

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, ECONOMIA E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

**CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DAS FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO
CONTROLLER NAS ORGANIZAÇÕES**

Olimpio Carlos Teixeira

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

SÃO PAULO
2003

Reitor da Universidade de São Paulo
Prof. Dr. Adolpho José Melfi

Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Prof.^{ma} Dr.^a Maria Tereza Leme Fleury

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária
Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade
Prof. Dr. Fábio Frezatti

OLIMPIO CARLOS TEIXEIRA

DEDALUS - Acervo - FEA



20600025757

**CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DAS FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO
CONTROLLER NAS ORGANIZAÇÕES**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

**SÃO PAULO
2003**

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Publicações e Divulgação do SBD/FEA/USP

Teixeira, Olimpio Carlos

Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações / Olimpio Carlos Teixeira. -- São Paulo : FEA/USP, 2003.

152 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2003
Bibliografia.

1. Contabilidade 2. Contabilidade de empresas I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP II. Título.

CDD – 657

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira
Prof. Dr. Francisco Fernandes

Dedico este trabalho

Aos meus pais Oswaldo Cândido Teixeira e Maura Mamede Teixeira, que sempre se preocuparam e orgulharam-se da formação educacional de seus filhos.

À minha amada filha Julia Ferraro Teixeira, e que possa ter no futuro compreensão de minha ausência, pelo tempo que não estive ao seu lado, em muitos momentos importantes de sua infância, e tenha a mim, um exemplo de vida profissional, e com suas atuações, continue me fazendo cada dia mais orgulhoso e feliz.

À Raquel Leite Ferraro Teixeira, com muito esforço, contribui na formação educacional da Julia, sendo uma excelente e exemplar mãe, e louvosamente, me substitui no papel de pai.

Agradeço a Deus, que em seu infinito amor e misericórdia permitiu a realização de um sonho.

Aos meus pais, pelo amor e ternura dedicados a minha criação, apesar de todas as dificuldades enfrentadas, souberam me educar e me ensinaram a lutar pela realização de meus sonhos, a vocês minha eterna gratidão e meus sinceros agradecimentos pela calorosa acolhida e hospitalidade.

Aos meus irmãos Rosângela Mamede Teixeira, Afonso Arinos Mamede Teixeira, Ronaldo Orico Teixeira e ao meu cunhado Vicente Paschoal, pelo carinho, conforto e apoio recebido.

Ao Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro, pela competência profissional, colaboração, ajuda e contribuição, que conduziu a realização deste trabalho com muito profissionalismo e companheirismo.

Ao Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira, com a qual privilegiou-me com suas preciosas co-orientações, pela enorme contribuição, sou-lhe imensamente grato.

Ao Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento, pelos conhecimentos partilhados, pelo incentivo constante, compreensão e amizade.

Aos Professores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, que me permitiram “usufruir” dos seus conhecimentos durante o curso de mestrado: Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho, Dr. Edgard Bruno Cornachione Júnior, Dr. Ariovaldo dos Santos, Dr. Gilberto A. Martins, Dr. Armando Catelli, Dr. Wellington Rocha, Dr. Geraldo Barbieri, Dr. Luiz João Corrar, meu muito obrigado.

Aos amigos e colegas do curso de mestrado da FEA/USP; Adão Ferreira da Silva, Aldo Nobuyuki Nakao, César Schmidt Gonçalves, Florentino Gonçalves Senise, João Santana de Proença, João Soares da Costa, Josemar Ribeiro de Oliveira, Luiz Antônio Silvio Pereira, Marco Antônio Gomes de Almeida, Ney Mussa de Moraes, Pedro Antônio Ferreira, Vander da Silveira Melo, Iseorene Canavarro e Yva Paes de Barros Pinto, por compartilharem das alegrias e angústias dessa caminhada, obrigado.

A eficiente Malú pela colaboração, dedicação, simpatia, delicadeza, amizade e toda sua paciência. Pela presença carinhosa e constante em todos os momentos, meus sinceros agradecimentos.

A dedicada Lair, que soube nos acolher durante todo o período das aulas presenciais, com muito carinho e paciência, estando sempre presente, nos dedicando atenção e conforto e com sua competência soube dirigir e nos orientar quanto às nossas obrigações no decorrer do curso.

A Valdiva Rossato de Souza, Emanuel Marcos Lima, Valdir Cerealli e Adail José de Souza, os quais durante o período das aulas presenciais, não faltaram em colaborar e ajudar esta minha caminhada.

Ao amigo e companheiro de trabalho Agnaldo Correa da Silveira, ao qual serei eternamente grato, levando no coração toda a sua extrema lealdade, dedicação e colaboração, que foram dispensadas à minha atividade profissional em todas as minhas ausências.

Aos colegas, de outros sites e cidades, com os quais tive oportunidade de conviver durante as minhas atividades na sala 107 da FEA-3, meu desejo de sucesso a todos pela prestimosa amizade e força.

“É melhor tentar e falhar, que preocupar-se e ver a vida passar. É melhor tentar, ainda que em vão, que sentar-se fazendo nada até o final. Eu prefiro na chuva caminhar, que em dias tristes em casa me esconder. Prefiro ser feliz, embora louco, que em conformidade viver...”

Martin Luther King

RESUMO

O controller vem assumindo uma série de funções e de responsabilidades dentro das empresas, as quais vêm mudando de modo considerável com o passar do tempo, de acordo com a necessidade de cada organização.

A definição das funções e das responsabilidades que devem ser exercidas pelo controller nas empresas torna-se tema importante, uma vez que a literatura existente sobre a área da controladoria é escassa, e não aborda especificamente estes assuntos técnicos e muito menos os correlaciona entre si.

Neste contexto, procura-se buscar na revisão bibliográfica e na prática das empresas a identificação das funções e responsabilidades que devem ser exercidas pelo controller, verificando se existe relação entre o apresentado pela bibliografia existente sobre a área da controladoria e o desempenhado atualmente no dia-a-dia das empresas.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho foi a pesquisa exploratória, pois possibilita ter uma visão geral do tema com a finalidade de esclarecer e refinar conceitos.

Desta forma procurou-se com a pesquisa bibliográfica identificar quais são as funções e responsabilidades atribuídas ao controller, e se existe consenso entre os estudiosos da área de controladoria sobre estas atribuições. Na pesquisa de campo, procurou-se identificar as funções que estão sendo desempenhadas pelo controller no seu dia-a-dia das empresas bem como o seu posicionamento hierárquico na estrutura organizacional das empresas, buscando identificar a autonomia que lhe é concedida para o desempenho destas atribuições.

Como resultado das pesquisas realizadas, constata-se a ausência de consenso entre os estudiosos da área de controladoria sobre quais são as funções desempenhadas pelo controller. Entre as quais há uma relação muito próxima entre o que sugere a teoria e o que está sendo desempenhado no dia-a-dia das empresas. O tema responsabilidade do controller é relevante e pouco explorado, pois não é utilizado como critério técnico adicional para definir as atribuições do controller.

Palavras-chaves: Controller, Controladoria, Funções e Responsabilidades do Controller, Posição Hierárquica e Missão da Controladoria.

ABSTRACT

Controller comes assuming a series of functions and responsibilities inside the companies, which come moving in a considerable way with the passing of the time, in accordance to the each organization necessity.

The functions and the duties definition which must be carried out by the controller in the companies becomes an important subject, since the literature correlated to this topic is still scarce and does not specifically treats these technical subjects or neither correlates themselves.

In this context, this research tries to search thorough bibliographical revision and through company's case studies, the identification of the functions and responsibilities that must be carried out by the controller, checking the existence of a correlation between the bibliography on the area of the controlling and the current companies' practices.

The methodology used for the development of this paper was the investigative research, which makes possible to have a general vision of the subject with the purpose of clarifying and refining concepts.

The bibliographical research tried to identify which are the functions and responsibilities attributed to the controller, and if there is a compromise between the researches of the controlling field regarding these attributions. By the time of the field research, we tried to identify the functions that are being played by the controller on the companies' daily routines and its hierarchic positioning as well in the organizational structure, trying to identify the autonomy that is granted to it for the performance of these attributions.

As a carried research result, it was evidenced that there is no consensus among the researchers on the field of controlling regarding the functions played by the controller. There is a very close correlation between what is suggested by the theory and what is being carried out on the companies' daily practice.

The topic controller's responsibility is relevant but remains not properly researched, since it is not used as an additional technical criterion to define the controller's attributions.

Word-keys: Controller, Controlling, Controller's Functions and Responsibilities, Hierarchic Position and Mission of the Controlling.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Cadeia de Accountability responsabilidade e autoridade	29
Quadro 2	Demonstrativo das funções mais requisitadas pelas empresas contratantes no mercado brasileiro no ano de 1996 a 1999	66
Quadro 3	Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 60	88
Quadro 4	Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 70	88
Quadro 5	Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 80	89
Quadro 6	Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 90	89
Quadro 7	Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações no início do século XXI	90
Quadro 8	Perfil das empresas selecionadas para a pesquisa – Alvo da pesquisa	100
Quadro 9	Percentual de questionário encaminhados e de respostas recebidas	103
Quadro 10	Perfil das organizações que responderam o questionário de pesquisa	103
Quadro 11	Informações sobre as empresas: Ano de fundação e de início de atividade no Brasil, se empresa estrangeira.	104
Quadro 12	Informações sobre as empresas: Empresas com capital estrangeiro – predominância no capital social	104
Quadro 13	Informações sobre as empresas: Número de funcionários	104
Quadro 14	Informações sobre a empresa: Forma de constituição da sociedade	105
Quadro 15	Informações sobre a empresa: A quem re reportam os auditores independentes	105

Quadro 16	Informações sobre a empresa: Composição do conselho de administração	105
Quadro 17	Perfil do (a) controller: Faixa etária	106
Quadro 18	Perfil do (a) controller: Sexo	106
Quadro 19	Perfil do (a) controller: Denominação do cargo	106
Quadro 20	Perfil do (a) controller: Tempo de trabalho na empresa e na função	107
Quadro 21	Funções do (a) controller: Graduação	107
Quadro 22	Funções do (a) controller: Cursos de Pós Graduação	107
Quadro 23	Funções do (a) Controller: Subordinação	108
Quadro 24	Funções do (a) Controller: Apresentação de suas informações	109
Quadro 25	Funções do (a) Controller: Classificação do sistema de informações	109
Quadro 26	Funções do (a) Controller: Execução de planejamento estratégico	110
Quadro 27	Funções do (a) Controller: Interação com pessoas em todos os níveis hierárquicos	110
Quadro 28	Funções do (a) Controller: Das informações contábeis	111
Quadro 29	Funções do (a) Controller: Do controle interno e dos trabalhos da auditoria interna	111
Quadro 30	Funções do (a) Controller: Atender a auditoria externa	111
Quadro 31	Funções do (a) Controller: Pelo sistema de custo padrão	112
Quadro 32	Funções do (a) Controller: Planejamento fiscal	112
Quadro 33	Funções do (a) Controller: Acompanhamento do sistema de processamento de dados.	112
Quadro 34	Funções do (a) Controller: Sistema orçamentário	113
Quadro 35	Funções do (a) Controller: Interpretação e comunicação das informações gerenciais	113
Quadro 36	Funções do (a) Controller: Cumprimento das legislações (Municipais, Estaduais e Federais)	114

Quadro 37	Funções do (a) Controller: Emissão de relatórios contendo informações gerenciais, a serem encaminhados aos acionistas	114
Quadro 38	Funções do (a) Controller: Levar as informações gerenciais a todos os níveis da empresa	114
Quadro 39	Funções do (a) Controller: Execução de funções do departamento financeiro	115
Quadro 40	Funções do (a) Controller: Executa a função do departamento financeiro somente de análise e interpretação de suas informações	115
Quadro 41	Funções do (a) Controller: Dos seguros da empresa	115
Quadro 42	Resumo das funções na prática das empresas	116

SUMÁRIO

RESUMO		ix
ABSTRACT		x
LISTA DE QUADROS		xv
CAPITULO 01 - INTRODUÇÃO		1
Questão de Pesquisa		5
Objetivo		5
Método de pesquisa		6
Justificativas e contribuições		10
Estruturação do trabalho		11
CAPÍTULO 02 – DEFINIÇÕES FUNDAMENTAIS		13
2.1	Controladoria	14
2.2	Missão da empresa	17
2.3	Missão da controladoria	19
2.4	Função	21
2.5	Responsabilidade	23
2.6	Posicionamento hierárquico	26
2.7	Controller	29
CAPÍTULO 03 – PESQUISA BIBLIOGRÁFICA SOBRE AS FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO CONTROLLER		38
3.1	A década de 50 e 60	38
3.2	A década de 70	47
3.3	A década de 80	54
3.4	A década de 90	60
3.5	Início do século XXI	74
3.6	Análise das principais informações extraídas da pesquisa bibliográfica	92
CAPÍTULO 04 - FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO CONTROLLER EM ALGUMAS EMPRESAS QUE ATUAM NO BRASIL		98
4.1	Aspectos metodológicos da pesquisa empírica	98
4.2	Apresentação dos resultados da pesquisa de campo	103
4.3	Análise dos resultados da pesquisa de campo	121
CAPÍTULO 05 - CONCLUSÕES		125

1. INTRODUÇÃO

Dentre as transformações que estão ocorrendo no mundo corporativo, neste início de século, muitas são decorrentes dos seguintes fatores: maior sofisticação, exigência e conscientização do mercado consumidor; ampliação dos mercados, tornados universalizados; e o desenvolvimento da tecnologia da informação e da telecomunicação. São estes os fatores que perfilam o mundo corporativo como instável, imprevisível e, sistematicamente, mais complexo e competitivo.

O desafio das empresas é administrar a complexidade gerada por estes fatores, realizando mudanças em suas estruturas administrativas e operacionais e em suas formas de gestão, visando se adequarem à estas exigências.

As mudanças ou reestruturações necessárias para as empresas manterem-se atuantes a fim de alcançarem seus objetivos empresariais, dependem de uma série de variáveis, tanto internas como externas à organização. A título de ilustração, são destacadas algumas dessas variáveis: o aperfeiçoamento de seus produtos, suas técnicas de comercialização, controle de monitoramento de seus concorrentes, técnicas de acompanhamento das oscilações ou exigências de mercado, investimento em capital humano para garantir a manutenção e fidelidade do seu quadro de pessoal, sistemas de controles internos e de informações, avaliações permanentes e constantes dos seus resultados econômicos e financeiros.

Dentre as variáveis apresentadas, destacamos o sistema de informações. Para acompanhar todos estes processos de evolução organizacional, as empresas devem estar seguras quanto ao seu sistema de gestão, para que suas decisões possam ser tomadas com base em um eficiente sistema de informações, o qual propicie dados seguros, fidedignos e gerados em tempo hábil aos gestores.

A velocidade em que as informações são disponibilizadas, gerou modificações e criou também novas funções dentro da estrutura organizacional das empresas. Surge então no quadro funcional, profissionais qualificados, classificados como órgãos de assessoria, participando do processo de gestão da organização.

O controller aparece neste cenário como o profissional que está qualificado para acompanhar todas estas mudanças, sendo o responsável por coordenar e supervisionar o sistema de informações da empresa. Entende-se como sistema de informações o conjunto organizado de métodos e procedimentos que trabalha dados de forma a apresentá-los adequadamente, visando a dar suporte às decisões empresariais (VIEIRA,1991, p.113).

Os profissionais da área da controladoria, participantes do processo de mudança e gestores do sistema de informações passam a desempenhar papéis de importância nas empresas no momento em que surge a necessidade dos gestores terem informações que possam lhe subsidiar no processo de tomada de decisões.

HECKERT & WILLSON (1963, p.17) enfatizam que:

“O controller não é o comandante do navio – pois esta é a função do CEO, mas o controller pode ser comparado ao navegador, que tem a carta / rota nas mãos. Deve manter o comandante informado de onde se encontram, a que velocidade estão navegando, resistências e obstáculos, variações de curso e caminhos alternativos que possam conduzir à um porto seguro”.

O controller, foi reconhecido e valorizado pelo mercado americano, que sempre primou pela formação de contadores voltados para a especialidade da contabilidade gerencial, desde a década de 20, portanto há mais de 60 anos. Pelo mercado brasileiro,

este profissional foi reconhecido nos primórdios dos anos 60, quando da instalação das empresas americanas no País e está conquistando a cada dia o seu espaço dentro das organizações.

Saber claramente as funções e responsabilidades do controller, ou da área de controladoria nas empresas, em face do suporte que este profissional dá ao processo de gestão organizacional, passa a ser uma atribuição importante e relevante para as organizações.

BRITO (2003, p.21) destaca que *“definir a atividade da controladoria (...) em corporações não financeiras não é tarefa fácil, uma vez que ela assume atividades diferentes dependendo da cultura e dos costumes das corporações”*.

Assim a identificação das funções que devem ser exercidas pelo controller nas empresas, caracteriza-se como um assunto cuja investigação é de grande importância, uma vez que a literatura existente sobre a área da controladoria é escassa e não aborda especificamente o tema funções do controller. Em sua grande maioria a bibliografia disponível é de autoria americana, devido ao tempo em que este profissional tem sua atuação no mercado norte americano e sua conseguinte valorização.

A partir da década de 90, os autores brasileiros passaram a pesquisar e a escrever sobre o assunto contribuindo para o aumento dos títulos existentes sobre a área da controladoria, ou seja, 30 anos após o ingresso deste profissional no mercado brasileiro.

Identifica-se que houve um grande avanço quanto às atribuições do controller nas organizações, mas a literatura não tem apresentado nitidamente a definição de toda esta evolução na área da controladoria, como exposto abaixo:

- a) 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;
- b) esta falta de consenso permite identificar as funções do controller, e essas por sua vez, não podem ser padronizadas;

- c) existe uma variável muito importante em todo este contexto, deixada de ser destacada pelos estudiosos, mas considerável quando se pretende definir as atribuições deste profissional, no ambiente empresarial em que será desenvolvida a sua atividade;
- d) poucos são os autores que abordam o tema responsabilidades do controller e quando o fazem, freqüentemente confundem função com responsabilidade.

Na prática empresarial observa-se que um grande número de empresas possui em sua estrutura administrativa o departamento de controladoria. Por outro lado não é possível afirmar se as empresas que constituíram o departamento de controladoria o fizeram porque conhecem a importância deste departamento como forma de contribuir com uma melhor performance do seu resultado, ou porque o mercado, de tanto ressaltar e enfatizar a importância da controladoria, acabou influenciando-as a constituírem este departamento, mesmo desconhecendo as verdadeiras funções e responsabilidades da área da controladoria.

Para as empresas há dificuldade em atribuir funções e ao mesmo tempo definir as responsabilidades do controller. Isso ocorre porque essa atribuição é feita, muitas vezes, de modo independente da identificação das suas próprias características, ou seja, o seu porte, os seus objetivos, a sua forma de administração e outras variáveis importantes que devem ser compatíveis ao procedimento de atribuir funções e responsabilidades ao controller.

Dos fatos acima apresentados, verifica-se o quanto é importante definir, corretamente, as funções e as responsabilidades do controller e o seu posicionamento hierárquico dentro do ambiente empresarial.

Portanto, o escopo deste trabalho é contribuir para o aperfeiçoamento e o desenvolvimento do estudo da área de controladoria, da profissão de controller para as empresas, ressaltando a importância deste profissional da área da controladoria para o sucesso administrativo.

2 Questão de pesquisa

“Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos defrontamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características. Desta forma, o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-lo individualizado, específico, inconfundível” RUDIO apud LAKATOS & MARCONI (1991, p.127).

Sendo assim a questão de pesquisa se apresenta com a seguinte pergunta: quais são as funções e responsabilidades do controller, segundo a pesquisa bibliográfica e a prática nas empresas?

3 Objetivo

Segundo LAKATOS e MARCONI (1991, p.219), o objetivo geral 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”.*

Desta forma, o objetivo geral deste trabalho é pesquisar as funções, as responsabilidades e a posição hierárquica do controller conforme o entendimento dos diversos autores da área de controladoria e a prática de algumas empresas, tendo como escopo contribuir para o aperfeiçoamento do estudo e da prática da controladoria, para as empresas e para os profissionais que atuam nessa área.

Segundo LAKATOS e MARCONI (1991, p.219), os objetivos específicos apresentam caráter mais concreto e têm função intermediária e instrumental permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo a situações particulares.

Portanto, este trabalho enfocará seus objetivos específicos da seguinte forma:

- a) identificar na pesquisa bibliográfica os conceitos de função, responsabilidade, missão da empresa, missão da controladoria e posição hierárquica, bem como as visões dos diversos autores nacionais e americanos, sobre o desempenho das funções, responsabilidades e

posição hierárquica do controller ou da área de controladoria das empresas;

- b) identificar, na prática de algumas empresas, as funções, responsabilidades e a posição hierárquica do controller;
- c) comparar as informações coletadas na pesquisa bibliográfica e na pesquisa de campo, procurando extrair destas informações a existência de consenso quanto às funções e responsabilidades desempenhadas pelo controller, segundo a visão literária e a prática de algumas empresas.

4 Método de pesquisa

Todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos, mas nem todos os ramos de estudo que os empregam podem ser caracterizados como ciência. Embora esses métodos não sejam de seu uso exclusivo, não há ciência sem o emprego dos mesmos (MARCONI e LAKATOS, 2003, p.83).

Na visão de ANDER-EGG *apud* MARCONI e LAKATOS (2003, p.155), a pesquisa é um “(...) *procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento*”.

A pesquisa científica é uma busca de informações feitas de forma sistemática, organizada, racional e obediente a certas regras (MOREIRA, 2002, p.01).

No desenvolvimento deste trabalho a metodologia da pesquisa utilizada foi a qualitativa que segundo MOREIRA (2002, p.17), é aquela que trabalha, predominantemente, com dados qualitativos, que são as informações coletadas pelos pesquisadores que não são expressas em números, ou então os números e as conclusões neles baseadas representam um papel menor na análise, em termos genéricos, a pesquisa qualitativa, pode ser associada à coleta e análise de texto (falado e escrito) e a observação direta do comportamento

Ainda segundo MOREIRA (2002, p.57), a pesquisa qualitativa, sem a pretensão de esgotá-la, possui as seguintes características básicas:

- a) focar a interpretação, em vez da quantificação: geralmente, o pesquisador qualitativo está interessado na interpretação que os próprios participantes têm da situação sob estudo;
- b) dar mais ênfase na subjetividade em vez da objetividade: aceita-se que a busca de objetividade é um tanto quanto inadequada, já que o foco de interesse é justamente a perspectiva dos participantes;
- c) permitir uma maior flexibilidade no processo de conduzir a pesquisa: o pesquisador trabalha com situações complexas que não permitem a definição exata dos caminhos que a pesquisa irá seguir;
- d) permitir que a orientação recaia para o processo e não para o resultado: a ênfase está no entendimento e não num objetivo predeterminado, como na pesquisa quantitativa;
- e) se preocupar com o contexto, no sentido de que o comportamento das pessoas e a situação ligam-se, intimamente, na formação da experiência;
- f) reconhecimento do impacto do processo de pesquisa sobre a situação de pesquisa: admite-se que o pesquisador exerce influência sobre a situação de pesquisa e é por ela também influenciado.

A aplicação de métodos qualitativos torna possível evidenciar, de modo rápido, as diversas interações a que estão submetidos os objetos de estudo; tais técnicas permitem aprofundar as suas variáveis, explorando e trazendo à tona um grande leque de possibilidades sobre os temas tratados; daí este tipo de pesquisa também ser chamado de pesquisa exploratória.

Na visão de GIL (1999, p.43) pesquisas exploratórias têm como principal finalidade:

“(...) desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas na formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. De todos os tipos de pesquisa, estas são as que apresentam menor rigidez no planejamento. Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso. Procedimentos de amostragem e técnicas quantitativas

de coleta de dados não são costumeiramente aplicados nestas pesquisas”.

A pesquisa exploratória é desenvolvida com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato, sendo realizada, necessariamente, quando o tema escolhido é pouco explorado o que torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis sobre ele. Muitas vezes as pesquisas exploratórias constituem a primeira etapa de uma investigação mais ampla. Quando o tema é bastante genérico, tornam-se necessários seu esclarecimento e delimitação, o que exige revisão da literatura, discussão com especialistas e outros procedimentos. O produto final deste processo passa a ser um problema mais esclarecido, passível de investigações futuras mediante procedimentos mais sistematizados (GIL, 1999, p.43).

A pesquisa exploratória é utilizada também para esclarecer ou modificar conceitos, sendo que as descrições nesse caso, tanto podem ser qualitativas quanto quantitativas. Os métodos de levantamento de dados também podem variar da pesquisa bibliográfica e documental ao uso de questionário, entrevista ou observação. Esses estudos não necessitam de amostragem e utilizam, como modo bastante freqüente, os procedimentos da observação participante e a análise de conteúdo (DENCKER e CHUCID DA VIÁ, 2001, p.59).

