idéia de que as informações contábeis para usuários externos façam parte da Controladoria é praticamente negligenciada. E será que fazem?

De forma similar, toda a discussão que Figueiredo e Caggiano (2004) desenvolvem na obra “Controladoria: teoria e prática” diz respeito à Contabilidade Gerencial. Os autores destinam uma parte do primeiro capítulo para Controladoria e em todo o restante do texto abordam conceitos de planejamento, orçamento, controle, avaliação de desempenho e custos. Novamente, assim como em Catelli (2001), as funções de Controladoria relativas à Contabilidade para fins externos não são consideradas. Tal situação se repete em, praticamente, todos os livros brasileiros de Controladoria, à exceção de Peters (2004).

No caso da literatura estrangeira pesquisada, o que se verifica, por exemplo, em Anderson e Schmidt (1961), Hassler e Harlan (1958), Siegel *et al.* (1997) e Willson *et al.* (1995) é que os autores focam tanto no gerencial quanto nas atividades relacionadas ao atendimento de demandas externas, ou seja, discutem a Controladoria na perspectiva intra e extra-organização.

Como se pode verificar, portanto, ou a ênfase recai na linha da Contabilidade Gerencial, como por exemplo, Catelli (2001) e Figueiredo e Caggiano (2004), ou é direcionada para regulamentação contábil e atendimento a demandas externas, caso de Peters (2004), ou compreende as duas, caso da literatura estrangeira. Destarte, como os autores mencionados não fazem referência de que aquilo é, verdadeiramente, o que faz a área de Controladoria das organizações, mas o que deveria ser, está-se diante de nova inquietação: Tem a Controladoria, de fato, somente foco no usuário interno da informação? Desempenha somente as atribuições de Contabilidade Gerencial? Ou lhe cabem, igualmente, as funções ligadas à geração de informações para os agentes de mercado?

Essa forma diferenciada de tratar o tema constata-se, também, quando se estudam as funções da Controladoria. A propósito, na visão de Tung (1993), Nakagawa (1980), Kanitz (1976), Anthony e Govindarajan (2001), Siegel *et al.* (1997), bem como em consonância com a última função de Controladoria preconizada pelo *Financial Executive Institute* (*apud* WILLSON *et al.*, 1995), a auditoria interna é tratada como uma função de Controladoria. Já na relação de

funções apresentada por Almeida *et al.* (in CATELLI, 2001, p. 350-351), além de vários outros, tal função não está relacionada e há argumentos fortes para não estar, como se discute no Capítulo 5 desta tese. Destaque-se que, como será demonstrado, em nenhum dos *papers* pesquisados, sejam nacionais ou estrangeiros, encontrou-se que a auditoria interna é uma função de Controladoria. Isso se verifica somente nos livros.

Num outro exemplo, Esselstein (*apud* CYTRON, 2005, p. 13), assim como Sathe (1983), considera que o controle interno está dentro das atribuições do *controller*. Essa posição não foi encontrada na maioria dos textos brasileiros pesquisados neste estudo, e nem em alguns dos estrangeiros, como será visto no Capítulo 5.

Teixeira (2003, p. 3) corrobora os exemplos até aqui apresentados dizendo que “[...] não existe um consenso entre os autores de quais seriam as funções do *controller*, podendo ser atribuída esta falta de consenso à experiência particular de cada autor.”

Cabe ressaltar, no entanto, que, nesse momento, a preocupação não está em aprofundar a discussão dos pontos levantados, mas, tão somente, utilizá-los como evidências de que nem sempre há consenso no que se escreve sobre Controladoria, bem como mostrar a necessidade de se verificar, empiricamente, onde e por que acontece essa falta de consenso. É como se existissem duas (ou mais) estruturas conceituais de Controladoria e carentes de serem pautadas pelos aspectos da realidade. Isso denota, portanto, um problema a ser investigado, uma situação necessitada de discussão, tanto pela perspectiva teórica quanto pela prática, como se verificou no tópico 1.1.

Em suma, em que pese o primeiro foco dessa problematização, qual seja, a fragilidade do arcabouço teórico em que se assentam as discussões sobre Controladoria, destacam-se, preliminarmente, duas características que ajudam a delinear a situação-problema que se está apresentando:

- i) a plataforma teórica da Controladoria possui características preponderantemente normativas, necessitando de mais evidências empíricas, e
- ii) há posições significativamente diferenciadas entre os autores no que diz respeito à plataforma teórica da Controladoria, o que traz à tona a necessidade de se entender em que aspectos e por que isso ocorre.

No que tange à primeira característica, significa que o que existe de científico é, em grande parte, normativo. Decorre disso uma nova demanda de entendimento no sentido de questionar: o que é apenas normativo é, de fato, ciência? Para responder esta questão, dois pontos importantes serão tratados na sequência, a saber: a presença do senso comum e a falta de teste das proposições encontradas na literatura.

O primeiro ponto refere-se aos diversos textos que trazem discussões normativas de Controladoria, pautadas na experiência de seus autores e que não são devidamente comprovadas, conforme espelha esse exemplo: “Este trabalho, em suma, objetiva contribuir para o tratamento prático das questões de controles gerenciais, calcando-se também na experiência pessoal do autor na área de Controladoria.” (YOSHITAKE, 1982, p. III).

Nesse mesmo panorama, Oliveira (1998, p. 21) assevera que as funções e atividades de Controladoria variam de empresa para empresa em decorrência de fatores tais como: o seu porte, a diversificação das atividades, a centralização ou descentralização da administração, a quantidade de fábricas e filiais, dentre outros. Em nenhum momento o autor apresenta algum levantamento ou resultado de pesquisa que possa comprovar, de fato, essa situação. Como conseqüência, a preocupação que se coloca é no sentido de questionar até que ponto essas proposições, baseadas apenas em experiências pessoais dos autores e não submetidas à prova, podem ser generalizadas, ou seja, podem ser consideradas científicas?

De forma complementar, em algumas situações, por conta do senso comum¹, acaba-se dizendo que a Controladoria está ligada (ou deve estar) diretamente ao diretor financeiro da organização ou então diretamente ao presidente. Diz-se ainda, na mesma perspectiva, que a ela cabe somente apoiar o processo de planejamento. Já para outros, é a Controladoria que, de fato, elabora o plano operacional ou financeiro. Nesse sentido, há de se tomar cuidado, uma vez que senso comum não é conhecimento científico, como afirma Demo (2000, p. 22-23).

Na mesma linha de raciocínio, Theóphilo (2004, p. 75) adverte que “[...] a teoria é concebida, de uma forma mais estruturada, como o que dá sentido à observação e à experimentação, sendo imprescindível ao propósito de transcender o senso comum.” Por essa razão, é preciso

¹ Está-se considerando como senso comum aquilo que não apresenta explicações ou as apresenta sem comprovação e fundamentação, sem negligenciar a sabedoria convencional.

deixar de encarar a Controladoria apenas à luz do senso comum para enxergá-la diante de uma estrutura teórica forte e consistente, razão pela qual se entende necessário envidar esforços para mostrar o que se faz na prática da Controladoria, não só pela via do senso comum, mas sim pela via do conhecimento científico. É preciso conferir cientificidade à Controladoria!

Destarte, Demo (2000, p. 15) lembra que “Com efeito, toda proposta de captação da realidade (metodologia) está sempre a reboque de teoria na qual se definem os contornos mais relevantes da realidade. Não vêm antes nem o dado, nem o método.” Nesse caso, então, está-se diante de um problema, qual seja, a fragilidade da plataforma teórica existente sobre Controladoria. Como se poderá captar a realidade utilizando-se de um arcabouço teórico que não está bem desenvolvido, que não se encontra consolidado?

O segundo ponto sobre a questão se o que é normativo é ciência chama a atenção para a necessidade de olhar para a realidade, ou seja: será que não é hora de ir a campo para verificar e testar as diversas “teorias” existentes? Se, por exemplo, for considerada a premissa (ou o senso comum) de que há sinais de que teoria e prática divergem, ainda que parcialmente, torna-se imperioso, então, lançar mão de um trabalho empírico que possa relacionar a doutrina com a *práxis* e elucidar em que aspectos e em que medida a realidade confirma ou nega a doutrina.

Mais uma vez, deve-se lembrar que há sim trabalhos de campo que versam sobre esse tema. Todavia, como muitos deles são na forma de Estudo de Caso, como já se disse, não entra no escopo essa preocupação de tentar relacionar a teoria com a prática.

Um aspecto importante a se ressaltar nessa questão da relação entre a doutrina e a prática é o cuidado que se necessita ter para se enquadrar a realidade dentro de uma teoria. Anderson e Schmidt (1961, p. 2) afirmam que “Com paciência e trabalho se encontrará que a grande maioria dos problemas da prática se ajusta perfeitamente dentro das generalizações da teoria com a qual já estamos familiarizados.” Ante todos os argumentos apresentados para descrever a presente problematização, não se pode concordar com os argumentos dos autores, haja vista não se poder afirmar que a teoria sobre Controladoria seja uma teoria já desenvolvida. Pode-se ir além: não se pode afirmar que o que se tem desenvolvido sobre o tema Controladoria constitui-se numa teoria.

Farias (1998, p. 33) corrobora esse posicionamento: “Pairam dúvidas sobre o verdadeiro significado do termo controladoria: suas funções, atividades e abrangências não estão devidamente delimitadas, nem sedimentadas [...]” E também Carvalho (1995, p. 2):

[...] o campo de estudos compreendido pela Controladoria apresentava e ainda apresenta muitas indefinições, tanto teóricas quanto práticas, sendo recentes e ainda pequenos os esforços acadêmicos dedicados ao estudo do tema. Além disso, esses esforços, a despeito dos avanços consideráveis observados em algumas pesquisas, ainda são esparsos e exploram, via de regra, apenas alguns dos aspectos incluídos no âmbito das preocupações da Controladoria.

Ademais, falando de forma geral sobre as teorias em ciências sociais, Bruyne *et al.* (1977, p. 108) afirma “[...] que a pesquisa em ciências sociais está ainda num estágio relativamente embrionário do desenvolvimento de suas teorias científicas, sendo que [sic] estas estão, portanto, mais no estágio da teorização parcial do que no estágio do desenvolvimento dedutivo avançado.”

Ainda sobre isso, pode-se recorrer a Gleiser (2005, p. 9) quando explica que “Quando cientistas falam de uma teoria, falam de um corpo de idéias aceitas pela comunidade científica como descrições adequadas para fenômenos observados.” Ora, se o corpo de idéias vigentes na literatura sobre Controladoria não é consensual, como se demonstrou anteriormente, não se pode afirmar, então, que seja aceito pela comunidade como descrições adequadas. Ademais, há o fato de não se poder afirmar que o fenômeno Controladoria tenha sido observado, de forma abrangente, cientificamente, uma vez que não são muitos os trabalhos empíricos que tenham buscado tal intento.

Em síntese: a teoria sobre Controladoria não está consolidada, encontra-se ainda em desenvolvimento, conforme os vários aspectos apontados na caracterização da situação-problema desta pesquisa. O que existe é válido, porém carece de um processo de organização e sistematização.

Tendo em vista as discussões até aqui realizadas, deve-se alertar que não se trata de abandonar toda a doutrina sobre Controladoria já difundida, mas sim entendê-la através de um olhar mais crítico para, se necessário for, trazer-lhe alguma contribuição ou acrescentar alguma outra dimensão, um outro olhar, sempre pela via do questionamento crítico, como requer a ciência. Até porque, concorda-se plenamente com Anderson e Schmidt (1961, p. 2) quando afirmam: “A teoria foi criada pelo exame daquelas mesmas miríades de fatos práticos,

condições, e eventos, para os quais nós agora tentamos aplicar, a fim de fazer frente a nossas situações práticas do dia-a-dia.” Nesse mesmo sentido, são válidas as palavras de Demo (2000, p. 49) ao expressarem que “É fundamental que toda teoria seja prática; caso contrário, sequer teoria é, porque não se refere a possibilidades reais.”

1.2.2 A necessidade de se conhecer a prática de Controladoria

Uma vez que se evidenciou que a Controladoria possui uma base teórica que se encontra em fase de desenvolvimento, tendo em vista o normativismo e a falta de consenso, busca-se, agora, entender a segunda inquietação referenciada. Assim, há de se recorrer, novamente, ao pensamento de Demo (2000, p. 22) quando adverte que não pode haver teoria maior que a prática, nem mesmo prática sem teoria, se a pesquisa desejar obter credibilidade pública. Na verdade, o casamento entre teoria e prática é o que importa, sem entrar no mérito da discussão de qual é maior. Em complemento, Lakatos e Marconi (1985, p. 114) afirmam que “[...] qualquer teoria deve ajustar-se aos fatos. Quando isso não ocorre, a teoria deve ser reformulada, ou então, rejeitada.”

De qualquer maneira, os argumentos de Demo (2000) e Lakatos e Marconi (1985) denotam que o problema da incipiência da doutrina sobre Controladoria, ora retratado, não deve ser trazido à tona sem a discussão de como está a sua prática. Dessa forma, a segunda inquietação, ou seja, a fragilidade da evidenciação da prática passa a ter seu espaço nesta discussão.

Ressalte-se entretanto que, ainda que se tenha criticado o predomínio normativo que tem imperado na pesquisa sobre Controladoria até o final do século XX, não se pode negar que neste início de século ela tem experimentado um paradigma de pesquisa, por assim dizer, diferenciado. Isso porque se encontram disponíveis estudos que buscam descrever a realidade, ao invés de limitarem-se a dizer como essa realidade deveria ser. Como exemplos, podem-se citar os trabalhos de Giongo e Nascimento (2005), Oliveira e Ponte (2005) e Calijuri *et al.* (2005). Porém, mesmo tendo sido o fenômeno Controladoria estudado sob diversas faces, como no caso das pesquisas ora citadas, entende-se que carece de especificações mais concretas das condições em que ocorre, ou como tal fenômeno pode ser influenciado por outras variáveis.

Nessa mesma linha de raciocínio encontra-se Frezatti (2004, p. 2), cujo argumento é de que “[...] os estudos empíricos, quanto à questão metodológica, na contabilidade gerencial estão ainda em um estágio em que existem muitas coisas para serem comprovadas de acordo com as regras aceitáveis do mundo acadêmico.” Concorde-se com as palavras de Frezatti (2004) por se entender que ilustram a situação-problema caracterizada, em especial porque os estudos empíricos enumerados anteriormente, por exemplo, furtam-se de análises mais aprofundadas, alicerçadas no rigor metodológico demandado pela academia.

Tal cenário, por si só, espelha que ainda há espaço para pesquisas empíricas sobre esse tema. Mesmo assim, lembra-se Anderson e Schmidt (1961, p. 11), para os quais, na prática, há falta de uniformidade na natureza e extensão das responsabilidades da Controladoria, e acontece, na maioria das empresas, em função das variações nas capacidades e interesses da equipe de executivos. Na verdade, pode-se ir além e pensar que essas variações podem ocorrer em função da visão cultural do país sobre o tema, em função do porte da empresa, do modelo de estrutura organizacional, do estágio de desenvolvimento gerencial, do modelo e estilo de gestão etc.

Nesse sentido, poder-se-ia questionar até que ponto não é uma característica necessária e até mesmo desejável que os arranjos da Controladoria tenham suas formas peculiares em função das particularidades de cada organização. Mesmo que se entenda que sim, ou seja, que contornos de Controladoria se dêem em função das características da organização que a recebe, considera-se que alguns princípios e pilares básicos devem nortear as funções dessa área. Por essa razão, este texto é construído sobre a premissa de que uma estrutura conceitual sobre Controladoria é fundamental.

Tendo em vista o que se disse até aqui, pode-se pensar num rol de inquietações a respeito do que se encontra no escopo da Controladoria. Por exemplo: seria ela responsável pela auditoria interna, pelo processo de formulação de estratégias, avaliação de desempenhos, *compliance*, governança ou somente, ou preponderantemente, pela Contabilidade Financeira, pela gestão de tributos? Só existe Controladoria enquanto unidade organizacional ou há uma área de estudos, um ramo do saber, com esse nome? Sobre esse último aspecto, inclusive, Carvalho (1995, p. 3), com o qual se concorda, assevera que “[...] observa-se a ausência de esforços para o esclarecimento de quais são os conceitos, princípios e corpo teórico que possui a Controladoria.”

Esse último conjunto de idéias remete novamente a Demo (2000, p. 9-10) quando discute que a razão de ser mais profunda da ciência é a capacidade de questionar e, sobretudo, de se questionar. O autor explica que “Nas ‘certezas’, o conhecimento aquietar-se, porque já não questiona adiante, enquanto na dúvida vive de questionar.” Concorde-se com as palavras de Demo (2000), e entende-se que nesse pensamento esta tese encontra fundamento, uma vez que os aspectos motivadores desta pesquisa são a inquietação de se saber o que está acontecendo, de fato, na Controladoria, bem como a necessidade de se sistematizar o conhecimento difundido sobre o assunto. Ademais, Kaplan (1975, p. 37) adverte que “Pretendendo-se que a ciência nos diga alguma coisa acerca do mundo ou que tenha interesse prático, ela deve conter, em algum ponto, elementos empíricos.” Mais adiante (1975, p. 315) complementa que, para que a teoria seja um retrato da realidade e para se chegar a uma teoria bem fundamentada, é preciso dedicar-se a descobrir como as coisas são.

Enfim, cabe ainda dizer que esta tese teve sua motivação num problema detectado por Carvalho (1995, p. 30-31), ao concluir a primeira parte da sua análise crítica da literatura:

Essas observações trazem à tona um fato já anunciado no início deste tópico, ou seja, as opiniões colhidas nas obras pesquisadas não permitem [sic] que se responda, de forma inequívoca, uma série de perguntas fundamentais para a compreensão do assunto, como, por exemplo: o que é a Controladoria e quais as teorias e princípios conformam o seu campo de conhecimentos? Qual a sua relação ou dependência das ciências que se preocupam, cada um a seu modo e sob seu prisma específico, com o processo de criação de riqueza pelos agentes econômicos (Economia, incluindo Finanças, Administração e Contabilidade)? O que delas importou e que contribuição nova trouxe à realidade prática das empresas e à evolução das pesquisas acadêmicas? Qual a missão do órgão Controladoria no seio das organizações empresariais? Quais suas funções? Etc. O assunto está a exigir uma pesquisa profunda para que as citadas questões e indefinições possam ser definitivamente esclarecidas. Como não se inclui no escopo deste trabalho empreendê-la, deixamos registrado o problema para ser explorado em pesquisas posteriores.

Em resumo, entende-se que este estudo contempla questões que visam a, justamente, questionar a plataforma teórica em que se assenta a Controladoria, bem como trazer-lhe proposições com base naquilo que se encontrar da visão da realidade, obtida por meio de pesquisa empírica. Dito de outra forma, significa que se constata a necessidade de se inventariar aquilo que está sendo feito no Brasil, pelas organizações, em termos de Controladoria.

Tendo em vista o cenário anteriormente contextualizado e considerando-se a importância em se explicitar claramente o problema de pesquisa, haja vista a assertiva de Mattar (1999, p. 58)

de que “A pesquisa científica é uma atividade voltada para a solução de problemas”, pode-se estabelecer que a problemática fundamental desta tese reside no seguinte:

- i) as evidências empíricas sobre o que tem sido feito, na prática, em termos de Controladoria no Brasil, são insuficientes para retratar a realidade de forma abrangente, ou seja, os resultados das pesquisas são muito específicos;
- ii) há diferenças entre os estudiosos de Controladoria no que se refere às suas funções e atribuições, sua missão, propósitos etc., ou seja, os autores divergem;
- iii) como decorrência dos dois itens anteriores, o arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria é incipiente ainda, não está consolidado; e
- iv) não se sabe até que ponto a realidade da Controladoria tem explicado tal arcabouço teórico, uma vez que, como já registrado, teoria e prática devem caminhar juntas.

Esquemáticamente, tem-se:

Ilustração 2 - Síntese do problema de pesquisa

Finalmente, é mister ressaltar que a situação, ora apresentada, é um problema de pesquisa porque, como explica sabiamente Kerlinger (1980, p. 3), “A ciência é um empreendimento preocupado exclusivamente com o conhecimento e a compreensão de fenômenos naturais.” Como, nesta tese, se está colocando a preocupação com o que tem acontecido com o

conhecimento na área de Controladoria, e o que tem sido feito desse fenômeno na prática, denota-se a inquietação em se querer fazer ciência e investigar esse problema com o devido rigor metodológico.

Vale igualmente ressaltar que, de acordo com as categorias de tipo/natureza de problema de pesquisa discutidas por Theóphilo (2004, p. 114-115), a problemática desta tese é de natureza empírico-conceitual, pois trata de questões relativas à plataforma teórica da Controladoria, além daquelas que se referem à falta de evidência empírica que a suporte.

1.3 Questões de pesquisa

No contexto do presente trabalho, uma vez delineada a caracterização da situação-problema que motiva esta tese, faz-se necessário enumerar as questões a serem investigadas, as quais norteiam o trabalho e ajudarão a elucidar a hipótese orientativa. Tais questões decorrem da situação-problema, como se explicou no início deste capítulo.

Ressalte-se que, como ensina Kerlinger (1980, p. 33), só podem ser considerados problemas científicos aqueles que puderem ser testados empiricamente. Esse é, também, o pensamento de Popper (1993, p. 50), uma vez que ele defende a idéia de que “[...] todo enunciado científico se mostre capaz de ser submetido a teste.” Esse fato está espelhado nas questões formuladas.

Uma questão geral e duas específicas compõem o estudo. A questão geral é:

Os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil?

As questões específicas são:

- 1) Considerando-se o atual estágio de desenvolvimento teórico da Controladoria, qual é a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria?
- 2) Quais são as principais práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil?

1.4 Hipótese da pesquisa

Preliminarmente, é necessário destacar que há enfoques diferentes para serem compreendidos o conceito e a função de uma hipótese. No entender de Triviños (1987, p.105), por exemplo, “A hipótese surge após a formulação do problema. A dificuldade está presente. Diante dela o investigador vislumbra *prováveis soluções*. A hipótese envolve uma possível verdade, um resultado provável. É uma verdade pré-estabelecida, intuída, com o apoio de uma teoria.”

Demo (2000, p. 161) também considera a hipótese como resposta ou solução ao problema ou questão que se quer resolver ao tratar o tema, ou seja, ela evidencia aonde se quer chegar, o que se pretende mostrar, descobrir, testar. O autor acrescenta ainda que a hipótese de trabalho “[...] acena com suspeita aberta, para dar conta de certo fenômeno, podendo, no percurso, ser confirmada a suspeita ou negada.” Por fim, o autor afirma que a “[...] hipótese é inventada para sugerir caminho e lançar luz sobre ele.”

Essa também é a concepção de Gil (2002, p. 31), visto que caracteriza hipótese como “[...] uma solução possível, mediante uma proposição, ou seja, uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa.” Mais adiante, o autor adiciona: “[...] a hipótese é a proposição testável que pode vir a ser a solução do problema.” Destaque-se que Richardson (1999, p. 27) e Salomon (1999, p. 217) também entendem hipótese por essa perspectiva.

Por outro lado, Kerlinger (1980, p.38) explica que “Uma hipótese é um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis”, isto é, são “[...] sentenças declarativas e relacionam de alguma forma variáveis a variáveis.”

Já Lakatos e Marconi (1992, p. 104) parecem compilar a visão de Triviños (1987), Demo (2000), Gil (2002) e Kerlinger (1980), uma vez que consideram a hipótese uma resposta provável, suposta e provisória, bem como o “[...] enunciado geral de relações entre, pelo menos, duas variáveis.” Portanto, considerando-se os enfoques apresentados, deduz-se que uma hipótese pode ser compreendida sob duas perspectivas:

- i) provável resposta ou solução ao problema de pesquisa e

ii) enunciado de relacionamento entre variáveis.

Não obstante, Theóphilo (2004, p. 20) explica que “Há certo consenso entre os autores no sentido de que as hipóteses são exigidas apenas para os estudos que visam identificar relações causais entre variáveis.” O autor também afirma que “[...] os demais tipos de trabalhos, devido à sua natureza, prescindem da enunciação de respostas provisórias para as questões neles levantadas.” Entende-se que esta tese se enquadra nesse último tipo de estudo enumerado por Theóphilo (2004), posto que não visa à identificação de relação causal entre variáveis.

Ressalte-se que Kerlinger (1980, p. 57) adverte que, se porventura, não for possível identificar relação entre variáveis no problema, “Um estudo pode tentar apenas descobrir as características de determinada população ou amostra. [...] Pouca ou nenhuma tentativa se fará para relacionar as variáveis entre si. Tal trabalho é legítimo e muitas vezes importante.” Concorde-se, parcialmente, com o autor porque se entende que a expressão “apenas” não está bem empregada, visto que ela pode dar a impressão de que o estudo a que o autor se refere é irrelevante, o que não é o caso. À exceção do “apenas”, esse aspecto abordado por Kerlinger (1980) foi o adotado nesta tese.

Mesmo concordando-se com Theóphilo (2004) e Kerlinger (1980), optou-se por enunciar uma hipótese de pesquisa para este trabalho, que se enquadra na primeira das duas perspectivas anteriormente descritas. Logo, isso significa que a hipótese desta pesquisa está pautada na perspectiva de “[...] uma proposição, com sentido de conjectura, de suposição, de antecipação de respostas para um problema, que deve ser aceita ou rejeitada pelos resultados da pesquisa.” (HOLANDA *apud* THEÓPHILO, 2004, p. 20).

No que se relaciona à cientificidade da hipótese, Kerlinger (1980, p. 41) argumenta que, para que as hipóteses sejam cientificamente úteis, “[...] elas precisam ser testáveis, ou no mínimo, conter implicações para teste.” Ainda segundo o autor, “Uma hipótese não testável não tem utilidade científica.”

Vale mencionar a proposição de Mattar (1999, p. 50), quando destaca que o conhecimento científico estabelece hipóteses explicativas sobre fenômenos e fatos observados, hipóteses estas que podem ser verificadas por meio de experimentações e ter seus enunciados aceitos ou

rejeitados. O autor adverte ainda que, somente após essa verificação, as hipóteses “[...] poderão ser consideradas pertencentes ao âmbito da ciência.” Portanto, por concordar-se com as palavras de Kerlinger (1980) e Mattar (1999), admitiu-se que o estabelecimento de hipóteses e sua posterior verificação conferem a esta tese o *status* de conhecimento científico.

Assim sendo, a hipótese a ser testada e, conseqüentemente, aceita ou refutada, está enunciada a seguir. Cabe reforçar que esta hipótese representa uma provável solução ao problema de pesquisa; portanto é a resposta provisória da questão geral estabelecida na seção 1.3.

Hipótese: Os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil.

Ante a hipótese estabelecida, deve-se considerar que, caso seja refutada, significa que as práticas de Controladoria presentes nas empresas pesquisadas são significativamente diferentes daquelas constantes na Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Isso traz como conseqüência a necessidade de entender se é possível, ou não, existir, no contexto desse tema, relação entre teoria e prática. Ademais, isso também sugeriria a opção de pesquisas futuras para se tentar explicar por que estrutura conceitual e *práxis* são divergentes. É salutar destacar que as diferenças podem não ser absolutas.

Por outro lado, se a pesquisa conduzir à aceitação da hipótese, significa que há aderência, ou seja, o que as empresas pesquisadas estão praticando em termos de Controladoria está refletido na ECBC. Nesse caso, a conseqüência é a identificação da consistência do arcabouço teórico em que se assentam os conhecimentos sobre Controladoria, o que ajudará a consolidar esta área de estudos como ciência.

1.5 Objetivos da pesquisa

Tendo-se em conta a situação-problema objeto de estudo caracterizada, as questões de pesquisa propostas, bem como a hipótese formulada, optou-se por dividir os objetivos desta pesquisa em geral e específicos, de forma que conduzam à obtenção de respostas às perguntas formuladas e auxiliem na aceitação ou rejeição da hipótese. Nesse sentido, a concepção de

objetivos que aqui se está usando é a de que eles indicam o resultado que se pretende atingir ao final da pesquisa.

Cabe salientar que a divisão dos objetivos do trabalho em geral e específicos teve como embasamento as discussões de Lakatos e Marconi (1992) e Gil (2002). De acordo com esse último (2002, p. 111), “Os objetivos gerais são pontos de partida, indicam uma direção a seguir, mas, na maioria dos casos, não possibilitam que se parta para a investigação. Logo, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados. Daí surgem os objetivos específicos da pesquisa.”

Lakatos e Marconi (1992, p. 102), no entanto, argumentam que o objetivo geral de um trabalho científico “Está ligado a uma visão global e abrangente do tema. Relaciona-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenômenos e eventos, quer das idéias estudadas. Vincula-se diretamente à própria significação da tese proposta pelo projeto.”

Sobre os objetivos específicos, Lakatos e Marconi (1992, p. 102) explicam que “Apresentam caráter mais concreto. Têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares.” Já a posição de Gil (2002, p. 112), mais taxativa, é a de que os objetivos específicos indicam exatamente os dados que se pretende obter. Portanto, infere-se que os objetivos desta tese estão pautados nessas características dos autores citados.

1.5.1 Objetivo geral

Verificar se, e em que medida, os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil.

1.5.2 Objetivos específicos

- 1) Sistematizar o conhecimento teórico sobre Controladoria numa estrutura teórica denominada Estrutura Conceitual Básica de Controladoria.
- 2) Investigar a realidade das práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil.

Ainda sobre os objetivos, Demo (2000, p. 14) discute que um dos problemas de uma tese de pós-graduação é que, se o objeto não for bem definido, ela não será aceita. Nesse sentido, aqui se procura dedicar cuidados em apresentar uma definição para o objeto de estudo desta tese, quais sejam, a estrutura conceitual da Controladoria, bem como as práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil.

No que se refere à estrutura conceitual, buscou-se enxergar o tema Controladoria de uma perspectiva teórica, sem preocupar-se, num primeiro momento, sobre como tal estrutura se comportaria na prática. Nesse sentido, tratou-se da área do conhecimento que recebe esse nome e não da unidade organizacional Controladoria.

Quanto ao segundo objeto de estudo, o que se está considerando, aqui, como práticas de Controladoria, é a forma como as organizações estruturam sua área de Controladoria, envolvendo: localização no organograma, perfil do responsável pela área, missão, subdivisões, atividades e funções, se é órgão de linha ou *staff*. Todavia, nem sempre há uma área organizacional que recebe o nome de Controladoria. Em razão disso, o objeto de estudo desta pesquisa não se restringe à unidade organizacional Controladoria, mas a extrapola, caso não exista nas empresas pesquisadas uma área organizacional específica com essa denominação. A título de ilustração, alguns nomes correlatos que foram encontrados são: Diretoria (ou Gerência, ou Superintendência) de Planejamento e Controle, Diretoria (ou Gerência, ou Superintendência) de Controle, Diretoria (ou Gerência ou Superintendência) Financeira, Contabilidade Gerencial.

Ademais, salienta-se que, a rigor, atividades de Controladoria encontram-se disseminadas por toda a organização (*Controllershship Function Deploiment* – CFD), como, por exemplo, no Almoxarifado, em Contas a Receber, na Produção (Controladoria de Planta), no Comercial (Controladoria de Marketing) etc.

1.6 Justificativas da pesquisa

Todo trabalho de pesquisa científica precisa evidenciar as razões que justifiquem sua realização. Lakatos e Marconi (1992, p. 103) definem justificativa como uma “[...] exposição

sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa”, além de ser o elemento que contribui mais diretamente para a aceitação da pesquisa. Por concordar-se com as palavras de Lakatos e Marconi (1992), este tópico dedica-se a apresentar as razões que justificam esta tese.

A primeira justificativa tem a ver com a plataforma teórica que se pretende construir com este trabalho. Como afirmado na caracterização do problema, o arcabouço teórico da Controladoria carece de algum nível de sistematização, face ao seu atual estágio de desenvolvimento. Dessa forma, crê-se que, ao discutir criticamente a teoria, da forma como se encontra, à luz do que vem ocorrendo na prática, poder-se-á ajudar a reduzir a incipiência desse arcabouço teórico. Nesse sentido, são válidas as palavras de Colby (1960) e Frenkel-Brunswik (1954) (*apud* KAPLAN, 1975, p. 82):

O real começo da atividade científica consiste, antes, em descrever fenômenos, passando a agrupá-los, classificá-los e correlacioná-los. [...] Só depois de uma investigação mais aprofundada do campo de interesse, é que nos habilitamos a formular, com clareza crescente, os conceitos científicos que lhe servem de base, e nos habilitamos a modificar esses conceitos de modo a torná-los amplamente aplicáveis e, ao mesmo tempo, logicamente coerentes.

Como forma de validar essa primeira justificativa, recorre-se a Demo (2000, p. 49), quando afirma que “A teoria precisa, pois, admitir necessariamente o choque com a realidade, não só para validar-se relativamente, mas, sobretudo, para poder continuar aberta à inovação.” Portanto, uma teoria precisa ser comprovada empiricamente. Assim, uma vez que se sistematize a ECBC, ela precisa ser colocada à prova; logo esta tese se justifica na medida em que busca contribuir para isso, como se verá no próximo tópico.

Uma segunda acepção de justificativa diz respeito à apresentação do estágio de desenvolvimento do tema, bem como à forma de apresentar tal estágio. Sobre isso, Parra Filho e Santos (2000, p. 61) explicam: “Tendo-se em vista a necessidade de provar a contribuição da pesquisa para o avanço do conhecimento, torna-se necessária a demonstração do estágio atual do tema.” Entretanto, não se pode apenas dizer que o conhecimento está exposto dessa ou daquela maneira. É mister que o estágio atual seja evidenciado no intento de se atribuir algo de novo.

Para tanto, é pertinente lembrar novamente Demo (2000, p. 10):

Se olharmos bem a dialética questionadora do conhecimento, temos de aceitar que conhecimento crítico é sempre, pelo menos em algum sentido, novo, já que o questionamento acrescenta-lhe alguma dimensão, algum olhar, alguma preocupação que antes não existia ainda.

Portanto, esta tese se justifica pela necessidade de dar alguma organização ao arcabouço teórico da Controladoria, por meio de um novo olhar, uma nova dimensão, qual seja, através da organização de uma ECBC, à luz de sua existência na realidade das organizações pesquisadas.

Num terceiro aspecto tem-se que, após uma vasta análise da literatura sobre Controladoria, verificou-se que (1) há um conjunto de obras referentes ao assunto em número suficiente para o estudo global da Controladoria, mas que (2) é reduzido o número de trabalhos que contemplem uma visão, que vá além do Estudo de Caso, do que tem sido feito com essa área do conhecimento nas empresas que atuam no Brasil. Portanto, não há, no Brasil, um estudo que dê respostas adequadas às questões de pesquisa aqui formuladas. Nesse sentido, dada a escassez de estudos empíricos sobre o assunto, deduz-se que esta investigação se justifica na medida em que gera elementos para que se possa entender o *status quo* da Controladoria nas 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil, o que é benéfico em termos acadêmicos e em termos empresariais, demonstrando, então, a originalidade do estudo.

Nessa linha de raciocínio podem-se visualizar, portanto, dois tipos de justificativas: a acadêmica e a empresarial. A acadêmica, no sentido de oferecer uma plataforma teórica devidamente sistematizada, que possa ser criticada e melhorada pelos pesquisadores interessados em discutir a Controladoria e, com isso, se possa alcançar, quem sabe, uma Teoria da Controladoria que seja consistente com a realidade.

Já a justificativa deste trabalho, no aspecto gerencial ou empresarial, diz respeito à contribuição que o meio acadêmico pode oferecer ao ambiente empresarial, ao procurar apresentar um retrato do que tem sido feito na realidade que compreende o recorte da pesquisa, permitindo às organizações, dessa forma, conhecerem a realidade do mundo à sua volta e não somente o seu horizonte em particular. Isso significa que o trabalho vai ajudar as entidades que o desejarem a tomar conhecimento das práticas de Controladoria prevalecentes em outras organizações.

Num quarto plano, ante o atual e, por assim dizer, complexo contexto em que estão inseridas as empresas do mundo todo, não se pode negar que uma gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial eficaz é um fator determinante do sucesso das entidades empresariais. Nessa direção, se um suporte adequado não estiver subjacente a esse processo de gestão, tal eficácia pode não ser alcançada. Portanto, as práticas de Controladoria constituem um objeto que merece ser investigado cientificamente em função de sua importância nas entidades.

Acrescente-se a esse cenário o fato de se estar vivendo, nas últimas décadas, a era da informação, do conhecimento e da tecnologia. Logo, é, igualmente, a era da Controladoria! Ademais, o estudo tem sua justificativa acentuada em função da disponibilidade das empresas que compõem o universo desta tese em participar da pesquisa de campo.

Esses aspectos, em conjunto, são suficientes para justificar a relevância deste estudo. De forma complementar, em se tratando das contribuições esperadas, considera-se que as principais estão bastante pautadas pelo aspecto científico e serão detalhadas na sequência.

1.7 Contribuição da pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 103), “[...] as contribuições teóricas que a pesquisa pode trazer [...]” são: confirmação geral; confirmação na sociedade particular em que se insere a pesquisa; especificação para casos particulares; clarificação da teoria; resolução de pontos obscuros etc. No que compete a este estudo, considera-se que há três dimensões de contribuição que contemplam os aspectos enumerados por Lakatos e Marconi (1992), a saber: as contribuições relativas ao que se faz na prática; aquelas provenientes da plataforma teórica que se pretende explorar; e as decorrentes da consolidação da Controladoria como ciência. Cada uma dessas dimensões será detalhada a seguir.

Em primeiro lugar, é preciso considerar que a Ciência Contábil como um todo, mas de forma especial no Brasil, vem passando por um processo de busca e validação empírica de suas proposições. Isso posto, ante ao estreito relacionamento entre aquela e a Controladoria, levando-se em conta que a presente pesquisa usará uma abordagem empirista para examinar uma parte da realidade da Controladoria no Brasil, se estará oferecendo uma contribuição, na forma de uma plataforma teórica (ECBC), para construir uma Teoria Positiva de

Controladoria, ou seja, uma teoria que possa efetivamente explicar o mundo real, que seja consistente com a realidade.

Isso significa que o produto da pesquisa visa a contribuir para clarificar (ou, se for o caso, acrescentar ao) o arcabouço teórico existente, através de um processo de sistematização. Assim, uma das contribuições pretendidas é que, a partir deste estudo, se possa produzir teoria que seja útil a quem deseja fazer ciência, mais especificamente na parte da ciência que trata da Controladoria.

Numa outra perspectiva, avalia-se que esta tese, além de um exercício científico formal, tem sua contribuição, também, por sua relevância em termos sociais, pois trata de interesse comum às empresas, e até mesmo às instituições públicas. A segunda contribuição, portanto, está no fato de que, com o produto gerado por este trabalho, as organizações que desejarem implementar, rever, analisar ou reestruturar sua Controladoria poderão saber o que tem sido feito em outras empresas que operam no Brasil, bem como conhecer a base conceitual. Disso decorre, então, que há uma contribuição no sentido de fazer especificações para casos particulares e que se está oferecendo contribuição à sociedade/comunidade, como recomendam Lakatos e Marconi (1992).

Outra contribuição trata da explicação da realidade, aqui recortada, para o mundo. Ao se considerar que as organizações pesquisadas fazem negócios mundialmente, a relevância desta tese foge ao escopo geográfico do Brasil. Isso se constata no fato de que, embora a pesquisa empírica verse somente sobre as empresas que atuam no Brasil, no tocante à utilização dos achados, entidades de outros países poderão ter interesse em saber como as organizações que operam no Brasil tratam as questões relativas à Controladoria. Deste modo, isso pode ajudar a entender o grau de organização das práticas de Controladoria.

Pode-se pensar, igualmente, na importância que este trabalho possui para permitir conhecer o atual estágio de desenvolvimento da Controladoria no Brasil, considerado o escopo definido. Ainda que algumas pesquisas estejam sendo desenvolvidas, elas têm sido criticadas por fazerem uso de abordagens metodológicas normativas (proposição de modelos, por exemplo) ou de Estudo de Caso, o que deixa o foco de estudo com abrangência limitada. Deve-se ressaltar, no entanto, que isso acontece, conforme explica Frezatti (2005, p. 10), pelo histórico recente das pesquisas em função das “[...] poucas décadas de desenvolvimento, o que, em

termos de massa crítica, é muito pouco.” Portanto, o inventário teórico e prático que aqui se apresenta contribuirá para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da Controladoria no Brasil.

Finalmente, desde as décadas de 1960 e 1970, vários textos elucidam a mudança de ênfase nas funções do *controller* e de sua importância na estrutura hierárquica das organizações. Entretanto, é importante compreender os motivos que têm levado a isso e, para tanto, conhecer o *status quo* é fundamental. Alguns textos, como será demonstrado no decorrer do trabalho, dão conta de que, nas últimas décadas, a área de Controladoria passou a ter uma posição de influência e importância consideráveis na organização, passando a disponibilizar informações úteis para a condução dos negócios empresariais, bem como participando do processo de tomada de decisões. Mas, será mesmo que a Controladoria tem feito isso? Este trabalho busca contribuir para esclarecer inquietações dessa ordem.

Enfim, tendo como base todo esse arrazoado em que se delineiam as dimensões de contribuição desta pesquisa, não se pode deixar de sintetizar que sua maior contribuição está em desenvolver um exercício científico formal, visando organizar e sistematizar uma estrutura empírico-teórica que ajude a consolidar a Controladoria como ciência.

1.8 Delimitação do estudo

Uma tarefa essencial na construção de um trabalho científico é estabelecer o conjunto de delimitações que definem escopo (enfoque), alcance (extensão), abrangência (profundidade), tipo de abordagem e horizonte do estudo. De acordo com Pereira (1999, p. 32), “A delimitação de objeto diz respeito à finalidade do estudo e estabelece o que é estudado com circunscrição de espaço (unidade de observação) e tempo (intervalo ou unidade).”

Lakatos e Marconi (1992, p. 45), ao discorrerem sobre a delimitação da pesquisa, advertem que “É necessário evitar a eleição de temas muito amplos que ou são inviáveis como objeto de pesquisa aprofundada ou conduzem a divagações, discussões intermináveis, repetições de lugares-comuns ou descobertas já superadas.” Nesse particular, faz sentido, então, o seguinte princípio fundamental referente à amplitude da tese, enunciado por Eco (2001, p. 10): “[...] quanto mais se restringe o campo, melhor e com mais segurança se trabalha.”

Martins e Lintz (2000, p. 37) afirmam:

A importância de determinar o âmbito da pesquisa e estabelecer os contornos do estudo decorre do fato de que nunca será possível explorar todos os ângulos do fenômeno. A seleção de aspectos mais relevantes e a determinação do **recorte** é, pois, crucial para atingirmos os propósitos do estudo e chegarmos a uma compreensão mais completa sobre a situação estudada. (grifo do original).

Por concordar-se com as palavras de Eco (2001) e Martins e Lintz (2000), e para não se correr o risco de cair nas armadilhas descritas por Lakatos e Marconi (1992), este tópico enumera o conjunto de delimitações que tem por objetivo estabelecer os limites de abrangência do estudo. Destarte, considerando-se que esta pesquisa busca ser profunda e focada, as delimitações necessárias envolvem dimensões conceituais, de escopo, temporais, geográficas e de porte.

No que concerne à delimitação conceitual, o trabalho está estruturado de forma a contemplar três diferentes dimensões ou perspectivas de Controladoria: aspectos conceituais propriamente ditos (o que é Controladoria), aspectos procedimentais (quais são as suas atividades e funções) e aspectos organizacionais (como se aplica nas organizações). O detalhamento dessas perspectivas é apresentado no início do Capítulo 4.

Ressalve-se, no entanto, que se optou por não se estudar uma única face da Controladoria, como, por exemplo, somente a conceitual, ou somente suas atividades e funções. Julgou-se que, para os propósitos estabelecidos, estudar diversos aspectos da Controladoria seria fundamental para dar-lhe consistência. Essa posição adotada nesta tese encontra respaldo nas palavras de Demo (2000, p. 13), quando adverte que “De uma parte, para ‘ver` melhor, é mister simplificar, olhar só para um ponto, de preferência o ponto central. De outra, qualquer fenômeno reduzido a seu ponto central pode estar mais descaracterizado do que desvendado.”

É digno de nota que, conforme explicam Mosimann e Fisch (1999, p. 117), nem todas as entidades têm uma unidade organizacional denominada Controladoria. No entanto, como ramo do conhecimento, ela sempre existirá. Segundo os autores, “A Controladoria como ramo do conhecimento deve estar disseminada em todas as áreas da empresa e deve atuar em todas as fases do processo de gestão.” Nesse sentido, toda a pesquisa foi desenvolvida dentro dos limites de uma estrutura conceitual que busca enxergar como as atividades e funções de

Controladoria se manifestam numa organização, independente de serem ou não, tais funções, desempenhadas por uma unidade organizacional chamada de Controladoria.

Ainda sobre a questão da delimitação conceitual, é salutar dizer que não se entrou no mérito dos instrumentos (artefatos) utilizados pela Controladoria para desempenhar suas atividades e funções. De outra forma, significa que a preocupação não é estudar se, por exemplo, a Controladoria utiliza o *Activity Based Costing* ou o conceito de Margem de Contribuição, se trabalha com Orçamento Base Zero ou Orçamento Variável. O que importa aqui é entender quais atividades e funções são desempenhadas pela Controladoria, na prática, e não com quais recursos a organização desenvolve suas atividades. Ademais, há o fato de trabalhos recentes terem investigado essa questão dos artefatos, como, por exemplo, o de Souza (2001), Frezatti (2006a) e o de Soutes (2006). Em síntese: somente na ECBC esses elementos foram considerados.

Também não se abordaram questões relativas às dificuldades que a área Controladoria enfrenta ao exercer suas funções. Essa postura, assim como a descrita no parágrafo anterior, foi adotada por entender que, para tratar desses itens, seria necessária outra pesquisa de dimensões semelhantes a esta.

Por outra via, em se tratando da delimitação de escopo, cabe salientar que a literatura contempla a Controladoria, conceitualmente, sob a abordagem de ramo do conhecimento e sob a abordagem de unidade administrativa de uma entidade. Neste trabalho, as duas abordagens estão sendo consideradas e pesquisadas. Deve-se lembrar, entretanto, como foi dito antes, que a pesquisa empírica analisou as atividades e funções de Controladoria, mesmo que isso extrapolasse a unidade administrativa denominada Controladoria, ou similar, sendo que o instrumento de coleta de dados foi construído de forma a permitir identificar possíveis situações em que a função Controladoria é disseminada pela empresa toda. Como decorrência, a pesquisa revela os vários nomes que se encontram nas organizações para a área responsável pelo desempenho das atividades e funções de Controladoria.

Ainda no que diz respeito a essa delimitação, deve-se esclarecer que não está no escopo do trabalho relatar a evolução histórica da Controladoria, como fizeram, em parte de suas obras, Ricardino (2005) e Johnson e Kaplan (1987), dentre outros. Também não se adentrou na discussão que versa sobre a questão de ser a Controladoria ciência ou não. Além disso, deve-

se reiterar que a pesquisa analisou a produção científica em Controladoria não para verificar as características dessa produção (quanto se produziu, tipo de pesquisa, em que ano etc.), mas tão somente para encontrar os pontos consensuais e não-consensuais existentes em tal contexto, com a finalidade de encontrar fundamentos para a sistematização da ECBC.

Ainda uma outra delimitação é que este trabalho não apresenta um modelo de Controladoria que seja recomendado às empresas (visão normativa), mas tão somente retrata e analisa o que está sendo feito. Mesmo no que se refere à ECBC, ela não é um modelo, mas uma sistematização sobre o que compreende a Controladoria, do ponto de vista doutrinário.

Considerando-se a necessidade de delimitar o universo da pesquisa, para que ela pudesse atingir plenamente seus objetivos, as delimitações geográfica, temporal e de porte tratam da constituição da população que constitui a pesquisa de campo. Tal população é formada pelas 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil, de acordo com o *ranking* da edição Melhores e Maiores da Revista Exame, publicada em julho de 2005, com dados relativos a 2004.

Tendo em vista a população estabelecida, a delimitação geográfica abrange, então, organizações instaladas no Brasil, independentemente da nacionalidade do capital e do setor de atividade. Isso é necessário diante da possibilidade de ir até as empresas para coletar os dados, uma vez que todas elas possuem órgãos administrativos no Brasil.

A delimitação temporal considera que as empresas pesquisadas estavam no *ranking* publicado em 2005, como já se disse. Todavia, a coleta de dados deu-se durante o ano de 2006. A pesquisa como um todo, entretanto, foi realizada durante os anos de 2005 e 2006.

Em termos de delimitação de porte, todas as empresas pesquisadas são de grande dimensão e, para efeitos deste trabalho, está se considerando como empresas de grande porte aquelas que possuem faturamento (ROB – Receita Operacional Bruta) anual, referente ao ano de 2004, superior a sessenta milhões de reais, critério esse adotado pelo BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.

Esclareça-se que não se trabalhou com empresas de pequeno porte porque, conforme explica Tung (1993, p. 33), “Por motivos óbvios, as pequenas empresas não apresentam divisão de

trabalho nem condição para criar controladoria. A empresa pode ser dirigida e controlada pela mesma pessoa.” Também não foram incluídas no universo de pesquisa as empresas de porte médio por inferir-se que, no escopo da investigação pretendida, as mais complexas práticas de Controladoria são desenvolvidas nas maiores empresas. Em suma: é nas grandes empresas que se podem encontrar as funções de Controladoria formalmente constituídas, estejam elas ou não sob responsabilidade de uma unidade organizacional intitulada Controladoria. Isso enseja, então, que os resultados encontrados neste estudo são válidos para o conjunto de organizações pesquisadas.

Finalmente, ressalte-se que não se entrou no campo da Controladoria de organizações públicas nem do terceiro setor por acreditar-se que essas possuem características diferenciadas de operação, o que mereceria uma pesquisa específica para esse contexto.

1.9 Limitações do estudo

As limitações do estudo correspondem aos cuidados que devem ser observados ao se fazer uso dos achados desta pesquisa, uma vez que, como adverte Demo (2000, p. 13), “[...] é fundamental definir bem, mas saber que toda definição bem feita é aquela que reconhece seus limites e incongruências.” Nesse mesmo sentido, concorda-se com a afirmação de Kerlinger (1980, p. 8) de que “[...] nossa compreensão de um fenômeno é sempre incompleta, parcial e probabilística.” Portanto, há de se ter cuidado quando da utilização dos resultados deste estudo.

Uma primeira limitação refere-se ao fato de que nem todas as empresas brasileiras foram pesquisadas. Assim, ainda que a população do estudo seja relevante, os resultados retratam a realidade circunscrita a essa população, não se podendo inferir para as demais empresas que operam no Brasil.

Outra limitação da pesquisa está relacionada ao tempo para sua realização. Algumas empresas, ainda que tenham sido contatadas com antecedência, não tiveram tempo hábil para participar da pesquisa, face às suas atividades internas.

1.10 Por que este estudo é uma tese?

São vários os fatores que ajudam a evidenciar quando determinado estudo constitui-se, de fato, em uma tese. Dentre eles, podem-se citar: profundidade, contribuição para a teoria, originalidade, importância e rigor científico. Neste tópico, dedicam-se algumas linhas para evidenciar quais fatores fazem desta pesquisa uma tese. O primeiro deles diz respeito à profundidade com que o tema foi tratado. Para tanto, utiliza-se o pensamento de Demo (2000, p. 28), que elucida esse aspecto:

[...] não esperamos que, numa tese, seja “construído” conhecimento novo, pelo menos como regra; basta demonstrarmos capacidade de interpretação própria; entretanto, isso já exige que os autores e teorias não sejam apenas “revisados”, como costumamos dizer; espera-se que sejam desconstruídos literalmente, analisados a fundo, confrontados com rigor, para que, a partir daí, seja possível alguma formulação própria; não podemos passar ao lado, por cima, mas por dentro das teorias e autores.

Considerando-se que um dos propósitos deste estudo é, a partir de uma análise crítica, ir a fundo aos pontos consensuais e não-consensuais da literatura sobre Controladoria e, como decorrência disso, sistematizar uma estrutura conceitual sobre o tema, que seja robusta, pondera-se que estão sendo abrangidos os aspectos relacionados por Demo (2000) para que este trabalho possa ser considerado uma tese.

Numa linha bastante próxima, está a questão da contribuição teórica como critério para se conceder a esta pesquisa o *status* de tese. Beuren, falando sobre a contribuição teórica do trabalho de investigação, explica que “Se apenas forem percebidas contribuições práticas para a empresa, certamente consubstancia-se em uma consultoria e não em uma pesquisa científica.” (in BEUREN, 2003, p. 46).

A considerar que um dos propósitos desta tese é identificar elementos para a organização da ECBC, procurou-se fazer o que propõe Eco (2001, p. 2), ou seja, “[...] uma reorganização e releitura de estudos precedentes que conduzem à maturação e sistematização das idéias que se encontravam dispersas em outros textos”, nesse caso de Controladoria. Portanto, ao se contribuir para o avanço da teoria, especialmente no que corresponde à construção de uma estrutura empírico-teórica que ajude a consolidar a Controladoria como uma teoria, está-se contemplando os aspectos que Beuren (2003) e Eco (2001) ressaltam como científicos.

O terceiro fator para se dizer que esta pesquisa é uma tese trata da questão do ineditismo, da originalidade, ou, por assim dizer, do conhecimento novo. Sobre isso, Eco (2001, p.2) discute alguns argumentos que concedem à tese o caráter de originalidade. Dentre eles, os que mais se encontram refletidos nos propósitos desta pesquisa são: a capacidade do pesquisador fazer avançar a disciplina a que se dedica; conhecer a fundo o quanto foi dito sobre o mesmo tema pelos demais estudiosos e descobrir algo novo sobre o assunto.

Frise-se que Marconi e Lakatos (1999, p. 234) também chamam a atenção para a questão do avanço da pesquisa sobre o assunto como elemento importante para se reconhecer uma tese. De acordo com aquelas autoras, a tese “É uma monografia científica, escrita, original, sobre um tema específico, cuja contribuição amplia os conhecimentos do tema escolhido. Representa, portanto, um avanço na área científica em que se situa.”

Quanto à originalidade, Martins e Lintz (2000, p. 24) expressam, dentre outras coisas, que o tema é original “[...] se há possibilidades de encontrar **novos resultados** ainda não disseminados no ambiente científico-profissional.” Mais adiante, complementam: “O original, em síntese, é a **leitura** do aluno-autor sobre o tema pesquisado. É evidenciado pelo valor da reconstrução **racional e lógica** do tema escolhido.” (grifo do original).

Diante dos argumentos dos autores supracitados, a originalidade deste trabalho está nos novos resultados evidenciados, posto que, como se disse, não há estudos que mostrem as práticas de Controladoria na dimensão a que este se propõe. Assim, entende-se que a análise crítica do que se tem escrito sobre o tema, em consonância com a observação empírica, permitiram a organização da estrutura empírico-conceitual da Controladoria, configurada como uma forma diferente de olhar para esse tema, o que, espera-se, denota o avanço da área científica. Esses aspectos evidenciam o ineditismo desta tese. Deseja-se, igualmente, que o conhecimento novo, verificado pelos achados da pesquisa, contribua para o avanço do arcabouço teórico da Controladoria, o que indicará que a originalidade está configurada nesta tese.

Na mesma linha de raciocínio, Theóphilo (2004, p. 22) argumenta que “A originalidade objetivada baseia-se no propósito de realizar um trabalho que represente real interesse para outros estudiosos da área, por apresentar algo novo sobre o assunto.” De forma semelhante, a visão de Eco (2001, p. 21-25) é a de que o estudo deve ser útil aos demais. Isso será notório se os trabalhos que surgirem de agora em diante levarem em conta esta tese, ou seja, a

importância científica mede-se pelo grau de indispensabilidade que a contribuição estabelece. Entende-se que este trabalho também contempla tal propósito, visto que outros pesquisadores poderão fazer uso dele para, por exemplo, realizar pesquisas que possam trazer visão complementar, ou, quem sabe, nova visão sobre o que aqui se está discutindo.

Na concepção de Castro (1978, p. 55), por outro lado, uma tese é considerada original quando seus resultados têm o potencial de surpreender e não, necessariamente, a questão do assunto já ter sido tratado ou não. Essa posição é corroborada por Salomon (1999, p. 255), uma vez que o autor discorda de que a originalidade esteja ligada à novidade ou à singularidade. Para ele, trata-se de retorno à origem, à essência e à verdade. Os argumentos do autor são: a ciência é um processo cumulativo e a revisão é uma constante; a atualização é importante (relevância contemporânea); modo novo de abordar um assunto já tratado. Esse aspecto, igualmente espera-se, evidencia que esta pesquisa é uma tese, pois traz à tona as dimensões invisíveis, incógnitas, ignoradas, múltiplas e complexas da Controladoria, seja enquanto ramo do conhecimento, seja enquanto unidade administrativa.

O quarto fator para a consideração desta pesquisa como tese refere-se à sua importância. Sobre isso, Castro (1978, p. 56) explica que o tema é importante “[...] quando está de alguma forma ligado a uma questão crucial que polariza ou afeta um segmento substancial da sociedade” ou “[...] se está ligado a uma questão teórica que merece atenção continuada na literatura especializada”. Ora, ao se pensar que o conhecimento sobre Controladoria não é algo consolidado, ou seja, a plataforma teórica encontra-se em desenvolvimento, conforme explanado na caracterização do problema, então esta pesquisa é uma tese também sob esse ponto de vista, haja vista dedicar-se a um tema que merece atenção continuada, que está em busca de uma teoria consolidada.

De outro lado, para que uma pesquisa seja uma tese ela precisa cumprir a exigência do rigor científico. Esse é o quinto aspecto. De acordo com Salomon (1999, p. 268), “[...] a tese doutoral revela sua cientificidade pelo uso correto do método científico.” O autor complementa que os elementos constituidores do método científico são: “[...] ser um processo de procura (de solução de problemas formulados) e de comprovação da validade da verdade e da consistência da solução alcançada.”

No caso deste estudo, não se tratou apenas de apresentar a realidade, mas houve que se fazer isso levando-se em conta todo um conjunto de procedimentos metodológico-científicos que permitiram classificar tal trabalho como tese. Esse argumento da cientificidade encontra respaldo nas palavras de Lakatos e Marconi (1992, p. 43):

Pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos.

Ainda no que tange ao rigor científico, Eco (2001, p. 21-25) adverte que o estudo deve fornecer elementos para a verificação e a contestação das hipóteses apresentadas e, portanto, para uma continuidade pública. São exemplos para comprovar a presença desse critério na presente pesquisa o esforço despendido para descrever como se procedeu no trabalho e os critérios adotados, tais como: a hipótese, as provas e os procedimentos de confirmação e contestação.

Finalmente, um outro aspecto que qualifica este trabalho como tese pode ser encontrado em Theóphilo (2004, p. 83) quando articula que “A tese não é destinada a ensinar; o momento é de desafiar e alargar o conhecimento, não de congelá-lo.” Concorde-se com as palavras de Theóphilo (2004), por entender que esta tese visa a contribuir não só para a difusão do conhecimento já produzido, mas também acrescentar-lhe algo mais.

Em síntese, os elementos que permitem afirmar que esta pesquisa é uma tese são: profundidade, contribuição teórica, originalidade, importância e rigor do método científico.

1.11 Organização da pesquisa

No que se refere à sua organização, este trabalho está estruturado em oito capítulos, cuja segregação, entende-se, contribui para direcionar a pesquisa num encadeamento lógico.

No Capítulo 1, além da caracterização da situação-problema e das questões de pesquisa, encontra-se o delineamento desta em termos de hipótese, objetivos, justificativas,

contribuições, delimitação, limitações e, ainda, um arrazoado que explica porque este estudo é uma tese.

O Capítulo 2 está reservado à apresentação da trajetória da pesquisa. Lá estão discutidos todos os aspectos necessários ao entendimento do método utilizado: tipologia da pesquisa, delimitação do universo da pesquisa, métodos, técnicas e fontes de coleta de dados, pesquisa-piloto e tratamento estatístico dos dados e análise dos resultados.

O Capítulo 3 contempla o referencial teórico, ou seja, é o produto da incursão teórica realizada na literatura que trata de conceitos relacionados à construção de uma teoria. Nele configura-se um constructo formado por idéias referentes a o que é uma teoria, quais características (ou aspectos) precisam estar presentes num conjunto de conhecimentos para que possa ser chamado de teoria e quais as funções e objetivos de uma teoria. Além disso, tratou-se de outros conceitos concorrentes ao de teoria, isto é, quando um corpo de conhecimentos, ainda incipiente, não alcança o *status* de teoria, que outros nomes pode receber. Esse referencial foi fundamental para o desenvolvimento da ECBC.

Nos Capítulos 4, 5 e 6 está apresentada a ECBC. O Capítulo 4 apresenta, preliminarmente, uma explicação de como foram organizadas as três perspectivas. Em seguida, adentra-se à Perspectiva 1, que trata dos aspectos conceituais relativos ao tema Controladoria. No Capítulo 5 tem-se a Perspectiva 2, em que estão aportados os aspectos procedimentais, ou seja, atividades e funções de Controladoria, além dos artefatos. Já o Capítulo 6 contempla os aspectos relativos a como se dá a aplicação da Controladoria nas organizações. Também é apresentada uma síntese das três perspectivas estudadas. Esses três capítulos referem-se ao objetivo específico de número 1 desta tese.

Por sua vez, o Capítulo 7 traz os dados relativos ao levantamento de campo sobre as práticas de Controladoria, bem como a análise dos resultados. Ele ajuda na consecução do objetivo específico 2.

Finalmente, o Capítulo 8 traz as conclusões a que se chegou com esta pesquisa, envolvendo as respostas às questões investigadas, aceitação ou não da hipótese, bem como a demonstração de alcance dos objetivos. Também nesse capítulo são feitas algumas recomendações para pesquisas futuras.

A Ilustração 3, a seguir, evidencia o racional do trabalho, ou seja, a forma como foi concebido e organizado.

Ilustração 3 - Racional do trabalho

Destaque-se que, como método de apresentação das citações, optou-se pela tradução integral dos textos originalmente coletados em língua estrangeira.

2 TRAJETÓRIA DA PESQUISA

2.1 Introdução

A primeira consideração a fazer, neste capítulo, é a de que somente se pode pensar nos métodos e técnicas de pesquisa quando se tem um problema a enfrentar, uma hipótese a testar e um ou mais objetivos a alcançar. Essa posição encontra respaldo em Popper (1993, p. 51) quando discute que a decisão referente à escolha de métodos, ou seja, a decisão referente à manipulação dos enunciados científicos, depende dos objetivos selecionados.

Sobre o conceito de método, encontrou-se, em Lakatos e Marconi (1985, p. 81), que compreende “[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.”

Não obstante, Salomon (1999, p. 153) lembra que “O método científico por si só não produz conhecimento. Por outro lado, não há produção de conhecimento científico sem método.” Diante disso, entende-se de fundamental importância apresentar o *design* da pesquisa em termos de métodos e técnicas utilizadas a fim de se atribuir a esta tese o caráter científico. Isso significa que este capítulo é essencial ao entendimento da trajetória utilizada para obter a compreensão do comportamento do fenômeno Controladoria, bem como a solução dos problemas detectados.

Gil (2002, p. 43) explica que “[...] para analisar os fatos do ponto de vista empírico, para confrontar a visão teórica com os dados da realidade [...]”, propósitos que permeiam esta pesquisa, “[...] torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa.” Essa tarefa consiste naquilo que o autor chama de delineamento da pesquisa, e que, segundo ele:

[...] refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados e a forma de controle das variáveis envolvidas.

Feitas essas considerações, este capítulo destina-se, então, a apresentar a diagramação da pesquisa quanto à tipologia em que ela se enquadra (natureza do estudo), à delimitação do universo da pesquisa (população), métodos, técnicas, fontes e instrumentos de coleta de dados, variáveis de interesse, e o delineamento do tratamento dos dados para se proceder à análise dos resultados.

2.2 Tipologia da pesquisa

A empreitada de enquadrar a pesquisa científica dentro de uma determinada classificação não é tarefa fácil, uma vez que a taxionomia encontrada na literatura sobre o assunto difere de autor para autor. Este argumento é confirmado por Martins (2002b, p. 33), quando afirma: “Conforme o enfoque epistemológico, há diferentes gêneros de pesquisa. Não há um único referencial. A bibliografia sobre metodologia científica apresenta grande número de tipos de estudos, ou pesquisas.” Alguns exemplos de formas diferentes de classificação estão elencados a seguir:

- Demo (2000): teórica, metodológica, empírica e prática;
- Salomon (1999): exploratórias e descritivas, aplicadas, e puras ou teóricas;
- Castro (1978): pesquisa aplicada e pesquisa fundamental (ou pura, básica), pesquisas científicas e diagnósticos, e pesquisa descritiva e explicativa.

A despeito dessa diversidade de classificações, entende-se que, para que se possa conferir o devido rigor científico a esta tese, é necessário proceder-se a uma caracterização, ou talvez classificação, da presente pesquisa dentro de determinadas categorias científicas. Tendo em vista os diferentes critérios de classificação adotados pelos autores pesquisados, visando identificar a tipologia de pesquisa presente nesta tese, utilizou-se, de forma adaptada, os critérios utilizados em Kidder (1987), Andrade (2002), Gil (2002), Mattar (1999) e Raupp e Beuren (*in* BEUREN, 2003), donde algumas categorias foram excluídas e outras acrescentadas.

Em cada tópico discutido na sequência, organizado por critério de classificação das pesquisas científicas, mostrar-se-ão as categorias de pesquisa existentes, bem como o enquadramento

desta tese, com sua respectiva justificativa. Cabe lembrar que os tipos aqui apresentados não são mutuamente exclusivos, tampouco exaustivos.

2.2.1 Quanto aos objetivos da pesquisa

Este primeiro critério de classificação é utilizado por Andrade (2002, p. 19), Gil (2002, p. 41) e Raupp e Beuren (*in* BEUREN, 2003, p. 80), entre outros. Segundo tais autores, quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada em exploratória, descritiva e explicativa.

De acordo com Gil (2002, p. 42), “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” O autor destaca que são típicas desse tipo de pesquisa aquelas que objetivam estudar as características de um grupo, o que é o caso da presente tese, em que se pretende analisar as peculiaridades de Controladoria em grandes empresas.

Mattar (1999, p. 86) também percorre esse caminho e pondera que se recorrerá à pesquisa descritiva “[...] quando o propósito for descrever as características de grupos, estimar a proporção de elementos numa população específica que tenham determinadas características ou comportamentos e descobrir ou verificar a existência de relação entre variáveis.”

A pesquisa descritiva, igualmente, é abordada por Castro (1978, p. 66). No entanto, segundo esse autor, tal pesquisa relaciona-se à “[...] descrição pura e simples de cada uma das variáveis, isoladamente, sem que sua associação ou interação com as demais sejam examinadas.” Mais adiante, o autor explica que ela difere da pesquisa explicativa, porque, nessa última, busca-se “[...] estudar o nexos, a associação entre duas ou mais variáveis.” Portanto, no que diz respeito à relação entre variáveis, a visão de Castro (1978) difere da de Gil (2002) e da de Mattar (1999).

Andrade (2002, p. 19-20) acrescenta uma outra perspectiva na qual, em pesquisa descritiva, “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles.” Ou seja, delinea a realidade como é, mostra como as coisas funcionam. Salomon (1999, p. 160) corrobora essa visão, dizendo que a pesquisa descritiva compreende “[...] descrição, registro, análise e interpretação de natureza atual ou processos

dos fenômenos.” Acrescenta, ainda, que é um tipo de pesquisa que muito se utiliza da comparação e do contraste. Entende-se que este estudo compreende as características apontadas pelos autores.

Considerando-se, então, que a pesquisa descritiva busca investigar determinado fenômeno e descrever suas características tais como ocorrem, isto é, sem que exista interferência do pesquisador, e considerando que está nos propósitos desta tese investigar a realidade das práticas de Controladoria, é que se pode dizer que esta pesquisa é do tipo descritiva. Essa classificação também é confirmada no que se refere ao objetivo pretendido, de verificar se a ECBC está refletida na prática, haja vista a posição de Salomon (1999) de que estudos desse tipo são descritivos.

Deve-se observar que esta pesquisa não é do tipo explicativa porque, segundo Andrade (2002, p. 20), “A maioria das pesquisas explicativas utiliza o método experimental, que possibilita a manipulação e o controle das variáveis [...]”, o que não é o caso desta. Ademais, ante o estágio de desenvolvimento em que se encontra o conhecimento sobre Controladoria, talvez não seja possível, ainda, desenvolver uma pesquisa explicativa sobre esse assunto. Isso porque, segundo Gil (2002, p. 42), as pesquisas explicativas “[...] têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.” Portanto, é necessário que primeiro se entenda o que está ocorrendo com o fenômeno Controladoria, para, somente depois, tentar explicar a razão ou o porquê das coisas, que é assunto para pesquisas futuras.

Vale dizer que esta pesquisa também não se enquadra como exploratória pois, segundo Gil (2002, p. 41), ela “[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses [...]”, o que não está dentro dos objetivos deste trabalho.

2.2.2 Quanto à natureza do problema de pesquisa

Em se tratando da natureza do problema de pesquisa, Salomon (1999, p. 157) destaca que “O problema detectado é que dita o tipo de pesquisa científica a ser empreendida.” Nesse particular, ele entende que a pesquisa pode ser teórica ou pura, aplicada e teórico-aplicada. Aqui, optou-se por considerar numa única categoria as pesquisas denominadas básica, pura,

fundamental, teórica ou, ainda, pesquisa não-empírica. Noutra categoria, tem-se a pesquisa aplicada ou aquela tratada por alguns como pesquisa empírica.

Segundo Parra Filho e Santos (2000, p. 17), “Conforme o seu objetivo, a pesquisa é pura, básica ou teórica quando não tem por finalidade a utilização prática, mas contribui para o avanço do conhecimento da teoria estudada.”