DENCKER & CHUCID DA VIÁ (2001, p.59), apresentam a pesquisa exploratória quanto aos seguintes aspectos:

- a) *Finalidade: refinar conceitos, enunciar questões e hipóteses para investigações subseqüentes;*
- b) *Procedimentos: pode utilizar tanto métodos quantitativos quanto qualitativos:*
 - i) *Revisão da literatura, pesquisa bibliográfica e documental para elaboração de resenha da ciência social afim, assim como outras partes pertinentes da literatura que tenham relação com o objeto que se pretende estudar;*
 - ii) *Levantamento realizado por meio de entrevistas com pessoas que possuam experiência prática no problema a ser estudado;*
 - iii) *Levantamento de casos semelhantes para permitir a análise de exemplos que estimulem a compreensão.*

Adotou-se a pesquisa exploratória como o meio de atingir o objetivo deste trabalho, em decorrência de que:

- a) o tema escolhido, funções e responsabilidades do controller, é pouco explorado na literatura que aborda a área de controladoria;
- b) os levantamentos de campo, feitos para estudos, não precisam de amostragem, possibilitando o uso de procedimentos de observação.

4.1 Pesquisa bibliográfica

A pesquisa bibliográfica desenvolvida neste trabalho, foi realizada com base em um roteiro de estudo do tema, partindo do assunto geral (controladoria) para outros mais específicos, isto é, a identificação de quais são as funções e responsabilidades do controller na visão de diversos autores, analisando nesta coleta de informações se existe consenso entre os estudiosos da área de controladoria sobre estes assuntos.

A pesquisa bibliográfica ficou delimitada a consultas de publicações de autores nacionais e estrangeiros de livros, dissertações e teses, pesquisa na internet e revistas especializadas da área de Contabilidade, e em outros materiais acessíveis que foram publicados sobre a área de controladoria.

4.2 Pesquisa de campo

Entende-se como pesquisa de campo a investigação empírica realizada no local onde ocorre um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo (VERGARA, 2000, p.47). Neste trabalho ela foi realizada partindo-se do assunto geral (controladoria) e delimitando-se ao estudo do tema. A base para a formulação das perguntas do questionário de pesquisa foi extraída da pesquisa bibliográfica realizada, na qual identificamos, tendo como base a visão de diversos autores, as principais funções desempenhadas pelo controller nas organizações.

Com base nestas informações, foi verificado a sua aplicabilidade no dia-a-dia das empresas, como também procurou-se identificar como este profissional está classificado, hierarquicamente, em sua estrutura organizacional e qual é o grau de autonomia que lhe é concedido para o desempenho de suas atribuições.

Esta pesquisa de campo teve como objetivo o levantamento e comparação das informações recebidas para verificar se existe consenso entre as empresas participantes, quanto às funções desempenhadas pelo controller e quanto à sua classificação hierárquica.

4.3 Universo e amostra da pesquisa de campo

Para a seleção da amostra desta pesquisa de campo utilizou-se o critério não probabilístico, selecionado por acessibilidade¹, que consiste na seleção de elementos pela facilidade de acesso a eles. Entende-se como amostra ou população amostral, a parte do universo (população) escolhida segundo algum critério de representatividade (VERGARA, 2000, p.47).

Desta forma, selecionou-se como amostra desta pesquisa de campo os profissionais que se identificaram na função de controller, como responsáveis pelas informações encaminhadas pelas empresas atuantes no mercado brasileiro, à exceção das Instituições Financeiras, que se dispuseram a apresentar suas informações contábeis, financeiras, econômicas e administrativas, para a revista Exame, com a finalidade de participarem da publicação anual do caderno “Maiores e Melhores” do ano de 2002.

5 Justificativas e contribuições

5.1 Justificativa

A justificativa para a realização deste trabalho é decorrente da:

- a) importância do controller ou da área de controladoria para as empresas em geral;
- b) escassez da literatura na área da controladoria, sobre os temas funções e responsabilidades do controller;

¹ Acessibilidade: “Constitui o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem. Por isso mesmo, é destituído de qualquer rigor estatístico. O pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo-se que eles possam, de alguma forma, representar o universo. Aplica-se esse tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, em que não é requerido elevado nível de precisão” (GIL, 2000, p.111).

- c) falta de consenso entre os estudiosos da área da controladoria sobre quais são as funções e responsabilidade do controller que devem ser desempenhadas nas organizações, pois cada autor atribui funções e responsabilidades segundo a sua visão, experiência ou dedução;
- d) dificuldade e complexidade existente em se atribuir funções e responsabilidades ao controller, visto que a definição de suas obrigações contém um elevado grau de responsabilidade e dependendo da forma como forem definidas podem refletir diretamente no resultado das empresas;

5.2 Contribuições

Este trabalho tem como contribuição propiciar às empresas e aos profissionais atuantes na área de controladoria, avaliar os critérios de atribuir funções e responsabilidades ao controller ou ao departamento de controladoria, de forma que sejam feitas com mais técnicas, voltadas para as necessidades exclusivas da empresa.

Neste sentido o trabalho identifica alguns pontos que demonstram haver a necessidade, antes de atribuir funções ao controller, realizar alguns critérios técnicos. Como as de levantar, identificar, analisar, avaliar e comparar várias informações internas e externas à empresa, visando identificar qual é a missão da empresa e da área da controladoria. Ambos podem contribuir entre si no cumprimento da primeira, e em quais serão as responsabilidades a serem designadas ao controller para que ele possa cumprir então com a sua missão.

6 Estruturação do trabalho

O presente trabalho, além deste capítulo introdutório, compõe-se de três partes, estando assim estruturado:

No Capítulo 2 encontram-se as definições dos termos que suportarão este estudo: função, responsabilidade, controladoria, controller, missão da controladoria e posicionamento hierárquico. Apresenta-se o significado e origem da palavra

'controller', bem como a apresentação dos novos paradigmas para a profissão deste profissional.

No Capítulo 3 apresenta-se a pesquisa bibliográfica realizada segundo a visão dos autores americanos e brasileiros, identificando as funções, responsabilidades e posicionamento hierárquico do controller dentro de um processo histórico.

No Capítulo 4 constitui-se da metodologia e dos resultados da pesquisa de campo realizada: planejamento da pesquisa, forma de seleção da amostra, objeto do estudo, as técnicas empregadas, a descrição do processo investigativo realizado, a apresentação das informações levantadas, exposição e análise das informações recebidas, demonstração das divergências e semelhanças encontradas entre a pesquisa bibliográfica e a pesquisa de campo realizada.

No Capítulo 5 são apresentadas as conclusões, contribuições e sugestões para futuras pesquisas.

CAPÍTULO 2 – DEFINIÇÕES FUNDAMENTAIS

Neste capítulo apresentam-se as definições fundamentais empregadas no trabalho: controladoria, missão da empresa, missão da controladoria, função, responsabilidade e posição hierárquica, com o intuito de facilitar a compreensão do texto, bem como definir o sentido em que foram empregados, e que nortearam o desenvolvimento deste trabalho de pesquisa.

De acordo com GUERREIRO (1989, p.33), uma pesquisa deve ser uma construção simbólica em que todas as frases recebem uma definição, tendo em vista uma maior eficiência no aproveitamento do seu conteúdo por maior número de leitores e não somente aos cientistas e profissionais radicados nesta área do conhecimento.

Desta forma, antes de iniciar a apresentação dos elementos que visam responder à problemática deste trabalho, julga-se importante apresentar o significado das palavras e expressões que permeiam o tema desta pesquisa, e constituem a estrutura mestra deste trabalho de pesquisa.

2.1 Controladoria

A área da controladoria possui importância para esta pesquisa a partir do momento em que apresenta-se como uma área do conhecimento científico e humano, bem como uma unidade administrativa das empresas.

De acordo com PADOVEZE (2003, p.03) a controladoria pode ser entendida como a Ciência Contábil evoluída, possibilitando a ampliação do seu campo de atuação. Esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem definida, semanticamente, pela denominação de controladoria. Desta forma a controladoria pode ser definida como uma unidade administrativa responsável pela utilização de todo conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa.

PADOVEZE (2003, p.03) entende que a controladoria passa a ter a responsabilidade de utilizar o conhecimento contábil dentro da empresa nas suas mais diversas necessidades, passando a Ciência Contábil a ser entendida como a ciência do controle em todos os aspectos temporais: passado, presente e futuro.

Entende-se como controle, o processo de gestão de uma organização, que compreende a implementação, manutenção e avaliação dos processos de controle sobre os destinos da empresa, sendo ligado, diretamente, à função de planejamento, já que o seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o seu plano (OLIVEIRA *in* CATELLI, 1999, p.162).

A controladoria, na visão dos autores brasileiros, se apresenta com novos conceitos, voltados para a gestão do resultado econômico, conforme apresenta-se a seguir:

- a) a controladoria não pode ser vista como um método voltado ao como

- fazer, devendo seu entendimento ser feito sobre os seguintes enfoques: i) como ramo do conhecimento, apoiada na teoria da contabilidade e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores; e ii) como órgão administrativo responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA *in* CATELLI, 1999, p.370);
- b) a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada segundo os seguintes aspectos: i) como órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema da empresa; e ii) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos originados de outras ciências.(MOSIMANN e FISCH, 1999, p.88).

O modelo de gestão econômica é um modelo gerencial de vanguarda, concebido no Brasil pelo Prof. Armando Catelli, com o auxílio do Prof. Reinaldo Guerreiro e outros pesquisadores do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, cujo tema já foi abordado em livros teses, dissertações e artigos publicados, bem como em projetos de consultoria realizados em várias empresas do Brasil.

O modelo de gestão econômica é baseado na otimização do resultado econômico e visa promover a eficácia da empresa, disponibilizando informações úteis de forma a constituir instrumentos necessários para os gestores poderem cumprir, de forma adequada, a missão da empresa, atendendo aos modelos de decisão requeridos.

Para este trabalho é importante aprofundar um pouco mais o entendimento da controladoria sob a ótica do modelo de gestão econômica tanto como uma área do conhecimento, quanto uma área administrativa de uma organização.

2.1.1 Controladoria – Como ramo do conhecimento

A controladoria, sob a ótica do modelo de gestão econômica, como ramo do conhecimento, é conceituada como um conjunto organizado de conhecimentos que possibilita o exercício do controle de uma organização, a identificação de suas metas e dos caminhos econômicos a serem seguidos para atingi-los (PEREIRA, 1999, p.51).

De acordo com ALMEIDA, PARISI & PEREIRA *in* CATELLI (1999, p.370), a controladoria é um ramo do saber que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de tecnologia de gestão.

A controladoria quando apoiada na teoria da contabilidade numa visão multidisciplinar, compreende ou define as bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistema de informações e modelo de gestão econômica, permitindo que sejam supridas de modo adequado, as necessidades informativas dos gestores, possibilitando-lhe a otimização de suas decisões durante o processo de gestão.

Como ramo do conhecimento, a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia. (MOSIMANN e FISCH, 1999, p.99).

2.1.2 Controladoria - Como área administrativa

A controladoria, sob a ótica do modelo de gestão econômica, como área administrativa, 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.

Como área administrativa, a controladoria busca suprir as necessidades de informações para a gestão econômica, não substituindo as responsabilidades dos gestores pelos seus resultados obtidos, buscando induzi-los à otimização do resultado econômico. Estes, por sua vez, além de suas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre a gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve a gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas (ALMEIDA, PARISI & PEREIRA in CATELLI, 1999, p.371).

Por sua vez PELEIAS (2002, p.13) entende a controladoria como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões no que se referem à definição de formas e critérios para identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas das organizações, possibilitando o adequado suporte ao processo de gestão para que a eficácia empresarial seja assegurada.

2.2 Missão da empresa

Os objetivos de uma empresa podem ser diversos e, de modo geral, não são coincidentes com os de outras empresas, ainda quando atuantes no mesmo segmento de mercado, existindo objetivos que são mais importantes outros menos, uns podem ser atingidos em menor espaço de tempo que outros, além de ser possível que estes objetivos sejam definidos para cada atividade específica dentro da organização, como suprimentos, marketing e produção. No entanto, existe um objetivo que é geral e prevalece sobre os demais, que é a sua missão. (GUERREIRO, 1989, p.155).

GUERREIRO (1989, p.156) entende que 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; mercado de atuação e clientela a ser atendida, devendo ser caracterizados de forma ampla, genérica e flexível, tendo em vista que a missão constitui-se em um objetivo permanente do sistema empresa.

Segundo JUNIOR, PESTANA & FRANCO (1995, p.14-16), a missão da empresa é definida em função das crenças e dos valores individuais de seus sócios e administradores, sendo a razão da existência da organização. Definir a sua missão é determinar o que ela se propõe a fazer em função da existência da sua filosofia, evitando que haja conflitos de propósitos. O resultado esperado pelo cumprimento da missão da empresa, representa os propósitos básicos empresariais, por sua vez o modelo de gestão adotado representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seus negócios. Esse modelo é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados.

Desta forma podem existir dificuldades em se atribuir funções aos profissionais da área de controladoria ou qualquer outra área sem haver o conhecimento da missão da organização. É necessário que as funções e responsabilidades da área de controladoria estejam sintonizadas com a missão da organização. Esta área deve buscar, bem como as outras áreas, um objetivo único, ao mesmo tempo, que é o idealizado pela empresa quando definem os seus interesses de forma global.

Qualquer empresa possui uma missão que se constitui no seu principal objetivo, existindo uma necessidade de explicitá-la de forma adequada, condicionando sua atuação na busca deste objetivo. A explicitação da missão da empresa requer considerá-

la como um objetivo permanente, capaz de orientar a definição de outros mais específicos, como os sociais e econômicos. Tais objetivos, por sua vez, devem orientar a definição de outros ainda mais específicos, como por exemplo, os das áreas e atividades que compõem a empresa, formando, assim, uma hierarquia, em cujo topo figura a missão da empresa. Todas essas metas devem ser orientadas para os interesses globais da empresa (PEREIRA *in* CATELLI, 1999, p.51-52).

2.3 Missão da controladoria

A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados passou a exigir, por parte dos acionistas e gestores, um controle centralizado em relação aos departamentos e divisões, que logo se espalhou por todo o país e em outros países. Estas ocorrências, acrescidos ao conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, aliado às tendências de descentralização da gestão das empresas, exigiram a ampliação das funções do controller. (BEUREN *in* SCHMIDT, 2002, p.20).

A controladoria tem como missão gerar subsídios para a canalização de esforços e potencialidades da organização como um todo, devendo participar de processo de tomada de decisão assessorando a administração geral e os gestores de cada área específica de forma a garantir a continuidade da entidade e assegurar o cumprimento de sua missão (PEREIRA, 1999, p.51).

A missão da controladoria consiste em orientar e colaborar com a gestão da empresa, mensurando e informando as alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar as informações da empresa e reportá-las para facilitar o processo

decisório de seus gestores. (JUNIOR, PESTANA e FRANCO, 1995, p.37).

RICCIO (1995, p.361) entende como missão da controladoria a coordenação de esforços para que seja alcançada a sinergia na cadeia de valores da empresa, garantindo o cumprimento da sua missão e da sua continuidade. Devendo ser entendido como cadeia de valores de uma empresa o modo como ela executa atividades individuais, sendo um reflexo de sua história, de sua estratégia e da economia básica das suas próprias atividades.

FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997, p.26-27) entendem que a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global, tendo por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores da organização na busca da sua eficácia gerencial.

ALMEIDA, PARISI e PEREIRA (1999, p.372) entendem que a missão da controladoria é *“assegurar a otimização do resultado econômico da organização”*.

MOSIMANN e FISCH (1999, p.89) por sua vez, entendem que a missão da controladoria *“(...) é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade por meio da integração dos esforços das diversas áreas”*.

PADOVEZE (2003, p.33) entende que *“...a missão da controladoria é assegurar a eficácia da empresa através da otimização de seus resultados”*.

Segundo PELEIAS (2002, p.16), deve haver uma área na organização que detenha a visão do todo e que possua instrumentos para a otimização das ações empreendidas e das suas decisões tomadas e que deverá atuar como órgão aglutinador

dos esforços desenvolvidos pelas demais áreas, permitindo tal sinergia de forma que o resultado global da empresa supere a somatória dos resultados individuais das diversas áreas da organização, sendo esta a missão da área da controladoria.

2.4 Função

A administração não é privilégio exclusivo nem encargo pessoal do chefe ou dos dirigentes da empresa; é uma função que se reparte, com outras funções essenciais (FAYOL, 1994, p.26).

Segundo o dicionário AURÉLIO (1999, p.951) o significado da palavra função é o conjunto de direitos e obrigações decorrentes da atribuição de uma pessoa em sua atividade profissional específica.

Segundo o entendimento de CARNEIRO (1970, p.40), função é *“um conjunto de cargos substancialmente idênticos quanto aos deveres, responsabilidades, atribuições, habilitações, experiência e conhecimentos exigidos dos respectivos ocupantes”*.

Cargo é um conjunto de tarefas, deveres e responsabilidades, regularmente, exercidas por um indivíduo em uma organização. No Brasil, a expressão cargo e função são, em geral, usadas como sinônimos, embora, modernamente, tenha começado a prevalecer a tendência de reservar a palavra cargo para designar o emprego público e a função para designar o emprego nas instituições privadas (CARNEIRO, 1970, p.40-41).

Para que a tarefa empresarial possa ser realizada, todas as suas atividades devem ser refletidas nas funções incluídas na organização. Para conseguir prestar bons serviços à sociedade, deve-se prever as funções e ter pessoas cuidando disso. Todas as funções devem ter uma razão de existir e essa deve ser sua efetiva contribuição à tarefa empresarial (ARANTES, 1999, p.225).

De acordo com KOONTZ e O'DONNEL (1962, p.43-44), *“funções são as coisas que os gestores caracteristicamente fazem, enquanto que as técnicas referem-se à*

maneira como essas funções são desempenhadas”.

JUCIUS e SCHLENDER (1972, p.196) observam que a concretização de objetivos é diretamente alcançada pelo desempenho de funções e a concretização é alcançada pela ordem em que as funções são arrajandas em normas de procedimentos. As funções fazem com que o trabalho seja executado diretamente e os outros fatores (objetivos, políticas, estruturas de organização, moral, etc.) afetam indiretamente a sua execução.

Para OLIVEIRA (1994, p.152-153) as funções das unidades organizacionais da empresa têm como base a especialização do trabalho. A especialização refere-se ao maior conhecimento dos diversos e diferentes aspectos que determinados trabalhos exigem para serem executados e que, portanto está relacionada ao processo de divisão do trabalho. O desenvolvimento da empresa e, conseqüentemente, o aumento de sua complexidade e especialização torna indispensável a sua organização planejada. Decorre dessa necessidade, determinada sistematização, que é essencial quando se deseja trabalhar de maneira eficiente e eficaz. Essa sistematização deve ser simples e prática para ser eficiente que pode ser apresentada sob a forma de relatório denominada de manual de funções mais comumente chamado de manual de organização.

MAXIMIANO (1995, p.73), entende que qualquer cargo gerencial compreende dois elementos básicos: (a) o primeiro, é o conjunto de atribuições e tarefas; (b) e o segundo é o conjunto de qualificações que uma pessoa deve possuir, adquirir ou desenvolver para ocupar o cargo.

2.5 Responsabilidade

FAYOL (1994, p.45-46), no final dos anos de 1800, apresentava as suas observações quanto a responsabilidade nas organizações correlacionado-a à autoridade:

“ ...autoridade consiste no direito de mandar e no poder de se fazer obedecer. Distinguisse num chefe, a autoridade estatutária ou regimental inerente à sua função e a autoridade pessoal, derivada da inteligência, do saber, da experiência, do valor da moral, da aptidão de comando, dos serviços prestados etc.”

Não se concebe a autoridade sem a responsabilidade, isto é, sem a sanção (recompensa ou penalidade) que acompanha o exercício do poder. A responsabilidade é um corolário da autoridade, sua conseqüência natural, sua contrapartida indispensável. Em qualquer lugar onde se exerça a autoridade nascerá uma responsabilidade (FAYOL, 1994, p.45).

A autoridade é a única força coesiva dentro da empresa, é a força que põe em movimento as atividades integradas de subordinados, é o meio pelo qual os objetivos são alcançados e a atividade grupal se torna um êxito. Os ambientes que não possuem autoridade são propensos a gerar e proliferar a anarquia (KOONTZ e O'DONNEL, 1962, p.62).

JUCIUS e SCHENLENDER (1972, p.252-254), seguindo a linha de FAYOL, entendem que o administrador eficiente precisa planejar, organizar, dirigir e controlar o trabalho de outros, delegando autoridade. Destacam, que um executivo passa a seus subordinados diversos aspectos de sua jurisdição, que lhe permitem fazer o trabalho para o qual foram contratados. Se um executivo delega autoridade a outros, ele não se tornará eficaz apenas por isso, é preciso manter os seus subordinados responsáveis pelas delegações feitas. Os subordinados por sua vez, não devem evitar as responsabilidades para os quais aceitaram autoridade.

Desta forma, JUCIUS e SCHENLENDER (1972, p.263) definem:

- a) Responsabilidade, como sendo a obrigação que uma pessoa tem de fazer alguma coisa para outrem;
- b) Autoridade, como sendo o direito para fazer alguma coisa, podendo ser o direito de tomar decisões, de dar ordens e requerer obediência ou simplesmente o direito de desempenhar um trabalho que lhe foi designado;

Em 1964, JUCIUS e SCHENLENDER apresentaram a descrição da espécie e grau de obrigações designadas para os subordinados, entendendo que as obrigações dos

subordinados devem ser detalhadas tão precisamente quanto os seus direitos e privilégios, pois os aspectos organizacionais e normativos de responsabilidade devem ser detalhados para equilibrar as especificações de autoridade:

1. *“Ajusta-se: Espera-se que a pessoa desempenhe seus deveres exatamente de conformidade com as especificações em normas, manuais, plantas, especificações ou instruções orais;*
2. *Aconselha: Espera-se que a intervalos regulares, ou como seja requerido, a pessoa submeta recomendações, conselhos e emita opinião sobre matérias e problemas específicos;*
3. *Serve: Espera-se que a pessoa proporcione recursos, instalações, pessoal ou serviços às várias partes ou (a) como foi especificado pelas várias partes e dentro de suas previsões orçamentárias, ou (b) através de seu próprio orçamento, pessoal e recursos;*
4. *Inspeciona: Espera-se que a pessoa compare produtos, serviços, processos ou equipamentos, de conformidade com os padrões para isso estabelecidos, e relate (a) desvios dessas normas e/ou (b) todas as condições do que foi inspecionado às partes interessadas;*
5. *Confere: Espera-se que a pessoa examine processos, serviços ou recursos, de conformidade com tais testes e padrões que julgue necessário, e relate (a) desvios dessas normas e/ou (b) todas as condições do que foi inspecionado às partes interessadas;*
6. *Avalia: Espera-se que a pessoa faça avaliações constantes ou periódicas de desempenhos do pessoal organizacional ou normativo, que não estejam por outro modo sujeitos a mensurações quantitativas, e que relate os resultados às partes interessadas;*
7. *Coordena: Espera-se que a pessoa trabalhe com e/ou faça contato para finalidades de informações e consulta, com indivíduos designados por seu superior, manuais organizacionais e normativos, ou instruções de práticas padronizadas;*
8. *Responde a: Espera-se que a pessoa notifique o superior designado, pelas maneiras prescritas, quanto aos resultados de seu desempenho e se submeta às ordens do superior”* (JUCIUS e SCHENLENDER,1972, p.269).

Os conceitos de responsabilidade e autoridade, na opinião de ARANTES (1994, p.242), são às vezes confundidos na prática, mas eles têm significados diferentes. A autoridade é o poder conferido a alguém para tomar decisões que afetam os resultados empresariais. A responsabilidade é a obrigação de alguém, a quem foi delegada autoridade, de cumprir as funções a ele designadas e responder (responsabilizar-se) pelos resultados de seus atos e decisões.

FAYOL (1994, p.46) destaca em sua obra que é relativamente fácil estabelecer a responsabilidade dos atos de um operário, o difícil, é estabelecer o de um gerente, pois à medida que se sobe na hierarquia das empresas, mais complexas ficam as suas operações, maiores são o número de agentes envolvidos nas operações e mais difícil fica identificar o grau de responsabilidade da chefia.

A responsabilidade exercida e defendida com desassombro infunde respeito, sendo uma modalidade de coragem muito apreciada por todos. Não obstante, a responsabilidade é geralmente tão temida quanto é cobiçada a autoridade. O teor da responsabilidade paralisa muitas iniciativas e destrói muitas qualidades (FAYOL, 1994, p.46).

Na opinião de LONGENECKER (1981, p.118) a delegação de autoridade é uma espada de dois gumes, fato que qualquer administrador reconhece de imediato. Todo administrador tem consciência das obrigações pessoais para com a organização que o emprega, quando exerce sua autoridade. Embora um executivo possa delegar autoridade a um subordinado e criar assim, uma obrigação por parte deste último, o executivo que delega não fica livre da responsabilidade diante dos administradores de nível mais alto, ou seja, o executivo que delega sua autoridade fica com a responsabilidade de responder pela missão geral que lhe foi entregue.