Visão um pouco mais detalhada é apresentada por Demo (2000, p. 20), ao conceber a pesquisa teórica como aquela “[...] dedicada a reconstruir teorias, conceitos, idéias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar fundamentos teóricos e, em termos mediatos, aprimorar práticas; [...]” No que se refere à pesquisa empírica, o mesmo autor (p. 21) afirma que “[...] é dedicada a tratar a face empírica e factual da realidade, de preferência mensurável; produz e analisa dados, procedendo sempre pela via do controle empírico e factual, cujo extremo já se torna empirista [...]”

De acordo com Théophilo (2004, p. 46), a pesquisa básica “[...] visa à produção de conhecimentos por meio de conceitos, tipologias, verificação de hipóteses e elaboração de teorias.” Já a pesquisa aplicada, segundo o mesmo autor, “[...] objetiva a elaboração de diagnósticos, identificação de problemas e busca de soluções.”

Yates (*apud* CASTRO, 1978, p. 59), por sua vez, considera pesquisa básica aquela em que o pesquisador está interessado em teoria, ou seja, é um “[...] tipo de estudo sistemático que tem a curiosidade intelectual como primeira motivação e a compreensão como principal objetivo.” Na visão do mesmo autor, a pesquisa aplicada compreende “[...] o tipo de estudo sistemático motivado pela necessidade de resolver problemas concretos.”

Em suma, a pesquisa teórica (ou básica, ou pura, ou fundamental) é aquela dedicada a estudar teorias, enquanto a aplicada (ou empírica) é a que se ocupa de codificar a face mensurável da realidade social.

Cabe ressaltar, entretanto, que Gil (2002, p. 17) considera inadequado discutir a pesquisa pura e a aplicada como se fossem mutuamente exclusivas, e justifica que “[...] a ciência objetiva tanto o conhecimento em si mesmo quanto as contribuições práticas decorrentes desse conhecimento.” Demo (2000, p. 22) adverte que nenhum tipo de pesquisa é auto-

suficiente e que, em termos práticos, mesclam-se os diversos tipos, acentuando mais esse ou aquele tipo de pesquisa.

Diante do exposto, por concordar-se com as palavras de Gil (2002) e Demo (2000) e considerando que esta pesquisa visa a contribuir para o desenvolvimento do arcabouço teórico sobre Controladoria, através da sistematização da ECBC, bem como diagnosticar a realidade prática dessa área do conhecimento, é que se entende que esta tese deve ser classificada como empírico-teórica ou teórico-aplicada.

2.2.3 Quanto à abordagem do problema e à natureza das variáveis pesquisadas

Ao considerar a natureza das variáveis envolvidas num estudo, é possível encontrar dois tipos de pesquisa: a qualitativa e a quantitativa. Todavia, muitos dos autores pesquisados não tratam isso como um tipo de pesquisa, mas sim como uma abordagem, como é o caso, por exemplo, de Martins (2002b), Gil (2002) e Andrade (2002). Dessa forma, para efeitos desta tese, serão consideradas como abordagens de avaliação quantitativa e qualitativa e não como pesquisas do tipo quantitativa e qualitativa.

Em consonância com os propósitos desta pesquisa, entender as diversas faces da Controladoria significa enxergá-la como um evento qualitativo. Não obstante, tal evento pode ser estudado por meio de uma abordagem quantitativa, até porque, como afirma Kaplan (1975, p. 182), “Nenhum problema é de natureza puramente qualitativa; pode sempre ser abordado em termos quantitativos.”

Pereira (1999, p. 21-22), ao caracterizar a pesquisa qualitativa, afirma que ela “[...] se ocupa da investigação de eventos qualitativos mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para a subjetividade do pesquisador.” Ora, a considerar-se o *status quo* da literatura sobre Controladoria, conforme abordado na caracterização da situação-problema (Capítulo 1), pode-se entender, com base em Pereira (1999), que este estudo tem natureza qualitativa.

Destarte, Pereira (1999, p. 39), igualmente, afirma que “Eventos de natureza qualitativa podem receber tratamento quantitativo desde que o pesquisador possa assumir algumas

premissas de natureza ontológica e semântica para a concepção de seus dados.” Nesse caso, como explica o autor (1999, p. 53), “O tipo de variável utilizado condiciona as oportunidades de análise.”

Por fim, Pereira (1999, p. 22) considera “[...] a análise de dados qualitativos apenas como uma alternativa metodológica, de natureza quantitativa, para se tratar do mesmo objeto.” Ele denomina isso de abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo, abordagem essa em voga nesta tese na parte da pesquisa de campo.

2.2.4 Quanto às estratégias de pesquisa

Esta categoria classificatória apresenta diversas denominações e inclui diferentes tipologias de pesquisa, ou seja, não há unanimidade entre os autores pesquisados. Kidder (1987, p. 1) explica que cada delineamento “[...] é útil em uma situação diferente e é mais apropriado para responder a um tipo de questão.” O Quadro 1 apresenta alguns exemplos de classificação:

Quadro 1 - Classificação das pesquisas quanto às estratégias

AUTORES	CATEGORIA	TIPOS DE PESQUISAS
Kidder (1987)	Delineamentos de pesquisa	Experimento, quase-experimento, pesquisa de levantamento (<i>survey</i>) e observação participante.
Gil (2002)	Procedimentos técnicos utilizados para coleta de dados (delineamento)	Pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, pesquisa <i>ex-post facto</i> , levantamento, estudo de caso, estudo de campo, pesquisa-ação e pesquisa participante.
Raupp e Beuren (<i>in</i> BEUREN, 2003)	Procedimentos (condução do estudo e obtenção dos dados)	Estudo de caso, levantamento ou <i>survey</i> , pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa documental, pesquisa participante.
Theóphilo (2004)	Estratégias de pesquisa	Experimento, quase-experimento, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação.

Conforme explicam Raupp e Beuren (*in* BEUREN, 2003), “Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados.” No entanto, para essa categoria de classificação, preferiu-se optar pela denominação “estratégia de pesquisa”, a exemplo de Theóphilo (2004), por entender-se que essa expressão caracteriza mais adequadamente os tipos de pesquisas que se encontram nessa categoria.

Entende-se que esta tese é do tipo levantamento, uma vez que apresenta as características desse tipo de estudo preconizadas na literatura. Por exemplo, de acordo com Kidder (1987, p.

2), “Pesquisas de levantamento podem ser planejadas para responder questões sobre relações, incluindo relações de causa e efeito, mas são mais apropriadas para responder questões sobre fatos e descrições.” Em complemento, verifica-se que, segundo Gil (2002, p. 51), os levantamentos adequam-se mais aos estudos descritivos que explicativos. Tendo-se em vista que esta é uma pesquisa do tipo descritiva, o levantamento pôde ser utilizado.

Posição semelhante encontra-se em Kerlinger (1980, p. 170), quando afirma que “Nos levantamentos, pequenas e grandes populações são estudadas através de amostras para descobrir a incidência relativa, a distribuição e as inter-relações de variáveis [...]” Mais à frente, o autor explica que os levantamentos “[...] têm sido usados principalmente, mas não exclusivamente, para descobrir o que existe e como existe no ambiente social de um grupo, uma área geográfica ou política e mesmo um país inteiro.”

Outro aspecto para denotar o enquadramento desta pesquisa como levantamento é, como explica Gil (2002, p. 36), o fato de essa estratégia se caracterizar “[...] pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” Essa posição é, também, considerada por Rigsby (*in* KIDDER, 1987, p. 49-50): “Os investigadores que realizam pesquisas de levantamento tipicamente coletam seus dados através de respostas verbais a questões predeterminadas feitas à maioria ou a todos os sujeitos de pesquisa.”

Ressalte-se que o levantamento é um estudo do tipo não-experimental, haja vista que, como explica Kerlinger (1980, p. 3), num estudo não-experimental “[...] não há ‘manipulação’, não há tentativa deliberada e controlada de produzir efeitos diferentes através de diferentes manipulações.” Mais adiante (1980, p. 133), o autor é taxativo: “A pesquisa não-experimental lida com variáveis que, por natureza, não são manipuláveis.” Essa característica está presente neste estudo porque as características da Controladoria, na prática, foram observadas e estudadas como elas são, sem tentar alterar nada, sem diferenciar grupos. Já no estudo experimental, ainda segundo Kerlinger (1980, p. 3), “[...] se fazem coisas diferentes com grupos diferentes de sujeito.”

2.2.5 Quanto ao método de abordagem da pesquisa

De acordo com a classificação utilizada por Andrade (2002, p. 25), os métodos de abordagem derivam da forma de raciocínio utilizada e compreendem: método dedutivo; método indutivo;

método hipotético-dedutivo e método dialético. Entende-se que, ante as características de cada um, em confronto com os propósitos desta tese, somente o método dialético é claramente perceptível nesta.

Segundo Anderson e Schmidt (1961, p. 81), a lógica dedutiva “[...] é aquela forma de raciocínio na qual nós procedemos a partir de uma afirmação geral, cuja verdade supõe-se ser inteiramente aceitável, para decidirmos sobre a propriedade de situações específicas.” Em outras palavras, Parra Filho e Santos (2000, p. 22) caracterizam o método dedutivo como aquele em que se parte de uma situação ou proposição geral e se particularizam conclusões.

Martins (2002b, p. 34), por sua vez, define o método dedutivo como “[...] um conjunto de proposições particulares contidas em verdades universais. Parte da premissa antecedente (valor universal) e chega ao conseqüente (conhecimento particular).” Portanto, considerando-se as visões de Anderson e Schmidt (1961), Parra Filho e Santos (2000) e Martins (2002b), pode-se caracterizar o método dedutivo como aquele que parte de teorias e leis gerais para chegar à determinação ou previsão de fenômenos ou fatos particulares; trilha o caminho das conseqüências, isto é, leva à conclusão.

Nesta tese, o método de abordagem dedutivo não pôde ser utilizado porque não há, ainda, uma teoria ou lei geral, entendida como verdade universal aceita, que pudesse ser tomada como base para se analisar as propriedades do fenômeno Controladoria. Na verdade, está-se construindo, ainda, uma teoria. Em razão disso, o que se fez foi organizar a ECBC que serviu de base para a pesquisa de campo; mas, não se pode afirmar que, neste caso, se aplicou o método dedutivo.

Quanto ao método indutivo, a visão de Anderson e Schmidt (1961, p. 81) é a de que “A lógica indutiva é aquela forma de raciocínio na qual a observação ou o exame de um número de casos específicos conduz à formulação de uma afirmação geral.”

De outra maneira, Richardson (1999, p. 35) assevera que “A indução é um processo pelo qual, partindo de dados ou observações particulares constatadas, podemos chegar a proposições gerais.” Por esse processo, fazem-se inferências a partir de um dado observado, ou seja, vai-se do particular ao geral, dos fatos às leis. O autor conclui (1999, p. 36): “Assim, o método

indutivo parte de premissas dos fatos observados para chegar a uma conclusão que contém informações sobre fatos ou situações não observadas.”

A visão de Richardson (1999) é corroborada por Martins (2002b, p. 34) quando caracteriza o método indutivo como aquele que “[...] parte do particular e coloca a generalização como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares.” Em suma, na indução, as constatações particulares levam às leis gerais.

Frente às explicações de Anderson e Schmidt (1961), Richardson (1999) e Martins (2002b), o método indutivo não foi utilizado neste estudo porque não se pretende fazer nenhuma generalização com base nos casos particulares observados.

O método hipotético-dedutivo também não foi utilizado tendo em vista que, segundo Andrade (2002, p. 26), ele é relacionado com a experimentação, além de ser bastante utilizado no campo das pesquisas das ciências naturais. Esta tese se enquadra no campo das ciências factuais sociais e aplica levantamento, ao invés de experimento.

Por fim, o método dialético compreende a argumentação. Nele posições contraditórias são colocadas frente-a-frente para se averiguar uma a uma. Andrade (2002, p. 27) esclarece que “O método dialético não envolve apenas questões ideológicas, geradoras de polêmicas. Trata-se de um método de investigação da realidade pelo estudo de sua ação recíproca, da contradição inerente ao fenômeno [...]” Por entender-se que essas características estão presentes neste estudo, especialmente no que se refere à análise crítica do conhecimento produzido sobre Controladoria, em que posições contrárias são confrontadas, considera-se que o método dialético está presente nesta tese.

2.2.6 Quanto ao ambiente de pesquisa

Andrade (2002, p. 20-21), quanto ao ambiente em que se realizam as pesquisas, reconhece a pesquisa bibliográfica, a pesquisa de laboratório e a pesquisa de campo. Entretanto, ressalta que a pesquisa bibliográfica “[...] tanto pode ser um trabalho em si mesma, quanto constituir-se em procedimento preparatório para a realização de outra pesquisa.” Essa posição é corroborada por Gil (2002) e outros autores.

No que se refere ao ambiente de pesquisa, Parra Filho e Santos (2000, p. 18) explicam que “Se o pesquisador executa seu trabalho valendo-se de questionários aplicados ao objeto de seu estudo, com a finalidade de coletar dados que lhe permitam responder ao problema, a pesquisa é denominada de campo.”

Martins (2002b, p. 36), por sua vez, entende a pesquisa de campo como aquela “[...] correspondente à coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos.”

Por estarem essas características presentes neste trabalho, pode-se afirmar que, relativamente ao ambiente em que foi desenvolvido, este estudo é uma pesquisa de campo. Vale dizer, como será detalhado adiante, que a pesquisa bibliográfica é tratada nesta tese como um procedimento de coleta de dados ou como um procedimento preparatório para a realização da pesquisa, como propõe Andrade (2002, p. 20-21), e não como um tipo de pesquisa.

2.2.7 Quadro-resumo

Como se pôde verificar, uma pesquisa pode receber diversas classificações. Por essa razão, apresenta-se o Quadro 2, que contempla a tipologia e evidencia a classificação em que esta tese está enquadrada.

Quadro 2 - Classificação das pesquisas e enquadramento da tese

Crítérios de Classificação das Pesquisas	Tipos de Pesquisa	Classificação nesta Tese
1) Quanto aos objetivos da pesquisa	Exploratória	Descritiva
	Descritiva	
	Explicativa	
2) Quanto à natureza do problema de pesquisa	Básica (pura, fundamental, teórica ou não-empírica)	Empírico-teórica ou teórico-aplicada
	Aplicada ou empírica	
3) Quanto à abordagem do problema e a natureza das variáveis pesquisadas	Avaliação quantitativa	Abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo
	Avaliação qualitativa	
4) Quanto às estratégias de pesquisa	Experimento, quase-experimento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa <i>ex-post facto</i> , levantamento, estudo de caso, estudo de campo, pesquisa-ação e pesquisa participante	Levantamento
5) Quanto ao método de abordagem da pesquisa	Dedutivo	Dialético
	Indutivo	
	Hipotético-dedutivo	
	Dialético	
6) Quanto ao ambiente de pesquisa	De campo	De campo
	De laboratório	

2.3 Delimitação do universo da pesquisa

A julgar pela proposta deste trabalho, pensou-se, num primeiro momento, que o procedimento ideal seria estudar todas as empresas que operam no Brasil e possuem Controladoria, para verificar as suas características em cada organização. Nesse caso, estar-se-ia tratando de uma pesquisa que refletiria a realidade brasileira por completo. Entretanto, para conseguir alcançar tal situação, seriam necessários: uma grande equipe de pesquisadores, um período de tempo que extrapola o que limita esta tese, bem como que todas as empresas aceitassem participar do estudo. Diante destas impossibilidades, tornou-se necessário delimitar um universo de pesquisa que pudesse ser coberto por este estudo.

Na visão deste autor, o fato de não se estudar todas as empresas não inviabiliza a realização da pesquisa. Esta afirmação encontra respaldo na discussão de Demo (2000, p. 155), quando orienta que, em metodologia qualitativa, caso desta tese, “[...] é preciso superar o dado linear e chegar ao não linear, porque este é garantidamente mais real [...]”, uma vez que, no dado

linear, apanha-se a extensão e, no não linear, a intensidade do fenômeno. O autor ainda acrescenta que, para conseguir fazer isso com a devida profundidade, tem-se “[...] que trabalhar pequeno grupo, que jamais será representativo da sociedade inteira, mas pode ser ‘exemplar’.” Em outras palavras: a idéia não é somar, mas sim, verificar intensidades. Mais adiante, o autor conclui: “[...] pesquisa qualitativa não permite generalizar extensivamente, mas intensivamente.”

Feitas essas ponderações, entende-se que é mister, então, delimitar o universo a ser pesquisado. Sobre isso, Lakatos e Marconi (1992, p. 108) asseveram que “A delimitação do universo consiste em explicar que pessoas ou coisas, fenômenos etc. serão pesquisadas, enumerando suas características comuns [...]”

No caso específico desta tese, o universo de pesquisa, ou população, é composto pelas empresas privadas que operam no Brasil e foram classificadas entre as 100 (cem) maiores segundo a Revista Exame – Melhores & Maiores, edição de 2005, cujos dados referem-se ao desempenho das referidas empresas no ano de 2004.

É importante destacar que não se está considerando outras características para composição da população, além das enumeradas acima, como, por exemplo, o país de origem do acionista controlador ou o setor de atividade. Ademais, deve-se dizer que o critério utilizado pela Revista Exame para classificação das 100 (cem) maiores empresas foi o de receita de vendas (faturamento bruto) em 2004.

Ressalte-se que, além dos aspectos elucidados no Capítulo 1, a escolha pelas maiores empresas privadas considera a premissa de que nessas organizações estão presentes as melhores, mais completas e mais complexas práticas de Controladoria.

Dentro desse universo estabelecido, trabalhou-se na forma de censo e não com amostras, ou seja, esta pesquisa é do tipo censitária, uma vez que investiga a totalidade dos componentes do universo. Sobre isso, Kerlinger (1980, p. 90) explica que “Uma população é um conjunto de todos os objetos ou elementos sob consideração [...]”, ou seja, é a totalidade dos elementos que possuem determinadas características comuns e que integram o estudo.

2.4 Métodos, técnicas e fontes de coleta dos dados

A determinação dos métodos e técnicas de coleta de dados decorre do tipo de pesquisa escolhido, dos objetivos que se pretende alcançar e da fonte dos dados a serem utilizados. No caso específico desta tese, foram utilizados os seguintes recursos: levantamento bibliográfico, para o caso dos dados secundários, e levantamento de campo, por meio de entrevistas pessoais, para a coleta de dados primários. Antes de falar, especificamente, de cada um desses recursos, convém caracterizar as fontes de coletas de dados.

Lakatos e Marconi (1992, p. 43) consideram que “Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas.” De acordo com a literatura pesquisada, os dados podem ser obtidos de fontes primárias ou secundárias. Mattar (1999, p. 62) trata por “[...] fontes primárias ou diretas de dados as que são portadoras de dados brutos, ou seja, dados que nunca foram coletados, tabulados e analisados.”

A questão das fontes de coleta de dados é tratada por Lakatos e Marconi (1992) como estratégias de coleta de dados e por Andrade (1999) como técnicas de pesquisa, sendo que em ambos os casos são classificadas como documentação direta e documentação indireta. De acordo com Lakatos e Marconi (1992, p. 43), a documentação direta consiste “[...] no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem.” Como exemplo, Eco (2001, p. 41) considera fonte de primeira mão uma pesquisa feita *in loco*, entrevistando, segundo as regras, uma amostra fidedigna. No caso deste estudo, ao invés de uma amostra, buscou-se entrevistar a população por completo.

Ressalte-se, com base em Mattar (1999, p. 134), que os dados obtidos nessas fontes são denominados dados primários ou diretos e são assim definidos: “**Dados primários** são aqueles que não foram antes coletados, estando ainda em posse dos pesquisados, e que são coletados com o propósito de atender às necessidades específicas da pesquisa em andamento.” (grifo do original).

Em que pese às fontes secundárias ou indiretas de dados, Mattar (1999, p. 62) afirma que são “[...] as que possuem dados que já foram coletados, tabulados e analisados [...]” Lakatos e Marconi (1992, p. 43), por sua vez, tratam da documentação indireta e afirmam que ela “[...]”

serve-se de fontes de dados coletados por outras pessoas, podendo constituir-se de material já elaborado ou não [...]” e divide-se em: pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).

Quanto ao tipo de dado extraído das fontes secundárias, Martins e Lintz (2000, p. 45) os denominam de dados secundários e os caracterizam como “[...] os dados já coletados, que se encontram organizados em arquivos, bancos de dados, anuários estatísticos, relatórios etc.”

Para esta tese utilizou-se, como fonte secundária ou documentação indireta, o levantamento bibliográfico, uma vez que se recorreu a trabalhos já realizados por outros pesquisadores, como livros, periódicos, artigos de congressos, revistas, teses, dissertações etc.

Vale destacar que Lakatos e Marconi (1992, p. 43-44) ponderam que a pesquisa bibliográfica pode ser considerada como o primeiro passo de toda a pesquisa científica, uma vez que se refere ao

[...] levantamento de toda bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto, com o objetivo de permitir ao cientista “o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulações de suas informações” (Trujilo, 1974:230).

A outra técnica a que se recorreu para obtenção dos dados, especialmente aqueles relativos à pesquisa de campo sobre a prática da Controladoria, foi a de observação direta intensiva do tipo entrevista que, conforme Lakatos e Marconi (1992, p. 107), “[...] é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária.”

Já Martins (2002b, p. 37) define a entrevista como “[...] um processo de interação social entre duas pessoas na qual uma delas, o entrevistador, tem por objetivo a obtenção de informações por parte do outro, o entrevistado.”

Ruiz (1991, p. 51), por sua vez, argumenta que a entrevista “[...] consiste no diálogo com o objetivo de colher, de determinada fonte, de determinada pessoa ou informante, dados relevantes para a pesquisa em andamento.”

A escolha pela entrevista pessoal como técnica para coleta de dados, em detrimento do envio de questionário, deu-se pela qualidade do rol de vantagens atribuídas a essa técnica, como se verá a seguir, bem como pela sua adequação aos propósitos desta pesquisa. Sobre este último ponto, não se pode deixar de lembrar as palavras de Adler (1964, p. 120), quando afirma que “A entrevista é a peça central da pesquisa de campo”.

Kerlinger (1980, p. 350) afirma que a entrevista tem certas vantagens que outros métodos de observação não têm, dentre elas a profundidade, uma vez que o entrevistador pode sondar as razões das respostas dadas. Segundo aquele autor, “Os pesquisadores podem ir mais abaixo da superfície das respostas, determinando razões, motivos e atitudes.” Já na visão de Adler (1964, p. 78), algumas vantagens da entrevista pessoal são (i) a quantidade de informações corretas que pode ser obtida, com relação a um longo questionário, (ii) a possibilidade de formar uma opinião acurada e (iii) a possibilidade de se retificar erros evidentes na mesma hora, pela repetição das perguntas.

Outras vantagens podem ser listadas para justificar a escolha da entrevista:

- *versatilidade*, pelo fato de o processo de coleta colocar o pesquisador em contato direto e presencial com o objeto da investigação;
- *abrangência*, em função da possibilidade de encontrar razões por trás das respostas, o que o questionário não possibilitaria;
- *fidedignidade*, pela possibilidade de verificação da sinceridade das respostas em função do comportamento do entrevistado;
- *controle amostral*, pela possibilidade de substituição dos entrevistados;
- *mensuração das variáveis*, por amenizar a dificuldade de quantificação de algumas das variáveis que serão estudadas;
- *uniformidade das mensurações*, pelo fato de a entrevista ser estruturada; e
- *quantidade e qualidade dos dados*.

Via de regra, a entrevista é classificada em estruturada (padronizada), semi-estruturada (semi-padronizada) e não-estruturada (despadronizada), em função do grau de estruturação do questionamento. Martins e Lintz (2000, p. 54) asseveram que, quando as entrevistas são “[...] orientadas por um questionário (roteiro de entrevista) previamente definido”, são chamadas de estruturadas. Os autores complementam dizendo que “Contrariamente às entrevistas não

estruturadas e às semi-estruturadas, o pesquisador busca obter informações, dados e opiniões mais relevantes por meio de conversação objetiva.”

Mattar (1999, p. 162) explica que “A estruturação refere-se ao grau de padronização do instrumento de coleta de dados.” Mais adiante, o autor adjetiva: “Um instrumento de coleta altamente estruturado significa que tanto as questões a serem perguntadas, quanto as respostas possíveis de serem respondidas já estão completamente determinadas.” O autor, ainda, considera que “Um instrumento de coleta medianamente estruturado é aquele em que, por exemplo, as questões a serem perguntadas são fixas, mas as respostas são obtidas pelas próprias palavras do pesquisado.”

Portanto, a entrevista padronizada ou estruturada caracteriza-se pela utilização de um roteiro preestabelecido com as mesmas perguntas a todos os entrevistados, sem que o teor e a ordem das questões possam ser alterados. Já a entrevista não-padronizada ou não-estruturada é realizada na forma de conversação informal, com vistas a proporcionar maior liberdade ao informante, inclusive se utilizando de questões abertas.

Demo (2000, p. 29-30), por sua vez, ao se referir à utilização do questionário ou entrevista aberta, adverte:

Antes de colher o material, é preciso formalizar as perguntas de tal modo que, mesmo sendo abertas, levem ao mesmo contexto de resposta, para que seja viável alguma comparação. Se com cada entrevistado mudamos o contexto da pergunta, teremos casos que não podem ser somados.

Adler (1964, p. 101) corrobora essa idéia, afirmando que o pesquisador deve “[...] estabelecer exatamente as respostas que precisa, e como será utilizada a matéria-prima obtida na investigação.” Decorre disso, a necessidade de pensar, antes, na tabulação dos resultados da investigação.

Tendo em vista o que se disse até aqui, entende-se que a entrevista utilizada na pesquisa de campo desta tese é do tipo semi-estruturada, pois as perguntas são as mesmas para todos os entrevistados, mas nem todas as respostas foram completamente determinadas *a priori*. Além disso, em função da profundidade buscada, deixou-se a opção para que algumas das questões pudessem ser respondidas abertamente pelos entrevistados. Dessa forma, o instrumento de coleta de dados utilizado contempla os seguintes tipos de questões:

- dicotômicas (sim ou não);
- de múltipla escolha, em que o entrevistado faz uma escolha (a que mais se aproxima da sua opinião) dentre as várias alternativas; e
- de raciocínio aberto, em que o respondente fica livre para dar a resposta mais apropriada.

O questionário utilizado para a realização das entrevistas consta do Apêndice nº 1.

2.5 Pesquisa-piloto

Lakatos e Marconi (1992, p. 129) recomendam a realização da pesquisa-piloto, a qual tem como uma de suas principais funções testar o instrumento de coleta de dados. Para tanto, depois de construído o roteiro da entrevista e antes de se proceder às entrevistas definitivas, foram realizadas 4 (quatro) entrevistas-piloto, com o intuito de verificar se o seu roteiro era fidedigno no sentido de captar o que precisava ser captado.

Essas entrevistas-piloto, também chamadas de pré-testes, foram feitas com base nas recomendações de Gil (2002, p. 119):

O pré-teste não visa captar qualquer dos aspectos que constituem os objetivos do levantamento. Não pode trazer nenhum resultado referente a esses objetivos. Ele está centrado na avaliação dos instrumentos enquanto tais, visando garantir que meçam exatamente o que pretendem medir.

Com base nos resultados dos pré-testes, alguns ajustes foram feitos no questionário utilizado para as entrevistas. Ressalte-se que os pré-testes não foram incluídos nos resultados da pesquisa porque foram realizados com empresas que não fazem parte da população em estudo.

2.6 Tratamento estatístico dos dados e análise dos resultados

A importância atribuída ao tratamento estatístico dos dados e à análise dos resultados é fundamental para um trabalho científico desta natureza. Castro (1978, p. 119), por exemplo,

com o qual se concorda integralmente, afirma que “A análise dos dados é o núcleo central da pesquisa.” Já Salomon (1999, p. 231), com o qual também se concorda, adverte: “[...] as conclusões da pesquisa são a consequência da análise.” Também Kidder (1987, p. 3) ressalta essa importância quando afirma que “[...] as técnicas de mensuração nas ciências sociais estabelecem rigorosos requisitos sobre o que constitui uma evidência.”

De acordo com Salomon (1999, p. 231), “A análise consiste no emprego de técnicas derivadas da lógica, da matemática, da estatística e tem por finalidade fornecer ao pesquisador os elementos de inferência.” Portanto, depois de estabelecidos os objetivos da pesquisa, as questões a responder, bem como o instrumento a ser utilizado para coletar os dados, a etapa seguinte consistiu em estabelecer como tais dados seriam organizados e analisados a fim de buscar respostas às indagações em pauta, ao problema de investigação. Este tópico do trabalho consiste nisso.

Neste contexto, são oportunas as palavras de Lakatos e Marconi (1992, p. 51), quando explicam que “Deve-se levar em consideração que os dados por si só nada dizem, é preciso que o cientista os interprete, isto é, seja capaz de expor seu verdadeiro significado e compreender as relações mais amplas que podem ocorrer.” Concorde-se plenamente com as autoras e considere-se que somente com interpretações bem sucedidas é que se poderá chegar aos propósitos estabelecidos. Não obstante, a eficácia da interpretação depende do instrumental que será utilizado para analisar os dados obtidos.

No que diz respeito, então, ao instrumental estatístico utilizado para tratamento, análise e interpretação dos dados, o primeiro cuidado observado foi aquele recomendado por Demo (2000, p. 11), qual seja: “Saber produzir, manusear e analisar dados é fundamental para o esforço científico, desde que não reduzamos a realidade a suas faces mensuráveis.” Isso porque, no caso da pesquisa em tela, alguns dos aspectos estudados poderiam não dizer nada se o olhar se voltasse somente para aquilo que fosse quantificável.

Ressalte-se que a utilização do aparato estatístico é aqui uma parte importante da pesquisa. Todavia, não se pode afirmar que o que caracteriza esta tese como científica é o tratamento estatístico. Por isso, inclusive, ela não é do tipo hipotético-dedutiva. Na verdade, a soma do rigor estatístico com o metodológico é que confere a esta pesquisa a sua cientificidade. Dessa

forma, assim como se dedicou bastante cuidado ao delineamento de todas as questões metodológicas, procurou-se fazer o mesmo com o tratamento estatístico.

Feitas todas essas ponderações, pode-se discutir a questão das medidas, das escalas e das variáveis utilizadas neste estudo. Para Kaplan (1975, p. 182), “A medida, em seus mais amplos termos, pode ser vista como atribuição de números a objetos (ou acontecimentos ou situações), de acordo com certa regra.” Mattar (1999, p. 194) trilha o mesmo caminho quando afirma que “O processo de medição consiste em associar números a um objeto, que, segundo uma regra estabelecida, passam a representar as quantidades de suas características ou atributos.”

De acordo com a visão de Mattar (1999, p. 194), não se mede o objeto em si, mas as suas características ou atributos. Tendo isso como base, nesta pesquisa não se está medindo a Controladoria em si, mas a realização das suas atividades e funções, sua posição hierárquica dentre outras características. É importante lembrar que uma característica essencial da entrevista é tentar incorporar objetividade de tal forma que todas as variáveis perguntadas possam ser medidas igualmente. Procurou-se atentar rigorosamente para este aspecto.

Relativamente às escalas utilizadas para análise dos dados, seguiu-se o conceito de Kaplan (1975, p. 195), para quem “[...] a escala determina quais as operações entre números atribuídos para efetivação de certa medida propiciarão resultados significativos para o que está sendo medido. Diz-nos, em suma, como interpretar os números a que chegamos quando efetuada uma medida.”

A respeito de variáveis, Kerlinger (1980, p. 25) explica que “Normalmente não é possível estudar fenômenos e relações entre fenômenos sem definir e usar diversas variáveis.” Mais adiante (1980, p. 25), o autor define variável como “[...] um constructo, um conceito com um significado especificado ‘construído’ dado por um pesquisador.” Já na definição de Kidder (1987, p. 11), as variáveis “[...] são qualidades que o pesquisador deseja estudar e tirar conclusões a respeito.” Gil (2002, p. 32), por sua vez, expressa que “O conceito de variável refere-se a tudo aquilo que pode assumir diferentes valores ou diferentes aspectos, segundo os casos particulares ou as circunstâncias.”

Portanto, no caso desta tese, cada aspecto da Controladoria captado por uma questão constante do instrumento de coleta de dados (entrevista) é uma variável.

À luz das questões e dos objetivos desta pesquisa, os dados foram tratados e analisados da forma como se discute a seguir.

Para a consecução do objetivo específico 1, que corresponde à questão específica 1, foi desenvolvida uma argumentação crítica. Foram discutidos os vários textos que tratam do assunto Controladoria para se sistematizar, através de uma análise crítica da literatura, a ECBC.

As práticas de Controladoria, tema do objetivo específico 2 e da questão específica 2, foram discutidas e analisadas por meio de estatística descritiva e da técnica de análise multivariada denominada análise de *cluster* ou análise de conglomerados. A estatística descritiva permitiu verificar como se distribuem as diversas práticas observadas. Com a análise de *clusters* podem-se classificar as práticas em grupos homogêneos, com base nos conjuntos de variáveis considerados.

Segundo Hair *et al.* (1998, p. 473), “Análise de *cluster* é o nome para um grupo de técnicas multivariadas cujo propósito primário é agrupar objetos com base nas características que eles possuem.” A idéia é que se reúna num mesmo *cluster* práticas de Controladoria homogêneas.

O emprego dessa técnica é recomendado, por Hair *et al.* (1998, p. 481), quando se deseja fazer descrição de taxionomia por meio da classificação de objetos ou identificação de estruturas entre objetos, através das observações empíricas. Entende-se que este argumento explica a aderência da análise de *cluster* a esta pesquisa, visto que se podem classificar as práticas de Controladoria em função de sua homogeneidade, bem como porque se procedeu a observações empíricas.

No que se refere ao objetivo geral da pesquisa, qual seja verificar se e em que medida a ECBC reflete as práticas observadas, utilizou-se também da análise descritiva donde se extraiu a frequência de ocorrência de cada prática, a qual exprime a medida de reflexão da ECBC na realidade das organizações pesquisadas.

3 CARACTERIZAÇÃO DE UMA TEORIA

3.1 Considerações iniciais

Este capítulo justifica-se a partir da premissa de que uma teoria é indispensável ao desencadeamento do processo de investigação. Tal premissa fundamenta-se no argumento de Theóphilo (2004, p. 75), com o qual se concorda integralmente, de que “[...] o processo científico não parte dos dados para a teoria; ao contrário, uma investigação tem sempre uma estrutura teórica na qual se baseia.” Nessa mesma linha de raciocínio, Demo (2000, p. 164) adverte que “A teoria é necessária para oferecer condições explicativas do fenômeno, trabalhando as razões de ser assim, e não de outra maneira.” Portanto, “[...] é fundamental construir base teórica de caráter explicativo.”

Esses posicionamentos são corroborados por Castro (1978, p. 15) quando considera que “Na prática científica, ‘teoria’ não é um termo reservado para formulações complexas, inacessíveis ou matematicamente formuladas. Ao contrário, refere-se aos princípios de organização, caracterização e discriminação dos dados ou eventos a serem coletados ou examinados.”

Tendo-se em conta os argumentos de Theóphilo (2004), Demo (2000) e Castro (1978), associados ao fato de que a teoria sobre a Controladoria não está consolidada, conforme as várias fragilidades apontadas na caracterização da situação-problema desta pesquisa e, considerando-se ainda os objetivos deste estudo, o intuito deste capítulo é apresentar um *framework* que servirá de base para a sistematização da ECBC. Isto porque é fundamental estabelecer a plataforma teórica sobre a qual o trabalho se sustenta.

Assim, este capítulo apresenta o resultado da incursão teórica procedida na bibliografia que trata de conceitos relacionados à construção de uma teoria. Buscou-se fazer deste tópico o Referencial Teórico para a tese, ou seja, ele foi desenvolvido de forma a compreender um constructo que leve em conta: o que é uma teoria? quais características (ou aspectos) precisam estar presentes num conjunto de conhecimentos para que esse possa ser chamado de teoria? quais as funções e objetivos de uma teoria? quando um corpo de conhecimentos, ainda incipiente, não alcança o *status* de teoria, que outros nomes pode receber?

Para tanto, percorreu-se o caminho da Epistemologia das Ciências Sociais, buscando entender o posicionamento de cada um dos autores pesquisados a respeito de o que é uma teoria. O resultado dessa revisão da literatura serviu de sustentação teórica para a sistematização da Controladoria enquanto teoria, que será apresentada nos capítulos seguintes. Por essa razão, este tópico é importante, ou seja, para se poder sistematizar a Controladoria como uma teoria ou, caso não seja possível, em alguma categoria de formulação, que não necessariamente uma teoria, mas como algo concorrente.

Parte-se, portanto, do pressuposto de que esse constructo é fundamental para se proceder ao esquema de sistematização do arcabouço teórico da Controladoria, buscando, se possível, dar a ela a configuração de teoria. Isso encontra respaldo em Martins (2004, p. 3) quando afirma que “Asserções feitas pelas teorias destinam-se a sistematizar o que se sabe acerca do mundo que nos cerca.” De igual forma, Kaplan (1975, p. 309) toca na questão da importância de se sistematizar: “A Teoria dá sistema às coisas conhecidas. [...] É certo que a sistematização efetuada por uma teoria tem como consequência simplificar leis e atribuir ordem a amontoados de fatos.” Ora, a produção científica divulgada sobre Controladoria carece dessa sistematização, carece de ser organizada na forma de teoria.

Ademais, tal empreitada reveste-se de relevância para a realização da pesquisa de campo, na medida em que se deseja verificar, através de pesquisa empírica, como os elementos da ECBC são aplicados pelas organizações. Sobre isso, lembra-se Bunge (1980, p. 13-14), o qual apresenta uma lista de possíveis problemas que a nova Epistemologia deverá abordar. Em sua lista, esses problemas são categorizados em lógicos, semânticos, gnosiológicos, metodológicos, ontológicos, axiológicos, éticos e estéticos. Dentre os problemas gnosiológicos, o autor cita: “Que relação existe entre a observação de um fato e as proposições que o representam?” e “Que relação existe entre os conceitos empíricos [...] e os teóricos [...]?” Esses tipos de problemas listados por Bunge (1980) estão presentes nesta tese, conforme se abordou no Capítulo 1.

Ressalte-se que a Controladoria é aqui entendida como pertencente à categoria das ciências sociais. Nesse sentido, uma ressalva importante a se fazer é com relação à questão sobre se a caracterização de uma teoria em ciências sociais é diferente daquela procedida nas naturais. Alguns autores, dentre eles Rudner (1976, p. 26), discutem que algumas características de uma teoria nas ciências sociais são as mesmas das naturais: “As características estruturais de

uma teoria sócio-científica são, precisamente, as mesmas de qualquer outra teoria científica.” Portanto, por concordar-se com esse aspecto ressaltado por Rudner (1976), toda a discussão procedida levou em conta esse ponto de vista.

Não obstante, há de se considerar que alguns aspectos merecem atenção diferenciada nas ciências sociais, em comparação com as naturais. Um exemplo disso é a questão da forma de comprovação das teorias. Segundo Martins (2004, p. 1), os aparatos de prova de uma teoria nas ciências sociais aplicadas são completamente diferentes dos que se utilizam numa teoria física, por exemplo, haja vista que as técnicas de verificação são diferentes. Assim, há de se ter o cuidado de, quando necessário, fazer as devidas adaptações.

Na mesma linha de raciocínio de Martins (2004), encontra-se Nepomuceno (2003), o qual faz uma interessante discussão sobre o método científico nas ciências naturais e nas sociais. Segundo o autor (2004, p. 74), “Nada é mais temerário e paradoxal do que o estudo da ação humana pautada nos manuais positivos das ciências naturais [...]” Um dos argumentos do autor para essa inconsistência de se tratar as duas como semelhantes está na instabilidade com que se lida com os constructos sociais. De forma taxativa, afirma (2004, p. 74):

O método científico das ciências naturais é incompetente para suportar explicações e previsões das ações humanas, porque elas não obedecem a uma regularidade do ponto de vista comportamental, embora possuam uma lógica experimental intrínseca. O mesmo método é também incompetente para descrever o comportamento da riqueza individual. [...] Trata-se, portanto, de fenômenos sociais que não obedecem à mesma regularidade dos fenômenos naturais.

Finalmente, agregue-se a esse contexto a assertiva de Oliveira Filho (1976, p. 265) de que, “Como todas as disciplinas científicas, as ciências sociais possuem objeto, métodos e finalidades específicos.”

Reputando-se, então, adequado o posicionamento de Rudner (1976), este estudo considera que as características estruturais de uma teoria sócio-científica seguem as mesmas regras daquelas utilizadas nas ciências naturais. No entanto, no que diz respeito aos procedimentos de prova, objeto, finalidades, método científico, dentre outros aspectos, é preciso fazer as devidas adaptações para as ciências sociais, conforme propõem Martins (2004), Nepomuceno (2003) e Oliveira Filho (1976), com os quais também se concorda. Em suma: em termos de características estruturais, as ciências naturais e sociais trilham o mesmo caminho; porém, em termos de procedimentos, objeto e métodos, isso não acontece.

Ainda sobre essa contextualização, lembre-se Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 57) que, ao discutir o conceito de paradigmas de Thomas Kuhn, faz referência às ciências maduras e às imaturas, sendo essas últimas “[...] aquelas que não dispõem de uma única teoria e nem de procedimentos metodológicos capazes de fundamentar a atividade dos pesquisadores.” O autor complementa (*in* CARVALHO, 1994, p. 57) que “As ciências sociais estariam enquadradas nesta categoria.” Em especial, esse é o caso da Controladoria, o que ajuda a justificar a realização deste trabalho.

Ressalte-se, por último, que, como se trata de uma incursão à bibliografia, este capítulo não é exaustivo e, por isso, deve ser visto como uma descrição sucinta para atender aos fins desta tese.

3.2 Conceito de teoria

Feitas essas considerações preliminares, empreende-se a tarefa de analisar algumas definições do termo “teoria”, a fim de se poder compreender seu verdadeiro conceito, bem como poder verificar como tal termo se enquadra nos propósitos desta tese. As várias definições são apresentadas individualmente e, ao final do tópico, traz-se um quadro-resumo contendo as principais idéias de cada autor. Estas foram organizadas para se compreender e organizar o conceito em três pilares: o que é teoria, como se constitui (ou se constrói) e para que serve.

Inicialmente, ressalta-se que, conforme se encontrou na literatura, o emprego da expressão teoria é confuso. Martins (2004, p. 1), por exemplo, assevera que “[...] o termo teoria tem sido empregado de diferentes maneiras para indicar distintas questões.” Rudner (1976, p. 26), por sua vez, diz que o termo “[...] teoria é empregado de várias maneiras – muitas delas fúteis.” Já para Bunge (1980, p. 160), “Nas ciências sociais há uma tendência de dignificar com o nome de teoria qualquer amontoado de opiniões, por desconexas e infundadas que sejam. Quase sempre trata-se meramente de quadros teóricos ou de doutrinas.” Espera-se, com este tópico, oferecer um pouco de luz a essa confusão.

Rudner (1976, p. 27) começa sua explanação sobre o conceito de teoria com uma definição ampla em que “Uma teoria é um conjunto sistematicamente relacionado de declarações,

incluindo algumas generalizações em forma de lei, que é empiricamente comprovável.” Esse relacionamento sistemático, segundo o autor (1976, p. 36), dá-se de forma dedutiva, ou seja, uma teoria científica constitui um sistema dedutivo. Mais adiante (1976, p. 37), sintetiza, caracterizando uma teoria científica “[...] como um conjunto dedutivamente relacionado de declarações.”

Quanto à idéia de as declarações estarem sistematicamente relacionadas, Rudner (1976, p. 27) esclarece: “[...] não compete à ciência, meramente, coligir fragmentos desconexos, fortuitos, isolados, de informação.” Ainda para esse autor (1976, p. 27), “[...] é um ideal da ciência dar uma explicação organizada do universo – conjugar, interligar, ajustar, em relação de mútua subordinação, as declarações que consubstanciam o conhecimento adquirido.”

Bunge (1980, p. 41) trilha o mesmo caminho de Rudner (1976), porém substituindo a expressão “sistematicamente” ou “dedutivamente” por “logicamente”. Segundo o autor, “Uma teoria é um contexto fechado com respeito às operações lógicas. Em outras palavras, uma teoria é um conjunto de proposições ligadas logicamente entre si e que possuem referentes em comum.”

Destaque-se que Bunge (1980, p. 161) recorre às definições de dicionário para explicar que “[...] uma doutrina é um corpo de idéias suscetível de ser transmitido ou ensinado. Ao contrário, uma teoria é uma doutrina muito especial: é um sistema hipotético-dedutivo, ou seja, um corpo de idéias organizado logicamente.” Mais à frente (1980, p. 161), o autor especifica: “Mais precisamente, uma teoria é um conjunto de proposições, todas elas referentes a um dado assunto [...], e tais que cada uma delas é ou uma premissa [...] ou uma consequência lógica de outras proposições da teoria.”

Ao final, assim como encontrado em Rudner (1976, p. 27), Bunge (1980, p. 161) também acrescenta à sua definição o aspecto da necessidade de comprovação empírica para que seja uma teoria, afirmando: “Finalmente, uma teoria científica é uma teoria comprovável empiricamente, ou pelo menos convertível (por especificação ou agregado de premissas) numa teoria verificável mediante dados observacionais ou experimentais.”

Como se verifica, tanto Rudner (1976) quanto Bunge (1980) destacam a questão da comprovação empírica em suas definições de teoria. Além disso, Bunge (1980) sintetiza a

teoria como um sistema hipotético-dedutivo enquanto Rudner (1976) fala somente em sistema dedutivo. Ora, essas duas idéias remetem a Richardson (1999) e Martins (2004).

Na visão de Richardson (1999, p. 29), a última etapa do método científico consiste na aceitação ou rejeição da hipótese. O autor esclarece que, “Por meio desse processo, utilizamos os resultados para construir, reforçar ou questionar determinada teoria.” Chama atenção, no entanto, para o fato de que “[...] uma teoria não é mais que uma hipótese confirmada por diversos pesquisadores em várias oportunidades.” Semelhantemente, Martins (2004, p. 2) afirma que, “À medida que a investigação avança, as hipóteses podem ganhar *status* de pretensa teoria, a ser reconhecida após confirmações advindas de novas evidências e investigações conduzidas por outros cientistas.”

Ressalte-se o cuidado sugerido pelos autores citados no sentido de que a hipótese, enquanto teoria, necessita não só de sua confirmação repetidas vezes, mas também por diferentes pesquisadores.

Ainda sobre isso, Richardson (1999, p. 36) lembra Popper, para o qual “[...] a única maneira de testar um argumento científico é comprovar sua refutabilidade empírica.” Nesse sentido, “Uma teoria pode ser reconhecida como científica à medida que for possível deduzir dela proposições observacionais singulares, cuja falsidade seria prova conclusiva da falsidade da teoria. Portanto, para testar uma teoria, devemos utilizar o método dedutivo.” Esses aspectos de verificação empírica e refutabilidade estão detalhados no tópico seguinte deste capítulo.

Entrando por uma perspectiva um pouco diferente daquelas anteriormente apresentadas, Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 27) acrescenta, ao conceito de teoria, a idéia de provimento de explicações, a saber:

[...] as teorias científicas são conjecturas que se apresentam como estruturas, que fornecem explicações tanto para as regularidades como para as irregularidades da natureza. Estas estruturas engendram programas de pesquisa, onde novos fatos são incorporados ao campo de explicação, e este tende a ser sempre ampliado, até que esbarra em ocorrências que não podem ser explicadas pela teoria. O acúmulo destas ocorrências pode provocar crises na teoria e, então, surgem novas conjecturas que tentam dar conta das discrepâncias. É esta a imagem kuhniana da ciência.

Um questionamento torna-se imprescindível nesse momento: Cabe a uma teoria apenas explicar os fenômenos? Deveria ela [a teoria] também descrevê-los, dizendo o que eles são?

Considera-se a seguinte posição de Martins (2004, p. 1) mais abrangente que a de Matallo Jr. (1994), no tocante a esse aspecto: “A teoria, entendida como um conjunto de conhecimentos com graus diversos de sistematização e credibilidade, se propõe a explicar, elucidar, interpretar e unificar um dado domínio de fenômenos sociais.”

Kerlinger (1980, p. 75) traz alguns ingredientes diferentes a essa discussão, quais sejam, a relação entre variáveis e a idéia de constructo. Conforme as idéias do autor, uma teoria é um conjunto de constructos (conceitos), definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão sistemática de fenômenos especificando relações entre variáveis, com a finalidade de explicar fenômenos da realidade. Note-se que, enquanto Kerlinger (1980) fala, somente, em explicar, Martins (2004) considera explicar, elucidar, interpretar e unificar.

Asti Vera (1980, p. 146), por sua vez, prefere tratar o conjunto de constructos, definições e proposições de Kerlinger (1980) por leis científicas. Segundo aquele autor, “Uma teoria é um sistema de leis científicas, um complexo lógico de relações invariantes que, ao mesmo tempo, generaliza e explica sistematicamente as formulações legais.” Veja-se que o autor traz a conotação de sistematização e complexo lógico, já discutidos pela maioria dos autores anteriormente apresentados, bem como a função da explicação. Porém, acrescenta a idéia de generalização e, para tanto, considera que as relações precisam ser inalteradas para que se considere uma teoria, ou seja, tem de estar presente a figura das relações permanentes.

A definição cunhada por Belkaoui (*apud* IUDÍCIBUS, 1996, p. 22) contempla um novo aspecto: “[...] teoria pode ser definida como um conjunto de conceitos que permite apresentar uma visão sistemática dos fenômenos analisados, através da especificação das relações entre as variáveis, com o propósito de explicar e predizer o comportamento do fenômeno [...]” Observe-se que este complementa as visões anteriores, acrescentando a idéia de predição.

Para Koontz e O'Donnell (1981, p. 12), “Teoria é um agrupamento sistemático de princípios inter-relacionados.” Os autores entendem que “Princípios são verdades fundamentais – ou o que se acredita ser verdade num determinado momento – que explicam as relações entre dois ou mais conjuntos de variáveis.” Veja-se que os autores trabalham na mesma linha dos anteriores, porém focando na idéia de princípios e somente na função de explicação.

Finalmente, Kaplan (1975, p. 302) inaugura outra perspectiva dessa discussão sobre teoria: “Uma teoria é forma de atribuir sentido a uma situação que nos perturba, de maneira a permitir-nos utilizar mais eficazmente nosso repertório de hábitos e, o que é mais importante, modificá-los ou afastá-los inteiramente, substituindo pelos novos que a situação imponha.” E continua:

Sob essa perspectiva, na lógica reconstruída, a teoria surgirá como um meio para interpretar, criticar e unificar leis estabelecidas, modificando-as para se adequarem a dados não previstos quando de sua formulação e para orientar a tarefa de descobrir generalizações novas e mais amplas.

O autor ainda sintetiza (1975, p. 304) que “[...] uma teoria é um sistema de leis.”

Portanto, perante as diversas definições encontradas na literatura sobre o termo teoria, é possível construir um quadro-resumo que contemple os pontos que compreendem o conceito desse termo. Vale dizer que foram encontrados, em praticamente todos os autores analisados, os três pilares que formam o conceito de teoria, conforme espelha o Quadro 3, a saber: o que é teoria, como se constrói ou se constitui a teoria, ou seja, como se materializa, e para que ela serve.

Quadro 3 – Concepções das definições do termo teoria, segundo a literatura

Concepções		Autor (es)
PILAR 1	O que é Teoria?	Conjunto de enunciados sistematizados
1	Conjunto de declarações sistematicamente/dedutivamente relacionadas	Rudner (1976)
2	Conjunto de proposições logicamente relacionadas Corpo de idéias logicamente organizado	Bunge (1980)
3	Conjunto de conhecimentos sistematizados	Martins (2004)
4	Conjecturas na forma de estruturas	Matallo Jr. (1994)
5	Generalizações em forma de lei	Rudner (1976)
6	Sistema de leis científicas	Asti Vera (1980) Kaplan (1975)
7	Proposições observacionais singulares	Richardson (1999)
8	Conjunto de constructos, proposições e definições relacionados	Kerlinger (1980)
9	Agrupamento sistemático de princípios (verdades fundamentais) inter-relacionados	Koontz e O'Donnell (1981)
10	Visão sistemática de fenômenos	Kerlinger (1980) Belkaoui (<i>apud</i> IUDÍCIBUS,1996)
11	Conjunto de conceitos	Belkaoui (<i>apud</i> IUDÍCIBUS,1996)
PILAR 2	Como se materializa a Teoria?	Sistemas de hipóteses que denotam relação entre variáveis
1	Sistema hipotético-dedutivo	Bunge (1980)
2	Sistema dedutivo	Rudner (1976) Richardson (1999)
3	Hipóteses confirmadas diversas vezes por diversos pesquisadores	Martins (2004) Richardson (1999)
4	Complexo lógico de relações invariantes (permanentes)	Asti Vera (1980)
5	Relações entre variáveis	Kerlinger (1980) Koontz e O'Donnell (1981) Belkaoui (<i>apud</i> IUDÍCIBUS,1996)
PILAR 3	Para que serve a Teoria?	Funções e Aplicações
1	Explicar fenômenos da realidade	Rudner (1976) Kerlinger (1980) Matallo Jr. (1994)
2	Explicar as relações entre variáveis	Koontz e O'Donnell (1981)
3	Explicar, elucidar, interpretar e unificar fenômenos sociais	Martins (2004)
4	Explicar e prever o comportamento do fenômeno	Belkaoui (<i>apud</i> IUDÍCIBUS,1996)
5	Interpretar, criticar e unificar leis estabelecidas	Kaplan (1975)
6	Generalizar e explicar sistematicamente as formulações legais	Asti Vera (1980)

Portanto, com base no Quadro 3, consegue-se reunir as idéias gerais a respeito do que compreende uma teoria, as quais formam parte da plataforma teórica desta tese:

- Aspectos conceituais (Pilar 1): uma teoria é um conjunto de enunciados, declarações, proposições, conjecturas, idéias, conhecimentos, generalizações, leis científicas,

princípios, constructos, definições e/ou conceitos relacionados e organizados sistematicamente, estruturalmente, dedutivamente e logicamente.

- Aspectos operacionais (Pilar 2): uma teoria se materializa através de um sistema hipotético-dedutivo de análise de relações entre variáveis, ou seja, de confirmação de hipóteses.
- Aspectos utilitaristas (Pilar 3): uma teoria destina-se a interpretar, elucidar, explicar, prever, predizer, unificar e generalizar os fenômenos.

Ressalte-se ainda que, conforme Rudner (1976) e Bunge (1980), uma teoria tem que oferecer a possibilidade de ser comprovada empiricamente, sendo que, para Richardson (1999), com base nas idéias de Popper, o que vale é a refutabilidade empírica, ou seja, colocar a refutabilidade à prova.

3.3 O que é preciso para ser teoria?

Neste tópico, intenta-se compreender quais características são necessárias a um dado conjunto de elementos para que se possa chamá-lo de teoria. Encontraram-se, após exame da literatura, alguns aspectos, como, por exemplo: as teorias não derivam de observação empírica; elas precisam ser verificadas empiricamente; a possibilidade de serem refutadas; precisam ter reconhecida sua essência; devem ser pertinentes a uma problemática específica; etc. Esses itens estão detalhados na seqüência.

O primeiro ponto a se discutir é sobre a questão de as teorias se originarem, ou não, de observação da realidade. Segundo Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 25), “Popper tem acentuado que as teorias científicas são conjecturas e não derivam da experiência.” Mais adiante (1994, p. 25), continua: “Isto deriva do fato de que as teorias – quaisquer que sejam – são compostas por certos tipos de proposições que não se referem diretamente a observáveis: são os conceitos teóricos.” O autor ainda explica que “Os conceitos teóricos – que na maioria das vezes têm grande poder explicativo – constituem o cerne das teorias e as próprias conjecturas.” Portanto, segundo a visão de Popper, as teorias não derivam da observação.

Isso é corroborado por Théophilo (2004, p. 75): “Verifica-se, entre a maior parte dos epistemólogos, uma tendência de defesa do caráter de precedência da teoria sobre o fato.”

Destarte, Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 33-34), ainda referindo-se a Popper, explica:

Uma das coisas que diferencia o conhecimento científico [aqui entendido como teoria] das outras formas de discurso (mítica, religiosa e poética) é o fato de que suas afirmações podem ser verificadas, podem ser testadas. Este é, aliás, o critério de demarcação entre ciência e não-ciência.

Esse posicionamento é, também, destacado por Bruyne *et al.* (1977, p. 122): “A verificação, o teste empírico das teorias é uma exigência primordial. Toda teoria deve poder ser contestada em sua totalidade pelos fatos que ela investiga.” Como se viu no tópico anterior, esse aspecto da necessidade de comprovação empírica para que seja uma teoria é ressaltado por Rudner (1976, p. 27) e Bunge (1980, p. 161).

Esses dois primeiros pontos evidenciam, portanto, que, apesar de uma teoria não nascer de observações daquilo que acontece no mundo real, para ser verdadeiramente considerada teoria, ela precisa oferecer a possibilidade de ser testada, ou seja, a teoria precisa ser colocada à prova. As palavras de Iudícibus (1996, p. 22) ajudam a justificar esse aspecto:

O fato de somente se justificar uma teoria se ela for capaz de explicar a prática (mundo real) e de predizê-la, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, adiciona valor e utilidade, bem como deve enobrecer os que abraçam esta visão, pois que uma teoria erigida apenas para satisfazer proposições lógicas, endógenas, de nada adianta para os usuários, sendo, quando muito, justificativa para o chá das cinco de encarnecidos professores, aposentados, física e mentalmente.

Lembre-se que, no tópico anterior, Richardson (1999, p. 36) citou Popper e sua visão de que para testar um argumento científico é preciso comprovar sua refutabilidade empírica. A idéia aqui é que uma teoria será descartada caso se encontre um único caso que a refute. A propósito, a falseabilidade é um aspecto fundamental da ciência, ou seja, para a ciência não importam os fatos que corroboram a teoria, mas sim os que a refutam.

Ainda no que se refere à falseabilidade ou refutabilidade, Kidder (1987, p. 6) argumenta que “É possível apenas refutar hipóteses e teorias e concluir que elas são falsas. Não podemos dizer que comprovamos uma teoria, porque há sempre a possibilidade de ser refutada por alguma pesquisa futura ou de que alguma outra teoria explique os mesmos resultados.” E concluem: “Portanto, teorias são sempre provisórias.”

Note-se que, não obstante a visão de Popper ser a de que uma teoria não deriva de observações empíricas, Asti Vera (1980, p. 146) discute que a construção de uma teoria científica nas ciências sociais pode acontecer de duas formas: a) partindo das observações e hipóteses, ou b) axiomáticamente. Segundo as palavras de Martins (2004, p. 3), “No primeiro caso, a construção começa com a formulação de enunciados protocolares, e a abordagem seguida é indutiva-dedutiva, ou mais corretamente hipotético-dedutiva [...]” Quanto ao segundo caso, explica que “[...] a construção se consigna diretamente dos postulados, sendo a abordagem metodológica exclusivamente dedutiva.” Martins (2004, p. 3) conclui que o método ideal para as ciências sociais aplicadas é o hipotético-dedutivo. Portanto, desse ponto de vista, a teoria pode sim nascer das observações empíricas, uma vez que, como se viu no tópico anterior, consoante o próprio Martins (2004), as teorias destinam-se a sistematizar o que se sabe acerca do mundo real.

Finalmente, recorrendo-se a Iudícibus *et al.* (2005, p. 8), encontra-se que “[...] a validação de qualquer teoria contábil se dá única e exclusivamente pela sua utilidade gerada perante os usuários no mundo prático.” Isso reforça a conclusão, então, de que, ainda que a teoria não tenha sua origem na empiria, ela precisa passar pela verificação no mundo real para ser validada provisoriamente, pois o que mais vale é a refutação.

Adentrando-se em outra característica, Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 14) explica que “Para Platão, o mundo sensível está em constante mudança e, neste caso, se torna impossível conhecê-lo por razões óbvias: não se pode conhecer uma coisa que deixa de ser ela mesma na sucessão do tempo.” Mais adiante (1994, p. 14), o autor complementa:

O recurso metodológico e filosófico para solucionar esta dificuldade é pressupor que exista na coisa algo que permanece ou que esteja presente na sucessão do tempo: é a sua essência. Para Platão, a essência da coisa está em sua Forma ou Idéia. Assim, para toda coisa do mundo sensível existe uma certa Idéia ou Forma que lhe corresponde como sua essência ou natureza. As idéias são perfeitas, imutáveis e não habitam o mundo espaço-temporal, sendo apreendidas apenas pelo pensamento puro.

O que se pode depreender do pensamento de Platão, trazido à tona por Matallo Jr. (1994), é que o fenômeno objeto de uma teoria precisa ter evidenciado sua essência. Nesse sentido, o que se vai precisar questionar e, conseqüentemente, descrever, ao se tentar enquadrar a Controladoria como teoria, é: qual a essência da Controladoria? qual sua Idéia ou Forma que permanece constante?

Por outro lado, na visão de Aristóteles, conforme descreve Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 15), “O conhecimento consistia, então, em saber quais as características ou propriedades das coisas enquanto membros de uma classe.”

Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 15) descreve um exemplo interessante para se entender essa questão da essência e das propriedades. Segundo ele, “Ter quatro patas, um rabo e um focinho são características essenciais da classe dos cães. Mas ter cor preta ou branca ou marrom é um acidente e não constitui objeto de conhecimento, mas de percepção aplicada aos particulares.” Pode-se inferir, então, que as patas, o rabo e o focinho tratam da essência (Platão), enquanto a cor trata das características para classificação (Aristóteles). Também esses aspectos devem estar presentes nas teorias.

Outra característica que espelha quando um conjunto de conhecimentos é uma teoria diz respeito à questão da dicotomia entre senso comum (juízo de valor) *versus* ciência (verdade comprovada). Sobre esse aspecto, as palavras de Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 18) são esclarecedoras: “O senso comum é a base sobre a qual se constroem as teorias científicas. Estas teorias se distanciam tanto quanto possível das valorações e opiniões, gerando um conhecimento mais ou menos racional, entendendo racional como argumentativo e coerente.”

Reforçando a idéia da teoria e o aspecto científico, Oliveira Filho (1976, p. 268) argumenta que “A consideração de um projeto de pesquisa teoricamente orientado evita que a experiência cotidiana dos homens comuns seja confundida com a experiência instaurada cientificamente que sobre ela se exerce no desvendar de suas estruturas e processos.” Portanto, a teoria se sobrepõe ao senso comum.

Já em Bruyne *et al.* (1977) encontra-se que há três exigências primordiais em uma teoria: pertinência, coerência e testabilidade. O primeiro deles é que seja pertinente a uma problemática, isto é, que seja significativo, que se refira, efetivamente, à realidade que visa interpretar (1977, p. 115). “A coerência do sistema teórico permite garantir uma explicação mais fundada dos fatos dos quais as hipóteses pretendem prestar contas.” (1977, p. 119). Quanto à testabilidade, como já se discutiu no início desta seção, a verificação, ou seja, o teste empírico da teoria é uma exigência primordial.

Ainda nessa linha de raciocínio, Bruyne *et al.* (1977, p. 120) especificam: “Uma teoria é formalizada quando os elementos que a caracterizam podem ser descritos por meio de regras estritas e suficientes para especificar sua natureza própria.”

Com base na literatura pesquisada e nos itens discutidos neste tópico, é possível, então, elaborar uma lista dos critérios necessários para se considerar um dado conjunto de elementos como teoria. Ressalte-se que os itens desta lista foram considerados nos demais capítulos desta tese, tendo em vista o propósito de se contribuir para se dar o passo inicial à construção da Teoria da Controladoria. Os critérios são:

- pelo fato de uma teoria ser uma conjectura, um conjunto de conceitos teóricos, ou ainda, um conjunto de enunciados, ela não precisa derivar da observação da realidade;
- a teoria, após elaborada, oferece a possibilidade de ser testada, ou seja, é colocada à prova, é verificada para poder ser contestada; é isso que vai apontar sua validação;
- a teoria descreve a essência do fenômeno a ser contemplado;
- a teoria não se aplica a quaisquer coisas, mas a campos específicos;
- a teoria é pautada num conhecimento argumentativo e coerente; portanto, livre de juízo de valor e opiniões (pensamento pessoal: eu acho que) e despida de subjetividade; e
- a teoria é científica (algo comprovado: eu sei que), sendo que a ciência se distingue da opinião (senso comum) por seu encadeamento racional.

Antes de passar à próxima seção, destaca-se que Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 35-37) desenvolve uma discussão sobre verdade e ciência, em que considera a verdade como correspondência entre fatos e teorias. O autor assim expressa (1994, p. 37): “De qualquer maneira, a concepção da verdade como correspondência entre os fatos e as proposições e teorias é aceitável desde que sejam feitas algumas ressalvas:”

1. Não existem dois mundos contrapostos como o dos fatos e o das teorias. Eles são interdependentes;
2. Não podemos chegar a verdades definitivas;
3. Os fatos básicos são aceitos convencionalmente e podem ser modificados com o avanço da ciência;
4. Uma teoria será verdadeira não por estar adequada à realidade, mas por explicar certas ocorrências melhor do que outras teorias concorrentes, ou por não ter sido falseada.

Estes aspectos são importantes neste estudo porque se está trabalhando tanto no campo dos fatos (caso da pesquisa empírica) quanto no campo das proposições (caso da ECBC).

3.4 Funções e objetivos de uma teoria

Uma vez que se pode compreender o conceito de teoria, bem como evidenciar os critérios necessários para que se tenha, de fato, uma teoria, este tópico destina-se a explorar algumas questões adicionais, dentre elas os objetivos e funções de uma teoria, ressaltando algumas características peculiares. Destaque-se que, na seção 3.2, alguns desses aspectos já foram mencionados, porém não explorados detalhadamente.

De acordo com Lakatos e Marconi (1985, p. 117), “O objetivo das teorias é compreender e explicar os fenômenos de uma forma mais ampla, através da reconstrução conceitual das estruturas objetivas dos mesmos.” De forma semelhante, Martins (2004, p. 2) assevera: “A sistematização e busca de seguras explicações dos acontecimentos constituem objetivos das teorias.”

Num outro momento, Martins (2004, p. 4) enumera e discute três funções de uma teoria, a saber:

- explicar: dizer por que, como e quando os fenômenos ocorrem (função mais importante, segundo o autor);
- sistematizar: dar ordem ao conhecimento sobre um fenômeno da realidade; e
- prever: fazer inferências sobre o futuro, orientando como se vai manifestar ou ocorrer um determinado fenômeno, dadas certas condições.

Da leitura do texto de Kaplan (1975, p. 309), extrai-se que a teoria tem como funções sistematizar as coisas conhecidas, ou seja, dar sentido às coisas e atestar a verdade. Belkaoui (*apud* IUDÍCIBUS, 1996, p. 22), por sua vez, argumenta que a teoria tem como propósito “[...] explicar e prever o comportamento do fenômeno [...]”

Analisando-se de forma conjunta as visões de Lakatos e Marconi (1985), Martins (2004), Kaplan (1975) e Belkaoui (*apud* IUDÍCIBUS, 1996), verifica-se certa confusão entre os termos funções e objetivos. Em Martins (2004), por exemplo, nota-se que o que o autor inclui em objetivos é a mesma coisa que relacionou como funções. Kaplan (1975) fala somente em funções, enquanto Belkaoui (*apud* IUDÍCIBUS, 1996) fala em propósitos e Lakatos e

Marconi (1985) em objetivos. Tendo em vista essa questão, neste Referencial Teórico consideram-se funções e objetivos da teoria como coisas semelhantes.

Tendo-se em conta que são corretas as visões dos autores citados, porém entendendo-se ser a relação de funções de Martins (2004) a mais completa, considera-se, portanto, que os objetivos e funções da teoria são a sistematização, a explicação e a predição.

Ainda nessa tentativa de entender as funções de uma teoria, encontrou-se em Parsons (*apud* BRUYNE *et al.*, 1977, p. 102) que “A teoria não formula apenas o que sabemos, mas também nos diz o que queremos saber, isto é, nos dá as perguntas cuja resposta procuramos.” Mais adiante, O’Neil (*apud* BRUYNE *et al.*, 1977, p. 102) complementa: “[...] elas dão um quadro coerente dos fatos conhecidos, **indicam como são organizados e estruturados**, explicam-nos, prevêm-nos e fornecem, assim, pontos de referência para a observação dos fatos novos.” (grifo deste autor). A função da teoria de indicar como os fenômenos são estruturados e organizados, conforme explorado por Bruyne *et al.* (1977), é o aspecto principal daquilo que se está buscando nesta tese com a ECBC.

Na mesma linha de raciocínio, Iudícibus (1996, p. 21) argumenta que “Uma teoria, em qualquer campo de estudos, deveria ser capaz de melhorar, sob um duplo aspecto, o entendimento de *como funciona* determinado fenômeno ou conjunto de fenômenos.” (grifo do original). Mais uma vez, se percebe que a idéia de buscar uma Teoria da Controladoria não está distante, pois o que se deseja encontra respaldo nas palavras de Iudícibus (1996). Em suma: a Teoria da Controladoria que se quer aqui dar o primeiro passo deve ajudar a entender como funciona o fenômeno Controladoria.

Ressalte-se que o “duplo aspecto” apresentado por Iudícibus (1996) refere-se às funções de uma teoria de explicar e predizer. O autor detalha isso (1996, p. 22) citando Watts e Zimmermann, para os quais, “[...] o objetivo da teoria contábil, pelo menos sob o enfoque denominado de *positivo* (a antítese do enfoque normativo) ou *descritivo*, *é de explicar, primeiro, e predizer, depois, a prática contábil* [...]” (grifo do original).