A essência da palavra responsabilidade é, portanto, o compromisso. No entendimento de KOONTZ e O'DONNEL (1974, p.47), a palavra responsabilidade é um dos termos pior compreendidos na literatura da administração, sendo comum ouvir e ler sobre delegar responsabilidades; responsabilizar fulano de tal; desobrigar-se da responsabilidade ou desincumbir-se de uma responsabilidade; cujo significado tem o sentido de dever, compromisso ou autoridade. Se for vista na perspectiva interna de uma empresa, responsabilidade pode ser definida como o compromisso de um subordinado ao desempenhar as tarefas que lhe foram atribuídas, ou seja a responsabilidade não pode ser delegada.

BERTELI e LYNN apud MORHER (2003, p.259) destacam que a idéia da responsabilidade ainda permanece obscura, citando que Morher (1968) descreveu a

responsabilidade sob dois aspectos:

- a) o primeiro denominado de objetivo: as políticas da empresa, como a vontade exprimida da gente, devem ser executadas independentemente do administrador gostar ou aprovar, sendo esta responsabilidade objetivo essencial à confiança e a previsibilidade da empresa;
- b) o segundo denominado de subjetivo ou psicológico: estando ligado a lealdade e a consciência profissional;
- c) a responsabilidade em outras palavras, tem dimensões tanto extrínsecas (políticas) e intrínsecas (profissionais e pessoais). O administrador responsável é guiado tanto pela política quanto pelo profissionalismo consciencioso.

DRUCKER (1973:369) destaca que a primeira responsabilidade de um profissional foi claramente enunciada 2.500 anos atrás, pelo juramento de Hipócrates, que todo médico recém formado ainda jura observar: “*Primum non nocere*” - Acima de tudo, não causar mal conscientemente, sendo esta a regra básica da ética profissional.

2.6 Posicionamento hierárquico

Os procedimentos de atribuir funções e responsabilidades ao controller devem ser compatíveis com a posição hierárquica do profissional na estrutura organizacional da empresa, pois um procedimento deve completar o outro, de forma que o desempenho de suas atribuições possam garantir o cumprimento de sua missão.

Portanto, torna-se importante neste trabalho, que a pesquisa literária e de campo englobe a identificação do posicionamento hierárquico do controller dentro da estrutura organizacional das empresas como forma de completar a abordagem do tema principal.

Estrutura organizacional é o conjunto ordenado de responsabilidades, autoridades, comunicações e decisões das unidades organizacionais de uma empresa (OLIVEIRA, 2002, p.90).

Posicionamento Hierárquico refere-se à localização de uma área ou setor na estrutura organizacional de uma empresa. Uma das características dominantes das estruturas organizacionais é sua forma piramidal. ARANTES (1994, p.223) tem o seguinte entendimento quanto à estrutura organizacional:

“As funções necessárias à realização da tarefa empresarial tem natureza diferente, exigem pessoas com qualificações diferentes e têm diferentes relações entre si. Se forem executadas isoladamente, perde-se a integridade, a eficiência e a eficácia da tarefa empresarial. Por isso devem ser combinadas e agrupadas em partes lógicas que irão compor a estrutura da organização da empresa”.

Um dos principais desafios ao agrupar funções em unidades organizacionais é o de preservar a integridade da responsabilidade pelos resultados, pois quando há um mau desempenho não se sabe com clareza de quem é a responsabilidade, assim como quando o desempenho é bom nem sempre são reconhecidos todos os que contribuíram para eles. O principal requisito para atender este fator é estabelecer um nível de autoridade consistente com a responsabilidade pelos resultados, sendo que uma das causas dos conflitos internos nas empresas, decorre da falta de autoridade do executivo para tomar as decisões que afetam os resultados pelos quais é responsável (ARANTES, 1999, p.235).

As relações entre unidades que compõem a estrutura da organização, segundo ARANTES (1994, p.41), são estabelecidas pelo tipo e nível de autoridade que lhes são atribuídos, formalmente. Os tipos de autoridade estabelecem a natureza das relações entre as unidades e são as seguintes:

- a) *“Hierárquica: é a autoridade de tomar decisões e de acompanhar o pessoal subordinado para executar as funções;*
- b) *Assessoria: este tipo de autoridade não confere a autonomia para tomar decisões, mas o aconselhamento e recomendações às demais unidades organizacionais;*
- c) *Funcional: é a autoridade de deliberar sobre assuntos especializados, delegada a certas unidades organizacionais, no sentido de agilizar as decisões sobre determinados assuntos. Exemplo: políticas de recursos humanos, critérios contábeis”.*

Para OLIVEIRA (2002, p.58) as unidades organizacionais são classificadas em linha e assessoria. 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 funções. O autor considera importante, em termos estruturais, a consideração das unidades de linha como atividades-fim e das unidades de assessoria como atividades-meio:

- a) as unidades organizacionais inerentes às atividades-fim devem ser as primeiras a serem estruturadas, devendo ser integradas com os fatores ambientais da empresa (mercado, fornecedor, concorrente, legislação etc.); e
- b) as unidades organizacionais inerentes às atividades-meio devem ser estruturadas posteriormente, visando atender às necessidades das unidades organizacionais ligadas às atividades-fim da empresa.

Segundo ARANTES (1994, p.242) a definição clara dos tipos e níveis de autoridade é fundamental para assegurar o bom funcionamento da organização. A falta de clareza dessas definições tem sido na prática uma das principais causas do mau desempenho das funções, dos mal entendidos e dos conflitos entre as pessoas. Além da clareza é preciso também que haja uma compreensão dessas definições.

Para JUNIOR, PESTANA e FRANCO (1995, p.32) as responsabilidades de cada um são, portanto, determinadas em todos os níveis da organização; ao mesmo tempo, são delegados poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento. Dentro desta cadeia de *accountability*² a expectativa será sempre a gestão eficiente e eficaz dos negócios da empresa, todos engajados na consecução dos objetivos e das metas estabelecidas dentro de seu âmbito de autoridade. Os autores apresentam a cadeia da *accountability* da seguinte forma:

RESPONSABILIDADE E AUTORIDADE		
Agente	Assume a responsabilidade:	Delega autoridade:
Acionista majoritário	Eleger o conselho de administração da entidade	Ao conselho de administração para administrar o negócio e nomear a diretoria da entidade
Conselho de Administração	Gerir o negócio e nomear a diretoria da entidade	A diretoria da entidade para dirigir as atividades do negócio e contratar a gerência.
Diretoria	Dirigir o negócio e contratar a gerência	A gerência, para gerenciar o negócio e contratar supervisores e assistentes.
Gerência	Gerenciar as atividades do negócio e contratar supervisores e assistentes	Aos supervisores e assistentes para executar as operações do negócio.
Supervisores e assistentes	Executar as operações do negócio	

Fonte: Quadro adaptado de JUNIOR, PESTANA e FRANCO (1995, p.33).

Quadro 1 – Cadeia de accountability

2.7 Controller

De acordo com MANSFIELD *apud* RICARDINO FILHO (1999, p.239) a origem da palavra controller é:

“(...) anterior ao século XV. Segundo a ortografia da época controllour – junção das palavras counter e roller – significa – aquele que possui a relação do que entra ou sai relativamente a dinheiro e mercadorias. Durante o século XV, o termo foi adotado pelos vários níveis da Realeza Inglesa como sendo o responsável (controlador) pelas contas pessoais dos lordes ingleses. Como normalmente a pessoa que exercia a função não era nobre, a primeira sílaba da palavra countroller foi deliberadamente alterada para comptroller ou comptroller, de forma a designar um cargo ou posto o qual foi, gradativamente, sendo adotado em outras áreas do governo, até que no século XX alcançou uma abrangência maior, saindo do âmbito restrito das entidades governamentais para alcançar as organizações privadas”.

A palavra controller, segundo NEWCOMB - artigo denominado *Just a Word*, (1995:[]) *apud* RICARDINO FILHO (1999, p.238):

“(...) tem a sua origem no latim rota da qual origina-se, em português, a palavra roda. O diminutivo de rota é rótula e essa palavra servia para designar os pergaminhos enrolados nos quais eram mantidos os registros. Ao ser incorporada ao idioma francês, a palavra rótula foi alterada para roule. Em inglês, roll. Era hábito manter uma cópia dos registros contábeis como forma de conferir os papéis de trabalho dos

² Accountability: Responsabilidade de prestar contas de função ou cargo exercido.

subordinados. A cópia era denominada counterroll, tendo counter origem do latim contra, como na língua portuguesa e que também significa, “junto a”. O funcionário que conferia o counterroll era conhecido como counterroller. A palavra – e conseqüentemente a atividade – está em uso no idioma inglês há mais de 600 anos, tendo passado por várias alterações no decorrer do tempo”.

Na visão de MARTIN (2002, p.12-13) o significado da palavra controller está sendo avaliada em decorrência da necessidade que o mercado está exigindo em distinguir as verdadeiras funções e responsabilidades do contador e do controller, destacando:

“É importante pensar numa outra nomenclatura para designar o novo profissional da contabilidade gerencial. É tão distorcida e pesada a imagem social associada à figura do contador, que o termo não mais serve para indicar o profissional que irá dominar o modelo e as técnicas da contabilidade gerencial do novo estágio evolutivo. Controller seria uma alternativa muito mais adequada, pelo menos no Brasil. O problema da imagem preocupa os contadores gerenciais em todas as partes do mundo e a procura de um novo termo é generalizada. Recentemente, a associação italiana dos contadores gerenciais apresentou ao IFAC o nome “dottore commerciale” e a australiana, “cognitor”. Controller parece uma nomenclatura muito melhor, embora tenha sido rejeitada pela associação inglesa, porque, na Grã Bretanha, a Controladoria estaria demasiado próxima dos contadores a ponto de criar confusão”).

De acordo com IUDÍCIBUS e MARION (2001, p.48), o significado da palavra controller é: *“Controlador. Responsável pela controladoria. Executivo financeiro responsável principalmente pelas contabilidades gerencial e financeira”.*

Conforme TUNG (1993, p.89) a palavra controller não existe em nosso vocabulário, sendo recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das empresas que atuam no mercado brasileiro por meio da prática dos países industrializados como os Estados Unidos e a Inglaterra. Nesses países, *controller* ou *comptroller* inicialmente designava o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas, com a evolução industrial e comercial, esta definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do mesmo.

Para RICARDINO FILHO (1999, p.240), o Controller é o profissional:^[a1]

“Ligado à área contábil e financeira, e vem exercendo suas atividades voltadas a controlar e conferir, desde a década de 20, quando já atuava no mercado norte americano para a iniciativa privada, iniciando suas atividades primeiramente nas grandes corporações americanas, sendo o executivo da estreita confiança do proprietário ou acionista majoritário”.

Por sua vez MACIEIRA e FERREIRA (2000, p.15) complementam esta informação quando comentam que nas últimas décadas do século XIX nos Estados Unidos, com a proliferação de várias empresas concorrentes em função da revolução industrial, começaram a se formar, em cada setor de atividade, grupos conhecidos como federações ou combinações de negócios. Estes grupos conseguiam vantagens e economias em compras conjuntas de matérias-primas e em fixação de preços de venda, mas cada uma delas conservava sua autonomia de gestão e controle.

No final do mesmo século, uma série de aquisições e fusões ocorridas dentro desses grupos geraram um processo conhecido como consolidação, que deu origem a várias das grandes empresas americanas como Dupont, United States Steel, Standart Oil e, posteriormente, à General Motors, que se organizaram em departamentos e divisões com um controle centralizado.

Os controles exercidos pelos gestores desses grandes grupos e conglomerados cresceram pela verticalização e diversificação dos negócios que exigiam informações, comunicações e procedimentos cada vez mais eficientes entre a central e as divisões, que se espalhavam dentro dos Estados Unidos e noutros países do mundo, em função da expansão geográfica.

Pode ser observado que em 1920 a figura do controller já podia ser identificado nos organogramas das grandes empresas como o profissional responsável pelas informações gerenciais, aparecendo nas administrações centrais da General Motors, como *comptroller* e da Dupont em 1921 como *treasurer assistant comptroller*.

Complementando esta linha de raciocínio, IUDÍCIBUS (2002, p.05) faz uma

retrospectiva da contabilidade gerencial, destacando:

“(...) desde a década de 20, já existiam nos Estados Unidos da América, complexos sistemas de contabilidade de custo para avaliação de inventários, para controle (custo padrão) e até para a análise de retorno sobre o investimento (CM, Dupont etc.). A partir dos anos 60 até os 80 é que se desenvolve, consolida e expande a visão e formação gerencial do contador (a partir do livro de R. N. Anthony) da utilização crescente do custeamento direto para tomadas de decisões”.

RICARDINO FILHO (1999, p.246) destaca também que ao longo dos últimos anos, desde a década de 20 até a década de 90, a atividade profissional da área de controladoria (controller) vem passando por um processo de amadurecimento, e que segundo o seu entendimento:

“Na década de 90, o controller vem se tornando, cada vez mais, o artífice de um novo tempo, onde as restrições econômicas não deixam espaço para estruturas pesadas e à sua função natural somam-se as habilidades técnica e política de aproximar o chão de fábrica dos gestores, para a consecução de objetivos comuns orientados à preservação e continuidade da empresa”.

No Brasil, a função do controller surgiu nos anos 60 com a instalação das empresas multinacionais norte-americanas. Na época, os profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis americanas aos profissionais responsáveis por essa área com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as suas operações, de forma que possibilita-se o acompanhamento e avaliação da estratégia de gestão mesmo a distância

Segundo SCHMIDT in BEUREN (2002, p.20), inicialmente a função de controller era ocupada por profissionais ligados à área financeira ou da contabilidade, devido à habilidade em trabalhar com informações econômico-financeiras, além do conhecimento que tinham das áreas operacionais da empresa, por meio das informações geradas pela contabilidade. Com o tempo este perfil foi sendo modificado, acompanhando os interesses de variados e dinâmicos, seja de acionistas, credores, gestores e etc. Atualmente, em algumas empresas, nas divisões operacionais, considerando aquelas que requerem conhecimento extremamente técnico, foi criada a

figura do controller operacional.

Segundo os estudiosos da área de controladoria, é necessário que o profissional desta área acompanhe os novos paradigmas que estão sendo apresentados e exigidos pelo mercado para este início do século XXI, visando ao desenvolvimento e aperfeiçoamento da profissão de controller.

Apresenta-se a seguir alguns dos pensamentos de autores brasileiros e americanos que possuem esta concepção em que a área da controladoria precisa acompanhar as mudanças ocorridas no mundo corporativo, criando novos paradigmas para as funções e responsabilidades para o profissional da área da controladoria:

1) Autores americanos:

Segundo LEONE (2003:01) a crise de confiança porque passou o mercado americano foi ocasionado pelos conselhos de administrações que investiram em suas organizações, para serem administradas por executivos altamente qualificados. Destes profissionais foi exigida uma atuação focada para a gestão estratégia voltada para investimentos em aquisições, fusões e incorporações de empresas. Estes conselhos apostaram erroneamente, quando decidiram deixar de avaliar a gestão administrativa do *CEO - Chief Executive Officer* (Presidente) pela forma tradicional. Verificando a eficácia da sua gestão financeira e avaliando seus resultados tendo como base às informações geradas pelo sistema de informações contábeis. Seus planos, portanto, lograram enormes prejuízos além de serem penalizados pela Lei Sarbanes-Oxley³.

- a) No entendimento de LEONE, a Lei Sarbanes-Oxley esta trazendo várias armadilhas para o CEO e CFO das organizações. Por outro lado, para a área da controladoria, a sua promulgação, esta deixando os bons profissionais atuantes na área da controladoria, aliviados e agradecidos pelo rigor imposto pela legislação americana, cujas regras vieram validar suas funções erguendo o perfil do profissional da área da controladoria. Ao mesmo tempo esta se valorizando novamente a eficiência do sistema de controles internos, a vigilância

³ Sarbanes-Oxley = Lei aprovada pelo Presidente dos Estados Unidos, George W. Bush, em julho de 2002, que definiu as novas regras de governança corporativa para as empresas que atuam no mercado de ações americano.

e os controles sobre a gestão financeira. As organizações voltaram finalmente a exigir um maior rigor na disciplina financeira. Os controllers estão tendo a possibilidade de atuarem com mais independência, conseguindo serem ouvidos e podendo explicar suas decisões quando estas afetam as operações da organização;

- b) LEONE em seu artigo apresenta a opinião de vários profissionais americanos, sobre o papel do controller frente a Lei Sarbanes-Oxley, onde destaca-se:
- i) JUDY CURRY, vice-presidente de finanças e controller da Tupperware, comenta que está formalizando não só os seus controles e procedimentos, como está se concentrando em educar o resto da organização sobre o impacto da Lei Sarbanes-Oxley. Ressalta, que esta acontecendo uma transformação no papel do controller, a de “cão de guarda” e comunicador financeiro das organizações. Em sua opinião a área da controladoria não tem que dizer aos gerentes como o relógio é feito, mas deve dizer-lhes que horas são;
 - ii) JEFFREY BOROMISA, vice-presidente sênior e controller da Cia. Kellogg, comenta que está empenhado em divulgar na organização o evangelho da disciplina financeira, sendo que um dos capítulos do evangelho consiste em documentar e relatar contabilmente as informações geradas pela empresa, assegurando que estas informações e documentos sejam coerentes e corretas;
 - iii) GARY PREVITS, professor da área de contabilidade da Universidade de Weatherhead, entende que os controllers serão exigidos a avaliar as perspectivas comerciais de suas organizações, devendo deixar de olhar somente a curto prazo e passar a enxergar a longo-prazo. Entende que os CFOs deixarão de contratar controllers de alugueis, nem sempre tão preparados, para contratar controllers com elevado nível técnico;
 - iv) SEIDMAN, presidente da LRN, empresa de treinamento, acredita que os controllers estão passando por uma evolução e que a Lei Sarbanes-Oxley é o trampolim, e que este profissional deve trabalhar para ser um líder comercial. Comenta que os controllers: se tornarão menos focalizados sobre os números, continuando com a obrigação de que eles sejam precisos, mais voltados para uma abordagem de longo prazo, focados para o sucesso da empresa; precisarão ter autoridade para normatizar os procedimentos administrativos e agir ou reagir se estas normas não forem seguidas;

- v) JOE NOGA sócios dos Filtros Tips Tatum, diz que muitos dos escândalos, decorrentes dos procedimentos contábeis, praticados por algumas empresas norte americanas, que foram manchetes nos últimos dois anos, poderiam ser evitados se as informações do controller não fossem filtradas por um CFO. Comenta que após a Lei Sarbanes-Oxley, o mercado americano está dizendo que é cedo para realizar uma reestruturação organizacional em suas empresas definindo a classificação do controller nesta nova estrutura organizacional. O entrevistado acha que não é cedo para prognosticar sobre a reestruturação organizacional das empresas americanas, como também, que os controllers deveriam relatar ao CEO suas informações e opiniões, procedimento este que não é comum entre a maioria das empresas que atuam no mercado norte americano.
- vi) BALA DHARAN, professor de contabilidade da Universidade Rice - Jesse H. Jones, comenta que há 25 anos atrás, os controllers foram considerados diretores executivos das organizações, mas desde 1980 estes profissionais, perderam este posto transformando-se em subordinados dos CFOs, que consideram a área da controladoria como qualquer outra área da organização. Em sua opinião, os controllers nunca serão vendedores independentes de suas informações e que os CFOs não concordarão voluntariamente com as mudanças estruturais impostas indiretamente pela Lei Sarbanes-Oxley.

2) Segundo os autores brasileiros:

a) na visão de IUDÍCIBUS (2002:06):

“ (...) o controller precisa estar sempre investindo verticalmente, isto é, conhecer as técnicas associadas aos programas da filosofia de qualidade total, com todos os desdobramentos que isto implica, como a necessidade de montar um painel de indicadores não apenas financeiro, mas também de produtividade, sendo que para montar uma empresa com filosofia de qualidade total, é necessário a colaboração de clientes, fornecedores e necessita prever as ações do governo e das agências reguladoras. Em muitos casos este entendimento vai além do âmbito nacional, para incluir as influências dos vários blocos econômicos e políticos mundiais. Segundo o autor, o controller não pode medir esforços em investir de modo constante em sua educação continuada, de forma que lhe seja permitido estar sempre atento às oportunidades de treinamentos e reciclagem em cursos de alta qualidade que abarquem os assuntos da moderna gestão corporativa, mantendo sempre uma atitude de equilíbrio para verificar as técnicas que constituem as “novas

modas” do momento, quais realmente se aplicam à sua empresa”.

b) MENEZES (2001:127-128), por sua vez tem a seguinte concepção:

“ (...) que o sistema de informação contábil deve ser entendido como a base de informação gerencial disponibilizada para toda a empresa (arquitetada pelo controller, a partir de necessidades de informação identificada junto aos usuários, “seus clientes”), sendo necessário:

- i) distribuir o sistema contábil e a orientação contábil para toda a empresa, criando interfaces inteligentes, integrados aos demais sistemas legados;*
- ii) prover a disponibilização do banco de dados contábil para toda a empresa como único padrão para o gerenciamento e controle, dentro do conceito de drill-down, com controle sobre os dados sensíveis;*
- iii) em virtude da rapidez ter sido convertido em um fator chave, o tratamento das operações em tempo real (sistemas de contabilidade voltados para as redes) e a interatividade revestem-se de grande importância. Pensar em se criar uma contabilidade em tempo real, comunicações business-to-business, call centers, participação em redes de maior valor agregado, computação móvel (wireless) são instrumentos que devem ser avaliados para uma gestão produtiva;*
- iv) utilizar a Internet como ferramenta de desenvolvimento de aplicações e como fonte de comunicação com os gestores funcionais e mesmo com o ambiente externo;*
- v) possibilitar que a controladoria atue com a mentalidade plenamente aberta e redobrar esforços para criar e aproveitar oportunidades, visando evitar, ou pelo menos minimizar, ameaças;*
- vi) romper com mitos, planejar com criatividade e inovação do início deste novo século, estender a contabilidade aos ativos virtuais, aos intangíveis, incluindo a contabilidade de mercados, canais e ciclo de vida de produtos (Contabilidade Estratégica)”.*

Segundo a opinião de MARTIN (2002:15/18), a área de controladoria precisa ser estratégica, sem perder jamais seu caráter de apoio operacional. Para se conseguir essa conexão estratégica operacional é necessário:

- a) “uma postura mais profunda, com mudanças epistemológicas⁴: 1) compreensão da própria natureza da empresa e de seus objetivos, 2) entendimento de que qualquer empresa sempre está imersa num ambiente volátil e competitivo com o qual interage profundamente;*

⁴ Epistemológicas: conjunto de conhecimentos cujo objeto de estudo é o próprio conhecimento científico, visando explicar os seus condicionamentos, sistematizar as suas relações, esclarecer os seus vínculos, e avaliar os seus resultados e aplicações.

- b) que a gestão empresarial deve ser voltada para o futuro e, portanto, a função estratégica da controladoria deve apoiar a sua gestão, devendo se projetar para o futuro;*
- c) a controladoria precisa incorporar em sua representação da realidade um modelo que indique com detalhe, qualitativa e quantitativamente, a forma pela qual os recursos são empregados no contexto das atividades empresariais;*
- d) a realidade interna empresarial deve ser apreendida pela controladoria de modo diferente, através da compreensão da forma específica pela qual dentro de uma organização se cria valor por meio da transformação produtiva dos recursos em bens e serviços, devendo a controladoria se interessar em saber quais, dentre os recursos empregados pela empresa, são os que lhe conferem vantagem competitiva”.*

CAPÍTULO 3 - PESQUISA BIBLIOGRÁFICA SOBRE AS FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO CONTROLLER

Este capítulo tem por objetivo apresentar as funções e responsabilidades do controller, segundo a ótica de diversos autores, na área de controladoria, demonstrando a sua evolução no período analisado.

Esta forma de apresentar o resultado da pesquisa literária permite identificar no decorrer do período de tempo analisado, os acontecimentos e as transformações ocorridas no desenvolvimento da profissão do controller e no estudo da área da controladoria, voltadas, especificamente, para a identificação das funções e responsabilidades do controller, além de sua posição hierárquica.

Para tanto elaborou-se um roteiro de apresentação dos resultados da pesquisa bibliográfica, dividida por década, iniciando-se pelo ano de 1950 até o início do ano de 2003, com a visão dos principais autores sobre os temas pesquisados. Ao final de cada sub-tópico, apresentar-se-á uma análise das principais informações identificadas.