Finalmente, Iudícibus (1996, p. 22) amarra: “Explicar a prática contábil significa providenciar razões para a prática observada. Predizer significa utilizar-se a teoria para antecipar ou pesquisar fenômenos contábeis não observados ainda, ou prever o comportamento dos já

observados anteriormente.” Nesse caso, faltou somente acrescentar a questão da função de sistematizar.

Ainda no tocante a essas duas funções da teoria, Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 44) afirma: “Explicação e predição são ambos traços essenciais das teorias.” O autor ressalta que tais explicações e predições precisam ser universais, isto é, devem se aplicar a vários casos e não a situações específicas. Mais adiante (1994, p. 45), arremata dizendo que “[...] a causalidade expressa os traços de universalidade e preditividade das teorias na medida em que postula relações universais, necessárias e determinadas entre eventos.” Isso implica que a causalidade é fundamental nas teorias, uma vez que relaciona causa e efeito.

Goode e Hatt (1969, p. 13-18) discutem a interdependência entre teorias e fatos, e apresentam o papel daquela em relação a estes. Nesse sentido, segundo os autores, a teoria tem as seguintes funções:

- orientar para restringir a amplitude dos fatos a serem estudados em cada campo do conhecimento;
- servir como sistema de conceptualização e de classificação dos fatos;
- resumir sinteticamente o que já se sabe sobre o objeto de estudo, por meio de generalizações empíricas e de inter-relações entre afirmações comprovadas;
- baseando-se em fatos e relações já conhecidos, prever novos fatos e relações, pois resume os fatos já observados e estabelece uma uniformidade geral que ultrapassa as observações imediatas; e
- indicar os fatos e as relações que ainda não estão satisfatoriamente explicados e as áreas da realidade que demandam pesquisas.

Em suma, perante as discussões realizadas, as funções e objetivos da teoria, segundo a literatura são:

- sistematizar: compreender, conceituar, organizar, classificar e estruturar o conhecimento sobre um fenômeno da realidade;
- explicar: dizer por que, como e quando o fenômeno ocorre, ou seja, prover razões para o comportamento do fenômeno; explicar como funciona;

- prever: fazer inferências sobre o futuro (antecipar), orientando como se vai manifestar ou ocorrer um determinado fenômeno, dadas certas condições.

Trazendo essa concepção de funções e objetivos para o contexto desta tese, tem-se que, para se chegar a uma Teoria de Controladoria, esta deverá sistematizar o conhecimento difundido sobre este tema e, também, fazer explicações disso. Esses pontos justificam a existência da ECBC (sistematização) e da pesquisa de campo que busca evidenciar como o fenômeno Controladoria acontece na prática, trazendo algumas explicações.

Ainda sobre isso, Martins (2004, p. 3) faz uma discussão relevante:

Quando, num dado setor, já foram conduzidas investigações que possibilitaram a construção de um sólido corpo de conhecimento em que se acham incluídas generalizações empíricas, as teorias surgem como a chave para a nossa compreensão dos fenômenos, explicando as regularidades previamente constatadas.

Considerando-se a visão de Martins (2004), e associando-a ao espectro desta pesquisa, poder-se-ia questionar se já é possível falar em uma Teoria da Controladoria, ou seja, se já existem generalizações suficientes para que se possa atingir uma Teoria da Controladoria, que se possa explicar, sistematizar e prever. Entende-se, face ao material bibliográfico analisado, proveniente de livros, dissertações, teses e artigos, que há sim produção científica suficiente para, pelo menos, atingir-se parte de tal intento (sistematizar e explicar). Além disso, a investigação empírica conduzida nesta tese busca oferecer alguma contribuição para a construção do sólido corpo de conhecimento aludido por Martins (2004).

Ressalte-se que não está no escopo deste estudo trabalhar a questão da predição, pois a função “prever” da ciência ou do método científico ou mesmo da teoria não tem como ser levada a cabo porque, conforme explica Castro (1978, p. 16), “As possibilidades de previsão de fenômenos sociais são extremamente limitadas, em comparação com os sucessos já obtidos na compreensão da realidade.” Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 53) corrobora discutindo que a previsibilidade (previsões) é algo difícil de conseguir nas ciências sociais.

3.5 A forma de se enunciar a teoria

No que se refere à forma como uma teoria é enunciada ou comunicada, Iudícibus (1996, p. 22) afirma: “Segundo vários autores, quando se define uma teoria, logo se lembra que podem existir duas *abordagens* principais: a *normativa* e a *positiva* (por alguns autores denominada *descritiva*).” (grifo do original). Segundo ele, a abordagem normativa tem as seguintes características: “[...] prescreve como se deveria proceder; não se preocupa, essencialmente, com o que ocorre na realidade das entidades; é preponderantemente dedutiva quanto ao método.” Já em relação à forma positiva, o autor enumera:

[...] procura predizer (e explicar) que entidades (e por que) irão, ou não, utilizar certo procedimento, mas não entra no mérito do que deveriam fazer ou das qualidades do procedimento; descreve o que ocorre no mundo real; é desenvolvida com base em observações empíricas, factuais; e, portanto, é predominantemente indutiva quanto ao método.

Reforçando, Iudícibus (1996, p. 23) explica que há “[...] uma associação forte entre a abordagem positiva e a metodologia indutiva.” Segundo o autor, essa metodologia permite “[...] aprender e analisar vasta gama de dados, testando hipóteses, antes de validar esta ou aquela, e, portanto, antes de qualquer tipo de generalização.” Essa posição já havia sido ratificada em Bruyne *et al.* (1977, p. 104):

O “método” que legitima a teorização *a posteriori* é, a grosso modo, o que é qualificado de “indutivo”: método para descobrir os princípios gerais a partir dos fatos particulares. Numa certa tradição positivista, a função da “teoria” é representar *a posteriori*, tão rigorosa e exaustivamente quanto possível, um conjunto de leis, de hipóteses e de receitas experimentais.

Ainda de acordo com a explicação feita por Iudícibus (1996, p. 23), em resumo, tem-se: “Simplificando, a abordagem positiva procurará entender e explicar primeiro, e predizer depois, as práticas contábeis efetivamente em uso, ao passo que a abordagem normativa procurará prescrever (como uma receita) as práticas que deveriam ser utilizadas.”

No que toca a esta pesquisa, a busca pela Teoria da Controladoria levou em conta as duas abordagens. No desenvolvimento da ECBC, por exemplo, verifica-se a presença de aspectos da normativa, tais como a não preocupação, num primeiro momento, com o que acontece nas organizações, e a utilização do método dedutivo. Adverte-se, no entanto, que a ECBC não foi elaborada de forma prescritiva, dizendo como a Controladoria deve ser; antes, utilizou-se de um discurso argumentativo, racional.

Em relação à abordagem positiva, ela também foi utilizada nessa tarefa de dar o primeiro passo rumo à construção de uma Teoria de Controladoria, por ter sido realizada a pesquisa de campo para verificar o que ocorre no mundo real em termos de práticas de Controladoria. Esse procedimento fundamenta-se no seguinte argumento extraído de Kaplan (1975, p. 315): “Se a teoria deve ser, em essência, um retrato da realidade, então precisamos, para chegar a uma teoria bem fundamentada, concentrar-nos na tarefa de descobrir como as coisas são e não na tarefa de inventar modos práticos de conceituá-las.”

Ainda sobre a questão da enunciação de uma teoria, Bruyne *et al.* (1977, p. 110) discutem que a teoria é formulada em uma linguagem simbólica que contempla conceitos sobre o fenômeno envolvido e proposições que, juntos, formam o sistema de proposições, isto é, de corpos sistemáticos de hipóteses. Dito de outra forma, a teoria contempla “[...] o aspecto conceitual que é o aspecto de explicitação do sentido e o aspecto proposicional que é o aspecto de formulação lógica.” Em síntese, o primeiro refere-se aos conceitos semânticos da teoria, ou seja, aqueles que dizem respeito aos aspectos dos fenômenos propriamente ditos; o segundo, por sua vez, trata das articulações entre os conceitos e as proposições. Portanto, ao se enunciar uma teoria, esses elementos devem ser observados.

3.6 Outros conceitos: o que *não* é uma teoria

Quando se estuda a literatura sobre o que é uma teoria, verifica-se que há vários termos que, muitas vezes, são confundidos com o termo teoria. Alguns exemplos são: doutrina, quadro teórico, paradigmas, conceitos, modelos, dentre outros. Rudner (1976, p. 51), inclusive, assevera que “Uma característica impressionante da literatura da ciência social é estar copiosamente temperada com formulações não-teóricas.” Diante disso, este tópico visa apresentar definições que possam levar ao entendimento do conceito de cada uma dessas expressões, bem como compará-las com o conceito de teoria.

Ademais, entende-se que este tópico é relevante porque há de se considerar a dificuldade em se colocar em prática as características de uma teoria em ciências sociais. Dito de outra forma, significa que, quando um conjunto de elementos não puder ser enquadrado como teoria, talvez

possa ser como doutrina, ou paradigma, quadro teórico ou mesmo um conjunto de conceitos. Nesse sentido, Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 59) explica:

Na verdade, a própria idéia de teoria é colocada em xeque se pensarmos que não podemos formular qualquer explicação em ciências sociais que tenha como base uma linguagem unívoca, não contextual. Podemos dizer que, em vez de teorias, temos conjuntos de postulados básicos que orientam a pesquisa, como diria Merton, aliados aos procedimentos de seleção dos fatos e descrição reconstrutiva dos fenômenos. É preciso deixar claro que não há uma lógica ou um método para selecionar os fatos relevantes para a explicação e nem tampouco um método de reconstrução histórico-social.

Iniciando-se pelo termo *conceito*, encontra-se em Merton (*apud* BRUYNE *et al.*, 1977, p. 116) que “[...] um jogo de conceitos não constitui uma teoria.” Bruyne *et al.* (1977, p. 116) explicam que “Estes [os conceitos] podem figurar numa teoria que se definirá essencialmente pelas ligações formais que ligam esses conceitos entre si em proposições [...]” De forma semelhante, Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 23) explicita:

Os conceitos devem ter um significado preciso e devem remeter a outros conceitos correlatos e também precisamente definidos, de tal forma que as teorias formem estruturas mais ou menos “fechadas” de conceitos significativos e que se referem a conjuntos específicos de fatos e fenômenos.

Como se pode depreender da visão de Bruyne *et al.* (1977) e Matallo Jr. (1994), os conceitos são parte integrante de uma teoria, mas não a teoria em si. Esses vão auxiliar a teoria no cumprimento de seus propósitos de sistematizar, explicar e predizer. Por essa razão, concorda-se com Kaplan (1975, p. 56), quando, lembrando Kant, afirma: “A elaboração de conceitos e a construção de teorias caminham, pois lado a lado [...]” Portanto, conceitos e teorias são coisas distintas, porém complementares.

No que toca à expressão *quadro-teórico*, Bunge (1980, p. 160) afirma:

Um quadro teórico (ou contexto) é um conjunto de proposições referentes a um mesmo domínio (p. ex., sociedades humanas) contendo certos conceitos (p. ex., os de classe social e anomia) que constituem um grupo homogêneo, no sentido de que todos eles se referem ao mesmo domínio.

Comparando-se o que diz Bunge (1980) com o que se discutiu na seção sobre o que é uma teoria, verifica-se que essa última é algo muito mais abrangente que aquele primeiro. Isso se nota pelo fato de que, enquanto o quadro-teórico se refere apenas ao conjunto de proposições pertinentes a um mesmo domínio, a teoria prega que essas proposições devem estar logicamente/dedutivamente sistematizadas, devem exprimir relações entre variáveis e visa,

em suma, sistematizar, explicar e prever fenômenos e seus comportamentos. Assim, deduz-se que quadro-teórico e teoria são coisas diferentes.

Kuhn (2000, p. 13), por sua vez, apresenta o conceito de *paradigma* que, em alguns casos, pode ser confundido com a idéia de teoria. Para ele, os paradigmas são “[...] realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência.”

Ainda que um paradigma trate da questão das realizações científicas, ele não pode ser considerado uma teoria, porque se limita a fornecer problemas e soluções, mas não explicação, predição e sistematização, como é o caso da teoria. No entendimento deste autor, o paradigma fornece subsídios à elaboração de uma teoria. Ele é, segundo Matallo Jr. (*in* CARVALHO, 1994, p. 27), a forma de Kuhn enxergar a ciência. Portanto, muito mais uma concepção do que uma teoria propriamente dita.

Outro termo que não deve ser igualado à teoria é *doutrina*. Bunge (1980, p. 161-162) apresenta a diferenciação entre essas da seguinte forma: “Uma mera doutrina [...] é menos precisa que uma teoria. Por conseguinte suas predições, se ela estiver em condições de fazê-las, são imprecisas. Logo, os dados empíricos não podem decidir sobre seu valor de verdade.” E continua:

Isso não impede que uma doutrina possa ter valor heurístico, por exemplo ao ajudar a classificar determinadas variáveis ou a dirigir a atenção para elas, que de outro modo passariam inadvertidas. [...] Precisamente por não ser comprovável empiricamente, uma mera doutrina não pode aspirar à categoria de teoria científica verdadeira ou sequer de simples teoria.

Aceitam-se os argumentos de Bunge (1980) e, portanto, considera-se que doutrina e teoria são coisas distintas.

Martins (2004), além do conceito de teoria, discute o conceito de *modelo*. Segundo o autor, um modelo:

- é um “[...] conjunto de conhecimentos sobre a estrutura e/ou comportamento de um sistema com a finalidade de explicar e prever, de acordo com teorias científicas bem formuladas, as propriedades do sistema.” (2004, p. 1);

- “[...] busca a especificação da natureza e a importância de relações entre variáveis, constructos, fatores etc. que possam oferecer, com base em teorias científicas, explicações e explanações de um dado sistema.” (2004, p. 1);
- “[...] caracteriza as idéias fundamentais da teoria com auxílio de conceitos com os quais já estamos familiarizados, antes da elaboração da teoria.” (2004, p. 4);
- “[...] é a teoria do sistema.” (2004, p. 1);
- “[...] é um elemento da teoria.” (2004, p. 4).

Assim como Martins (2004), Rudner (1976, p. 44) entende que “Os termos ‘modelo’ e ‘teoria’ compartilham uma melancólica falta de uniformidade nos vocabulários de cientistas e outros que versam temas científicos.” Segundo esse último (1976, p. 45), “[...] um modelo para uma teoria consiste numa interpretação alternativa do mesmo cálculo, do qual a própria teoria é uma interpretação.”

Portanto, aceitando-se os pontos de vista de Martins (2004) e Rudner (1976), deduz-se que o modelo é uma parte da teoria e não uma teoria propriamente dita.

3.7 Considerações finais

Como se pode verificar, o conceito de teoria é algo bastante amplo na literatura, haja vista os diversos enfoques apresentados. No entanto, conforme tópico 3.2, é possível chegar-se às idéias gerais do que compreende tal conceito. Em complemento, não obstante as funções de uma teoria sejam tratadas sob perspectivas diferentes pelos autores, foi possível encontrar algumas regularidades.

Assim, entende-se que o conceito de teoria, suas funções e objetivos, bem como os critérios que denotam quando um conjunto de elementos constitui uma teoria, conforme se discutiu neste capítulo, formam a constructo necessário para se empreender a tarefa de organizar a ECBC, como se verá nos Capítulos 4, 5 e 6, a seguir.

4 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: INTRODUÇÃO E ASPECTOS CONCEITUAIS – PERSPECTIVA 1

4.1 Considerações iniciais

Fundamentado nas discussões realizadas no Capítulo 3, este, em conjunto com os Capítulos 5 e 6, tem por propósito organizar, sistematicamente, a ECBC, tal como a literatura recomenda. A idéia central é, partindo-se de uma análise crítica e argumentativa de textos sobre Controladoria, proceder a uma organização, nos moldes do que recomenda a doutrina sobre a estruturação de uma teoria, do que se tem escrito sobre esse tema.

De início, é salutar destacar que este capítulo e também os Capítulos 5 e 6 não são uma simples revisão da literatura ou apenas um referencial teórico. Eles vão além. Demo (2000, p. 38) discute que citar autores em trabalhos científicos é exigido como procedimento formal porque: (i) é mister conhecer as teorias clássicas e em uso; (ii) é fundamental, antes de inventar moda, dar conta do saber e dos dados disponíveis e (iii) é prudente aprender de quem mostrou saber aprender. Concorde-se, integralmente, com as palavras de Demo. Não obstante, para os fins propostos neste estudo, não se pode limitar a abordagem que aqui se vai fazer somente citando os autores. É preciso ir a fundo em seus pensamentos, entender a lógica de seus argumentos e criticá-los, quando necessário. Isto é ainda mais importante quando se considera que o quadro teórico de referência da Controladoria encontra-se, ainda, em estágio de desenvolvimento.

Diante disso, esta parte do trabalho delinea-se como um estudo crítico dos fundamentos teóricos disponíveis sobre o tema em estudo. Reveste-se de fundamental importância, pois foi esta sistematização da plataforma teórica que determinou o formato da pesquisa de campo, além de ter fornecido as diretrizes para se esboçar a ECBC.

Assim, para atingir os objetivos propostos nesta tese, bem como responder às questões da pesquisa, foi desenvolvida uma análise crítica da literatura sobre Controladoria com vistas a contribuir para a construção da estrutura conceitual referenciada. Deve-se ressaltar, entretanto, que tal estrutura conceitual, quando do fechamento deste trabalho, valeu-se, igualmente, dos resultados da pesquisa empírica e não somente dessa análise crítica da

literatura. Em suma, o que se fez foi um estudo da literatura disponível, acrescentou-se a esse estudo uma análise crítica, de forma a conseguir uma adequada sistematização e, posteriormente, desenvolveu-se, pautado por esta plataforma, o conjunto de elementos que foi levado às empresas no trabalho de campo. Ao final, quando necessário, tal estrutura conceitual foi ajustada para uma versão definitiva para os fins desta tese.

Falando de forma prática, os Capítulos 4, 5 e 6 estão organizados de maneira que cada tópico contemple: (i) os diversos pontos de vista dos autores pesquisados sobre o tema do tópico; (ii) uma análise crítica das opiniões dos autores citados; e (iii) um posicionamento, devidamente justificado e sistematizado, dos aspectos teóricos assumidos para organização da ECBC e coleta e análise dos dados da pesquisa empírica. A Ilustração 4 evidencia, esquematicamente, os passos seguidos para a organização dessa estrutura.

Ilustração 4 - Trajetória percorrida na construção da sistematização teórica da Controladoria

No próximo tópico são apresentados os parâmetros explicativos de como a ECBC foi estruturada, ou seja, as perspectivas (ou abordagens) contempladas em tal estrutura.

4.2 O formato da estrutura conceitual básica de Controladoria

O objetivo deste tópico é apresentar subsídios para o entendimento de como a sistematização da Controladoria foi organizada dentro de uma estrutura conceitual. Para tanto, foram definidas três abordagens de estudo e organização da Controladoria, assim denominadas:

Perspectiva 1: Aspectos Conceituais (o que é);

Perspectiva 2: Aspectos Procedimentais (como funciona); e

Perspectiva 3: Aspectos Organizacionais (como se materializa nas organizações).

Essas três perspectivas foram definidas após o estudo, análise e compreensão de dois aspectos-chave: (i) a literatura sobre construção de uma teoria e (ii) a forma como são apresentados, classificados e discutidos os assuntos relativos ao tema na literatura pesquisada. Considera-se que tais perspectivas são adequadas e suficientes para se alcançar a sistematização da ECBC. O primeiro argumento para isso reside no fato de que, conforme se verificou no Capítulo 3, um dos objetivos de uma teoria é a reconstrução conceitual das estruturas. Por isso a Perspectiva 1, que trata de entender, conceitualmente, o que é Controladoria. Quanto às outras duas, são importantes porque, via de regra, o conhecimento difundido sobre esse tema é organizado por meio dos aspectos procedimentais e organizacionais, como se pretende demonstrar.

A Perspectiva 1 diz respeito ao estudo da área de conhecimento denominada Controladoria. Trata-se de defini-la enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nesse sentido, inicialmente, dois pontos integram a ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo. Em suma, busca-se evidenciar a essência desse ramo do saber.

Na seqüência, ainda dentro da primeira abordagem, busca-se entender o posicionamento da Controladoria no campo das ciências. Para tal intento, aportam-se, dentro da ECBC, os seguintes elementos: onde esta se “encaixa” no contexto das ciências e quais suas interfaces com outras ciências.

Por fim, encerra-se a Perspectiva 1 evidenciando as ramificações e subdivisões dessa área. Aqui se envidam esforços para entender como a Controladoria pode tomar forma quando da sua aplicação no âmbito das organizações. Para tal propósito, os elementos inseridos na

ECBC são as suas subdivisões quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização.

A Perspectiva 1 mostra que a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, se materializa no âmbito das organizações. Esse ponto dá início ao surgimento da Perspectiva 2, que contempla os aspectos procedimentais. Aqui, portanto, são estudados os elementos relativos ao seu funcionamento, quando essa área do conhecimento é levada às entidades. Assim, os componentes dessa abordagem da ECBC são as atividades e funções típicas de Controladoria, além dos artefatos (instrumentos) utilizados para operacionalizar-se. Nessa segunda abordagem, faz-se a transição do entendimento da discussão da Controladoria sob o foco de ramo do conhecimento para o de unidade de uma organização, quando esta existe formalmente constituída.

Na Perspectiva 3, discute-se como as atividades e funções contempladas na abordagem anterior estão disseminadas nos vários órgãos ou unidades das organizações. Nesse estágio, busca-se entender a Controladoria enquanto unidade administrativa organizacional, ou seja, como um subsistema do sistema organizacional-formal. Para isso, os ingredientes iniciais da ECBC, relativos a essa perspectiva, compreendem as atividades e funções típicas de Controladoria desempenhadas por uma área organizacional com esse nome e, quando não há essa área formalmente constituída, as áreas que desempenham tais atividades ou funções típicas. Discutem-se, ainda, as possíveis denominações correlatas para essa unidade organizacional.

Na seqüência, ainda dentro dessa terceira abordagem, deu-se ênfase à estruturação da unidade organizacional Controladoria, isto é, foram estudados os aspectos que precisam estar presentes quando esta é parte integrante do sistema organizacional-formal. Portanto, quando há uma área na organização que recebe a denominação Controladoria, e que materializa os conceitos e funções discutidos à luz das Perspectivas 1 e 2, os seguintes pontos são considerados como importantes dentro da ECBC: a missão da unidade administrativa organizacional denominada Controladoria, quando esta existe; os seus objetivos, as suas finalidades e/ou objetivos; a sua posição hierárquica no organograma e a sua organização interna.

Com o intuito de entender as perspectivas adotadas dentro de uma visão sistêmica, estruturou-se a Ilustração 5, a qual evidencia a integração entre elas. Além disso, a ilustração, em forma de cubo, contemplando as três abordagens, evidencia que a Controladoria pode ser estudada ou compreendida de diferentes maneiras, dependendo da perspectiva com que se olha. Ressalte-se que essa é, por consequência, a forma e seqüência de apresentação dos Capítulos 4, 5 e 6.

Ilustração 5 – Visão esquemática das perspectivas de estudo da Controladoria

4.3 A diversidade do tema Controladoria

Antes de se iniciar a discussão de cada uma das perspectivas enumeradas, é importante esclarecer que o tema Controladoria apresenta uma diversidade de idéias bastante grande no que diz respeito a vários dos seus aspectos. Por essa razão, este tópico serve como uma breve contextualização dessa situação e ajudará nos cuidados a serem tomados nos tópicos seguintes.

A tarefa de estudar a plataforma teórica que trata das funções de Controladoria não é fácil. Isso porque, como explica Fiske (1940, p. 232), “Uma recente investigação mostrou uma grande diferença nas atividades de um grupo de *controllers* departamentais indicando a falta de alguma definição clara da função.” De forma semelhante, muito tempo depois, Yoshitake (1982, p. 33-34) registrou “[...] a falta de um consenso comum sobre as reais funções do *Controller*, no que diz respeito às suas responsabilidades, atribuições e posição hierárquica [...]”

Trilhando o mesmo caminho, Horngren *et al.* (2004, p. 14) explicam que “A posição de *controller* varia em estatura e responsabilidade de empresa para empresa.” Mais à frente, os autores exemplificam que “Em algumas, ele está confinado a compilar dados, basicamente para relatórios externos. Em outras, [...], o *controller* é um executivo-chave que apóia o planejamento e o controle gerencial para todas as subdivisões da empresa.” Veja-se que, pela visão dos autores, a função do *controller*, responsável pela Controladoria, tanto pode estar voltada para o atendimento de demanda dos usuários internos, quanto dos externos. E eles não estão sós nessa forma de pensar, como se verá nas discussões das três perspectivas.

Concorda-se com a idéia de Horngren *et al.* (2004) de que as funções desempenhadas pelo *controller* podem variar de empresa para empresa. No entanto, é preciso ressaltar que essa variação acontece, também, na literatura. Ao se considerar, por exemplo, como disseram os autores, que, numa empresa, o responsável pela área de Controladoria preocupa-se em preparar informações para atender demandas externas, enquanto noutra ele está centrado em apoiar o processo de gestão, verifica-se que essa linha divisória está, da mesma forma, presente nos textos teóricos que discutem o assunto. Isso evidencia que os pesquisadores nem sempre separam o que são funções típicas de Controladoria daquelas atribuídas, pela administração de uma organização, à sua área de Controladoria. Em outras palavras: há funções “de” Controladoria (aspecto conceitual) e funções “da” área organizacional de mesmo nome (aspecto organizacional). Quando tal separação não acontece, os autores estão misturando, ou talvez confundindo, as perspectivas de entendimento e estudo desse tema.

De forma similar, Willson *et al.* (1995, p. 21) também argumentam que as funções atribuídas ao *controller* variam. Segundo aqueles autores, os fatores que podem provocar essa variação podem ser: “[...] tamanho da empresa, setor de atividade, personalidade e habilidades do

controller e opinião prevalecente por parte do executivo principal e seus parceiros sobre o que deveria constituir o trabalho do *controller*.”

Ressalte-se, entretanto, que, apesar de Willson *et al.* (1995, p. 21-22) reconhecerem a variação nas funções de Controladoria, eles salientam que os problemas de gerenciamento, por outro lado, não variam muito de empresa para empresa. Os autores consideram que, ainda que haja empresas atuando em setores bastante diferenciados, como, por exemplo, hotelaria, industrial, hospitalar, financeiro, dentre outros, todas elas precisam comprar insumos e equipamentos, vender produtos ou serviços, contratar pessoal, avaliar resultados etc. Nesse sentido, ainda segundo os autores, freqüentemente se deparam com os problemas de determinação de políticas, planejamento, controle de custos, além de outras atividades. Pode-se deduzir daí que, mesmo que as empresas se diferenciem em porte ou setor de atividade, certo conjunto de atividades sempre estará presente. Isso implica que as funções de Controladoria podem, então, sofrer variações na forma como são desenvolvidas e distribuídas, mas não no rol de funções a se desenvolver.

Mesmo concordando-se com a lógica do argumento de Willson *et al.* (1995), deve-se destacar que, muitas vezes, isso não acontece com o arcabouço teórico da Controladoria, haja vista os escritos espelharem que as variações vão, em alguns casos, além da variação na maneira como se executam as funções. O Capítulo 5 retrata, por exemplo, que atividades como as de auditoria interna, desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica e proteção de ativos são consideradas no rol de atividades de Controladoria por alguns autores, enquanto, para outros, isso não pertence a ela. Veja-se, portanto, que não é somente a forma de serem executadas as atribuições que varia.

Junte-se a isso o fato de que, segundo Roehl-Anderson e Bragg (2000, p. 2-3), “O *controller* tem uma das descrições de trabalho mais complexas de todos os gerentes da organização, porque há muitas áreas funcionais sob as quais ele ou ela é responsável.” Esse ponto de vista é corroborado por Santos (2004, p. 149) ao afirmar que “[...] ainda hoje existem muitas visões, não raro contraditórias, das atribuições do *Controller*.” Mais adiante complementa: “A necessidade de atender aos mais variados interesses, tanto dos administradores como dos acionistas, torna a missão da Controladoria bem mais complexa do que esta literatura sugere.”

Nesse sentido, os capítulos que se seguem evidenciam como é notório o posicionamento de alguns autores em atribuir, ou caracterizar, determinadas funções ou atividades como de responsabilidade da Controladoria e outras não. Ademais, procura-se demonstrar em que aspectos tais diferenças são mais acentuadas.

Destaque-se que, mesmo que Willson *et al.* (1995, p. 21) discutam que o escopo da função do *controller* possa sofrer alguma variação de empresa para empresa, eles consideram um conceito comum, qual seja:

Na maioria das empresas, o *controller* é visto como o chefe contábil que supervisiona e mantém os registros financeiros da empresa. Ele é considerado como o executivo responsável pela contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos e, talvez, seguros e estatísticas.

Salienta-se que, nessa descrição feita pelos autores, não está inclusa, por exemplo, a função de Contabilidade Gerencial, tida para muitos outros como uma das principais funções de Controladoria, como se verá na seqüência. No máximo, eles incluem a Contabilidade de Custos e estatísticas. Não obstante, Willson *et al.* (1995, p. 21) chamam a atenção para uma visão mais moderna, na qual é esperado do *controller* que expanda suas funções para aplicações gerenciais, como, por exemplo, a produção de informações prospectivas e sistemas de planejamento e controle.

Essa posição é ratificada por Siegel *et al.* (1997, p. 3) quando discutem que o papel do *controller* vem mudando desde a década de 1990, em função do crescimento dos negócios em tamanho e complexidade. Os autores destacam o envolvimento do *controller* com os processos de planejamento estratégico e tomada de decisão, sendo esse um novo papel.

Em decorrência do que se disse até aqui, torna-se oportuno ressaltar que as discussões sobre Controladoria acabam sendo realizadas sob dois ângulos: como função de apoio gerencial e como função responsável pela Contabilidade para fins externos. Isso pode ser percebido pelos enfoques adotados, por exemplo, nos livros que tratam desse assunto. Em alguns, como é o caso de Peters (2004), toda a discussão é pautada nos aspectos da Contabilidade Societária. Já as obras de Catelli (2001), Figueiredo e Caggiano (2004) e Mosimann e Fisch (1999) são totalmente focadas na função de Controladoria voltada ao processo de gestão organizacional.

4.4 Perspectiva 1: aspectos conceituais

4.4.1 O que é Controladoria?

Tendo em vista o propósito de sistematizar a ECBC, inicia-se pelo entendimento do que vem a ser o elemento principal de tal estrutura: a Controladoria. Todavia, já nessa empreitada encontram-se as primeiras dificuldades, uma vez que não se tem consenso entre os autores, como será mostrado e como constatou Carvalho (1995, p. 14), com o qual se concorda integralmente: “A literatura pesquisada e a experiência prática verificada nas empresas demonstra, à evidência, que, em meio a algumas concordâncias, remanescem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser a Controladoria [...]”

Concorda-se, igualmente, com Beuren (*in* SCHMIDT, 2002, p. 21) quando diz que “Apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria.” A autora explica que “As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado.” Verificou-se, fortemente, a presença desse argumento de Beuren (*in* SCHMIDT, 2002) em parte substancial da literatura analisada. Por essa razão, este tópico objetiva discutir, criticamente, as definições encontradas e apresentar a definição que fará parte da ECBC proposta.

Preliminarmente, deve-se esclarecer que, de acordo com Almeida *et al.* (*In* CATELLI, 2001, p. 344), a Controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques: como um órgão administrativo e como uma área do conhecimento humano. Segundo os autores, quando vista pelo primeiro enfoque, a Controladoria responde pela “[...] disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.” Já sob o outro, ela é “[...] responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual.”

A mesma idéia é adotada por Mosimann e Fisch (1999, p. 88). Entretanto, quando se referem à Controladoria como um órgão administrativo, enxergam-na “[...] com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa.” Para eles, no outro enfoque, a Controladoria é vista “[...] como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.”

As definições que aqui serão analisadas (Perspectiva 1) levarão em conta apenas o segundo enfoque, haja vista que, como se está tratando de uma estrutura conceitual, é preciso enxergar a Controladoria como um ramo do saber. Ademais, lembrando o que se discutiu no capítulo anterior, uma estrutura teórica é formada por um conjunto de idéias logicamente organizadas.

Quanto à questão do órgão administrativo, essa é a forma de se organizar determinadas atividades e funções dentro de uma ou mais unidades da entidade que recebem esse nome ou similar, isto é, trata-se de um arranjo organizacional. A discussão desse ponto de vista será feita na Perspectiva 3 (Capítulo 6).

Tratando-se, portanto, do enfoque de ramo do conhecimento, levantaram-se as seguintes definições e seus respectivos autores, conforme espelha o Quadro 4.

Quadro 4 – Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento, segundo a literatura

AUTORES	DEFINIÇÃO ²
Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 344)	Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Garcia (2003, p. 67-68)	Apóia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	Corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.
Mosimann e Fisch (1999, p. 99)	Conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.
Pereira (1991, p. 51)	Conjunto organizado de conhecimentos que possibilita o exercício do controle de uma entidade, a identificação de suas metas e dos caminhos econômicos a serem seguidos para atingi-los.

Veja-se que não são muitos os autores que empreendem a tarefa de definir o ramo do conhecimento Controladoria comparativamente com o número de autores que a definem enquanto unidade organizacional, como se verá um pouco mais adiante, na Perspectiva 3. Isso vai ao encontro de uma das conclusões preliminares de Carvalho (1995, p. 27), extraída da parte teórica de seu estudo:

² Todas as definições foram extraídas, na íntegra, dos seus respectivos textos.

A ênfase dos autores repousa freqüentemente sobre as funções ou atribuições do órgão Controladoria ou do profissional denominado de *controller*, raramente fazendo incursões na definição do campo de conhecimentos correspondente, preferindo, em alguns casos, vinculá-lo a ramos de conhecimento tradicionais, em particular à Contabilidade Gerencial e à Administração Financeira.

Destaque-se que não se encontraram, na literatura estrangeira pesquisada, autores que definissem a Controladoria como ramo do conhecimento. Nesse sentido, há de se mencionar o mérito dos pesquisadores brasileiros em dar a devida atenção a esse ponto.

Ao se analisarem as definições apresentadas, percebem-se três conjuntos de elementos distintos, utilizados pelos autores, para construírem-nas. O primeiro conjunto diz respeito ao aspecto teórico da definição e, nesse caso, verifica-se a presença das seguintes conotações: conjunto organizado de conhecimentos; corpo de doutrinas; conjunto de princípios, procedimentos e métodos; estabelecimento de bases teóricas e conceituais. Quanto a esse conjunto, todos os elementos citados são coerentes, uma vez que, se o que se está buscando é definir um ramo do conhecimento, uma área de estudos, não se pode fazer isso sem incluir em tal concepção a idéia de conjunto de conhecimentos que formam uma base conceitual.

Destarte, não se pode concordar com Mosimann e Fisch (1999, p. 99) quando incluem a idéia de procedimentos e métodos em seu enunciado. A Controladoria, enquanto área do saber, não se preocupa com procedimentos e métodos, mas tão somente com a base conceitual, com os princípios. Os métodos ou procedimentos devem ser enquadrados dentro dos aspectos procedimentais (Perspectiva 2).

Já no segundo conjunto, os estudiosos fazem referência às teorias ou ciências nas quais o corpo teórico da Controladoria busca fundamento. De acordo com as visões apresentadas, ela se apóia na Gestão Econômica, na Teoria da Contabilidade e em outras ciências como, por exemplo, Administração, Economia, Psicologia e Estatística. Note-se que alguns autores limitam à Gestão Econômica, enquanto outros fazem referência a uma visão multidisciplinar. Como será visto em tópicos mais adiante, a área do conhecimento aqui estudada tem interface com outras disciplinas além das citadas. Por essa razão, considera-se que a visão adequada a se inserir na definição conceitual deve considerar a visão multidisciplinar e não somente a econômica.

Adicionalmente, cabe ressaltar que a gestão financeira e a operacional norteiam fortemente o desenvolvimento da Controladoria. Em primeiro lugar porque, como se verá nos resultados da pesquisa empírica, em muitas organizações a Controladoria é subordinada ao Vice-Presidente de Finanças, o que revela sua estreita ligação com a gestão financeira. Segundo, porque atividades como a elaboração e controle do orçamento e avaliação de desempenho fazem parte do escopo da gestão operacional e, como será mostrado, a Controladoria tem um envolvimento bastante intenso nessas atividades.

Nesse contexto, destaca-se que “Todas as atividades realizadas na empresa impactam o seu resultado econômico, uma vez que se caracterizam como um processo de transformação de recursos em produtos e serviços”, conforme explicam Guerreiro *et al.* (1997, p. 7), com os quais se concorda. Portanto, mesmo considerando-se que as ações provenientes das gestões financeira e operacional vão acabar recaindo nos números econômicos, é importante especificá-las na definição, juntamente com os aspectos da gestão econômica.

Peters (2004, p. xi) não define Controladoria; no entanto, apresenta uma série de conhecimentos que podem ser somados àqueles explicitados pelos demais autores, para formar o arcabouço teórico da Controladoria.

[...] a Teoria da Controladoria baseia-se na Teoria Geral dos Sistemas, na Teoria do Agenciamento, na Teoria da Contabilidade, na Tecnologia da Informação e no Mercado de Capitais, além de parecer óbvio que a Teoria da Controladoria está embutida no conceito de gestão empresarial, pois faz-se presente nos modelos empresariais modernos.

No terceiro conjunto de elementos das definições, verifica-se que os autores enfatizam os propósitos da Controladoria, ou seja, eles evidenciam onde o conjunto de conhecimentos mencionado será aplicado. Segundo as definições levantadas, a Controladoria enquadra-se nos propósitos de: gerenciamento (processo de gestão); exercício do controle; definição de metas; atendimento da necessidade dos gestores; gestão econômica; modelagem de sistema de informação.

O que se pode notar, nesse último conjunto de elementos, é que todos os autores ressaltam o propósito de a Controladoria estar ligada ao processo de gestão das entidades. Nesse sentido, poder-se-ia pensar, num primeiro momento, que se está limitando o escopo somente no direcionamento ao atendimento das demandas dos usuários internos, em especial os gestores.

Nessa linha de raciocínio, isso poderia não demonstrar claramente os propósitos, já que tanto a análise crítica da literatura, quanto a prática, evidenciam, ainda que não de forma absoluta, que a base conceitual da Controladoria é utilizada também para propósitos de atendimento a demandas externas à organização. Entretanto, considera-se que, quando se fala em processo de gestão organizacional, não se pode pensar que tal processo seja meramente interno. De outra forma, significa que, quando se discute processo de gestão, se está levando em conta a gestão da entidade em seus ambientes interno e externo. Por essa razão, os dois tipos de demanda mencionados antes estão contemplados.

De posse das definições apresentadas, bem como das considerações e críticas procedidas, é possível, agora, elaborar uma definição de Controladoria para compor a ECBC em desenvolvimento nesta tese:

Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

4.4.2 Qual o objeto de estudo da Controladoria?

Outro ponto importante a analisar, dentro do quadro de referência teórico que se vem delineando, é o seu objeto. A preocupação, aqui, é identificar o objeto de estudo, o campo de aplicação ou área de eficácia da Controladoria, ou seja, qual seu foco. Por exemplo, quando se estuda Teoria da Contabilidade, verifica-se que o seu objeto é o patrimônio das entidades.

No caso específico desta tese, a discussão desloca-se para a identificação do objeto da Controladoria. Assim como nos itens até aqui debatidos, são diferentes as posições dos autores sobre isso. O Quadro 5 apresenta as visões dos autores pesquisados sobre qual é o objeto de estudo da Controladoria.

Quadro 5 – Objeto de estudo da Controladoria, segundo a literatura

AUTORES	OBJETO DE ESTUDO ³
Vatter (1950, p. 238)	A natureza da controladoria encontra-se nas relações que acontecem com os vários níveis de executivos nas quais o <i>controller</i> exerce sua influência, e faz contribuições úteis à efetividade gerencial. O significado de controladoria encontra-se na natureza destas contribuições.
Regel (2003, p. 32)	Considera que o modelo de Controladoria deve atender a três tipos de informações: fiduciária (usuário externo), operacional (usuário interno) e estratégica (usuário interno).
Fernandes (2000, p. 45)	A abrangência da atividade de controladoria estende-se a todo o processo de formação de resultados das entidades, com todos os seus aspectos – estruturais, sociais, quantitativos e outros.
Catelli (<i>apud</i> PADOVEZE, 2004, p. 5)	A identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos.
Oliveira <i>et al.</i> (2002, p. 14)	O estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.
Padoveze (2004, p. 34)	Os objetivos empresariais são o ponto central de atuação da Controladoria.
Padoveze (2004, p. IX)	O foco da Controladoria é a criação de valor para a empresa e para os acionistas, valor esse que será obtido pelos gestores das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa, inseridas em processo de gestão claramente definido.
Guerreiro <i>et al.</i> (1997, p. 11)	A gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.
Mosimann e Fisch (1999, p. 99)	A gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.
Farias (1998, p. 40)	A gestão econômica, de modo que é responsável pelos sistemas de informações gerenciais e pela disponibilização de modelos de mensuração e de informação que possibilitem as melhores decisões, tendo em vista a otimização dos resultados da empresa.
Almeida <i>et al.</i> (<i>in</i> CATELLI, 2001, p. 345)	Modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

De acordo com o conteúdo do Quadro 5, verifica-se, mais uma vez, que não há consenso entre os autores citados sobre qual é o objeto de estudo da Controladoria. Aliás, nem é de se esperar que o consenso exista; afinal, a base teórica da Controladoria está em desenvolvimento e, portanto, ainda não está consolidada.

As seguintes possibilidades de objeto de estudo foram encontradas: a natureza das contribuições ao processo de gestão; a gestão econômica; o processo de formação de resultados; a informação; os objetivos empresariais; a criação de valor; o planejamento, o controle, o registro e a divulgação dos fenômenos empresariais; a identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos; o modelo de gestão; o processo de

³ Todas as citações foram extraídas, na íntegra, dos seus respectivos textos.

gestão; o modelo organizacional; os modelos de decisão, de mensuração, de identificação e acumulação e de informação.

Afinal, quantos objetos de estudo possui a Controladoria? Quais são eles? Para tentar encontrar respostas a estas questões, vale a pena examinar cada uma das propostas elencadas anteriormente.

Para Vatter (1950), o objeto de estudo da Controladoria encontra-se na natureza das contribuições que oferece nas suas relações com os executivos. Na verdade, para que a Controladoria possa subsidiar adequadamente a tomada de decisões e as atividades desenvolvidas pelos executivos, ela precisa entender como esses processos ocorrem e não se deter apenas nas relações com os executivos. Portanto, um dos objetos de estudo, nesse contexto, passa a ser o processo de gestão e suas demandas informacionais e não, necessariamente, a natureza das relações. Assim, não se pode concordar com esse autor.

Regel (2003) direciona o foco de estudo da Controladoria para a questão das informações. Veja-se que o autor, inclusive, subdivide a informação em três grupos: fiduciária, operacional e estratégica. Ressalte-se que, diferentemente da maioria dos autores, esse considera as informações para fins externos. Mesmo assim, discorda-se do autor porque, de fato, o objeto de estudo da Controladoria não são as informações em si. Estas constituem, em essência, um dos produtos da Controladoria. Na verdade, o objeto de estudo compreende as necessidades informacionais.

Para Catelli⁴ (*apud* PADOVEZE, 2004), o objeto de estudo da Controladoria está na identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos. Isso corresponde, no entendimento do autor desta tese, ao processo de formação de resultados da entidade, citado por Fernandes (2000), como o foco da Controladoria. Concorda-se com os autores, pois todas as atividades decorrentes do processo de gestão organizacional deverão ter seus resultados analisados, seja no todo, seja nas partes. Dessa forma, há de se colocar foco em como deve se dar tal processo de formação desse resultado. Portanto, esse é, também, um outro objeto de estudo da Controladoria.

⁴ Refere-se a “Notas de Aula” do professor Armando Catelli, citadas por Padoveze (2004).

Oliveira *et al.* (2002), por sua vez, consideram o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação como objeto da Controladoria. Em essência, a Controladoria não estuda as funções de planejamento e controle propriamente ditas. Em verdade, ela atua nessas funções, podendo desempenhar diferentes papéis, conforme o desenho organizacional de cada entidade. De fato, como já se disse, o objeto de estudo da Controladoria é o processo de gestão como um todo, em especial suas atividades de planejamento e controle, e suas demandas por informação. Quanto às funções de registro e divulgação, também enumeradas pelos autores, entende-se que estão contempladas dentro do objeto de estudo do processo de formação dos resultados organizacionais. Pelos argumentos apresentados, concorda-se somente em parte com os autores.

Em Padoveze (2004) depreende-se que há dois focos, interligados, da Controladoria: os objetivos empresariais e a criação de valor para a empresa e para os acionistas. Discorda-se do autor quanto ao primeiro item, porque o que a Controladoria estuda não são os objetivos em si, mas todo o suporte necessário para a organização definir e atingir tais objetivos, atividades essas desempenhadas dentro do processo de gestão. Quanto à idéia de criação de valor, trata-se de um objetivo empresarial e não de um objeto de estudo. Portanto, também nesse ponto discorda-se do autor.

Guerreiro *et al.* (1997), Farias (1998) e Mosimann e Fisch (1999) consideram a gestão econômica como o objeto de estudo da Controladoria. A visão dos autores é que a gestão econômica consolida as demais, isto é, a financeira e a operacional. Nesse sentido, procurando ser conseqüente com a linha de análise que se adotou no tópico anterior, concorda-se com os autores, mas ressalta-se que é importante que a gestão financeira e a operacional sejam, também, especificadas como objeto de estudo da Controladoria.

Adicionalmente, ainda que nenhum dos autores pesquisados tenha relacionado a gestão patrimonial como um objeto de estudo, entende-se que esta também é foco da Controladoria, uma vez que as atividades realizadas no âmbito da gestão patrimonial vão recair nos resultados econômicos da entidade. Assim, é fundamental que a gestão patrimonial seja enumerada como um dos objetos de estudo.

Finalmente, a visão de Almeida *et al.* (*in* CATELLI, 2001) contempla os vários modelos presentes em uma organização e que são objeto de estudo da Controladoria. Vale notar que a

lista apresentada por estes autores praticamente abrange todos os objetos citados pelos outros, conforme parágrafos anteriores. Portanto, pelas razões já expostas, concorda-se integralmente com o posicionamento de Almeida *et al.* (in CATELLI, 2001) quanto aos objetos de estudo da Controladoria, apresentados no Quadro 5.

A considerar pelos diversos pontos de vista apresentados, bem como pelos argumentos aqui oferecidos, deduz-se que objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, subdividido nos seguintes focos possíveis de atuação, os quais devem fazer parte da ECBC:

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

A Ilustração 6 demonstra, esquematicamente, os objetos de estudo da Controladoria:

Ilustração 6 – Visão esquemática do objeto de estudo da Controladoria

4.4.3 A Controladoria e seu enquadramento científico

Continuando a tarefa de sistematização da ECBC, entende-se que, para que tal estrutura tenha consistência científica, não se pode prescindir da tarefa de entender onde o campo de estudos Controladoria se assenta no rol das ciências.

Inicialmente se considera que, conforme explica Fachin (1993, p. 28), a classificação das diversas ciências “[...] é uma preocupação que vem ao longo do tempo como uma problemática intelectual do ser humano.” Mais adiante, complementa: “Tal preocupação tem sua origem na necessidade que surgiu em virtude de os cientistas sentirem dificuldades no domínio de todas as ciências.”

Ainda segundo Fachin (1993, p. 28), o que se busca com a classificação é, obedecendo a um esquema classificatório, agrupar as diversas ciências com seus objetivos particulares e dentro de suas áreas específicas de estudo. Isso facilita a compreensão particular de cada ciência, obtendo-se “[...] maior abrangência do conhecimento daquele conjunto científico, em seus aspectos gerais e universais.”

Ao longo da história, são vários os autores que se propuseram a estabelecer critérios de classificação das ciências, dentre eles: Aristóteles, Francis Bacon, Ampère, Augusto Comte, Herbert Spencer, Wundt, além de outros.

A exemplo do que se está fazendo nesta tese, Herrmann Jr. (1970) discute o enquadramento da Contabilidade no rol científico. Após breve análise das diversas classificações das ciências, o autor afirma (1970, p. 26) que “Dentro do critério positivo, a classificação mais vulgarizada consiste nas seguintes combinações: Ciências Matemáticas; Ciências Físico-Químicas; Ciências Naturais e Biológicas; Ciências Morais e Sociais.”

Já na visão de Bunge (1973, p. 41), a classificação das ciências tem a seguinte subdivisão:

- Ciências Formais: Lógica e Matemática;
- Ciências Factuais Naturais: Física, Química, Biologia e Psicologia Individual;

- Ciências Factuais Culturais: Psicologia Social, Sociologia, Economia, Ciência Política, História Material e História das Idéias.

De forma semelhante à classificação de Bunge (1973), Marconi e Lakatos (2003, p. 81) classificam e dividem as ciências da seguinte forma:

- Ciências Formais: Lógica e Matemática;
- Ciências Factuais Naturais: Física, Química, Biologia e outras;
- Ciências Factuais Sociais: Antropologia Cultural, Direito, Economia, Política, Psicologia Social, Sociologia.

Segundo Fachin (1993, p. 32), a classificação de Marconi e Lakatos “É uma das mais atuais e muito utilizada nos meios universitários.” A autora também explica que, na visão de Marconi e Lakatos, “[...] a fundamental diferença entre as ciências formais e as ciências factuais é que as primeiras constituem o estudo das idéias e as outras dizem respeito aos fatos.” Considerando isso, bem como o detalhamento da classificação daquelas autoras, a ECBC aqui discutida levou em conta a classificação de Marconi e Lakatos.

A Controladoria é um campo de estudos que se enquadra nas Ciências Factuais Sociais pois, como afirma Chanlat (1999, p. 21), “[...] as Ciências Sociais são todas as ciências que se dedicam a tornar inteligível a vida social em um de seus aspectos particulares ou em sua totalidade.”

Numa perspectiva um pouco diferenciada, Tesche *et al.* (1991, p. 19), ao refletirem sobre a Contabilidade enquanto ciência, explicam: “O que caracteriza as ciências sociais é terem por objeto o homem enquanto ser inteligente, livre e social, considerado não somente em si, mas também em seus atos, que são manifestações da sua vida moral e social.”

Ora, se as organizações empresariais fazem parte das sociedades em geral, já que são agregados compostos de bens e pessoas, então o processo de gestão organizacional é o aspecto da vida social com que se preocupa a Controladoria, motivo pelo qual esta transita pelas Ciências Factuais Sociais. Para reforçar ainda mais essa classificação há, também, o argumento de que as Ciências Factuais não se referem ao estudo das idéias, mas sim dos fatos, que é o caso da Controladoria. Ademais, essa área se preocupa com o efeito que a ação do

homem causa sobre os resultados de uma organização, haja vista que a maioria dos fatos que provocam alterações nas diversas dimensões de uma estrutura organizacional tem como agente o homem, um ser social.

4.4.4 A Controladoria e as ciências afins

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

De acordo com Carvalho (1995, p. 57), a Controladoria tem suas bases em outras áreas do saber. Segundo ele, “[...] a despeito da forte ligação que muitos autores propõem com a Contabilidade Gerencial, o corpo de conhecimentos identificado com a Controladoria não advém, de forma exclusiva, de um campo de conhecimento determinado [...]” Isso ajuda a reforçar a importância deste tópico.

Assim, complementando a ECBC, as áreas do conhecimento que mais se correlacionam com a Controladoria são: Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia. Cada um desses relacionamentos é mostrado na sequência.

a) Contabilidade

Segundo Most (1987, p. 1), “Não existe uma definição satisfatória para a palavra ‘contabilidade’.” O autor fundamenta sua assertiva apresentando e discutindo definições, como, por exemplo, a do AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*: “Contabilidade é a arte de registrar, classificar e sumarizar, de maneira significativa e em termos monetários, transações e eventos que são, ao menos em parte, de caráter financeiro, e interpretar os resultados decorrentes.”

Ainda em Most (1987, p. 2), tem-se a definição da AAA – *American Accounting Association*: “Contabilidade é uma atividade de serviço. Sua função é prover informação quantitativa, principalmente de natureza financeira, sobre entidades econômicas, que seja útil ao processo de tomada de decisões econômicas e de escolhas entre cursos alternativos de ação.”

Analisando-se as discussões realizadas no manual da Fipecafi (2003, p. 48), encontra-se que “A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.” Note-se que em nenhuma das definições, tanto nas citadas por Most (1987), quanto na da Fipecafi (2003), a Contabilidade é tratada como ciência, mas sim como uma técnica, dentro de uma perspectiva de aplicação prática dentro das entidades.

Tesche *et al.* (1991, p. 18), no entanto, colocam que a “Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo o patrimônio de quaisquer entidades, em seus aspectos qualitativos e quantitativos, bem como as suas variações.”

A fim de reunir num único ponto de vista os diversos aspectos das definições apresentadas, este autor está considerando a seguinte definição: A Contabilidade é a ciência que estuda conceitos de identificação, classificação, mensuração e acumulação dos eventos econômicos realizados por uma organização, e que interferem em sua riqueza, com o fim de divulgar informações, de natureza monetária, financeira e econômica, sobre tais eventos para permitir decisões dos usuários das informações.

Adicionalmente, no entender de Peters (2004, p. xii), a Contabilidade é uma função primordial de controle empresarial e, portanto, da Controladoria. O autor é taxativo em afirmar que “A Contabilidade é o sistema informacional-base da Controladoria.” (2004, p. 2). E detalha (2004, p. 7): “A Contabilidade busca, probabilisticamente, minorar o grau de incerteza em relação à tomada de decisões, por meio de um sistema informacional que dá qualidade racional à tomada de decisão.”

A interface entre Controladoria e Contabilidade, portanto, encontra-se no fato de a segunda utilizar conceitos contábeis para identificar, classificar, registrar e sumarizar as transações e eventos decorrentes das operações realizadas por uma entidade. Essa sistemática vai produzir informações que serão utilizadas pela primeira para o controle do processo de gestão organizacional. Em outras palavras, significa que a Contabilidade fornece matéria-prima para a Controladoria.

Olhando essa questão por outro ângulo, significa que a interface se dá na medida em que, para fornecer bases teóricas para se produzir determinadas informações referentes a uma organização, como aquelas relativas ao processo orçamentário, a Controladoria busca na Contabilidade a linguagem e a teoria que definirá como registrar, mensurar, classificar e acumular os itens do orçamento. Na prática, implica que as informações produzidas pela Controladoria utilizam a linguagem contábil.

b) Administração

De acordo com Chiavenato (1993, p. 12), “A administração é uma ciência que estuda as organizações e as empresas com fins descritivos para compreender seu funcionamento, sua evolução, seu crescimento e seu comportamento.”

Ademais, considera-se que a administração estuda o patrimônio de uma organização sob o aspecto da gestão, ou seja, busca formas eficientes de gerir e manipular os diversos recursos utilizados pela entidade. Nesse sentido, a interface entre Controladoria e Administração está no fato de que os conceitos de gestão presentes nesta última são empregados pela primeira para balizar os fundamentos teóricos da qual se utilizará para o controle do processo de gestão organizacional.

Outro aspecto que evidencia a interface entre essas duas áreas é a concepção de que a Administração é uma área do saber que se ocupa, dentre outras coisas, da gestão dos recursos econômicos. A Controladoria, por sua vez, traz em seu bojo conceitos de mensuração, avaliação e controle de tais recursos, de forma que a gestão possa geri-los eficiente e eficazmente.

Por fim, recorrendo-se a Nakagawa (1993, p. 17), encontra-se o conceito de *accountability* que consiste na “[...] obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.” Sobre isso, a interface ocorre porque o processo de *accountability*, conceito advindo da Administração, é um elemento utilizado para realizar o controle do processo de gestão organizacional, controle este que está no escopo da definição de Controladoria. Ademais, quando se remete essa questão à perspectiva prática, verifica-se que a Controladoria tem participação direta e relevante na

accountability, evidenciando-se mais uma vez a relação próxima que existe entre essas duas áreas de conhecimento.

c) Economia

Para Samuelson e Norddhaus (1999, p. 4), “A economia é o estudo da forma como as sociedades utilizam recursos escassos para produzir bens com valor e de como os distribuem entre os vários indivíduos.” De forma semelhante, porém mais detalhada, Morcillo e Troster (1994, p. 5) explicam que “A economia estuda a forma na qual os indivíduos fazem suas escolhas e decisões, para que os recursos disponíveis, sempre escassos, possam contribuir da melhor forma para satisfazer as necessidades individuais e coletivas da sociedade.”

Numa perspectiva diferenciada, Rossetti (2002, p. 31) afirma que à Economia “[...] compete o estudo da ação econômica do homem, envolvendo essencialmente o processo de produção, a geração e a apropriação da renda, o dispêndio e a acumulação.”

Tendo-se em conta as definições apresentadas, sintetiza-se, então, que a Economia se preocupa com a forma como os recursos são utilizados, os bens são produzidos e distribuídos, as necessidades são satisfeitas e a renda é formada e consumida. Nessa linha de raciocínio, entende-se que a interface entre Economia e Controladoria acontece quando esta última aporta em suas bases teóricas conceitos econômicos que permitem mensurar, monetária e economicamente, todos os processos antes referenciados. Assim, a Controladoria recorre à Economia para buscar, por exemplo, índices econômicos, os quais provocam impactos nos números estudados por ela.

Deste modo, além dos aspectos já mencionados, há uma interface entre Economia e Controladoria porque é da primeira que se extrai o conceito de valor econômico, elemento fundamental na avaliação dos ativos da empresa e na apuração de resultados, os quais são importantes para exercer o controle do processo de gestão organizacional. Vale lembrar as palavras de Mosimann e Fisch (1999, p. 102): “O resultado de uma transação reflete o conceito de renda econômica, afetando a riqueza da empresa e, conseqüentemente, fazendo parte do objeto de estudo da Controladoria.”

d) Direito

Segundo Reale (1983, p. 2), “O Direito é [...] um fato ou fenômeno social; não existe senão na sociedade e não pode ser concebido fora dela.” Mais adiante complementa: “[...] a Ciência do Direito abrange um conjunto de normas que exigem dos homens determinadas formas de conduta.” (1983, p. 15). E ainda: “A Ciência do Direito estuda o fenômeno jurídico tal como ele se concretiza no espaço e no tempo [...]” (1983, p. 17).

Lima (1960, p. 17), por sua vez, explica que “Direito é, pois, o conjunto de regras de organização e conduta que, consagradas, pelo Estado, se impõem coativamente, visando a disciplina da convivência social.”

Portanto, consoante às definições apresentadas, sintetiza-se que cabe ao Direito, tendo em vista os usos, costumes e valores da sociedade, fixar as normas que regulam os direitos e deveres individuais e sociais, englobando aí a regulação do comportamento dos homens em suas relações sociais.

Desse ponto de vista, entende-se que a interface entre Direito e Controladoria ocorre quando, na concepção, formulação e utilização de parte de suas bases teóricas, a Controladoria necessita levar em consideração as regras de conduta e organização emanadas do Direito. Isso significa, então, que ela tem que conhecer e respeitar as relações jurídicas nas quais a organização está inserida.

A título de ilustração, é mister afirmar que a Controladoria tem interface com, praticamente, todos os ramos da ciência jurídica, a saber: Direito Comercial, Direito do Trabalho, Direito Civil, Direito Mercantil, Direito Tributário, entre outros.

Alguns exemplos dessa interface são: as bases teóricas da Controladoria podem ser aplicadas tanto para entidades jurídicas quanto econômicas; o Direito, no entanto, preocupa-se com a entidade jurídica; no Direito se estabelecem princípios que norteiam o estabelecimento de regulamentos tributários pelos órgãos governamentais reguladores; a Controladoria, quando fornece bases teóricas para o desenvolvimento do planejamento tributário da organização, vale-se desses princípios advindos do Direito. Há muitos outros exemplos que comprovam essa interface, mas que, para não se estender demais, não serão apresentados.

e) Estatística

Na visão de Costa Neto (1977, p. 2), a Estatística é a “[...] ciência que se preocupa com a organização, descrição, análise e interpretação de dados experimentais.” Semelhantemente, Martins (2002a, p. 19) afirma que “[...] estatística é a ciência dos dados – uma ciência para o produtor e consumidor de informações numéricas. Ela envolve coleta, classificação, sumarização, organização, análise, e interpretação de dados.”

Já Dugé de Bernonville (1939, p. 42) assim define: “Estatística é um conjunto de métodos e processos quantitativos que serve para estudar e medir os fenômenos coletivos.”

Stevenson (1981, p. 2), por sua vez, explica que a Estatística compreende três áreas entrelaçadas: (i) a estatística descritiva, que utiliza números para descrever fatos, ou seja, compreende a descrição e resumo de dados; (ii) a teoria da probabilidade, que serve para analisar situações que envolvem o acaso e (iii) a inferência, que corresponde à análise e interpretação de dados amostrais.

Tendo-se em conta que a Controladoria fornece bases conceituais para se exercer o controle do processo de gestão organizacional, ela tem que recorrer à Estatística para buscar conceitos relativos à coleta, organização, descrição, análise e interpretação de dados que servirão para estudar e medir, quantitativamente, os fenômenos relacionados a tal controle.

No que tange às áreas da Estatística enumeradas por Stevenson (1981), alguns exemplos de interface são:

- a Controladoria se vale dos conceitos da estatística descritiva para tornar mais fácil o relato, o entendimento e a discussão de dados referentes ao controle do processo de gestão;
- ao se considerar que uma das atividades do processo de gestão é o planejamento das ações futuras, a teoria da probabilidade oferece conceitos necessários à formação das bases teóricas da Controladoria relacionadas com essa atividade;
- no conjunto de conhecimentos que forma a base conceitual da Controladoria estão inseridos conceitos de inferência, uma vez que algumas das atividades de controle do processo de gestão podem ser realizadas por meio de amostragem.

De forma complementar, como se verá na Perspectiva 2, dentre as diversas funções da Controladoria está a mensuração dos eventos econômicos realizados em uma organização. Como produto de tal ação, a Controladoria fornece informações, as quais, na maioria das vezes, possuem caráter quantitativo. Nesse caso, os conceitos e ferramentas proporcionados pela Ciência Estatística terão um papel fundamental no conjunto de bases teóricas da Controladoria.

Além disso, o arcabouço teórico da Controladoria fornece subsídios para que as entidades realizem estudos de alternativas de decisões em condições de risco e incerteza e para a organização de processos ou sistemas de avaliação de desempenho. Para tanto, ela se vale de conceitos e instrumentos advindos da Estatística.

f) Matemática

Segundo Herrmann Jr. (1970, p. 26), “As Ciências Matemáticas têm por objeto as quantidades consideradas abstratas e independentemente das coisas.”

A relação de interface que existe entre Matemática e Controladoria está no fornecimento, pela primeira, de conceitos relativos a símbolos, métodos e valores numéricos para a base conceitual da segunda, especialmente porque no controle do processo de gestão organizacional se faz uso de quantificações físicas e monetárias.

g) Psicologia

De acordo com Spector (2002, p. 5), a “Psicologia é a ciência do comportamento humano (e não-humano), da cognição, da emoção e da motivação”, ou seja, é a ciência que se ocupa em estudar o comportamento do homem, em termos de suas motivações, de seus valores e de seus estímulos.

Para se entender a interface entre Psicologia e Controladoria, é preciso enfatizar que as organizações – onde são aplicados os conceitos de controle – não possuem vontade própria, isto é, os objetivos de uma organização são, na verdade, os objetivos dos seres humanos que a integram. Sobre isso, Anthony e Govindarajan (2001, p. 87) afirmam que uma empresa não

tem objetivos. “A empresa é uma entidade artificial sem intelecto nem habilidade para tomada de decisões, ela própria.” Dito de outra forma, significa que a organização é um ser inanimado.

Portanto, ao arcabouço teórico que forma a Controladoria devem ser incluídos os conceitos necessários para se estudar o comportamento humano, visto que, quando tal arcabouço é colocado em prática, na forma de funções e atividades de Controladoria, essa estará o tempo todo se relacionando com seres humanos e, por isso, ela precisará entender como eles se comportam.

Em verdade, a interface ocorre em razão de dois pontos: os seres humanos que fazem parte da organização ou que com ela se relacionam tomam decisões a todo o momento e, portanto, é fundamental entender a forma como se decide; as decisões, uma vez tomadas, provocam efeito comportamental que vai influir na forma de controle do processo de gestão organizacional. Em razão desses dois elementos, a Controladoria recorre à Psicologia para inserir em suas bases conceituais elementos que norteiem o entendimento de como se decide e do efeito comportamental das respectivas decisões.

h) Sociologia

Buscando entender o que significa a Sociologia, encontrou-se em Delorenzo Neto (1981, p. 11) que “A Sociologia estuda as formas fundamentais da convivência humana, tais como: contatos sociais, distância social, isolamento, individualização, cooperação, competição, controle, divisão do trabalho e integração social.” O autor complementa que a sociedade, a qual corresponde à soma das formas de convivência humana, é o objeto de estudo da Sociologia.

Horton e Hunt (*apud* BERNARDES, 1984, p. 18) afirmam que “A Sociologia concentra-se no estudo do conjunto de formas grupais da convivência humana.” Já o jurista Miguel Reale (1983, p. 19) explica que “[...] a Sociologia tem por fim o estudo do fato social na sua estrutura e funcionalidade, para saber, em suma, como os grupos humanos se organizam e se desenvolvem, em função dos múltiplos fatores que atuam sobre as formas de convivência.”

Tendo-se em conta que a Controladoria, quando vista de uma perspectiva prática, é desenvolvida no contexto das organizações, é importante ressaltar que “A Sociologia aplicada à Administração é o ramo da Sociologia que estuda a estrutura e a dinâmica dos sistemas sociais denominados empresas”, conforme assevera Delorenzo Neto (1981, p. 17).

Nessa linha de raciocínio, Guerreiro (1989, p. 171) afirma que um dos seis subsistemas que integram o sistema empresa é o subsistema social, o qual, segundo ele, “[...] diz respeito ao conjunto de pessoas da organização, bem como ao amplo espectro de características e variáveis associadas aos indivíduos.” Entende-se que é na consideração, pela Controladoria, do subsistema social que se dá fortemente a interface com a Sociologia.

Em suma, depreende-se, então, que a Sociologia se ocupa do estudo da sociedade e suas formas de se organizar, ou seja, se ocupa das relações sociais e da organização estrutural. Dentro desse escopo, tem-se que a Controladoria é um expediente do qual diversos grupos sociais se utilizam para se comunicar. Para exemplificar, tome-se o caso de que os seres humanos se reúnem em empresas para trocar recursos dos mais diversos tipos. Em suas relações de troca, as empresas precisam de informações sobre o desempenho umas das outras para que se sintam seguras nas negociações. Assim, a Controladoria, que fornece bases teóricas para a produção de tais informações, precisa ir à Sociologia para entender como a sociedade se organiza e poder oferecer seus subsídios à luz dessa forma de organização.

De forma complementar, destaca-se que dentro de uma entidade se estabelecem relações de autoridade, responsabilidade e poder. Há também processos de centralização e descentralização de funções. Esses aspectos estão relacionados com o processo de gestão organizacional, bem como ao processo de controlá-lo. Na verdade, a Sociologia se ocupa em estudar as formas de convivência que as organizações adotam.

Assim sendo, além de estar envolvida como participante dessas relações, a Controladoria também irá fornecer subsídios teóricos para que elas aconteçam. Dessa forma, há uma estreita relação entre Controladoria e Sociologia.

4.4.5 As subdivisões da Controladoria

Não é comum encontrar-se na literatura uma discussão sobre como a Controladoria é segmentada. Não obstante entende-se que, para efeitos de sistematização da ECBC, essa tarefa é fundamental, uma vez que isso permitirá, dentro de uma visão sistêmica, compreender o todo denominado Controladoria a partir de suas subdivisões. Para tanto, considera-se que são duas as possibilidades de ramificação ou subdivisão da Controladoria, a saber: quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização.

a) Quanto à natureza da organização em que se aplica.

Ao se analisar a literatura sobre Controladoria, verificou-se a existência de estudos empíricos que discutem essa área do conhecimento com aplicação em contextos específicos, como ilustra o Quadro 6.

Quadro 6 – Estudos sobre Controladoria, por natureza da organização

NATUREZA DAS ORGANIZAÇÕES	ESTUDOS REALIZADOS
Organizações do Setor Público (Governamental)	Peixe (1996) e Holanda (2002)
Instituições Financeiras	Carvalho (1995), Guerreiro <i>et al.</i> (1997), Farias (1998), Brito (2000), Chagas (2000) e Pinheiro (2000)
Entidades Fechadas de Previdência Privada	Fernandes (2000) e Oliveira e Ponte (2005)
Entidades Filantrópicas	Milani Filho (2004)
Indústrias	Raupp <i>et al.</i> (2006) e Giongo e Nascimento (2005)
Empresas de Construção Civil	Garcia (2003)
Mercado de Jogos (Cassinos)	Ramdeem e Fried (2003)

Com base nos estudos realizados, bem como considerando-se a forma como o mercado, via de regra, segmenta as organizações, entende-se que, quanto à natureza da organização em que se aplica, tem-se: Controladoria Empresarial, Controladoria Pública e Controladoria em Entidades do Terceiro Setor.

b) Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica.

Quando se discutiu o objeto de estudo da Controladoria, concluiu-se que, de fato, há um objeto maior (a organização como um todo), subdividido em outros: o processo (e o modelo) de gestão, o processo de formação dos resultados organizacionais e as necessidades informacionais. Portanto, são esses objetos que vão nortear a construção das bases teóricas da

Controladoria. Isso posto, uma questão importante a se analisar é que, quando se considera a área de eficácia dentro da organização em que se aplica, tal base teórica tem características diferentes em alguns aspectos, como, por exemplo, no modelo organizacional adotado, na forma como a gestão é disseminada e na maneira como o resultado é segmentado.

Assim, ao se levar em conta que as bases teóricas da Controladoria serão aplicadas nas organizações, essas irão definir de que maneira serão inseridas no contexto da entidade, de forma que sua utilização seja otimizada. Reforce-se que isso vai depender do arranjo organizacional específico de cada entidade, como, por exemplo, da necessidade que a organização tiver em manter as funções dessa área centralizadas ou descentralizadas. Tung (1993, p. 96-98) explica que cinco pontos precisam ser analisados para optar por uma ou outra situação. São eles: nível de autonomia do gerente de divisão; rapidez no fornecimento dos dados; recursos necessários à descentralização e natureza das decisões a serem tomadas pela Controladoria; localização das unidades, dos clientes e dos fornecedores; e recursos tecnológicos.

De acordo com Roehl-Anderson e Bragg (2000, p. 7) e Willson *et al.* (1995, p. 42), a Controladoria pode ser encontrada em três níveis diferentes numa organização: Controladoria corporativa, de unidade e de planta.

Anthony e Govindarajan (2001, p. 157), por sua vez, chamam a atenção para a existência do *controller* de unidade e o *controller* da matriz. Segundo San Miguel e Govindarajan (1984, p. 180), a função de *controller* é organizada de forma que os *controllers* sejam localizados em cada divisão de negócio.

Já Sathe (1983, p. 31) afirma que “As corporações típicas atuais têm *controllers* em vários níveis organizacionais. Todas têm um *controller* na sede da empresa - o *controller* corporativo - como também um em cada uma das unidades de negócio da companhia.” E complementa: “Dependendo da organização e filosofia de administração, também pode haver um *controller* de grupo para cada grupo de unidades de negócio, *controllers* nas plantas industriais e *controllers* nos departamentos de marketing ou compras.”

Veja-se que, à exceção de San Miguel e Govindarajan (1984), todos os autores consideram a existência da Controladoria Corporativa, o que se entende ser correto, uma vez que é

necessária a existência de uma área organizacional que possa fazer a consolidação das partes, ou seja, que pense no todo.

Já quanto à presença da Controladoria em níveis que não o corporativo, concorda-se com Tung (1993) e Sathe (1983) que isso vai depender das características e necessidades de cada organização. Em suma, não há como se afirmar que toda entidade deve ter uma ou mais controladorias descentralizadas.

Tendo em vista os posicionamentos apresentados, no que se refere à ECBC, a segmentação da Controladoria, quanto à área de eficácia dentro da organização acontece na forma de Controladoria Corporativa e Controladoria de Unidade, esta podendo dividir-se em: Controladoria de Filial, de Planta, de Marketing, de Divisão, de Unidade de Negócio e Internacional.

5 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: ASPECTOS PROCEDIMENTAIS – PERSPECTIVA 2

Uma vez abordada a perspectiva relativa aos aspectos conceituais, o próximo passo consiste em compreender como a Perspectiva 1 se materializa na prática. Aqui, discutem-se quais são as atividades, funções e artefatos por meio dos quais a área do conhecimento Controladoria se materializa quando da sua aplicação nas organizações. Por essa razão, este capítulo representa a transição que ocorre da Perspectiva 1 para a Perspectiva 3.

5.1 Atividades e funções típicas de Controladoria

Inicialmente, é importante esclarecer que a literatura estudada utiliza, alternadamente, as expressões funções, atividades, responsabilidades, atribuições, dentre outras, quando discute o que faz efetivamente a Controladoria. Tendo isso em conta, torna-se necessário explicar como esses itens foram tratados no contexto da ECBC.

Como se disse na abertura deste capítulo, ele representa a transição entre as Perspectivas 1 e 3. Isso ocorre porque, na verdade, a área de estudos Controladoria não tem funções e atividades. Esses elementos pertencem às unidades ou áreas de uma organização, não necessariamente denominadas Controladoria. Portanto, neste capítulo serão discutidas as atividades e funções por meio das quais a área do conhecimento se materializa, quando é estudada no contexto das entidades.

A propósito, as diversas expressões utilizadas na literatura (atribuições, funções, responsabilidades, atividades etc.) serão aqui sintetizadas em atividades e funções. De acordo com Nakagawa (1994, p. 42), “[...] a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.” O autor esclarece que essa definição de atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também a serviços e ações de suporte aos diversos processos organizacionais.

Ainda segundo Nakagawa (1994, p. 44), uma função corresponde a “[...] uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc.” E complementa: “A definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: ‘o que ela (função) faz?’ A resposta deverá conter um verbo transitivo acompanhado de seu objeto direto.”

Considera-se que as definições de atividade e função, apresentadas por Nakagawa (1994), são adequadas para o contexto deste estudo. Assim, no que se refere à ECBC uma atividade corresponde a uma ação, a uma tarefa ou a um processo realizado por uma unidade organizacional que gera um produto ou serviço. Já uma função corresponde a um conjunto de atividades com propósitos comuns. É com base nessas definições que este capítulo está organizado.

Um esclarecimento pertinente a este tópico diz respeito à diversidade da literatura ao abordar o tema atividades e funções de Controladoria. Peleias (2002, p. 14) discute que o delineamento e o detalhamento das atividades da Controladoria podem ser específicos para cada empresa e depende das definições constantes do modelo de gestão adotado pela organização e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre.

Destaque-se que o autor se refere às funções e atividades de uma unidade organizacional. Na verdade, as atividades e funções típicas de Controladoria são aquelas que fazem parte da sua essência e que, portanto, não são específicas para cada organização. O que muda de uma entidade para outra são as formas de distribuir essas atividades e funções pelas diversas unidades organizacionais, tendo em vista o arranjo que melhor atenda as necessidades da entidade. Portanto, as atividades e funções típicas da área do conhecimento Controladoria não variam.

Não obstante, como se está tratando da ECBC, o que se pretende aqui é compreender que funções e atividades são típicas de Controladoria, sem entrar no mérito se as empresas realizam ou não tais funções dentro da área ou unidade organizacional denominada Controladoria. Esse aspecto, inclusive, será abordado na próxima perspectiva. Em síntese: nessa segunda perspectiva a preocupação ainda é com o ramo do conhecimento e não com uma unidade organizacional.

Neste ponto do trabalho verificou-se, fortemente, a presença de alguns itens abordados na caracterização do problema de pesquisa que denotam a fragilidade da plataforma teórica em que se assentam as discussões sobre Controladoria. Além de se identificar que é bastante diferenciado o escopo de atividades que cada autor a ela atribui, em alguns casos verificou-se, também, que um mesmo autor é contraditório em seu raciocínio.

Kanitz (1976, p. IX), por exemplo, afirma que a Controladoria tem a função de “[...] avaliar e controlar o desempenho das diversas divisões da empresa.” Mais adiante (1976, p. 8), o autor assevera que o *controller* deve “[...] acompanhar de perto a evolução dos planos traçados [...]” Finalmente, conclui dizendo que “A rigor, o controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa” (1976, p. 8). Diante disso, poder-se-ia questionar se, afinal, o *controller* controla efetivamente o desempenho das diversas unidades organizacionais ou apenas assessora as unidades nessa tarefa? O autor não deixa claro, por exemplo, se o acompanhar de perto é assessorar o controle ou controlar de fato. No decorrer deste capítulo serão apresentados argumentos que esclarecem a verdadeira função da Controladoria nesse contexto.

Tendo em vista que muitos dos textos pesquisados discutem as atividades de Controladoria e, como já se disse, muitas vezes com enfoques diferentes, optou-se por apresentar alguns quadros para sintetizar tais enfoques. O intuito é que este tópico torne-se o mais didático possível, numa extensão suficiente para que se possa compreender quais são as atividades típicas de Controladoria.

O primeiro é o Quadro 7, que contempla a relação de autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria, separados em brasileiros, num total de 28 (vinte e oito), e estrangeiros, somando 19 (dezenove). Esse quadro serve de base para o entendimento dos seguintes.

Quadro 7 - Relação de autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria

AUTORES BRASILEIROS			AUTORES ESTRANGEIROS		
Nº		ANO	Nº		ANO
LIVROS			LIVROS		
1	Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI)	2001	1	Anderson e Schmidt	1961
2	Figueiredo e Caggiano	2004	2	Anthony e Govindarajan	2001
3	Kanitz	1976	3	<i>Financial Executives Institute</i>	1949 ⁵
4	Mosimann e Fisch	1999	4	Hassler e Harlan	1958
5	Nakagawa	1980	5	Horngren <i>et al.</i>	2004
6	Nakagawa	1993	6	Roehl-Anderson e Bragg	2000
7	Oliveira	1998	7	Siegel <i>et al.</i>	1997
8	Oliveira <i>et al.</i>	2002	8	Willson <i>et al.</i>	1995
9	Padoveze	2004	PAPERS		
10	Peleias	2002	9	Anderson	1944
11	Perez Junior <i>et al.</i>	1997	10	Brink	1950
12	Tung	1993	11	Fiske	1940
PAPERS			12	Frishkoff e Thompson	1994
13	Figueiredo	1995	13	Hartman <i>et al.</i>	1981
14	Guerreiro <i>et al.</i>	1997	14	Ramdeen e Fried	2003
15	Mambrini <i>et al.</i>	2002	15	Runk e Loretta	1989
16	Moura e Beuren	2000	16	Sathe	1983
17	Teles e Vartanian	1997	17	Scheumann	1999
DISSERTAÇÕES E TESES			18	Swyers	1968
18	Brito	2000	19	Vatter	1950
19	Carvalho	1995			
20	Chagas	2000			
21	Farias	1998			
22	Fernandes	2000			
23	Garcia	2003			
24	Goldenberg	1994			
25	Pereira	1991			
26	Pinheiro	2000			
27	Souza	1993			
28	Yoshitake	1982			

Os Quadros 8 e 9 apresentam uma relação das atividades de Controladoria, encontradas na literatura, segundo os autores pesquisados. Foram listadas todas as atividades citadas na doutrina, independente de quantos a relacionam. Os espaços assinalados com “X” demonstram quais autores reconhecem a existência da respectiva atividade no rol das atividades de Controladoria.

⁵ Extraído de Heckert e Willson (1963, p. 13) e Anderson e Schmidt (1961, p. 11).

Quadro 8 – Atividades de Controladoria, segundo a literatura nacional

ATIVIDADES	AUTORES BRASILEIROS																											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.		X			X		X		X		X			X									X				X	
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.			X	X					X			X																
Implementar e manter todos os registros contábeis.			X				X	X				X						X									X	
Elaborar demonstrações contábeis.			X	X			X	X	X									X									X	
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	X			X			X	X	X	X		X						X						X			X	
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis.																												
Relacionar-se com agentes de mercado.																							X					
Prover proteção aos ativos.				X					X															X				
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).								X	X												X		X					
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).			X	X			X	X	X			X												X				
Realizar o planejamento tributário.			X	X			X	X																				
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.			X				X	X	X			X						X							X		X	
Realizar auditoria interna.			X	X	X			X	X			X								X								
Realizar o controle interno.			X	X					X												X							
Assessorar a auditoria externa.			X																									
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X		X		X	X
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X	X	X		X	X	X	X
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).		X		X						X			X	X	X		X		X		X	X			X			
Planejamento da organização: elaborar.																												
Planejamento da organização: coordenar.			X																				X					
Planejamento da organização: apoiar, assessorar, auxiliar.	X							X		X	X			X						X						X	X	
Orçamento das áreas: elaborar.														X													X	
Orçamento das áreas: coordenar, consolidar.								X				X									X						X	
Orçamento das áreas: apoiar, assessorar, auxiliar.	X		X																									

ATIVIDADES	AUTORES BRASILEIROS																											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Controle do planejamento/orçamento: desenvolver o sistema.			X				X			X		X																
Controle do planejamento/orçamento: acompanhar.																		X									X	
Controle do planejamento/orçamento: apoiar, assessorar.			X					X		X	X																	
Controle do planejamento/orçamento: controlar.			X	X			X							X				X								X		
Avaliação de desempenhos: elaborar, avaliar.			X											X						X						X		
Avaliação de desempenhos: coordenar.			X																	X					X			
Avaliação de desempenhos: apoiar, assessorar, informar.	X									X													X					
Sugerir medidas corretivas (auxiliar).			X	X							X															X		
Acompanhar o mercado (analisar oportunidades e ameaças).												X													X			
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos.			X						X			X															X	
Realizar estudos estatísticos ou estudos especiais.			X	X																								X
Gerenciar o sistema de preços de transferência.																												
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.			X	X																	X							
Analisar, financeiramente, processos organizacionais.																												
Realizar análises financeiras (risco e retorno).				X														X										
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica.	X																											
Proceder à avaliação econômica.																								X				
Responsabilizar-se pela gestão econômica.									X																			
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas.																												

Quadro 9 – Atividades de Controladoria, segundo a literatura estrangeira

ATIVIDADES	AUTORES ESTRANGEIROS																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.						X	X							X			X		
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.					X			X		X		X		X				X	
Implementar e manter todos os registros contábeis.			X		X	X	X	X		X	X		X	X	X		X		
Elaborar demonstrações contábeis.		X	X			X	X			X	X	X	X	X	X		X		
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	X	X	X				X	X	X					X	X		X		
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis.			X			X				X					X				
Relacionar-se com agentes de mercado.								X											
Prover proteção aos ativos.			X				X	X	X						X				
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	X		X		X	X			X						X				
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).			X		X	X	X	X	X								X		
Realizar o planejamento tributário.						X	X					X							
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.			X		X	X	X	X				X		X	X				
Realizar auditoria interna.		X	X		X	X	X												
Realizar o controle interno.	X		X			X	X									X			X
Assessorar a auditoria externa.						X		X											
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.												X		X					
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	X	X		X			X		X	X	X	X		X	X	X			X
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	X																		X
Planejamento da organização: elaborar.			X					X											
Planejamento da organização: coordenar.			X											X	X				X
Planejamento da organização: apoiar, assessorar, auxiliar.															X	X			X
Orçamento das áreas: elaborar.			X				X		X			X					X		
Orçamento das áreas: coordenar, consolidar.		X	X			X						X		X					
Orçamento das áreas: apoiar, assessorar, auxiliar.			X		X											X			

ATIVIDADES	AUTORES ESTRANGEIROS																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Controle do planejamento/orçamento: desenvolver o sistema.		X				X		X											
Controle do planejamento/orçamento: acompanhar.																X			
Controle do planejamento/orçamento: assessorar.																			
Controle do planejamento/orçamento: controlar.			X		X	X						X		X	X				
Avaliação de desempenhos: elaborar.							X	X											
Avaliação de desempenhos: coordenar.																			
Avaliação de desempenhos: apoiar, assessorar, informar.		X											X		X				
Sugerir medidas corretivas (auxiliar).						X													
Acompanhar o mercado (oportunidades e ameaças).			X																X
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos.							X								X				
Realizar estudos estatísticos ou estudos especiais.			X		X										X	X			X
Gerenciar o sistema de preços de transferência.							X									X			
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	X		X		X	X		X					X	X					
Analisar, financeiramente, processos organizacionais.						X													
Realizar análises financeiras (risco e retorno).						X	X												
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica.																			
Proceder à avaliação econômica.																			
Responsabilizar-se pela gestão econômica.																			
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas.			X					X	X										

Analisando-se e interpretando-se os Quadros 8 e 9, verifica-se que algumas atividades são mais citadas que outras. Na Tabela 1, apresenta-se um resumo das atividades de Controladoria que mais foram citadas por um e outro grupo de autores. Os dados estão em % em relação ao total de material pesquisado de cada grupo, conforme Quadro 7, sendo 28 (vinte e oito) autores nacionais e 19 (dezenove) estrangeiros.

Tabela 1 - Resumo das atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura

ATIVIDADES	AUTORES (em %)	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Gerenciar o Departamento de Contabilidade.	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação.	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis.	21	58
Elaborar demonstrações contábeis.	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações).	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos).	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão etc.).	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos.	29	42
Realizar auditoria interna.	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais.	82	11
Prover suporte ao processo de gestão, com informações.	79	63
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).	39	11
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupadas) ⁶ .	36	32
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas).	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento (agrupadas).	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.	11	37

Alguns aspectos chamam atenção quando se analisa a Tabela 1:

- Os autores estrangeiros são mais congruentes que os nacionais, uma vez que, das 16 (dezesseis) atividades constantes na Tabela 1, 7 (sete) foram citadas por mais de 40% dos autores, enquanto no grupo de nacionais isso acontece com apenas duas das atividades;
- Dentre os autores nacionais, as atividades mais citadas foram “desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais” (82%) e “prover suporte ao processo de gestão, com

⁶ Para efeitos de análise, agruparam-se, em uma única categoria, todas as funções de planejamento. O mesmo foi feito para as funções de orçamento e para as de controle.

informações” (79%), sendo que a primeira foi relacionada por apenas 11% dos autores estrangeiros;

- No grupo de autores estrangeiros, as atividades mais citadas foram “prover suporte ao processo de gestão, com informações” (63%), “implementar e manter todos os registros contábeis”, “elaborar demonstrações contábeis” e “elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas)”, todas com 58%;
- Algumas atividades tiveram diferenças significativas quanto ao número de vezes que foram citadas por um ou outro grupo de autores, como, por exemplo, “implementar e manter todos os registros contábeis” (21% contra 58%), “elaborar demonstrações contábeis” (25% contra 58%), “coordenar os esforços dos gestores das áreas” (39% contra 11%), “elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas)” (29% contra 58%), “desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle” (11% contra 37%), além de outras.

Em complemento aos dados constantes na Tabela 1, há uma série de atividades que não foram citadas por um ou outro grupo ou foram apenas uma ou duas vezes, como evidencia a Tabela 2:

Tabela 2 - Resumo das atividades de Controladoria menos citadas, segundo a literatura

ATIVIDADES	QUANTIDADE DE CITAÇÕES	
	BRASILEIROS	ESTRANGEIROS
Preparar análise interpretativa das demonstrações contábeis	0	4
Relacionar-se com agentes de mercado	1	1
Assessorar a auditoria externa	1	2
Acompanhar o mercado (analisar oportunidades e ameaças)	2	2
Realizar análise de viabilidade de projetos de investimentos	4	2
Gerenciar o sistema de preços de transferência	0	2
Analisar, financeiramente, processos organizacionais	0	1
Realizar análises financeiras (risco e retorno)	2	2
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica	1	0
Proceder à avaliação econômica	1	0
Responsabilizar-se pela gestão econômica	1	0
Supervisionar as funções de tesouraria delegadas	0	3

Consoante os dados das Tabelas 1 e 2, o que se verifica, portanto, é que algumas atividades são mais enfatizadas, outras menos e algumas são lembradas somente por alguns autores. Isso

indica que, no que se refere à literatura, não há consenso sobre quais são as atividades típicas de Controladoria.

Diante dessa lista de atividades de Controladoria, e considerando-se a proposta de segregação (atividades e funções) de Nakagawa (1994, p. 42-44), em que um conjunto de atividades forma uma função, para efeitos da ECBC optou-se por organizar as atividades encontradas na literatura dentro de suas respectivas funções. Para se proceder a tal agrupamento, observou-se, preliminarmente, como os autores pesquisados agrupam as diferentes atividades e funções. Não obstante, como dentre os autores pesquisados são poucos os que realizam alguma forma de agrupamento, e tendo em vista não se ter encontrado uma maneira satisfatória para fazer isso, este autor optou por proceder a essa sistematização agrupando, dentro de uma mesma função, aquelas atividades que possuem propósitos semelhantes, segundo o seu entendimento.

Além do agrupamento das atividades em funções, apresentam-se alguns esclarecimentos e aprofundamentos a respeito de determinadas particularidades da lista constante nos Quadros 8 e 9, dentre elas: as atividades e funções de Controladoria nas dimensões do processo de gestão, do controle interno, da auditoria interna e da tesouraria. Esses aprofundamentos foram feitos para que se pudesse entender se há relação entre as funções de Controladoria e essas funções citadas.

Em suma, no que se refere à ECBC, são as seguintes as funções típicas, com suas respectivas atividades, por meio das quais a área do conhecimento Controladoria se materializa no ambiente organizacional.

Função Contábil

Compreende as atividades relativas ao desenvolvimento da Contabilidade Societária (ou Financeira), dentre elas: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis (processamento contábil), elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (*stakeholders*) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle.

Função Gerencial-Estratégica

Compreende as atividades relativas a prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores possam estar devidamente subsidiados em suas tomadas de decisões gerenciais e estratégicas. Além disso, está no escopo dessa função a atividade de coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais.

Dentro da função gerencial-estratégica incluem-se, igualmente, as seguintes atividades: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento; realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica.

De forma complementar, conforme propõem Pipkin (1989) e Martin (2002), deve-se evoluir da Contabilidade Gerencial para a Controladoria Estratégica, ou seja, é necessário incorporar uma visão estratégica, projetada para o futuro, adicionando valor à empresa. Nesse sentido, essa função compreende as atividades relativas a prover, ao processo de gestão, informações que permitam aos executivos construir as estratégias da organização, bem como obter *feedback* do desempenho relativo às estratégias escolhidas e adotadas, dentre elas: se e como os objetivos estratégicos estão sendo atingidos; evidenciar como e em que atividades a organização está produzindo valor; analisar os diversos processos organizacionais e suas inter-relações; demonstrar se e como os recursos empregados pela entidade lhe conferem vantagem competitiva; acompanhar o mercado, de forma a identificar, prever, mensurar e avaliar o impacto das forças críticas ambientais sobre os resultados da empresa (oportunidades e ameaças), o que significa prover informações sobre a concorrência, os fornecedores, os clientes, e até mesmo os consumidores.

A título de ilustração, é oportuno dizer que, conforme assevera Pipkin (1989, p. 12), “A premissa da contabilidade empresarial estratégica reconhece que, nas empresas modernas, o

escritório do *controller* é o ‘centro de inteligência estratégica’ do negócio. No futuro, esta será a parte mais importante da missão do *controller*.”

Função de Custos

Compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.

Função Tributária

Compreende as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, bem como elaborar o Planejamento Tributário da organização.

Função de Proteção e Controle dos Ativos

Compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.

Função de Controle Interno

Compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

Função de Controle de Riscos

Compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos. Essa é uma função mais recente de Controladoria, e que é lembrada por autores como Fernandes (2000, p. 203), Brito (2000) e Santos (2004).

A fim de entender claramente essa função de Controladoria, buscou-se em Rozo (2002, p. 4) uma caracterização do que é o risco:

As situações em que os dirigentes de uma organização tomam decisões, na sua maioria, são caracterizadas pelo desconhecimento das conseqüências que podem advir da escolha de uma ou de outra alternativa. É a decisão sob incerteza. O economista Frank Knight, há cerca de 60 anos, sugeriu a diferenciação entre incerteza propriamente dita e risco. A incerteza refere-se a situações em que uma decisão pode gerar muitos resultados, porém cada um deles apresenta possibilidades de ocorrência desconhecidas. O risco, por sua vez, refere-se a situações para as quais podemos relacionar todos os possíveis resultados, e conhecemos a possibilidade de cada resultado vir a ocorrer. Em outras palavras, risco pode ser mensurado (probabilidade de ocorrência) e controlado, a incerteza não. O risco, portanto, caracteriza-se pela probabilidade de atingir ou de não atingir determinado objetivo, dada uma determinada escolha de alternativa pelo decisor. Por essa ótica, o risco pode ser interpretado como uma ameaça ao alcance dos objetivos organizacionais.

Tendo-se em vista a explicação de Rozo (2002) é que se considera que a identificação e controle dos diversos riscos estão no escopo das atividades de Controladoria. A título de ilustração, Brito (2000, p. 4) sugere uma “[...] reorientação da Controladoria para o enfoque risco-retorno, de modo a torná-la a área responsável pela divulgação destes riscos, uma vez que se trata de área independente e com acesso às informações gerais da instituição.” Mais adiante o autor reforça:

A Controladoria é aqui concebida como a área mais adequada e oportuna para ser responsável pelo sistema de controle de riscos, porque é um órgão neutro o suficiente para julgar com independência e porque, tendo acesso às informações gerais, a consolidação e validação dessas informações são facilitadas. (BRITO, 2000, p.29)

Observa-se, no entanto, que Brito (2000) não está tratando de uma função de Controladoria, mas sim de uma função da unidade organizacional Controladoria. A questão da área organizacional será discutida no próximo capítulo. Mesmo assim, não se pode deixar de listar a questão do risco como uma função de Controladoria, por meio da qual a área de estudos se materializa nas organizações.

Santos (2004), assim como Brito (2000), também discute que uma nova perspectiva nas funções de Controladoria está ligada à questão da gestão dos riscos envolvidos no negócio, bem como sua integração à função de análise de desempenho. Segundo a autora (2000, p. 155), com a qual se concorda, “[...] a Controladoria deve possuir processo sistêmico e contínuo de identificação das atividades que criam e destroem valor e exposição, medição, análise, controle, prevenção, redução, avaliação e financiamento dos riscos.”

Função de Gestão da Informação

Compreende as atividades relativas a conceber modelos de informações e a gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas. Cabe ressaltar que

essa função não inclui as atividades relativas a gerir a tecnologia e infra-estrutura de tais sistemas, mas tão somente aquelas identificadas com os aspectos conceituais das informações. Desse ponto de vista, fazem parte das atividades de Controladoria desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais, estando fora do escopo de suas funções a preocupação com o gerenciamento da tecnologia e infra-estrutura dos sistemas.

Outras funções

Observe-se que não se incluíram nesse rol as funções de auditoria e tesouraria, propostas na literatura por alguns autores, conforme espelham os Quadros 8 e 9, pelas razões que serão discutidas nas seções seguintes. Além disso, no que se refere às funções de Controladoria relativas ao processo de gestão (função gerencial-estratégica) e ao controle interno, essas também serão detalhadas na sequência, tendo em vista suas especificidades.

5.2 As atividades e funções de Controladoria no processo de gestão

O objetivo deste tópico é investigar, segundo a literatura, o papel da Controladoria em cada etapa do processo de gestão para que se possa, adequadamente, levar em consideração tais funções dentro da ECBC. Busca-se entender o que cabe a ela no que toca ao planejamento, ao orçamento, à execução, ao controle, à tomada de medidas corretivas e à avaliação de desempenhos. O tratamento dessa problemática num tópico à parte se dá em função da importância que a literatura atribui à Controladoria em suas atividades relacionadas ao processo de gestão.

Ressalte-se que, posteriormente, o Capítulo 7 vai mostrar o resultado da pesquisa empírica, retratando como as atividades e funções de Controladoria, relativas ao processo de gestão, acontecem na prática das empresas pesquisadas.

O primeiro exemplo da importância da Controladoria no processo de gestão é a concepção de Hassler e Harlan (1958, p. 1), na qual consideram que a função do *controller* vai além do registro de dados contábeis, uma vez que provê habilidades interpretativas e analíticas, informações estatísticas e contábeis feitas sob medida para atender às necessidades gerenciais.

Portanto, se considerado que o *controller* é o responsável pela Controladoria, deduz-se que esta última não fica somente no campo da Contabilidade Financeira.

Corroborando a posição daqueles autores, Pipkin (1989, p. 10) discute que o *controller*, no século XXI, deve ser um catalisador de mudanças na organização e, para tanto, deverá ser parte integrante do processo de tomada de decisão.

Posição semelhante encontra-se em Dickey (1940, p. 44). De acordo com o autor, os “[...] *controllers* não se satisfazem em interpretar resultados passados; eles querem, também, construir para o futuro.” Similarmente, Nakagawa (1980, p. 7) enfatiza: “A essência filosófica de trabalho do *controller* deve ser mudada do tradicional relatório do passado para o de gerador de informações relevantes para se estimar o futuro.”

Oliveira *et al.* (2002, p. 14), por sua vez, afirmam que “As funções e atividades exercidas pela moderna Controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas.”

Mesmo que os autores estejam se referindo ao *controller*, entende-se que as visões destacadas podem ser extrapoladas para a Controladoria, tendo em vista ser aquele o responsável por esta, quando vista como unidade organizacional. Nesse sentido, concorda-se, integralmente, com todos os autores citados, sobre a importância que as funções de Controladoria têm no processo de gestão. Destaque-se que isso vem desde a década de 1940, como se pode ver em Dickey. Por isso, considera-se fundamental entender que atividades ela deve exercer em tal processo.

Não obstante, a exemplo do que já aconteceu em praticamente todos os tópicos deste capítulo e do anterior, há de se tomar cuidado, porque a literatura não é homogênea ao apresentar quais são as verdadeiras funções de Controladoria no processo de gestão. Isso é confirmado por Mambrini *et al.* (2002, p. 42), ao explicarem que “[...] por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da controladoria no processo de gestão [...]” Posição semelhante se encontra em um dos achados da pesquisa de Carvalho (1995, p. 28):

Ainda no âmbito das atribuições, a freqüente referência ao envolvimento da Controladoria com o processo de planejamento e controle não é clara. Enquanto alguns a consideram apenas um órgão de assessoria ou aconselhamento, outros advogam uma postura de participação, em pé de igualdade com os demais gestores, tomando decisões dentro desse processo. Num outro extremo, há aqueles que imaginam ser a Controladoria o órgão responsável pela definição dos planos necessários a atingir os objetivos da organização e pelo rígido e completo controle de seu cumprimento, cabendo aos demais gestores apenas a execução.

Diante desses argumentos iniciais cabe, então, questionar: a função por meio da qual a Controladoria se materializa nas organizações, no que se refere ao processo de gestão organizacional, é: (i) Apenas assessorar o processo de gestão? (ii) Participar ativamente do processo de tomada de decisões, juntamente com os gestores das demais funções organizacionais? (iii) Ser a função que tem a incumbência de elaborar e controlar os planos organizacionais?

Assim, antes de explorar as atividades e funções de Controladoria em cada etapa específica do processo de gestão, é fundamental tomar-se ciência de qual é, ou deve ser, seu papel em tal processo como um todo, isto é, em sua estrutura global.

Tendo-se em conta a primeira possibilidade, verifica-se que Perez Junior *et al.* (1997, p. 31) afirmam que “A Controladoria utiliza os Sistemas de Informações Gerenciais para assessorar os gestores [...] no processo de tomada de decisões através de informações extraídas dos Sistemas Operacionais [...]” Note-se que os autores consideram como função de Controladoria apenas o assessoramento (ou suporte) ao processo de gestão.

Essa posição de suporte é confirmada por Moura e Beuren (2000, p. 64) quando afirmam que “[...] a Controladoria contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa.”

Fernandes (2000, p. 49), por sua vez, explicita que “[...] uma das funções principais da controladoria é garantir que o processo de gestão esteja suportado por informações que permitam aos gestores a escolha das melhores alternativas de ação para a empresa [...]” Mais adiante (2000, p. 50), complementa: “[...] a verdadeira função da controladoria é libertar os gestores das partes da responsabilidade de gerir o todo.” Veja-se que, tanto Fernandes (2000), quanto Moura e Beuren (2000), não apontam que a função de Controladoria é participar do processo decisório, mas, apenas, fornecer suporte informacional, podendo-se concluir daí que

sua função está mais voltada para assessorar o processo de gestão, como explicam Perez Junior *et al.* (1997).

É interessante notar que Goldenberg (1994, p. 47) discorre fluentemente sobre o papel do *controller* no processo de planejamento estratégico. “A geração de dados, a projeção do efeito de diferentes estratégias, a transformação de planos estratégicos em orçamentos e o monitoramento de planos passados são funções **naturais** para o *controller*.” (grifo nosso). Mais uma vez, não se verifica se a função de Controladoria no processo de gestão é a de decidir juntamente com os gestores das demais funções organizacionais, ou, tão somente, dar apoio.

Já Anthony e Govindarajan (2001, p. 156) são taxativos: “[...] o *controller* não toma decisões nem reforça decisões de outros executivos.”

Analisando-se os posicionamentos apresentados até aqui, concorda-se com Perez Junior *et al.* (1997), Fernandes (2000) e Moura e Beuren (2000) que é função de Controladoria dar suporte ao processo de gestão, haja vista que esta realiza atividades de produzir informações operacionais e estratégicas, as quais são de fundamental importância para o processo de gestão. Adicionalmente, face à abrangência do rol de funções de Controladoria, discutidas no item 5.1, tal função não pode se limitar a assessorar a tomada de decisão. Ela deve ir além. Em outras palavras, entende-se que a abrangência e relevância das funções justificam a necessidade de que a Controladoria seja parte integrante do processo de gestão, junto com as demais funções organizacionais.

Nessa última linha de raciocínio, Tung (1993, p. 55) afirma que “Para ajudar a empresa a alcançar o lucro almejado, em primeiro lugar o *Controller* deverá conhecer minuciosamente os objetivos da mesma e participar das decisões com eles relacionadas.” Observa-se que o autor é explícito em sua posição de que a função de Controladoria, retratada na figura do *controller*, tem assento no processo decisório e não só assessora, como asseveram Perez Junior *et al.* (1997), Moura e Beuren (2000) e Fernandes (2000).

A idéia de que a função de Controladoria é participar da tomada de decisão é corroborada por Peters (2004, p. 3): “A Controladoria excede a simples tentativa de fornecer dados que

possam ser informações, mas envolve-se e compromete-se na gestão econômica, sendo solidária no resultado alcançado pela sociedade empresarial.”

Carvalho (1995, p. 63) apresenta um argumento interessante para dizer que uma das funções de Controladoria é participar do processo de gestão, assim como afirmam Tung (1993) e Peters (2004), porém não se responsabiliza por ele. Segundo aquele autor:

Enquanto órgão interno das empresas, a Controladoria é vista [...] como participante e não como a responsável pela realização do planejamento e pelo controle das organizações empresariais. Em primeiro lugar, porque essas são fases do processo de gestão e, portanto, inerentes a todos os gestores existentes na organização. Em segundo lugar, porque a eficácia do processo de gestão depende do envolvimento e compromisso de todos os gestores abrangidos no mesmo, não se podendo confiar a apenas um deles (o *controller*), até por uma limitação física, a capacidade de planejar e controlar todas as atividades da organização no nível de detalhe que se fizer necessário.

Finalmente, Carvalho (1995, p. 147), com o qual se concorda integralmente, explica que a “[...] a controladoria não tem a função de planejar as atividades de todas as áreas da empresa, nem avaliar e controlar, de forma exclusiva e terminal, o desempenho destas e de seus gestores.” Na verdade, a função de Controladoria diz respeito a coordenar os processos de planejamento e controle, mas não elaborar os planos.

Crescenzi e Kocher (1984) enfatizam que o profissional de Controladoria deve dirigir os sistemas de informações gerenciais e os sistemas de suporte à gestão. Segundo os autores, quando atua assim, o *controller* é muito mais que um gerador de informações; ele é um elemento crucial no processo de decisão, uma vez que pode planejar e prever as consequências de ações dos gestores.

Como se pode depreender, há, na literatura, posicionamentos favoráveis à efetiva participação da função de Controladoria no processo de gestão como integrante do tal processo e, também, apenas como órgão que o assessoria e o subsidia. Cabe ressaltar que não se encontrou, na literatura pesquisada, nenhum posicionamento que defendesse que a função de Controladoria é responsabilizar-se pelo processo de gestão. No máximo, sua coordenadora, como concluem Mambrini *et al.* (2002, p. 49):

Por fim, acredita-se que a controladoria ao disponibilizar instrumentos de controle de gestão que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido de otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participa como coordenadora do processo de gestão empresarial com ênfase na eficácia.

Uma forma figurada de se entender a função de Controladoria no processo de gestão, citada em boa parte dos livros de Controladoria, é preconizada por Willson *et al.* (1995, p. 5):

O *controller* não é o comandante do navio – esta é uma função do principal executivo – mas ele pode ser comparado ao navegador, o homem que cuida dos mapas de navegação. Sua função é manter informado o comandante quanto à distância percorrida pelo navio, à sua localização, à velocidade desenvolvida, à resistência que encontra, às variações de curso, localização dos recifes perigosos e que rumos deverão ser tomados a fim de que o navio atinja o porto de destino com segurança.

Deduz-se, pela visão dos autores, que, neste contexto, a função de Controladoria materializa-se através da atividade de gerar informações ao processo de gestão sobre o que aconteceu, o que tem acontecido e o que pode acontecer com a organização, como, por exemplo, de onde ela partiu, onde está agora, quais variações ocorreram, o que precisa ser feito, entre outras coisas. Além disso, compreende a atividade de informar sobre o que acontece ao entorno da entidade. Portanto, assim como o navegador tem papel extremamente relevante na condução de um navio, a função Controladoria, igualmente, é de fundamental importância para a direção dos negócios de uma organização.

De acordo com Oliveira *et al.* (2002, p. 14), “Os modernos conceitos de administração e gerência enfatizam, por sua vez, que uma eficiente e eficaz Controladoria deve estar capacitada a:”

- organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos; e
- exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Note-se que o detalhamento das capacitações da função Controladoria, apresentado por Oliveira *et al.* (2002), vai ao encontro do que disse Willson *et al.* (1995). Veja-se que as atividades listadas pelos autores correspondem àquelas mesmas que o navegador tem que realizar para manter informado o comandante. Entende-se que o posicionamento dos autores é coerente e, por isso, concorda-se com eles. Todavia, é preciso verificar se, na prática, a Controladoria tem se materializado por meio dessas funções, para que se possa validar esse aspecto da plataforma teórica.

Diante das discussões realizadas e considerando-se os diversos argumentos elencados, considera-se que a função de Controladoria no processo de gestão da entidade como um todo é de participante ativa, ou seja, é parceira dos gestores das demais funções organizacionais, participa das tomadas de decisões e, assim, compromete-se com a gestão em relação aos objetivos estabelecidos. Adicionalmente, pela natureza das suas funções, a Controladoria também fornece subsídios informacionais ao processo de gestão.

Para melhor compreender as atividades e funções de Controladoria em cada fase do processo de gestão, a partir de agora cada uma dessas etapas será analisada separadamente. Nesse sentido, o processo de planejamento e controle que se está considerando nesta tese abrange, sinteticamente, as fases a seguir, as quais foram organizadas com base na análise da vasta literatura sobre o assunto, sem basear-se num autor em específico:

- 1) Planejamento: estabelecimento de objetivos, metas e planos (estratégicos e operacionais);
- 2) Orçamento: transformações dos planos nos orçamentos operacional e financeiro;
- 3) Execução: implementação dos planos (realização das ações);
- 4) Controle: observação e mensuração do desempenho, comparação do desempenho real com o esperado e análise das variações e de suas causas;
- 5) Medida corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas;
- 6) Avaliação de desempenhos: atribuição de conceito aos desempenhos medidos.

Nos tópicos seguintes, para melhor compreensão das atividades e funções de Controladoria, é apresentada a definição de cada uma dessas fases relacionadas. Face à diversidade de concepções encontradas na literatura, ora este pesquisador usou definições de outros autores, ora usou definições construídas com base na reunião de diversas concepções. Frise-se que não está no escopo desta pesquisa discutir as diversas etapas do processo de gestão, mas, tão somente, entendê-las para poder relacioná-las com a Controladoria.

5.2.1 As atividades e funções de Controladoria no processo de planejamento

O processo de planejamento é amplo e engloba diversas atividades; portanto, é fundamental conhecer a verdadeira função de Controladoria nesse processo, à luz do que seja o planejamento organizacional.

Neste estudo, está-se considerando a seguinte concepção: Planejamento é um exercício organizacional que envolve a análise, avaliação e escolha de alternativas de ações futuras da entidade, organizadas na forma de planos, para o alcance de um estado futuro objetivado, baseada naquilo que aconteceu no passado com a entidade e seu ambiente, no que está acontecendo e nos cenários possíveis de acontecerem. Ou seja, é uma forma de se controlar o amanhã, de se decidir hoje o que se fará amanhã.

Na literatura, encontra-se que o planejamento é, via de regra, subdividido em estratégico, tático e operacional. Como cada uma dessas subdivisões envolve atividades diferentes, a função de Controladoria em cada uma delas também é distinta. Por essa razão, é fundamental analisá-las considerando-se as respectivas diferenciações.

No que diz respeito ao planejamento estratégico, este compreende o processo de definição das escolhas estratégicas da organização, ou seja, seus grandes objetivos, ações e diretrizes. Tais objetivos nascem da análise da relação entre a entidade e seu ambiente, em que se procuram identificar oportunidades e ameaças. Nesse processo, também se faz uma análise do ambiente interno, a fim de verificar as potencialidades internas (pontos fortes), as deficiências (pontos fracos), a estrutura, enfim, os recursos. Por serem as definições (objetivos, ações, diretrizes) dessa fase voltadas a questões externas à entidade, são de preocupação da empresa como um todo. Via de regra, o planejamento estratégico contempla o horizonte da organização no médio e longo prazos.

Os planejamentos tático e operacional, por sua vez, têm perspectivas de mais curto prazo (um ano, muitas vezes) e referem-se aos planos de cada uma das áreas e funções da organização. Uma vez que se respondeu, no planejamento estratégico, a questão “onde a organização quer estar daqui a cinco anos?”, por exemplo, busca-se, nessa fase, estabelecer o que cada unidade ou função organizacional fará para ajudar a entidade a chegar onde quer chegar, estabelecendo-se as ações e a estrutura de recursos necessárias para se alcançar os objetivos

estratégicos. Neste estudo, sempre que se falar em planejamento operacional, estar-se-á se referindo, igualmente, ao planejamento tático.

Diante disso, na ECBC, consideram-se os três níveis de planejamento como um processo integrado, no que tange à sua organização e desenvolvimento, mas que cada nível demanda atividades distintas. Nesse sentido, são identificadas as funções e atividades de Controladoria no desenvolvimento de cada subdivisão do planejamento, especificando-se possíveis particularidades da função em cada etapa desse processo.

Tendo em vista que são vários os autores que discutem as atividades e funções de Controladoria no processo de planejamento organizacional, optou-se por apresentar um quadro-resumo (Quadro 11) que contempla as atividades encontradas na literatura, bem como a postura adotada pelos autores pesquisados. Antes, porém, apresenta-se o Quadro 10, que contém a relação dos autores que discutem esse aspecto e serve de base para a leitura do Quadro 11.

Quadro 10 – Autores pesquisados que discutem as atividades de Controladoria no planejamento

Nº	BRASILEIROS	ANO	Nº	ESTRANGEIROS	ANO
1	Crozatti	1999	13	Anderson e Schmidt	1961
2	Farias	1998	14	Donnelly	1981
3	Mambrini <i>et al.</i>	2002	15	Siegel <i>et al.</i>	1997
4	Mosimann e Fisch	1999	16	Vatter	1950
5	Nakagawa	1980	17	Weele (<i>apud</i> Goldenberg, 1994, p. 46)	1980
6	Oliveira (<i>in</i> CATELLI)	2001	18	Willson <i>et al.</i>	1995
7	Oliveira <i>et al.</i>	2002			
8	Padoveze	2004			
9	Perez Junior <i>et al.</i>	1997			
10	Peters	1993			
11	Tung	1993			
12	Yoshikawa	1997			

O Quadro 11 apresenta a relação das atividades de Controladoria, encontradas na literatura, segundo os autores pesquisados. Foram listadas todas as atividades citadas na doutrina, independente de quantos a relacionam. Os espaços assinalados com “X” demonstram quais autores reconhecem a existência da respectiva atividade no rol das atividades de Controladoria.

Quadro 11 – Atividades de Controladoria no planejamento, segundo a literatura

ATIVIDADES DE CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO	AUTORES BRASILEIROS											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Fazer parte da elaboração, juntamente com os demais gestores.		X		X	X							
Tomar parte nas decisões e escolhas de alternativas.		X		X								
Prover suporte informacional.		X	X		X		X	X	X			
Assessorar os gestores na definição dos planos das áreas.	X		X		X		X		X			
Criar modelos de decisão, mensuração e informação.								X				
Elaborar o plano.											X	X
Coordenar o processo de elaboração do plano.				X				X		X		
Consolidar os planos das áreas.		X	X									
Gerir o planejamento.				X								
Influenciar as decisões.								X				
Captar informações do ambiente externo.			X	X								
Otimizar o resultado.		X				X						
ATIVIDADES DE CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO	AUTORES ESTRANGEIROS											
	13	14	15	16	17	18						
Fazer parte da elaboração, juntamente com os demais gestores.												
Tomar parte nas decisões e escolhas de alternativas.												
Prover suporte informacional.			X	X	X							
Assessorar os gestores na definição dos planos das áreas.	X	X			X							
Criar modelos de decisão, mensuração e informação.												
Elaborar o plano.												
Coordenar o processo de elaboração do plano.		X		X		X						
Consolidar os planos das áreas.	X	X			X	X						
Gerir o planejamento.												
Influenciar as decisões.												
Captar informações do ambiente externo.												
Otimizar o resultado.												

O que se verifica dessa análise é que alguns autores são explícitos e detalham as atividades de Controladoria no processo de construção do planejamento empresarial, como é o caso, por exemplo, de Farias (1998), Mambrini *et al.* (2002), Mosimann e Fisch (1999), Nakagawa (1980), Padoveze (2004), Donelly (1981) e Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994). Outros, por sua vez, reduzem o papel da Controladoria a uma única atividade, como acontece em Crozatti (1999), Oliveira (*in* CATELLI, 2001), Peters (1993), Tung (1993), Yoshikawa (1997) e Siegel *et al.* (1997).

Ademais, fica evidente que em alguns aspectos não há consenso, senão veja-se:

- somente Farias (1998), Mosimann e Fisch (1999) e Nakagawa (1980) afirmam, taxativamente, que a função de Controladoria deve tomar parte nas decisões de planejamento, juntamente com os gestores das demais funções organizacionais;
- as atividades “criar modelos de decisão, mensuração e informação”, “gerir o planejamento” e “influenciar as decisões” são citadas uma única vez;

- as atividades “elaborar o plano”, “captar informações do ambiente externo” e “otimizar o resultado” são citadas duas vezes.

Por outro lado, as atividades mais citadas, com seus respectivos percentuais de citação em relação ao total de autores, são:

- prover suporte informacional (50%);
- assessorar os gestores na definição dos planos (44%);
- coordenar o processo de elaboração do plano (33%);
- consolidar os planos das áreas (33%).

Note-se que há uma grande diferença, no que tange à função de Controladoria no planejamento, entre os autores nacionais e estrangeiros. Para os últimos, as atividades de Controladoria se concentram em dar suporte, assessorar, consolidar e, no máximo, coordenar o processo de elaboração dos planos. Já os autores nacionais enfatizam que, além destas, a Controladoria deve tomar parte nas decisões, elaborar o plano, gerenciar o planejamento, além de realizar outras atividades. Em suma, os autores estrangeiros pesquisados concentram-se em 4 (quatro) atividades, enquanto os nacionais estendem-na por 12 (doze) atividades distintas. Nesse sentido, verifica-se que, para os estrangeiros, a função de Controladoria é de *staff* (assessoria), enquanto que, para os nacionais, é de linha.

Uma questão amplamente discutida na literatura diz respeito a se deve ou não a Controladoria exercer a função de gestora do processo de planejamento estratégico organizacional. A opinião de Crozatti (1999, p. 20) é a de que

[...] como gestora da eficácia econômica da empresa, no desempenho de suas funções, o gestor de controladoria pode se defrontar com situações de cobrança de resultados que muitas vezes podem gerar conflitos, desgastes ou desconforto com algumas áreas. Como o gestor do planejamento estratégico deve ser uma pessoa que desfrute da confiança e acessível aos gestores das demais áreas, é preferível que o gestor da controladoria não acumule a função de gestor do planejamento estratégico.

Como nesta Perspectiva não se está discutindo a unidade organizacional Controladoria, não se pode concordar com Crozatti (1999). O fato de ser ou não o gestor da área confiável ou acessível é uma questão de cada entidade e não uma questão conceitual. Portanto, o que cabe

aqui é discutir se é ou não atividade de Controladoria coordenar o processo de construção do planejamento estratégico.

Usando outro argumento, Anthony e Govindarajan (2001, p. 388) registram que “Em algumas empresas, o plano estratégico é preparado pela controladoria. Em outras, há um grupo separado que se ocupa do planejamento.” Na visão deles, “O planejamento estratégico exige capacidade de análise e uma visão ampla, que pode não existir no grupo de controladoria.”

Assim como Crozatti (1999), Anthony e Govindarajan (2001) definem se a coordenação ou não do planejamento estratégico é atividade de Controladoria em função de pessoas, o que é incorreto, quando se trata de uma estrutura conceitual.

Considera-se que a atividade de coordenar o processo de construção do planejamento estratégico é uma atividade de Controladoria, uma vez que o conjunto de funções que ela desempenha, conforme se verificou no tópico 5.1, lhe dá condições para realizar tal atividade. Além disso, como consta da definição de Controladoria, está em seu escopo fornecer bases conceituais com vistas a controlar o processo de gestão organizacional. Considera-se que o efetivo controle do processo de gestão começa no estabelecimento dos planos estratégicos, o que justifica, uma vez mais, que a coordenação do processo de elaboração desses planos seja uma função de Controladoria.

Esse posicionamento vai ao encontro do pensamento de Donnelly (1981, p. 13), que considera que o *controller* é o gestor ou coordenador do ciclo de planejamento, tanto no nível do estratégico quanto do operacional, com a ressalva de que não se está, na ECBC, tratando do *controller*, mas sim das atividades e funções típicas de Controladoria.

No tocante ao planejamento operacional, verificou-se em Mambrini *et al.* (2002, p. 47) que cabe à Controladoria o papel de administradora do processo, “[...] pois, em conjunto com os gestores de cada área, estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.” De forma semelhante, Guerreiro (1999, p. 94) afirma que a Controladoria “[...] efetua a coordenação do processo de planejamento das diversas áreas e atividades, objetivando o melhor desempenho econômico da empresa como um todo”, deixando claro que cada área é responsável por seu planejamento.

No planejamento operacional, portanto, ante as demais funções de Controladoria já discutidas, e levando-se em conta que estão na essência dessa função as atividades relativas à produção de informações, entende-se que a Controladoria reúne condições para ser responsável pela atividade de coordenar e consolidar o processo de construção do planejamento operacional. A função de Controladoria interage, fortemente, com as demais funções organizacionais, o que lhe permite criar condições para que os gestores elaborem seus planos, à luz do plano estratégico, e essa os integre de forma a se ter um plano global, organizado por áreas ou funções organizacionais. Assim sendo, concorda-se com os argumentos de Mambrini *et al.* (2002) e Guerreiro (1999).

Em síntese, do que se encontrou na pesquisa bibliográfica sobre as possibilidades levantadas, deduz-se que há três possíveis focos de atuação da função de Controladoria no processo de planejamento organizacional, tanto no nível do estratégico quanto do operacional:

- ser a responsável pelo processo de construção e consolidação dos planos;
- participar ativamente do processo, tomando parte, inclusive, das decisões; e
- apenas assessorar, especialmente com informações, os gestores, para que eles planejem.

No que se refere à função de Controladoria ser participante do processo de tomada de decisões, entende-se que, tanto no nível estratégico quanto no operacional, esta deve realizar tal atividade. Isso porque, nos dois casos, ela deve ser sua coordenadora e consolidadora e, assim, tem condições de opinar e influenciar, devendo, inclusive, ser co-responsável pelas decisões tomadas.

Diante disso, não se pode concordar com a idéia de que a atividade de Controladoria se limita a apenas assessorar o processo de planejamento. Essa é, em última instância, uma atividade indispensável de Controladoria, mas não somente.

Como resultado, ou produto, dos aspectos apresentados, analisados e argumentados, no que se refere à ECBC aqui sistematizada, considera-se que a função de Controladoria, quanto ao planejamento organizacional, compreende as seguintes atividades:

- participar ativamente das escolhas das diretrizes e definição de objetivos estratégicos, ou seja, tomar decisões em conjunto com os gestores das demais funções organizacionais, sendo a coordenadora desse processo;
- coordenar o processo de construção, como um todo, do plano em nível operacional;
- assessorar as diversas unidades e funções organizacionais com informações e aconselhamentos de caráter operacional, econômico, financeiro e contábil; e
- consolidar os diversos planos das unidades e funções organizacionais num planejamento global integrado e otimizado.

Ressalte-se que a forma como cada organização distribui essas atividades e funções em suas respectivas unidades organizacionais vai depender do modelo de gestão, da sua estrutura organizacional, dentre outros fatores. Como já se disse, as atividades de Controladoria podem estar, e normalmente estão, disseminadas por algumas ou todas as áreas organizacionais. Em suma, a coordenação do processo de planejamento estratégico é, sim, uma função de Controladoria, mas que, na prática, pode ser desempenhada por uma unidade organizacional com outro nome, se assim entender a entidade.

5.2.2 As atividades e funções de Controladoria no processo de elaboração do orçamento

Para compreender o papel da Controladoria no processo orçamentário, deve-se entender o que ele significa. A partir da literatura que trata do assunto, bem como daquilo que se observa na prática, pode-se definir orçamento como o processo organizacional de quantificação, detalhada, dos planos empresariais, em termos de recursos a serem consumidos e produzidos, na forma de custos, despesas, receitas, resultados e investimentos, para ser utilizado como direcionador das atividades dos membros da organização e, posteriormente, como elemento de controle. Em suma: é o processo de especificar os recursos que serão consumidos para a realização dos planos, bem como os resultados que serão gerados ou, como afirma Frezatti (2006, p. 44), “[...] é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício.”

Ainda em Frezatti (2006, p. 51), encontra-se que a elaboração do orçamento pode ser dividida em dois blocos: etapa operacional e etapa financeira. Para ele, “A etapa operacional consiste nos planos que proporcionam condições de estruturação das atividades da organização, de

maneira a integrar as atividades, as operações.” Já a etapa financeira, “[...] corresponde à tradução de todas as atividades para uma mesma linguagem comum, no caso a monetária.”

Observe-se que, neste tópico, não se está falando do controle da execução do processo orçamentário; isso será feito na seção 5.2.4. Assim, analisando-se a função de Controladoria no processo de elaboração do orçamento organizacional, verifica-se, também, que não há consenso entre os autores sobre quais atividades realmente compreendem essa função. Aliás, nem se espera que exista consenso, face à diversidade de atividades dessa área, além do fato de ser uma área de estudos ainda em desenvolvimento.

Como evidencia o Quadro 12, foram encontradas as seguintes possibilidades de atuação: gestora do processo, coordenadora, assessora, consolidadora e avaliadora.

Quadro 12 – Atividades de Controladoria no processo de elaboração do orçamento, segundo a literatura

AUTORES	ATIVIDADES
Nakagawa (1980)	Administrar/coordenar o processo.
Miranda e Libonati (<i>in</i> SCHMIDT, 2002)	Administrar/coordenar o processo.
Padoveze (2004)	Administrar/coordenar o processo.
Donnelly (1981)	Administrar o processo.
Vatter (1950)	Ser o centro do processo.
Kanitz (1976)	Auxiliar as áreas na elaboração dos orçamentos.
Almeida <i>et al.</i> (<i>in</i> CATELLI, 2001)	Monitorar a elaboração e consolidar.
Oliveira (<i>in</i> CATELLI, 2001)	Otimizar o resultado, coordenando os orçamentos das áreas.
Siegel <i>et al.</i> (1997)	Determinar a construção e suas diretrizes básicas.
Anderson e Schmidt (1961)	Converter os planos das áreas no orçamento e avaliá-lo.

Antes de analisar cada uma das proposições, é mister esclarecer o que se está considerando em cada uma das seguintes atividades relativas ao processo de elaboração do orçamento:

- elaborar/construir: é a atividade de estabelecer, efetivamente, cada um dos itens e respectivos números que compõem o orçamento, ou seja, é a montagem propriamente dita;
- auxiliar/monitorar/assessorar: atividade que consiste em acompanhar as diversas áreas e funções organizacionais no trabalho de elaboração do orçamento, oferecendo o suporte necessário no que se refere, dentre outros aspectos, aos conceitos de mensuração a serem utilizados, sem exercer a coordenação do processo;

- gerenciar/coordenar/administrar: atividade relativa à condução do processo de elaboração do orçamento; não significa necessariamente elaborar, mas sim proporcionar condições para que as diversas unidades e funções organizacionais elaborem seus respectivos orçamentos;
- consolidar: é a atividade de integrar os diversos orçamentos das partes para se obter o orçamento organizacional consolidado da empresa como um todo;
- avaliar: atividade que compreende verificar se os diversos orçamentos, bem como a integração deles, estão congruentes com as definições dos planos estratégico, tático e operacional.

Analisando-se uma a uma as atividades enumeradas no Quadro 12, verifica-se que, para Donnelly (1981, p. 13), gerenciar o processo de elaboração do orçamento é uma atividade de Controladoria. Ainda de acordo com o autor

[...]o *controller* é a pessoa mais indicada para quantificar financeiramente as definições do planejamento antes que qualquer decisão possa ser tomada e, se for implementada, controlar-lhes os efeitos, uma vez que é ele quem administra o orçamento e possui todas as informações gerenciais históricas que são críticas para se iniciar um processo de planejamento estratégico.

Na mesma linha de raciocínio, Padoveze (2004, p. 134) explica que o *controller* é o administrador do sistema orçamentário e “[...] deve liderar a organização do processo orçamentário, tanto na sua estrutura informacional como nos cronogramas de execução.” Esse ponto é corroborado por Miranda e Libonati (*in* SCHMIDT, 2002, p. 56) quando afirmam que “Cabe à controladoria, responsável pelo sistema de informações econômico-financeiro da empresa, apoiar a coordenação das atividades da empresa, através do gerenciamento do sistema orçamentário.” Como se pode observar, nenhum dos autores citados atribui à Controladoria a atividade de elaborar o orçamento, mas sim de administrar o processo.

Concorda-se com esse posicionamento porque se entende que os gestores das diversas áreas e funções organizacionais devem ser competentes e possuir as habilidades para quantificar seus planos. Destarte, os planos precisam ser integrados e consolidados para que se possa gerenciar não só as partes, mas, igualmente, o todo organizacional. Nesse sentido, tendo-se em vista as bases teóricas que formam a Controladoria e sua função de integradora dos diversos esforços individuais, tem ela condições de administrar e coordenar o processo de elaboração do orçamento.

De forma semelhante, Nakagawa (1980, p. 29) adverte que “[...] a participação do *controller* nas atividades do planejamento tático e elaboração dos orçamentos operacionais será imprescindível e decisiva, geralmente como seu principal coordenador.” Veja-se que Nakagawa (1980) confirma os argumentos dos parágrafos anteriores. Destaque-se que, assim como Donnelly (1981) e Padoveze (2004), refere-se ao *controller* e não à Controladoria. Na ECBC, como já se disse, está-se tratando de atividades e funções típicas de Controladoria e não do *controller*. Mesmo assim, considerando que os autores citados se referem ao *controller* como o responsável pela Controladoria, os argumentos são válidos para essa análise.

Para Vatter (1950, p. 239), no entanto, o *controller* não deveria preparar o orçamento, mas ser o centro do processo de elaboração deste. O autor não especifica o que é ser o centro do processo. Todavia, pelo contexto da sua discussão, entende-se como uma função coordenadora e consolidadora. Em sendo assim, concorda-se com o autor, haja vista o que se disse antes.

Na visão de Siegel *et al.* (1997, p. 6), “A construção do orçamento e suas diretrizes básicas é determinada pelo *controller*.” Veja-se que os autores falham ao não explicitar se é a Controladoria que elabora o orçamento ou se somente emite as diretrizes e premissas que deverão nortear o processo orçamentário. De qualquer forma, sendo a atividade de coordenar o processo de construção do orçamento uma função de Controladoria, então, esta necessariamente deve participar da atividade de definir as premissas e diretrizes que deverão balizar a referida construção. Contudo, entende-se que isso não deve ser feito exclusivamente pela Controladoria, mas em conjunto com as demais funções e áreas organizacionais e com a alta administração, à luz do plano estratégico. Esse posicionamento é recomendado tendo em vista a possibilidade de existirem premissas e diretrizes específicas das demais funções organizacionais, como, por exemplo, uma premissa relativa ao mercado consumidor.

Oliveira (*in* CATELLI, 2001, p. 173) explica que, no processo de planejamento, a Controladoria tem “[...] primordialmente um papel de otimizadora do resultado, coordenando os orçamentos das diversas áreas, buscando otimizar o resultado da empresa.” O autor acrescenta, ainda, os seguintes papéis à Controladoria: fornecedora de informações econômicas internas à empresa e gestora de sistemas de informação para gestão econômica. Assim como Padoveze (2004), para esse autor a construção do orçamento cabe às diversas

unidades organizacionais, tendo a Controladoria o papel de coordenadora e consolidadora. Pelos argumentos já listados, concorda-se, integralmente, com Oliveira (*in* CATELLI, 2001).

De acordo com Kanitz (1976, p. 13), a Controladoria auxilia todos os departamentos na elaboração de seus respectivos orçamentos, apontando soluções para os problemas encontrados. De forma semelhante, Almeida *et al.* (*in* CATELLI, 2001, p. 350) explicam que a Controladoria tem como função “[...] monitorar o processo de elaboração do orçamento – e respectiva consolidação – das diversas áreas de responsabilidade da empresa.” Concorde-se com os autores, destacando-se que as atividades da Controladoria não se limitam a auxiliar, monitorar e consolidar, mas também coordenar o processo orçamentário.

Finalmente, Anderson e Schmidt (1961, p. 92-94), igualmente, discutem o papel do *controller* no processo de planejamento e controle de atividades. Segundo os autores, no que se refere ao orçamento, cabe à Controladoria converter os planos das áreas no plano financeiro da organização, bem como avaliar o plano orçamentário. Veja-se que os autores chamam a atenção para a questão da avaliação. Entende-se que a avaliação consiste em verificar se os diversos planos são consistentes e se, uma vez integrados, refletem as definições dos planos estratégico, tático e operacional. Nesse sentido, entende-se que têm razão os autores em considerarem tais atividades no rol de funções da Controladoria.

Levando em conta o que representa o orçamento para uma organização e tendo como base os posicionamentos dos autores pesquisados, assim como os argumentos apresentados, considera-se que todas as possíveis atividades aqui discutidas compreendem a função de Controladoria no processo de elaboração do orçamento e devem, portanto, fazer parte da ECBC. Em resumo, essas atividades são:

- coordenar o processo de construção do orçamento;
- determinar, em conjunto com a alta administração e com as demais funções e unidades organizacionais, as premissas e diretrizes orçamentárias, à luz dos planos estratégico, tático e operacional;
- assessorar as demais funções e unidades da organização na elaboração dos seus respectivos orçamentos, no que se refere, dentre outros aspectos, aos conceitos de mensuração a serem utilizados;

- consolidar os orçamentos das áreas num orçamento global para toda a organização, em seus aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais, buscando a otimização do todo;
- avaliar os orçamentos das unidades, bem como o orçamento consolidado, a fim de verificar se atendem as definições dos planos estratégico, tático e operacional.

Deve-se destacar, mais uma vez, que, se essas atividades de Controladoria serão ou não desempenhadas por uma unidade organizacional com esse nome, dependerá do modelo de gestão, da sua estrutura organizacional, dentre outros fatores.

Um último esclarecimento é que não se tratou de analisar as atividades e funções de Controladoria em relação à abordagem *beyond budgeting*⁷ por não se ter encontrado discussões dessa abordagem à luz do tema Controladoria. Ademais, concorda-se com Frezatti (2005a, p. 33) que a inadequada utilização do orçamento não deveria levar ao seu abandono, como propõem os defensores do *beyond budgeting*.

5.2.3 As atividades e funções de Controladoria no processo de execução

A fase da execução, no processo de gestão, compreende o momento em que os gestores fazem os planos acontecerem, ou seja, é a etapa em que as ações planejadas são implementadas. De acordo com Beuren (*in* SCHMIDT, 2002, p. 19), a execução “Compreende a fase em que os planos são implementados, as ações se concretizam e as transações ocorrem.” Mais adiante, complementa que “[...] é nessa fase que os recursos são consumidos e os produtos gerados [...]”. Portanto, nessa etapa, busca-se que tudo aconteça em consonância com aquilo que foi planejado e orçado.

Segundo Moura e Beuren (2000, p. 60), na execução, a Controladoria “[...] possui a função de fazer com que os recursos disponíveis sejam aplicados para a otimização dos resultados da empresa.”

De forma mais abrangente, Mambrini *et al.* (2002, p. 47) explicam:

⁷ O *beyond budgeting* é uma abordagem utilizada por um grupo de autores/pesquisadores que defendem o abandono do orçamento e, como consequência, o desenvolvimento de uma radical descentralização da organização, tendo em vista as limitações e deficiências do orçamento (FREZATTI, 2005a).

Nessa etapa, a controladoria procura desenvolver ações no sentido de operacionalizar os planos selecionados na etapa anterior, de modo a dinamizar a gestão. Dessa forma, o papel da controladoria nessa etapa está relacionado à coordenação da implementação dos projetos específicos de cada área, incluindo processos logísticos, de produção, administrativos, dos clientes etc. Nessa etapa a controladoria procura organizar e direcionar os esforços dos executores para a consecução das diretrizes esboçadas no planejamento.

Os posicionamentos de Moura e Beuren (2000) e Mambrini *et al.* (2002) têm que ser observados com cautela; isso porque os gestores normalmente possuem autonomia para coordenar a aplicação dos recursos e implementar os projetos planejados. Como a função de Controladoria no processo de elaboração do orçamento compreende coordenar e consolidar o plano global, ela deve ter conhecimento de tudo o que tem que acontecer na organização no período planejado. Dessa forma, tendo em vista a otimização do resultado global, deve ela dar o suporte necessário às demais funções organizacionais para que o que foi estabelecido seja implementado sem, contudo, interferir nas atividades que não fazem parte da sua função. Sua atividade consiste em coordenar o relacionamento entre os planos, com vistas à obtenção de sinergia entre as demais funções e, conseqüentemente, a otimização do todo.

Esse argumento é corroborado por Farias (1998, p. 43) quando adverte que, “Apesar de participar ativamente de todos os processos gerenciais, o propósito da controladoria não é o de intervir na execução.” Portanto, essa posição, que destoa daquela adotada por Mambrini *et al.* (2002), é a que se considera correta, pois como explicam Andrade e Peleias (2003, p. 33), com os quais se concorda, a atividade de Controladoria na fase de execução consiste em, entre outras coisas, “[...] fornecer o apoio por meio de um sistema de informação eficaz, com valores reais e valores-padrão.”

Logo, de acordo com o que se encontrou na literatura, associado com os argumentos trazidos à tona, as atividades que compreendem a função de Controladoria na etapa de execução dos planos, e que fazem parte da ECBC, são:

- auxiliar as diversas unidades e funções organizacionais na aplicação dos recursos planejados;
- dar suporte às diversas unidades e funções organizacionais na implementação dos projetos;

- coordenar os esforços dos gestores das diversas unidades e funções organizacionais na consecução dos seus respectivos objetivos e também dos objetivos da empresa como um todo;
- fornecer apoio informacional sobre o andamento da implementação dos planos.

Uma vez mais, lembre-se que, na prática, a configuração dessas atividades de Controladoria, pelas diversas unidades organizacionais, pode variar de entidade para entidade, em função do modelo de gestão de cada uma, além de outros fatores internos.

5.2.4 As atividades e funções de Controladoria no processo de controle

Uma vez que se elaborou o plano e o converteu no orçamento, a próxima etapa do processo de gestão organizacional consiste em acompanhar a execução deles para verificar se a organização está caminhando rumo à situação futura objetivada, de forma a garantir que o que foi planejado aconteça de fato.

Andrade e Peleias (2003, p. 33) asseveram que “O controle é a etapa do processo de gestão em que se verifica se os objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos no planejamento foram obedecidos.” No entanto, não se pode concordar com os autores, pois o enfoque de controle que cabe à Controladoria não é o de checar ou verificar se as coisas aconteceram, mas acompanhar, simultaneamente, a implementação das ações de forma que se consiga, como dito antes, garantir ou assegurar que o planejado aconteça. Portanto, a visão aqui adotada é de controle concomitante à execução e não *a posteriori*. Até porque, depois do fato consumado, não há como se adotar alguma ação corretiva, a não ser para eventos e transações futuras.

Utilizando outro enfoque, Brisola (1990, p. 78), com o qual se concorda plenamente, afirma que “A função de controle é um meio pelo qual a administração consegue reunir elementos de comparação do desempenho real da organização com os planos e diretrizes definidos pela função de planejamento, para dirigir a organização no tempo, rumo aos objetivos desejados.” Veja-se que o autor não toca na questão relativa à verificação do cumprimento dos planos. Para ele, o controle deve direcionar a atividade rumo ao alcance dos objetivos.

Posição semelhante encontra-se em Peleias (2002, p. 26), com o qual também se concorda:

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Nessa linha de raciocínio, Anthony e Govindarajan (2001) usam o conceito de controle gerencial para se referirem ao processo completo de planejamento e controle. Segundo eles (2001, p. 34), “O controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas.” A finalidade desse controle “[...] é assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos.” Portanto, é uma atividade por meio da qual a administração da entidade se assegura, tanto quanto possível, de que a organização segue o que foi estabelecido no planejamento. Essa é a visão de controle que se está utilizando para se proceder ao relacionamento com a Controladoria.

Destarte, Frezatti (2006, p. 16) especifica o papel do controle no processo orçamentário afirmando que, “Analogamente ao orçamento, o controle orçamentário é a forma de se monitorar o plano estratégico da organização no que se refere à sua parcela de horizonte imediato. Serve para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento.” Note-se que traz à tona a idéia de correção de desvios e realimentação do planejamento.

Esses aspectos vão ao encontro do que disseram Brisola (1990) e Anthony e Govindarajan (2001), haja vista que corrigir desvios significa recolocar, quando necessário, a organização de volta aos trilhos em direção ao alcance dos objetivos. Além disso, como o processo de planejamento é, via de regra, sistemático, sua realimentação com informações sobre aquilo que vem acontecendo durante a implementação dos planos é fundamental para que se possa revisá-lo e melhorá-lo. Por conta disso, entende-se que o posicionamento de Frezatti (2006) é válido para este estudo, especificamente para se entender qual a verdadeira função da Controladoria no processo de controle, inclusive do orçamento.