3.1 As décadas de 50 e 60

3.1.1 Funções do controller

Segundo a pesquisa literária, sobre o tema funções do controller, compreendendo o período de 1950 a 1969, identificou-se entre os autores pesquisados, diferentes

definições conforme demonstrado a seguir:

Em 1953, HECKERT e WILSON, aqui transcritos de edição posterior (1963, p.13-24), apresentam funções que deveriam ser desempenhadas pelo controller:

“a) função de planejamento, que inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testado e revisado, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos;

b) função de controle, que inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;

c) função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências internas e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências;

d) função contábil, que inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos da fábrica, juntamente com os sistemas e métodos referentes ao projeto, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar objetivamente as transações financeiras e adequá-las aos princípios contábeis, com o respectivo controle interno e;

e) outras funções relacionadas: supervisão e operação de impostos, abrangendo questões locais, estaduais e federais; relação com o fisco e a auditoria independente; seguros, em termos de adequação da cobertura e manutenção dos registros; desenvolvimento e manutenção de instruções padrão, procedimentos e sistemas; programas de conservação de registros; relações públicas com o mercado financeiro; e, finalmente, a coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registros dos escritórios da empresa.”

Em 1960, foi apresentada uma idéia de que o controller é o responsável pelo projeto e operação do sistema por meio do qual controla as informações, sendo que o classificaram como algo mais que um contador e menos que o *CEO*. Ao mesmo tempo lhe foi atribuído, além dos trabalhos da contabilidade financeira, o dever de supervisionar, analisar e reportar as variáveis dos valores históricos das contas contábeis, de policiar as limitações de gastos definidos pelo *CEO*, de controlar a integridade e confiabilidade do sistema contábil, e sendo o responsável pela salvaguarda

dos ativos, contra roubos e fraudes (ANTHONY, 1960, p.330).

IUDÍCIBUS (2002, p.05) afirma que ANTHONY mudou os paradigmas quanto à contabilidade gerencial, pois é a “*partir da publicação do seu livro nos anos 60, que se consolida e expande a visão e formação gerencial do contador*”

Ainda em 1960, o mercado americano redescobriu a contabilidade gerencial, e o controller adquiria um novo *status*. Esta redescoberta mudou os paradigmas da época, demonstrando o reconhecimento e o respeito das empresas americanas pelas técnicas da contabilidade gerencial.

No início da década de 60, o mercado corporativo americano consolidou o reconhecimento do controller como o profissional responsável pela identificação, preparação, análise e apresentação das informações geradas pela contabilidade gerencial. Houve inclusive a necessidade da classe, em face das exigências do mercado corporativo americano, ter que padronizar as funções do controller. Procedimento este que foi realizado através de uma lista de atribuições publicadas pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE* (O Instituto de Executivos Financeiros), que, segundo MENDES (1991, p.17), apresentou as funções do controller por meio de uma lista padronizada contendo as seguintes atribuições:

- a) ***Planejamento e controle:*** Estabelecer, coordenar e administrar, como parte integral da administração, um plano adequado para o controle das operações. Este plano deve proporcionar, de acordo com as necessidades da empresa, o planejamento do lucro, programas para investimento de capital e financiamento, previsão de vendas, orçamentos de despesa e custos padrões assim com os métodos necessários para levar a cabo o plano;
- b) ***Informação e interpretação:*** Comparar o desempenho com os padrões e planos operacionais, reportando e interpretando os resultados das operações a todos os níveis da administração e para os acionistas. Esta função inclui a formulação da política contábil, a coordenação de sistemas e procedimentos, a preparação de dados operacionais e relatórios especiais;
- c) ***Avaliação e deliberação:*** Participar em todas as deliberações de todos os setores da administração responsável pela política e a ação a ser seguida pela empresa, quanto à fiscalização de seus objetivos, efetivação das políticas, processos e estrutura da organização;
- d) ***Administração de impostos:*** Estabelecer e administrar a política e procedimentos em matéria de impostos, a fim de que a empresa

desempenhe corretamente suas obrigações fiscais, no sentido de manter imagem favorável da empresa junto às autoridades fazendárias;

- e) **Informes ao governo:** Supervisionar ou coordenar a preparação dos informes às dependências governamentais;*
- f) **Coordenação da auditoria externa:** Coordenar e preparar a informação que se requer a fim de que a auditoria externa realize plenamente suas funções, de acordo com as necessidades do auditor. Ser o elemento de ligação entre a empresa e a auditoria externa;*
- g) **Proteção do ativo da empresa:** Assegurar a proteção aos bens da empresa através de controle interno, da auditoria interna e cobertura adequada por meio de seguros;*
- h) **Avaliação econômica:** Avaliar continuamente as forças econômicas e sociais, assim como as influências do governo e interpretar os efeitos que podem incidir sobre os negócios da empresa.*

No ano de 1961, alguns autores começaram a analisar, interpretar, complementar e definir novas funções que deveriam ser desempenhadas pelo controller, tendo em vista a padronização feita pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE*.

Em 1961, foram apresentadas duas novas funções para o controller, consideradas importantes e que com o decorrer do tempo passaram a incorporar as atribuições básicas da área da controladoria:

- a) o dever de divulgar informações a usuários externos à empresa, em decorrência de exigências legais. A título de exemplificação, citam-se os impostos cobrados pelos governos, a participação de acionistas minoritários na sociedade, as negociações salariais com empregados, a obtenção de empréstimos junto a instituições financeiras etc.
- b) o dever de proteger o patrimônio da empresa com o estabelecimento de normas e manutenção de controles e implantação de auditoria interna, como também, dar a garantia das coberturas apropriadas para elementos patrimoniais segurados (ANDERSON, 1961, p.17-24).

Neste mesmo ano, entendeu-se que ao eliminar as considerações diversas, as ocasionais e as tarefas especiais, tornava-se evidente que os deveres essenciais da controladoria são todos os aspectos de uma função básica: projetar e operar os registros dos negócios e reportar e interpretar a informação que eles contém, cuja definição apresenta uma visão de futuro, pois vincula as atribuições da controladoria aos negócios

da empresa (ANDERSON, SCHMIDT e MACCOSH, 1961, p.17).

No ano de 1967, DICKEY (1967, p.421) complementa a lista publicada pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE*, apresentando suas experiências profissionais e pessoais, reforçando ou complementando as funções do controller com as seguintes prerrogativas, o dever de:

- a) fornecer a informação básica para o controle gerencial por meio da formulação de políticas de contabilidade e de custos, adotar procedimentos e padrões, preparar as demonstrações financeiras e realizar a manutenção dos livros contábeis;
- b) dirigir e fazer os trabalhos da auditoria interna;
- c) executar os controles de custos;
- d) orçar e controlar as operações e os seus resultados;
- e) controlar as seguintes atividades específicas:
 - i) contas gerais, subtítulos e desdobramentos: delinear verificações sobre as finanças da empresa e salvaguardar seus ativos;
 - ii) verificar faturas, contas a receber e a pagar, controle de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, benefícios adicionais dos empregados;
 - iii) atividades da contabilidade de custos das várias funções administrativas, estoques, estatísticas e impostos.
- f) preparar e interpretar as demonstrações financeiras e relatórios contábeis regulares e interpretar os dados de controle.

Identifica-se nas informações apresentadas pelos autores pesquisados, que no período que compreendeu os anos 50 e 60, houve uma grande evolução quanto à definição das funções do controller, a partir da publicação da obra HECKERT e WILSON e pela publicação do *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE*, que passaram a ser um marco referencial na área de controladoria para os profissionais que atuam nessa área e, principalmente, para as empresas.

Este avanço pode ser explicado em face do desenvolvimento das empresas americanas decorrente da sua expansão comercial em novos mercados, que as obrigaram a desenvolver e modernizar suas técnicas da contabilidade gerencial, objetivando apurar, mediar e avaliar com mais rigor a realidade da rentabilidade de suas operações internas e externas, procedimentos estes que são aplicados naquele país desde a década de 20.

A partir dos anos 50, o mercado americano validou e reconheceu a importância de ter um profissional que se dedicasse, exclusivamente, à implantação, manutenção, desenvolvimento, fechamento e à apresentação das informações geradas pela contabilidade gerencial.

Ao mesmo tempo, a divulgação das funções do controller permitiu às empresas e ao profissional da área da contabilidade gerencial ter a oportunidade de conhecer e identificar os conhecimentos técnicos que seriam necessários para o desenvolvimento da área da controladoria.

Desta experiência, os americanos conseguiram sintetizar as principais funções a ser desempenhadas pelo controller e que tornaram-se um marco para os estudiosos, para as empresas e para os profissionais da área de controladoria.

Nota-se que as definições de HECKERT e WILSON e do *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE* são utilizadas até hoje como referência para definir as funções básicas do controller.

Contudo, durante estes 50 anos, após estas publicações, os autores foram atribuindo novas funções ao controller em face das evoluções técnicas da profissão contábil e tecnológicas do mundo corporativo que aconteceram no decorrer do tempo, vieram somente somar às funções publicadas na década de 50 e 60, pois estas funções ainda permanecem vigorando até os dias atuais.

Existem nas citações dos autores, nas décadas de 50 e 60, informações que direcionam as atribuições do controller para a gestão financeira das empresas, apesar de

existir um tópico na relação apresentada pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE* denominado de avaliação econômica, cuja definição é avaliar continuamente as forças econômicas e sociais e as influências governamentais que podem incidir sobre os negócios da empresa.

Alguns autores, no intuito de aperfeiçoarem as funções apresentadas pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE*, acabaram delegando outras atribuições ao controller e estas chocando-se com outras funções, que são de responsabilidade de outros departamentos, o que pode causar sérios conflitos internos na organização.

Como exemplo, recorre-se à opinião de DICKEY, que não satisfeito em detalhar várias funções ao controller, abriu um sub-título denominado de outras atividades de controle, passando a identificar outras prerrogativas técnicas a este profissional, como: verificar faturas, contas a receber e a pagar, controle de pagamentos e recebimentos; folha de pagamento, benefícios adicionais dos empregados, cujas funções são desenvolvidas por outros departamentos, como o financeiro e de pessoal ou recursos humanos.

Por outro lado, identifica-se também que alguns autores, ao quererem complementar a relação apresentada pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE*, criam uma diversificação quanto às funções do controller, ocasionando uma falta de padronização, surgindo dúvidas de quais seriam as funções que deveriam ser desempenhadas pelo controller.

Essa diversificação deve ser melhor avaliada tendo em vista que cada autor, ao atribuir funções ao controller, parte de uma experiência, de uma expectativa ou dedução particular. Estas acabam se tornando variáveis e devem ser melhor analisadas, visando identificar as suas conseqüências ou benefícios.

A partir da análise das mesmas, identifica-se que não existe entre elas uma ligação, ou seja, estão sendo apresentadas de forma individualizada e não estruturada, aparentando, que as funções técnicas desenvolvidas pelo controller não possuem uma definição ou objetivos a serem alcançados.

Esta falta de correlação entre as atribuições apresentadas pode ser explicada pela ausência da definição quanto à missão da área da controladoria, pois a partir do momento que esta missão é definida, todas as funções do controller deveriam passar a ter um único objetivo.

3.1.2 Responsabilidade do controller

A pesquisa literária, considerando as definições apresentadas no capítulo 01 deste trabalho, para a palavra responsabilidade, voltada especificamente para a definição das responsabilidades do controller, para o período de tempo que compreendeu os anos de 1950 a 1969, identificou:

Os autores americanos HECKERT e WILLSON (1953, p.24) já contribuía de forma inovadora para o estudo e a prática da área da controladoria, quando apresentaram em 1953, os princípios que devem nortear o trabalho de um controller:

- “a) iniciativa: deve procurar antecipar e prever problemas no âmbito da gestão econômica global e fornecer as informações necessárias aos gestores das áreas diretamente afetadas;*
- b) visão econômica: na função de assessoria a outros gestores, deve captar os efeitos econômicos das atividades exercidas em qualquer área, estudar os métodos utilizados no desempenho das tarefas da área, sugerir alterações que otimizem o resultado econômico global e suprir o gestor com informações necessárias a este fim;*
- c) comunicação racional: deve fornecer informações às áreas, em linguagem compreensível, simples e útil aos gestores, e minimizar o trabalho de interpretação dos destinatários;*
- d) síntese: deve traduzir fatos e estatísticas em gráficos de tendência e índices, de forma que haja comparação entre o resultado realizado e o planejado, e não entre o resultado realizado no período e o realizado no período anterior;*
- e) visão para o futuro: deve analisar o desempenho e os resultados passados com vistas à implementação de ações que melhorem o desempenho futuro, pois o passado é imutável;*
- f) oportunidade: deve fornecer informações aos gestores em tempo hábil às alterações de planos ou padrões, em função de mudanças ambientais, contribuindo para o desempenho eficaz das áreas e da empresa como um todo;*
- g) persistência: deve acompanhar os desempenhos das áreas à luz de seus estudos e interpretações e cobrar as ações sugeridas para otimizar o resultado econômico global;*

- h) *cooperação: deve assessorar os demais gestores a superar os pontos fracos de suas áreas, quando detectados, sem se limitar a simplesmente criticá-los pelo fraco resultado;*
- i) *imparcialidade: deve fornecer informações à cúpula administrativa sobre a avaliação do resultado econômico das áreas, mesmo quando evidenciarem sinais de ineficácia dos gestores. Embora essa ação possa trazer dificuldades no relacionamento interpessoal com tais gestores, deve ter sempre em mente o controle organizacional para a otimização do resultado econômico empresarial;*
- j) *persuasão: deve convencer os gestores da utilização das sugestões, no sentido de tornar mais eficaz o desempenho de suas áreas e, conseqüentemente, o desempenho global, desde que haja compreensão dos relatórios gerenciais fornecidos;*
- k) *consciência das limitações: embora possa suprir os gestores com informações econômicas assessorá-los quanto às sugestões de gestão econômica e, inclusive, aprovar ou não seus planos orçamentários tendo em vista a eficácia empresarial;*
- l) *cultura geral: o conhecimento das diferenças culturais básicas entre raças e nações, o conhecimento das diferenças sociais e a percepção de oportunidade e ameaças à empresa diante de cenários estratégicos;*
- m) *liderança: como administrador de sua área, tem subordinados, e compete a ele conduzi-los à realização de suas tarefas de forma eficiente e eficaz para que a empresa atinja seus objetivos; e*
- n) *ética: deve ter sua conduta profissional firmada em valores morais aceitos de forma absoluta e pela sociedade”.*

Ressalta-se que MENDES (1991, p.17) apresentou a lista elaborada pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE* como funções e responsabilidades do controller, o que não se coaduna com as definições apresentadas neste trabalho para os termos “função” e “responsabilidade”, conforme apresentado no Capítulo 01.

Função e responsabilidade possuem significados diferentes, sendo a primeira o conjunto de deveres, habilitações, experiência e conhecimentos exigidos de um profissional para o desempenho de suas atribuições e, a segunda refere-se à obrigação que uma pessoa tem em desempenhar bem as funções que lhe foram atribuídas. Desta forma, a lista apresentada contém as funções que devem ser desempenhadas pelo controller nas empresas, não existindo nenhuma menção específica que possa ser identificada como as responsabilidades do controller para o desempenho destas funções.

Neste período que compreendeu as décadas de 50 e 60, houve uma grande evolução quanto à definição das responsabilidades do controller. Desta forma, o

trabalho apresentado por HECKERT e WILLSON veio, sob o nome de princípios (os autores chamaram de princípios o que está sendo considerado neste trabalho de pesquisa de responsabilidade), definir e de certa forma esclarecer, quais seriam as responsabilidades do controller, passando a ser um marco para o estudo da área da controladoria.

3.1.3 Posição hierárquica

Ainda nesta pesquisa literária das décadas de 50 e 60 sobre o tema posição hierárquica do controller, não foi identificada nenhuma citação direta e específica entre os autores pesquisados, sobre este tema.

Ressalta-se, contudo, ANTHONY (1960, p.330) que classificou de modo hierárquico e indireto, o controller, quando o definiu como sendo algo mais que um contador e menos que o *CEO*, não entrando no mérito de como esta sua afirmação se apresentaria dentro de uma estrutura organizacional de uma empresa.

3.2 Década de 70

3.2.1 Funções do controller

Na pesquisa literária, sobre o tema funções do controller, compreendendo o período de 1970 a 1979, identificou-se entre os autores pesquisados as seguintes opiniões:

Em 1973, TUNG (1973, p.94) afirma que o controller,

“(...) é o principal executivo da área contábil da companhia, responsável pelos (1) registros contábeis (2) preparação dos relatórios financeiros e administração do sistema de controle, (3) administração de orçamentos e previsões, (4) auditoria interna, e (5) processamentos de dados”.

Em 1974, WILLSON, ROEHL-ANDERSON e BRAGG (1974, p.20-25) apresentam as funções do controller que devem ser desempenhadas em uma empresa de pequeno porte, enumerando as seguintes atribuições:

- a) na área de finanças assumirá tarefas que, normalmente, são controladas pelo *CFO*, uma posição que muitas empresas pequenas dispensam. Entre as tarefas da área de finanças, assumidas pelo controller estão: contratar cobertura de seguros; conduzir ofertas públicas, sendo que a administração de ofertas públicas está, normalmente, fora da experiência da maioria dos controllers, sendo conveniente o controller buscar ajuda externa; negociação com investidores; negociação com financiadores; determinação de nível de crédito a clientes; provimentos de recursos de fundos de pensão; assegurar que as contas a pagar não sejam liquidadas antes da data de seu vencimento; assegurar que as contas a receber sejam cobradas prontamente; assegurar que os descontos sejam obtidos em suas contas a pagar; assegurar que sejam feitas conciliações bancárias;
- b) na área de recursos humanos, entre as funções mais típicas e que podem ser assumidas pelo controller, destacam-se: administração de mudanças no plano de pensão; administração dos documentos do novo empregado; conduzir o treinamento de segurança dos empregados; conduzir o processo de recrutamento da companhia; planejar o plano de carreira da companhia; coordenar o arquivo de documentos dos empregados; acompanhar as reivindicações médicas dos empregados; acompanhar as reivindicações de compensações dos trabalhadores; manter a manutenção do manual do empregado. Ressaltam ainda os autores que algumas tarefas como segurança, treinamento e administração de plano de pensão, exigem algum conhecimento extra do controller, e que às vezes estas são entregues para pessoas fora da organização.
- c) Na área administrativa, entre as funções mais típicas e que podem ser assumidas pelo controller, destacam-se as responsabilidades: pelos ativos da empresa; em dar assessoria administrativa sobre o acompanhamento da vida útil dos ativos, avaliando a sua necessidade de substituição pela contratação de funcionários e profissionais temporários;
- d) Na área da informática, entre as funções mais típicas e que podem ser assumidas pelo controller, em empresas pequenas, destacam-se: responsável pela segurança do arquivo magnético do sistema de informática; implantar padrões de segurança do sistema de informática;

acompanhar a necessidade de expansão e modernização do sistema de informática; acompanhar a necessidade de implantação ou ampliação da capacidade de *hardware* e de *software* de última geração; responsável pela manutenção da rede de computadores; responsável pelo treinamento dos empregados.

Em 1978, TUNG (1978, p.102) caracterizou o controller como sendo o executivo financeiro de uma grande ou média empresa que combina as responsabilidades por contabilidade, auditoria, orçamento, planejamento de lucros, relatórios de desempenho, controle de impostos e outras atividades da empresa.

Em 1978, GOODMAN (1978, p.33) observa, que o controller, por causa do seu desenvolvimento técnico e profissional passou a ter uma posição de destaque único dentro da empresa, pois sua posição especial permite observar e influenciar a magnitude e a direção do lucro. Estas influências podem ser explicadas de diversas maneiras, já que em decorrência das suas várias responsabilidades, necessita familiarizar-se com todas as características dos negócios da empresa. É um dos profissionais que melhor conhece os produtos, as operações fabris, preços e condições concorrenciais, possuindo inclusive a mentalidade de apreciar o lucro como resposta das várias áreas funcionais. Tem a consciência de custos, mantendo a sua postura de contribuir com as diversas áreas da empresa. O controller tem um papel de consultor que utiliza várias técnicas, disciplina e objetividade para assistir às várias áreas da empresa.

Em virtude do mercado americano, nesta época, delegar ao *board of directors* [01i2](Conselho de administração) a escolha do controller com funções atribuídas nos estatutos da empresa, ou ainda, podendo ser eleito por ato de um comitê de executivos, sendo-lhe atribuído poderes e responsabilidades prescritos em resoluções do comitê (GOODMAN, 1978, p.35).

GOODMAN, ainda em 1978, apresenta alguns aspectos que estariam mudando a direção futura da função do controller, destacando:

- a) a sua participação nas áreas de processamento eletrônico de dados e no sistema de informação gerencial;

- b) o seu envolvimento interno nas tomadas de decisões, ressaltando:
- i) negociações com sindicatos, fusões e aquisições de empresas;
 - ii) representações junto a órgãos governamentais e outras organizações;
 - iii) obtenção e divulgação do aumento do volume de informações gerados nos vários segmentos da empresa, proporcionado pela revolução do computador;
 - iv) aplicação dos vários aperfeiçoamentos nos conceitos de planejamento através da construção de modelos, aplicações da pesquisa operacional, estatística, e outros (GOODMAN, 1978, p.32).

Depreende-se da visão do autor que foram delegadas novas funções ao controller, atribuindo-lhe o dever de negociar com sindicatos, representar a empresa junto a órgãos governamentais e outras organizações, sem, contudo, avaliar se estas atribuições estariam dentro do contexto esperado pela empresa quanto às obrigações e ao desempenho da área da controladoria.

Identifica-se nas informações apresentadas no período que compreendeu os anos 70, que houve avanços para o estudo e a prática da área da controladoria, principalmente, pelo reconhecimento que o controller deve estar envolvido com a área de processamentos de dados (informática), que passou a ser uma ferramenta indispensável para o mundo corporativo e para o desempenho das funções desta área.

Os autores neste período também atribuíram novas funções ao controller, dentre as quais ressaltam-se:

- a) TUNG atribuiu ao controller a responsabilidade pelo processamento de dados das informações, não definindo se de toda a empresa ou apenas da área da contabilidade. Ressalta-se que TUNG foi o primeiro autor brasileiro a abordar o tema funções do controller, antes de 1973 este assunto era tratado somente por autores americanos;

b) WILLSON, ROEHL-ANDERSON e BRAGG (1974, p.20-25) que apresentaram as funções que devem ser desempenhadas pelo controller em uma empresa de pequeno porte;

c) GOODMAN, por sua vez, atribuiu ao controller: (a) a função de participar das áreas de processamento eletrônico de dados e do sistema de informação gerencial, estas novas atribuições passaram a partir desta década a ser um marco para a área da controladoria; (b) e a de consultor, afirmando que para o seu desempenho este profissional deve utilizar-se de várias técnicas para assistir às várias áreas da empresa;

Nessa década o mundo corporativo já despertava para a evolução tecnológica e a dinâmica no mundo dos negócios, identificando que a informática ganharia cada vez mais espaço em todos os campos do conhecimento e que a informação proporcionaria uma vantagem competitiva, posicionando de forma estratégica quem a possuísse, à eficácia dos resultados.

Os autores dessa década, em decorrência de toda esta evolução do mundo corporativo, passaram a dar maior ênfase ao controller porque identificaram que o mercado passou a necessitar de profissionais ligados à área da contabilidade com uma visão mais ampla de negócios empresariais.

Os autores também atribuíram outras funções ao controller que necessitam de uma melhor avaliação no intuito de identificar se estas novas atribuições não podem ocasionar problemas internos na empresa, por serem funções, que dependendo da divisão de trabalho definido pela empresa, podem ser conflitantes com as atribuições de outras áreas ou departamentos ou mesmo de outros profissionais, como:

- a) gerando conflitos internos na empresa;
- b) ocasionando falhas, erros ou perda de desempenho nas funções básicas do controller, conforme apresentado neste trabalho, que já são bastante prioritárias e complexas.

Como exemplo, recorre-se à opinião de GOODMAN que atribui ao controller a função de envolvimento interno nas decisões empresariais quanto às fusões e aquisições de empresas, negociações com sindicatos e representações junto a órgãos governamentais e outras organizações.

GOODMAN definiu, ainda, que o controller é o executivo financeiro de uma grande e média empresa e WILLSON, ROEHL-ANDERSON e BRAGG definiram funções do controller a serem desempenhadas em uma pequena empresa. Estas afirmações levantam uma questão que merece uma melhor reflexão: o controller pode desempenhar suas funções para que porte de empresas; grandes, médias ou pequenas?

A resposta para esta questão não é simples e carece de pesquisa e estudos avaliatórios mais detalhados, pois não há uma definição exata sobre esta questão, conforme as opiniões apresentadas:

- a) há autores que entendem que as funções da área da controladoria podem ser desempenhadas em qualquer empresa, independente do seu tamanho, pois as funções da área da controladoria são necessárias para todo o tipo de empresa, e podem ser desempenhadas por outras áreas e por outros profissionais, o que deve ser avaliado são as características e necessidades de cada empresa.
- b) há autores que entendem, que não são as funções da área da controladoria que devem ser desempenhadas, ou pela área de controladoria ou por outras áreas e por outros profissionais. O que deve ser avaliado é o porte da empresa, ou seja, a sua capacidade financeira de arcar com as atribuições da área de controladoria e/ou do custo de um profissional especializado para desempenhar estas funções.