Diante disso, entende-se que as atividades inerentes ao controle são aquelas preconizadas por Martins (2003, p. 313): “[...] conhecer a realidade, compará-la com o que se esperava ser, localizar divergências e tomar medidas visando sua correção.” Para tanto, é preciso estabelecer procedimentos para antecipar, ou detectar, incorreções nos planos, ou falhas na

sua execução (desvios do plano), de maneira a prevenir, ou corrigir, continuamente, esses erros e falhas e evitar a reincidência. Ressalte-se que a última atividade enumerada por Martins (2003) será tratada à parte, na seção seguinte.

Da análise realizada na literatura, pode-se deduzir que os papéis de Controladoria, no que se refere ao processo de controle, são: coordenar o processo de controle, exercer o controle e gerar informações para que os gestores controlem. A seguir, são apresentados os pontos de vista de cada autor consultado e, ao final, esses são analisados, a fim de entender se tais papéis fazem ou não parte do escopo das funções de Controladoria.

Para Goldenberg (1994, p. 47), “Os *controllers* são uma escolha lógica para administrar diretamente o processo de controle do planejamento estratégico já que estão acostumados à quantificação de objetivos e avaliação de performance em várias outras áreas da empresa.”

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 116), cabe à Controladoria, dentre outras coisas, coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica. Especificamente no que se refere à etapa controle do processo de gestão, os autores discutem que “O processo de controle que interessa à Controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.” (1999, p. 124). Mais adiante (1999, p. 125), os autores são taxativos: “A Controladoria tem sob sua incumbência controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios detectados.” Portanto, assim como Goldenberg (1994), também atribuem à Controladoria a coordenação do processo de controle e adicionam, ainda, a atividade de executá-lo.

Mambrini *et al.* (2002, p. 47) corroboram a afirmação de Mosimann e Fisch (1999) e ainda advertem que “[...] preliminarmente, a controladoria, de maneira coerente e ética a seus princípios, deve avaliar o desempenho de sua própria atuação.” Mais adiante (2002, p. 48) complementam: “Após esse exame, aí sim, a controladoria se incumbe de controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios verificados nas demais áreas.”

Depreende-se da visão de Mosimann e Fisch (1999) e Mambrini *et al.* (2002), então, que à Controladoria cabe coordenar o processo de controle, exercendo ela mesma o acompanhamento do realizado e o respectivo confronto com o planejado.

De forma semelhante, Tung (1993, p. 119) afirma que “[...] o registro dos recursos e seu controle constituem tarefas típicas da Controladoria [...]” no contexto do planejamento empresarial. Portanto, ela deve registrar o que está acontecendo em todos os tipos de orçamento e realizar o controle orçamentário. Mais adiante, Tung (1993, p. 242) explica que o controle orçamentário constitui tarefa do *controller* e esse “[...] deve estar sempre alerta e captar o menor sinal de perigo no plano financeiro da empresa.”

Willson *et al.* (1995, p. 24) detalham que “A função gerencial de controle consiste na mensuração e correção do desempenho de forma que os planos e objetivos empresariais sejam cumpridos.” Diferentemente dos autores citados anteriormente, Willson *et al.* (1995, p. 24) consideram que “O *controller* não obriga a controlar, exceto em seu departamento, mas gera informações para que os executivos as utilizem para alcançar aquilo que deles é esperado.”

A posição de Willson *et al.* (1995) é corroborada por Farias (1998, p. 41) ao afirmar que “[...] a controladoria não é a responsável exclusiva pelo processo de controle, que é uma função que permeia toda a instituição e deve ser efetuada por todas as áreas, através da atribuição de responsabilidades específicas.” Semelhantemente, Peleias (2002, p. 26) afirma que “O controle é exercido por todos os gestores da empresa, com o apoio fornecido pela controladoria [...]”

Igualmente, Padoveze (2004, p. 166) explica que “[...] cada gestor deve efetuar o seu controle orçamentário”, cabendo à Controladoria “[...] concomitantemente, efetuar o monitoramento e apoio aos gestores individuais sobre seus orçamentos.” Mais adiante, diz que “[...] cabe à Controladoria o papel de efetuar o Controle Orçamentário da empresa ou corporação como um todo [...]” e, portanto, é responsável pelo acompanhamento e coordenação dos objetivos globais da empresa. O autor também afirma:

É importante ressaltar que o *controller* não é o responsável pelo alcance dos resultados planejados. Os gestores são responsáveis pela geração dos resultados de cada uma de suas áreas. Cabe à Controladoria o monitoramento desses resultados, em relação aos números planejados. A função da Controladoria é de apoio, mas não da responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais. (PADOVEZE, 2004, p. 36)

A visão de Donnelly (1981, p. 16) sobre esse tema é mais simplista, uma vez que o autor apenas considera que o *controller* “[...] é responsável por produzir os relatórios com os

indicadores chave de desempenho.” Miranda e Libonati (*in* SCHMIDT, 2002, p. 56) trilham o mesmo caminho: “Na fase de controle, o papel da controladoria será o de fornecer as informações sobre o que ocorreu para compará-las com o que foi previsto. Também será com o auxílio da controladoria que se estabelecerão os padrões de desempenho.” Veja-se que os autores não evidenciam que a Controladoria controla ou coordena o processo de controle em si, mas, como se viu, apenas lhe atribuem a função informativa.

Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994, p. 46-47), por sua vez, enfatiza que, no processo de conclusão dos objetivos predeterminados, as responsabilidades do *controller* consistem em:

- garantir contínua disponibilidade de recursos;
- mensurar a performance das unidades estratégicas de negócios e estratégias;
- fornecer informações para decisões do dia-a-dia.

As duas últimas responsabilidades citadas por Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994) serão discutidas, em conjunto, com as visões dos demais autores. Todavia, no que se refere à primeira responsabilidade, ela somente faria sentido no contexto do controle se o recurso a ser garantido continuamente fosse o recurso informação, o que parece não ser a visão do autor.

Finalmente, de acordo com Anderson e Schmidt (1961, p. 92-94), cabe à Controladoria exercer todas as etapas do controle, a saber: informar sobre os resultados alcançados, analisar as variações entre os planos e o que de fato aconteceu e auxiliar os gestores na análise das causas das variações.

Ante a diversidade da literatura, procurou-se contemplar, no Quadro 13, um resumo das atividades de Controladoria no que se refere à etapa de controle do processo de gestão, segundo a literatura.

Quadro 13 – Atividades de Controladoria no processo de controle, segundo a literatura

AUTORES	ATIVIDADES
Anderson e Schmidt (1961)	Exercer o controle.
Tung (1993)	Exercer o controle.
Goldenberg (1994)	Coordenar o processo de controle.
Mosimann e Fisch (1999)	Coordenar o processo de controle e exercer o controle.
Mambrini <i>et al.</i> (2002)	Coordenar o processo de controle e exercer o controle.
Donelly (1981)	Gerar informações sobre o planejado e o ocorrido.
Miranda e Libonati (<i>in</i> SCHMIDT, 2002)	Gerar informações sobre o planejado e o ocorrido.
Padoveze (2004)	Gerar informações sobre o planejado e o ocorrido.
Weele (1980, <i>apud</i> GOLDENBERG, 1994)	Gerar informações sobre o planejado e o ocorrido.
Willson <i>et al.</i> (1995)	Gerar informações sobre o planejado e o ocorrido.
Padoveze (2004)	Efetuar o controle orçamentário corporativo.

Como espelha o Quadro 13, também nesse ponto do trabalho, como era de se esperar, não se encontrou consenso sobre as reais atividades de Controladoria no processo de controle.

Analisando-se os distintos posicionamentos encontrados, primeiramente não se pode concordar com Padoveze (2004) quando afirma que a atividade de Controladoria é dar apoio aos gestores para que controlem. Na verdade, a Controladoria, face ao seu papel de consolidadora dos planos organizacionais, tem de fazer com que o controle aconteça. É isso, ou seja, o fazer acontecer, que justifica como órgão de linha e não de *staff* (assessoria), nos casos em que essa função (controle) é atribuída a uma unidade organizacional denominada Controladoria.

Nesse sentido, discorda-se de Miranda e Libonati (*in* SCHMIDT, 2002), Willson *et al.* (1995), Donelly (1981), Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994) e Padoveze (2004), quando apregoam que a atividade da Controladoria é produzir e fornecer informações que permitam aos gestores verificar o que ocorreu, à luz dos planos estabelecidos. Isso, somente, não compreende o controle. Controlar é algo mais do que informar.

Na verdade, a função de controle não trata, apenas, de apoiar com informações, mas, através de um processo sistemático, fazer com que os gestores das demais funções e unidades organizacionais utilizem tais informações para se assegurarem que seguem na direção pretendida.

Não obstante, a atividade de fazer acontecer, por parte da Controladoria, compreende, dentre outras coisas, cobrar dos gestores justificativas sobre os desvios detectados e soluções para estes. Se assim proceder, a Controladoria estará sendo o elemento-chave no cumprimento da principal atividade do processo de controle, qual seja, garantir que o planejado aconteça.

Como consequência desse argumento, deve-se concordar com Tung (1993), Anderson e Schmidt (1961), Mosimann e Fisch (1999) e Mambrini *et al.* (2002) quando discutem que a Controladoria é quem exerce o controle, atuando junto a cada uma das funções e unidades organizacionais e seus respectivos gestores.

Goldenberg (1994), a exemplo de Mosimann e Fisch (1999) e Mambrini *et al.* (2002), considera que a Controladoria tem a atividade de coordenar o processo de controle. Concorda-se com os autores porque é imprescindível que exista, nas entidades, uma função responsável por garantir que os planos, uma vez consolidados, aconteçam. A título de exemplo, poder-se-ia pensar numa situação em que os diversos executivos organizacionais estivessem mais preocupados com seus objetivos específicos e menos com os corporativos. Nesse caso, deve haver uma função que garanta que os planos globais aconteçam e essa função é a Controladoria. Por essa razão, está correto Padoveze (2004) quando afirma que a Controladoria efetua o controle da corporação como um todo.

De qualquer forma, é certo que essas atividades vão depender, dentre outras coisas, da posição hierárquica que a área organizacional que desempenha as funções de Controladoria vai exercer na organização, mais especificamente se órgão de linha ou órgão de *staff* (assessoria). Nesse caso, como já se salientou, isso pode variar de organização para organização, em função do seu modelo de gestão.

Assim, em resumo, tendo-se em conta a análise desenvolvida, na ECBC o que se deve considerar como atividades que integram a função de controle da Controladoria são:

- gerar informações que contemplem eventos planejados e realizados, a fim de verificar o grau de aderência entre os planos e o real;
- gerar relatórios que apontem desvios em relação ao planejado;
- interagir com as demais funções e unidades organizacionais no sentido de identificar as causas dos desvios;

- exercer, efetivamente, o controle;
- garantir a eficácia do sistema de controle;
- revisar periodicamente o sistema de controle;
- coordenar o processo de controle.

5.2.5 As atividades e funções de Controladoria no processo de adoção de medidas corretivas

A adoção de medidas corretivas, como consequência do processo de controle, é uma das mais importantes etapas de todo o processo de gestão. Adotando-se o pressuposto de que a principal função do controle é garantir que aquilo que foi planejado aconteça de fato, então o controle concomitante à execução dos planos é fundamental para que, caso algo não esteja saindo conforme o desejado, se possa adotar alguma medida que venha corrigir os rumos e reposicionar as ações em direção à situação futura objetivada.

Tal cenário indica, portanto, que é relevante entender por meio de quais atividades a Controladoria se materializa nas organizações nessa fase de adoção de medidas corretivas. A literatura pesquisada revela, basicamente, três possibilidades: (i) a Controladoria, em conjunto com as outras funções organizacionais, identifica as possíveis medidas a serem adotadas; (ii) a Controladoria, numa postura mais agressiva, propõe as medidas corretivas; (iii) a Controladoria acompanha e controla a implementação das medidas corretivas.

No que se refere à tomada de ação corretiva, Kanitz (1976, p. 8) adverte que não cabe ao *controller* ditar medidas de correção, mas assessorar com informações. Segundo ele, “O controlador, para poder desempenhar bem o seu papel, deve se manter neutro, evitando aplicar, ele mesmo, as medidas corretivas emanadas do seu departamento.”

Posição semelhante se encontra em Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994, p. 47) quando enfatiza que, no processo de mensuração dos resultados, as responsabilidades do *controller* consistem em “[...] desenvolver um sistema de relatórios que abranja estratégias, projetos e que force a monitorar recursos e fazer recomendações de mudanças estratégicas.”

Ao se considerar que a área organizacional que desempenha as funções de Controladoria pode não ser competente para entender, com profundidade, as peculiaridades de cada uma das

demais áreas ou funções da entidade, infere-se que é prudente a propositura de Kanitz (1976) e Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994) de que a atividade de Controladoria deve ser de apenas assessorar os gestores para que esses estabeleçam as correções necessárias. Entretanto, deve-se lembrar que, se está no escopo das funções de Controladoria o papel de consolidadora dos planos, é fundamental que ela dê parecer sobre o impacto da medida corretiva proposta nos planos organizacionais.

Para Donnelly (1981, p. 18), o *controller* é responsável por monitorar a implementação das medidas corretivas. Assim também consideram Mosimann e Fisch (1999, p. 125) ao afirmarem que “As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores de cada área, sendo a atribuição do *controller* a cobrança da efetiva implantação das ações corretivas [...]” Veja-se que a percepção de Mosimann e Fisch (1999) estabelece que atividade da Controladoria é somente controlar as medidas corretivas, sendo que elas são emanadas das diversas áreas da entidade.

A posição de Mosimann e Fisch (1999), no que tange aos gestores aplicarem as medidas corretivas, é consensual às de Kanitz (1976) e Weele (1980, *apud* GOLDENBERG, 1994). Porém, somente os primeiros atribuem à Controladoria a cobrança pela implementação das respectivas ações. Ora, se é atividade de Controladoria trabalhar para que a implementação dos planos conduza a organização ao estado futuro desejado, é coerente que também a Controladoria realize a atividade de acompanhar a implementação das ações corretivas por parte dos gestores, quando estas se fizerem necessárias.

Num outro extremo, Padoveze (2004, p. 166) entende que cabe à Controladoria a proposição das medidas corretivas tanto para os gestores individualmente como para a empresa como um todo. Levando-se em conta que Padoveze (2004) considera que a Controladoria não elabora o planejamento, nem o orçamento, mas coordena esses processos, é incoerente dizer que ela deve propor as medidas corretivas. Assim, não se pode acatar a propositura do autor como correta.

Anderson e Schmidt (1961, p. 92-94) trabalham na mesma linha de Padoveze (2004), isto é, que deve a Controladoria propor medidas corretivas. Mais uma vez se encontra incoerência no posicionamento dos autores, uma vez que eles defendem que a Controladoria assessora os gestores no planejamento e faz a consolidação dos planos. Nesse caso, os autores podem estar

influenciados pela função consolidadora, ou seja, se a Controladoria consolida os planos de todas as áreas organizacionais e verifica se esses planos são coerentes com os planos globais, então, deduz-se que ela tem capacidade para verificar em que aspectos as correções precisam ser adotadas para que se caminhe rumo ao posicionamento desejado pela organização como um todo. Mesmo assim, entende-se que, face ao que se discutiu até agora, a atividade de Controladoria é definir as ações corretivas necessárias, porém em conjunto com as demais funções ou áreas da organização envolvidas no tema da respectiva ação.

De posse dos argumentos apresentados, em se tratando da ECBC, considera-se que as atividades que compreendem a função de Controladoria na adoção de medidas corretivas são:

- em conjunto com as outras funções e áreas organizacionais, identificar as possíveis e necessárias medidas corretivas a serem adotadas;
- avaliar o impacto das medidas corretivas propostas;
- monitorar a implementação das medidas corretivas.

5.2.6 As atividades e funções de Controladoria no processo de avaliação de desempenhos

Assim como se procedeu nos tópicos anteriores, inicia-se pelo entendimento do que é o processo de avaliação de desempenhos. Pereira (*in* CATELLI, 2001, p. 196), com o qual se concorda, explica que “O ato de avaliar, entendido num sentido genérico, [...] é o exercício da análise e do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, idéias, objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada.” Mais adiante, o autor especifica: “Avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas.” (PEREIRA, *in* CATELLI, 2001, p. 197).

Ainda segundo Pereira (*in* CATELLI, 2001, p. 197), a avaliação de desempenhos pode ser entendida sob dois enfoques: quantitativo e qualitativo. O quantitativo “[...] refere-se à quantificação de atributos de um objeto, com o intuito de expressá-los numericamente.” Já o qualitativo “[...] expressa a idéia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito a determinados atributos de algum objeto [...]” Desse ponto de vista, o enfoque quantitativo corresponde, na verdade, à mensuração de desempenho que, de acordo com Chambers (1966, p. 101), é “[...] a atribuição de valores a objetos e eventos, de acordo com algumas regras,

especificando a propriedade a ser mensurada, a escala a ser usada, e a dimensão da unidade de medida.”

Considerando-se os dois enfoques, deduz-se que somente se consegue proceder à avaliação após o processo de mensuração. Ademais, para ambas as etapas é necessária a existência de regras previamente estabelecidas que digam como aqueles processos devem ser feitos. Essas regras devem especificar o objeto a ser medido, a escala a ser usada, a temporalidade etc. Nesse sentido, o típico processo de avaliação de desempenhos corresponde, em essência, a confrontar um desempenho realizado com o esperado, planejado. O conceito de desempenho está atrelado, portanto, a existência de expectativas anteriormente estabelecidas.

Numa outra perspectiva, Anthony e Govindarajan (2001, p. 559) afirmam que os “Sistemas de avaliação de desempenho têm o objetivo de controlar a obediência à estratégia adotada.” O argumento dos autores faz sentido porque o processo de avaliação de desempenhos tem uma interface muito intensa com os demais processos anteriormente discutidos (planejamento, execução, controle etc.). Em razão disso, uma vez que se decida proceder à avaliação, torna-se necessário exercer o controle, o qual deve fazer com que se garanta o alcance das metas e objetivos estabelecidos, bem como a implementação da estratégia. Ademais, esse processo realimenta o planejamento e conduz à otimização da execução.

Finalmente, Peleias (1992, p. 119), acertadamente, considera que são objetos de avaliação de desempenho os ciclos econômicos de uma empresa, as áreas de responsabilidade que os compõem e os respectivos gestores responsáveis por tais ciclos e áreas. É sobre esses objetos que este tópico está versando.

Tendo em vista essas definições preliminares, nesta pesquisa se está considerando como avaliação de desempenhos a atividade de julgar, ou seja, de atribuir juízo de valor ao desempenho das funções e áreas organizacionais e seus respectivos gestores. Para tanto, entende-se, com base na literatura, que esse processo compreende as seguintes atividades: (i) verificar o que se esperava das áreas, funções e gestores (identificação dos parâmetros); (ii) verificar o que, de fato, aconteceu (mensuração); (iii) observar quais são os parâmetros para qualificar o desempenho; (iv) analisar o desempenho, verificando, inclusive, causas de possíveis desvios; e (v) julgar o desempenho.

No que concerne à avaliação de desempenhos, Oliveira (1998, p. 15) admite que a Controladoria é a área responsável pela execução desse processo. De acordo com o autor, “Atualmente, a controladoria tem como principal desafio a constante avaliação das decisões tomadas pelos gestores, nos diversos níveis, e, como consequência, emitir opiniões em relação ao desempenho das variadas unidades administrativas e operacionais da empresa.”

Posição semelhante é defendida por Padoveze (2004, p. 244), pois, para ele, “A avaliação de desempenho do gestor deve ser feita, então, pela Controladoria em relação aos resultados esperados das atividades sob o comando de um gestor.” E o autor ainda detalha (2004, p. 36): “O papel do *controller* é o de monitoramento do plano de ação da empresa, fazendo a avaliação coordenada da atuação de todos os gestores, sempre com foco no desempenho e nos resultados, global e setorial.”

Veja-se que Oliveira (1998) e Padoveze (2004) referem-se à unidade organizacional Controladoria e não à área do conhecimento. Portanto, adaptando-se a visão daqueles autores à ECBC, deve-se questionar se realmente a função de Controladoria pode ter competência para julgar o desempenho dos gestores e suas respectivas áreas, bem como para emitir opiniões sobre o desempenho.

Nesse ponto reside um aspecto de dualidade da literatura, qual seja, o fato de se confundir a mensuração do desempenho com a avaliação do desempenho. Entende-se que a mensuração compreende a verificação do desempenho ocorrido, seu confronto com o esperado e a evidenciação das divergências. Portanto, aqui, não há de se falar em avaliar o desempenho. No entanto, uma vez que se confrontaram os objetivos esperados com os realizados, têm-se informações para se proceder à atribuição de um conceito, um juízo de valor, a tal desempenho, o que consiste na avaliação de desempenho propriamente dita. Pode-se, por exemplo, conceituar o desempenho como bom, ruim, satisfatório, insatisfatório etc.

Examinando-se o que dizem Oliveira (1998) e Padoveze (2004), percebe-se que os autores atribuem, verdadeiramente, a avaliação de desempenho à Controladoria, ao afirmarem que ela emite opiniões. Ora, se as atividades por meio das quais a Controladoria se materializa na prática forem desempenhadas por uma área em posição de linha na estrutura organizacional, essa função de avaliar desempenho se torna inconsistente, pois, como pode, por exemplo, o responsável por essa área julgar o desempenho do diretor comercial ou do diretor de produção

se ambos atuam em linha com ele? E mais: teria competência e conhecimento técnico para isso?

Não obstante, sendo as funções de Controladoria desenvolvidas por uma área em posição de *staff*, de assessoria, de apoio, torna-se mais coerente que ela dê subsídios para que a alta administração, ou quem de direito, proceda à avaliação. Afinal, ela não possui autoridade sobre as áreas! Portanto, pelas razões apresentadas, discorda-se do posicionamento de Oliveira (1998) e Padoveze (2004).

Peleias (2002, p. 15), no entanto, esclarece que “[...] os agentes das avaliações de desempenho e de resultados são os gestores e seus superiores hierárquicos, não sendo essa uma atribuição da controladoria.” Logo, é função de Controladoria apenas subsidiar o processo de avaliação de desempenho e não proceder a ela, salvo quando se tratar da avaliação de desempenho da unidade organizacional que desempenha as funções de Controladoria. Considera-se essa posição mais compatível com aquilo que se discutiu até o momento sobre Controladoria.

Recorrendo-se a Mambrini *et al.* (2002, p. 48), verifica-se que os autores são taxativos ao expressarem que “[...] o *controller* deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico.” Todavia, mais adiante (2002, p. 49), os autores amenizam essa posição afirmando:

À controladoria cabe o fornecimento das bases informativas para a avaliação de desempenhos, através de orçamentos e padrões que devem espelhar corretamente expectativas desejáveis em relação às atividades, em termos de eficácia e eficiência, com as quais deverão ser confrontados os desempenhos realizados, a fim de que sejam evidenciadas as causas de eventuais variações entre os mesmos.

Portanto, não se sabe se, para esses autores, a Controladoria julga o desempenho ou apenas fornece bases informativas. O mesmo acontece com Farias (1998, p. 81), uma vez que o autor argumenta que “Além de colaborar com o estabelecimento de metas, a controladoria deve verificar o seu cumprimento, avaliando desempenhos e fornecendo *feedback* quanto à atuação das áreas e à qualidade do planejamento.” O autor não explicita se a avaliação de desempenhos cabe efetivamente à Controladoria ou ela apenas fornece *feedback* para que os gestores e a alta administração, de fato, avaliem o desempenho.

É interessante notar que não se encontraram na literatura autores que explicitassem se é ou não atividade de Controladoria participar da escolha dos parâmetros de desempenho. Mambrini *et al.* (2002) até mencionam que a avaliação de desempenho se dá através do orçamento. Todavia, considera-se que não necessariamente a organização usa o orçamento como parâmetro para a avaliação de desempenho.

Enfim, tendo-se em conta tudo o que se discutiu até aqui, considera-se coerente que, dentre as atividades de Controladoria esteja participar do processo de definição dos parâmetros da avaliação de desempenhos, sempre que for requisitada. Até porque é função de Controladoria mensurar tais parâmetros, bem como proceder à consolidação dos resultados das unidades. Nesse caso, é importante ter cuidado porque, dependendo da especificidade da função e dos parâmetros em definição, a área ou unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria pode não ser competente para auxiliar na definição.

À luz do que se discutiu e, levando-se em conta os posicionamentos encontrados na literatura, assim como os argumentos prós e contras, na ECBC as atividades, por meio das quais a área do conhecimento Controladoria se materializa nas organizações, no que tange ao processo de avaliação de desempenhos, são:

- auxiliar no processo de escolha dos indicadores e parâmetros que compõem o desempenho;
- mensurar o desempenho;
- fornecer bases informativas para que os gestores das diversas funções e unidades organizacionais, bem como a alta administração, procedam à avaliação e, conseqüentemente, ao julgamento do desempenho;
- participar do processo de avaliação de desempenho fornecendo opiniões que possam auxiliar a entidade na correta avaliação de desempenhos.

Destaque-se, a exemplo do que se fez nas demais seções deste capítulo, que as funções de Controladoria no processo de avaliação de desempenho poderão estar disseminadas por outras áreas da organização que não aquela que recebe a denominação de Controladoria, se o modelo de gestão assim definir.

5.3 A relação entre Controladoria, controle interno e auditoria interna

Como se pôde verificar nos Quadros 8 e 9, apresentados no início deste capítulo, realizar auditoria interna é mencionado como uma das atividades de Controladoria por 7 (sete), dentre 28 (vinte e oito) autores brasileiros e por 5 (cinco) estrangeiros, dentre 19 (dezenove). Portanto, aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento) dos autores pesquisados em cada grupo.

Realizar controle interno, por sua vez, é citado como uma atividade de Controladoria por 4 (quatro) autores brasileiros e 6 (seis) estrangeiros, o que representa, aproximadamente, 14% (quatorze por cento) no grupo de nacionais e 32% (trinta e dois por cento) entre os estrangeiros.

Diante disso, deve-se questionar por que a maioria dos autores não inclui a auditoria interna e o controle interno no rol de funções de Controladoria. A resposta a tal inquietação passa pelo entendimento do que é cada uma dessas atividades e pelo conhecimento dos argumentos dos estudiosos para as incluírem, ou não, nas funções de Controladoria.

5.3.1 Controle interno

Para fins de entendimento da relação entre Controladoria e controle interno, algumas definições serão apresentadas e, depois, discutidas. Ressalte-se que no trabalho de Roza (2002), por exemplo, encontram-se diversas definições para esse tema, ora com ênfase na garantia de cumprimento dos objetivos organizacionais, ora focando o *compliance* às leis, regulamentos, políticas, diretrizes e procedimentos.

Primeiramente, focando-se na idéia de controle de forma geral, encontra-se em Antunes (1998, p. 60) que “O exercício do controle, em qualquer atividade, está sempre associado ao ato de fiscalização, para que não ocorram desvios em relação aos padrões anteriormente definidos.” Nesse sentido, há várias dimensões de controle, sempre dependendo de qual é o padrão estabelecido. Como exemplo, tem-se padrão e controle de custos, de procedimentos, de resultados etc.

Antunes (1998, p. 62), Attie (1998, p. 110) e Araújo e De Luca (2006) registram a definição de controle interno cunhada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, em 1949:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes/políticas traçadas pela administração da companhia.

Veja-se o que diz o *Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission* - COSO, que representa um grupo de entidades profissionais americanas, como o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), a Associação Americana de Contabilidade (AAA), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e o Instituto de Executivos Financeiros (FEI). Ressalte-se que essa definição evoluiu daquela de 1949 do AICPA e é, atualmente, adotada por aquele órgão, segundo afirma Antunes (1998, p. 66):

Controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade – projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade dos relatórios financeiros; b) conformidade (ou obediência, *compliance*) com as leis e regulamentos aplicáveis e c) eficácia e eficiência de operações.

Destaque-se que, de acordo com Peters (2004, p. 36), a definição de controle interno do COSO “[...] tornou-se um paradigma de mercado, pois os auditores independentes a utilizam como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de emissão de parecer sobre demonstrações financeiras empresariais.”

De forma complementar, Attie (1998, p. 117) discute que o controle interno tem, via de regra, quatro objetivos básicos: “[...] a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo à eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes.” Veja-se que esses objetivos vão ao encontro da proposta do AICPA.

Num outro enfoque, Franco e Marra (2000, p. 261) assinalam que os controles internos são “[...] todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.”

Outra perspectiva de entendimento do controle interno é a de garantia do cumprimento dos objetivos organizacionais. Nessa linha, ao fazer uma breve revisão histórica das diversas definições de controle interno, adotadas pelo AICPA ao longo de sua história, Antunes (1998, p. 65) cita a de 1988: “Uma estrutura de controle interno de uma entidade consiste nas políticas e procedimentos para prover razoável segurança que os objetivos específicos da entidade serão alcançados.” O mesmo caminho é trilhado por Attie (1998, p. 112) quando atesta “[...] que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.” Note-se que esse enfoque de controle interno tem estreita relação com o enfoque de controle do processo de gestão, ou controle gerencial, discutido na seção 5.2.

Agrupando-se as diversas definições pesquisadas, pode-se, então, enunciar a seguinte caracterização: A função de controle interno compreende um conjunto de atividades, métodos, medidas, diretrizes, procedimentos e instrumentos adotados para dirigir, restringir, vigiar, fiscalizar, governar e conferir as atividades organizacionais, com vistas ao atendimento dos seguintes propósitos:

- i) proteger o patrimônio organizacional, ou seja, salvaguardar os interesses da entidade;
- ii) conferir precisão, confiabilidade e fidedignidade aos dados e relatórios contábeis, econômicos e financeiros, sejam divisionais ou corporativos;
- iii) encorajar e estimular a obediência e aderência às diretrizes e políticas internas;
- iv) obter conformidade e aderência com as leis e regulamentos (*compliance*);
- v) promover e estimular a eficiência e eficácia das operações;
- vi) prover segurança que os objetivos específicos da entidade serão alcançados.

Nesse contexto, cabe, então, questionar se as atividades de controle interno integram ou não o rol de atividades de Controladoria. Recorrendo-se a Padoveze (2004, p. 36), encontra-se que “Cabe à Controladoria, dentro de sua função de monitoramento do controle interno, avaliar permanentemente a observância de todas as etapas e procedimentos para os processos embutidos nos sistemas de informações operacionais.”

Corroborando essa visão, Siegel *et al.* (1997, p. 10) afirmam: “O *controller* é freqüentemente chamado a estabelecer, monitorar e analisar a estrutura de controle interno da empresa.” Semelhantemente, Esselstein (*apud* CYTRON, 2005, p. 16) afirma que o controle interno é

função do *controller*. Segundo ele, “O *controller* tem que gerenciar e vigiar os padrões profissionais da companhia.” Mais adiante ilustra com um exemplo, sugerindo que o *controller* precisa questionar se todos na empresa estão seguindo políticas e procedimentos que lhes permitam ser éticos.

Analisando-se as proposições apresentadas por Padoveze (2004), Siegel *et al.* (1997) e Esselstein (*apud* CYTRON, 2005), verifica-se, portanto, que os autores inserem o controle interno no rol de funções de Controladoria. Ressalte-se, mais uma vez, que somente 14% (quatorze por cento) dos autores nacionais pesquisados e 32% (trinta e dois por cento) dos estrangeiros procedem dessa maneira. Os demais se omitiram, não se tendo encontrado nenhum autor que justificasse porque o controle interno não é função de Controladoria.

Tendo-se em vista que a Controladoria ocupa-se do controle do processo de gestão, conforme se verifica na definição de Controladoria apresentada no Capítulo 4, entende-se que todas as atividades que se referem a salvaguardar os interesses da organização e proteger seu patrimônio fazem parte das funções de Controladoria. Deste modo, o controle interno é uma das funções por meio das quais essa área do conhecimento se materializa dentro das organizações.

5.3.2 Auditoria interna

Usando neste item a mesma forma de sistematização do item anterior, primeiramente se deve entender o que é, de fato, a auditoria interna. Franco e Marra (2000, p. 26), falando em auditoria de forma geral, isto é, sem especificar ou distinguir interna e externa, apresentam a seguinte definição:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

De acordo com Attie (1998, p. 25), “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.” As atividades de auditoria compreendem, segundo o autor,

“[...] a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes.”

No que se refere, especificamente, à auditoria interna, Attie (1986, p. 26) explica que essa é uma função com vistas a afirmar à administração “[...] que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados contábeis, com efetividade, merecem confiança, pois espelham a realidade econômica e financeira da empresa.”

De forma mais objetiva, Kanitz (1976, p. 11) afirma que a auditoria interna “[...] tem a função de verificar a eficiência e a exatidão das informações contábeis.” Mais adiante, o autor explica que o auditor interno é a pessoa que executa a tarefa de controle interno.

Analisando-se conjuntamente as definições de Franco e Marra (2000), Attie (1986; 1998) e Kanitz (1976), verifica-se que os autores estão se referindo às atividades de auditoria de caráter contábil, ou seja, apenas à auditoria contábil. Desse ponto de vista, a função de auditoria interna, no que se refere às atividades de auditoria contábil, deve ser considerada como de Controladoria. Entretanto, pelo princípio da segregação de funções, tais atividades não devem ser executadas pela área responsável pela elaboração das demonstrações contábeis. Assim, tanto as atividades relativas à preparação das demonstrações contábeis, quanto as de auditoria contábil, representam formas pelas quais a Controladoria se materializa nas entidades. Não obstante, nas organizações elas devem ser desempenhadas em unidades organizacionais distintas, haja vista o princípio da segregação de funções. Em suma: quem audita não pode estar ligado ao auditado.

Numa outra perspectiva, Attie (1986, p. 29) amplia as atividades da função de auditoria interna para além da visão de auditoria contábil, afirmando:

A auditoria interna, através de suas atividades de trabalho, serve à administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidos pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente estabelecidos.

Ainda de acordo com Attie (1986, p. 34), a auditoria interna tem que examinar as diversas funções organizacionais “[...] para observar a aderência às políticas, à legislação, à eficiência

operacional e aos aspectos tradicionais de controle e salvaguarda da empresa.” Veja-se que, nesse caso, o autor já não está mais se referindo ao exame dos registros contábeis, mas sim à observância às políticas, procedimentos e normas organizacionais, bem como a se o controle interno está sendo seguido efetivamente.

Da análise das palavras de Attie (1986), portanto, verifica-se que cabe à auditoria interna a verificação do cumprimento dos controles internos, mas não o estabelecimento destes. Assim, como a atividade de controle interno está no escopo da Controladoria, como se discutiu no item anterior, a verificação de sua correta execução, pela auditoria interna, ainda que seja considerada como uma atividade de Controladoria, deve ser tratada separadamente, tendo em vista o princípio da segregação de funções.

No que se refere à relação entre a auditoria interna e o controle interno, Attie (1998, p. 110) aponta que tratar esses dois temas como sinônimos é algo totalmente equivocado e apresenta os seguintes argumentos:

[...] a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Mais adiante (1998, p. 208), complementa: “As normas de auditoria relativas ao âmbito do trabalho asseguram que a auditoria interna deve proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno e da qualidade do desempenho na realização do trabalho.”

Com base na visão de Attie (1998), deduz-se que, na verdade, o objetivo da auditoria interna reside em proceder à revisão, apreciação e avaliação dos controles internos a fim de verificar se são satisfatórios ou não. Não cabe a ela estabelecê-los ou executá-los. Além disso, é coerente a diferenciação sobre auditoria interna e controle interno. Por essas razões, concorda-se, integralmente, com o autor.

A título de ilustração, encontrou-se em Yoshikawa (1997, p. 48) que a auditoria interna é uma das funções de Controladoria. Segundo o autor, esta, “[...] no exercício de suas funções, deve zelar também pelos procedimentos internos de toda a organização, para que as informações prestadas por ela estejam corretamente tratadas e avaliadas.” E continua: “Deste modo, a

auditoria interna, como responsável pela correta execução de processos e pela verificação de todos os procedimentos adotados pela empresa, deve atuar além da auditoria tradicional contábil e deve estar subordinada à Controladoria.” Considerando-se a diferenciação feita por Attie (1998), discorda-se de Yoshikawa (1997) porque se entende que o autor mistura as atividades de controle interno e auditoria interna,

Siegel *et al.* (1997, p. 5), por sua vez, ao tratarem da relação entre auditoria e Controladoria, explicam que “Além de dar assistência à auditoria externa, o *controller* estará envolvido com a auditoria interna durante o ano todo. O *controller* tem que avaliar a estrutura de controle interno da empresa a fim de determinar se ela está operando com eficiência e eficácia.” Deduz-se que os autores, de fato, quando falam em avaliar a estrutura de controle interno, atribuem a função de auditoria interna ao *controller*.

Veja-se que os autores referem-se ao *controller* e não à Controladoria. Assim, considerando-se aquele como o responsável por esta, concorda-se com as atividades enumeradas pelos autores como sendo de Controladoria, independente da unidade organizacional que as execute.

Enfim, agrupando-se os diversos posicionamentos apresentados e discutidos, entende-se que a função de auditoria interna compreende um conjunto de atividades que se utiliza de procedimentos de exames e verificação documental e de sistemas, com vistas a cumprir os seguintes propósitos:

- i) revisar, examinar, testar, avaliar e monitorar a estrutura dos sistemas de controles internos, a fim de verificar seu grau de adequação, eficiência e eficácia;
- ii) verificar se os procedimentos, rotinas e políticas internos estão sendo efetivamente seguidos;
- iii) verificar se os processos organizacionais estão sendo executados corretamente;
- iv) verificar se as transações realizadas estão refletidas corretamente nos registros contábeis;
- v) verificar a acurácia dos relatórios contábeis, econômicos e financeiros para constatar se refletem a realidade da entidade.

Finalmente, Elliott (1940, p. 185) apresenta a diferenciação entre Controladoria e auditoria, feita por Robert E. Healy, membro da SEC – *Securities and Exchange Commission*, em maio de 1939, numa palestra proferida em Ohio:

Em sentido amplo, eu não posso negar que o *controller* é o homem que possui a chave para gerir a contabilidade. É sobre seu conhecimento que se sustentam os relatórios das companhias. O auditor, naturalmente, desempenha importante papel nesse contexto, mas ele é apenas um *'periodic check-up man'*.

5.3.3 Conclusão

Considerando-se os diferentes pontos de vista apresentados, bem como os argumentos oferecidos e discutidos e ainda a literatura que versa sobre os temas auditoria e controle interno, chegou-se à conclusão de que a ECBC contempla como atividades de Controladoria tanto aquelas relativas ao controle interno quanto as de auditoria interna. Porém, como se explicou, estas últimas não devem ser desempenhadas pela mesma unidade organizacional que desempenha as primeiras, pela necessidade de se segregar funções.

Essas situações serão mais bem elucidadas com os resultados da pesquisa de campo, uma vez que se perguntou às empresas pesquisadas se elas realizam ou não, dentro da unidade organizacional Controladoria, as atividades de auditoria interna e de controle interno.

5.4 As atividades e funções de Controladoria e as de tesouraria

Neste tópico, busca-se evidenciar se as atividades de tesouraria integram ou não as funções de Controladoria. Ressalte-se que, como na literatura pesquisada os autores fazem referência, normalmente, às funções do *controller* e do tesoureiro, o enfoque foi adaptado para se entender as funções de Controladoria e de tesouraria e não os profissionais *controller* e tesoureiro.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26), “[...] a separação entre a função contábil e a função financeira foi o caminho lógico a ser tomado e, nesse período, ocorreu o nascimento e o desenvolvimento de uma função diferenciada de Controladoria.” Veja-se que os autores separam as funções de tesouraria (financeira) das de Controladoria.

Corroborando a idéia de que essas funções são distintas, Padoveze (2004, p. 32), numa postura normativista, propõe que “O *Controller* deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, e tem suas funções diferenciadas do responsável pela aplicação e captação de recursos, que denomina de tesoureiro.”

Posição semelhante se encontra em Horngren *et al.* (2004, p. 15), uma vez que apresentam um modelo de organograma de uma empresa de manufatura em que o *controller* é subordinado ao vice-presidente financeiro, assim como o tesoureiro. Da mesma forma, Anthony e Govindarajan (2001, p. 155) tratam separadamente as funções de Controladoria e de tesouraria, subordinando-as ao gerente financeiro.

Ainda que os autores citados tenham deixado clara a separação dessas duas funções, Beuren (*in* SCHMIDT, 2002, p. 28) afirma que “As responsabilidades do *controller* não raras vezes se confundem com as do tesoureiro.” Sobre isso, Siegel *et al.* (1997, p. 9) advertem: “Em algumas organizações as funções do *controller* e do tesoureiro se sobrepõem, com o *controller* sendo superior.” Na verdade, esse posicionamento só faz sentido por uma questão de arranjo organizacional, uma vez que, como se verá nos próximos parágrafos, são bastante distintas as funções de Controladoria e as de tesouraria.

Diante disso, para que se adote um posicionamento adequado, é mister entender em que aspectos as funções de Controladoria e as de tesouraria diferem. Verificou-se que, para Siegel *et al.* (1997, p. 8-9), com os quais se concorda, “Ao contrário do *controller*, a responsabilidade do tesoureiro é principalmente de natureza custodial, envolvendo obtenção e manutenção do capital da empresa.” Portanto, ao tesoureiro cabem, principalmente, as atividades de gerenciamento dos ativos e passivos financeiros da organização. De forma semelhante, porém complementar, Horngren *et al.* (2004, p. 16), com os quais também se concorda, afirmam que “O tesoureiro está preocupado, principalmente, com os assuntos financeiros da empresa; o *controller*, com os assuntos operacionais. A exata divisão das tarefas de contabilidade e financeiras variam de empresa para empresa”, tendo em vista o modelo de gestão, a forma escolhida pela organização para segregar as funções, além de outros aspectos.

Fazendo essa diferenciação, Beuren (*in* SCHMIDT, 2002, p. 28) explica que a função do *controller* consiste em “[...] fornecer informações financeiras a diversos tipos de interessados, tais como gestores, acionistas, credores, bolsa de valores mobiliários, entre outros.” Já o tesoureiro tem a responsabilidade de gerir os recursos financeiros da empresa, “[...] tanto os existentes na organização quanto os que ela precisa captar junto a credores, acionistas, investidores, governo ou outras fontes de crédito disponíveis.” Concorde-se com o posicionamento da autora.

De forma mais detalhada, Horngren *et al.* (2004, p. 16) apresentam a distinção entre as funções do *controller* e as do tesoureiro, segundo o *Financial Executive Institute*, a qual foi organizada no Quadro 14.

Quadro 14 - Diferenças entre as funções de tesouraria e as de controladoria, segundo o *Financial Executive Institute*

TESOURARIA		CONTROLADORIA	
1	Levantamento de capital	1	Planejamento para o controle
2	Relações com os investidores	2	Relatórios e interpretação
3	Financiamento a curto prazo	3	Avaliação e consultoria
4	Relações com bancos e custódia	4	Gestão tributária
5	Créditos e cobranças	5	Declarações para o governo
6	Investimentos	6	Salvaguarda dos ativos
7	Gestão de risco (seguros)	7	Avaliação econômica

FONTE: Elaborado pelo autor com dados de Horngren *et al.* (2004, p. 16)

Willson *et al.* (1995, p. 41), por sua vez, apresentam a distinção das funções do *controller* e do tesoureiro de forma diferenciada, conforme se pode observar no Quadro 15.

Quadro 15 - Diferenças entre as funções de tesouraria e as de controladoria, segundo Willson *et al.* (1995)

RESPONSABILIDADE DA TESOURARIA	RESPONSABILIDADE DA CONTROLADORIA
Controle de caixa e saldos bancários	Contabilidade geral
Relações com bancos	Contabilidade de custos
Financiamento	Orçamento e planejamento financeiro
Gerenciamento de crédito	Análises das operações da empresa
Gerenciamento de risco	Análises financeiras (aquisições etc.)
Supervisão dos fundos de pensão	Impostos federais, estaduais e municipais
	Sistemas empresariais

FONTE: Willson *et al.* (1995, p. 41)

Como se vê nos Quadros 14 e 15, o foco das funções de Controladoria está nas atividades relativas ao registro e controle das operações da organização, as quais permitem produzir as informações contábeis, além do planejamento, orçamento e controle. Já nas funções da tesouraria têm-se atribuições relacionadas à realização das transações financeiras da

organização, ou seja, captação e aplicação de recursos. Portanto, consoante os Quadros 14 e 15, bem como às explicações de Siegel *et al.* (1997), Horngren *et al.* (2004) e Beuren (*in* SCHMIDT, 2002), infere-se que é bastante lógica tal diferenciação.

Tung (1993, p. 98) também distingue a função do *controller* da do tesoureiro. Segundo ele, ambos trabalham sob a orientação de um vice-presidente de finanças, porém o tesoureiro é responsável “[...] pela obtenção dos recursos financeiros externos e pela administração dos valores e propriedades da empresa”, tendo sob seu comando os departamentos de Crédito e Cobrança, Relações Bancárias, Caixa e Serviços de Tesouraria. Já sobre o *controller*, afirma que a ele “[...] cabe manter saudável a situação financeira desta [empresa] através de atividades de contínua inspeção – contabilidade e auditoria.” E complementa: “O *Controller* ‘controla’ a saída do dinheiro, para garantir seu emprego de forma honesta, eficiente e conforme a política da empresa.”

Veja-se que Tung (1993) se posiciona de forma diferente em relação aos outros autores citados, especialmente quando argumenta que as atividades de manter saudável a situação financeira da empresa e controlar a saída do dinheiro integram as funções de Controladoria. Desse ponto de vista, faz sentido que as atividades relativas ao controle de contas a pagar integrem o rol das funções de Controladoria. Nesse caso, a função de tesouraria é prover recursos para realizar os pagamentos e, efetivamente, efetuar os pagamentos, enquanto que a função de Controladoria se incumbe de prover à função de tesouraria informações sobre o que se deve pagar.

Raciocínio semelhante pode-se utilizar para a atividade de contas a receber, ou seja, a atividade de captar os recursos advindos dos devedores da organização faz parte da função tesouraria. O controle de contas a receber, no entanto, compreende uma atividade de Controladoria.

Esse posicionamento é relevante porque, em assim procedendo, se está desvinculando quem paga de quem controla o que pagar, assim como quem recebe, do controle do que se tem a receber. Nesse caso, uma vez mais se identifica o princípio da segregação de funções.

Destarte, como já se discutiu em outros pontos deste estudo, as atividades de Controladoria podem estar disseminadas pelas diversas unidades organizacionais, o que significa que é

possível encontrar-se na área de tesouraria a realização de atividades de Controladoria, como, por exemplo, contas a pagar, contas a receber, orçamento de caixa etc. A pesquisa empírica vai revelar como isso acontece na prática das empresas pesquisadas.

Enfim, pelas discussões realizadas, fica evidente que as atividades de captação ou obtenção de recursos, bem como sua manutenção e aplicação, fazem parte da lista de funções de tesouraria. Já as atividades de controle de contas a receber e contas a pagar pertencem às funções de Controladoria.

A partir dos argumentos listados, entende-se que na ECBC não devem ser incluídas as funções operacionais de tesouraria, relativas à captação e aplicação de recursos, como de Controladoria, por tratar-se de funções distintas. O que cabe à Controladoria, nesse contexto, são as atividades relativas a controles de contas a pagar e a receber. Não obstante, considera-se importante recolher evidências empíricas para saber como as organizações estão tratando esse assunto.

5.5 Artefatos utilizados em Controladoria

Depois de se ter definido Controladoria, entendido seu objeto de estudo, compreendido suas interfaces com outras áreas do conhecimento (Capítulo 4) e estudado suas atividades e funções típicas (Capítulo 5), empreende-se, agora, a discussão de quais são os artefatos necessários ao desempenho dessas atividades e funções.

Como foi explicado no início deste capítulo, a visão da Controladoria sob esta Perspectiva 2 possibilita a compreensão de como seus aspectos conceituais, abstratos (Perspectiva 1), materializam-se, de fato, nas entidades (Perspectiva 3). É através de um conjunto de atividades e funções que os conhecimentos de Controladoria se materializam nas organizações. Assim, o ramo do saber toma corpo, na prática, na forma de atividades e funções realizadas dentro das diversas unidades organizacionais, sejam elas denominadas Controladoria ou não.

A Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam

empregar métodos (de mensuração etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Estes métodos, “filosofias” de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de *artefatos*.

Nesse contexto, os artefatos passam a ter um papel fundamental, uma vez que eles são os mecanismos que vão ajudar a área do conhecimento a se materializar nas organizações. Dito de outra forma, as atividades e funções, para serem realizadas, precisam de artefatos. Por essa razão, entender quais são os artefatos relacionados às funções de Controladoria é de fundamental importância para a construção da ECBC.

Em Guerreiro (1999, p. 9), por exemplo, encontra-se que, no mundo moderno, se observa “[...] um processo de desenvolvimento de novas idéias e proposições, muitas das quais organizadas de forma estruturada em novas teorias.” O autor explica que, no mundo eminentemente utilitarista, “[...] essas novas teorias são normalmente materializadas em instrumentos, que objetivam satisfazer a alguma necessidade prática das pessoas e organizações.” O autor cita, como exemplos, a Teoria das Restrições e o Modelo de Gestão Econômica (GECON).

Numa linha de raciocínio um pouco diferenciada, Frezatti (2006, p. 36) contextualiza que “O termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados.”

Já a visão de Soutes (2006, p. 9) é de que artefato é uma expressão genérica utilizada para os termos “[...] atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.”

Veja-se que as visões de Guerreiro (1999), Frezatti (2006) e Soutes (2006) são complementares. O que se nota é que o termo artefato é utilizado para generalizar conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos utilizados por uma organização. Nesta tese, está-se utilizando a seguinte concepção, cunhada a partir do que dizem os três autores citados: Artefatos, em Controladoria, compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e funções de Controladoria.

As pesquisas realizadas por Frezatti (2006a) e Soutes (2006) levantaram, na prática, os artefatos mais utilizados pelas organizações por eles pesquisadas. O Quadro 16 evidencia os pesquisados por aqueles autores, assim como os que não o foram, mas que, na visão deste autor, também devem ser considerados. A segregação em grupos foi a mesma utilizada por Soutes (2006). No entanto, aqueles artefatos não considerados pela autora foram incluídos nos grupos conforme entendimento deste pesquisador. Assim, os artefatos constantes no Quadro 16 são os utilizados no desempenho das funções de Controladoria e que, portanto, fazem parte da ECBC. Ressalte-se que não se trata de uma lista exaustiva.

Quadro 16 – Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria

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

Ressalte-se que há uma série de elementos conceituais que servem de base à construção dos artefatos utilizados em Controladoria, ou seja, que precedem os artefatos. São eles: modelos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação.

Por fim, tendo em vista o escopo deste estudo, procedeu-se à identificação dos principais artefatos de Controladoria para fins de construir a sua Estrutura Conceitual Básica. Entretanto, na pesquisa de campo, esses itens não foram levantados, em virtude da existência de pesquisas que tratam desse levantamento, como é o caso, por exemplo, de Souza (2001), de Frezatti (2006a), Soutes (2006) e os diversos trabalhos por eles referenciados.

6 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA: ASPECTOS ORGANIZACIONAIS: A CONTROLADORIA ENQUANTO ÓRGÃO DO SISTEMA FORMAL DAS ORGANIZAÇÕES – PERSPECTIVA 3

Depois de se ter abordado as Perspectivas 1 e 2, o próximo passo consiste em organizar a 3, que trata do estudo da estruturação da unidade organizacional que desenvolve atividades e funções de Controladoria. Nessa perspectiva, o objetivo é entender como a definição, o objeto de estudo e as atividades e funções típicas de Controladoria acontecem dentro das organizações. Assim, foram estudados os aspectos que precisam estar presentes nessa visão organizacional, para fins de sistematização da ECBC, dando-se ênfase às seguintes preocupações: Há, ou deve haver, de fato, no sistema formal das organizações, uma área que recebe a denominação Controladoria? Quando há uma unidade administrativa que recebe o nome Controladoria, como essa é definida? Qual a sua missão? Quais seus objetivos? Como está organizada internamente? Qual a sua posição hierárquica no organograma?

Considera-se que encontrar respostas a esses questionamentos é importante porque, na prática, as diferentes atividades e funções de Controladoria podem estar espalhadas pelas diversas unidades organizacionais, como será abordado adiante.

Ressalte-se que, neste capítulo, além dos aspectos mencionados nos parágrafos anteriores, apresenta-se, ao final, uma síntese das três perspectivas que formam a ECBC, discutidas nos Capítulos 4, 5 e 6.

6.1 A unidade organizacional Controladoria

A preocupação inicial deste tópico está em verificar como as abordagens até aqui discutidas podem ser materializadas nas organizações. Nesse sentido, uma inquietação diz respeito à questão se deve ou não existir, nas entidades, uma área específica, denominada Controladoria. Sobre isso, Fernandes (2000, p. 168) trabalha com a premissa de que “A atividade de controladoria é um conjunto de processos organizados de uma forma lógica, mas não depende da existência de um órgão específico [...]”. De forma semelhante, Mambrini *et al.* (2002, p.

45) argumentam que “A controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa.”

Em relação à afirmação de Fernandes (2000), entende-se que, em parte, ela não procede. Como se discutiu nas Perspectivas 1 e 2, a Controladoria não é um conjunto de processos; é sim uma área de estudos que fornece bases teóricas para o controle do processo de gestão organizacional. Desta feita, se materializa, nas organizações, por meio de diversas atividades que formam um conjunto de processos relativos às funções de Controladoria. Portanto, é uma área de estudo que se materializa na forma de atividades, mas não uma atividade ou um conjunto de processos, propriamente ditos.

Com base nesse raciocínio, verifica-se que são corretas as palavras de Garcia (2003, p. 114) ao afirmar que “Toda organização que toma decisão aplica um modelo de Controladoria, implementado através de um órgão gestor com a mesma titularidade ou através de diversos gestores, incumbidos de exercer o papel que caberia à Controladoria.” Veja-se que a idéia de modelo de Controladoria é mais próxima da concepção de área de estudos.

Em que pese a segunda parte da afirmação de Fernandes (2000), quando afirma que a atividade de Controladoria não depende da existência de um órgão específico, ela é correta. No entanto, deve-se especificar que as atividades típicas de Controladoria podem acontecer de forma disseminada por toda a organização como é o caso, por exemplo, do orçamento. É a visão de processos! Via de regra, na prática, com base em premissas previamente definidas, cada unidade do sistema formal da organização elabora seu orçamento. A combinação de todos resulta no orçamento corporativo, consolidado, ou seja, da organização como um todo. Pois bem, como se viu no capítulo anterior, preparar o orçamento é atividade típica de Controladoria e que, no exemplo em tela, não é, necessariamente, desenvolvida dentro de uma área organizacional específica, mas em todas as unidades.

Raciocínio semelhante pode ser utilizado para as atividades de controlar almoxarifado, mensurar custos, realizar registros contábeis, acompanhar e controlar os planos operacionais e financeiros, além de outras. São atividades que são realizadas em várias (ou talvez em todas) unidades organizacionais, na forma de processos, e não necessariamente numa área em específico. Observe-se, entretanto, que se trata de atividades indispensáveis a qualquer tipo de organização. Desse ponto de vista, procede, de igual maneira, aquela assertiva de Mambrini *et*

al. (2002) referente à existência da Controladoria em uma entidade, independente de estar presente na estrutura organizacional como unidade administrativa.

Não obstante, existem atividades de Controladoria que precisam ser consolidadas, como é o caso, por exemplo, do próprio orçamento, das demonstrações contábeis, do planejamento tributário etc. Nesse sentido, ainda que muitas atividades aconteçam de forma disseminada pela entidade, há outras que são realizadas de forma corporativa, isto é, atividades que precisam estar sob a jurisdição e responsabilidade de uma área, assim como todas as demais funções organizacionais – financeira, comercial, de produção, administrativa etc.

Diante desse contexto, dando seqüência ao propósito de sistematizar a ECBC, considera-se que deve haver, no sistema formal das organizações, uma unidade organizacional que realize as atividades de Controladoria de caráter corporativo ou divisional (de planta, de marketing etc.), as quais precisam ser desenvolvidas de forma macro, e que consolide as atividades realizadas de forma descentralizada.

Diante disso, nesta etapa da ECBC, contemplam-se aspectos relativos à área formalmente constituída, na organização, que congrega as atividades de Controladoria que não estejam descentralizadas. Essa posição fundamenta-se nas seguintes proposições de Koontz e O'Donnell (1981):

- “A fim de possibilitar que as pessoas trabalhem eficazmente para atingir metas, é preciso idealizar e manter uma estrutura intencional de papéis ou funções.” (1981, p. 171).
- “Para que uma organização exista e faça sentido para as pessoas, é preciso que incorpore (1) objetivos verificáveis; (2) uma concepção clara da principal atividade envolvida; e (3) uma área de arbítrio ou de autoridade bem depreendida.” (1981, p. 175).

Nesta ECBC, o nome proposto para essa unidade organizacional é Controladoria. Ressalte-se, porém que, tanto em termos de literatura quanto na prática, essa área da organização pode ser encontrada com denominações similares, tais como: Controle, Planejamento e Controle, Contabilidade, Contabilidade Gerencial, além de outras.

Em suma, a Perspectiva 3 trata de estudar a Controladoria como órgão administrativo, quando este existe formalmente constituído, dotado de missão, objetivos e metas, a fim de se entender seu enquadramento na estrutura organizacional. Para tanto, a base desta perspectiva está composta por conceitos de processo de organização de estruturas organizacionais.

Quanto à forma de estruturação das diversas unidades que compõem a organização, entende-se que essa é definida pela gestão empresarial. Maximiano (2000, p. 270) explica que o processo de estruturação organizacional tem início com a organização das funções empresariais, as quais decorrem da missão da entidade. Isso porque, segundo o autor, “Cada uma das funções contribui para a realização da missão, propósito ou tarefa total de uma organização.” Portanto, ainda segundo o autor, “A missão da organização divide-se em funções. As funções dão origem aos departamentos e estes aos cargos. Funções, departamentos e cargos desdobram-se em responsabilidade e tarefas.”

Uma entidade pode adotar diversas denominações para se referir às suas áreas organizacionais, dentre elas: diretoria, gerência, departamento, divisão, seção, setor, unidade etc. Segundo Maximiano (2000, p. 269), “Um departamento é uma unidade de trabalho responsável por uma função organizacional.” De acordo com Koontz e O'Donnell (1981, p. 178), no entanto, “Departamento denota uma área, divisão ou setor distinto de uma empresa sobre o qual um administrador tem autoridade para desempenhar atividades especificadas.” Mais adiante exemplificam que “Um departamento, segundo utilização usual do termo, pode ser a divisão de produção, o departamento de vendas, a filial oeste do país, a seção de pesquisa de mercado ou a unidade de cobranças.”

Portanto, neste estudo, área, unidade, departamento, órgão, divisão, gerência estão sendo tratados como coisas iguais, ou seja, a Controladoria, em termos da Perspectiva 3, está sendo entendida como uma área, unidade, divisão ou departamento que faz parte do sistema formal organizacional de uma entidade.

Tendo isso em conta, a organização da área de Controladoria começa com a definição da sua própria missão, ou seja, da sua razão de existência, a qual, certamente, precisa estar totalmente integrada com a missão da empresa. No caso específico desta tese, além de se analisar a missão, empreendeu-se, também, a tarefa de identificar os objetivos da Controladoria, sua posição hierárquica e, ainda, sua organização interna.

Antes, porém, como a literatura que trata do assunto define o termo Controladoria tanto em termos de ramo do conhecimento quanto na forma de unidade organizacional, faz-se mister analisar algumas definições da Controladoria enquanto órgão do sistema formal das organizações.

6.2 Definições de Controladoria enquanto área organizacional

Adentrando-se, então, ao enfoque da Controladoria enquanto unidade de uma organização, deve-se ressaltar que a tarefa de buscar uma definição é igualmente difícil; isso porque, como argumenta Brito (2000, p. 25), com o qual se concorda, não é fácil definir Controladoria no âmbito das organizações, “[...] uma vez que ela assume atividades diferentes dependendo da cultura e dos costumes das corporações.”

Ademais, conforme explicam Mosimann e Fisch (1999, p. 88), o órgão administrativo Controladoria tem sua “[...] missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa.” Isso corrobora o posicionamento de Brito (2000), visto cada organização ter o seu próprio desenho para essa unidade organizacional.

Mesmo se considerando os aspectos ponderados nos parágrafos anteriores, entende-se que é necessário definir Controladoria enquanto órgão. Ressalve-se que cada organização pode, sim, adotar a sua maneira própria de estruturar a unidade Controladoria. No entanto, deve fazer parte da ECBC uma definição dessa área, elaborada à luz dos demais elementos que compõem tal estrutura e que seja válida para qualquer situação, isto é, uma definição generalista que cada organização poderá adaptar, tendo em vista suas particularidades, sua cultura, seu modelo de gestão, dentre outros fatores.

De forma semelhante ao que se fez na Perspectiva 1, ou seja, na definição de Controladoria enquanto ramo do conhecimento, aqui também se apresentam as diversas definições encontradas, seguidas de uma análise, para, enfim, encontrar aquela que fará parte da ECBC. O Quadro 17 contempla, então, as definições de Controladoria enquanto unidade organizacional encontradas na literatura e seus respectivos autores.

Quadro 17 – Definições de Controladoria enquanto unidade organizacional, segundo a literatura

AUTORES	DEFINIÇÃO ⁸
Fiske (1940, p. 232)	É uma função informativa e analítica que acumula, analisa e informa à administração, investidores-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.
Anderson (1944, p. 63)	Função que compreende o registro e utilização de todos os fatos pertinentes a um negócio.
Brink (1950, p. 251)	Atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para propósitos de gerenciamento.
Yoshitake (1982, p. 247)	Sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.
Peixe (1996, p. 67)	Serve como órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre a mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.
Fernandes (2000, p. 169)	A atividade de controladoria é um serviço de informação econômica voltado para a gestão da empresa.
Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 344)	Responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implementação de sistema de informações.
Oliveira <i>et al.</i> (2002, p. 13)	É 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.
Peleias (2002, p. 13)	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.
Teixeira (2003, p. 17)	Sob a ótica do modelo de gestão econômica [...] é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão econômica, quanto ao conjunto de teoria, conceitos, sistemas de informações, atuando também como órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores, de forma a conduzir à otimização do resultado global da organização.
Padoveze (2004, p. 31)	É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.
Padoveze (2004, p. IX)	É o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficácia.

Quando se analisam as diversas definições apresentadas no Quadro 17, verifica-se que, sem exceção, todos os autores citados definem Controladoria, enquanto unidade organizacional, em termos das responsabilidades dessa área. Dito de outra forma, os autores apresentam o que essa área faz para defini-la. Isso faz sentido, uma vez que se trata de apresentar uma definição para uma área da organização.

⁸ Todas as definições foram extraídas na íntegra dos seus respectivos textos.

Por outro lado, ao se analisar cada uma das definições individualmente, percebe-se que há consenso entre os autores quando inserem na definição de Controladoria a idéia de que ela é um serviço ou uma função de informação. No entanto, em outros aspectos não se verifica a presença do consenso. Dentre eles:

- I. Para Fiske (1940), somente os dados financeiros e estatísticos são contemplados na definição; Fernandes (2000) considera somente as informações econômicas; Oliveira *et al.* (2002) fazem referência às informações operacionais, financeiras e contábeis; os demais autores não especificam o tipo de informação na definição.
- II. Para Peixe (1996), é um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; Teixeira (2003), por sua vez, considera como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores; para Padoveze (2004), é um órgão coordenador da gestão econômica.

Além desses, outros pontos são analisados para se chegar a uma definição de Controladoria enquanto órgão do sistema formal da organização, que seja abrangente, coerente e consistente. Por exemplo, debruçando-se sobre as duas citações de Padoveze (2004), verifica-se que num momento o autor define Controladoria atribuindo a esta a responsabilidade pela coordenação da gestão econômica e no outro diz que ela é a própria responsável pela gestão. Dessa forma, deve-se questionar, afinal, se a Controladoria é responsável pela gestão econômica ou somente pela coordenação de tal gestão? Por conta disso, não se podem acatar tais definições porque são imprecisas.

A par da questão da imprecisão, não se pode aceitar que a gestão econômica de uma organização caiba exclusivamente ao órgão Controladoria, como afirma Padoveze (2004). As decisões tomadas por um gestor de produção, comercial ou financeiro provocam impactos nos resultados econômicos de uma organização. Por essa razão, tais gestores devem ser, também, responsabilizados pela gestão econômica da entidade. Além disso, Padoveze (2004) pauta-se somente pela gestão econômica, o que já se argumentou ser incompleto, por não especificar a gestão financeira, a operacional e a patrimonial.

De uma forma um pouco diferenciada comparativamente aos demais autores, Peleias (2002, p.13) define Controladoria como um órgão que toma decisões. Na seqüência, o autor especifica que as decisões que a Controladoria toma “[...] referem-se à definição de formas e

critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas da organização, para que a eficácia empresarial seja assegurada.” Veja-se que o escopo da definição do autor reside em dois pontos: a definição de formas e critérios e o suporte ao processo de gestão, com vistas à eficácia da organização.

Analisando-se o posicionamento de Peleias (2002), verifica-se que o foco está voltado para o aspecto do processo de gestão, assim como em Peixe (1996) e Fernandes (2000). Positivamente, o autor não restringe sua definição à gestão econômica, mas estende-a ao processo de gestão como um todo. Não obstante, uma consideração que se torna oportuna é a de que não se pode limitar o conceito de Controladoria a uma visão de Contabilidade Gerencial. Dito de outra forma, significa que não se deve extrair do escopo das responsabilidades da Controladoria as atividades relativas a fins fiscais, societários, tributários, gestão de riscos etc., uma vez que, como discutido no capítulo anterior, essas pertencem às funções de Controladoria. Dessa maneira, quando se fala em suporte ao processo de gestão, esse tem que envolver não só a gestão focada no ambiente interno da organização, como também no externo.

Ainda com relação a Peleias (2002), nota-se que o autor não explicita em sua definição a questão do sistema de informação. No entanto, quando explica que as decisões que a Controladoria toma referem-se às formas e critérios para se registrar e explicar os eventos, transações e atividades, o autor está considerando a idéia do serviço de informação a ser prestado por ela, assim como faz a maioria dos autores citados.

É preciso tomar cuidado, no entanto, com um aspecto presente em algumas das definições. Em Oliveira *et al.* (2002) e Almeida *et al.* (in CATELLI, 2001), por exemplo, os autores limitam seu foco à Controladoria como gestora do sistema de informações, o que é incorreto. Definir a Controladoria apenas como responsável pelo sistema integrado de informações empresariais é limitar toda sua abrangência de atuação. Como se viu na Perspectiva 2, as atividades relativas à gestão do sistema de informações compreendem apenas uma das diversas funções por meio das quais a Controladoria se materializa. Num outro extremo, a definição de Anderson (1944), igualmente, se apresenta como limitada por restringir a Controladoria ao registro e utilização dos fatos empresariais; mas há de se considerar que isso foi em 1944!

Quanto à definição de Peixe (1996), em parte procede. O autor não está correto quando diz que a Controladoria é o órgão que planeja. Como se abordou na Perspectiva 2, a atividade dela é dar suporte ao processo de planejamento e, até mesmo, coordená-lo, mas não necessariamente planejar. Portanto, não se pode concordar com o autor nesse ponto.

Por fim, ressalta-se que, dos textos sobre Controladoria pesquisados, escritos por autores estrangeiros, em poucos se encontrou a definição de Controladoria explicitamente apresentada. Verifica-se que os autores somente a descrevem em termos de funções, posição hierárquica, finalidades, objetivos etc., como é o caso, por exemplo, de Willson *et al.* (1995), Roehl-Anderson e Bragg (2000), Vatter (1950), além de outros. Considera-se que esse é um ponto que indica claramente a fragilidade da plataforma conceitual estrangeira que se está estudando, pois, como se pode discutir um fenômeno sem antes defini-lo? Como pode uma obra inteira discutir o tema Controladoria sem apresentar uma definição? Assim, não se pode deixar de dizer que a literatura estrangeira sobre Controladoria, igualmente, tem seus pecados. Esse ponto ajuda a evidenciar a importância da organização de uma ECBC.

A título de ilustração, elaborou-se o Quadro 18, que contempla uma síntese das definições analisadas. Nele, procurou-se separar cada dimensão presente nas referidas definições, a saber: o que é Controladoria, o que ela faz e para que serve.

Quadro 18 – Síntese das definições de Controladoria, enquanto unidade organizacional

O QUE É	É um órgão administrativo (área, unidade, departamento etc.); É uma função; É uma função informativa e analítica; É um serviço de informação econômica; É um sistema de controle gerencial; É um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; É um órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores.
O QUE FAZ	Registra todos os fatos pertinentes ao negócio; Processa informação; Acumula, analisa e informa dados financeiros e estatísticos; Fornece dados, planeja, pesquisa; Projeta, desenvolve, implementa e monitora o sistema integrado de informações; Motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho; Toma decisões sobre eventos, transações e atividades; Coordena e dissemina a tecnologia sobre gestão econômica; Coordena/responsabiliza-se pela gestão econômica do sistema empresa; Estabelece planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis.
PARA QUE SERVE	Prover suporte ao processo de gestão; Informar sobre pontos de estrangulamento presentes e futuros; Direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; Conduzir a otimização do resultado organizacional global; Levar a empresa à maior eficácia.

Depois de se proceder à análise das definições apresentadas, é possível apresentar a definição de Controladoria enquanto órgão do sistema formal das organizações, que se considera adequada para fazer parte da ECBC.

Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

6.3 Missão da Controladoria

Quando se estuda o conceito de missão de uma organização, verifica-se que, via de regra, os estudiosos estabelecem que deve exprimir sua razão de ser, ou seja, deve evidenciar por que e para que existe, explicitando, por exemplo, o âmbito de atuação da entidade e seu campo de negócios. Nesse sentido, Carvalho (1995, p. 59) assevera que “A missão representa o principal ponto de encontro entre as necessidades por bens e serviços da sociedade e a contribuição específica do sistema empresa no atendimento da mesma.”

De acordo com Guerreiro (1989, p. 156), a missão da empresa decorre do papel que pretende desempenhar no cenário social e das crenças e valores das pessoas que a dirigem e contempla os seguintes pontos: valores fundamentais da entidade; produtos e serviços oferecidos; mercados de atuação e clientela a ser atendida. Portanto, na caracterização da missão de uma entidade esses aspectos devem ser contemplados.

Guerreiro (1989, p. 156) também ressalta que “Esses tópicos devem ser caracterizados de forma ampla, genérica e flexível, tendo em vista que a missão constitui-se em um objetivo permanente do sistema empresa.” Significa, então, que a missão não corresponde a um objetivo, uma meta ou um alvo atingir. Sobre isso, Fernandes (2000, p. 181) adverte:

Nesse contexto, o termo ‘permanente’ tem grande importância, pois, embora não se possa descartar a possibilidade de que a missão seja revista quando necessário, ela deve perdurar ao longo do tempo, de maneira que, no trabalho de sua explicitação, deve-se procurar uma definição que tenha condições de resistir às mudanças ambientais e internas durante um longo período de tempo.

No contexto desta tese, a abordagem conceitual de missão de uma organização é estendida para missão da unidade organizacional Controladoria. Portanto, neste estudo, considera-se importante identificar a missão desse órgão, levando-se em conta os aspectos assinalados por Guerreiro (1989) e Carvalho (1995).

A definição da missão da Controladoria é de fundamental importância à tarefa de construção dos pilares da ECBC porque as organizações são segmentadas em áreas de responsabilidade, as quais possuem, conforme explica Peleias (2002, p. 16), “[...] objetivos e atividades distintos, coordenados de forma lógica, ordenada e racional para que a missão da organização seja cumprida [...]”. Por essa razão, é importante conhecer a missão de cada área que forma o todo da entidade e, nesse caso específico, tratar-se-á da Controladoria.

Ademais, assim como a missão da empresa “Está sempre ligada ao oferecimento de produtos e serviços para satisfação das necessidades do consumidor”, como afirma Figueiredo (1995, p. 22), a missão de uma área organizacional também precisa estar condicionada ao oferecimento de produtos e serviços.

Com base no que se discutiu e falando-se em termos de ECBC, a missão da Controladoria representa, portanto, a expressão da razão da sua existência em uma organização, o que ela se propõe a fazer, ou seja, o motivo que justifica a existência e a operação dela em uma entidade. Destaque-se que, conforme explica Farias (1998, p. 42), “A missão da controladoria é influenciada fortemente pelo modelo de gestão da empresa, determinado pelos donos do capital.”

Entrando-se, então, na discussão da missão da unidade organizacional Controladoria propriamente dita, deve-se esclarecer que, somente nas discussões dos autores brasileiros se encontrou uma missão para esse órgão, ou seja, os autores estrangeiros pesquisados não tratam da missão da Controladoria. Anderson e Schmidt (1961, p. 3), no entanto, falam em tarefa inerente e central desta, a qual, para efeitos deste estudo, está sendo tratada por missão. Nesse sentido, conseguiu-se deduzir três enfoques diferentes de missão para a Controladoria,

a saber: (i) otimização do resultado econômico; (ii) coordenação de esforços para busca de um resultado sinérgico; e (iii) suporte ao processo de gestão. Como algumas concepções não puderam ser enquadradas nesses três enfoques, fez-se uma análise conjunta delas ao final desta seção.

O Quadro 19 retrata o primeiro enfoque, em que os autores consideram que a missão da Controladoria consiste em otimizar (ou assegurar a otimização) o resultado econômico da organização.

Quadro 19 - Missão da Controladoria: enfoque na otimização do resultado econômico organizacional

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Guerreiro <i>et al.</i> (1997, p. 10), Almeida <i>et al.</i> (<i>in</i> CATELLI, 2001, p. 346), Peleias (2002, p. 16) e Andrade e Peleias (2003, p. 30)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p. 90)	Otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Oliveira <i>et al.</i> (2002, p. 18)	Otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Oliveira (<i>in</i> CATELLI, 2001, p. 173)	Viabilizar e otimizar a aplicação dos conceitos de gestão econômica dentro da empresa e otimizar os resultados da empresa.
Crozatti (1999, p. 20)	Responsável pela eficácia econômica da mesma.

Ante as proposições dos autores, conforme o Quadro 19, alguns questionamentos são necessários para que se possa concordar, ou não, com esse enfoque de missão: (i) Será que somente o resultado econômico da organização precisa ser otimizado? (ii) Caso a organização não otimize seu resultado, isso significa que a Controladoria não cumpriu sua missão? (iii) Será mesmo que a missão da Controladoria deve ser tão ambiciosa a ponto de ser ela quem tem que otimizar o resultado econômico? (iv) E as demais áreas organizacionais, também não deveriam ter a missão de otimizar o resultado econômico da organização?

Quanto ao primeiro questionamento, já se discutiu nesta tese a idéia de que todas as atividades realizadas na organização provocam impacto em seu resultado econômico, tendo em vista que decorrem de um processo de transformação de recursos em produtos e serviços. Nesse sentido, em essência, a missão da Controladoria perpassa o resultado econômico, uma vez que

os demais (operacional e financeiro) estão contemplados nele. Portanto, a otimização do resultado econômico reflete, igualmente, a otimização dos resultados operacional e financeiro.

Quanto aos questionamentos seguintes, em que pese a missão da Controladoria estabelecer que ela é responsável pela otimização, são válidas as palavras de Garcia (2003, p. 74), com as quais se concorda integralmente: “[...] a função da Controladoria, em parte, é uma função coordenadora, não substituindo, em nenhum momento, a responsabilidade dos gestores frente aos resultados obtidos, considerando-se as características próprias do gestor [...]” Por essa razão, é correto afirmar que a missão da Controladoria é ser co-responsável, em conjunto com os gestores das demais funções e unidades organizacionais, pela otimização do resultado econômico.

Nessa linha de raciocínio, há o fato de os autores divergirem no que diz respeito a se cabe à Controladoria otimizar o resultado ou, apenas, assegurar sua otimização. Sobre isso, Peleias (2002, p. 16), por exemplo, pauta sua conotação na idéia de que “Para que se alcancem os resultados esperados, deve haver uma área na organização que detenha a *visão do todo* e possua instrumentos para a otimização das ações empreendidas e das decisões tomadas.” (grifo do original). Entende-se que essa é a concepção correta de assegurar a otimização, ou seja, oferecer condições para que os gestores, em conjunto, otimizem o resultado.

Assim, tendo em vista o rol de funções típicas de Controladoria, apresentado no capítulo anterior, bem como considerando-se o fato de todos os gestores das unidades e funções organizacionais serem responsáveis por seus respectivos resultados, o que cabe à Controladoria é dispor de mecanismos que assegurem que o resultado será otimizado. Isso é diferente de responsabilizar esse órgão pela otimização. Portanto, o enfoque correto para a missão é assegurar, ou seja, dar condições para que o resultado econômico seja otimizado a partir das ações de cada uma das unidades e funções organizacionais.

Sobre esse aspecto, entende-se que a concepção de missão voltada para assegurar a otimização do resultado global pode ser justificada pelo seguinte: sendo os gestores economicamente racionais, é possível que eles objetivem, prioritariamente, maximizar seus resultados divisionais; entretanto a maximização isolada dos resultados das áreas nem sempre conduz à otimização do todo; logo, a área de Controladoria é a responsável por promover a otimização global do resultado da empresa, através da integração das áreas.

Diante disso, para que se otimize o resultado global da organização, é necessário que as diversas unidades estejam integradas, visto que o resultado global nasce da contribuição individual de cada unidade ou função organizacional. Nesse sentido, cabe à Controladoria esse papel de integração. Isso justifica a posição dos autores que defendem que a missão da Controladoria é “assegurar a otimização do resultado econômico da entidade.”

Essa última discussão traz à baila o segundo enfoque de missão. Conforme evidencia o Quadro 20, os autores atribuem à Controladoria a missão de zelar pelo cumprimento da missão da organização e, conseqüentemente, garantir sua continuidade, através da coordenação da sinergia entre as áreas.

Quadro 20 - Missão da Controladoria: enfoque na coordenação de esforços e resultado sinérgico

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26)	Zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.
Andrade e Peleias (2003, p. 30)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa, conduzindo os gestores, com objetivos e anseios diferentes, à conversão dos seus esforços para um objetivo comum: alcançar a eficácia da empresa.
Riccio e Peters (2003, p. 15)	Coordenar os esforços para que seja alcançada a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização.
Beuren (in SCHMIDT, 2002, p. 22-23)	Coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para a tomada de decisões dos gestores, ou seja, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.
Mambrini <i>et al.</i> (2002, p. 45)	Cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizado por meio da coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p. 89)	Esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização; coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.
Figueiredo e Caggiano (2004, p. 41)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial.

No que se refere à idéia da busca de sinergia para que o resultado global seja igual ou superior à soma dos resultados das áreas, concorda-se com os autores em que isso deva estar dentro da missão da Controladoria, face aos argumentos já apresentados nos parágrafos anteriores.

Adicionalmente, os autores destacam os seguintes aspectos: “zelar pela continuidade da empresa”, “busca da eficácia empresarial” e “cumprimento da missão da organização”.

Entende-se que é correto contemplá-los na missão da Controladoria porque: (i) todas as unidades e funções têm que estar comprometidas com a continuidade da organização e (ii) a continuidade da organização depende do cumprimento da sua missão, uma vez que essa é a sua razão de existência, e do alcance da eficácia, que corresponde a atingir os propósitos preestabelecidos.

O Quadro 21, por sua vez, retrata o terceiro enfoque. Note-se que todos os autores relacionados consideram como razão de existência da Controladoria o suporte que tem que fornecer a todo o processo de gestão (planejamento, execução e controle), para que, de fato, a organização possa atingir o estado futuro por ela objetivado.

Quadro 21 - Missão da Controladoria: enfoque no suporte ao processo de gestão

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Anderson e Schmidt (1961, p. 3)	Subsidiar, com informações, o processo administrativo em todos os seus níveis.
Fernandes (2000, p. 51)	Assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia.
Padoveze (2004, p. 34)	Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação.

Na verdade, o suporte informacional ao processo de gestão constitui-se, em essência, num dos objetivos da Controladoria, não na sua missão. A missão é algo mais amplo, que evidencia a razão de existência da área e não uma atividade ou objetivo a desenvolver. Em razão disso, discorda-se de que o suporte ao processo de gestão seja um item da missão da Controladoria.

Finalmente, o Quadro 22 apresenta outros enfoques de missão da Controladoria que não puderam ser classificados nos três primeiros.

Quadro 22 - Missão da Controladoria: outros enfoques

AUTORES	MISSÃO DA CONTROLADORIA
Santos (2004, p. 179)	Controle econômico das empresas.
Garcia (2003, p. 121)	Minimização de riscos e incertezas, salvaguarda patrimonial e otimização do resultado da organização.
Mambrini <i>et al.</i> (2002, p. 49)	Tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.
Pereira (1991, p. 53)	Gerar subsídios para a canalização de esforços e potencialidades da entidade como um todo e participar do processo de tomada de decisões assessorando a alta administração e as diversas áreas de forma a garantir a continuidade da entidade e assegurar a manutenção de seus propósitos.

No que tange a realizar o controle econômico das empresas, minimizar riscos e incertezas e salvaguardar o patrimônio, entende-se que essas são atividades de Controladoria e não sua razão de existência. Já a idéia de tornar a empresa viável diz respeito a todas as unidades e funções organizacionais e não somente à Controladoria.

Com relação aos itens de missão enumerados por Pereira (1991), entende-se que eles estão contemplados nos enfoques anteriores, à exceção do aspecto de participar do processo de tomada de decisão. Nesse caso, uma vez mais se trata de uma atividade e não de missão, ou seja, não faz sentido afirmar que o que justifica a razão de existência da Controladoria é participar do processo decisório.

Diante de todos os enfoques apresentados, dos argumentos oferecidos, bem como das características que deve ter a missão, conforme prega a literatura, no que tange à ECBC, a missão da unidade organizacional denominada Controladoria, ou seja, sua razão de existência é: Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

6.4 Objetivos da Controladoria

Depois de discutir a razão de existência da Controladoria, ou seja, a sua missão, a próxima tarefa consiste em entender qual o objetivo dessa área do conhecimento, enquanto unidade organizacional. Na verdade, consoante a forma como se encontra estruturada a plataforma teórica da Controladoria, percebe-se que é muito tênue a linha divisória entre a missão e os objetivos.

Como se viu no tópico anterior, a missão tem caráter permanente na organização, sendo que os itens que a compõem são especificados de forma mais geral e abrangente. Em suma, trata-se de evidenciar, ante a missão da entidade como um todo, quais as contribuições de cada órgão do sistema formal para ajudar a organização a cumprir sua missão.

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

Assim como em tópicos anteriores, para se ter uma dimensão mais completa de como a literatura trata os objetivos da unidade organizacional Controladoria, optou-se por elaborar o Quadro 23, o qual mostra os objetivos, segundo os diversos autores pesquisados.

Quadro 23 – Objetivos da Controladoria, segundo a literatura

AUTORES	OBJETIVOS DA CONTROLADORIA
Carvalho (1995, p. 63)	Monitorar os efeitos sobre a empresa dos atos de gestão econômica, atuando no sentido de que a medida dessa eficácia – os resultados medidos segundo conceitos econômicos – seja otimizada.
Figueiredo (1995, p. 34)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas, em busca de um maior grau de eficácia empresarial.
Guerreiro <i>et al.</i> (1997, p. 10)	Propiciar aos gestores condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios; subsidiar o processo de planejamento; induzir os gestores das unidades à otimização dos resultados; assegurar que os sistemas de apoio à decisão gerem informações adequadas aos usuários; assegurar a padronização e a homogeneização de instrumentos e informações em todos os âmbitos e níveis de avaliação da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	Garantir informações adequadas ao processo decisório; colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos; assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.
Fernandes (2000, p. 169)	Contribuir para a eficácia das organizações, oferecendo meios que garantam que o resultado da empresa está sendo otimizado.
Fernandes (2000, p. 34 e 44)	Contribuir para a eficácia da gestão, proporcionando condições para que a gestão atinja os melhores resultados possíveis; explicar e prever os eventos econômicos com o objetivo de assegurar a eficácia das organizações estudadas.
Almeida <i>et al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 347)	Promover a eficácia organizacional; viabilizar a gestão econômica; promover a integração das áreas de responsabilidade.
Nakagawa <i>et al.</i> (in SCHMIDT, 2002, p. 243)	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento dos processos internos de negócios, buscando a otimização do potencial de lucro, mediante a eliminação de todas as atividades que não adicionam valor aos clientes e acionistas.
Oliveira <i>et al.</i> (2002, p. 14),	Apoiar e fornecer subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.
Peleias (2002, p. 16)	Subsidiar, de forma ampla e incondicional, o processo de gestão, propiciando aos diversos gestores as condições necessárias ao planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios, de forma detalhada e global; contribuir para que os gestores ajam no sentido de otimizar os recursos; certificar-se de que os sistemas de informação para apoio ao processo de gestão gerem informações adequadas aos modelos decisórios dos principais usuários na organização; certificar-se da padronização, homogeneização de instrumentos (políticas, normas, procedimentos e ações) e informações (sobre desempenhos e resultados planejados e realizados) em todos os níveis de gestão da organização; desenvolver relações com os agentes de mercado que interagem com a empresa, no sentido de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.
Garcia (2003, p. 5)	Evidenciar os resultados econômicos.
Figueiredo e Caggiano (2004, p. 27)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.
Benedicto e Leite (2004, p. 63)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, além de ser responsável pela coordenação e a disseminação da tecnologia de gestão, colaborando com os administradores na busca da eficácia gerencial.
Calijuri (2004, p. 38)	Fornecer aos gestores das empresas a informação que eles precisam para atingir os objetivos empresariais.

Ora, ao se analisar esses objetivos à luz dos enfoques de missão anteriormente abordados, pode-se verificar que muitos dos autores, como, por exemplo, Guerreiro *et al.* (1997), Mosimann e Fisch (1999), Almeida *et al.* (in CATELLI, 2001) e Oliveira *et al.* (2002) são consistentes com a missão por eles defendida, ou seja, os objetivos propostos por eles devem conduzir ao cumprimento da missão, se considerados todos os enfoques discutidos.

É interessante observar que o que Mosimann e Fisch (1999) tratam aqui por finalidades, reflete as três concepções de missão, discutidas no tópico anterior. Isso confirma a idéia da tenuidade que demarca a separação entre missão e objetivos. Portanto, não podem integrar o conjunto de objetivos da ECBC. Em complemento, o que alguns autores tratam por finalidades ou objetivos são, meramente, atividades da Controladoria.

Destaque-se a posição de Guerreiro *et al.* (1997, p. 10), no sentido de que não está dentre os objetivos da Controladoria o controle, mas, como propõem os autores, “[...] propiciar aos gestores condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios.” Isso é consistente com as funções típicas de Controladoria discutidas na Perspectiva 2 (Capítulo 5).

Ressalte-se, por fim, que a maioria dos autores constantes no Quadro 23 atribui, à Controladoria, objetivos semelhantes. Assim, tendo-se em conta as diversas posturas adotadas por eles, ou seja, considerando-se o que propõe a literatura, fez-se uma associação entre objetivos da Controladoria com sua missão, a fim de se ter bases coerentes para a estruturação da pesquisa empírica. Para tanto, adotaram-se os aspectos da missão propostos na ECBC e excluíram-se dos objetivos aqueles que, na verdade, já se encontram no escopo da missão, além daqueles que não são objetivos, mas tão somente atividades da Controladoria. Esquemáticamente, pode-se visualizar tal associação na Ilustração 7.

Ilustração 7 - Associação dos objetivos da Controladoria com sua missão

Conciliando-se o Quadro 23 com a Ilustração 7, verifica-se que não foram considerados os seguintes aspectos da literatura como objetivos por já estarem contemplados na missão da Controladoria:

- Promover, assegurar e contribuir para a eficácia organizacional;
- Coordenar os esforços dos gestores das áreas; e
- Promover a integração das áreas de responsabilidade.

Da mesma forma, desconsideraram-se os objetivos “explicar e prever os eventos econômicos” e “evidenciar os resultados econômicos”, constantes da literatura, por tratar-se de atividades da área de Controladoria.

Considerando-se todos os enfoques abordados, bem como os argumentos oferecidos, em consonância com a missão, no que tange à ECBC, os objetivos da unidade organizacional denominada Controladoria, ou seja, seus propósitos para cumprir sua missão, compreendem:

- subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- garantir informações adequadas ao processo decisório;
- monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área;
- administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- zelar pelo bom desempenho da organização;
- viabilizar a gestão econômica;
- criar condições para se exercer o controle;
- contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e
- desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.

6.5 Posição hierárquica da Controladoria

Este tópico busca evidenciar a posição do órgão Controladoria na estrutura organizacional de uma entidade. Nesse sentido, ao se abordar tal questão, é salutar considerar que a discussão pode ser feita sob duas abordagens diferentes, quais sejam: (i) a quem a Controladoria está ou deve estar subordinada, no organograma da entidade e (ii) se ela exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*⁹. Adicionalmente, são feitas algumas ponderações sobre quando o órgão Controladoria atua de forma descentralizada.

De início, é importante entender que a questão do posicionamento do órgão Controladoria na estrutura organizacional e o grau de autoridade atribuído ao seu gestor dependem de vários fatores. Chagas (2000, p. 26) enumera os seguintes: “[...] nível de complexidade das atribuições conferidas ao órgão, porte da organização, patamar tecnológico atual e planejado, e até mesmo o custo envolvido na implantação da estrutura.” Além disso, são relevantes os

⁹ Está-se considerando órgão de *staff* aquela unidade organizacional que desempenha atividades e funções de apoio e assessoria.

seguintes aspectos: tipo de estrutura organizacional, se funcional, divisional, matricial etc., perfil do gestor da área, cultura organizacional, dentre outros.

Antes de se adentrar à discussão da primeira abordagem, deve-se ressaltar que, a exemplo do que se constatou em tópicos anteriores, uma vez mais não há consenso na literatura, como explica Teixeira (2003, p. 96), com o qual se concorda integralmente:

A pesquisa literária apresenta uma divergência entre os autores pesquisados quanto à classificação hierárquica do *controller* na estrutura organizacional das empresas, sendo que existe uma linha de autores que defende que o *controller* tem que estar classificado como órgão de assessoria ligado diretamente à alta administração (presidente) e a outra corrente, que entende que o *controller* deve estar classificado como órgão de linha ligado diretamente ao vice-administrador (vice presidente).

De forma semelhante, porém referindo-se à prática e não à teoria, Tung (1993, p. 96) afirma que “Devido à grande diversidade entre as empresas, não há um padrão único para as funções subalternas da Controladoria, embora em qualquer circunstância o *Controller* seja o executivo que mantém relação direta com o Presidente ou com o Vice-Presidente de Finanças da empresa.” Igualmente, Ramdeen e Fried (2003, p. 25) corroboram:

A questão de se o *controller* deveria responder ao executivo financeiro corporativo e trabalhar para o gerente geral, ou se o *controller* deveria responder ao gerente geral trabalhando sob as políticas e métodos prescritos pelo executivo financeiro corporativo, permanece não resolvida.

Iniciando-se a discussão da primeira abordagem, qual seja, a quem a Controladoria está ou deveria estar subordinada, ao se examinar a literatura encontraram-se as seguintes possibilidades, conforme ilustra o Quadro 24. Observe-se que as afirmações anteriores de Tung (1993), Teixeira (2003) e Ramdeen e Fried (2003) são constatadas com os dados do Quadro 24.

Quadro 24 - Possibilidades de subordinação da Controladoria, segundo a literatura

AUTORES	SUBORDINAÇÃO DA CONTROLADORIA
Kanitz (1976, p. 6), Yoshikawa (1997, p. 24), Santos (2004, p. 148) e Donnelly (1981, p. 14)	Presidência / CEO (<i>chief executive officer</i>)
Hassler e Harlan (1958, p. 1)	Presidência ou Vice-Presidência de Finanças
Padoveze (2004, p. 32)	Diretoria ou Vice-Presidência Administrativa e Financeira
Tung (1993, p. 6), Horngren <i>et al.</i> (2004, p. 15) e Scheumann (1999, p. 34)	Vice-Presidência de Finanças / CFO (<i>chief finance officer</i>)
Santos (2004, p. 174)	Conselho de Administração

Note-se que, mesmo não estando presente o consenso, não há dúvidas de que, conforme evidencia a literatura, a Controladoria está ligada diretamente à alta administração da organização. Consoante o Quadro 24, em suma, há quatro possibilidades de subordinação para esse órgão: (i) Presidência; (ii) Vice-Presidência de Finanças; (iii) Vice-Presidência Administrativa e Financeira; e (iv) Conselho de Administração.

Em que pese a primeira possibilidade, de acordo com Santos (2004, p. 148), a justificativa para que a Controladoria esteja ligada ao principal executivo decorre da necessidade de controlar a delegação de poderes decorrentes da descentralização empresarial. Para tanto, esse órgão precisa ser independente, o que torna pertinente o argumento de Yoshikawa (1997, p. 24) de que “[...] a Controladoria deve ter a liberdade necessária para o acompanhamento de todas as operações realizadas, sendo independente hierarquicamente em relação às demais áreas da organização [...]”

Desse ponto de vista, são corretos os argumentos de Santos (2004) e Yoshikawa (1997) para justificar a subordinação do órgão Controladoria diretamente ao Presidente. Acrescente-se a isso o fato de que essa unidade organizacional, através de suas funções, tem que fazer a gestão da organização como um todo acontecer. Por essa razão, é imprescindível que ela não esteja subordinada a nenhuma outra unidade organizacional.

Sobre a segunda possibilidade, de a Controladoria dever estar subordinada à Vice-Presidência de Finanças, considera-se que ela não é adequada, porque as atividades e funções típicas de Controladoria não são de natureza financeira propriamente dita. Ademais, há também a questão da necessidade de independência retratada nos dois parágrafos anteriores. Se o órgão Controladoria estiver posicionado dentro da Vice-Presidência de Finanças pode haver conflito de interesses, caso o gestor desta última exija, do da primeira, ações que atendam aos melhores interesses da área financeira, mas não necessariamente da organização como um todo.

Essa questão da necessidade de a Controladoria ser concebida como um órgão autônomo, independente, para que possa atingir seus objetivos e cumprir sua missão, é levantada por Peleias (2002, p. 16) e Fernandes (2000, p. 185). Os autores ainda advertem que, para que a Controladoria tenha isenção na orientação às decisões, ela não deve estar vinculada às áreas

de responsabilidade que realizam os negócios, o que confirma a posição adotada no parágrafo anterior. Fernandes (2000, p. 185) ilustra da seguinte forma:

A configuração bastante comum de unidades de controladoria vinculadas a diretorias financeiras, por exemplo, impede que a atuação da controladoria seja vista como isenta pelas demais unidades. Se o diretor financeiro é responsável por uma parte do resultado econômico da empresa, da mesma forma que os gestores de compras, vendas ou produção, então a otimização do todo também pode implicar sacrifícios para sua área.

Assim, caso aconteça de a Controladoria estar subordinada a áreas que respondam por parcelas do resultado da empresa, pode não existir isenção de atuação. Portanto, há um problema de impacto comportamental, pois, como explica Peleias (2002, p. 16), “[...] os gestores de outras áreas podem ser levados a pensar que os sacrifícios e dificuldades serão maiores para suas áreas do que para aquela à qual a controladoria se subordina.”

Quanto à terceira possibilidade, subordinar o órgão Controladoria à Vice-Presidência Administrativa e Financeira, ela segue o mesmo raciocínio da segunda e, portanto, não é adequada.

Santos (2004, p. 174-175), por sua vez, defende a idéia de que a Controladoria deve estar subordinada ao Conselho de Administração. Justifica essa posição organizacional da Controladoria pela necessidade de realizar o efetivo exercício da governança e tendo em vista a constante presença do agenciamento. De acordo com a autora, a Controladoria deve estar ligada, hierarquicamente, diretamente ao Conselho de Administração, o que permitiria “[...] à governança assegurar sua total independência de informação e operação.”

Na mesma linha de raciocínio, Martin *et al.* (2004, p. 7) advertem que a Controladoria deve “[...] ter um posicionamento na estrutura organizacional das empresas totalmente independente dos órgãos de administração.” Segundo os autores (2004, p. 19), com base em Jensen e Meckling (1999), “[...] uma Controladoria, ao fazer o controle do risco/retorno dos recursos empregados na empresa, inevitavelmente estaria fazendo, também, uma **auditoria da gestão** dos administradores encarregados de tomar decisões sobre tais recursos.” (grifo do original). E continuam (2004, p. 19): “Todavia, um *Controller*, ainda que fosse um diretor, ficaria numa posição insustentável perante um Presidente, caso se subordinasse a ele e tivesse que criticá-lo perante o Conselho.”

Ainda que os argumentos de Santos (2004) e Martin *et al.* (2004) sejam procedentes, discorda-se dos autores em posicionar o órgão Controladoria subordinado ao Conselho de Administração. A razão para isso é que, se a proposição dos autores fosse levada a cabo, a Controladoria atuaria como um órgão de *staff* e não de linha. Considerando-se tudo o que se discutiu até aqui, em especial o fato de esse órgão ter que atuar junto ao processo de gestão, fazendo a gestão acontecer, é coerente que a Controladoria atue em linha com as demais unidades organizacionais, tendo co-responsabilidade, inclusive, por todas as decisões tomadas pela direção da organização. Por isso ela estar subordinada ao Presidente e não ao Conselho de Administração.

Ressalte-se, entretanto, que mesmo que a ECBC considere que o órgão Controladoria deve estar subordinado diretamente à Presidência, na prática as organizações podem optar por um arranjo diferente, tendo em vista as definições do seu modelo de gestão, a cultura, a estrutura organizacional, dentre outros aspectos. A pesquisa empírica demonstra a subordinação da Controladoria nas empresas pesquisadas.

Já no que diz respeito à segunda abordagem, nível de autoridade da Controladoria, as possibilidades encontradas na literatura são, basicamente, duas: como órgão de linha e como órgão de *staff*. Sobre isso, Oliveira (2000, p. 148), com o qual se concorda, explica que as unidades organizacionais são classificadas em linha e assessoria sendo que “[...] as de linha têm ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria não têm ação de comando, pois apenas aconselham as unidades de linha no desempenho de suas atividades.” Dito de outra forma, significa que os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto, são co-responsáveis por elas. Os órgãos de *staff*, por outro lado, apenas oferecem subsídios para que se tomem decisões, sem participar destas.

A discussão de Perez Junior *et al.* (1997, p. 35-36) considera esses dois enfoques distintos para a função Controladoria. No primeiro deles, o *controller* é visto como um gerente de contabilidade ou como um contador geral, e estaria posicionado na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente subordinado ao principal executivo financeiro da empresa. Já pelo enfoque no qual o *controller* cuida da disseminação das informações pela empresa, ele atuaria como órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração. Discorda-se do autor porque equipara o *controller* ao contador ou gerente de contabilidade, o que é incorreto, haja vista que a Controladoria é algo mais do que a Contabilidade.

Tendo em conta que há estudiosos que defendem um e outro ponto de vista, os Quadros 25 e 26 resumem as posições encontradas na literatura, bem como suas respectivas justificativas, segundo os diversos autores. No Quadro 25, contempla-se a Controladoria como órgão de *staff*.

Quadro 25 – Controladoria como órgão de *staff*, segundo a literatura

AUTORES	POSIÇÃO ADOTADA	JUSTIFICATIVA
Souza (1993, p. 139)	<i>Staff</i>	Desempenha atividades informativas.
Anthony e Govindarajan (2001, p. 156)	<i>Staff</i>	O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas.
		O <i>controller</i> não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos.
Horngren <i>et al.</i> (2004, p. 14)	<i>Staff</i>	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha.
		Fornece serviços especializados aos outros gestores.
Yoshitake (1982, p. 40) e Hartman <i>et al.</i> (1981)	<i>Staff</i>	Não apresentada.
Nakagawa (1980, p. 4)	<i>Staff</i>	Somente os gerentes de linha controlam as operações.
Mambrini <i>et al.</i> (2004, p. 5)	<i>Staff</i>	Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis.
Tung (1993, p. 107)	Conselheiro e consultor	Não tem autoridade direta sobre as operações de outras unidades organizacionais.
Padoveze (2004, p. IX)	Apoio (não assessoria)	Tem como função apoiar os gestores empresariais em todas as etapas do processo de gestão.
Oliveira (1998, p. 22)	Controle e assessoria	Não apresentada.
Siegel <i>et al.</i> (1997, p. 10)	Conselheiro financeiro da administração	Não apresentada.

O Quadro 26, por sua vez, resume as justificativas dos que defendem a Controladoria como um órgão de linha.

Quadro 26 – Controladoria como órgão de linha, segundo a literatura

AUTORES	POSIÇÃO ADOTADA	JUSTIFICATIVA
Crozatti (1999, p. 12) e Moura e Beuren (2000, p. 65)	Linha	Não apresentada.
Oliveira (1998, p. 28)	Linha	É responsável por diversos trabalhos rotineiros.
Padoveze (2004, p. 33)	Linha	Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.
Souza (1993, p. 139)	Linha	Desempenha atividades de controle e planejamento.

Cabe salientar que alguns autores como, por exemplo, Oliveira (1998), Padoveze (2004) e Souza (1993) admitem que a Controladoria pode assumir as duas posições, isto é, como órgão de linha ou como órgão de *staff*. Considera-se essa postura incorreta, pelas razões que serão discutidas na sequência.

Complementando os dados dos Quadros 25 e 26, encontrou-se em Beuren (*in* SCHMIDT, 2002, p. 23) que “[...] não é atribuição sua [*controller*] dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.” Pelo que se pode depreender do posicionamento de Beuren (*in* SCHMIDT, 2002), o responsável pela Controladoria não participa do processo decisório. Destarte, mais adiante (2002, p. 29), a autora assevera que cabe ao *controller* “[...] expandir as funções da controladoria, oferecendo sugestões, de modo a tornar-se membro da equipe responsável pelo processo decisório.”

Mosimann e Fisch (1999, p. 89) apresentam, também, alguns argumentos para essa dicotomia *staff versus* linha:

Vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas. Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli ensina 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. Dessa maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Considerando a segunda parte da citação de Mosimann e Fisch (1999), verifica-se que, quando se enxerga a Controladoria como órgão de linha, ela está no mesmo nível das demais

áreas e funções organizacionais (comercial, produção, financeira, compras etc.). A propósito, Sheridan (1995, p. 291) afirma que, “De fato, em empresas alemãs ou holandesas é usual encontrar o típico departamento de contabilidade gerencial chamado de ‘Planejamento e Controle’ e verificar o *Controller* no mesmo nível hierárquico do Diretor Financeiro.” Essa é a posição que se está adotando para a Controladoria na ECBC, ou seja, como órgão de linha, ligada diretamente à Presidência, tendo como par, dentre outras, a Vice-Presidência de Finanças.

De acordo com Santos (2004, p. 175), a unidade organizacional Controladoria deveria ter “[...] uma ligação de natureza puramente informativa com os principais executivos da empresa, aos quais seria assegurado o direito de receber todas e quaisquer informações geradas pelo sistema de controle de custódia e desempenho.” Para a autora, essa posição daria independência ao gestor da Controladoria. Discorda-se da posição da autora, porque, da forma como a ECBC vem sendo concebida, a Controladoria não só assessora, mas participa do processo decisório, haja vista a relevância de suas atividades.

Ante as posições apresentadas, não se pode concordar, portanto, com Horngren *et al.* (2004, p. 14) que, “Em teoria, então, os *controllers* não têm autoridade de linha, exceto sobre o departamento de contabilidade.” Até porque, como asseveram os próprios autores, “Ao relatar e interpretar dados relevantes, eles exercem [...] uma força ou influência que leva a gestão em direção a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos da organização.” Por isso, a Controladoria atua em linha.

Sobre esse assunto, a visão de Guerreiro *et al.* (1997, p. 11) é que “A principal postura da área [Controladoria] deve ser fundamentalmente de apoio à gestão empresarial, ressaltando que não deve ter caráter de intervenção, fiscalização ou punição.” Concorde-se, em parte, com os autores porque, de fato a Controladoria não deve ser policialesca. Porém, ela não deve somente apoiar a gestão, mas sim fazer parte desta, responsabilizando-se, conjuntamente com as demais unidades e funções organizacionais, pelas decisões tomadas.

Tendo como parâmetro os argumentos levantados, não se pode concordar com Martin (2002, p. 24) quando afirma que, “Como um *Controller* não tem poder para tomar decisões, ele precisa produzir e dar as informações pertinentes e relevantes a outros executivos, de forma a

provocar decisões corretas e dentro do prazo adequado.” Entende-se, como se disse antes, que o gestor de Controladoria deve sim participar do processo de tomada de decisões.

Destaca-se que, de acordo com o *Board of Directors* do *Financial Executives Institute* (apud WILLSON *et al.*, 1995, p. 29), o *status* organizacional do *controller* deveria compreender uma das situações a seguir, as quais confirmam a posição adotada nesta tese:

- 1) O *controller* deveria ser um executivo do nível de elaboração de políticas, respondendo diretamente ao principal executivo da organização.
- 2) O *controller* deveria ser requerido pela Diretoria para apresentar, diretamente, relatórios periódicos que cobrissem os resultados operacionais e condições financeiras do negócio, junto com outras informações solicitadas.
- 3) O *controller* deveria ser, preferencialmente, um membro da Diretoria, e de todos os outros grupos estratégicos que desenvolvessem políticas. No mínimo, ele deveria ser convidado a assistir todas as reuniões de tais grupos com o direito de ser ouvido.

Considerando-se os aspectos discutidos neste tópico, no que diz respeito à ECBC, visando à consistência com os demais itens de tal estrutura, entende-se que a unidade organizacional Controladoria deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização. Para tanto, deve estar subordinada diretamente à Presidência.

Uma discussão adicional é quanto à subordinação quando há Controladoria descentralizada (divisional, por unidade, por negócio, por planta etc.). A importância em segmentá-la está em obter-se a otimização das atividades desse órgão. No entanto, alguns cuidados devem ser observados, especialmente no que diz respeito ao nível de subordinação do órgão, tanto hierárquico quanto funcional. Sobre isso, uma indagação é pertinente: existindo uma Controladoria Corporativa e outras Divisionais (seja de planta, de unidade de negócio, de filial etc.), deve o responsável por essa última reportar-se ao gestor divisional ou ao gestor da Controladoria Corporativa?

A título de ilustração, recorre-se a San Miguel e Govindarajan (1984, p. 180), quando explicam que a função de *controller* é organizada de forma que os *controllers* estejam localizados em cada divisão de negócio. Nesse sentido, os autores argumentam que uma

questão ainda não resolvida é se o “[...] *controller* de divisão deveria responder diretamente ao gerente de divisão ou ao *controller* corporativo.”

Anthony e Govindarajan (2001, p. 157) ilustram essa questão afirmando assim:

Controllers de unidades têm, inevitavelmente, lealdade dividida. Por um lado, devem alguma subordinação ao *controller* da matriz, que é responsável por toda a operação do sistema de controle. Por outro lado, devem subordinação aos gerentes gerais de suas unidades, pois são responsáveis por assisti-los.

Pipkin (1989, p. 13) retrata a estrutura de Controladoria da empresa *Coors*. Segundo o autor, há descentralização com forte controle central. O autor explica que a descentralização significa a existência de membros da equipe de Controladoria localizados fisicamente por toda a empresa. A função desses membros é atuar no planejamento e controle junto às áreas de negócio. Quanto ao forte controle central, o autor explica que significa que eles estão numa sólida linha que se reporta diretamente ao *controller*.

Por outro lado, na visão de Sathe (1983, p. 31), “Em cada uma destas posições, o *controller* é parte da equipe gerencial responsável pela unidade organizacional pertinente; ele, tipicamente, reporta-se diretamente ao executivo da unidade.” Essa assertiva é ratificada por Beuren (*in* SCHMIDT, 2002, p. 20): “Na maioria das empresas, ele [*controller*] reporta-se diretamente ao gestor da área onde desempenha a função.”

De forma complementar, Anthony e Govindarajan (2001, p. 157) tratam essa questão afirmando que “Em algumas empresas, o *controller* da unidade reporta-se ao gerente geral da unidade, e tem a chamada ligação por linha ponteada com o *controller* da matriz. Nesse caso, o gerente geral da unidade é efetivamente o chefe do *controller*.” Na sequência (2001, p. 158), completam dizendo que “Em outras empresas, os *controllers* das unidades reportam-se diretamente ao *controller* da matriz, isto é, o *controller* da matriz é seu chefe, relação indicada por linha cheia no organograma.”

Explorando-se mais a fundo essa questão, encontra-se em San Miguel e Govindarajan (1984, p. 181) que “[...] se o *controller* divisional responde diretamente ao *controller* corporativo, é provável que se perceba relatórios divisionais mais acurados e fidedignos do que aqueles que seriam apresentados se o *controller* divisional respondesse diretamente ao gerente divisional.”

A idéia aqui é que quando a Controladoria Divisional está, hierarquicamente, subordinada ao gerente divisional, ela pode tendenciar suas informações aos melhores interesses da divisão. Em suma, pode não haver independência do responsável pela Controladoria em relação ao gestor da divisão.

Não obstante, quando o responsável pela Controladoria Divisional reporta-se ao responsável pela Controladoria Corporativa, ele pode ser visto, dentro da divisão, como um espião, ao invés de um assessor ou parceiro. Nesse caso, pode ocorrer de haver omissões de informações por parte da divisão por entender que ele pode não ser confiável.

Por outra via, se a organização desejar subordinar a Controladoria Divisional ao responsável pela divisão, San Miguel e Govindarajan (1984, p. 180) entendem que “Utilizando a teoria do principal-agente, poderia se supor que a alta administração buscaria sistemas de controle organizacionais alternativos para assegurar a integridade e precisão dos relatórios da divisão e sua conformidade com regras e procedimentos da empresa como um todo.”

Finalmente, pode-se, de igual maneira, designar uma pessoa ou estrutura da Controladoria para atender, diretamente, a cada gestor (de negócio, de divisão, de planta etc.), sem que se perca a idéia de Controladoria Corporativa. Nesse caso, não há Controladoria Divisional, mas, tão somente, estruturas parciais de Controladoria para atender a unidades específicas.

Considerando-se as diversas possibilidades analisadas, em termos de ECBC, quando há Controladoria Corporativa e Controladoria Divisional (de planta, por unidade de negócio etc.), o responsável pela unidade de Controladoria Divisional deve subordinar-se, hierarquicamente, à direção da divisional e, funcionalmente, à Controladoria Corporativa, numa estrutura matricial.

6.6 Organização interna da unidade organizacional Controladoria

Depois de conhecer a missão da unidade organizacional Controladoria, identificar suas funções, ou seja, verificar quais atividades essa área exerce, bem como compreender seus objetivos e sua posição hierárquica, o passo seguinte, seguindo a lógica utilizada por Maximiano (2000), é definir os departamentos que compõem ou integram a respectiva área.

Neste tópico procura-se discutir as diferentes formas de se organizar o órgão Controladoria, segundo a literatura. Preliminarmente, deve-se considerar que, para Tung (1993, p. 95-96), a estruturação da área de Controladoria acontece de forma semelhante à estruturação das demais áreas da empresa. Adverte, ainda, que tal estrutura depende da natureza da empresa, do segmento de atuação e de seu porte. Yohikawa (1997, p. 46) corrobora dizendo que, “Quanto a sua estrutura descendente, a Controladoria pode suportar diversas áreas, variando de acordo com as características de cada tipo de empresa, como o porte, estrutura operacional, grau de atuação e, finalmente, conforme o tipo de negócio ao qual está ligada.”

Portanto, cada organização necessita de seu tipo peculiar de Controladoria. Não obstante, ainda que se concorde com os autores, existem algumas áreas, diante de sua natureza, que possuem presença certa nessa organização estrutural interna da área em questão, pois compreendem atividades típicas de Controladoria, conforme se abordou na Perspectiva 2.

A fim de compreender melhor as regularidades encontradas na literatura, no que diz respeito à organização interna da unidade organizacional Controladoria, foram elaborados os Quadros 27 e 28. O Quadro 27 evidencia os autores em que se encontraram discussões a respeito desse ponto. Nele está especificado, também, o número de cada autor para se poder examinar o Quadro 28.

Quadro 27 - Relação de autores pesquisados que discutem a organização interna da Controladoria

AUTORES BRASILEIROS			AUTORES ESTRANGEIROS		
Nº	NOME	ANO	Nº	NOME	ANO
1	Kanitz (p. 9)	1976	6	Heckert e Willson (p. 74)	1963
2	Oliveira (p. 21-22)	1998	7	Horn gren <i>et al.</i> (p. 15)	2004
3	Padoveze (p. 35)	2004	8	Roehl-Anderson e Bragg (p. 7)	2000
4	Tung (p. 98-100)	1993	9	Willson <i>et al.</i> (p. 40)	1995
5	Yoshikawa (p. 46-54)	1997			

O Quadro 28, por sua vez, apresenta uma relação das possíveis áreas internas da Controladoria, bem como os autores que reconhecem cada uma dessas áreas no organograma da Controladoria.

Quadro 28 - Áreas internas da Controladoria, segundo a literatura

AUTORES	BRASILEIROS					ESTRANGEIROS			
ÁREAS INTERNAS DA CONTROLADORIA	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Contabilidade de Custos	X	X	X	X	X	X		X	X
Contabilidade Fiscal ou Tributária		X	X	X	X				
Contabilidade Geral ou Financeira	X	X		X		X	X		X
Contabilidade Societária			X		X				
Escrituração e Processamento de Transações			X					X	
Folha de Pagamento						X		X	
Razão Geral Contábil								X	
Informação Financeira								X	
Análises Financeiras								X	X
Seguros						X			
Controle Patrimonial			X						
Auditoria Interna	X		X	X	X	X	X		
Impostos						X	X	X	X
Relações com Investidores			X						
Gerência Administrativa						X			
Serviços Auxiliares				X					
Contabilidade Gerencial		X							
Contabilidade para Planejamento e Controle							X		
Contabilidade por Responsabilidade			X						
Controles						X			X
Planejamento e Controle			X						
Planejamento Financeiro				X					X
Orçamentos	X		X		X				
Riscos					X				
Estatística e Análise	X								
Relatórios e Estudos Especiais (solução de problemas)			X			X	X		
Sistemas Empresariais, Métodos e Procedimentos	X			X		X	X		X
Sistema de Informações Gerenciais			X						

Como se pode depreender da análise do Quadro 28, o consenso não predomina entre os autores, salvo em alguns pontos. Por exemplo, dos 9 (nove) autores que tratam do tema, 8 (oito) relacionam a Contabilidade de Custos como uma das áreas internas da Controladoria. Se for considerado que Contabilidade Fiscal ou Tributária e Impostos representam uma mesma área, também há consenso entre 8 (oito), dentre os 9 (nove) autores, de que essa área integra a estrutura interna da Controladoria.

De forma intermediária, 6 (seis) autores indicam que a Contabilidade Geral ou Financeira e a Auditoria Interna integram a Controladoria, enquanto 5 (cinco) incluem a área de Sistemas

como unidade pertencente a ela e 3 (três) deles citam as áreas de Orçamento e de Relatórios e Estudos Especiais, igualmente, como unidade interna da Controladoria.

Em relação a todas as demais áreas, somente 1 (um) ou 2 (dois), dentre os 9 (nove) autores, reconhecem que tal área é típica de uma unidade organizacional de Controladoria. Destaque-se, no entanto, que se fossem agrupados nomes semelhantes, como, por exemplo, Contabilidade para Planejamento e Controle, Planejamento Financeiro e Planejamento e Controle, numa mesma área, poder-se-ia encontrar mais regularidades. Todavia, optou-se por não se proceder assim tendo em vista que os autores usam enfoques diferentes para os diversos nomes.

Por fim, ressalte-se que Martin (2002, p. 28) apresenta um modelo de organograma em que constam as atribuições de uma Controladoria moderna. Segundo ele, a Controladoria estaria dividida em duas grandes áreas, Contabilidade Fiscal e Contabilidade Gerencial. Nessa última, o autor inclui: processos, custos e criação de valor; orçamento operacional; análise de projetos e riscos; relatórios de desempenho; diagnóstico externo; e auditoria interna.

No que se refere à ECBC, para definir quais áreas internas compõem tal estrutura, considerou-se o rol de funções de Controladoria, apresentado na Perspectiva 2. Tal procedimento foi adotado tendo como pressuposto que as áreas internas de uma unidade organizacional são definidas com base nas atividades e funções que realizam. Assim, as seguintes áreas integram o órgão Controladoria, em termos de ECBC:

- Contabilidade Geral ou Financeira – função contábil;
- Contabilidade Societária – função contábil;
- Contabilidade Gerencial – função gerencial-estratégica;
- Planejamento, Orçamento e Controle – função gerencial-estratégica;
- Contabilidade de Custos – função de custos;
- Contabilidade Fiscal ou Tributária – função tributária;
- Seguros e Controle Patrimonial – função de proteção e controle dos ativos;
- Controles Internos – função de controle interno;
- Riscos – função de controle de riscos;
- Sistemas de Informações – função de gestão da informação.

6.7 Síntese da estrutura conceitual básica da Controladoria

Depois de se ter analisado criticamente a literatura e os vários aspectos teóricos que norteiam o tema Controladoria, optou-se por construir um esquema conceitual que resumisse os aspectos-chave de cada tópico estudado em cada uma das três perspectivas da ECBC.

A idéia desse esquema é evidenciar como o levantamento bibliográfico, bem como sua respectiva análise, levaram à montagem de um quadro de referência para a elaboração do questionário utilizado nas entrevistas. Vale destacar que, para efeitos do questionário de entrevista, todos os aspectos levantados nas Perspectivas 2 (Capítulo 5) e 3 (Capítulo 6) foram considerados para investigação, exceto os artefatos de Controladoria (Capítulo 5) e os objetivos da unidade organizacional Controladoria (Capítulo 6). Entretanto, no que tange à ECBC, somente foram inseridos os aspectos-chave da plataforma teórica para os quais se encontrou coerência de argumentação teórica.

Dessa forma, os Quadros 29, 30 e 31 contemplam, então, os aspectos-chave da ECBC para cada perspectiva da Controladoria que foi estudada.

Quadro 29 - Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 1: Aspectos Conceituais

DIMENSÃO		ASPECTOS-CHAVE		
Definição	Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.			
Objetos de Estudo	1	As organizações.		
	2	O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial.		
	3	As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação.		
	4	O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração e de identificação e acumulação.		
Enquadramento Científico	Ciências Factuais Sociais.			
Ciências Afins	Contabilidade		Direito	Psicologia
	Administração		Estatística	Sociologia
	Economia		Matemática	Outras
Subdivisões	1	Quanto à natureza da organização em que se aplica:	Controladoria Pública	
			Controladoria Empresarial	
			Controladoria em Entidades do Terceiro Setor	
	2	Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica:	Controladoria Corporativa	
			Controladoria de Unidade	

Quadro 30 - Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 2: Aspectos Procedimentais

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE	
Funções	1	Contábil
	2	Gerencial-Estratégica
	3	Custos
	4	Tributária
	5	Proteção e Controle dos Ativos
	6	Controle Interno
	7	Controle de Riscos
	8	Gestão da Informação
Artefatos		
Métodos, critérios e sistemas de custeio	1	Custeio por Absorção
	2	Custeio Baseado em Atividades
	3	Custeio Pleno ou Integral
	4	Custeio Variável
	5	Custeio Direto
	6	Custo Padrão
	7	Custo de Reposição
	8	Custeio Meta
	9	Custeio do Ciclo de Vida
	10	<i>Total Cost of Ownership</i>
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	1	Preços de transferência
	2	Moeda constante
	3	Valor presente
	4	Retorno sobre o Investimento
	5	Retorno sobre o Patrimônio Líquido
	6	<i>Benchmarking</i>
	7	<i>Economic Value Added</i> (EVA)
	8	<i>Market Value Added</i> (MVA)
Filosofias e modelos de gestão	1	Planejamento (Estratégico e Operacional)
	2	Orçamento
	3	Simulação
	4	<i>Beyond Budgeting</i>
	5	Contabilidade por Responsabilidade
	6	<i>Kaizen</i>
	7	<i>Just in Time</i> (JIT)
	8	Teoria das Restrições
	9	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
	10	Gecon (Modelo de Gestão Econômica)
	11	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
	12	Gestão Baseada em Valor (VBM)
	13	Gestão de Custos Inter-organizacionais
	14	Análise de Cadeia de Valor
	15	Planejamento Tributário
	16	Mapa de Gestão de Riscos

Quadro 31 - Resumo dos aspectos-chave da ECBC – Perspectiva 3

DIMENSÃO		ASPECTOS-CHAVE			
Definição		Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.			
Missão		Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.			
Finalidades e/ou Objetivos		1	Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases.		
		2	Garantir informações adequadas ao processo decisório.		
		3	Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores.		
		4	Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área.		
		5	Administrar as sinergias existentes entre as áreas.		
		6	Zelar pelo bom desempenho da organização.		
		7	Viabilizar a gestão econômica.		
		8	Criar condições para se exercer o controle.		
		9	Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos.		
		10	Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.		
Posição Hierárquica		SUBORDINAÇÃO		AUTORIDADE	
		Presidência		Órgão de linha	
Organização Interna		1	Contabilidade Geral ou Financeira	6	Contabilidade Fiscal ou Tributária
		2	Contabilidade Societária	7	Seguros e Controle Patrimonial
		3	Contabilidade Gerencial	8	Controles Internos
		4	Planejamento, Orçamento e Controle	9	Riscos
		5	Contabilidade de Custos	10	Sistemas de Informações

7 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

7.1 Considerações preliminares

O objetivo deste capítulo é descrever, analisar e interpretar os dados coletados na pesquisa empírica. O que se procurou fazer foi categorizar os dados coletados a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar respostas às questões formuladas.

Para tanto, baseou-se na concepção de análise de resultados de Kerlinger (1980, p. 353), a saber:

Análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos passando-os para uma forma interpretável e manuseável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas.

De forma particular, este capítulo busca responder à questão específica de pesquisa de número 2 e atender ao objetivo específico também de número 2, estabelecidos no começo do trabalho com base no problema de pesquisa formulado. Saliente-se que ambos versam sobre a investigação da realidade das principais práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no país. Além disso, o capítulo traz os elementos relativos à resposta da questão geral de pesquisa¹⁰ e ao atendimento do objetivo geral do estudo¹¹.

Portanto, este capítulo retrata o que tem sido feito nas empresas pesquisadas em termos de práticas de Controladoria e se estas estão refletidas na ECBC.

Os dados aqui apresentados foram coletados através de entrevistas. Ressalte-se, entretanto, que 7 empresas constantes da população de pesquisa optaram por responder o questionário ao invés de conceder a entrevista. Mesmo assim, após a devolução desse devidamente respondido, quando necessário se entrou em contato com as empresas para aprofundar algumas respostas atribuídas às questões.

¹⁰ Os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil?

¹¹ Verificar se, e em que medida, os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil.

O processo de contato com as empresas para a realização das entrevistas compreendeu, basicamente, duas formas: (i) análise do perfil dos alunos do curso MBA *Controller*, promovido pela Fipecafi – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras e de alguns cursos de MBA promovidos pela Fia – Fundação Instituto de Administração¹², a fim de verificar alunos que atuavam nas empresas a serem pesquisadas e que pudessem indicar os possíveis respondentes e (ii) contato direto com as empresas, através de informações coletadas junto aos respectivos sites, também com o intuito de identificar os possíveis respondentes.

Objetivou-se que o respondente fosse alguém ligado à área de Controladoria da organização, seja corporativa ou divisional, não havendo a necessidade de que fosse o principal responsável hierárquico da unidade organizacional. Quando a empresa não possuía uma área denominada Controladoria, o respondente era indicado pela organização, tendo em vista o questionário de entrevista previamente disponibilizado.

Uma vez definidos os nomes dos alunos intermediadores ou dos possíveis respondentes, o primeiro contato deu-se via telefone, no qual se apresentou a pesquisa. Em seguida, um e-mail contendo a Carta de Apresentação da Pesquisa (Apêndice 2) e o Roteiro de Entrevista (Apêndice 1) foi enviado para que as pessoas contatadas pudessem analisar, internamente, a possibilidade de realização da entrevista. Destaque-se que todas as empresas da população de pesquisa foram consultadas.

Quando aprovadas, as entrevistas foram agendadas. Elas tiveram duração mínima de 30 minutos e máxima de 180, sendo que, em média, foram realizadas em 90 minutos. Todas aconteceram entre os meses de março e outubro do ano de 2006, compreendendo as características indicadas na Tabela 3:

¹² Fipecafi e Fia são fundações de pesquisa integradas por professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Tabela 3 - Formato da coleta de dados

Formato da coleta de dados	Pesquisadas	
	Freq.	%
Entrevistas realizadas pessoalmente	63	71,59
na cidade de São Paulo	44	50,00
na região metropolitana de São Paulo	9	10,23
no interior de São Paulo	4	4,55
na cidade do Rio de Janeiro	6	6,82
Entrevistas realizadas por telefone	18	20,45
Questionário respondido sem entrevista	7	7,95
Total	88	100

Destaque-se que, já no primeiro contato, a proposta da pesquisa foi bem recebida pela maioria dos possíveis entrevistados, haja vista o interesse demonstrado em participar, ficando pendente a aprovação em instâncias superiores intra-organizacionais e a possibilidade de agenda disponível. Além disso, é digna de nota a especial atenção dedicada pelos entrevistados ao entrevistador durante a realização das entrevistas.

Ressalte-se, também, que, apesar de os dados terem sido coletados por meio de entrevista pessoal, não se pode negligenciar a possibilidade de ocorrência de respostas enviesadas, tendo em vista a possibilidade de ocorrência dos seguintes fatores com relação aos entrevistados: (i) não conhecer suficientemente as práticas de Controladoria da organização; (ii) não conhecer a fundo os conceitos envolvidos na pesquisa; e (iii) tendenciar as respostas para evidenciar um panorama positivo sobre a organização e a unidade organizacional estudada.

A organização deste capítulo compreende, já na seqüência (seção 7.2), a especificação de quais foram as práticas de Controladoria objeto de estudo investigadas. Em seguida, na seção 7.3, fez-se uso da análise descritiva para demonstrar as características das empresas pesquisadas. Na seção 7.4, também por meio de análise descritiva, apresentam-se as principais características do fenômeno Controladoria verificadas nas empresas pesquisadas. Além disso, a cada tópico dá-se ênfase na comparação das práticas observadas com a ECBC, buscando atender ao objetivo geral da pesquisa. Por fim, na seção 7.5, emprega-se a técnica de análise multivariada denominada Análise de *Clusters* para categorizar as práticas de Controladoria das empresas investigadas.

7.2 As práticas de Controladoria objeto de estudo

Dentro do escopo em que esta tese foi delimitada, as práticas de Controladoria, objeto da pesquisa, são as relacionadas a seguir. Destaque-se que tais práticas são sempre relativas à unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existe no sistema organizacional formal.

1. Identificação da unidade organizacional: nome, tipo de divisionalização, denominação do cargo do responsável e subordinação;
2. Identificação do profissional que responde pela unidade organizacional: ano de nascimento, formação de graduação e de pós-graduação;
3. Identificação da missão da unidade organizacional;
4. Identificação das áreas internas que compõem a unidade organizacional;
5. Identificação das atividades e funções desempenhadas pela unidade organizacional;
6. Identificação da postura assumida pela unidade organizacional em relação às demais áreas/unidades.

Saliente-se que a escolha de tais práticas deu-se em função da ECBC, em especial as Perspectivas 2 e 3, bem como em razão da intensidade com que estas práticas são tratadas na literatura pertinente. Além disso, procurou-se inserir no roteiro de entrevista um rol de questões que pudessem ser respondidas no tempo máximo de 90 minutos, tempo esse considerado adequado para que as empresas aderissem à pesquisa.

7.3 Perfil das empresas pesquisadas

Neste tópico são descritas as principais características das empresas investigadas, com o intuito de conhecer o perfil do grupo pesquisado. Todos os dados aqui relatados se referem às empresas respondentes e à população total e foram coletados junto aos entrevistados, no site das empresas e/ou nas edições da Revista Exame – Melhores e Maiores¹³, edições de julho de 2005 e julho de 2006.

¹³ O anuário Melhores e Maiores da Revista Exame está, em 2006, em sua 33ª edição. Ele faz análise de desempenhos de empresas instaladas no Brasil, segundo vários critérios e segmentações. As análises econômico-

7.3.1 Características gerais

Como já mencionado no Capítulo 2, o critério adotado para a seleção das empresas foi o de que elas pertencessem ao *ranking* das 100 maiores empresas privadas que operam no Brasil, segundo a edição da Revista Exame – Melhores e Maiores, publicada em julho de 2005, com dados relativos a 2004. Em tal critério, não se levou em conta a nacionalidade do capital, o setor de atividade, o número de funcionários ou o tipo de organização societária, mas tão somente a ordenação das empresas em função do seu faturamento (ROB – Receita Operacional Bruta).

Não obstante, ainda que esses critérios não tenham sido levados em conta para selecionar as empresas, eles são importantes para que se possa conhecer o perfil do grupo de organizações estudadas.

O Quadro 32 apresenta a relação das empresas pesquisadas, em ordem alfabética, detalhando, sua denominação, a classificação no *ranking* da Melhores e Maiores, o setor de atividade e o país de origem do acionista controlador. Ressalte-se que, nesse quadro, estão somente as 83 entidades que autorizaram sua nominação neste estudo, pois 5 empresas que participaram da pesquisa não autorizam divulgar.

Quadro 32 - Relação das empresas pesquisadas que autorizaram sua nomeação

Nome	Ranking	Setor de Atividade	Controle Acionário
Acesita	54	Siderurgia e Metalurgia	Luxemburgo
Alcoa	82	Siderurgia e Metalurgia	Estados Unidos
Ampla	86	Serviços Públicos	Espanha
Aracruz Celulose	84	Papel e Celulose	Brasil
Armazém Martins	95	Atacado e Comércio Exterior	Brasil
Avon	89	Farmacêutico, Higiene e Cosméticos	Estados Unidos
Bandeirante Energia	91	Serviços Públicos	Portugal
Basf	41	Química e Petroquímica	Alemanha
Bayer CropScience	79	Química e Petroquímica	Alemanha
Belgo Siderurgia	55	Siderurgia e Metalurgia	Luxemburgo
Bosch	50	Automotivo	Alemanha
Braskem	7	Química e Petroquímica	Brasil
Bunge	9	Alimentos, Bebidas e Fumo	Bermudas
Bunge Fertilizantes	34	Química e Petroquímica	Bermudas
Cargill	12	Alimentos, Bebidas e Fumo	Estados Unidos
Casas Pernambucanas	96	Comércio Varejista	Brasil
CNH (Case New Holland)	78	Automotivo	Itália
Coelba	74	Serviços Públicos	Brasil
Coinbra (Louis Dreyfus)	56	Alimentos, Bebidas e Fumo	França
Comgás	85	Serviços Públicos	Inglaterra
Construtora Odebrecht	64	Construção	Brasil
Copersucar	53	Atacado e Comércio Exterior	Brasil
Copesul	29	Química e Petroquímica	Brasil
Cosipa	32	Siderurgia e Metalurgia	Brasil
CPFL - Paulista	43	Serviços Públicos	Brasil
CPFL - Piratininga	90	Serviços Públicos	Brasil
CSN	17	Siderurgia e Metalurgia	Brasil
CST	40	Siderurgia e Metalurgia	Luxemburgo
DaimlerChrysler	26	Automotivo	Alemanha
Dow Brasil	63	Química e Petroquímica	Estados Unidos
Elektro	73	Serviços Públicos	Estados Unidos
Eletropaulo Metropolitana	18	Serviços Públicos	Bermudas
Embraer	20	Automotivo	Brasil
Embratel	21	Telecomunicações	México
Ford	42	Automotivo	Estados Unidos
General Motors	6	Automotivo	Estados Unidos
Gerdau Aço Minas	10	Siderurgia e Metalurgia	Brasil
Grupo Pão de Açúcar	15	Comércio Varejista	França e Brasil
HP Brasil	81	Tecnologia e Computação	Estados Unidos
IBM	48	Tecnologia e Computação	Estados Unidos
Ipiranga	5	Atacado e Comércio Exterior	Brasil

Continuação do Quadro 32

Nome	Ranking	Sector de Atividade	Controle Acionário
Ipiranga Distribuidora	70	Atacado e Comércio Exterior	Brasil
Itaipú Binacional	39	Serviços Públicos	Brasil e Paraguai
Klabin	65	Papel e Celulose	Brasil
Kraft Foods	75	Alimentos, Bebidas e Fumo	Estados Unidos
Light	36	Serviços Públicos	França
Liquigás	35	Serviços Públicos	Brasil
Lojas Americanas	93	Comércio Varejista	Brasil
Makro	58	Atacado e Comércio Exterior	Holanda
Minerações Brasileiras Reunidas	92	Mineração	Brasil
Multibrás	60	Eletroeletrônico	Estados Unidos
Natura	94	Farmacêutico, Higiene e Cosméticos	Brasil
Nestlé	25	Alimentos, Bebidas e Fumo	Suíça
Nokia	47	Eletroeletrônico	Finlândia
Oi	71	Telecomunicações	Brasil
Perdigão Agroindustrial	44	Alimentos, Bebidas e Fumo	Brasil
Petroquímica União	52	Química e Petroquímica	Brasil
Peugeot Citroen	99	Automotivo	França
Pirelli Pneus	62	Plásticos e Borracha	Itália
Polibrasil Resinas	100	Química e Petroquímica	Brasil
Ponto Frio	66	Comércio Varejista	Brasil
Refap	31	Química e Petroquímica	Brasil
Renault	76	Automotivo	França
Rhodia	88	Química e Petroquímica	França
Sadia	30	Alimentos, Bebidas e Fumo	Brasil
Sendas Distribuidora S.A.	68	Comércio Varejista	Brasil
Shell	11	Atacado e Comércio Exterior	Inglaterra e Holanda
Siemens	37	Eletroeletrônico	Alemanha
Sonae	49	Comércio Varejista	Estados Unidos
Souza Cruz	28	Alimentos, Bebidas e Fumo	Inglaterra
Syngenta	77	Química e Petroquímica	Suíça
TAM - Linhas Aéreas	46	Serviços de Transporte	Brasil
Telefonica	2	Telecomunicações	Espanha
Telemar	1	Telecomunicações	Brasil
Tractebel Energia	87	Serviços Públicos	Bélgica
Ultraz	98	Serviços Públicos	Brasil
Unilever	33	Farmacêutico, Higiene e Cosméticos	Inglaterra e Holanda
Usiminas	23	Siderurgia e Metalurgia	Brasil
Vale do Rio Doce	8	Mineração	Brasil
VCP	80	Papel e Celulose	Brasil
Volkswagen	4	Automotivo	Alemanha
Volvo do Brasil	69	Automotivo	Suécia
Wal-Mart	97	Comércio Varejista	Estados Unidos

A seguir são apresentadas classificações mais específicas das empresas pesquisadas, com o intuito de melhor explicitar o perfil do grupo pesquisado.

7.3.2 Classificação das empresas por país

Os dados constantes na Tabela 4 evidenciam a concentração das empresas pesquisadas em relação ao país de origem do acionista controlador. Eles são apresentados tanto em termos de empresas pesquisadas, quanto da população total. Quando constam dois países juntos é porque o controle acionário é dividido, igualmente, entre eles.

Tabela 4 - País de origem do acionista controlador

País de origem do acionista controlador	Pesquisadas		População	
	Freq.	%	Freq.	%
Brasil	37	42,05%	44	44,00%
Estados Unidos	13	14,77%	15	15,00%
Alemanha	6	6,82%	6	6,00%
França	5	5,68%	6	6,00%
Luxemburgo	3	3,41%	3	3,00%
Suíça	2	2,27%	2	2,00%
Itália	2	2,27%	4	4,00%
Espanha	2	2,27%	2	2,00%
Inglaterra	2	2,27%	2	2,00%
Bélgica	2	2,27%	2	2,00%
Bermudas	2	2,27%	2	2,00%
Inglaterra/Holanda	2	2,27%	2	2,00%
Japão	2	2,27%	2	2,00%
Holanda	1	1,14%	1	1,00%
Suécia	1	1,14%	1	1,00%
Portugal	1	1,14%	1	1,00%
México	1	1,14%	1	1,00%
Brasil/Paraguai	1	1,14%	1	1,00%
Finlândia	1	1,14%	1	1,00%
Brasil/França	1	1,14%	1	1,00%
Espanha/Portugal	1	1,14%	1	1,00%
Total	88	100,00%	100	100,00%

Como se pode observar na Tabela 4, a maioria das empresas pesquisadas tem controle acionário brasileiro. Nota-se também que, em aproximadamente 70% delas, o controle acionário está concentrado em quatro países, quais sejam: Brasil, Estados Unidos, Alemanha e França. Destaque-se, ainda, que a distribuição proporcional das empresas pesquisadas segue, praticamente, a mesma daquelas que compõem a população em sua totalidade.

O Gráfico 1 apresenta, igualmente, a concentração das empresas pesquisadas em relação ao país de origem do acionista controlador. Porém, para melhor visualização, aqueles países que possuem apenas uma empresa pesquisada foram agrupados na categoria “Outros”.

Gráfico 1 - País de origem do acionista controlador

Para fins de análise, optou-se, também, por fazer um agrupamento dos países nas categorias constantes da Tabela 5, a fim de obter uma visão dos principais grupos que compõem o estudo.

Tabela 5 - País ou continente de origem do acionista controlador

País/continente do acionista controlador	Pesquisadas		População	
	Freq.	%	Freq.	%
Brasil	38	43,18%	45	45,00%
Europa	32	36,36%	35	35,00%
Estados Unidos	13	14,77%	15	15,00%
Japão	2	2,27%	2	2,00%
Outros	3	3,41%	3	3,00%
Total	88	100,00%	100	100,00%

Destaque-se que, na Tabela 4, consta uma empresa cujo controle acionário é dividido entre Brasil e Paraguai e outra em que o controle pertence a Brasil e França. Para efeitos dos agrupamentos apresentados na Tabela 5 e no Gráfico 2, a primeira foi classificada no grupo Brasil e a segunda no grupo Europa.

Gráfico 2 - País ou continente de origem do acionista controlador

Consoante a Tabela 5 e o Gráfico 2, nota-se uma predominância (em sentido quantitativo) de empresas nacionais, seguidas daquelas cujo controle acionário é europeu. Mais uma vez, quando se comparam os dados das empresas pesquisadas com os das empresas que fazem parte da população, tem-se que ambas seguem a mesma distribuição, conforme evidencia a Tabela 5.

7.3.3 Classificação das empresas por setor de atividade

Na Tabela 6 encontra-se a distribuição das empresas pesquisadas por setor de atividade. Os nomes dos setores utilizados foram os mesmos adotados pela Revista Exame – Melhores e Maiores, de onde se extraíram os dados para a seleção das empresas.