Considerando que o tema requer maiores reflexões e pesquisas, este trabalho nos permite inferir que a área da controladoria tem como missão gerar subsídios para a canalização de esforços e potencialidades da organização como um todo, cabe à empresa identificar as funções da área de controladoria que podem ser desempenhadas em sua estrutura organizacional, levando em consideração as suas características.

A capacidade financeira da empresa em poder arcar com a implantação ou manutenção de um departamento de controladoria, ou com um profissional da área da controladoria, ou mesmo com a designação de um outro profissional dentro da sua estrutura organizacional para desempenhar as funções da área de controladoria e que assuma estas responsabilidades é de suma importância.

Identifica-se na revisão literária, que os pontos levantados nos anos 70 caracterizam-se também como os mesmos pontos levantados nos anos 60, conforme apresentado a seguir:

- a) as funções atribuídas ao controller ainda continuaram direcionadas para a gestão financeira das empresas;
- b) as funções do controller continuam tendendo a uma diversificação, não havendo um pensamento uniforme na literatura;
- c) esta falta de uniformidade deve ser melhor avaliada, tendo em vista que cada autor ao atribuir funções ao controller, segundo a sua opinião particular, parte de uma experiência, expectativa ou dedução própria, e estas variáveis devem ser analisadas, visando identificar as suas conseqüências e benefícios.
- d) as funções apresentadas para o controller na década de 70 continuam, em sua maioria, sendo apresentadas de forma individualizada e não estruturada, não tendo um único e principal objetivo a ser alcançado.

3.2.2 Responsabilidade do controller

A pesquisa bibliográfica que compreende o período de 1970 a 1979, identificou apenas uma referência sobre as responsabilidades do controller. GOODMAN apresenta a palavra responsabilidade, mas dentro de dois contextos distintos:

- a) o primeiro, quando cita que o controller é um executivo financeiro de grande e média empresa, que combina as responsabilidades por funções técnicas (contabilidade, auditoria, orçamento, planejamento de lucros, relatórios de desempenho, controle de impostos e outras atividades da empresa), deixando de explorar, mais detalhadamente, este seu raciocínio decorrente da combinação entre responsabilidades e funções

técnicas;

- b) o segundo, quando cita que as responsabilidades do controller deveriam ser atribuídas por ato de um comitê executivo, prescritas em resoluções. Neste caso, o autor também deixou de explicitar o que entende como responsabilidades do controller.

3.2.3 Posição hierárquica

A pesquisa literária realizada sobre o tema posição hierárquica do controller, na década de 70 permitiu identificar apenas as observações apresentadas por GOODMAN que, indiretamente, mas sem entrar em detalhes, aborda este tema quando descreve:

- a) que está se tornando comum o controller ser escolhido pela diretoria da empresa, com funções atribuídas em estatuto e sua eleição, poderes e responsabilidades a serem definidos por um comitê executivo;
- b) que o controller está classificado dentro de uma estrutura organizacional em nível especial e com autonomia de levar à alta direção as suas informações, pois este profissional está em uma posição que permita observar e influenciar a obtenção da lucratividade.

Estas observações, apesar de não definirem de modo claro a classificação hierárquica do controller, permitem inferir que, devido à importância que o autor dá ao profissional da área de controladoria, a sua classificação na estrutura organizacional das empresas deve ser no nível da alta administração.

3.3 Década de 80

3.3.1 Funções do controller

NAKAGAWA (1991, p.33) descreve que em 1980, o controller, de todos os executivos de uma empresa, é o que estava na posição única de assumir a mentalidade de apreciar qualquer problema possível de afetar o lucro do negócio.

Em 1981, de acordo com MORSE (1981, p.07), atribui-se como dever do controller a atividade da contabilidade de custos e de outras atividades dentro da organização, conforme segue:

- a) projeção, instalação e manutenção do sistema de contabilidade de custos:
 - i) predefinição de custos futuros;
 - ii) coordenação do desenvolvimento do orçamento;
 - iii) controle e análise dos custos atuais;
 - iv) preparação e análise dos relatórios de desempenho;
 - v) preparação dos relatórios para os usuários externos;
 - vi) produção de informações para decisões especiais;
 - vii) conceder consultoria administrativa sobre o significado das informações de custo;
- b) auditoria interna;
- c) administração tributária;
- d) é necessário que o controller entenda de comportamento humano, de maneira a identificar como o planejamento dos sistemas de controle e suas operações influenciam as pessoas;
- e) o controller deve informar, diretamente, a alta administração e a sua posição dentro do organograma da organização deve estar perto do topo.

Em 1983, SATHE *apud* SIQUEIRA (2001, p.02) considera:

“Que existem quatro papéis que podem ser desempenhados pelo controller: (1) o envolvido (2) o independente (3) o dividido (4) e o forte. Segundo Sathe, o controller que melhor se adapta aos objetivos organizacionais é o chamado controller “forte”, já que, além de possuir as vantagens dos demais tipos de controllers, consegue desenvolver um controle ativo, ou seja, consegue impedir a tomada de decisões errôneas, antes que elas ocorram, devido ao seu grande envolvimento, tanto no processo decisório, quanto na geração de informações”.

Em 1984, ANTHONY (1984, p.60-61) acrescenta uma nova e importante atribuição ao controller quando destaca as variações que ocorrem na prática das empresas, sendo útil pensar, conceitualmente, em uma função que tenha a ver com sistemas de informação, incluindo sistemas de controle gerencial sendo:

“(...) o controller como a pessoa responsável por esta função (...). A função do controller é uma função de assessoria (...). Apesar do controller ser usualmente responsável pelo desenho e operação do sistema onde a informação para controle é colhida e reportada, o uso desta informação no controle atual é de responsabilidade do gerente de linha”.

Em 1986, HORNGREN (1986, p.12) relata que:

“(...) os modernos conceitos de controladoria indicam que o controller desempenha suas funções de modo a influenciar os pares e a alta administração na tomada de decisões lógicas e consistentes e isto não somente em relatórios, mas em bases consultivas”.

CAVENAGHI (1996, p.35) descreve que, na década de 80, houve uma preocupação entre os pesquisadores e profissionais da área contábil, em conceberem, conceitualmente, novos modelos de sistemas de informação que pudessem atender às necessidades dos usuários. Esta preocupação foi decorrente das mudanças nos ambientes interno e externo das empresas, cujo reflexo atingiu o seu processo de gestão e das novas necessidades informativas.

Assim, segundo o autor, os pesquisadores norte americanos KAPLAN, COOPER, SHANK e GOVINDARAJAN, nesta década apresentaram restrições à metodologia tradicional de custos e de informações e divulgaram uma proposta de um novo sistema de custeio, denominado ABC – Custeio Baseado por Atividades.

De acordo com CAVENAGHI, no principio dos anos 80:

“(...) iniciou-se na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, por intermédio do Departamento de Contabilidade e Atuaria e da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, fundação ligada à FEA/USP, em conjunto com os seus professores, pesquisadores e alunos do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, a concepção de um sistema de contabilidade gerencial denominado GECON – Sistema de Informação de Gestão Econômica, que se constitui em um modelo gerencial que contempla o sistema de gestão e o sistema de informações da empresa, incorporando o conceito de mensuração de resultados baseado em atividade”.

GUERREIRO, em Dezembro de 1989, apresentou sua tese de doutorado enfocando o modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica – GECON.

A gestão econômica e, por conseguinte a apuração do resultado econômico, é o esforço e o benefício obtidos pela empresa no sentido de cumprir sua missão, quantificando o impacto econômico de todos os eventos que alteraram seu patrimônio. (IUDICÍBUS e MARION, 2001, p.178).

Desta forma, o modelo de gestão econômica, veio na década de 80 mudar os paradigmas da área da controladoria, consolidando um trabalho que foi idealizado pelo Professor Armando Catelli, desde a década de 70.

O modelo de gestão econômica está mudando os paradigmas do pensamento e a prática da controladoria no Brasil. Segundo GUERREIRO (1997, p.19-25):

“Foi colocado inicialmente para debate no ambiente acadêmico, para os cursos de pós-graduação em contabilidade na USP, e em algumas disciplinas do programa de pós-graduação, mestrado e doutorado em controladoria e contabilidade da FEA/USP, e há muito tempo vêm sendo discutido e examinado, sob uma abordagem rigorosamente científica e prática, os princípios, conceitos e metodologia de operacionalização do GECON”

Com referência às funções e responsabilidades da controladoria sob a ótica do modelo de gestão econômica, identifica-se nesta década o trabalho apresentado por NAKAGAWA (1991, p.33), que foi o segundo autor brasileiro a abordar este tema de forma específica.

NAKAGAWA (1991, p.33) aborda a visão da controladoria sob a ótica do modelo de gestão econômica apresentando, no início dos anos 80, um termo novo e relevante para a área de controladoria, denominado de missão da controladoria, definindo como função do controller a identificação de problemas que afetem o lucro do negócio da empresa.

Os autores, nesta década de 80, também atribuíram novas funções ao controller, algumas iguais outras diferentes das funções já apresentadas pelos autores nas décadas de 50, 60 e 70, os quais precisam ser reavaliados conforme observação feita

anteriormente, possibilitando que a área de controladoria possa desempenhar ao menos as suas funções básicas, que já são bastante prioritárias e complexas.

Como exemplo, recorre-se à opinião de MORSE (1981, p.07) que atribuiu como função do controller o entendimento do comportamento humano, com o objetivo de avaliar como suas funções influenciam as pessoas na empresa. Esta atribuição deve ser melhor analisada, de forma que possa ser avaliado se o aperfeiçoamento das práticas da área da controladoria não causa limitações ao desempenho de suas funções básicas.

Na revisão literária, é identificado que os pontos levantados nesta década de 80 apresentam os mesmos pontos levantados nas décadas de 50, 60 e 70, onde destacam-se:

- a) que as funções atribuídas ao controller ainda continuam sendo direcionadas para a gestão financeira das empresas, com exceção do enfoque do modelo de gestão econômica;
- b) que os autores atribuem novas funções ao controller criando uma diversificação de funções, gerando uma falta de padronização quanto às suas opiniões;
- c) as funções continuam sendo apresentadas em sua maioria de forma individualizada e não estruturada, demonstrando que não foram enumeradas de forma a atingir um objetivo específico;
- d) a falta de padronização das funções pode ocasionar limitações ao desempenho das mesmas ou o desvio de suas verdadeiras atribuições, possibilitando que não sejam bem cumpridas nem uma nem outra, e ao mesmo tempo pode gerar conflitos internos na empresa.

No final da década de 80, contudo, as primeiras publicações sobre o modelo de gestão econômica propuseram novos paradigmas para a função do controller nas organizações.

Deste modelo, destaca-se o direcionamento das suas funções para a gestão econômica da organização, diferenciando-se, fundamentalmente, da função da gestão financeira nas empresas.

O modelo de gestão econômica começa a ser estudado e a se consolidar como um referencial teórico que viria apoiar, na década seguinte (90), a definição das principais funções e responsabilidades do controller nas organizações, sob o enfoque econômico.

3.3.2 Responsabilidade do controller

O período de tempo que compreendeu os anos de 1980 a 1989 traz somente uma citação sobre este tema entre os autores pesquisados. Segundo MORSE (1981, p.07) a responsabilidade do controller é a atividade da contabilidade de custos na empresa. Este autor também está denominando responsabilidade o que seria função a ser desempenhada pelo controller.

3.3.3 Posição hierárquica

Sobre este tema, na década de 80, encontrou-se apenas três citações:

- a) NAKAGAWA, que indiretamente, classifica o controller dentro de uma estrutura organizacional da empresa no mesmo nível em que se encontram os demais executivos, quando relata que o controller, entre todos os executivos da organização, é o que está na posição única de identificar problemas que afetem o lucro do negócio. O texto do autor, por não estar abordando o tema posição hierárquica, não define claramente quem são os demais executivos e qual é a posição que ocupam na organização;
- b) HORNGREN, também de forma indireta, classifica o controller dentro de uma estrutura organizacional, no nível de diretoria e com autonomia de levar à alta administração suas informações;
- c) MORSE, aborda este tema, entendendo que o controller deve reportar os resultados do seu trabalho (informações), de modo direto, à administração de cúpula e a sua posição dentro do organograma da empresa é próxima ao topo, abordando de forma direta uma posição hierárquica do controller dentro de uma estrutura organizacional. O autor também não deixa claro a classificação do controller na estrutura

organizacional e se a sua posição é de linha ou de assessoria.

3.4 Década de 90

3.4.1 Funções do controller

Em 1991, é apresentado o controller como o profissional que está envolvido cada vez mais com o planejamento estratégico da empresa. Ou seja, com os processos de tomada de decisão da organização.

SIEGEL, SHIM e DAUBER (1991, p.04-07) definiram, que o controller:

- a) tem que ter o conhecimento de contabilidade e de informática, e deste conhecimento planejar o futuro da organização, junto com ela terá grandes sucessos;
- b) deve colaborar, em face dos conhecimentos técnicos que possui, junto ao comitê de auditoria;
- c) deve estar consciente que a meta do negócio é perceber lucro;
- d) deve ter a consciência de que sem informação sobre os custos de produção, distribuição e administração não poderá determinar como proceder em relação às decisões sobre comercialização;
- e) tem como responsabilidades avaliar os controles internos da empresa, verificando se existem deficiências;
- f) deve estar preparado para informar sobre o controle interno da organização, diretamente, ao comitê de auditoria ou ao conselho de administração;
- g) não deve somente informar dados históricos, procurando desenvolver tendências e relações de dados existentes e devendo preparar os relatórios estatísticos, necessitados pela administração;
- h) deve estar familiarizado com o fluxo operacional da companhia;
- i) deve determinar as diretrizes básicas da construção do orçamento anual;
- j) deve ser responsável, por acompanhar, se a organização esteja cumprindo com suas obrigações legais exigidos pelos órgãos governamentais;
- k) deve monitorar as metas financeiras estabelecidas pelo conselho de

- administração;
- l) deve controlar e assegurar a guarda e a segurança dos ativos da organização, bem como manter registros adequados e confiáveis destes controles;
 - m) deve manter registros adequados de todos os contratos praticados com terceiros pela organização;
 - n) é responsável pelo processamento de dados da organização, devendo ter conhecimento e estar familiarizado com o seu uso, desenvolvimento, equipamentos e *softwares* de última geração;
 - o) tem que saber transmitir suas idéias tanto de forma oral ou escrita;
 - p) é importante possuir a compreensão básica de todos os problemas enfrentados com o negócio da organização, e os problemas enfrentados através dos departamentos individuais da organização;
 - q) ter percepção de que o negócio da empresa pode prosperar por causa de suas sugestões, mas deve reconhecer que a organização precisa da engenharia ou das habilidades de outras pessoas ou departamentos.

No ano de 1993, NAKAGAWA (1993, p.13-14) comenta, tendo como base o enfoque do modelo de gestão econômica, que os modernos conceitos de controladoria indicam que o controller desempenha sua função de maneira muito especial, ao organizar e reportar dados relevantes, exercendo uma força ou influência que induz os gestores a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Geralmente, o controller acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a Contabilidade é o principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem da accountability (obrigação de se prestar conta dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder) da empresa e seus gestores, sendo suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

Em 1995, JUNIOR, PESTANA e FRANCO (1995, p.34) apresentam as

atribuições do controller sob dois enfoques:

- a) o primeiro e mais usual, assemelhando-se às responsabilidades de um “gerente de contabilidade” ou de um “contador geral”, que o situa na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente, estando subordinado ao principal executivo financeiro da empresa, incluindo entre as suas atividades a geração de informações dentro dos diversos setores da organização. Como órgão de linha entende-se os que se relacionam com o cumprimento dos objetivos quanto à missão da empresa, ou seja, aqueles que executam funções e que fazem parte do processo operacional da empresa.
- b) o segundo enfoque, considerado o mais correto pelos autores, envolve a compilação, síntese e análise das informações geradas pela empresa, e não a responsabilidade por sua elaboração, estas funções consideradas básicas devem lhe garantir uma atuação de órgão de *staff* ligado, diretamente, à alta administração, pois tem como dever selecionar e filtrar as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões.

Em 1997, GUERREIRO, CATELLI e DORNELLES (1997, p.13), apresentam sob o enfoque da gestão econômica, sua experiência de consultoria em Instituição Financeira, na Caixa Econômica Federal, onde destacam:

“que a controladoria é responsável pela execução de funções relacionadas fundamentalmente ao processo de gestão econômica da CEF. Neste sentido, estão vinculadas as seguintes funções à estrutura da Controladoria:

- a) elaboração e controle orçamentário;*
- b) mensuração/avaliação de custos;*
- c) avaliação de resultados econômicos de serviços e produtos;*
- d) avaliação de desempenhos das áreas e segmentos de negócios;*
- e) padronização, racionalização de informações gerenciais; e*
- f) contabilidade da CEF, de Fundos e Programas*

GUERREIRO, CATELLI e DORNELLES (1997, p.13) destaca que os instrumentos de atuação da controladoria, tendo como base o contexto da gestão econômica, devem utilizar no desenvolvimento de suas atividades dois instrumentos fundamentais: a) o processo de gestão, que corresponde, essencialmente, ao processo de

planejamento, execução e controle das atividades, em que são tomadas decisões voltadas a garantir a eficácia organizacional; e b) o sistema de informações que deve se integrar ao processo de gestão, produzindo informações capazes de sustentar, de modo adequado, as decisões que ocorrem em todas as suas fases.

Em 1997, FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997, p.27) descrevem que o controller é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não devam se restringir apenas às contábeis, pois o que mais se espera do controller é que ele amplie sua atuação quanto ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais.

Em 1999, as funções do controller são colocadas de forma mais abrangentes consistindo em reunir, analisar e interpretar as informações que a administração necessita para operacionalizar a empresa, devendo manter os registros contábeis adequados, com a finalidade de prover informações corretas para as várias entidades externas (RUSSEL E FRASURE *apud* MOSIMANN & FISCH, 1999, p.93).

Neste ano de 1999, ALMEIDA, PARISI & PEREIRA *in* CATELLI (1999, p.374) apresentam funções da controladoria, tendo como base o enfoque do modelo de gestão econômica, definindo que:

“Uma área de responsabilidade, independentemente de quantas atividades a compõem, desempenha uma ou um conjunto de funções. No caso da controladoria, estas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica”.

Segundo os autores as funções desempenhadas pela controladoria sob a ótica do modelo de gestão econômica, apresentam-se da seguinte forma:

Subsidiar o processo de gestão: Esta função envolve em ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante o seu meio ambiente, dando suporte à estruturação do processo de gestão por meio de um sistema de informações que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos do processo de gestão;

Apoiar a avaliação de desempenho: Na avaliação de desempenho a controladoria estará elaborando a análise de desempenho: (1) econômico das áreas; (2) dos gestores (3) econômico da empresa; (4) e avaliando o desempenho da própria área;

Apoiar a avaliação de resultado: Ao apoiar a avaliação de resultado a

controladoria estará: (1) elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; (2) monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; (3) avaliando o resultado de seus serviços;
Gerir os sistemas de informações: *Desempenhando a função de gerir os sistemas de informações, estará a controladoria: (1) definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; (2) elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; (3) padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelo de informação);*
Atender aos agentes de mercado: *É função da controladoria atender às demandas externas, da seguinte forma; (1) analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa; (2) atendendo aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o gestor responsável”.*

Ainda em 1999, MOSIMANN e FISCH (1999, p.125) apresentam as atribuições da área da controladoria sob a ótica do modelo de gestão econômica, destacando como uma de suas responsabilidades, garantir que sejam geradas informações para o processo decisório da organização, colaborando com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas, quanto aos aspectos econômicos assegurando a eficácia empresarial, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Segundo os autores, a controladoria deve incumbir-se de controlar os assuntos econômicos financeiros e apontar os desvios detectados, devendo as ações corretivas desses desvios serem realizadas pelos gestores de cada área, cabendo ao controller a atribuição de cobrar a implementação das ações corretivas em tempo hábil, pelos demais gestores. Deve ainda o controller, persuadir os seus superiores hierárquicos a estarem, constantemente, avaliando as ações corretivas necessárias em suas áreas, realizando, de forma simultânea, o julgamento dos resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico.

No ano de 1999 MOSIMANN e FISCH (1999, p.93-94) consideram que as funções do controller são as seguintes:

- a) reforçar o controle interno da empresa, por meio de auditoria interna;
- b) preparar e apresentação das análises financeiras;
- c) dar manutenção dos contratos celebrados pela empresa com terceiros;
- d) administrar as questões fiscais e tributárias;

- e) estabelecer, coordenar e administrar um plano adequado para o controle das operações empresariais;
- f) fiscalização dos objetivos, efetivação das políticas, processos e estrutura organizacional da empresa, estabelecida em conjunto com os demais gestores;
- g) coordenar e preparar as informações para a auditoria externa, bem como ser o elo de ligação da empresa com os auditores independentes;
- h) proteger os ativos da empresa;
- i) realizar estudos econômico-financeiros, devendo ser incluída as influências das forças econômicas, sociais e governamentais sobre o resultado econômico da empresa;
- j) aprovar os pagamentos e as assinaturas de títulos de créditos em consonância com a tesouraria;
- k) aplicação de regulamentos da empresa quanto às cauções prestadas e emitidas pela empresa;
- l) preparar e elaborar as normas internas visando o cumprimento das decisões administrativas tomadas pelos acionistas controladores ou por acordos de acionistas, ou ainda, para o cumprimento de dispositivos legais ou exigências governamentais, quando se tratar de assuntos que diga respeito à gestão econômica;
- m) assessorar os demais gestores para correção dos desvios entre o planejamento e a execução;
- n) gerenciar o sistema de informações que dão suporte ao processo decisório da gestão econômica;
- o) preparar as informações de ordem econômico-financeira para as entidades governamentais, acionistas controladores ou a quem, por acordos, tenha negócios com a empresa;
- p) gerenciar a área de controladoria.

No ano de 1999, SIQUEIRA e SOLTELINHO (2001, p.73), realizaram uma pesquisa bibliográfica no mercado brasileiro, quanto às funções do controller, e procuraram identificar o perfil do profissional de controladoria no Brasil, dos anos 60 até o ano de 1999, apresentando um quadro contendo a identificação das funções mais

requisitadas pelas empresas anunciantes, tendo como base os anúncios publicados aos domingos no classificado do Jornal do Brasil.

Segundo os autores, as organizações contratantes que foram pesquisadas são empresas de grande porte, sendo as organizações americanas e brasileiras em maior número e com interesse em profissionais com formação em Ciências Contábeis, Economia e Administração, em menor quantidade. Sua pesquisa resultou na elaboração de um quadro, conforme abaixo apresentado, contendo as principais funções do controller requisitadas pelas empresas contratantes, o ano pesquisado e a quantificação de quantas vezes cada função foi requisitada pelas empresas anunciantes:

Ano/Descrição	1966	1967	1968	1969	1980	1989	1991	1992	1999
Planejamento para controle	2	3	4	-	5	3	3	3	2
Relatórios e Interpretação	1	1	5	1	14	16	3	4	2
Avaliação e Assessoramento	-	1	3	-	6	12	3	3	-
Administração Tributária	-	-	4	-	9	17	3	4	3
Relatórios para o Governo	4	3	3	2	14	13	3	5	4
Proteção dos Ativos	1	2	2	2	4	3	1	-	1
Avaliação Econômica	1	-	-	-	1	-	1	-	-
Não Esclareceu a Função	3	8	13	6	15	9	3	4	4

QUADRO 2 - Demonstração das funções mais requisitadas pelas empresas contratantes no mercado brasileiro no ano de 1966 a 1999. Fonte: Adaptado de SIQUEIRA e SOLTELINHO (2001, p.73).

Do ponto de vista de SIQUEIRA e SOLTELINHO (2001, p.73) a conclusão das informações levantadas em sua pesquisa foram:

*“...há fortes evidências sugerindo que a “Avaliação Econômica” é uma função necessária para o desempenho do papel de controller;
“Examinando as requisições de profissionais de controladoria dos últimos anos, ficou claro que o mercado deseja um profissional*

experiente, com profundos conhecimentos de informática, não raro já experimentado no uso do SAP ou assemelhado, com domínio de uma ou mais línguas estrangeiras, habilitado a trabalhar sob pressão de equipe, comunicativo e com capacidade de liderar. O que se depreende desta análise é que o mercado atual exige um profissional de controladoria com sólida formação, compatível com a crescente visão estratégica do cargo, se aproximando cada vez mais da postura do controller forte proposta por Sathe (1983)”.