Tabela 6 - Setor de atividade da empresa

Setor de atividade da empresa	Pesquisadas		População	
	Freq.	%	Freq.	%
Serviços Públicos	13	14,77%	13	13,00%
Automotivo	12	13,64%	13	13,00%
Química e Petroquímica	11	12,50%	11	11,00%
Alimentos, Bebidas e Fumo	9	10,23%	10	10,00%
Siderurgia e Metalurgia	8	9,09%	9	9,00%
Comércio Varejista	7	7,95%	9	9,00%
Atacado e Comércio Exterior	6	6,82%	10	10,00%
Telecomunicações	6	6,82%	7	7,00%
Eletroeletrônico	3	3,41%	3	3,00%
Farmacêutico, Higiene e Cosméticos	3	3,41%	3	3,00%
Papel e Celulose	3	3,41%	3	3,00%
Tecnologia e Computação	2	2,27%	2	2,00%
Mineração	2	2,27%	2	2,00%
Construção	1	1,14%	1	1,00%
Plásticos e Borracha	1	1,14%	1	1,00%
Serviços de Transporte	1	1,14%	2	2,00%
Comunicações	0	0,00%	1	1,00%
Total	88	100,00%	100	100,00%

Analisando-se a Tabela 6, verifica-se que aproximadamente 60% das empresas investigadas estão concentradas nos cinco primeiros setores de atividade, dentre os 17 que formam a população. Além disso, quando se compara a distribuição das empresas pesquisadas com a da população, observa-se que o setor de Atacado e Comércio Exterior teve a maior diferença, haja vista que, das 10 empresas da população desse setor, 6 se dispuseram a participar do estudo.

O Gráfico 3 ilustra os setores de atividade das empresas pesquisadas. Destaque-se, no entanto, que aqueles setores que não abrangem empresas entrevistadas, ou possuem uma ou duas apenas, foram agrupados na categoria “Outros”, para melhor visualização.

Gráfico 3 - Setor de atividade da empresa

7.3.4 Classificação das empresas por tipo de organização societária

A Tabela 7 e o Gráfico 4 demonstram como as empresas estão distribuídas em relação ao tipo de organização societária, ou seja, se Sociedade Anônima (S/A), de Capital Aberto ou Fechado, se empresa LTDA, se Cooperativa ou outro tipo.

Tabela 7 - Tipo de organização societária

Tipo de organização societária	Pesquisadas		População	
	Freq.	%	Freq.	%
LTDA	22	25,00%	28	28,00%
Sociedade Anônima - Capital Aberto	36	40,91%	37	37,00%
Sociedade Anônima - Capital Fechado	28	31,82%	32	32,00%
Cooperativa	1	1,14%	2	2,00%
Outros	1	1,14%	1	1,00%
Total	88	100,00%	100	100,00%

Note-se que, dentre as 28 empresas LTDA da população, 6 não participaram da pesquisa; já entre as S/A de Capital Fechado, das 32 foram 4 as que ficaram de fora. Portanto, há variações entre as distribuições, em termos de frequência absoluta, das S/A de Capital Fechado e das LTDA, quando se comparam as empresas pesquisadas com a população.

Gráfico 4 - Tipo de organização societária

Conforme evidenciam a Tabela 7 e o Gráfico 4 a maioria das empresas é organizada na forma de S/A, sendo 40,91% de Capital Aberto e 31,82% de Capital fechado; as LTDA investigadas representam 25% do total.

7.3.5 Classificação das empresas por número de funcionários

Na Tabela 8 e no Gráfico 5 apresenta-se a segmentação das empresas quando se considera o número aproximado de funcionários existentes à época da entrevista. A segmentação foi feita por faixas definidas pelo pesquisador, sendo que, na Tabela 8, também são evidenciados os números acumulados.

Tabela 8 - Número de funcionários

Número de funcionários	Pesquisadas			População		
	Freq.	%	% acum.	Freq.	%	% acum.
Até 1.000	10	11,36%	11,36%	11	11,00%	11,00%
De 1.001 a 3.000	22	25,00%	36,36%	24	24,00%	35,00%
De 3.001 a 5.000	15	17,05%	53,41%	16	16,00%	51,00%
De 5.001 a 10.000	20	22,73%	76,14%	22	22,00%	73,00%
De 10.001 a 20.000	15	17,05%	93,18%	19	19,00%	92,00%
Acima de 20.000	6	6,82%	100,00%	8	8,00%	100,00%
Total	88	100,00%		100	100,00%	

Quando se comparam as distribuições das empresas pesquisadas e da população, verifica-se que somente na faixa que vai de 10.001 a 20.000 funcionários há uma diferença mais

significativa em relação às demais, haja vista que 4 empresas dessa faixa não participaram do estudo.

Gráfico 5 - Número de funcionários

A segmentação das empresas por número de funcionários revela que, dentre as empresas pesquisadas, as maiores faixas são de 1.001 a 3.000 funcionários (25%) e de 5.001 a 10.000 (22,73%). Além disso, através de Tabela 8, verifica-se que 53,41% das empresas possuem até 5.000 funcionários.

7.3.6 Classificação das empresas por ano de início das atividades no Brasil

A Tabela 9 e o Gráfico 6 evidenciam como as empresas estão distribuídas em relação ao tempo, em anos, em que operam no Brasil. Também nesse caso, procedeu-se à segmentação por faixas, definidas pelo pesquisador, ressaltando-se que na Tabela 9 constam, além dos dados por faixa, os acumulados.

Tabela 9 - Tempo de atividade da empresa no Brasil

Tempo de atividade da empresa no Brasil	Pesquisadas			População		
	Freq.	%	% acum.	Freq.	%	% acum.
Até 5 anos	5	5,68%	5,68%	5	5,00%	5,00%
De 6 a 10 anos	12	13,64%	19,32%	13	13,00%	18,00%
De 11 a 30 anos	8	9,09%	28,41%	8	8,00%	26,00%
De 30 a 50 anos	23	26,14%	54,55%	29	29,00%	55,00%
De 50 a 100 anos	32	36,36%	90,91%	37	37,00%	92,00%
Acima de 100 anos	8	9,09%	100,00%	8	8,00%	100,00%
Total	88	100,00%		100	100,00%	

A comparação dos dados da população com os das empresas pesquisadas revela que as organizações que deixaram de participar possuem entre 30 e 100 anos, à exceção de uma que se encontra na faixa de 6 a 10 anos.

Gráfico 6 - Tempo de atividade da empresa no Brasil

A análise da Tabela 9 e do Gráfico 6 revela que a maioria das empresas (54,55%) iniciaram suas atividades no Brasil há, no máximo, 50 anos. Não obstante, a maior faixa de empresas é composta por aquelas que têm entre 50 e 100 anos de operação (36,36%).

7.3.7 Cargos ocupados pelos entrevistados

Na Tabela 10 e no Gráfico 7 demonstram-se os cargos ocupados pelos entrevistados. Ressalte-se que nem sempre o entrevistado era o responsável hierárquico pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existe no sistema organizacional formal. Tal situação

ocorreu porque a definição do entrevistado era uma escolha interna de cada organização. O pesquisador somente especificava a necessidade de que o entrevistado fosse ligado à área de Controladoria ou conhecesse a forma de organização das atividades e funções desta na empresa.

Destaque-se que o total é de 90 porque em duas empresas a entrevista foi realizada com mais de um entrevistado. Ademais, considerando-se todas as entrevistas realizadas, chegou-se a um total de 43 denominações diferentes para o cargo dos entrevistados. Para que se pudesse refinar a análise, optou-se por agrupar denominações que se relacionavam a cargos semelhantes, encontrando-se, então, as 16 categorias constantes na Tabela 10.

Tabela 10 - Cargo ocupado pelo entrevistado

Cargo ocupado pelo entrevistado	Pesquisadas	
	Freq.	%
Gerente de Controladoria	11	12,22%
Gerente de Contabilidade e de outra área (Tesouraria, Controladoria, Tributos, Orçamento)	11	12,22%
Diretor de Controladoria	10	11,11%
Coordenador, Supervisor, Consultor, Analista, Líder ou Contador	10	11,11%
Gerente (Fiscal, Orçamento, Financeiro, Informações Gerenciais, Controle)	9	10,00%
Gerente de Planejamento Financeiro, Econômico e Controle	6	6,67%
<i>Controller</i>	6	6,67%
<i>Business Controller</i> ou Controlador de Gestão	5	5,56%
<i>Controller</i> Corporativo	5	5,56%
Diretor (Financeiro, Administrativo, Relações com Investidores)	4	4,44%
Diretor (Outras Áreas)	4	4,44%
Superintendente (Econômico, Contabilidade e Tributos)	3	3,33%
Superintendente de Controladoria	2	2,22%
Vice-Presidente (Controle, Finanças, Controles Internos)	2	2,22%
Vice-Presidente de Controladoria	1	1,11%
<i>Controller</i> Regional (América do Sul)	1	1,11%
Total	90	100,00%

O Gráfico 7 ilustra os dados constantes da Tabela 10.

Gráfico 7 - Cargo ocupado pelo entrevistado

Observe-se que, se forem agrupados os cargos com denominações relacionadas especificamente à Controladoria, estes perfazem um total de 45,56% dos entrevistados, conforme se pode notar na Tabela 11.

Tabela 11 - Cargos mais relacionados à Controladoria, especificamente

Cargo ocupado pelo entrevistado	Pesquisadas	
	Freq.	%
Gerente de Controladoria	11	12,22%
Diretor de Controladoria	10	11,11%
Controller	6	6,67%
Business Controller ou Controlador de Gestão	5	5,56%
Controller Corporativo	5	5,56%
Superintendente de Controladoria	2	2,22%
Vice-Presidente de Controladoria	1	1,11%
Controller Regional (América do Sul)	1	1,11%
Total	41	45,56%

7.3.8 Resumo das características das empresas pesquisadas

Em suma, os dados apresentados sobre as empresas pesquisadas retratam que:

- em 43,18% delas o controle acionário é brasileiro, seguidas daquelas que têm controle europeu (36,36%) e depois pelas norte-americanas (14,77%);

- 60% delas estão concentradas em 5 setores de atividades: Serviços Públicos (14,17%), Automotivo (13,64%), Química e Petroquímica (12,50%), Alimentos, Bebidas e Fumo (10,23%) e Siderurgia e Metalurgia (9,09%);
- as S/A de Capital Aberto são maioria (40,91%), seguidas das de Capital Fechado (31,82%) e das LTDA (25%);
- 53,41% possuem até 5.000 funcionários;
- aquelas que têm atividades no Brasil há, no máximo, 50 anos somam 54,55%, sendo que as que operam no país entre 50 e 100 anos correspondem a 36,36%.

Como se verifica, até o presente momento foram descritos somente os dados das empresas. A partir de agora a análise versará sobre as práticas de Controladoria propriamente ditas.

7.4 As práticas de Controladoria identificadas nas empresas pesquisadas

Depois de caracterizado o perfil das empresas pesquisadas, apresentam-se os resultados da pesquisa quanto às práticas de Controladoria, objeto deste estudo, os quais possibilitam elaborar um diagnóstico no âmbito da população do estudo.

Neste tópico, as práticas encontradas serão apresentadas à luz da ECBC a fim de se atender o objetivo geral de pesquisa, qual seja verificar se a ECBC reflete as práticas investigadas. Para tanto serão levadas em conta somente as Perspectivas 2 (atividades e funções de Controladoria) e 3 (a unidade organizacional Controladoria) da ECBC, uma vez que a Perspectiva 1 trata do ramo do conhecimento.

Saliente-se que os resultados encontrados foram segregados entre empresas que possuem, no sistema organizacional formal, uma área denominada Controladoria e as que não têm. Entretanto, como a Perspectiva 3 versa sobre a unidade organizacional Controladoria, para efeitos de verificação de se a ECBC reflete as práticas, foi levado em consideração somente o grupo de empresas que possui unidade organizacional denominada Controladoria. Até porque, na ECBC, não se discutiu a configuração das áreas que desempenham atividades e funções Controladoria, mas recebem outras denominações.

7.4.1 A unidade organizacional Controladoria

No Bloco 2 do Questionário (Apêndice 1) foi perguntado aos entrevistados se existia, na empresa, uma unidade organizacional denominada Controladoria. Conforme se pode verificar no Gráfico 8, 77,27% das empresas pesquisadas possuem, no sistema formal organizacional, uma área denominada Controladoria, o que corresponde a 68 entidades, das 88 respondentes. Esse dado é relevante porque, em muitas das análises que se verá adiante, fez-se a segregação dos dados entre empresas que disseram sim a essa questão e as que disseram não.

Gráfico 8 - Presença da unidade organizacional Controladoria

Para as empresas que responderam sim, perguntou-se se a Controladoria era somente Corporativa, ou se havia algum tipo de subdivisão como, por exemplo, por unidade de negócio, por planta (industrial), de marketing etc. Destaque-se que, numa mesma empresa, pode ocorrer mais de uma dessas subdivisões. Os dados estão espelhados na Tabela 12 e no Gráfico 9.

Tabela 12 - Subdivisão da Controladoria

Subdivisão da Controladoria		Pesquisadas	
		Freq.	%
Considerando-se as 68 empresas que possuem Controladoria (77,27% das pesquisadas)	Controladoria Corporativa Nacional	67	98,53%
	Controladoria por Unidade de Negócio	17	25,00%
	Controladoria Industrial ou de Operações	14	20,59%
	Controladoria Comercial ou de Marketing	5	7,35%
	Controladoria por Região Geográfica	4	5,88%
	Controladoria de <i>Supply</i>	2	2,94%
	Controladoria Internacional	1	1,47%
	Estrutura Financeira nas Unidades de Negócio	3	4,41%

Ressalte-se que os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas que possuem área de Controladoria.

Gráfico 9 - Subdivisão da Controladoria

Veja-se que praticamente todas as empresas pesquisadas que disseram ter Controladoria possuem-na em nível Corporativo. Além disso, 25% delas estruturaram uma área de Controladoria por Unidade de Negócio e 20,59% têm Controladoria Industrial ou de Operações, às vezes chamada de Controladoria de Planta. Destaque-se, ainda, que algumas

organizações trabalham com Controladoria por Região Geográfica (5,88%) e outras com Controladoria Comercial ou de Marketing (7,35%).

Para as empresas que não possuíam no sistema formal organizacional uma unidade denominada Controladoria, num total de 20, foi feita a seguinte pergunta: “Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria? (pode haver mais de uma).” As respostas estão consolidadas na Tabela 13, sendo que a coluna com percentual foi construída levando-se em conta somente essas 20 empresas.

Tabela 13 - Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	Pesquisadas	
	Freq.	%
Diretoria, Gerência ou Superintendência de Planejamento e Controle de Gestão	10	50,00%
Gerência Contábil	5	25,00%
Gerência de Planejamento Fiscal/Tributário	3	15,00%
Diretoria ou Gerência Financeira	3	15,00%
Diretoria Contábil	2	10,00%
Diretoria ou Gerência de Orçamento	2	10,00%
Superintendência de Contabilidade	1	5,00%
Coordenação Contábil	1	5,00%
Superintendência de Orçamento e Contabilidade	1	5,00%
Superintendência Econômica	1	5,00%
Supervisão de Contabilidade e Controle	1	5,00%
Centro de Serviços Compartilhados	1	5,00%
Funções de Controladoria na Unidade de Negócio	1	5,00%
Gerência de Contabilidade e Tesouraria	1	5,00%
Assessoria de Planejamento	1	5,00%
Gerência Geral de Controle Financeiro	1	5,00%
Diretoria de Planejamento e Mercado	1	5,00%
Departamento de Informações de Gestão	1	5,00%
Total	37	

Cabe explicar que são 20 as empresas respondentes que não possuem no sistema organizacional formal a unidade Controladoria, sendo que a Tabela 13 evidencia um total de 37. Isso acontece porque, em algumas das entidades, se verificou a presença de mais de uma área exercendo, preponderantemente, funções de Controladoria.

Saliente-se, igualmente, que foram encontradas 26 denominações diferentes para essa variável. Para que a análise pudesse ficar mais refinada, reputou-se adequado agrupar denominações semelhantes, o que resultou nas 18 categorias constantes na Tabela 13 e no Gráfico 10, apresentado a seguir.

Gráfico 10 - Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Como se pode observar, a unidade denominada Planejamento e Controle de Gestão, seja em nível de Diretoria, Gerência ou Superintendência, está presente em 50% das empresas que não possuem uma área de Controladoria no sistema organizacional formal. Já a Gerência Contábil é encontrada em 25% dessas empresas.

7.4.2 Cargo do responsável hierárquico pela Controladoria

A pesquisa investigou a denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional Controladoria ou equivalente, quando essa não existia. Na Tabela 14 apresentam-se os dados referentes às respostas obtidas junto àquelas empresas que possuem a área de Controladoria. Na coluna intitulada “Corporativa” constam os dados que dizem respeito às controladorias em nível corporativo, enquanto na “Divisionalizada” estão os pertinentes às controladorias por unidade de negócio, industrial, de marketing etc.

Os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas que possuem Controladoria, isto é, 68. Além disso, o total é de 79 porque, em algumas entidades que têm Controladoria em nível corporativo e divisional, foi informada a denominação do cargo de ambos os responsáveis.

Tabela 14 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria

Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria					
	Corporativa		Divisionalizada		Soma	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Diretor de Controladoria	19	27,94%	0	0,00%	19	27,94%
Gerente de Controladoria	17	25,00%	1	1,47%	18	26,47%
<i>Controller</i>	10	14,71%	1	1,47%	11	16,18%
<i>Controller</i> Corporativo	6	8,82%	0	0,00%	6	8,82%
Superintendente de Controladoria	4	5,88%	0	0,00%	4	5,88%
Gerente de Controladoria e Finanças	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Diretor de Controladoria e Administração	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor de Controladoria e Relações com Investidores	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente de Contabilidade para América do Sul	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente de Controle Industrial	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente de Divisão de Controladoria	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente Executivo de Apoio à Gestão Corporativa	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente Financeiro	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente de Controladoria	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente de Controle	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
<i>Business Controller</i> ou Controlador de Gestão	0	0,00%	9	13,24%	9	13,24%
Coordenador de Controle Contábil Financeiro	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Total	67		12		79	

Como evidenciam os dados da Tabela 14, 82,35% das empresas que possuem Controladoria atribuem, ao cargo do responsável hierárquico por ela, uma das 5 primeiras denominações, ou seja: em 27,94% ele atende por Diretor de Controladoria, em 25% por Gerente de Controladoria, em 14,71% por *Controller*, em 8,82% por *Controller* Corporativo e em 5,88% por Superintendente de Controladoria.

Ressalte-se que em uma das empresas a denominação é Vice-Presidente de Controladoria e, em outra, Vice-Presidente de Controle, o que evidencia a importância dada ao cargo. Há, também, um Diretor de Controladoria e Administração e um Diretor de Controladoria e Relações com Investidores.

No que tange à Controladoria divisionalizada, 9 dentre 12 empresas, ou seja, 75%, empregam a denominação *Business Controller* ou Controlador de Gestão.

O Gráfico 11 também contempla esses dados. No entanto, as denominações semelhantes foram agrupadas e os percentuais referem-se aos totais, isto é, à soma das unidades de Controladoria divisionalizadas com as corporativas. Note-se que o agrupamento praticamente não trouxe alterações ao cenário evidenciado na Tabela 14.

Gráfico 11 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria

Quando se observam os dados das entidades que não possuem uma unidade organizacional intitulada Controladoria, verifica-se que as denominações do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria são bastante diversas, como evidencia a Tabela 15. Destaque-se que o número de empresas que não possuem Controladoria é 20. Não obstante, a Tabela 15 totaliza 30 porque, em algumas empresas, a entrevista versou sobre mais de uma área que exerce as atividades e funções de Controladoria. Os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas desse grupo, isto é, 20.

Tabela 15 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	Empresas que não possuem Controladoria	
	freq.	%
Gerente de Planejamento e Controle	4	20,00%
Gerente de Contabilidade	3	15,00%
<i>Business Controller</i> ou Controlador de Gestão	2	10,00%
Gerente de Gestão ou Gerente de Controle de Gestão	2	10,00%
<i>Controller</i>	1	5,00%
Coordenador Contábil	1	5,00%
Diretor Administrativo Financeiro	1	5,00%
Diretor de Contabilidade	1	5,00%
Diretor de Controle de Gestão	1	5,00%
Gerente de Contabilidade e Tesouraria	1	5,00%
Gerente de Controle Orçamentário	1	5,00%
Gerente de Custos e Orçamento	1	5,00%
Gerente de Informação de Gestão	1	5,00%
Gerente de Planejamento Fiscal e Contábil	1	5,00%
Gerente de Planejamento Fiscal ou Tributário	1	5,00%
Gerente Financeiro	1	5,00%
Gerente Geral de Controle Financeiro	1	5,00%
Superintendente	1	5,00%
Superintendente de Contabilidade e Controle	1	5,00%
Superintendente de Controle de Gestão	1	5,00%
Superintendente de Orçamento e Contabilidade	1	5,00%
Superintendente Econômico	1	5,00%
Vice-Presidente de Finanças e Controles Internos	1	5,00%
Total	30	

Destaque-se que o cargo de Gerente de Planejamento e Controle é o mais citado (20%), seguido do Gerente de Contabilidade (15%). Isso é compatível com o que se encontrou no tópico anterior, uma vez que 50% das empresas desse grupo atribuem à unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria a denominação Planejamento e Controle de Gestão, seja em nível de Diretoria, Gerência ou Superintendência. A denominação Gerência Contábil, por sua vez, foi encontrada em 25% dessas empresas.

Quando se agrupam em uma única categoria cargos com denominações semelhantes, tem-se o panorama ilustrado no Gráfico 12.

Gráfico 12 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Nesse caso, as principais denominações encontradas foram: Gerente ou Superintendente de Orçamento, Planejamento, Controle (55%); Diretor ou Gerente de Contabilidade (25%) e Superintendente Econômico, Orçamento, Contabilidade, Controle (15%).

7.4.3 Subordinação do responsável hierárquico pela Controladoria

Em complemento à questão da denominação do cargo, investigou-se a subordinação hierárquica e funcional do responsável hierárquico pela unidade organizacional Controladoria ou equivalente, na hipótese de não existência dessa. Na Tabela 16 constam os dados das empresas que possuem área de Controladoria. Na coluna “Corporativa” estão os dados das controladorias em nível corporativo e, na “Divisionalizada”, os pertinentes às controladorias por unidade de negócio, industrial, de marketing etc. Os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas que possuem Controladoria, isto é, 68. O total da tabela é 79 porque algumas entidades possuem área de Controladoria nos dois níveis.

Tabela 16 - Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria

Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria					
	Corporativa		Divisionalizada		Soma	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Diretor Financeiro	22	32,35%	1	1,47%	23	33,82%
CFO Corporativo	13	19,12%	2	2,94%	15	22,06%
Diretor de Administração e Finanças	7	10,29%	1	1,47%	8	11,76%
Vice-Presidente de Finanças	3	4,41%	0	0,00%	3	4,41%
Diretor de Planejamento e Controle	3	4,41%	0	0,00%	3	4,41%
Controller mundial ou Vice-Presidente de Controladoria Mundial	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Vice-Presidente de Controladoria e Planejamento	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Diretor Superintendente	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Diretor de Finanças e Relações com Investidores	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Vice-Presidente de Finanças, Controladoria e RI	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor Administrativo, de Controle e Tecnologia da Informação	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor Financeiro, Administrativo e de Relações com Investidores	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor Financeiro e Contábil	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Controller da América Latina	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente Administrativo-Financeiro	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
CFO da América Latina	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Presidente Brasil	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor de Finanças e Controle	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente Corporativo e de Relações com Investidores	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente de Finanças e Gestão	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	0	0,00%	5	7,35%	5	7,35%
CFO da Unidade de Negócio	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Gerente de Controladoria (Corporativo)	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Controller Corporativo	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Total	67		12		79	

Se somadas as 4 primeiras categorias da Tabela 16, em que pese as áreas de Controladoria em nível corporativo, verifica-se que elas totalizam, aproximadamente, 66%, o que significa que em 66% das empresas pesquisadas, que possuem Controladoria, o responsável por esta responde, hierarquicamente, ao Diretor Financeiro (32,35%), ou CFO Corporativo (19,12%), ao Diretor Administrativo-Financeiro (10,29%) ou ao Vice-Presidente de Finanças (4,41%). Veja-se que são cargos que, teoricamente, possuem as mesmas atribuições.

No que concerne à Controladoria divisionalizada, em 5 dentre 12 empresas, ou seja, 41,66%, o responsável pela Controladoria responde, hierarquicamente, ao Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio em que atua.

O Gráfico 13 ilustra esses mesmos dados. Porém, as denominações semelhantes foram agrupadas e os percentuais referem-se aos totais, isto é, à soma das unidades de Controladoria divisionalizadas com as corporativas. Observe-se que o agrupamento praticamente não trouxe alterações ao cenário evidenciado na Tabela 16.

Gráfico 13 - Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria

No que diz respeito à subordinação funcional, ela é praticamente igual à hierárquica, quando se trata da Controladoria Corporativa, salvo nos 3 casos relacionados no Quadro 33. No entanto, em termos de Controladoria Divisionalizada, dos 12 casos apresentados na Tabela 16, 4, ou seja, 33% possuem subordinação funcional diferente da hierárquica, conforme demonstra o Quadro 33:

Quadro 33 - Subordinação funcional *versus* hierárquica do responsável pela Controladoria

Subordinação Hierárquica	Subordinação Funcional
EMPRESAS QUE POSSUEM CONTROLADORIA CORPORATIVA	
CFO Corporativo	Controller mundial ou Vice-Presidente de Controladoria Mundial
Controller da América Latina	Controller mundial ou Vice-Presidente de Controladoria Mundial
Diretor Superintendente	Diretor Financeiro
EMPRESAS QUE POSSUEM CONTROLADORIA DIVISIONALIZADA	
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	Controller Corporativo
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	Controller Corporativo
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	CFO Corporativo
CFO da Unidade de Negócio	CFO Corporativo

Em relação às entidades que não possuem uma unidade organizacional intitulada Controladoria, verifica-se que a subordinação hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria está concentrada, preponderantemente, em três categorias, conforme demonstra a Tabela 17: Diretor Financeiro (40%), Vice-Presidente de Finanças (20%) ou Presidente (20%).

Tabela 17 - Subordinação hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Subordinação hierárquica do responsável pela unidade que exerce as funções de Controladoria	Empresas que não possuem Controladoria	
	freq.	%
Diretor Financeiro	8	40,00%
Presidente Brasil	4	20,00%
Vice-Presidente de Finanças	4	20,00%
Diretor de Administração e Controle	2	10,00%
Diretor de Planejamento e Controle	2	10,00%
Gerente Financeiro	2	10,00%
Diretor de Administração e Finanças	1	5,00%
Diretor de Orçamento	1	5,00%
Diretor Financeiro e de Serviços	1	5,00%
Diretor Financeiro, Administrativo e de Relações com Investidores	1	5,00%
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	1	5,00%
Diretor Superintendente	1	5,00%
Total	28	

Quando se agrupam numa única categoria níveis de subordinações semelhantes, verifica-se que os dados permanecem, praticamente, inalterados, conforme evidencia o Gráfico 14, em comparação com a Tabela 17.

Gráfico 14 - Subordinação hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Em se tratando da subordinação funcional, dentre os 28 casos apresentados na Tabela 17, referentes à subordinação hierárquica, em 5 ela é diferente da funcional, conforme se pode ver no Quadro 34.

Quadro 34 - Subordinação funcional *versus* hierárquica do responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Subordinação Hierárquica	Subordinação Funcional
EMPRESAS QUE NÃO POSSUEM CONTROLADORIA	
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	<i>Controller</i> da América Latina
Diretor Financeiro	Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio
Vice-Presidente de Finanças	Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio
Presidente Brasil	CFO da América Latina
Presidente Brasil	CFO da América Latina

No que concerne ao objetivo geral da pesquisa, quanto à questão da subordinação do responsável hierárquico pela Controladoria, o que se verifica é que a ECBC não reflete a prática, uma vez que aquela definiu que o profissional dessa área deveria subordinar-se ao Presidente e, nas organizações pesquisadas, isso ocorre em apenas um caso, como espelham a Tabela 16 e o Gráfico 13.

Já em termos de subordinação do responsável pela Controladoria Divisionalizada, a ECBC considerou que ele deveria responder, hierarquicamente, ao principal executivo da divisão e, funcionalmente, ao principal responsável pela unidade de Controladoria Corporativa. Consoante os dados da Tabela 13 e Gráfico 16, com relação à subordinação hierárquica, a ECBC está refletida, na prática, em 41,66% (5 dentre 12 casos), ou seja, em 41,66% das empresas que responderam sobre a Controladoria Divisionalizada, o responsável por esta responde, hierarquicamente, ao principal executivo da divisão.

No que tange à subordinação funcional do executivo da Controladoria Divisional, a ECBC contempla que deve se dar em relação ao responsável pela Controladoria Corporativa. A pesquisa empírica mostrou que isso acontece em 4 empresas (duas constantes na Tabela 16 e duas no Quadro 33), dentre as 12 que responderam sobre a Controladoria Divisional. Portanto, a ECBC está refletida em 33% dos casos.

7.4.4 Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria

Ainda que não tenha sido objeto de discussão da ECBC, a oportunidade de realização da pesquisa empírica permitiu investigar o perfil do profissional que responde, hierarquicamente, pela unidade organizacional Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria. Assim como no tópico anterior, os dados foram segregados entre as empresas

que possuem a área de Controladoria e as que não a têm formalmente constituída. Dessa forma, nas tabelas que se seguem, na coluna intitulada “Corporativa”, constam os dados que dizem respeito às controladorias em nível corporativo, enquanto na “Divisionalizada” estão os pertinentes às controladorias por unidade de negócio, industrial, de marketing etc. Os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas que possuem Controladoria, isto é, 68.

Esclareça-se, adicionalmente, que os dados reputam o perfil do profissional que responde, hierarquicamente, pela área organizacional investigada e não necessariamente o entrevistado.

Na Tabela 18 é mostrado como os responsáveis hierárquicos das unidades organizacionais pesquisadas se distribuem entre as diversas faixas de idade estabelecidas pelo pesquisador. Note-se que o total é de 69 porque uma das empresas informou os dados tanto do responsável em nível corporativo como também daquele pertencente à Controladoria Divisionalizada.

Tabela 18 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: idade

Idade do responsável pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria								
	Corporativa			Divisionalizada			Soma		
	Freq.	%	% acum.	Freq.	%	% acum.	Freq.	%	% acum.
Até 30 anos	3	4,69%	4,69%	1	20,00%	20,00%	4	5,80%	5,80%
31 a 35 anos	8	12,50%	17,19%	2	40,00%	60,00%	10	14,49%	20,29%
36 a 40 anos	13	20,31%	37,50%	1	20,00%	80,00%	14	20,29%	40,58%
41 a 45 anos	16	25,00%	62,50%	1	20,00%	100,00%	17	24,64%	65,22%
46 a 50 anos	16	25,00%	87,50%	0	0,00%	100,00%	16	23,19%	88,41%
Acima de 50 anos	8	12,50%	100,00%	0	0,00%	100,00%	8	11,59%	100,00%
Total	64	100,00%		5	100,00%		69	100,00%	

Os dados da Tabela 18 demonstram que 68,12% dos responsáveis hierárquicos pelas unidades de Controladoria, considerando-se todas as empresas que possuem essa área, possuem entre 36 e 50, que correspondem às três faixas etárias com maior frequência observada. A idade média de todo o grupo é de 43 anos.

A Tabela 19, por sua vez, permite observar os dados pertinentes às entidades que não possuem uma unidade organizacional intitulada Controladoria. Como se verifica, os dados diferem, em parte, daqueles referentes às empresas que possuem a área de Controladoria, demonstrando elevação na idade média dos profissionais. O total é 23 e não 20 porque em

algumas empresas há mais de uma área exercendo, preponderantemente, as funções de Controladoria.

Tabela 19 - Perfil do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria: idade

Idade do responsável pela Controladoria	Empresas que não possuem Controladoria		
	Freq.	%	% acum.
Até 30 anos	0	0,00%	0,00%
31 a 35 anos	4	17,39%	17,39%
36 a 40 anos	3	13,04%	30,43%
41 a 45 anos	3	13,04%	43,48%
46 a 50 anos	7	30,43%	73,91%
Acima de 50 anos	6	26,09%	100,00%
Total	23	100,00%	

Nesse grupo de empresas, as duas categorias com maior frequência observada são a de 46 a 50 anos e acima de 50 anos, perfazendo, juntas, 56,52% do total. Todavia, a idade média do grupo é de 44 anos. Note-se que, enquanto nesse grupo os profissionais com até 45 anos representam 43,48% do total desse grupo, entre as empresas que possuem a área de Controladoria, somam 65,22% do total de entidades entrevistadas.

Os dados das empresas que possuem e não possuem a unidade organizacional Controladoria são evidenciados, de forma comparativa, no Gráfico 15.

Gráfico 15 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: idade

Ainda dentro do bloco que investigou o perfil do profissional que responde pela área de Controladoria ou equivalente, questionou-se sobre a formação de graduação e pós-graduação dos profissionais. Sobre a graduação, os dados estão elencados na Tabela 20. Note-se que a frequência total observada extrapola as 68 empresas pesquisadas que possuem Controladoria. Isso acontece porque alguns dos entrevistados possuem mais de uma graduação. Os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas desse grupo (68).

Tabela 20 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de graduação

Formação de graduação do responsável hierárquico pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria					
	Corporativa		Divisionalizada		Soma	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Contabilidade	35	51,47%	2	2,94%	37	54,41%
Administração	17	25,00%	2	2,94%	19	27,94%
Economia	11	16,18%	1	1,47%	12	17,65%
Engenharia	8	11,76%	0	0,00%	8	11,76%
Análise de Sistemas	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Direito	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Total	71		6		77	

No que tange à formação de graduação dos profissionais que respondem hierarquicamente pela unidade organizacional denominada Controladoria, observa-se que 54,41% deles cursaram Ciências Contábeis e 27,94% Administração de Empresas. Isso evidencia, portanto, que os bacharéis em Ciências Contábeis são maioria na área de Controladoria, considerando-se o recorte da pesquisa.

Essa tendência se repete entre as empresas que não possuem a unidade organizacional denominada Controladoria, quanto aos formados em Ciências Contábeis. No entanto, todas as demais formações de graduação tiveram aumento, o que denota que nesse grupo de empresas a formação é mais diversificada. Isso é explicado, em parte, porque o número de profissionais formados em mais de uma graduação nesse grupo de entidades é proporcionalmente maior do que naquele primeiro. Aqui, 35% dos profissionais possuem mais de uma formação de graduação; lá o número correspondia a 12%. Destaque-se que os percentuais da Tabela 21 foram calculados em relação ao total de empresas que não possuem área de Controladoria (20).

Tabela 21 - Perfil do responsável hierárquico pela unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria: formação de graduação

Formação de graduação do responsável hierárquico pela Controladoria	Empresas que não possuem Controladoria	
	freq.	%
Contabilidade	11	55,00%
Administração	7	35,00%
Economia	4	20,00%
Engenharia	6	30,00%
Análise de Sistemas	0	0,00%
Direito	2	10,00%
Total	30	

O Gráfico 16 mostra, de forma comparativa, os dados apresentados nas Tabelas 20 e 21.

Gráfico 16 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de graduação

Em relação à formação de pós-graduação, os dados dos profissionais das empresas que possuem a área de Controladoria estão contemplados na Tabela 22. Lembre-se, novamente, que o total de 80 deve-se ao fato de alguns profissionais possuírem mais de uma pós-graduação. Ressalte-se, também, que os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas desse grupo (68). Para melhor evidência dos dados, alguns cursos foram agrupados.

Tabela 22 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de pós-graduação

Formação de pós-graduação do responsável hierárquico pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria					
	Corporativa		Divisionalizada		Soma	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
MBA Gestão Empresarial, Gestão de Negócios ou Executivo	15	22,06%	2	2,94%	17	25,00%
Não possui	16	23,53%	0	0,00%	16	23,53%
MBA Finanças	13	19,12%	0	0,00%	13	19,12%
MBA Controladoria	6	8,82%	1	1,47%	7	10,29%
Especialização (Outros)	4	5,88%	1	1,47%	5	7,35%
Especialização em Administração	4	5,88%	1	1,47%	5	7,35%
MBA Executivo Internacional	3	4,41%	1	1,47%	4	5,88%
Mestrado (Economia, Administração, Contabilidade, Engenharia)	4	5,88%	0	0,00%	4	5,88%
Especialização em Contabilidade, Gestão de Negócios, Custos	1	1,47%	1	1,47%	2	2,94%
Especialização em Controladoria ou Contabilidade	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
MBA Administração Industrial, Gestão Financeira, Risco, Gestão de Projetos	1	1,47%	1	1,47%	2	2,94%
MBA Economia	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
MBA Finanças e Controladoria	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Total	71		9		80	

Como se pode notar, 23,53% dos profissionais que respondem hierarquicamente pela unidade organizacional Controladoria não possuem formação de pós-graduação. Por outro lado, os MBAs Gestão Empresarial (ou Gestão de Negócios ou Executivo), Finanças e Controladoria

são os mais freqüentados com, respectivamente, 25%, 19,12% e 10,29%. Se somados, estes perfazem um total de 54,41%.

Destaque-se que 5,88% dos ocupantes do cargo em estudo possuem Mestrado em Contabilidade, Administração, Economia ou Engenharia.

No que diz respeito à formação de pós-graduação dos responsáveis hierárquicos pelas unidades organizacionais que exercem as funções de Controladoria, os dados coletados estão expostos na Tabela 23. Note-se que os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas desse grupo (20).

Tabela 23 - Perfil do responsável hierárquico pela unidade que exerce as funções de Controladoria: formação de pós-graduação

Formação de pós-graduação do responsável hierárquico pela Controladoria	Empresas que não possuem Controladoria	
	freq.	%
Especialização em Controladoria ou Contabilidade	6	30,00%
MBA Gestão Empresarial, Gestão de Negócios ou Executivo	6	30,00%
Não possui	5	25,00%
MBA Finanças	4	20,00%
Mestrado (Economia, Administração, Contabilidade, Engenharia)	3	15,00%
Especialização em Administração	2	10,00%
MBA Administração Industrial, Gestão Financeira, Risco, Gestão de Projetos	2	10,00%
MBA Controladoria	2	10,00%
Especialização (Outros)	1	5,00%
MBA Finanças e Controladoria	1	5,00%
Especialização em Contabilidade, Gestão de Negócios, Custos	0	0,00%
MBA Economia	0	0,00%
MBA Executivo Internacional	0	0,00%
Total	32	

Veja-se que 25% dos profissionais que respondem pelas áreas pesquisadas não possuem pós-graduação. Esse número é, praticamente, igual ao do grupo de empresas que tem área de Controladoria. Quanto aos cursos mais freqüentados, assim como no grupo de empresas apresentado anteriormente, o MBA Gestão Empresarial (ou Gestão de Negócios ou Executivo) e o MBA Finanças estão entre os primeiros. Já o MBA Controladoria, ainda que não esteja entre os mais freqüentados, possui o mesmo percentual de participação (10%), se comparado ao grupo de empresas que possuem Controladoria.

Note-se que, nesse grupo de empresas, os profissionais que fizeram Mestrado representam 15% do total, enquanto que no anterior esse número era de 5,88%. Destaque-se, também, que

a Especialização em Controladoria ou Contabilidade que nesse grupo foi cursada por 30% dos profissionais, no anterior representou 2,94%.

O Gráfico 17 ilustra, de forma comparativa, os dados apresentados nas Tabelas 22 e 23.

Gráfico 17 - Perfil do responsável hierárquico pela Controladoria: formação de pós-graduação

7.4.5 Missão da Controladoria

Outra questão investigada junto às empresas foi sobre a existência ou não da Missão da unidade organizacional Controladoria, ou daquelas que exercem as funções de Controladoria quando ela não existe no sistema organizacional formal. Os dados coletados estão reunidos na Tabela 24.

Tabela 24 - Presença da Missão da Controladoria

		Possui Missão?		TOTAL
		SIM	NÃO	
Possui Controladoria?	SIM	34	34	68
	NÃO	7	13	20
TOTAL		41	47	88

		Possui Missão?		TOTAL
		SIM	NÃO	
Possui Controladoria?	SIM	38,64%	38,64%	77,27%
	NÃO	7,95%	14,77%	22,73%
TOTAL		46,59%	53,41%	100,00%

Como demonstrado na Tabela 24, do total de empresas pesquisadas, 46,59% possuem uma Missão para a unidade Controladoria e 53,41% não possuem. Dentre as empresas que possuem Controladoria, metade tem uma Missão constituída. Já no grupo de empresas que não tem essa área, 7, ou seja, 35% delas constituíram uma Missão para a área.

Também foi solicitado aos respondentes que informassem ou disponibilizassem a Missão da unidade organizacional pesquisada. Como muitos não disponibilizaram, esses dados não puderam ser analisados.

7.4.6 Áreas internas da Controladoria

A fim de compreender como as unidades organizacionais pesquisadas são segregadas internamente, pediu-se aos entrevistados que fornecessem os nomes das áreas que, formalmente, constituíam o organograma da unidade pesquisada. As respostas estão descritas na Tabela 25.

Destaque-se que aproximadamente 16% das empresas pesquisadas informaram que a unidade organizacional em estudo não possui subdivisão interna.

Tabela 25 - Áreas pertencentes ao organograma interno da Controladoria

Áreas Internas da Controladoria ou unidade equivalente	C/ Controladoria		S/ Controladoria		Total	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Contabilidade	43	63,24%	16	80,00%	59	67,05%
Fiscal/Tributário/Impostos	30	44,12%	13	65,00%	43	48,86%
Custos	22	32,35%	7	35,00%	29	32,95%
Orçamento	22	32,35%	7	35,00%	29	32,95%
Reporte/Relatórios/Demonstrações	17	25,00%	7	35,00%	24	27,27%
Planejamento	15	22,06%	8	40,00%	23	26,14%
Controles Internos	17	25,00%	2	10,00%	19	21,59%
Patrimônio/Ativo Fixo/Imobilizado	13	19,12%	5	25,00%	18	20,45%
Contas a Pagar	12	17,65%	3	15,00%	15	17,05%
Informações Gerenciais	10	14,71%	1	5,00%	11	12,50%
Contabilidade Gerencial	9	13,24%	1	5,00%	10	11,36%
Sistemas (Tecnologia da Informação)	6	8,82%	1	5,00%	7	7,95%
Tesouraria e Finanças	3	4,41%	3	15,00%	6	6,82%
Controladoria Industrial ou <i>Supply</i>	4	5,88%	1	5,00%	5	5,68%
Riscos	4	5,88%	1	5,00%	5	5,68%
Contas a Receber	2	2,94%	2	10,00%	4	4,55%
Controladoria Corporativa	4	5,88%	0	0,00%	4	4,55%
Controladoria de Unidade de Negócio	3	4,41%	1	5,00%	4	4,55%
Emissão de Normas	3	4,41%	1	5,00%	4	4,55%
Preços	4	5,88%	0	0,00%	4	4,55%
Seguros	4	5,88%	0	0,00%	4	4,55%
Controladoria de Vendas	1	1,47%	2	10,00%	3	3,41%
Compras	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Controladoria de Marketing	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Controladoria Financeira	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
Controles/Processos	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
<i>Controlling</i> Estratégico/Planejamento Estratégico	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Crédito e Cobrança	0	0,00%	2	10,00%	2	2,27%
Faturamento	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Relações com Investidores	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
Serviços Administrativos	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
Análise de Operações	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Auditoria Interna	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Centro de Serviços Compartilhados	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Desembolsos	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Desenvolvimento de Produtos	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Folha de pagamento	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Jurídico	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Total	267		88		355	

A Tabela 25 evidencia que, a par da diversidade de nomenclaturas utilizadas pelas empresas pesquisadas (38), 8 denominações estão presentes em mais de 20% das entidades. Destaque para a área de Contabilidade, que está no organograma interno da unidade organizacional Controladoria em 63,24%, assim como Fiscal/Tributário/Impostos (44,12%), Custos (32,35%) e Orçamento (32,35%).

Ressaltem-se, finalmente, algumas denominações utilizadas pelas áreas internas da unidade Controladoria e que, não necessariamente, correspondem a atividades de Controladoria, a saber: Crédito e Cobrança, Folha de Pagamentos, Jurídico, Compras, Faturamento e Serviços Administrativos.

Em que pese o objetivo geral desta pesquisa, é preciso verificar se as áreas internas da Controladoria, estabelecidas na ECBC, estão presentes na realidade investigada. Considerando-se apenas as empresas que possuem área de Controladoria, as áreas a seguir foram encontradas nas empresas nas seguintes intensidades:

- Contabilidade Geral ou Financeira e Contabilidade Societária – 63,24%;
- Contabilidade Gerencial – 13,24% e 14,71% (Informações Gerenciais);
- Planejamento, Orçamento e Controle – 32,35% (Orçamento), 22,06% (Planejamento), 1,47% (*Controlling* Estratégico/Planejamento Estratégico);
- Contabilidade de Custos – 32,35%;
- Contabilidade Fiscal ou Tributária – 44,12%;
- Seguros e Controle Patrimonial – 19,12% (Patrimônio/Ativo Fixo/Imobilizado) e 5,88% (Seguros);
- Controles Internos – 25%;
- Riscos – 5,88%;
- Sistemas de Informações – 8,82%.

7.4.7 Forma de relacionamento da Controladoria com outras unidades organizacionais

A Questão 12 do roteiro de entrevista investigou a postura assumida pela unidade organizacional Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) quando do seu relacionamento com as demais áreas da organização. Como demonstram a Tabela 26 e o Gráfico 18, trabalhou-se com as seguintes posturas: assessora, consultora, controladora, auditora e porta-voz interna da Alta Administração.

Os dados foram segregados entre as empresas que possuem unidade organizacional Controladoria, num total de 68, e as que não possuem, perfazendo 20 empresas. Os percentuais foram calculados em relação a cada um desses totais.

Tabela 26 - Postura da Controladoria no relacionamento com as demais unidades organizacionais

	Assessora		Consultora		Controladora		Auditora		Porta-voz	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
C/ Controladoria	65	3	63	5	64	4	34	34	36	32
S/ Controladoria	20	0	19	1	18	2	13	7	14	6
Total	85	3	82	6	82	6	47	41	50	38
C/ Controladoria	95,59%	4,41%	92,65%	7,35%	94,12%	5,88%	50,00%	50,00%	52,94%	47,06%
S/ Controladoria	100,00%	0,00%	95,00%	5,00%	90,00%	10,00%	65,00%	35,00%	70,00%	30,00%

Note-se que as posturas de assessora, consultora e controladora são exercidas por, no mínimo, 90% das empresas pesquisadas. Já a postura de auditora é exercida por metade das entidades que possuem a unidade organizacional Controladoria e por 65% daquelas que não têm essa unidade. Percentuais aproximados a esses últimos encontrou-se para a postura de porta-voz interna da Alta Administração, ou seja, quando essa unidade representa a Alta Administração nos relacionamentos internos.

O Gráfico 16 apresenta os mesmos dados da Tabela 26.

Gráfico 18 - Postura da Controladoria no relacionamento com as demais unidades organizacionais

7.4.8 Enquadramento da Controladoria como órgão de linha ou de *staff*

Considerando-se a posição no organograma, as atividades desempenhadas, bem como a participação ou não no processo decisório da organização, os entrevistados responderam à indagação se a unidade Controladoria, ou equivalente, é órgão de linha ou de *staff*. As respostas estão consolidadas na Tabela 27 e no Gráfico 19. Note-se que são 92 respostas porque 4 empresas, dentre as 88, responderam que a área se enquadrava nas duas categorias.

Tabela 27 - Classificação das unidades organizacionais pesquisadas em órgão de linha e de *staff*

	Linha	Staff	TOTAL
Empresas com Controladoria	54	18	72
Empresas sem Controladoria	13	7	20
TOTAL	67	25	92
Empresas com Controladoria	75%	25%	100%
Empresas sem Controladoria	65%	35%	100%
TOTAL	73%	27%	100%

Os dados evidenciam que a maioria das unidades organizacionais investigadas, 73%, é órgão de linha, uma vez que participa ativamente do processo de tomada de decisão. Já os outros 27% exercem atividades e funções de *staff*, dando suporte ao processo decisório, sem participar dele. Note-se que a atuação como *staff* é menor, proporcionalmente, entre as unidades denominadas Controladoria, em comparação com as unidades que exercem funções de Controladoria, mas recebem outra denominação, conforme espelha o Gráfico 19.

Gráfico 19 - Classificação das unidades organizacionais pesquisadas em órgão de linha e de *staff*

Com relação ao objetivo geral da pesquisa, na ECBC considerou-se que a unidade organizacional Controladoria deve atuar como órgão de linha. Portanto, ante os resultados encontrados na pesquisa de campo, a ECBC está refletida nas práticas de 75% das organizações que possuem essa área formalmente constituída.

7.4.9 Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: gerais

Na Perspectiva 2 da ECBC foram analisadas e discutidas as atividades e funções por meio das quais a área do conhecimento Controladoria se materializa nas organizações. Com base nisso, se sistematizou uma relação de atividades e funções que fez parte da pesquisa de campo, conforme se pode verificar no Bloco 5 do roteiro de entrevista. Os entrevistados responderam se as atividades relacionadas eram ou não desempenhadas na unidade organizacional em estudo. Caso a resposta fosse negativa, era indicado o nome da área da organização responsável por aquela atividade.

Na seqüência são apresentadas as tabelas com os resultados encontrados, tendo cada uma as seguintes características:

- os dados foram segregados entre as empresas que possuem a unidade organizacional Controladoria e as que não possuem;
- a linha “Controladoria Corporativa” refere-se ao percentual de empresas que realizam a atividade analisada na unidade organizacional Controladoria, em nível corporativo;
- a linha “Controladoria Divisionalizada” refere-se ao percentual de empresas cuja atividade é realizada também na área de Controladoria, porém não na corporativa;
- a linha “Controladoria Corporativa e Divisionalizada” indica o percentual de empresas que desempenham a atividade nos dois níveis de Controladoria;
- a linha “Outras unidades fora da Controladoria” indica a quantidade, em percentual, de empresas cuja atividade é realizada fora da área de Controladoria;
- as demais linhas evidenciam as unidades organizacionais, não denominadas Controladoria, que desempenham as atividades analisadas e a proporção de empresas em que isso acontece;
- nas colunas, as letras maiúsculas correspondem às atividades que foram analisadas, sendo que a cada tabela elas vão sendo identificadas;

- cada conjunto de atividades forma uma função, seguindo a linha adotada na Perspectiva 2 da ECBC;
- os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas de cada grupo, isto é, 68 que possuem Controladoria e 20 que não formalizaram, no sistema organizacional, uma área com esse nome.

Na Tabela 28 estão consolidados os dados da função contábil, formada pelo conjunto das seguintes atividades: (A) manutenção dos registros contábeis; (B) controle patrimonial (ativos fixos); (C) consolidação das demonstrações contábeis; (D) preparação das demonstrações contábeis; (E) divulgação das informações contábeis; e (F) análise de balanços.

Tabela 28 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função contábil

FUNÇÃO CONTÁBIL	C/ CONTROLADORIA						S/ CONTROLADORIA					
	A	B	C	D	E	F	A	B	C	D	E	F
Controladoria Corporativa	50,00%	64,71%	69,12%	69,12%	73,53%	70,59%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Corporativa e Divisionalizada	11,76%	5,88%	2,94%	4,41%	1,47%	4,41%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Outras unidades fora da Controladoria	36,76%	29,41%	27,94%	26,47%	25,00%	25,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Contabilidade	16,18%	19,12%	22,06%	22,06%	20,59%	19,12%	40,00%	75,00%	80,00%	75,00%	70,00%	75,00%
Centro de Serviços Compartilhados	11,76%	7,35%	4,41%	4,41%	2,94%	2,94%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Fiscal e Tributário ou Planejamento Tributário	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Planejamento, Orçamento e Controle	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,47%	5,00%	5,00%	5,00%	10,00%	10,00%	15,00%
Controle de Gestão	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,47%	0,00%	5,00%	5,00%	0,00%	5,00%	10,00%
Superintendência Econômica	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Descentralizado	19,12%	1,47%	1,47%	1,47%	0,00%	1,47%	50,00%	5,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Outros	1,47%	2,94%	1,47%	1,47%	4,41%	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%

O que se pode notar da análise da Tabela 28 é que, na maioria das empresas pesquisadas, as atividades de contabilidade são, de fato, desenvolvidas na unidade organizacional Controladoria. Quando isso não ocorre, a área que desempenha essas atividades é, na maioria dos casos, aquela denominada Contabilidade.

Entre as empresas que não possuem Controladoria também esse conjunto de atividades é desempenhado, na maioria das empresas, pela Contabilidade. Destaque-se, no entanto, que em 50% das empresas desse grupo, assim como em 19,12% daquelas que possuem Controladoria, a atividade de manutenção de registros contábeis (A) é realizada de forma descentralizada.

Ressalte-se, finalmente, a adoção por algumas empresas da área de Centro de Serviços Compartilhados (*Shared Services Center*), em que parte de suas atividades são de natureza contábil.

No tocante ao objetivo geral da pesquisa, pode-se dizer que a função contábil que faz parte da ECBC (Perspectiva 2) está refletida na maioria das organizações pesquisadas, uma vez que as atividades que compreendem essa função são desempenhadas na unidade organizacional denominada Controladoria.

A função tributária foi a segunda função investigada. Essa é formada pelas seguintes atividades, conforme se pode ver na Tabela 29: (G) apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos, (H) orientação fiscal às demais unidades organizacionais e (I) planejamento tributário.

Destaque-se que a atividade “Gestão e controle de impostos”, apesar de constar do Bloco 5 do roteiro, não foi questionada durante as entrevistas por entender-se que está contida nas demais atividades. Por essa razão, não consta da Tabela 29.

Tabela 29 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função tributária

FUNÇÃO TRIBUTÁRIA	C/ CONTROLADORIA			S/ CONTROLADORIA		
	G	H	I	G	H	I
Controladoria Corporativa	55,88%	57,35%	55,88%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Corporativa e Divisionalizada	7,35%	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Outras unidades fora da Controladoria	36,76%	41,18%	44,12%	100,00%	100,00%	100,00%
Contabilidade	11,76%	8,82%	10,29%	45,00%	40,00%	40,00%
Centro de Serviços Compartilhados	8,82%	2,94%	1,47%	5,00%	0,00%	0,00%
Fiscal e Tributário ou Planejamento Tributário	19,12%	29,41%	32,35%	40,00%	45,00%	45,00%
Planejamento, Orçamento e Controle	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Superintendência Econômica	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Outros	7,35%	2,94%	7,35%	5,00%	5,00%	5,00%

Conforme evidencia a Tabela 29, na maioria das empresas que possuem a unidade organizacional Controladoria, as atividades da função tributária são realizadas por essa área e de forma corporativa. Por outro lado, quando não desempenhadas na Controladoria, tais atividades ficam a cargo, preponderantemente, da área de Contabilidade ou de Fiscal/Tributária, com frequência observada maior nessa última. Saliente-se ainda que, em 8,82% das empresas que possuem Controladoria, a parte operacional ou transacional da função tributária é executada na área denominada Centro de Serviços Compartilhados.

Quanto ao grupo de empresas sem área específica de Controladoria, o que se verifica é que as atividades dessa função são, preponderantemente, realizadas nas unidades de Contabilidade ou Fiscal/Tributária, conforme espelha a Tabela 29.

Ante os dados encontrados, pode-se afirmar que a função tributária constante da ECBC (Perspectiva 2) reflete a prática da maioria das entidades investigadas, uma vez que mais de 50% delas disseram que desempenham as atividades que compreendem a função tributária dentro da unidade organizacional Controladoria. Deve-se destacar, no entanto, o percentual expressivo de empresas que constituem uma área específica para executar as atividades que formam a função tributária, como se pode ver na Tabela 29.

No que diz respeito às funções de proteção aos ativos da organização, em especial seguros (L), de auditoria interna (K) e controle interno (J), estão demonstradas na Tabela 30.

Tabela 30 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função de controles internos, auditoria interna e seguros

FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA, CONTROLE INTERNO E SEGUROS	C/ CONTROLADORIA			S/ CONTROLADORIA		
	J	K	L	J	K	L
Controladoria Corporativa	50,00%	2,94%	10,29%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Corporativa e Divisionalizada	1,47%	0,00%	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%
Outras unidades fora da Controladoria	48,53%	97,06%	88,24%	100,00%	100,00%	100,00%
Auditoria Interna	16,18%			30,00%		
Descentralizado	7,35%			5,00%		
Controles Internos	5,88%			10,00%		
Outras Unidades	5,88%			0,00%		
Diretoria de Finanças	4,41%			5,00%		
Governança Corporativa	4,41%			0,00%		
Contabilidade	2,94%			10,00%		
Área Corporativa (Mundial)	1,47%			10,00%		
Controle de Gestão	0,00%			10,00%		
Diretoria Corporativa	0,00%			5,00%		
Diretoria de Orçamentos	0,00%			5,00%		
Fiscal	0,00%			5,00%		
Assessoria de Riscos	0,00%			5,00%		
Gerência Geral de Controle Financeiro	0,00%			5,00%		
Na Unidade de Negócio	0,00%			5,00%		
Superintendência de Planejamento e Controle	0,00%			5,00%		
Presidência		35,29%			45,00%	
CFO (Vice-Presidente ou Diretor de Finanças)		16,18%			10,00%	
Conselho de Administração		14,71%			15,00%	
Outras Unidades		13,24%			0,00%	
Não existe		8,82%			5,00%	
Área Corporativa		7,35%			20,00%	
Assessoria ou Comitê de Riscos		2,94%			5,00%	
Tesouraria			36,76%			25,00%
Financeiro			25,00%			30,00%
Área da Vice-Presidência ou Diretoria de Finanças			10,29%			5,00%
Outras Unidades			7,35%			0,00%
Área Corporativa			4,41%			20,00%
Terceirizado			4,41%			5,00%
Diretoria de Patrimônio			0,00%			5,00%
Controle de Gestão			0,00%			5,00%
Gerência Geral de Controle Financeiro			0,00%			5,00%

No que diz respeito à função de controle interno, ela é desempenhada pela área de Controladoria em metade das empresas que a possuem como unidade organizacional. Quando isso não acontece, a área da organização mais citada pelas empresas (16,18%) para desempenhar essa função é a de Auditoria Interna. Dentre as empresas que não possuem área de Controladoria, a Auditoria Interna, igualmente, é a de maior participação (30%).

Em relação à função de auditoria interna, o que se verifica é que ela, praticamente, não é desempenhada pela área de Controladoria. Nos dois grupos de empresas constantes da Tabela

30, há uma área organizacional denominada Auditoria Interna que, preponderantemente, está subordinada à Presidência (35,29% e 45%).

No tocante à função de seguros (gestão, contratação e controle), também esta não é realizada na unidade organizacional Controladoria na maioria das empresas pesquisadas. Segundo os entrevistados, em 36,76% das empresas que possuem Controladoria, as atividades relativas a seguros são desempenhadas junto à área específica de Tesouraria e, em 25%, na área Financeira como um todo. Este panorama se repete entre as empresas que não possuem Controladoria enquanto área, porém os percentuais se invertem para 25% e 30%, respectivamente. Destaque-se que, nesse último grupo de empresas, as atividades relativas a seguros são exercidas de forma corporativa em 20% das entidades.

Reportando-se ao objetivo geral da pesquisa, verifica-se que a ECBC considera a atividades relativas a controles internos como típicas de Controladoria. Consoante aos resultados encontrados na pesquisa de campo, pode-se inferir, então, que a ECBC reflete a prática, no que tange à função controle interno, em 50% das empresas.

Quanto à função auditoria interna, a ECBC considerou-a como sendo de Controladoria, porém, por questões de segregação de funções, não deveria ser desempenhada pela unidade organizacional que realiza as de controle interno. Entende-se que a ECBC reflete a realidade, considerando-se o recorte da pesquisa, uma vez que em somente 2,94% das empresas as atividades de auditoria interna estão na área de Controladoria.

Destarte, ECBC e prática destoam quando 16,18% das organizações afirmam que as atividades de controle interno são realizadas pela área de Auditoria Interna, portanto não procedendo à segregação de funções recomendada na ECBC.

Na Tabela 31 constam os dados consolidados referentes à investigação sobre as práticas das atividades que formam a função finanças ou tesouraria, a saber: (M) gestão financeira e de tesouraria, (N) controles financeiros, (O) controle de fluxo de caixa e (P) controle de pagamentos a efetuar (contas a pagar).

Tabela 31 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função finanças/tesouraria

FUNÇÃO FINANÇAS/TESOURARIA	C/ CONTROLADORIA				S/ CONTROLADORIA			
	M	N	O	P	M	N	O	P
Controladoria Corporativa	4,41%	7,35%	8,82%	29,41%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Corporativa e Divisionalizada	1,47%	1,47%	1,47%	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Outras unidades fora da Controladoria	94,12%	91,18%	89,71%	69,12%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Tesouraria	54,41%	52,94%	51,47%	22,06%	45,00%	45,00%	50,00%	30,00%
Diretoria ou Gerência Financeira	39,71%	38,24%	38,24%	26,47%	55,00%	45,00%	45,00%	30,00%
Planejamento Financeiro	0,00%	0,00%	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Centro de Serviços Compartilhados	0,00%	0,00%	0,00%	13,24%	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Contabilidade	0,00%	0,00%	0,00%	5,88%	0,00%	5,00%	5,00%	15,00%
Diretoria de Orçamento	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%
Terceirizado	0,00%	0,00%	0,00%	1,47%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%
Na Unidade de Negócio	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	0,00%	0,00%
Superintendência de Planejamento e Controle	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%	5,00%	5,00%

De acordo com os dados apresentados na Tabela 31, das quatro atividades dessa função, três são desempenhadas pela Controladoria em, no máximo, 10% das empresas. Somente a atividade de contas a pagar é mais freqüentemente citada (29,41%). Nesse caso, as atividades de gestão financeira e de tesouraria, controles financeiros e controle de fluxo de caixa são realizadas, na maioria dos casos, nas áreas de Tesouraria e na Diretoria (ou Gerência) Financeira. Essas duas unidades são também as principais responsáveis por essas atividades entre as empresas que não possuem área de Controladoria.

Quanto à atividade de controle de pagamentos a efetuar, no primeiro grupo de empresas ela é desempenhada pela Tesouraria em 22,06% dos casos e pela área Financeira em 26,47% das organizações. Já no segundo grupo, cada área foi citada por 30% das entidades. Destaque para a área de Centro de Serviços Compartilhados no primeiro grupo, que executa atividades de contas a pagar em 13,24% das empresas pesquisadas e para a área de Contabilidade no segundo grupo, com 15%.

Com relação ao objetivo geral do estudo, a ECBC considera que as atividades de tesouraria e finanças não são atividades de Controladoria. Portanto, nesse quesito, a ECBC reflete a realidade investigada.

No tocante às atividades de controle de pagamentos a efetuar a ECBC estabeleceu que essas são de Controladoria. Conforme os resultados encontrados, em 29,41% das empresas que possuem Controladoria essas atividades são desempenhadas por essa área. Isso indica, então, que essa é a medida em a ECBC reflete a prática.

Foi perguntado aos entrevistados se as atividades de realizar estudos de análise de viabilidade de projetos (Q) e manutenção da contabilidade gerencial (R) são desempenhadas na unidade organizacional Controladoria. As respostas estão consolidadas na Tabela 32.

Tabela 32 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função gerencial

FUNÇÃO GERENCIAL	C/ CONTROLADORIA		S/ CONTROLADORIA	
	Q	R	Q	R
Controladoria Corporativa	47,06%	72,06%	0,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Corporativa e Divisionalizada	7,35%	14,71%	0,00%	0,00%
Outras unidades fora da Controladoria	45,59%	10,29%	100,00%	100,00%
Planejamento Econômico/Financeiro e Controle de Gestão	22,06%	8,82%	40,00%	35,00%
Unidade de Negócio	10,29%	1,47%	0,00%	0,00%
Diretoria de Desenvolvimento/de Expansão/Técnica	7,35%	1,47%	10,00%	0,00%
Gestão de Investimentos/Análise de Investimentos	5,88%	1,47%	5,00%	0,00%
Avaliação Econômica	4,41%	0,00%	5,00%	0,00%
Planejamento Estratégico	2,94%	1,47%	10,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	1,47%	2,94%	10,00%	10,00%
Orçamento	1,47%	1,47%	0,00%	10,00%
Informações de Gestão/Relações com Investidores	1,47%	1,47%	0,00%	5,00%
Gerência Financeira ou Diretoria	1,47%	0,00%	0,00%	5,00%
<i>Business Controller/Business Support</i>	0,00%	0,00%	15,00%	10,00%
Contabilidade	0,00%	0,00%	0,00%	15,00%
Superintendência Econômica	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%
Custos e Orçamento	0,00%	0,00%	5,00%	5,00%
Gerência Administrativa de Preços (Custos)	0,00%	0,00%	0,00%	5,00%

Em relação aos estudos de viabilidade, a Controladoria desempenha essa atividade em 47,06% das entidades. Já em 10,29% essa atividade é de incumbência de cada Unidade de Negócio e a área de Planejamento Econômico/Financeiro ou Controle de Gestão é a responsável em 22,06%. Esta última desempenha essa atividade em 40% das empresas que não possuem Controladoria, sendo esse o maior percentual desse grupo. Destaque para a área de *Business Controller ou Business Support*, que cuida dessa atividade em 15% das empresas sem unidade de Controladoria.

Já as atividades relativas à função de contabilidade gerencial são desempenhadas pela Controladoria em 72,06% das empresas pesquisadas. No grupo de entidades que não possuem área de Controladoria essa atividade é desempenhada pela unidade denominada Planejamento Econômico/Financeiro ou Controle de Gestão em 35% das empresas e pela Contabilidade em 15% delas.

Como se verificou na ECBC, essas duas atividades fazem parte da função gerencial-estratégica da Controladoria. Ante os resultados encontrados, deduz-se, então, que a ECBC reflete a prática em 47,06% dos casos, no que diz respeito à atividade de análise de viabilidade de projetos e em 72,06% no que se refere à manutenção da contabilidade gerencial.

Tendo em vista a ECBC, também foi investigado se as unidades organizacionais participantes da pesquisa realizam ou não as atividades que compreendem a função de gestão da informação: (S) gestão dos sistemas de informação, inclusive infra-estrutura de tecnologia da informação e (T) gestão dos sistemas de informação, exceto infra-estrutura de tecnologia da informação. Nesta última, buscou-se saber se a unidade pesquisada era responsável pelo desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação.

Tabela 33 - Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: função gestão da informação

FUNÇÃO DE GESTÃO DA INFORMAÇÃO	C/ CONTROLADORIA		S/ CONTROLADORIA	
	S	T	S	T
Controladoria Corporativa	5,88%	41,18%	0,00%	0,00%
Controladoria Divisionalizada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Controladoria Corporativa e Divisionalizada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Outras unidades fora da Controladoria	94,12%	58,82%	100,00%	100,00%
Tecnologia da Informação (TI)	55,88%	33,82%	55,00%	50,00%
Área de TI ligada ao Vice-Presidente ou Diretor de Finanças	14,71%	8,82%	15,00%	15,00%
Área de TI ligada à Presidência ou Diretoria	11,76%	8,82%	5,00%	5,00%
Diretoria Administrativa	4,41%	2,94%	10,00%	5,00%
Área de TI Corporativa (Mundial ou Regional)	4,41%	1,47%	10,00%	10,00%
Outras	2,94%	2,94%	0,00%	5,00%
Diretoria de Planejamento Estratégico	1,47%	1,47%	5,00%	0,00%
Contabilidade	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%
Assessoria de Planejamento/Informações de Gestão	0,00%	0,00%	0,00%	10,00%

Quanto à questão da gestão da infra-estrutura de TI, verificou-se que não é uma atividade realizada pela Controladoria em 94,12%, uma vez que a maioria das empresas disse que tem uma unidade organizacional específica para desempenhar tal atividade.

Por outro lado, as atividades relativas ao desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação acontecem na unidade Controladoria em 41,18% das entidades ou em uma área específica de TI em 33,82% delas. Quando as empresas pesquisadas não têm uma área de Controladoria, metade delas realiza essas atividades numa área específica de TI. As demais disseminam essas atividades por outras áreas organizacionais.

Recorrendo-se, uma vez mais, ao objetivo geral deste estudo, a ECBC estabelece que é função de Controladoria o desenho, desenvolvimento e manutenção de sistemas de informações, sem envolver-se com a parte de infra-estrutura e tecnologia da informação. Nesse sentido, tendo em vista os resultados da pesquisa empírica, deduz-se que a ECBC está refletida na realidade investigada em 41,18%, haja vista ser esse o percentual de empresas que possuem área de Controladoria e que desempenham as atividades que compreendem a função de gestão da informação, qual seja desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação.

7.4.10 Atividades e funções desempenhadas pela Controladoria: específicas

No último bloco de questões do roteiro de entrevista, buscou-se investigar, de forma específica, como a unidade organizacional Controladoria ou aquela que exerce as atividades e funções de Controladoria atua em algumas das atividades do processo de gestão, tais como: Planejamento Estratégico, Orçamento, Avaliação de Desempenhos etc.

Para cada questão formulada, o respondente podia optar por uma ou mais dentre as 10 opções oferecidas. Tais opções, extraídas na íntegra do questionário, estão reproduzidas a seguir (Quadro 35), para facilitar a leitura dos gráficos que serão apresentados.