A pesquisa apresentada pelos autores deve servir para uma maior reflexão, do que simplesmente definir um perfil do controller como o profissional da área da controladoria, pois demonstra alguns resultados que merecem ser avaliados com maior profundidade, e destacam-se:

- a) há funções, que segundo a pesquisa bibliográfica realizada neste trabalho, devem ser desempenhadas pelo controller, que simplesmente as empresas pesquisadas pelos autores não identificaram como funções do controller;
- b) poucas são as solicitações das empresas quanto ao conhecimento do controller sobre o sistema de avaliação econômica;
- c) há uma concentração quanto ao número de solicitações que são atribuições voltadas simplesmente para fornecer informações a fontes governamentais (relatórios para Governo e administração tributária);
- d) há uma concentração de atribuições internas à empresa voltadas unicamente para relatórios e interpretação e avaliação e assessoramento;
- e) há também uma grande concentração de empresas que não esclareceram a função que deve exercer o profissional da área da controladoria.

Dos pontos acima identificados existem questões que requerem uma melhor análise, do ponto de vista das funções a serem desempenhadas pelo controller. Estas estão sendo exigidas pelas empresas quando da contratação do profissional da área da controladoria. Com base na pesquisa bibliográfica apresentada neste trabalho, podemos inferir que:

- a) há dúvidas se as empresas sabem ao certo quais são as funções e responsabilidades que devem ser desempenhadas pelo controller, pois muitas delas, apresentadas neste trabalho, não aparecem no resultado da pesquisa realizada por SIQUEIRA e SOLTELINHO;

- b) existem funções que ora são exigidas por uma empresa e ora não são exigidas por outras, criando-se dúvidas, se as empresas:
- i) exigem um maior número de atribuições porque sabem ao certo quais são as atribuições do controller, e o quanto elas poderão contribuir para o cumprimento da sua missão;
 - ii) as empresas que não exigem um maior número de atribuições é por que não sabem ao certo quais são as atribuições do controller ou porque muitas das funções do controller são desempenhadas por outras áreas e/ou profissionais;
- c) há dúvidas se as empresas quando reivindicam como experiência do profissional da área de controladoria, observam na contratação de seus serviços, em maior número, a sua função para atender aos órgãos governamentais através de relatórios e tributos, o fazem:
- i) porque as empresas consideram como função principal do controller executar somente tarefas para terceiros, e não para ela mesma;
 - ii) porque possuem outras áreas que executam as outras funções da área de controladoria e priorizam a função do controller para atender terceiros;
 - iii) porque desconhecem quais são as funções e responsabilidades que o controller pode desempenhar nas organizações.
- d) que as empresas ao não esclarecerem as funções do controller quando do anúncio para a sua contratação, o fazem:
- i) porque desconhecem quais são as funções e responsabilidades que o controller pode desempenhar nas organizações;
 - ii) porque não sabem ao certo qual é a sua missão e tão pouco a missão da área da controladoria e portanto não sabem o que exigir do profissional da área de controladoria.

- e) que existe uma dúvida se as empresas ao reivindicarem o conhecimento de avaliação econômica o fazem em conformidade com o sistema de gestão econômica, apresentada neste trabalho e se o controller dependendo da sua formação técnica é o profissional que pode desempenhar com eficiência esta função, contribuindo e colaborando com a organização.

Levantaram-se estas dúvidas para validar o entendimento de como é relevante o procedimento de atribuir funções ao controller, e ao mesmo tempo o quanto é difícil a sua realização.

Portanto, identifica-se que há a necessidade de se adotar alguns critérios técnicos antes de definir as atribuições do controller, podendo a empresa ao definir estes critérios usufruir inúmeros benefícios, entre eles de ter um profissional dentro do seu quadro funcional altamente qualificado, que pode ajudá-la, contribuindo e colaborando com o cumprimento de sua missão de forma a manter a continuidade de sua atividade operacional e administrativa.

Pode-se identificar, nas informações levantadas na pesquisa que compreende os anos de 1990 a 1999:

- a) crescente aumento das publicações dos estudiosos e autores brasileiros, que apresentam as funções do controller sob o enfoque da gestão econômica, voltadas para o apuração do resultado econômico;
- a) opiniões de que a controladoria pode ser desenvolvida em pequenas empresas, sendo apresentadas novas funções à área da controladoria as quais se chocam com as atribuições a serem exercidas por outros departamentos ou profissionais;
- b) que as empresas ao solicitarem o recrutamento de profissionais da área da controladoria, desconhecem ao certo quais são as funções que podem ser desempenhadas por este profissional.

Desta forma, tem-se nesta década de 90 a visão da área da controladoria sob dois enfoques distintos, pela gestão financeira e pela gestão econômica.

De acordo com o enfoque da gestão financeira, destaca-se a visão de alguns autores americanos, que atribuíram ao controller as seguintes novas funções:

- a) SIEGEL, SHIM & DAUBER atribuíram ao controller a necessidade de estar envolvido com o planejamento estratégico da empresa, ressaltando que o controller que tenha o conhecimento das técnicas contábeis e de informática e tenha autonomia para planejar o futuro terá grandes sucessos junto a empresa.

De acordo com o enfoque da gestão econômica, destaca-se a visão dos seguintes autores brasileiros, que atribuíram ao controller novas funções:

- a) ALMEIDA, PARISI e PEREIRA definiram que as funções da área de controladoria devem estar ligadas a um conjunto de objetivos que visam: subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho e a avaliação de resultado e gerir os sistemas de informações e atender aos agentes de mercado;
- b) MOSIMANN & FISCH entendem que o controller deve garantir que as informações adequadas cheguem para a tomada de decisão, devendo atuar como um consultor, colaborar com os gestores em seus esforços para a obtenção da eficácia de suas áreas, quanto aos aspectos econômicos, visando assegurar a eficácia empresarial.

3.4.2 Responsabilidade do controller

No período compreendido entre 1990 a 1999 identifica-se, entre os autores pesquisados, algumas opiniões sobre o tema responsabilidade do controller. No ano de 1995, é apresentado o papel da controladoria sob o enfoque do modelo de gestão econômica como o de assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas de forma a integrar informações e reportá-las para facilitar o

processo decisório. Desta forma, o controller exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização, entendendo que as suas principais responsabilidades incluem:

- a) a organização de um adequado sistema de informações gerenciais que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- b) a comparação permanente entre o desempenho esperado e o real;
- c) a classificação das variações entre variações de desempenho e de estimativa;
- d) a identificação das causas e dos responsáveis pelas variações;
- e) a apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas (JUNIOR, PESTANA e FRANCO, 1995, p.36-37).

No ano de 1997, FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997, p.28) destacam que o papel do controller é zelar pela continuidade da empresa, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas, conjuntamente, alcancem resultados superiores aos que trabalhassem de maneira independente.

Já no ano de 1999, ALMEIDA, PARISI e PEREIRA *in* CATELLI (1999, p.373-374), ensinam, conforme a proposta do modelo de gestão econômica, que a controladoria:

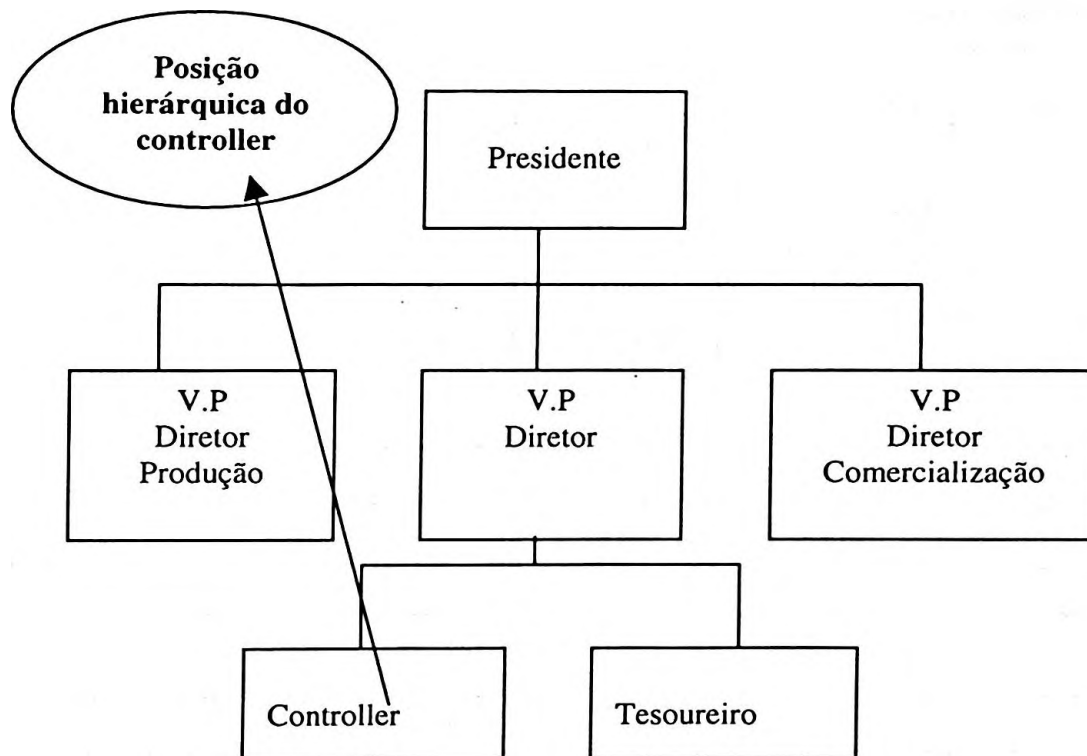
“(...) como qualquer área de responsabilidade de uma organização, tem sua responsabilidade definida claramente, respondendo pelas gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades. É responsabilidade da controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializam-se em instrumentos disponibilizados aos gestores: (a) Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas (Modelo de decisão); (b) Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas (Modelo de Mensuração); (c) Informar adequadamente os gestores (Modelo de informação)”.

3.4.3 Posição hierárquica

Em 1991, FRANCA (1991, p.202-203), apresenta como exemplificação quanto à

classificação do controller, dentro de uma estrutura organizacional, um organograma de uma empresa hipotética, afirmando que a posição hierárquica do controller é uma posição de *staff* incluída na alta administração da empresa e deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo financeiro.

Figura 2 - Controladoria na organização - empresa hipotética



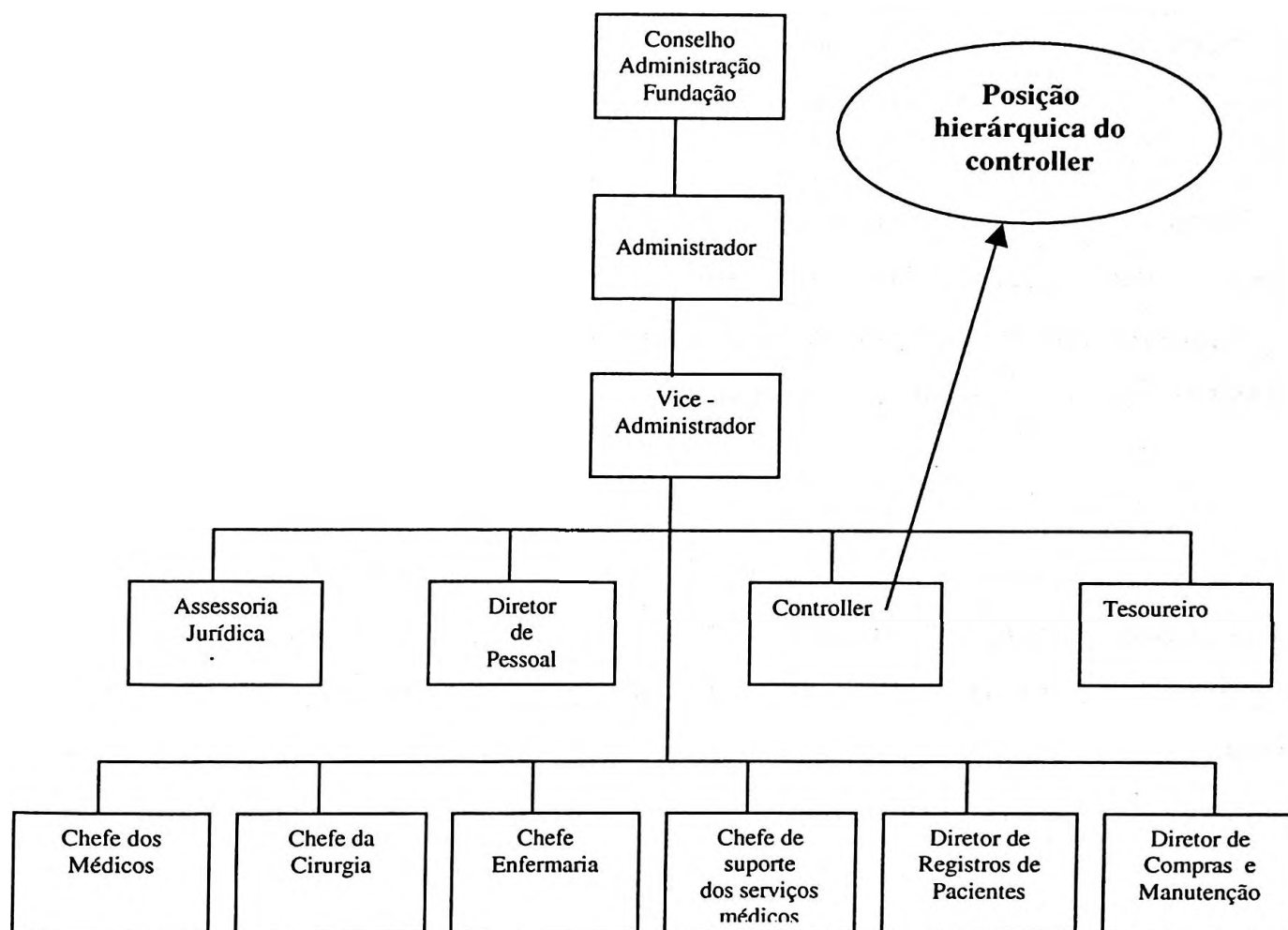
Fonte: FRANCIA *apud* PADONEZE (2000:120-121), com adaptações (destaque da posição hierárquica do controller).

Em 1995, JUNIOR, PESTANA e FRANCO (199, p.34), por sua vez, classificam o controller dentro da estrutura organizacional de uma empresa de acordo com a função que exerce:

“Se suas funções se assemelharem a uma gerente de contabilidade, estando subordinado ao principal executivo financeiro, então a sua classificação é de órgão de linha ou seja abaixo da linha decisória (diretoria), ou se a sua função é de análise das informações e não de sua preparação, então sua classificação é de órgão de staff ligado diretamente à alta administração”.

Em 1997, HILTON (1997, p.10) apresenta, como exemplificação quanto a classificação do controller dentro de uma estrutura organizacional, um organograma de uma empresa real do segmento de saúde: Hospital Regional instalado nos Estados Unidos da América.

Figura 1 - Organograma do Hospital Regional dos E.U.A



Fonte: HILTON (1997, p.10), com adaptações (destaque da posição hierárquica do controller)

Segundo HILTON (1997, p.10), as funções do controller, dentro da estrutura organizacional apresentada, correspondem a:

“Ser responsável por supervisionar o pessoal do departamento de contabilidade; por preparar as informações e relatórios, cujas informações são fornecidas pelo departamento de contabilidade; interpretar freqüentemente as informações contábeis para os gerentes de linha, funcionando como consultor para tomada de decisões e elaboração de planos de metas”.

Depreende-se dos textos analisados, que os autores que abordaram o tema posição hierárquica do controller no período estão apresentando divergência quanto aos seus entendimentos:

- a) FRANCIA entende que a posição hierárquica do controller é uma posição de *staff* (assessoria) incluída na alta administração da empresa

e deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo financeiro;

- b) HILTON entende que o controller está ligado ao Vice-Administrador (Vice-Presidente), classificado na função de linha, no mesmo nível do tesoureiro, assessor jurídico e diretor de pessoal.

Apesar da identificação nesta década de 90, quando da pesquisa bibliográfica, de apenas dois organogramas publicados, contendo a classificação hierárquica do controller, é possível identificar a partir desta década, que já existe um conflito de entendimento sobre a posição hierárquica do controller, como sendo órgão de linha ou de *staff* (assessoria).

Em 1999, SCHEUMANN (1999:32), entende que as mesmas práticas que permitem ao controller organizar planos financeiros e instituir controles podem tornar-se instrumentos para prever as conseqüências futuras de decisões tomadas pelas empresas. Por causa da sua capacidade de contribuir para que os gestores tomem decisões estratégicas e táticas para a organização, um número crescente de controllers está tomando lugar à mesa da alta administração como sócios de negócios.

3.5 Início do século XXI

3.5.1 Funções do Controller

No final do século XX, ROEHL-ANDERSON e BRAGG (2000, p.03-04), descrevem que o controller tem uma das descrições de cargo mais complexas entre todos os outros diretores da empresa, porque tem a responsabilidade de cuidar do sistema de informações das várias áreas funcionais da empresa, sendo responsável pelas seguintes funções:

- a) planejamento; organização do departamento de contabilidade; pelo trabalho em grupo do departamento de contabilidade; medir o desempenho dos aspectos chaves do departamento de contabilidade;
- b) análise financeira das demonstrações contábeis; processo de análise dos controles financeiros; coordenação e acompanhamento dos trabalhos dos

- auditores internos e externos;
- c) orçamento; contabilidade de custos; análise financeira dos resultados orçados e realizados; demonstrações contábeis;
- d) controle dos ativos da empresa; criação e manutenção das políticas e procedimentos de controle interno da empresa; processos de análise financeira das transações da empresa;
- e) controle da manutenção, arquivo e destruição dos documentos da empresa; assessoria tributária; acompanhamento dos processos referentes às transações contábeis, verificando se estão em conformidade com o manual de procedimentos, autorizados pelo conselho de administração.

ROEHL-ANDERSON e BRAGG (2000, p.03-04) reconhecem que nem todos os controllers possuem todas as habilidades que lhe são imputadas, e mesmo sendo o controller responsável por todas estas atribuições, não significa que tenha que executar todas estas atribuições, na verdade tem que se preocupar em administrar o desenvolvimento destes trabalhos, com uma equipe de pessoas responsáveis pela sua execução, que podem ser seus assistentes.

Em 2000, RANDEEN e FRIEND (2003, p.25), realizaram uma pesquisa com 60 controllers que atuam no mercado americano de jogos, diversão e hotelaria (Cassinos), com o propósito de examinar o seu papel administrativo e financeiro. Na pesquisa foram identificados a atuação do controller em três funções essenciais: papéis interpessoais, papéis de informação e papéis de decisão.

a) Nos papéis interpessoais foram identificadas as seguintes funções:

- i) Representação: executar várias obrigações sociais, políticas, legais e cerimoniais;
- ii) Líder: contratar, educar e promover os seus subordinados, tendo como obrigação definir o ambiente de trabalho de seus subordinados;
- iii) Ligação: desenvolver uma rede de contactos fora da sua organização, trocando informações e favores com vantagens recíprocas.

b) Nos papéis de informação foram identificadas as seguintes funções:

- i) Monitor: responsável pelo controle interno da

organização, construindo contactos de ligação com subordinados e clientes, recebendo informações confiáveis de uma variedade de fontes a fim de desenvolver uma compreensão da organização e do seu ambiente;

- ii) Disseminador: difundir as informações externas na organização e controlar as informações internas entre os seus subordinados;
- iii) Porta-voz: transmitir as informações; (a) a grupos externos variados, agindo como relações públicas da organização; (b) informações a seus superiores da execução, planos e políticas da organização; (c) encaminhar informações úteis aos seus contactos de ligação;

c) Nos papéis de decisão foram identificadas as seguintes funções:

- i) Negociação: Como negociador, tem responsabilidade somente quando a organização autoriza tal atividade, participando como representante, porta-voz e locador de recursos;
- ii) Conciliador: é responsável pelas ações corretivas quando a organização encara perturbações importantes e inesperadas;
- iii) Locador de recursos: é responsável por supervisionar a alocação de recursos em relação às operações da empresa, autorizando todas as decisões significativas antes da sua realização.

Em 2001, ESSELSTEIN (2001, p.45) destaca que a função do controller está mudando rapidamente com a ajuda da tecnologia e da automação, e que os seus serviços não estão mais restritos a dados contábeis e de impostos. O cargo do controller nesta década tem que oferecer para as organizações:

- a) Segurança e integridade das informações;
- b) Serviços de tecnologias;
- c) Consultoria organizacional;
- d) Avaliação administrativa;
- e) Planejamento financeiro;
- f) Comunicação.

No ano de 2002, CREPALDI (2002, p.31-32) afirma que o controller seria responsável pelas seguintes áreas:

- a) Contabilidade Geral: escrituração, análise de contas e elaboração de relatórios contábeis; contabilidade de custos: apuração dos custos, relatórios gerenciais; contabilidade fiscal: cumprimento de obrigações tributárias e acessórias; controle patrimonial: registro e controle do patrimônio;
- b) Planejamento: elaboração de orçamentos, acompanhamentos da execução orçamentária, análise de custos, análise de balanços, interpretação das tendências e perspectivas econômicas, sugestão de preços, estudos de mercado, balanços projetados, tabelas estatísticas;
- c) Finanças: planejamento financeiro, administração de fluxo de caixa, tesouraria, contas a pagar, contas a receber, cobrança, cadastro, contratos, administração dos recursos financeiros;
- d) CPD: desenvolvimento e implantação de sistemas integrados, específicos, personalizados, multi-usuários, implantação de redes de micro computadores, treinamento e integração dos conjuntos de atividades x funcionários, administração dos dados e a preservação e integridade dos recursos tecnológicos;
- e) Auditoria interna: desenvolvimento e implantação do plano de auditoria interna;
- f) O&M: desenvolvimento, implantação e aperfeiçoamento dos controles internos, planos de formulários, sistemas de comunicação formal, manualização de normas e procedimentos internos.

Ainda em 2002, CREPALDI (2002, p.33) destaca que:

“(...) o controller precisa ser um profissional altamente qualificado, que definirá e controlará todo fluxo de informações da empresa, garantindo que as informações corretas cheguem aos interessados dentro de prazos adequados e que a alta administração somente receba informações úteis à tomada de decisões”.

Em 2002, PELEIAS (2002, p.13-14) comenta que as funções da controladoria, enumeradas em conformidade com o enfoque do sistema de gestão econômica, apresentam-se da seguinte forma:

“Subsídios para o processo de gestão:

- a) *subsídios à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuar como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional;*
- b) *subsídios à etapa de execução por meio de informações que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado pelo registro dos eventos e transações efetivamente concluídos;*
- c) *subsídio à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade com o que obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos. Nessa etapa, ocorrem as avaliações de*

desempenho e de resultados; e a contribuição da controladoria nesses processos é:

- i) elaboração da análise do desempenho dos gestores, das diferentes áreas da empresa e de sua própria atuação, pois também é uma das áreas de responsabilidade que deve contribuir para o cumprimento da missão da organização;*
- ii) definição das regras de realização da análise de resultados gerados pelos produtos e serviços, participação, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões para eventos, transações e atividades, bem como a avaliação do resultado dos serviços que presta a organização.*

d) gestão dos sistemas de informações:

A informação é a base e o resultado da ação executiva. A partir dessa constatação, é preciso empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão. Cabe à controladoria exercer essa função, e, para tal, a concepção, o desenvolvimento conceitual, a implantação, a operação e a manutenção de sistemas de informação são necessários para o apoio ao processo de gestão;

e) Atendimentos aos agentes de mercado:

Sendo um sistema aberto, a empresa está em constante interação com o ambiente em que se insere. Essa relação impõe várias demandas à organização que são atendidas pela controladoria:

- i) como acompanhamento, interpretação e avaliação do impacto que as legislações de âmbito federal, estadual e municipal causam à atividade empresarial;*
- ii) atendimento aos diversos agentes de mercado, tais como órgãos reguladores, governamentais e outras organizações com as quais a empresa se relacione, seja como representante formalmente estabelecido, seja pelo apoio ao gestor responsável pelo atendimento ao agente de mercado específico”.*

As atividades desempenhadas pela controladoria têm como grande preocupação a gestão eficaz das organizações, materializada na correta compreensão do modelo de gestão adotado pela empresa e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre (PELEIAS, 2002, p.14).

No ano de 2002, também identifica-se que o ato de atribuir funções ao controller passa a ser considerado relevante para as empresas e ao mesmo tempo difícil de ser executado.

Deve ser levado em conta, em face da dinâmica das empresas e do próprio mercado, que estas funções não podem ser fixas, devendo a empresa estar constantemente reavaliando, a sua necessidade, quanto às funções que devem ser desempenhadas pela área da controladoria. Dependendo da empresa, do mercado, da conjuntura política e econômica do país, novas atribuições podem ser assumidas pelo controller ou suas atribuições serem delegadas a outros departamentos ou simplesmente podem deixar de serem executadas. Desta forma as funções do controller passam a ser dinâmicas e não fixas.

Para demonstrar este dinamismo quanto à execução das funções do controller, apresenta-se o trabalho de SILVA (2002, p.03-04), que contém uma pesquisa de campo realizada em janeiro de 2000, feita nos EUA (Estados Unidos da América), e divulgada pela IMA (*Institute of Management Accountants* - Instituto dos Contadores Gerenciais) que enfatiza as características da atividade do controller e que destaca alguns aspectos sobre o desenvolvimento da função de controller.

Ressalta-se que nesta pesquisa apresentada por SILVA, os controllers (profissionais entrevistados) falam de suas experiências práticas em suas empresas, desta forma, destacamos alguns pontos considerados de interesse para este trabalho de pesquisa:

- Os controllers pesquisados relatam, que comparado há 05 anos atrás, (1995), agora eles passam menos tempo fazendo as seguintes atividades de trabalho:
 - Sistemas contábeis e relatórios financeiros;
 - Consolidações;
 - Política contábil;
 - Projetos contábeis;
 - Relatórios padronizados.

- Os mesmos também relatam que passam mais tempo fazendo as seguintes atividades de trabalho:
 - Consultoria interna;
 - Planejamento estratégico de longo prazo;

- Sistemas de computador e operações;
- Melhoramento do processo;
- Análise financeira e econômica.

De acordo com SILVA (2002, p.03-04), as informações colhidas na pesquisa mostram que mudanças ainda estão acontecendo na área da controladoria. Este ponto de vista está fundamentado nas perguntas que foram feitas aos controllers que vêm as seguintes atividades de trabalho que devem ser desempenhadas pela área da controladoria, identificando um maior rigor crítico destes profissionais, cujas funções estão voltadas para o sucesso de suas companhias. Portanto, em 03 anos, de 2000 a 2003, os controllers esperam desempenhar as seguintes funções:

- Planejamento estratégico de longo prazo;
- Análises financeiras e econômicas;
- Lucratividade de clientes/produto;
- Sistemas de computador e operações;
- Melhoramento do processo.

Por outro lado SILVA (2002:03-04), observa que os controllers acreditam que as tendências de mudanças continuarão. Eles esperam as seguintes mudanças nos próximos 03 anos, de 2000 a 2003:

- Menos relatórios de informação e mais planejamento e análise;
- Mais parcerias e consultorias;
- Mais envolvimento com operações estratégicas;
- Mais envolvimento em tomada de decisões.

Pode-se perceber que existe um dinamismo nas funções desempenhadas pelo controller que podem ser ocasionadas por diversos fatores, mas que sempre estará agregado às mudanças ocorridas no ambiente interno ou externo das empresas.

Observa-se no período compreendido entre o ano 2000 ao início do ano de 2003, as informações pesquisadas apresentam uma continuidade das mudanças ocorridas na década de 90, existindo, distintamente, a atribuição das funções do controller segundo a ótica da gestão financeira e econômica.

Neste período observa-se que diversos autores brasileiros apresentaram várias e novas obras sobre a área da controladoria, voltadas para a ótica do sistema de gestão econômica.

Os autores deste período também atribuíram novas funções ao controller, adicionalmente à lista publicada pelo *FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE*, algumas iguais outras diferentes das funções já apresentadas pelos autores nas décadas anteriores. Observa-se também desta nova década a importância que vem sendo dada à área da controladoria para as organizações, ressaltando a responsabilidade das empresas em conhecerem quais são as suas atribuições.

Assim como nas décadas anteriores, neste início de século destaca-se a falta de padronização das funções atribuídas ao controller e a falta de uma estruturação e objetivos destas atribuições.

3.5.2 Responsabilidade do controller

No período que compreende o ano de 2000 ao início do ano de 2003, não houve grandes mudanças, identificando entre os autores pesquisados, somente a visão de ROEHL-ANDERSON e BRAGG que consideram que é responsabilidade do controller cuidar do sistema de informações das várias áreas funcionais da empresa.

3.5.3 Posição hierárquica do controller

Para este período pesquisado identifica-se um aumento significativo de autores que passaram a abordar o tema posição hierárquica do controller, contendo o seguinte entendimento:

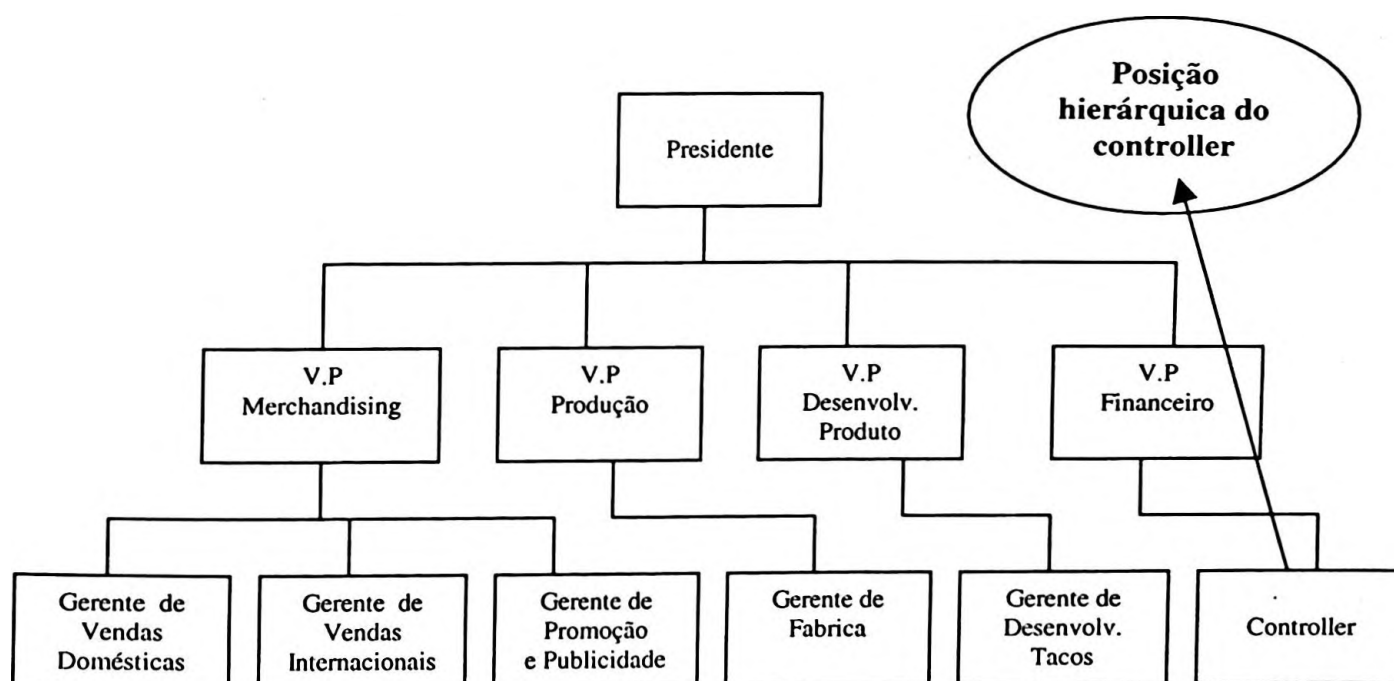
PADOVEZE (2000, p.120) concorda com HORNGREN *et al* que afirmam que:

“(...) as organizações estão enfatizando a importância de equipes para alcançar seus objetivos. Essas equipes podem incluir tanto administração de staff como de linha, resultando que as tradicionais distinções entre staff e linha são menos claras do que foi há décadas atrás”.

Entende o autor que a controladoria, tem uma missão específica e, por conseguinte, objetivos a serem alcançados, sendo um órgão que pode ser melhor caracterizado como de linha, apesar de que nas suas funções em relação às demais atividades internas da companhia as características sejam mais de um órgão de apoio (assessoria).

WARREN, REEVE e FESS (2001, p.4-5) apresentam como ilustração da classificação do controller dentro de uma estrutura organizacional, um organograma de uma empresa do segmento industrial dos Estados Unidos da América, informando que a empresa possui a seguinte estrutura organizacional: o vice-presidente de desenvolvimento de produto ocupa uma posição de linha porque novos produtos são desenvolvidos para apoiar vendas e produção. De modo semelhante, o vice-presidente financeiro (algumas vezes chamado de diretor-executivo financeiro) ocupa uma posição de linha à qual o controller se reporta. Reforçam segundo seus entendimentos que na maioria das empresas, o controller é o gerente contábil.

Figura 3 - Organograma sintético da Callaway Golf Company

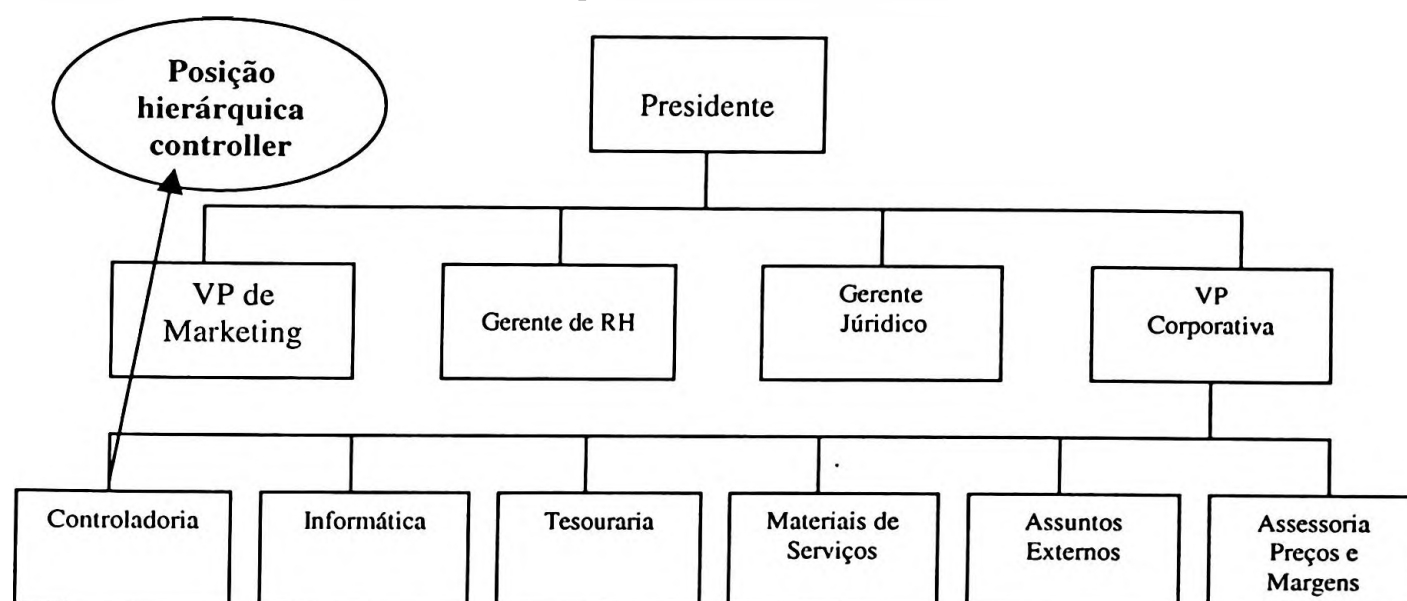


Fonte: WARREN, REEVE & FESS (2001:4-5), com adaptações (destaque da posição hierárquica do controller).

SIQUEIRA (2001, p.6-9) apresenta como exemplificação quanto à classificação do controller dentro de uma estrutura organizacional, um organograma de uma empresa do segmento industrial da Petroil no Brasil, subsidiária da empresa Petroleum

mundialmente conhecida como uma empresa de energia, com maior ênfase na área de petróleo.

Figura 4 - Organograma da empresa americana Petroil

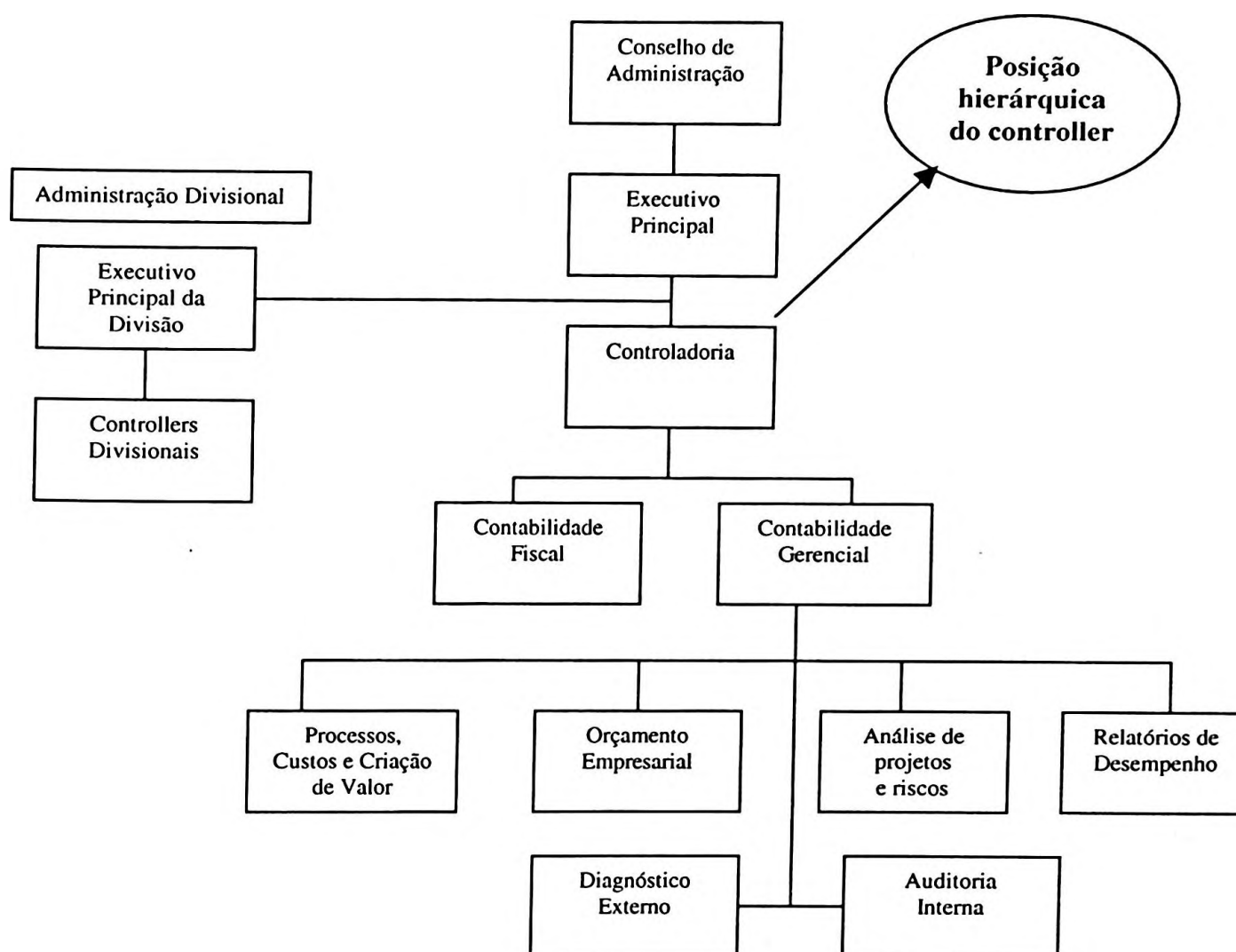


Fonte: SIQUEIRA (2001, p.6-9), com adaptações (destaque da posição hierárquica do controller).

Conforme SIQUEIRA, a empresa possui a seguinte estrutura organizacional: (a) a vice presidência corporativa abriga em seu bojo departamentos considerados de *staff*, estes departamentos possuem uma forte interação entre si. Destaca o autor, o forte inter-relacionamento existente entre a assessoria para preços e margens e a controladoria. (b) Classificação hierárquica: existe uma forte evidenciação empírica de que o cargo de controller está vinculado a uma alta posição nas empresas, tal percepção foi reforçada no caso em questão, nele o controller está subordinado ao vice-presidente corporativo. (c) Funções do controller: na empresa em questão o controller se envolve, fortemente, no processo de planejamento e questiona a validade das decisões da administração do ponto de vista ético, mesmo que estas sejam legais.

MARTIN (2002, p.28) apresenta como exemplificação quanto à classificação do controller dentro de uma estrutura organizacional, um organograma de uma empresa hipotética.

Figura 05 - Atribuições de uma controladoria moderna – empresa hipotética



Fonte: MARTIN (2002, p.28), com adaptações (destaque da posição hierárquica do controller).

Ressalta o autor a importância da comunicação do controller com o conselho de administração da empresa, comentando que alguns teóricos e muitos executivos não aceitam, em hipótese alguma, que um controller possa enviar relatórios, diretamente, ao conselho de administração, descrevendo que:

“(...) quando a comunicação controladoria-conselho não existe, ocorre uma grave deficiência no fluxo de informações para a governança externa, que, na prática, já tem outros obstáculos para o exercício de suas funções visando ter um mínimo de eficácia. Para superar este impasse, basta assegurar que os relatórios que são preparados pela controladoria para o envio ao Board sejam remetidos simultaneamente para a direção executiva, ficando assim, preservada a independência dos controllers, sem quebrar a hierarquia e o espírito de equipe que devem existir em todo o corpo diretivo empresarial”.

Entende o autor que esta forma de comunicação é uma extraordinária valorização do trabalho da área da controladoria, pois pode acontecer que um executivo ao qual o

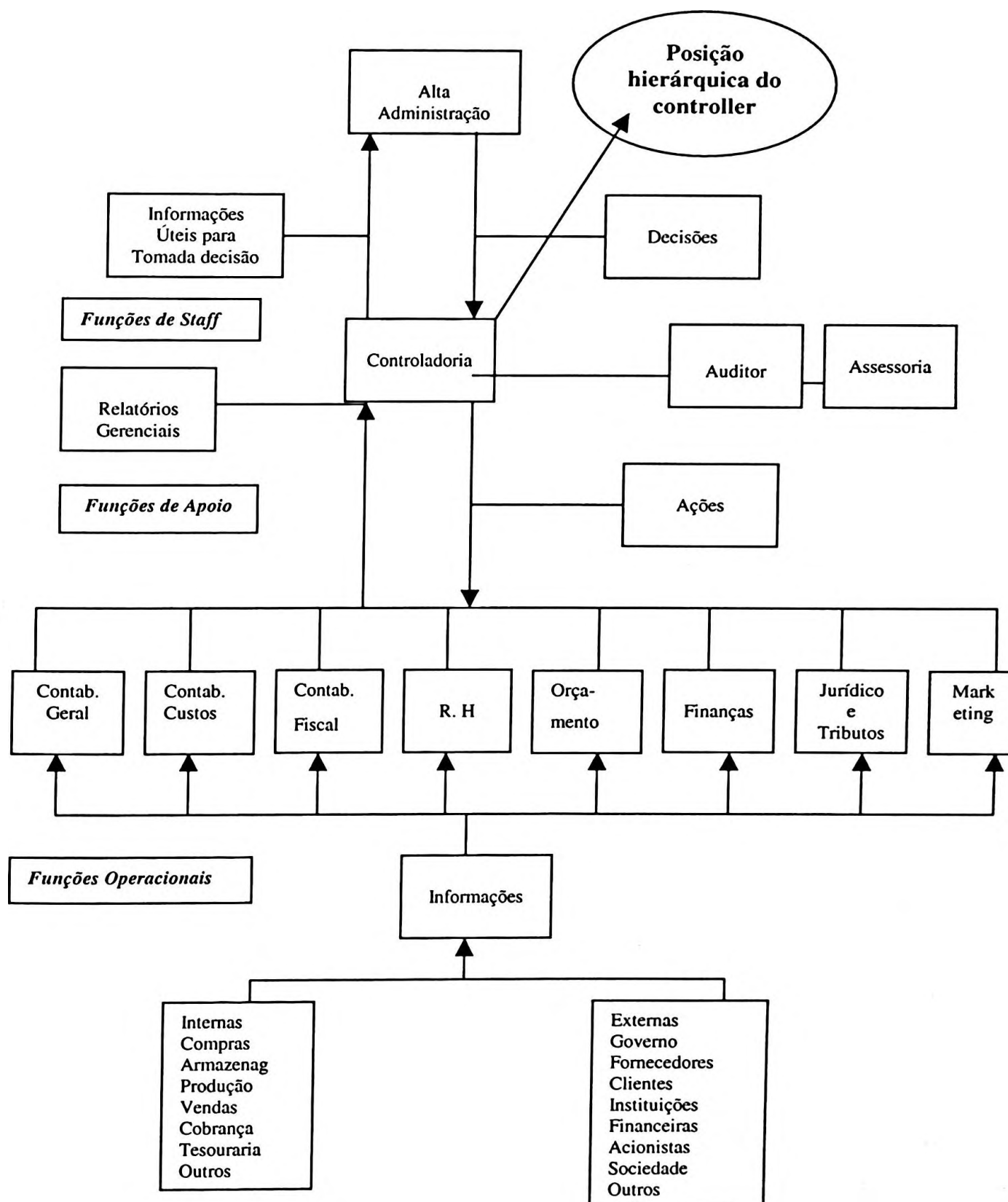
controller esteja subordinado, tente diminuir a importância das informações veiculadas por um controller para a governança externa, mesmo que o controller seja bastante competente no desempenho de suas funções e responsabilidades.

MARTIN (2002, p.28) destaca, considerando como uma hipótese extrema, que este executivo pode até descartar, inteiramente, tais informações, configurando a chamada “maldição da controladoria” que é conhecer e não querer agir. Entretanto se tal executivo souber que seu comportamento decisório está sendo avaliado pela governança externa, através dos relatórios de desempenho da controladoria, vai pensar duas vezes antes de descartar ou desconhecer tais informações.

Entende ainda o autor, quanto à classificação hierárquica do controller, que alguns teóricos e muitos executivos não aceitam, em hipótese alguma, que um controller possa enviar relatórios, diretamente, ao Conselho de Administração, ignorando a estrutura hierárquica existente, passando por cima das cabeças dos executivos. Todavia, quando a comunicação Controladoria-Conselho não existe, ocorre uma grave deficiência no fluxo de informações para a governança externa, que, na prática, já tem outros obstáculos enormes para o exercício de suas funções com um mínimo de eficácia (MARTIN, 2002, p.07).

CREPALDI (2002, p.32-33) apresenta, como exemplo da classificação do controller dentro de uma estrutura organizacional, um organograma de uma empresa hipotética. CREPALDI comenta que a classificação do controller dentro da estrutura organizacional de uma empresa, geralmente está em âmbito de gerência e reporta-se ao diretor financeiro. A outra forma de atuação do controller, e mais correta segundo o autor, é como um órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração, funcionando como “filtro” das informações geradas pelos diversos setores da empresa. Sua função básica é garantir que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo, não sendo de sua responsabilidade a elaboração das mesmas, mas sim sua compilação, síntese e análise.

Figura 6 - Identificação da função do controller dentro da organização – empresa hipotética



Fonte: CREPALDI (2002, p.32-33), com adaptações (destaque da posição hierárquica do controller).

Quanto ao posicionamento hierárquico do controller nas organizações, segundo MARTIN e CREPALDI, dentro da estrutura organizacional apresentada é de estar ligado, diretamente, à alta administração.

No caso dos demais autores que apresentam exemplos de casos reais de estruturas organizacionais, a classificação do controller dentro destas estruturas estão assim apresentadas:

- a) conforme WARREN, REEVE e FESS, classificado-o como órgão de linha, ligado diretamente ao vice presidente financeiro;
- b) conforme apresentado por SIQUEIRA, classificado-o como órgão de linha, ligado diretamente ao vice-presidente corporativo;

Identifica-se desta forma, com base nas estruturas organizacionais pesquisadas e apresentadas neste trabalho, que não existe um consenso entre os autores quanto à classificação do controller na estrutura hierárquica das empresas, pois os autores, ora apresentam o controller classificando-o como órgão de linha ora classificando-o como órgão de assessoria.

3.6 Análise das principais informações extraídas da pesquisa bibliográfica

Apresenta-se, nesse tópico, a identificação das informações extraídas da pesquisa bibliográfica, que compreendeu o período de 1950 ao primeiro semestre do ano de 2003, por assunto (funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller) e em ordem cronológica.

Visando facilitar a compreensão, apresenta-se a seguir um quadro resumo contendo todas as informações consideradas relevantes para o estudo e a prática da área da controladoria, identificadas ao longo das últimas cinco décadas, retrocedendo também a evolução do pensamento sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica da controladoria (controller) segundo os diversos autores.

FUNÇÕES	RESPONSABILIDADE	POSICÃO HIERÁRQUICA
<p>a) Publicação da primeira relação identificando as funções que deveriam ser exercidas.</p> <p>b) Predomina a publicação de obras de autores americanos;</p> <p>c) As funções atribuídas pelos autores americanos, estão voltadas para a gestão financeira.</p> <p>d) Cada autor, segundo suas experiências profissionais ou pessoais, atribui novas e diferentes funções;</p> <p>e) Não existe uma padronização quanto às funções a serem desempenhadas;</p> <p>f) Não existe um critério técnico ou formal para a atribuição de funções;</p> <p>g) São atribuídas funções que se chocam com atribuições de outras áreas;</p>	<p>a) É publicado uma relação, identificando as responsabilidades do controller.</p>	<p>a) Este tema não foi abordado nestas décadas, considerando a pesquisa literária realizada.</p>

QUADRO 03 - Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações nas décadas de 50 e 60.