Quadro 35 - Papel desempenhado pela Controladoria: legenda para leitura dos gráficos

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

Os gráficos que estão apresentados na sequência contemplam os seguintes dados:

- as letras (eixo y) correspondem ao papel desempenhado pela unidade organizacional em estudo, conforme legenda constante do Quadro 35;
- a barra em preto contempla as respostas das unidades denominadas Controladoria e que atuam em nível corporativo (60 respondentes);

- a barra laranja refere-se à Controladoria em nível de unidade de negócio, de planta, de marketing, enfim, àquelas divisionalizadas (12 respondentes);
- a barra amarela consolida as respostas das empresas que não possuem a unidade Controladoria, sendo que, nesse caso, estão as áreas que exercem as funções de Controladoria de caráter contábil (17 respondentes);
- a barra vermelha trata, igualmente, das empresas que não possuem a área de Controladoria, porém as respostas referem-se às unidades que desempenham atividades de caráter gerencial, como, por exemplo, a área de Controle de Gestão (12 respondentes);
- os percentuais foram calculados em relação ao total de empresas respondentes em cada categoria.

Adentrando-se, então, na apresentação dos resultados, a primeira questão desse bloco versava sobre o papel desempenhado pela área em estudo no processo de elaboração do Planejamento Estratégico da Organização. Os dados coletados estão sistematizados no Gráfico 20.

Gráfico 20 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Estratégico

Quanto às empresas cuja unidade de Controladoria Corporativa foi a investigada, veja-se que em 68,33% delas a função é de fornecer suporte informacional (item G) ao processo de elaboração do Planejamento Estratégico, sem participar dele; já em 21,672% delas, essa área é co-responsável (item C) por tal processo.

Na grupo de empresas que ofereceu resposta sobre a unidade de Controladoria Divisionalizada, em 66,67% delas essa área também tem a função de fornecer suporte (item G) ao processo de elaboração do Planejamento Estratégico; em 25% a função é de co-responsável (item C) e em outras 25% é de consolidadora (item E) do processo, ou seja, é a área que integra os diversos planos estratégicos.

No que se refere às empresas que não possuem Controladoria, aquelas que exercem as atividades de Controladoria de caráter contábil também possuem a função de dar suporte (item G) ao processo de elaboração do Planejamento Estratégico em 58,82% do total de respondentes. Destaque-se que, em 29,41% das empresas desse grupo, a função é de coordenadora (item D) do processo.

Destoando-se dos demais, encontra-se o grupo de empresas que não possuem área de Controladoria e cuja unidade investigada foi aquela que exerce as atividades de Controladoria de caráter gerencial. Veja-se que em metade delas essa área é responsável (item B) pelo processo de elaboração do Planejamento Estratégico e, em 58,33%, tem as funções adicionais de coordenar (item D) e consolidar (item E) tal processo.

Considerando-se o objetivo geral deste estudo, na ECBC, especificamente na seção 5.2.1, verificou-se que são atividades de Controladoria no Planejamento Estratégico a coordenação, consolidação e apoio ao processo de sua elaboração, além do fornecimento de suporte. Como se constata no Gráfico, levando-se em conta somente as áreas denominadas Controladoria, tanto em nível corporativo quanto divisional, a ECBC está refletida, parcialmente, na prática, como segue: co-responsabilidade (21,67% e 25%, respectivamente), consolidar (11,67% e 25%), dar suporte ao processo (68,33 e 6,67%).

Em que pese o processo de controle do Planejamento Estratégico, encontrou-se o panorama descrito no Gráfico 21.

Gráfico 21 - Funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Estratégico

Uma vez mais a função de fornecer suporte (item G) ao processo foi a mais citada entre os três últimos grupos de empresas, conforme ordem de apresentação no gráfico. Também seguindo a tendência da questão anterior, dentre as empresas que não possuem uma área denominada Controladoria, a área que exerce as funções de Controladoria de caráter gerencial é a responsável (item B) pelo processo de controle do Planejamento Estratégico em 50% das empresas respondentes e em 58,33% é a coordenadora (item D) e a consolidadora (item E).

Ao considerar-se que a ECBC estabelece que é função de Controladoria coordenar o processo de controle do Planejamento Estratégico, como se discutiu no tópico 5.2.4, mais uma vez verifica-se que a ECBC está parcialmente refletida na prática, pois: (i) em 16,67% das controladorias corporativas, assim como das divisionalizadas, a Controladoria é a responsável; (ii) em 16,67% desses mesmos dois grupos de empresas a Controladoria é co-responsável pelo processo; (iii) em 20% e 25% ela coordena e (iv) em 41,67% e 66,67% ela provê suporte informacional.

Os entrevistados também foram questionados sobre o papel da área em estudo no processo de elaboração do Planejamento Tático. As respostas foram segregadas e estão evidenciadas no Gráfico 22.

Gráfico 22 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Tático

Note-se que as áreas com participação mais ativa nesse processo são as Controladorias Divisionalizadas. Não obstante, a Controladoria Corporativa tem suas funções ampliadas, se comparado seu nível de participação no Planejamento Estratégico com o seu nível de participação no Planejamento Tático. O mesmo acontece com as unidades que desempenham as funções de Controladoria de caráter contábil.

As unidades que exercem as funções gerenciais de Controladoria, em empresas que não têm área de Controladoria, por outro lado, têm menor participação nesse processo do que naquele de Planejamento Estratégico.

Ressalte-se que as funções de responsável e coordenadora por esse processo (itens B e D do gráfico) têm distribuição semelhante entre os quatro grupos de empresas. Chama a atenção,

ainda, o fato de algumas organizações pesquisadas não realizarem Planejamento Tático, conforme se observa no item A do gráfico.

À luz dos números encontrados, no que tange ao objetivo geral da pesquisa, nota-se que as atividades e funções de Controladoria na elaboração do Planejamento Tático refletem mais a ECBC que as anteriores. De acordo com a ECBC, como mostrado na seção 5.2.1, nesse processo cabe à Controladoria coordenar, consolidar os planos e dar suporte às áreas. O que se constatou na prática foi, em relação à Controladoria Corporativa e a Divisionalizada, respectivamente: coordenar (28,33% e 41,67%), consolidar (31,67% e 50%), responsabilizar-se (20% e 33%) e co-responsabilizar-se (20% e 33%). Portanto, mais uma vez, infere-se que a ECBC reflete, parcialmente, a prática.

Quanto à função desempenhada no processo de controle do Planejamento Tático, encontrou-se que as unidades mais atuantes são aquelas de Controladoria Divisionalizada, como mostra o Gráfico 23.

Gráfico 23 - Funções desempenhadas no processo de controle do Planejamento Tático

Como se pode notar, nas empresas com Controladoria Divisionalizada, essa unidade é responsável (item B) pelo processo de controle do Planejamento Tático em 41,67% das empresas respondentes desse grupo, coordena (item D) o processo em 50% delas e consolida os planos (item E) em 58,33%. Destaque-se, igualmente, a participação ativa das unidades organizacionais dos outros três grupos de empresas nessas três funções, haja vista que nos três são as mais citadas.

Tendo em vista que, segundo a ECBC, as atividades de Controladoria compreendem a coordenação e a consolidação (seção 5.2.2), uma vez mais a ECBC reflete a prática parcialmente, já que em algumas organizações tais atividades não são desempenhadas pela Controladoria.

Outro processo investigado foi o de elaboração e controle orçamentário. Os dados do Gráfico 24 demonstram como as unidades organizacionais investigadas atuam, especificamente, no processo de elaboração do Orçamento Empresarial.

Gráfico 24 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Orçamento Empresarial

Note-se, inicialmente, que todas as empresas pesquisadas realizam essa atividade, sendo que a forma de participação preponderante das unidades pesquisadas dá-se da seguinte maneira: as controladorias corporativas, as unidades que exercem funções de Controladoria de caráter contábil, bem como aquelas de caráter gerencial são responsáveis (item B), coordenadoras (item D) e consolidadoras (item E); já nas controladorias divisionalizadas prevalece a função de consolidadora (item E).

Ressalte-se, também, que é irrelevante a função de elaborar efetivamente o Orçamento (item F) dentre as empresas pesquisadas. Na grande maioria esse é um processo descentralizado.

No que se refere à relação entre a ECBC e a prática, o que se constata, aqui, é que a primeira reflete em maior proporção a realidade, se comparada com as atividades e funções anteriores, especialmente nas empresas com Controladoria Corporativa, tendo em vista que em 48,33% das empresas essa área é a responsável pelo processo, em 20% é co-responsável e em 65% é coordenadora e consolidadora.

No que diz respeito ao processo de controle do Orçamento Empresarial, os resultados encontrados estão refletidos no Gráfico 25.

Gráfico 25 - Funções desempenhadas no processo de controle do Orçamento Empresarial

Note-se que, no grupo de empresas que não possuem área de Controladoria, 91,67% e 83,33% das unidades respondentes, as quais desempenham funções de Controladoria de caráter gerencial, são coordenadoras (item D) e consolidadoras (item E), respectivamente, desse processo. Já em 66,67% das empresas desse grupo a função é de responsável (item B).

Essa mesma situação é encontrada no grupo de empresas que possuem Controladoria Corporativa, porém em percentuais menores (65%, 65% e 60%), e também no grupo das que exercem as funções de Controladoria de caráter contábil (47,06%, 47,06% e 52,94%). Ainda que menores, tais percentuais são representativos.

Em relação ao grupo de empresas cujas controladorias divisionalizadas foram as respondentes, verifica-se que, além das três funções presentes na maioria das empresas dos grupos anteriores, 41,67% delas responderam que apenas elaboram o controle orçamentário da sua área.

Reputando-se à relação entre a ECBC e a realidade observada, no controle do orçamento, o que a ECBC propõe, conforme tópico 5.2.4, está refletido na prática da maioria das entidades que possuem unidade organizacional Controladoria, seja em nível corporativo ou divisionalizada.

O estudo investigou, também, as funções desempenhadas pelas unidades estudadas no processo de análise de ambiente externo, vinculado ao processo de planejamento, para identificação de oportunidades e ameaças advindas das variáveis ambientais. O Gráfico 26 contempla os resultados encontrados.

Gráfico 26 - Funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Externo

Os dados evidenciam que 47,06% das unidades que exercem as funções de Controladoria de caráter contábil, 33,33% das de caráter gerencial e 38,33% das controladorias corporativas não participam desse processo (item I).

Entretanto, no caso das unidades que exercem as funções de Controladoria de caráter gerencial, em 50% delas a função é de coordenadora (item D), em 41,67% de consolidadora (item E) e 33,33% de responsável (item B).

Destaque-se que a função de co-responsável (item C) é exercida por 30% das controladorias corporativas e 33,33% das divisionalizadas.

Uma vez que a análise ambiental externa é uma das atividades do processo de elaboração do Planejamento Estratégico, então, segundo a ECBC, cabe à atividade de Controladoria coordenar, consolidar e dar suporte a esse processo. Considerando-se os números apresentados no Gráfico 26, infere-se que a ECBC está parcialmente refletida na prática.

De forma semelhante à questão anterior, procurou-se verificar a função desempenhada pela unidade organizacional Controladoria, ou equivalente, no processo de análise ambiental interna para fins de identificação de pontos fortes e fracos. O Gráfico 27 espelha que a função mais citada pelos quatro grupos de empresas foi a de apenas elaborar a sua análise, assim como as demais áreas da organização (item H).

Gráfico 27 - Funções desempenhadas no processo de Análise do Ambiente Interno

Além disso, percebe-se que, dos quatro grupos de empresas, aquele que tem as empresas com participação mais ativa nesse processo é o daquelas que possuem unidade organizacional que exerce funções de Controladoria de caráter gerencial. Como se observa no Gráfico 27, em 33,33% das empresas desse grupo a função é de responsável (item B), em 41,67 % é de coordenadora (item D) e consolidadora (item E).

Note-se que, no grupo de respondentes de controladorias divisionalizadas, as funções distribuem-se de forma semelhante entre as atividades de responsável (item B), co-responsável (item C) e consolidadora (item E), ambas com 25%, e de coordenadora (item D) e elaboradora da sua atividade somente (item H), essas com 33,33%.

Quanto às controladorias corporativas, em 25% delas a função é de co-responsável (item C). Já em 29,41% daquelas que exercem as funções de Controladoria de caráter contábil, a função é de coordenadora (item D).

Os Gráficos 26 e 27 possuem configurações semelhantes com relação às controladorias corporativas e divisionalizadas. Portanto, assim como constatado na análise ambiental externa, também na interna a ECBC está parcialmente refletida.

Outro processo em que se procurou verificar as funções desempenhadas pela unidade organizacional pesquisada foi o de avaliação de desempenhos da empresa como um todo, bem como das áreas que integram o sistema formal organizacional, conforme retrata o Gráfico 28.

Gráfico 28 - Funções exercidas no processo de Avaliação de Desempenhos

Depreende-se da análise do Gráfico 28, que os grupos com maior quantidade proporcional de empresas atuando nesse processo são os de controladorias corporativas e das unidades que exercem funções de Controladoria de caráter gerencial. Como se pode notar, as funções de responsável (item B), de coordenadora (item D) e consolidadora (item E) são desempenhadas em mais de 50% das entidades pertencentes a cada grupo.

No que diz respeito às controladorias divisionalizadas, em 25% delas a função é de responsável (item B), co-responsável (item C), coordenadora (item D) e consolidadora (item E). Não obstante, 33,33% apenas fornecem suporte informacional (item G) ao processo de avaliação de desempenhos.

Em relação ao grupo de empresas com unidade que exerce funções de Controladoria de caráter contábil, as principais funções, com 35,29% das entidades respondentes, são: coordenadora (item D) e suporte informacional (item G).

Na ECBC, tópico 5.2.6, verificou-se que, na avaliação de desempenhos, deve a Controladoria auxiliar na escolha dos parâmetros, mensurar o desempenho, gerar informações para que se proceda à avaliação de desempenhos na organização e participar do processo. A prática mostrou, no entanto, que a unidade organizacional Controladoria vai além dessas atividades, uma vez que nas empresas com Controladoria Corporativa, essa última é responsável, coordena e consolida o processo em mais de metade das empresas.

De todos os processos investigados nessa parte da pesquisa, o que tem maior participação de todas as empresas é o de mensuração e análise de custos para fins gerenciais, como ilustra o Gráfico 29.

Gráfico 29 - Funções desempenhadas no processo de mensuração e análise de custos gerenciais

Veja-se que a maioria das empresas pesquisadas, em todos os quatro grupos, exercem, preponderantemente as funções de responsável (item B), coordenadora (item D), consolidadora (item E) e executora (item F) dos processos relativos à mensuração e análise de custos para fins gerenciais. Diferentemente dos outros processos analisados, nesse as unidades respondentes são responsáveis, inclusive, pela elaboração dos custos (item F).

Em que pese o objetivo geral da pesquisa, tendo-se em conta o que a ECBC considera como atividades que formam a função custos da Controladoria (seção 5.1) e à luz do que se constatou na prática, pode-se afirmar, nesse caso, que a ECBC está refletida na prática.

O processo de definição e utilização de preços de transferência intra-unidades para fins gerenciais também foi investigado, no que tange ao papel da unidade organizacional Controladoria ou equivalente. Veja-se que, à exceção do grupo de empresas referentes às controladorias divisionalizadas, é expressivo o percentual de empresas que não utilizam esse mecanismo (item A), conforme demonstra o Gráfico 30.

Gráfico 30 - Funções desempenhadas no processo de definição e utilização de preços de transferência

Por outro lado, quando a empresa recorre a esse artefato, o que se nota é que as unidades de controladorias, tanto divisionalizadas quanto corporativas, são as que mais participam do processo, desempenhando as funções de responsável (item B), coordenadora (item D) e consolidadora (item E). Note-se, no entanto, que essa participação nunca ultrapassa a 35% das empresas.

Assim, em se tratando da relação entre a ECBC e a prática observada, constata-se que, nesse processo, a ECBC está refletida na prática somente parcialmente.

A função desempenhada pela unidade organizacional em estudo no processo de formação de preço de venda também foi investigada. Os dados contidos no Gráfico 31 evidenciam que o suporte informacional (item G) ao processo de formação do preço de venda constitui-se na função mais citada entre todas as empresas dos quatros grupos, à exceção daqueles cujas respondentes foram as unidades que realizam atividades de Controladoria de caráter gerencial, quando a área de Controladoria não está formalizada.

Gráfico 31 - Funções desempenhadas no processo de definição de preços de venda

Destaque-se, também, que a segunda função mais citada, exceto no grupo das controladorias divisionalizadas, foi a de não participante do processo (item I). Isso ocorre, em parte, segundo relataram as empresas, porque o preço de venda é, não raras vezes, determinado pelo mercado ou por órgãos reguladores.

No caso das unidades que realizam atividades de Controladoria de caráter gerencial, ainda que 33,33% tenham dito que não participam do processo (item I), 25% responderam ser co-responsáveis (item C) e 16,67% disseram ser responsáveis (item B), coordenadoras (item D), executoras (item F) e apoiadoras (item G).

Na ECBC, as atividades relativas à definição de preço de venda não foram elencadas no rol de funções de Controladoria. Na prática, consoante o Gráfico 31, as controladorias corporativas não participam do processo em 41,67% dos casos e em 43,33% dão suporte informacional. Já em termos de controladorias divisionalizadas, em 58,33% essas provêm suporte ao processo.

Portanto, na prática, a ECBC está refletida de maneira diferenciada.

Finalmente, perguntou-se aos entrevistados qual a função desempenhada pela área pesquisada no tocante ao processo de elaboração do Planejamento Tributário da organização. As respostas estão consolidadas no Gráfico 32.

Gráfico 32 - Funções desempenhadas no processo de elaboração do Planejamento Tributário

Como era de se esperar, o grupo de empresas em que os respondentes representaram as unidades organizacionais que exercem as funções de Controladoria de caráter contábil é o que tem participação mais ativa nesse processo, uma vez que, em aproximadamente 60% das empresas desse grupo, a área pesquisada é responsável (item B), coordenadora (item D), consolidadora (item E) e executora (item F).

Exatamente a mesma tendência é seguida pelas empresas que possuem Controladoria Corporativa, porém com valores em torno de 50%.

Veja-se que, no caso das unidades que exercem as funções de Controladoria de caráter gerencial, ou as empresas não participam do processo (item I), o que representa 50% delas, ou elas apenas fornecem suporte informacional (item G), 33,33%.

Neste quesito, tendo em vista que a Controladoria Corporativa participa do processo de elaboração do Planejamento Tributário como responsável, coordenadora, consolidadora e executora em, aproximadamente, 50% das empresas, pode-se inferir que a ECBC está refletida parcialmente na prática.

7.4.11 A Controladoria e os *stakeholders*

Tendo em vista que a literatura pesquisada discute que a Controladoria, enquanto unidade organizacional, desenvolve atividades para atender demandas de diversos *stakeholders*, na pesquisa de campo buscou-se verificar com quais deles o relacionamento da unidade pesquisada é mais freqüente. Para melhor visualização dos dados, estes foram segregados em duas tabelas e dois gráficos. A primeira, Tabela 34, mostra se a unidade organizacional pesquisada representa a empresa nos relacionamentos com acionistas, investidores ou proprietários, com governo e órgãos reguladores, com órgãos arrecadadores e fiscalizadores e com a auditoria externa.

Tabela 34 - Relacionamento da Controladoria com os *stakeholders* - I

	Acionistas		Governo		Fisco		Auditoria Externa	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
C/ Controladoria	29	39	28	40	46	22	55	13
S/ Controladoria	5	15	12	8	15	5	19	1
Total	34	54	40	48	61	27	74	14
C/ Controladoria	42,65%	57,35%	41,18%	58,82%	67,65%	32,35%	80,88%	19,12%
S/ Controladoria	25,00%	75,00%	60,00%	40,00%	75,00%	25,00%	95,00%	5,00%

O Gráfico 33 igualmente evidencia esses relacionamentos.

Gráfico 33 - Relacionamento da Controladoria com os *stakeholders* - I

Como se pode verificar, em 57,35% das empresas que possuem a unidade organizacional Controladoria, esta não se relaciona com acionistas, investidores ou proprietários. Esse percentual sobe para 75% quando se trata das unidades pertinentes às empresas que não possuem área de Controladoria.

No relacionamento com o governo, enquanto 60% das unidades que exercem funções de Controladoria representam a organização no relacionamento com governo e órgãos reguladores, nas empresas que possuem Controladoria, em somente 41,18% delas essa última atua junto àqueles.

Quanto ao relacionamento com os órgãos arrecadadores e fiscalizadores, é feito pela Controladoria em 67,65% das empresas pesquisadas, ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria em 75% das empresas desse grupo.

A auditoria externa é, dentre todos os *stakeholders* pesquisados, a mais citada pelas empresas pesquisadas, sendo 80,88% entre aquelas que têm Controladoria e 95% nas que não possuem essa área.

A Tabela 35, por sua vez, traz os outros pesquisados, a saber: entidades de classes (diversas), instituições financeiras, fornecedores e clientes.

Tabela 35 - Relacionamento da Controladoria com os *stakeholders* - II

	Entidades Classe		Bancos		Fornecedores		Clientes	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
C/ Controladoria	29	39	13	55	18	50	12	56
S/ Controladoria	9	11	4	16	6	14	7	13
Total	38	50	17	71	24	64	19	69
C/ Controladoria	42,65%	57,35%	19,12%	80,88%	26,47%	73,53%	17,65%	82,35%
S/ Controladoria	45,00%	55,00%	20,00%	80,00%	30,00%	70,00%	35,00%	65,00%

Também o Gráfico 34 demonstra esses dados.

Gráfico 34 - Relacionamento da Controladoria com os stakeholders - II

Diferentemente do primeiro grupo de *stakeholders* analisado, neste, menos de 50% das empresas representam a organização. Os maiores percentuais foram verificados quando a Controladoria se relaciona com entidades de classes diversas (42,65%) ou quando as unidades organizacionais que exercem as atividades de Controladoria relacionam-se com estas (45%).

Quanto aos demais, isto é, instituições financeiras, fornecedores e clientes o relacionamento chega, no máximo, a 35% das empresas.

7.5 Interpretação e análise dos resultados por meio da Análise de *Clusters*

A análise descritiva dos dados revelou a diversidade de algumas das práticas de Controladoria verificadas junto às empresas. Em razão disso, optou-se por aplicar a Análise de *Cluster*, buscando reunir em grupos heterogêneos entre si empresas com características homogêneas, com o propósito de identificar as características (variáveis) preponderantes em cada grupo.

O primeiro passo para a aplicação da técnica foi a organização da matriz de dados. Com base em cada uma das possibilidades de respostas dos entrevistados às questões do roteiro de

entrevista, construiu-se uma matriz dicotômica que possibilitasse a aplicação do método estatístico. Cada opção de resposta passou a representar uma variável, sendo que lhe foi atribuído o valor um quando o respondente indicou a presença daquela opção na empresa, caso contrário zero. A título de exemplo, foi perguntado se a Controladoria ou unidade equivalente enquadrava-se como órgão de linha ou *staff*. Cada uma dessas opções representou uma variável, sendo que para as empresas que responderam “linha” foi atribuído o valor um à variável linha e zero à *staff* e vice-versa.

Para agrupar as empresas utilizou-se a técnica de análise de agrupamento hierárquico com método de ligação *Ward*, que busca maximizar a homogeneidade dentro dos *clusters*, e a medida de similaridade *size difference* por ser considerada uma das mais adequadas para o tratamento de dados dicotômicos.

Os dados foram processados utilizando o software *SPSS 13.0 for Windows* (Copyright © SPSS Inc. 1989). Foram quatro os *clusters* obtidos, sendo o primeiro composto por 32 empresas, o segundo por 16, o terceiro por 10 e, finalmente, o quarto com 30, totalizando as 88 organizações investigadas. Os *clusters* receberam as seguintes denominações:

- *Cluster 1*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase divisional e funções contábeis e relativas ao processo de gestão.
- *Cluster 2*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções predominantemente contábeis.
- *Cluster 3*: Empresas sem unidade organizacional denominada Controladoria e com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão.
- *Cluster 4*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão.

Ressalte-se que não se apresentou o nome das empresas que compõem cada agrupamento porque várias delas autorizaram somente a menção como empresa participante da pesquisa, sem fazer qualquer tipo de individualização das suas características.

Para descrever as características de cada grupo, voltou-se à matriz dos dados e fez-se uma análise conjunta das empresas, variável a variável. Como as variáveis que compõem o estudo tratam de aspectos diferentes, para se proceder à essa análise optou-se por agrupar tais

variáveis em função das características que foram investigadas. Assim, encontraram-se cinco grupos de variáveis: (i) as que descrevem a empresa; (ii) as que descrevem a unidade organizacional denominada Controladoria ou a área que exerce as funções de Controladoria; (iii) as que descrevem as atividades e funções da unidade organizacional pesquisada; (iv) as que descrevem as atividades e funções de Controladoria relativas aos processos de gestão e (v) as que descrevem o relacionamento da unidade organizacional com as demais áreas da empresa. As variáveis que compõem cada um desses grupos estão relacionadas no Quadro 36.

Especifique-se que na coluna “código” consta o número daquela variável para efeitos de análise; na “especificação” encontra-se a caracterização da variável, ou seja, o que ela investiga e na “questionário” faz-se referência ao número da questão que aquela variável corresponde no questionário de entrevista.

Quadro 36 - Relação das variáveis incluídas na *Análise de Clusters*

Código	Especificação	Questionário
1. Variáveis que descrevem a empresa		
V4	Setor de atividade em que a empresa atua	
V5	País de origem do acionista controlador	
V7	Tipo de organização societária: Sociedade Anônima (S/A) ou LTDA	
2. Variáveis que descrevem a unidade organizacional		
V11	Presença de uma unidade organizacional denominada Controladoria	Questão 1
V12	Subdivisões da unidade organizacional denominada Controladoria	Questão 2
V13	Denominação da área que exerce as funções de Controladoria, quando esta não existe	Questão 3
V18	Nome do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria	Questão 4
V19	Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria	Questão 5
V20	Subordinação funcional do responsável pela Controladoria	Questão 5
V61	Enquadramento da unidade organizacional como órgão de linha ou <i>staff</i>	Questão 13
3. Variáveis que descrevem as atividades e funções gerais		
V25	Áreas/Unidades/Departamentos internos da Controladoria	Questão 10
V26 e V26A	Atividade: Manter os registros contábeis das transações da empresa	Questão 11
V27 e V27A	Atividade: Realizar o controle patrimonial (ativos fixos)	Questão 11
V28 e V28A	Atividade: Consolidar as demonstrações contábeis	Questão 11
V29 e V29A	Atividade: Preparar as demonstrações contábeis	Questão 11
V30 e V30A	Atividade: Divulgar as informações contábeis	Questão 11
V31 e V31A	Atividade: Realizar análise das demonstrações contábeis da empresa	Questão 11
V32 e V32A	Atividade: Apurar, conferir, escriturar e recolher impostos	Questão 11
V33 e V33A	Atividade: Orientar as unidades referente a tributos	Questão 11
V34 e V34A	Atividade: Elaborar o Planejamento Tributário	Questão 11
V35 e V35A	Atividade: Realizar o controle interno	Questão 11
V36 e V36A	Atividade: Realizar auditoria interna	Questão 11
V37 e V37A	Atividade: Contratar e gerir seguros	Questão 11
V38 e V38A	Atividade: Aplicar e captar recursos financeiros (gestão financeira e de tesouraria)	Questão 11
V39 e V39A	Atividade: Realizar controles financeiros	Questão 11
V40 e V40A	Atividade: Realizar e controlar fluxo de caixa	Questão 11
V41 e V41A	Atividade: Efetuar o controle de pagamentos a efetuar (contas a pagar)	Questão 11
V42 e V42A	Atividade: Realizar estudos de análise de viabilidade de projetos	Questão 11
V43 e V43A	Atividade: Exercer a Contabilidade Gerencial	Questão 11
V44 e V44A	Atividade: Gerir a infraestrutura de TI dos sistemas de informações	Questão 11
V45 e V45A	Atividade: Gerir os sistemas de informações (exceto TI)	Questão 11
V46	Atividade: Atuar como usuário dos sistemas de informações?	Questão 11
V47	Relaciona-se com acionistas, investidores e proprietários?	Questão 11
V48	Relaciona-se com governo?	Questão 11
V49	Relaciona-se com fisco?	Questão 11
V50	Relaciona-se com auditoria externa?	Questão 11
V51	Relaciona-se com entidades de classe?	Questão 11
V52	Relaciona-se com instituições financeiras?	Questão 11
V53	Relaciona-se com fornecedores?	Questão 11
V54	Relaciona-se com clientes?	Questão 11
V55	Emite normas contábeis?	Questão 11

Continuação do Quadro 36

Código	Especificação	Questionário
4. Variáveis que descrevem as atividades e funções relativas ao processo de gestão		
V62	Qual a atividade da Controladoria no processo de elaboração do Planejamento Estratégico?	Questão 14
V63	Qual a atividade da Controladoria no processo de controle do Planejamento Estratégico?	Questão 15
V64	Qual a atividade da Controladoria no processo de elaboração do Planejamento Tático?	Questão 16
V65	Qual a atividade da Controladoria no processo de controle do Planejamento Tático?	Questão 17
V66	Qual a atividade da Controladoria no processo de elaboração do Orçamento?	Questão 18
V67	Qual a atividade da Controladoria no processo de controle do Orçamento?	Questão 19
V68	Qual a atividade da Controladoria no processo de análise ambiental externa?	Questão 20
V69	Qual a atividade da Controladoria no processo de análise ambiental interna?	Questão 21
V70	Qual a atividade da Controladoria no processo de avaliação de desempenho?	Questão 22
V71	Qual a atividade da Controladoria no processo de mensuração de custos gerenciais?	Questão 23
V72	Qual a atividade da Controladoria no processo de preço de transferência gerencial?	Questão 24
V73	Qual a atividade da Controladoria no processo de definição de preço de venda?	Questão 25
V74	Qual a atividade da Controladoria no processo de Planejamento Tributário?	Questão 26
5. Variáveis que descrevem a postura de atuação		
V56	Assume postura de assessora?	Questão 12
V57	Assume postura de consultora?	Questão 12
V58	Assume postura de controladora?	Questão 12
V59	Assume postura de auditora?	Questão 12
V60	Assume postura de porta-voz interno da Alta Administração?	Questão 12

Feito isso, os aspectos presentes em maior intensidade em cada um dos *clusters* estão enumerados nos quadros 37 a 40 que se seguem.

Quadro 37 - Descrição das características do *Cluster 1*

Descrição das empresas	Contempla 50% das empresas dos setores Automotivo, Alimentos, Bebidas e Fumo e Siderurgia e Metalurgia.
	Contempla 50% das empresas americanas e européias, sendo que 50% das empresas do <i>cluster</i> são européias.
	Contempla 50% das empresas LTDA, sendo que os três principais tipos de organização societária se distribuem igualmente pelo <i>cluster</i> .
Descrição da unidade organizacional Controladoria ou equivalente	69% das empresas possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	Contempla 65% das empresas que tem Controladoria por unidade de negócio, 57% das que tem Controladoria por planta e 80% das que possuem Controladoria de marketing, perfazendo o <i>cluster</i> com maior número de controladorias divisionalizadas.
	Das empresas que não tem o órgão Controladoria, 50% delas têm uma área denominada Contabilidade e outra Planejamento e Controle de Gestão, separando em duas as áreas que exercem as funções de Controladoria.
	Em 83% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional pesquisada responde ao CFO (Diretor ou Vice-Presidente de Finanças).
	67% das empresas atuam como órgão de linha.
Descrição das atividades e funções gerais	Na maioria das empresas, dentre as que possuem a unidade organizacional Controladoria, as atividades relativas à função contábil são desempenhadas dentro dessa unidade.
	Em todas as empresas do <i>cluster</i> , a Controladoria desempenha as funções relativas à Contabilidade Gerencial.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão	Das empresas que possuem área de Controladoria, a maioria das atividades de caráter gerencial (controle de gestão) é realizada na Controladoria Corporativa.
Descrição da postura de atuação	É o <i>cluster</i> com o maior percentual de empresas que atuam como auditora (69%).

Quadro 38 - Descrição das características do *Cluster 2*

Descrição das empresas	das	Contempla 50% das empresas do setor Alimentos, Bebidas e Fumo.
		Contempla apenas uma empresa americana.
		44% das empresas do <i>cluster</i> são S/A de Capital Aberto e outras 44% são S/A de Capital Fechado.
Descrição da unidade organizacional Controladoria ou equivalente	da	100% das empresas possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
		Em praticamente todas as empresas do <i>cluster</i> só existe Controladoria Corporativa.
		75% dos cargos são denominados Gerentes de Controladoria ou Diretores de Controladoria, sendo o <i>cluster</i> com menor variância nas denominações.
		Em 88% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional pesquisada responde ao CFO (Diretor ou Vice-Presidente de Finanças).
		É o <i>cluster</i> com maior percentual de empresas que atuam como órgão de linha (94%).
Descrição das atividades e funções gerais	das e	Na maioria das empresas as atividades que compreendem a função contábil são desempenhadas dentro da Controladoria.
		50% delas realizam as atividades referentes à função tributária na Controladoria. 25% das empresas realizam estudos de análise de viabilidade de investimentos e 56% exercem as atividades de Contabilidade Gerencial na Controladoria. Em 63% das empresas a Controladoria atua como usuária do sistema de informação, sem exercer gestão sobre o mesmo. 88% das controladorias relacionam-se com a auditoria externa.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão	das e	Na maioria das empresas não é a Controladoria que gere e desenvolve os processos de planejamento, orçamento e controle.
		Em 75% das empresas a função da Controladoria na elaboração e controle do Planejamento Estratégico é dar suporte ao processo. Os processos em que a Controladoria tem funções mais ativas (coordenação, consolidação etc.) são os de avaliação de desempenhos, mensuração e análise de custos gerenciais e planejamento tributário.
Descrição da postura de atuação	da de	É o <i>cluster</i> com menores percentuais de empresas que atuam como auditora e como porta-voz interno da Alta Administração, ambos com 38%.

Quadro 39 - Descrição das características do *Cluster 3*

Descrição das empresas	Contempla 40% das empresas francesas, não tendo nenhuma empresa americana.
	Os três principais tipos de organização societária se distribuem igualmente pelo <i>cluster</i> .
Descrição da unidade organizacional Controladoria ou equivalente	90% das empresas não possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	100% das empresas têm uma área denominada Contabilidade e outra Planejamento e Controle de Gestão, separando em duas as áreas que exercem as funções de Controladoria.
	As denominações dos cargos dos responsáveis hierárquicos pelas áreas são diversificadas, sendo que em 80% das empresas estes atuam em nível de gerência.
	Em 58% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional é subordinado ao Diretor Financeiro.
	É o <i>cluster</i> com menor percentual de empresas que atuam como órgão de linha (60%).
Descrição das atividades e funções gerais	Na maioria das empresas as atividades que compreendem a função contábil são desempenhadas dentro da unidade organizacional denominada Contabilidade.
	Em 80% das empresas as atividades referentes à função tributária são desempenhadas na Contabilidade ou em uma área Tributária específica.
	Em 70% das empresas a unidade organizacional investigada atua como usuária do sistema de informação, sem exercer gestão sobre esse.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão	Com exceção do processo de planejamento tributário, em todos os demais, as funções de coordenação e consolidação são de responsabilidade da unidade organizacional de Planejamento e Controle de Gestão, ou denominação equivalente, na maioria das empresas.
	Apenas uma empresa deste <i>cluster</i> faz uso do preço de transferência gerencial.
Descrição da postura de atuação	É o <i>cluster</i> com maior percentual de empresas que atuam como porta-voz interno da Alta Administração (70%). 60% das empresas atuam como auditora.

Quadro 40 - Descrição das características do Cluster 4

Descrição das empresas	Contempla 50% das empresas do setor de Telecomunicações e 46% do setor de Serviços Públicos.
	Contempla 54% das empresas brasileiras, 50% das alemãs e 38% das americanas, sendo que 67% das empresas do <i>cluster</i> são brasileiras. É o <i>cluster</i> com menor diversidade de países.
	47% das empresas do <i>cluster</i> são S/A de Capital Aberto.
Descrição da unidade organizacional Controladoria ou equivalente	97% das empresas possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	Em 60% das empresas que tem Controladoria, essa é em nível corporativo.
	Todas as denominações dos cargos são relacionadas especificamente à Controladoria, sendo que 50% são gerentes ou diretores de Controladoria.
	Em 64% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional pesquisada responde ao CFO (Diretor ou Vice-Presidente de Finanças).
	73% das empresas atuam como órgão de linha.
Descrição das atividades e funções gerais	Em 23% das empresas as atividades relativas à função contábil são desempenhadas fora da unidade organizacional Controladoria.
	As atividades referentes à função tributária são desempenhadas pela Controladoria em 63% das empresas.
	É o cluster com maior percentual de empresas que realizam a atividade de contas a pagar dentro da Controladoria (40%).
	Em 90% das empresas do <i>cluster</i> a Controladoria desempenha as funções relativas à Contabilidade Gerencial e em 50% as de estudos de análise de viabilidade de projetos.
	Em 50% das empresas a unidade organizacional investigada atua como usuária do sistema de informação, sem exercer gestão sobre esse.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão	Em aproximadamente 33% das empresas a unidade organizacional Controladoria desempenha atividades de coordenação e consolidação nos processos de planejamento estratégico, planejamento tático e definição de preço de transferência gerencial e preço de venda.
	Em 100% das empresas a Controladoria lidera o processo de mensuração e análise de custos gerenciais, em 83 % o de orçamento, em 70% o de avaliação de desempenhos e em 67% o de planejamento tributário.
	50% das empresas não utilizam preço de transferência gerencial.
Descrição da postura de atuação	47% das empresas atuam como auditora e 60% como porta-voz interno da Alta Administração.

Destaque-se que mesmo os *clusters* tendo sido nomeados em função das características de Controladoria, verifica-se que as variáveis setor de atividade, país de origem do acionista do controlador e tipo de organização societária ajudam a descrever o perfil dos referidos grupos.

O que se pode notar, então, é que mesmo a análise descritiva tendo revelado a diversidade das práticas de Controladoria entre as organizações pesquisadas, a análise de *cluster* possibilitou identificar práticas homogêneas reunidas em quatro grupos distintos.

8 CONCLUSÕES

Este trabalho tratou do tema Controladoria à luz de duas abordagens-chave: a maneira como se encontra estruturado o arcabouço teórico relativo ao tema e a forma como as entidades organizam as diversas atividades e funções de Controladoria. Para tanto, questões, hipótese orientadora e objetivos de pesquisa foram estabelecidos com o propósito de nortear o estudo.

Neste espaço reservado às considerações finais, esses itens são retomados de forma a elucidar as conclusões a que se chegou a respeito de cada um deles. Para melhor evidênciação, optou-se por organizar esta apresentação em tópicos, como se verá adiante.

8.1 Considerações sobre os objetivos da pesquisa

Um objetivo geral e dois específicos foram estabelecidos neste estudo. O primeiro específico propunha-se a sistematizar o conhecimento sobre Controladoria numa estrutura teórica denominada Estrutura Conceitual Básica de Controladoria. A pesquisa atingiu o propósito a que se dispôs, uma vez que foi possível organizar aquilo que se tem escrito sobre o tema numa estrutura conceitual pautada em três perspectivas de estudo e entendimento da Controladoria: 1) Aspectos conceituais; 2) Aspectos procedimentais e 3) Aspectos organizacionais. Os Capítulos 4, 5 e 6 contemplam os elementos que evidenciam o cumprimento deste objetivo.

No segundo objetivo específico, propôs-se investigar a realidade das práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil. Também este foi atingido, uma vez que se conseguiu, por meio de entrevistas pessoais, coletar dados sobre o fenômeno organizacional Controladoria junto a 88 das 100 maiores empresas privadas que atuam no Brasil. Esses dados foram tratados, analisados e reportados na forma de resultados. A evidênciação completa do alcance deste objetivo está contida no Capítulo 7.

Por fim, o objetivo geral da pesquisa estabelecia: Verificar se, e em que medida, os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil. Uma vez que se

conseguiu sistematizar a ECBC e, com base em um roteiro de investigação construído a partir dessa estrutura, identificar as principais práticas de Controladoria das empresas delimitadas na pesquisa, foi possível, através da tabulação dos dados, verificar em que aspectos e em que medida os elementos que integram as Perspectivas 2 e 3 da Controladoria estão refletidos na prática das empresas. As análises procedidas no Capítulo 7 evidenciam, portanto, que também este objetivo foi atingido.

8.2 Considerações sobre a questão específica de pesquisa 1

Conforme estabelecido no Capítulo 1, o problema de pesquisa que esta tese procurou resolver foi formalizada em uma questão geral e duas específicas. Nesta seção, demonstra-se como foi respondida a primeira questão específica, a saber: Considerando-se o atual estágio de desenvolvimento teórico da Controladoria, qual é a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria?

A resposta a essa questão foi oferecida nos Capítulos 4, 5 e 6 deste estudo, em que se sistematizou a ECBC à luz do que se tem escrito sobre esse tema e por meio de um discurso dialético. Tal estrutura está composta de três perspectivas; isso porque a Controladoria pode ser estudada, descrita, analisada e compreendida por diferentes dimensões. A Controladoria é caleidoscópica!

A Perspectiva 1 da ECBC trata dos aspectos conceituais da Controladoria; ela evidencia a compreensão dela na forma de ramo do conhecimento. Por essa razão, nessa perspectiva da ECBC são aportados os seguintes elementos: definição de Controladoria, seu objeto de estudo, seu enquadramento científico, o relacionamento com outros ramos da ciência e suas subdivisões. Portanto, o detalhamento de cada um desses itens, constante do Capítulo 4, constitui-se em parte da resposta à primeira questão específica de pesquisa.

Na Perspectiva 2, que trata dos aspectos procedimentais, inicia-se o caminho para que se transcenda da visão de Controladoria enquanto ramo do conhecimento (Perspectiva 1) para a de unidade organizacional de uma entidade (Perspectiva 3). Assim, essa perspectiva é formada pelo conjunto de atividades e funções típicas de Controladoria por meio das quais a área do conhecimento se materializa nas organizações. Além disso, são listados os artefatos

utilizados em Controladoria, que compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e funções de Controladoria. Dessa forma, a discussão e enquadramento desses itens na ECBC, procedidos no Capítulo 5, constituem-se em parte da resposta à questão específica de pesquisa 1.

A Perspectiva 3 versa sobre os aspectos organizacionais da Controladoria. Busca-se, dentro da idéia de que a Controladoria é vista por dimensões diferentes, entendê-la sob a abordagem de unidade organizacional. Ainda que nem sempre as organizações tenham um órgão denominado Controladoria, nessa Perspectiva a discussão prioriza o entendimento de o que é, como funciona e que objetivos têm a unidade organizacional que recebe essa denominação. Assim, a Perspectiva 3 contempla a definição de Controladoria enquanto parte do sistema formal organizacional, sua Missão, seus objetivos, a posição hierárquica e sua organização interna. Todos esses itens estão apresentados no Capítulo 6 e, igualmente, constituem-se em parte da resposta à questão específica de pesquisa 1.

8.3 Considerações sobre a questão específica de pesquisa 2

Parte do problema de pesquisa que esta tese estudou está contida na questão específica de pesquisa de número 2, enunciada no Capítulo 1: Quais são as principais práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil?

Os dados apresentados e analisados no Capítulo 7 reputam que a maioria das empresas pesquisadas (77,27%) possui no sistema formal organizacional uma área denominada Controladoria e que sua abrangência varia de organização para organização.

Portanto, os achados revelam que o cenário econômico brasileiro, considerando-se o recorte desta pesquisa, é composto de organizações que apresentam diferentes formas de tratar os aspectos de Controladoria.

Não obstante, por meio da Análise de *Clusters* foi possível identificar quatro agrupamentos de empresas cujas práticas de Controladoria são homogêneas entre si e heterogêneas entre os grupos. Estes *clusters* receberam as seguintes denominações e as respectivas quantidades de empresas: *Cluster 1*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com

ênfase divisional e funções contábeis e relativas ao processo de gestão (32 empresas); *Cluster* 2: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções predominantemente contábeis (16 empresas); *Cluster* 3: Empresas sem unidade organizacional denominada Controladoria e com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão (10 empresas) e *Cluster* 4: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão (30 empresas).

8.4 Considerações sobre a questão geral de pesquisa e a hipótese formulada

Este trabalho teve início com a seguinte questão geral de pesquisa: Os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil?

Para responder essa questão, como foi identificado no Capítulo 1, o trabalho foi desenvolvido à luz de uma hipótese orientadora, estabelecida como uma proposição, como uma resposta provisória ao problema a ser investigado. A hipótese enunciada foi: Os elementos que integram a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria refletem as práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil.

Para se testar a hipótese foi necessário desenvolver a ECBC e realizar a pesquisa empírica. A primeira foi estruturada nos Capítulos 4, 5 e 6. Já a segunda tem seus resultados apresentados no Capítulo 7.

Os resultados deste estudo, especialmente os constantes do Capítulo 7, indicam que a hipótese enunciada foi confirmada parcialmente, visto que alguns elementos da ECBC estão refletidos nas práticas da maioria das organizações investigadas e outros não, conforme evidenciado no Capítulo 7.

8.5 Considerações específicas

A fim de trazer uma visão geral do trabalho, são apresentadas algumas conclusões pontuais e/ou específicas sobre a ECBC e a prática de Controladoria investigadas.

A pesquisa bibliográfica (Capítulo 3) discutiu a questão do que é uma teoria. Entende-se que, ante o atual estágio de desenvolvimento teórico e à estruturação da ECBC, não se pode afirmar que a Controladoria já seja considerada uma teoria. Toda a construção da ECBC foi baseada nas recomendações do que tem que ter uma teoria. Mesmo assim, infere-se que essa área do conhecimento ainda não dispõe dos requisitos que a literatura enumera como necessários para que um conjunto de elementos seja considerado uma teoria. Não obstante, intentou-se oferecer uma contribuição para que se vá em busca de tal propósito.

Outro fator importante a ser destacado nesta conclusão é quanto ao cuidado que se deve ter com as generalizações. Os resultados provenientes da pesquisa de campo são válidos apenas para essa população. A ECBC, por sua vez, foi organizada sem estar atrelada ao recorte da pesquisa.

8.6 Sugestões para estudos futuros

Ante tudo o que se discutiu nesta pesquisa, bem como aos resultados a que se chegou, entende-se que há espaço para expandir e melhorar o entendimento da prática e da teoria da Controladoria. Ao concluir este trabalho, tem-se a sensação de que somente alguns passos foram dados no sentido de alçar um panorama mais completo sobre o fenômeno Controladoria, tamanha é sua complexidade e abrangência. O que se espera é que outros trabalhos se sigam a este com o propósito de encontrar novos e melhores achados do que os obtidos aqui.

O sentimento do pesquisador é que, de forma geral, as organizações, em especial no que concerne à Controladoria, estão abertas a novas pesquisas, novas descobertas. O que se percebeu é que há, por parte dos entrevistados, muitas inquietações também. Há uma ansiedade por querer saber o que outras organizações estão fazendo, quais são as melhores práticas, se a teoria tem feito novas descobertas. Nesse sentido, sugere-se uma aproximação

ainda maior da academia com as organizações empresariais para que ambas se complementem, que ambas possam resolver, juntas, suas inquietações. Até porque a área de estudos Controladoria deve sempre considerar a prática.

Nessa busca de desvendar aspectos da realidade teórica e prática da Controladoria, na busca de respostas aos problemas deste estudo, novas inquietações foram surgindo, as quais se configuram como oportunidades para pesquisas futuras e que poderiam trazer contribuições relevantes ao tema aqui abordado.

Diante disso, relacionam-se algumas sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras:

- selecionar algumas empresas de cada um dos quatro *clusters* identificados para fazer um estudo multicase aprofundado, com o propósito de descrever o perfil dos agrupamentos com outras características;
- aplicar uma análise fatorial para transformar o roteiro de entrevista aqui utilizado num questionário breve, porém completo, que fosse viável de ser aplicado a um número maior de empresas. Isso se justifica porque a entrevista, apesar de permitir maior profundidade na investigação, é muito trabalhosa para ser aplicada a um contingente maior de organizações;
- ampliar a pesquisa para mais empresas, por setor de atividade, a fim de verificar em que aspectos as práticas de Controladoria diferem entre empresas de um mesmo setor;
- investigar as razões que justificam ou explicam o porquê de as práticas serem diferentes entre as organizações.

Essas questões/sugestões são apenas algumas das várias que poderiam ser levadas a cabo pela comunidade pesquisadora de Controladoria. Espera-se poder dar continuidade ao presente trabalho, desenvolvendo pesquisas que contribuam para esclarecê-las.

REFERÊNCIAS

ADLER, Max K. **A moderna pesquisa de mercado**. São Paulo: Pioneira, 1964.

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANDERSON, David R. *The function of industrial controllership*. **The Accounting Review**. Sarasota, Florida, v. 19, n. 1, p. 55-65, Jan. 1944.

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

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

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

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

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima de; LUCA, Márcia de. Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do Estado do Ceará. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais...** CD-ROM.

ASTI VERA, Armando. **Metodologia da pesquisa científica**. Porto Alegre: Globo, 1980.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1986.

ATTIE, William. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

BERNARDES, Cyro. **Sociologia aplicada à administração:** o comportamento organizacional. São Paulo: Atlas, 1984.

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

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. *In*: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRINK, Victor Z. *Education for controllership. The Accounting Review*. Sarasota, Florida: v. 25, n. 3, p. 251-259, Jul. 1950.

BRISOLA, Josué. **Uma contribuição ao estudo do controle aplicado às organizações**. São Paulo, 1990. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRITO, Osias Santana de. **Contribuição ao estudo de modelo de controladoria de risco-retorno em bancos de atacado**. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais:** os pólos da prática metodológica. Rio de Janeiro: F. Alves, 1977.

BUNGE, Mario *La investigacion científica: su estrategia y su filosofia*. 3. ed. Barcelona: Ariel, 1973.

BUNGE, Mario. **Epistemologia:** curso de atualização. São Paulo: Edusp, 1980.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. *Controller* – o perfil e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 150, ano 33, p. 12-20, Nov./Dez. 2004.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.; SANTOS, Roberto Fernandes dos. Perfil do *controller* no contexto organizacional brasileiro. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, IX, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM.

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

CARVALHO, Maria Cecília M. de. (org.). **Construindo o saber: metodologia científica: fundamentos e técnicas**. 4. ed. Campinas: Papirus, 1994.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

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

CHAGAS, José Ferreira. **O exercício da controladoria em instituições bancárias com atuação no Brasil**. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CHAMBERS, Raymond John, *Accounting, evaluation and economic behavior*. Texas: Scholars Books Co. 1966.

CHANLAT, Jean-François. **Ciências sociais e management: reconciliando o econômico e o social**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração: abordagens prescritivas e normativas da administração**. 4. ed., v. 1. São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 1993.

COSO. Washington D.C. Disponível em: <http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm>. Acesso em: 29/09/2006.

COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. São Paulo: Edgard Blucher, 1977.

CRESCENZI, Adam D.; KOCHER, Jerry. *Management support systems: opportunity for controllers. Management Accounting*. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 9, n. 65, p. 34-37, Mar. 1984.

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

CYTRON, Scott H. *Life behind the many hats. Catalyst*. Dublin, March/April 2005.

DELORENZO NETO, Antônio. **Sociologia aplicada à administração**: sociologia das organizações. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1981.

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

DICKEY, Robert Irvine *Relations between controllers and public accountants. The Accountants Digest*, v. 6, p. 44-47, Sep. 1940.

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

DUGÉ DE BERNOUVILLE, Léo. *Initiation a l'analyse statistique*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1939.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

ELLIOTT, V. L. *Functions and activities of the controller's department. The Accounting Review*, v. 15, n.1, p. 185-190, Mar. 1940.

EXAME: melhores e maiores. São Paulo: Abril, n. 13, ano 39, jul. 2005.

EXAME: melhores e maiores. São Paulo, Abril, n. 12, ano 40, jul. 2006.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FARIAS, Cláudio Gondim Bezerra. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (Gecon)** – uma abordagem para instituições financeiras. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

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

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

FISKE, Wyman P. *Training for the controllership*. **The Accounting Review**. Sarasota, Florida, v. 15, n. 2, p. 232-238, Jun. 1940.

FONSECA, Piedade Mota da. Entenda a Lei Sarbanes-Oxley. **CSNJornal**. Volta Redonda: Companhia Siderúrgica Nacional, n. 78, ano 9, p. 2, Jun./Jul./Ago. 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, Fábio. Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXVIII, 2004, Curitiba. **Anais ...** Curitiba: ANPAD, 2004. 1 CD-ROM.

FREZATTI, Fábio. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **UnB Contábil**. Brasília: Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, v. 8, n.1, p. 9-39, Jan./Jun. 2005.

FREZATTI, Fábio. *Beyond budgeting*: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, n.2, v.45, p. 23-33, Abril/Junho 2005a.

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

FREZATTI, Fábio. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da

contabilidade gerencial. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**. São Paulo: v. 19, n.1, p. 5-17, Jan./Fev./Mar. 2006a.

FRISHKOFF, Patricia A.; THOMPSON, Sally. *This controller wears many hats*. **Management Accounting**. Montvale, v. 5, n. 76, p. 42, Nov. 1994.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

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

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, IX, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM

GLEISER, Marcelo. Definindo teoria. **Folha de São Paulo**. São Paulo: Caderno Ciência, p. 9, 02/10/2005.

GOLDENBERG, Marta da Conceição Louro. **Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico**. São Paulo, 1994. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GOODE, William Josiah; HATT, Paul Kitchener. **Métodos em pesquisa social**. São Paulo: Nacional, 1969.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação da gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

HAIR, Joseph F. Jr.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Multivariate data analysis**. 5 ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

HARTMAN, Bart P.; BRENNER, Vincent C.; LYDECKER, Richard A.; WILKINSON, Jeffrey M. *Mission control starts in the controller's department: the thorough of planning into the mission of the controller's department enabled the department to provide more service to operacional areas*. **Management Accounting**. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 26, Sep. 1981.

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

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

HERRMANN JR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1970.

HOLANDA, Victor Branco de. **Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico** – uma abordagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. São Paulo, 2002. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio. O verdadeiro significado de uma teoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 97, p. 21-23, Jan./Fev. 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, v. 2, n. 38, p. 7-19, Mai./Ago. 2005.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance lost: raise and fall of management accounting**. 2nd. ed. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Abraham. **A conduta na pesquisa**: metodologia para as ciências do comportamento. São Paulo: EPU, Edusp, 1975.

KÄRREMAN, Dan; ALVESSON, Mats. *Cages in Tandem: management control, social identity, and identification in a knowledge-intensive firm. **Organization**. London: ABI/INFORM Global, n. 1, v. 11, p. 149-175, Janeiro 2004.*

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.

KIDDER, Louise H. (Org.). **Métodos de pesquisa nas relações sociais**: volume 1 – delineamentos da pesquisa. 4. ed. norte-americana. 2. ed. brasileira. São Paulo: EPU, 1987.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Fundamentos da administração**. São Paulo: Pioneira, 1981.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Perspectiva, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LASSOUED, Kaïs. *Relation culture d'entreprise contrôle de gestion: Une étude empirique. **La Revue des Sciences de Gestion: Direction et Gestion**. Epinay-sur-Orge: ABI/INFORM Global, n. 216, v. 40, p. 129-143, Novembro/Dezembro 2005.*

LEONE, Marie. ***Command and Controllers. CFO. Com.*** Boston: *CFO Publishing Corporation*, 2003.

LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 10. ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos, 1960.

MAIA, Heloisa Helena Rocha; PINTO, Jorge de Souza. Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, VI, 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romualdo Douglas. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, n. 133, ano 27, p. 41-50, 2. quadrimestre de 2002.

MAMBRINI, Ariovaldo; COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar. **Revista Enfoque – Reflexão Contábil**, Maringá: Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá, n. 2, v. 23, p. 05-13, Julho/Dezembro 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas; amostragens e técnicas de pesquisa; elaboração, análise e interpretação de dados. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 28, ano XIII, p. 7-28, Jan./Abr. 2002.

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. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 34, ano XV, p. 7-22, Jan./Abr. 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: USP, n. 39, p. 3, 09-12/2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002a.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002b.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Falando sobre teorias e modelos nas ciências contábeis. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, 2004. 1 CD-ROM.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MATALLO JR., Heitor. A problemática do conhecimento (cap. I); Mito, metafísica, ciência e verdade (cap. II); A explicação científica (cap. III). *In*: CARVALHO, Maria Cecília M. de. (org.). **Construindo o saber: metodologia científica: fundamentos e técnicas**. 4. ed. Campinas: Papirus, 1994.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5. ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento operacional. *In*: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

MORCILLO, Francisco Mochón; TROSTER, Roberto Luis. **Introdução à economia**. São Paulo: Makron Books, 1994.

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

MOST, Kenneth. *Accounting theory*. Ohio: Grid, Inc., 1987.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 126, ano 29, p. 59-67, Nov./Dez. 2000.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **Controladoria**. (material didático da disciplina EAC318 – Controladoria). São Paulo: FEA/USP, 1980.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki; ANDRADE, Iris Alves; MULLER, Iron Augusto; SANT'ANA, Marília Martins. Logística integrada à controladoria. *In*: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

NEPOMUCENO, Valério. Qual é a massa atômica de uma unidade d custo? **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 140, ano XXXII, p. 73-81, Mar./Abr. 2003.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, Planejamento de Lucro. *In*: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA FILHO, José Jeremias de. Reconstruções metodológicas de processos de investigação social. **Revista de História**, v. LIV, n. 107, ano XXVII, São Paulo: Jul./Set. 1976.

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

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. **Apresentação de trabalhos científicos: monografia, TCC, teses e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Futura, 2000.

PEIXE, Blênio Cesar Severo. Controladoria governamental um enfoque municipal – estudo de caso. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 98, p. 64-79, Mar./Abr. 1996.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica**. São Paulo, 1992. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de Resultados e Desempenhos. *In*: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

PEREIRA, Júlio Cesar Rodríguez. **Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais**. 2. ed. São Paulo: Edusp, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. **Contribuição ao estudo da gestão econômica da qualidade em empresas de classe mundial – o papel da função controladoria**. São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

PINHEIRO, Fábio Araújo. **Uma contribuição ao estudo da atuação da controladoria na avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras de desenvolvimento**. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1993.

RAMDEEN, Collin; FRIED, Bernard. *The roles of casino controllers*. **UNLV Gaming Research & Review Journal**. Las Vegas: ABI/INFORM Global, v. 7, issue 2, p. 25-41, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, v. 1, n. 40, ano XVII, p. 120-132, Jan./Abr. 2006.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 10. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1983.

REGEL, Roy W. *Change in the controller's role: why intuition improves operational and strategic decisions*. **Journal of Cost Management**. [S.I.]: ABI/INFORM Global, v. 1, n. 17, p. 31-38, Jan./Feb. 2003.

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

RICCIO, Edson Luiz; PETERS, Marcos R. S. Novos paradigmas para a função controladoria. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, XVII, 2003, Salvador. **Anais...** Salvador: Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, 2003. 1 CD-ROM.

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

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

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

ROZO, José Danúbio. Controle interno como variável explicativa do sucesso empresarial. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2, 2002, São Paulo. **Anais...** CD-ROM.

RUDNER, Richard S. **Filosofia da ciência social**. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

RUNK, Randall; LORETTA, Ralph G. *Controllers on the firing line*. **Management Accounting**, Montvale: ABI/INFORM Global, v. 5, n. 71, p. 38-42, Nov. 1989.

SALOMON, Dêlcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**. 17. ed. Lisboa: McGraw-Hill, 1999.

SAN MIGUEL, Joseph G.; GOVINDARAJAN, Vijayaraghavan. *The contingent relationship between the controller and internal audit functions in large organizations*. **Accounting Organizations and Society**. Great Britain: v. 9, n. 2, p. 179-188, 1984.

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

SANTOS, Roberto Vatan. **Controladoria**: uma introdução ao sistema de gestão econômica, GECON. São Paulo: Saraiva, 2005.

SATHE, Vijay. *The controller's role in management*. **Organizational Dynamics**. NewYork: 1983.

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

SCHMIDT, Paulo (Org). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/ Artmed, 2002.

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

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

SOUTES, Dione Olesczuk, **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

SPECTOR, Paul E. **Psicologia nas organizações**. São Paulo: Saraiva, 2002.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1981.

SWYERS, William E. *Integrated information systems and the corporate controllership function*. **Management Accounting**. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 2, n. 50, p. 18-21, Oct. 1968.

TEIXEIRA, Olimpio Carlos. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TELES, Egberto Lucena; VARTANIAN, Grigor Haig. As teorias da decisão, da mensuração e da informação e a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 26, n. 104, p. 24-37, Mar./Abr. 1997.

TESCHE, Carlos Henrique; VENDRUSCOLO, Carlos Otávio; ALVES, Clodiana Brescovit; SCHIELL, Eduardo; WAYERBACHER, Leomar; SCHWEZ, Nicolau; DALBÉN, José Bussata. Contabilidade: ciência, técnica ou arte? **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 76, p. 12-21, Ano 20, Jul./Set. 1991.

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

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a palavra qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

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

VATTER, W. J. *Accounting Education for controllership*. **The Accounting Review**. Sarasota, Florida, v. 25, n. 3, p. 236-250, 1950.

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

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial**. São Paulo, 1982. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-

graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo A.. *Contraloria practica*. México: Uteha, 1965.

BEUREN, Ilse Maria. A informação como suporte ao processo de avaliação do desempenho da estratégia empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 102, p. 52-63, Nov./Dez. 1996.

ESSELSTEIN, Jerry L. *The changing value equation for controllership*. **Ohio CPA Journal**. Columbus: ABI/INFORMAL Global, v. 2, n. 60, p. 45, Apr./Jun. 2001.

FRISHKOFF, Patricia A. *Is your controllership function out of control?*. **Management Accounting**. Montvale, ABI/INFORMAL Global, v. 9, n. 67, p. 45-47, Mar. 1986.

GOMES, Josir Simeone; AMAT, Joan M. Controle estratégico em um contexto competitivo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 97, p. 12-20, Jan./Fev. 1996.

GOMES, Josir Simeone. Controle de gestão na era da globalização. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 104, v. 26, p. 52-62, Mar./Abr. 1997.

MARQUES, Wagner Luiz. “Controller”, a identificação exata do contador hoje. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, n. 130, ano 26, p. 44-48, 2. quadrimestre de 2001.

MENDES, Ivantidio Guimarães. **A controladoria e a informação dos anos 90**. São Paulo, 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MENEZES, Luiz Leite de. **Os novos paradigmas para a controladoria em face da economia digital**: uma abordagem como gestor da informação. São Paulo, 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 31, ano XIV, p. 45-65, Jan./Abr. 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de alguns aspectos da controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. São Paulo, 1987. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

REDD, Robert O. *The controller and energy management*. **Management Accounting**. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 9, n. 62, p. 48-52, Mar. 1981.

SHERIDAN, Tom. *New frame for financial management*. **Management Accounting**. Montvale: ABI/INFORMAL Global, v. 4, n. 72, p. 20-26, Apr. 1994.

SILVA, Lino Martins da. Controladoria pública – modelo para o controle interno integrado no setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 24, n. 95, p. 24-34, Set./Out. 1995.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, v. 16, n. 27, ano XII, p. 66-77, Set./Dez. 2001.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 32, ano XIV, p. 40-57, Mai./Ago. 2003.

STERLING, Lionel N. *The controller: new game, new rules*. **Ama Forum**. p. 30-31, Dec. 1978.

TACHIZAWA, Elio Takeshi. **Referencial teórico à formulação de um modelo de informações de suporte a controladoria**. São Paulo, 1990. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TELES, Egberto Lucena; VARTANIAN, Grigor Haig. Sistemas de informações e a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 27, n. 112, p. 60-70, Jul./Ago. 1998.

VEIGA, Walmir da Fonseca. Contabilidade gerencial estratégica: o uso da Contabilidade Gerencial como suporte ao processo de Gestão Estratégica. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 142, ano 32, p. 87-97, Jul./Ago. 2003.

WALKER, Kenton B. *Coors: brewing a better controllership. Management Accounting.* Montvale, v. 7, n. 69, p. 23-27, Jan. 1988.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Questionário

APÊNDICE 2 – Carta de apresentação

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO

Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária
Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade

Márcio Luiz Borinelli
 Doutorando

Prof. Dr. Welington Rocha
 Orientador

AS PRÁTICAS DE CONTROLADORIA NAS MAIORES EMPRESAS QUE OPERAM NO BRASIL

QUESTIONÁRIO PARA ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

BLOCO O – Identificação da entrevista.

Data da entrevista:	
Horário inicial:	
Horário final:	
Local da entrevista:	
Número de controle da empresa:	

BLOCO 1 – Identificação da empresa.

QUESTÕES	RESPOSTAS
Nome do entrevistado (a):	
Cargo do entrevistado (a):	
País de origem do acionista controlador:	
Cidade brasileira onde está localizada a Administração Central:	
Início das atividades no Brasil:	
Número de funcionários:	

BLOCO 2 – Identificação da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir, bem como do profissional que responde pela respectiva área.

a) Identificação da unidade e do cargo.

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

b) Identificação do profissional.

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

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

BLOCO 4 – Identificação da estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria ou da unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

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

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
10	Na estrutura interna da unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria), as unidades relacionadas abaixo encontram-se formalmente constituídas?			
	Auditoria Contábil.			
	Auditoria Interna.			
	Contabilidade Geral.			
	Contabilidade Fiscal.			
	Contabilidade Societária.			
	Contabilidade Financeira.			
	Contabilidade Tributária.			
	Planejamento Tributário.			
	Contabilidade de Custos.			
	Contabilidade Gerencial.			
	Orçamento Empresarial.			
	Planejamento Empresarial.			
	Controle Patrimonial.			
	Controles Internos.			
	Sistemas de Informações.			
	Relações com Investidores.			
	Tesouraria.			
	Contas a Receber.			
	Contas a Pagar.			
	Crédito e Cobrança.			
	Recursos Humanos.			
	Tecnologia da Informação.			
	Outras.			

BLOCO 5 – Identificação das funções, atribuições e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada Controladoria ou pela unidade que exerce as funções de Controladoria, quando aquela não existir.

Nº	QUESTÃO	SIM	NOME DA ÁREA
11	As atividades enumeradas a seguir são realizadas dentro da unidade organizacional denominada Controladoria? Caso negativo, favor especificar em qual área são realizadas.		
	CONTABILIDADE SOCIETÁRIA/FINANCEIRA		
	Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa.		
	Controle patrimonial (ativos fixos).		
	Consolidação das demonstrações contábeis.		
	Preparação das demonstrações contábeis.		
	Divulgação das informações contábeis.		
	Análise de balanços.		
	CONTABILIDADE FISCAL		
	Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos.		
	Orientação fiscal às demais unidades organizacionais.		
	Planejamento tributário.		
	Gestão e controle de impostos.		
	PROTEÇÃO AOS ATIVOS DA EMPRESA		
	Controles internos (não inclui controle patrimonial).		
	Auditoria contábil ou Auditoria Interna.		
	Seguros.		
	FINANÇAS		
	Gestão financeira e de tesouraria.		
	Controles financeiros.		
	Controle de fluxo de caixa.		
	Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização).		
	Estudos de análise de viabilidade de projetos.		
	CONTABILIDADE GERENCIAL		
	Manutenção da Contabilidade Gerencial.		
	SISTEMAS DE INFORMAÇÕES		
	Gestão dos sistemas de informação, inclusive infraestrutura de TI.		
	Gestão dos sistemas de informação, exceto infraestrutura de TI.		
	Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação.		
	Produção e geração das informações.		
	ATENDIMENTO A USUÁRIOS EXTERNOS		
	Acionistas.		
	Governo.		
	Fisco.		
	Auditoria Externa.		
	Entidades de Classe.		
	Instituições Financeiras.		
	Fornecedores.		
	Clientes.		
	OUTRAS		
	Emissão de normas contábeis.		

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
12	A unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) assume as posturas abaixo, quando do seu relacionamento com as demais áreas da empresa?			
	Assessora (suporte aos gestores).			
	Consultora.			
	Controladora.			
	Auditadora.			
	Porta-voz interno da Alta Administração.			

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO	NÃO SABE
13	Considerando a posição no organograma, bem como as atividades desempenhadas, é correto afirmar que a unidade organizacional denominada Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria):			
	É um órgão de linha?			
	É um órgão de <i>staff</i> ?			

Questões de números 14 a 26:

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

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

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

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

APÊNDICE 2 – CARTA DE APRESENTAÇÃO

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

São Paulo/SP, ____ de _____ de 2006.

Ilustríssimo Sr.

Tem a presente o objetivo de apresentar a V.Sa. o Sr. MÁRCIO LUIZ BORINELLI, aluno do Programa de Doutorado em Controladoria e Contabilidade desta Universidade de São Paulo, cujo trabalho de tese de doutorado encontra-se sob minha orientação.

A tese de doutorado do Sr. Borinelli consiste em **investigar as práticas de Controladoria** das maiores empresas que operam no Brasil. Ressaltamos que não serão levantados números contábeis, mas tão somente informações sobre como são desenvolvidas as funções de Controladoria nessa organização. Para o levantamento dos dados necessários à pesquisa é que solicito encarecidamente a colaboração de V.Sas, concedendo uma entrevista do doutorando, a qual tem duração estimada de aproximadamente 90 (noventa) minutos.

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

Depois da avaliação final do trabalho pela Universidade de São Paulo, faremos chegar às suas mãos – sem qualquer ônus – uma cópia das principais conclusões observadas.

O e-mail do doutorado, marciolb@usp.br, poderá ser utilizado para sanar quaisquer dúvidas ou obter esclarecimentos adicionais, se necessários.

Antecipadamente agradeço a colaboração de V.Sas.

Prof. Dr. Welington Rocha
Orientador

Av. Professor Luciano Gualberto, 908 – Cidade Universitária – São Paulo – SP – CEP 05508-900
Caixa Postal nº 11.498 – Tel: (11) 3091-5820 ramal 170