FUNÇÕES	RESPONSABILIDADE	POSICÃO HIERÁRQUICA
<p>a) São atribuídas duas funções consideradas importantes para a área da controladoria: a responsabilidade pela área de informática e pelo sistema de informação.</p> <p>b) É apresentada as funções da área de controladoria para as pequenas empresas e ao mesmo tempo é lançada a idéia que a área da controladoria só pode ser implementada nas médias e grandes empresas;</p> <p>c) Repete-se, para esta década, os mesmos pontos identificados na década de 60, à exceção do item (a).</p>	<p>a) Segundo a definição de responsabilidade apresentada neste trabalho, permite identificar, que os autores quando abordam o tema responsabilidade do controller na verdade estão falando das suas funções.</p>	<p>a) Este tema não foi abordado nesta década, considerando a pesquisa literária realizada.</p>

QUADRO 04 - Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 70.

FUNÇÕES	RESPONSABILIDADE	POSICÃO HIERÁRQUICA
<p>a) É lançada a concepção do modelo de gestão econômica, que veio para mudar diversos paradigmas sobre a área da controladoria;</p> <p>b) O modelo de gestão econômica foi idealizado por pesquisadores brasileiros.</p> <p>c) Passam os autores americanos a não terem mais preponderância sobre as obras publicadas sobre a área de controladoria, surgindo os autores brasileiros que também começaram a escreverem sobre o assunto.</p> <p>d) À exceção do item (a), repete-se, para esta década, os mesmos pontos identificados na década de 60, à exceção do item (a).</p>	<p>a) Segundo o conceito de responsabilidade definido neste trabalho, permite identificar, que os autores quando abordam o tema responsabilidade do controller na verdade estão falando das suas funções.</p>	<p>a) Este tema passa a ser abordado nesta década;</p> <p>b) Os autores o classificam dentro da estrutura organizacional da empresa, como <i>staff (assessoria)</i>, ligado à alta administração.</p>

QUADRO 05 - Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 80.

FUNÇÕES	RESPONSABILIDADE	POSICÃO HIERÁRQUICA
<p>a) São atribuídas duas novas funções consideradas importantes para a área da controladoria: a atribuição de consultor e o seu envolvimento com o planejamento estratégico da organização;</p> <p>b) É apresentada a visão da controladoria para as pequenas empresas;</p> <p>c) Identifica-se um número expressivo de publicações de livros, dissertações, teses e artigos técnicos sobre o modelo de gestão econômica;</p> <p>d) É apresentada a função da controladoria sob o enfoque do modelo de gestão econômica, mudando os paradigmas até então existentes;</p> <p>e) As funções sob a ótica do modelo de gestão econômica são direcionadas para a busca da excelência empresarial e a otimização do resultado econômico.</p> <p>f) repete-se, para esta década, os mesmos pontos identificados na década de 60 à exceção do item (a).</p>	<p>a) É apresentada a responsabilidade da controladoria sob o enfoque do modelo de gestão econômica.</p> <p>b) Segundo o conceito de responsabilidade definido neste trabalho, permite identificar, que os autores quando abordam o tema responsabilidade do controller na verdade estão falando das suas funções.</p>	<p>a) O tema passa a ser explorado por diversos autores;</p> <p>b) Identifica-se entre os autores pesquisados que não há consenso quanto a classificação hierárquica do controller.</p>

QUADRO 06 - Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações na década de 90.

FUNÇÕES	RESPONSABILIDADE	POSICÃO HIERÁRQUICA
a) Os autores passam a definir suas funções em conformidade com o sistema de gestão, financeiro ou econômico, adotado pela empresa. b) Repete-se, para esta década, os mesmos pontos identificados na década de 60 à exceção do item (a).	a) Apesar da publicação na década passada da lista contendo os princípios que devem nortear os seus trabalhos, não houve, neste período, nenhum avanço de pesquisa sobre este tema; b) Apesar dos avanços ocorridos na década de 90, segundo o conceito de responsabilidade definido neste trabalho, é identificado, que os autores quando abordam o tema responsabilidade do controller na verdade estão falando das suas funções.	a) Há diferenças de opiniões segundo a prática das empresas e os conceitos eminentemente teóricos; b) Nestas divergências observa-se que é entendimento, classificá-lo ligando-o, diretamente, à alta administração ou diretamente ao vice-presidente ou administrador, mas não à alta administração. c) Repete-se, para esta década, os mesmos pontos identificados na década de 90.

QUADRO 07 - Resumo dos principais pontos identificados na literatura sobre as funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller nas organizações no início do século XXI.
 [Oli3]

Tendo como base o quadro resumo contendo a identificação dos principais pontos levantados na pesquisa bibliográfica, apresenta-se a seguir a análise e comentários sobre estas informações, separadas entre: funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller.

3.6.1 Análise das informações identificadas quanto às funções do controller

Apresenta-se, neste tópico, a análise das informações mais importantes sobre a função do controller compreendendo a década de 50 ao início do século XXI.

Da publicação das principais funções do controller na década de 50, da lista publicada pelo *Financial Executive Institute* na década de 60, até os dias de hoje, houve um grande avanço no estudo e na prática para a área da controladoria, com relação às funções do controller.

a) Neste período houve uma evolução quanto às atribuições das funções do controller, destacando-se, principalmente:

i) a tecnologia da informática, que passou a ser uma ferramenta importantíssima para o desenvolvimento e êxito do desempenho das atribuições do controller, pois permite desenvolver e acompanhar com eficiência o

- sistema de informações da empresa;
- ii) o sistema de informações, por sua vez, passou a ser o alicerce e a estrutura das atribuições da área da controladoria, assegurando que a qualquer momento possam ser levantadas informações fidedignas e confiáveis de todas as áreas da empresa, transformando-as em dados gerenciais a serem encaminhados aos encarregados por tomar decisões pela empresa;
 - iii) a atribuição de consultor interno, que lhe possibilitou poder interagir de perto com todas as áreas da empresa, facilitando o desenvolvimento de seus trabalhos, permitindo buscar, avaliar e conciliar informações, diretamente, no setor envolvido e ao mesmo tempo lhe permitindo levar a análise e sugestões das suas informações gerenciais, também de forma direta aos diversos setores da empresa;
 - iv) e o seu envolvimento com o planejamento estratégico da empresa, demonstrando o reconhecimento e a confiança que as empresas estão dando ao profissional da área da controladoria, permitindo que participe das decisões empresariais.

b) Da falta de padronização quanto às funções que devem ser exercidas pelo controller:

Verifica-se que os autores atribuíram as funções ao controller conforme suas experiências profissionais ou pessoais, por deduções ou pela expectativa da profissão ou da área de controladoria, evidenciando, dessa forma, a inexistência de uma padronização quanto às essas funções gerando dúvidas de quais seriam as verdadeiras atividades que o controller deve desempenhar dentro das organizações.

Desta análise ressaltam-se questões importantes e que podem servir de tema e problematização para futuras pesquisas científicas: Quais seriam as verdadeiras funções que devem ser desempenhadas pelo controller nas empresas?; Seriam todas as funções enumeradas pelos autores ou somente parte delas?; Neste caso, quais seriam as selecionadas e porquê?

Identifica-se alguns pontos importantes que devem sofrer um processo de avaliação, ou seja, se esta quantidade de funções que estão sendo atribuídas ao controller:

- i) pode ser exercida pela área da controladoria em sua plenitude, ou outros fatores e procedimentos devem ser levados em consideração, que não sejam somente seguir as opiniões particulares e profissionais de cada autor;
- ii) não compromete o desempenho das funções básicas, apresentadas pelo *Financial Executive Institute*;
- iii) não gera conflitos internos na empresa, quando estas funções passam a gerar conflitos com as funções desempenhadas por outras áreas e por outros profissionais;
- iv) que muitas destas funções devem realmente ser de sua responsabilidade, como exemplo citamos a área de auditoria interna.

Em conjunto com esta avaliação, deve ser considerado também, se o profissional da área da controladoria possui a formação necessária para exercer todas estas atribuições das quais está sendo encarregado e se todas estas atribuições não comprometem o seu desempenho que visa o cumprimento da missão da área da controladoria.

É importante destacar também, que as empresas devem avaliar, constantemente, se as funções atribuídas ao controller atendem à sua missão e se estão cumprindo com a

missão definida para a área de controladoria, e principalmente se estão contribuindo para a eficácia da empresa.

Portanto, o procedimento de atribuir funções ao controller deve ser considerado relevante para as empresas.

E, quando da execução deste procedimento, toda empresa deve ter a consciência de que não existem empresas iguais entre si, por uma série de variáveis, sendo importante em um primeiro plano identificar as características de cada empresa.

- c) Da falta de um critério técnico para atribuir funções ao controller: Não há evidências, segundo a pesquisa bibliográfica realizada de que os diversos autores, ao enumerarem várias funções ao controller, o fizeram seguindo um critério formal ou técnico específico.

Por não ter sido identificado na pesquisa bibliográfica um critério técnico para atribuir funções ao controller, é importante destacar, considerando que o procedimento de atribuir funções ao controller é relevante para as organizações, que há espaço para futuras pesquisas. Buscando identificar quais poderiam ser estes critérios técnicos, em face de uma necessidade, preliminar, em obter as seguintes informações:

- i) conhecer as variáveis da empresa, saber qual é a sua missão, a sua razão de ser, que defina o foco principal de sua atuação;
- ii) conhecer qual é a missão da empresa, e de como a controladoria pode ajudá-la a buscar estes objetivos e metas;
- iii) conhecer qual é a missão da área da controladoria dentro do contexto da definição da missão da empresa;
- iv) conhecer quais são as responsabilidades do controller, pois este procedimento é que irá definir os compromissos de bom desempenho das funções que lhe serão atribuídas;

- v) após identificado a missão da empresa, a missão da área da controladoria e as responsabilidades do controller, devem todas estas informações estar interligadas, possibilitando que exista uma relação entre elas;

Desta forma a identificação da missão da empresa, da missão da área da controladoria e das responsabilidades do controller podem colaborar como forma de dar sustentação técnica ao procedimento de atribuir funções ao controller.

Dentro desta linha de pensamento, constata-se que não existe uma solução padrão para identificar as verdadeiras funções do controller. O que se pode definir é que não se deve tentar padronizar essas atribuições através de uma lista fixa ou mesmo tentar defini-las sem um critério técnico específico.

- d) Dos conflitos na designação de funções que podem causar atritos internos na empresa:

Ao atribuir funções ao controller segundo suas experiências pessoais ou profissionais, às vezes, os autores podem acabar definindo atribuições que se chocam com as que são exercidas por outros departamentos ou profissionais, deixando de se preocupar com os conflitos internos que este procedimento podem gerar;

Esta situação, vem consubstanciar o entendimento de que atribuir funções ao controller é um procedimento relevante e complexo e que se não for feito de forma coordenada e técnica pode acabar contribuindo para gerar conflitos e por conseqüência podem trazer transtornos que acabem gerando prejuízos ao invés de trazer benefícios para a empresa.

Considerando a falta de padronização quanto às funções que devem ser exercidas pelo controller, é possível identificar de acordo com a pesquisa bibliográfica realizada:

- i) que podem existir empresas que desconhecem ao certo quais são as funções que devem ser desempenhadas pelo controller;
- ii) que podem existir organizações, que não sabem ao certo as funções do controller, e o quanto estas atribuições podem contribuir para a busca da sua eficácia empresarial;
- iii) ou podem não saber ao certo quais são as responsabilidades do controller e o quanto este profissional pode contribuir para o cumprimento de sua missão;

f) Do sistema de gestão econômica:

Observa-se um avanço conceitual na pesquisa e estudo da área da controladoria das empresas, em âmbito brasileiro, que mudou os paradigmas até então existentes, pois antes as funções do controller eram definidas partindo do objetivo da gestão financeira, a partir dos anos 80 esta concepção foi mudada, e as funções do controller passaram a ser atribuídas também em conformidade com a gestão econômica das empresas.

3.6.2 Análise das informações identificadas quanto às responsabilidades do controller

Sobre o tema responsabilidade do controller, identifica-se que o tema apesar de ter sido apresentado pela primeira vez em 1953, pelos autores HECKERT e WILSON, após este período, nenhum outro autor aprofundou a discussão sobre o tema responsabilidade do controller. Quando o faziam era de forma confusa, se comparado com as definições que foram apresentadas no capítulo 02 deste trabalho. Descreviam sobre a responsabilidade do controller quando na verdade estavam abordando o tema funções do controller.

Mesmo após a publicação de HECKERT e WILSON contendo os princípios que deveriam nortear os trabalhos do controller e que passou a ser inédita, uma vez que após esta publicação (1953) não identificamos em nossa pesquisa bibliográfica, nenhuma nova citação a respeito.

Os anos que sucederam a 1953 até 1998, não trouxeram grandes evoluções para o estudo e a prática da área da controladoria referente ao tema responsabilidades do controller. No ano de 1999 houve uma evolução para o estudo e a prática da área da controladoria referente ao tema responsabilidades do controller ou da área da controladoria, pois no sistema de gestão econômica é identificado claramente, o tema responsabilidades do controller.

Este tema responsabilidade do controller, até então pouco pesquisado tanto pelos autores americanos como pelos brasileiros, abre uma possibilidade de atrair a atenção dos estudiosos da área de controladoria, pois é um tema importante e relevante quanto atribuir as funções ao controller e, portanto, deve sofrer uma maior análise e reflexão podendo ser objeto de futuras pesquisas.

3.6.3 Análise das informações identificadas quanto à posição hierárquica do controller

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 controller deve estar classificado como órgão de linha ligado diretamente ao vice-administrador (vice presidente).

Novamente, depara-se com um tema difícil de ser avaliado e de muita relevância, e que segundo a pesquisa bibliográfica não existe consenso entre os autores pesquisados. O que se depreende deste trabalho de pesquisa e nos permite inferir, é que o posicionamento inadequado do controller dentro de uma estrutura

organizacional, pode inviabilizar o desenvolvimento e o cumprimento de suas funções e responsabilidades.

O posicionamento hierárquico do controller deve ser avaliado quando da atribuição de suas atividades, pois de nada adianta atribuir funções e responsabilidades ao controller, se ele não possuir autonomia de atuação na empresa para desempenhá-las.

O importante é que a empresa esteja atenta quanto à classificação hierárquica do controller em um primeiro plano, tendo em vista que a sua classificação hierárquica nunca fique numa posição que lhe tire a sua autonomia de poder desempenhar suas funções e responsabilidades.

CAPÍTULO 4 - FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO CONTROLLER EM ALGUMAS EMPRESAS QUE ATUAM NO BRASIL

Este capítulo tem como objetivo apresentar, relatar e analisar os resultados da pesquisa empírica, realizada sobre as funções e responsabilidades do controller na prática das empresas.

4.1 – Aspectos metodológicos da pesquisa empírica

4.1.1 Objetivos

A pesquisa exploratória foi utilizada para proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, das funções e responsabilidades do controller na prática das empresas, tendo como finalidade específica levantar e comparar as informações coletadas somente entre as empresas participantes, no sentido de verificar se existem semelhanças entre as informações fornecidas pelas empresas, e ao mesmo tempo possibilitar que estes dados possam ser utilizados como forma de comparação, com as informações identificadas na pesquisa bibliográfica.

Para a coleta das informações foi adotada a aplicação de um questionário encaminhado a todos os pesquisados, conforme apresentado no ANEXO 03.

4.1.2 Delimitação e caracterização da amostra

O universo pesquisado foi extraído das empresas que atuam no mercado brasileiro, à exceção das instituições financeiras.

Em face do grande número de empresas existentes no Brasil, a amostra foi delimitada aproveitando-se do trabalho realizado pela FIPECAFI para a revista Exame. Este se resume ao cadastro das empresas que participam, anualmente, do caderno anual e especial da revista Melhores e Maiores, selecionando-se a partir desta publicação, o cadastro das possíveis candidatas a pesquisa de campo.

Do universo de 500 empresas, foram selecionadas 64 que possuíam no cadastro a identificação da função de controller como responsáveis pelo encaminhamento das respostas. Destas foram contatados 45 controllers.

A exclusão de 19 empresas da amostra, ocorreu em decorrência dos seguintes fatos:

- a) Algumas das empresas identificadas, apesar de terem nomes distintos e até ramos de atividade diferentes, pertenciam ao mesmo conglomerado empresarial, sendo responsável o mesmo controller;
- b) as informações quanto ao número de telefone e endereço não identificaram a organização apresentada, possivelmente, em face dos dados não estarem completos, dificultando o contato com a empresa;
- c) em algumas empresas, o departamento de controladoria foi extinto, não existindo mais o cargo de controller.

Enfim 45 empresas foram contatadas, preliminarmente, com o objetivo de confirmar se possuíam em sua estrutura administrativa a área de controladoria, existindo um profissional responsável pela área.

O perfil das 45 empresas contatadas é apresentado no Quadro 07. [Oli4]

ASPECTOS QUALITATIVOS	ASPECTOS QUANTITATIVOS							
	Setor de Atuação	Organizações	S/A	LTDA	Controle Acionário		Funcionários	
					Nacional	Estrangeiro	+ 100	- 100
Alimentos	3	2	1	0	3	3	0	
Comércio Varejista	1	1	0	0	1	1	0	
Confecções e Têxteis	2	1	1	1	1	2	0	
Construções	1	0	1	1	0	1	0	
Eletroeletrônicos	1	0	1	0	1	1	0	
Farmacêutico	1	1	0	1	0	1	0	
Mecânica	1	0	1	0	1	1	0	
Mineração	2	2	0	2	0	2	0	
Papel e Celulose	2	2	0	1	1	2	0	
Química e Petroquímica	1	0	1	1	0	1	0	
Serviços de Transporte	2	2	0	1	1	2	0	
Serviços Diversos	2	0	2	1	1	2	0	
Siderurgia e Metalurgia	1	1	0	1	0	1	0	
Telecomunicações	1	1	0	1	0	1	0	
Tecnologia e Computação	5	1	4	2	3	5	0	
Outras não identificadas	19	14	5	7	12	19	0	

Quadro 8 - Perfil das empresas selecionadas preliminarmente para a pesquisa

No primeiro contato telefônico com os controllers, foi adotado o seguinte procedimento para o trabalho de pesquisa:

- a) fazer a apresentação, explicando a finalidade do contato telefônico e perguntando a eles se poderiam participar deste trabalho de pesquisa, respondendo a um questionário;
- b) do contato feito com os profissionais, suas secretárias e assistentes, todos se colocaram à disposição para responder e encaminhar o questionário da pesquisa, via e-mail;

- c) os endereços eletrônicos estavam disponíveis no cadastro da revista Exame, mas, em sua maioria, eram da empresa e os profissionais preferiram que o contato fosse feito pelo endereço eletrônico particular;
- d) foi encaminhado em primeiro lugar uma carta de apresentação (ANEXO A) sobre o trabalho de pesquisa a ser realizado e, posteriormente, foi endereçado via e-mail o questionário de pesquisa (ANEXO B).

O questionário contemplou as variáveis consideradas importantes à questão da pesquisa, sendo que as suas informações quanto às funções do controller foram selecionadas baseadas nas informações identificadas na pesquisa bibliográfica, e apresentadas na seguinte ordem:

- a) dados pessoais do controller;
- b) dados sobre a organização;
- c) dados sobre a estrutura operacional do departamento de controladoria ou da função do controller na organização;
- d) funções do controller desempenhadas na organização.

Quanto às instruções para o preenchimento do questionário de pesquisa, foi recomendado que, se possível, o controller ou o titular do órgão de controladoria ficasse responsável pelas informações a serem prestadas. Mas nos casos das atribuições próprias de controladoria ficarem dispersas em mais de uma posição organizacional, solicitou-se que os gestores desses locais fossem os escolhidos para o preenchimento do questionário.

Solicitou-se também, quanto ao preenchimento do questionário de pesquisa, que todas as informações fornecidas pelos controllers, fossem confidenciais e não servissem para julgamentos individualizados sobre procedimentos, pessoas ou instituições. Estas informações passaram por um processo de organização, observação e análise visando sempre preservar a identidade da empresa e da pessoa responsável pelo encaminhamento das informações.

Os questionários de pesquisas foram enviados via e-mail para as 45 empresas selecionadas. Endereçados aos profissionais responsáveis pela área da controladoria;

utilizando o recurso da confirmação (e-mail recebido), obtendo êxito em todas as nossas transmissões eletrônicas, ou seja, todos os questionários chegaram aos endereços eletrônicos encaminhados. No entanto outras dificuldades ocorreram.

4.1.3 Dificuldades para a implementação da pesquisa

Com base na opinião de MARTINS (2003, p.53), não haverá superação possível na história do conhecimento contábil se não se conhecer e discutir o que foi feito, o que está sendo feito e o que precisará ser realizado para consolidá-lo. Segundo o mesmo autor a produção científica na área contábil ainda é pouco original, periférica e de qualidade discutível, sendo que os expressivos aumentos de publicações, dissertações e teses verificadas nos últimos anos não foram acompanhadas pelo aumento da qualidade, nem tampouco resultaram em equivalente produção de artigos orientados por pesquisas empíricas.

Desta forma, este trabalho de pesquisa da área contábil foi complementado com uma pesquisa de campo, com a finalidade de dar maior sustentação às informações levantadas na pesquisa bibliográfica. O que possibilita comparações entre as informações levantadas segundo a visão bibliográfica e a prática das empresas, mesmo conhecendo as dificuldades que a pesquisa de campo pode ocasionar para o pesquisador.

A maior dificuldade gerada por uma pesquisa de campo, segundo a experiência deste trabalho, é conseguir as informações necessárias para o desenvolvimento do seu estudo. Pois a obtenção das respostas solicitadas passa, em determinado momento, a não depender mais da vontade do pesquisador e sim do pesquisado. Neste estágio da pesquisa surge a incerteza em relação ao número de questionários a serem respondidos, e portanto gera-se ansiedade, preocupação quanto ao êxito do levantamento e a possibilidade desta falta de informação poder afetar os resultados do trabalho.

A experiência obtida nesta pesquisa de campo, possibilitou identificar as seguintes dificuldades:

- a) delimitar o universo a ser pesquisado, existindo dificuldades em separar empresas com características semelhantes;
- b) obtenção de informações para contato;
- c) baixo índice de retorno das respostas do questionário (20%);
- d) demora quanto à obtenção das respostas aos questionários encaminhados, ultrapassando o prazo planejado;
- e) impossibilidade de contatar o entrevistado, que não respondeu ao questionário, após 60 dias da data de sua remessa.

Pelos motivos expostos, a pesquisa limitou-se às 9 empresas que responderam o questionário.

Número de questionários de pesquisas não recebidos	Quantidades 36	% 80%
Número de questionários de pesquisas recebidos	9	20%
Número de questionários de pesquisas encaminhados	45	100%

QUADRO 9 - Percentual de questionários encaminhados e das respostas recebidas

O perfil das empresas cujos controllers preencheram e encaminharam o questionário de pesquisa, apresentam-se da seguinte forma:

ASPECTOS QUALITATIVOS	ASPECTOS QUANTITATIVOS						
	Organi-zações	S/A	LTDA	Controle Acionário		Funcionários	
				Nacio-nal	Estrangeiro	+ 100	- 100
Construções	1	0	1	1	0	1	0
Farmacêutico	1	1	0	1	0	1	0
Mineração	1	1	0	1	0	1	0
Serviços Transporte	1	1	0	0	1	1	0
Outros	5	3	2	2	2	5	0

QUADRO 10 - Perfil das organizações que responderam o questionário de pesquisa

4.2 Apresentação dos resultados da pesquisa de campo

Este sub-tópico tem como objetivo apresentar os resultados, comentários e análises das informações recebidas, de acordo com as seguintes estruturas:

- a) o perfil das empresas e dos controllers;

- b) a estrutura organizacional das empresas e o posicionamento hierárquico dos controllers;
- c) as funções desempenhadas pelos controllers.

4.2.1 Perfil das empresas

Neste sub-tópico apresenta-se as informações gerais das empresas com o objetivo de identificar o perfil das empresas pesquisadas.

Anos (períodos)	Quantidade informada	
	Fundação	Início de atividade no Brasil
antes de 1959	02	0
1960 a 1970	03	0
1971 a 1980	03	03
1981 a 1990 em diante	01	0

Quadro 11 – Informações sobre as empresas: Ano de fundação e de início de atividade no Brasil, se empresa estrangeira

03 empresas possuem capitais estrangeiros, nas seguintes nacionalidades	%
1) Japonês	49%
2) Espanhol	+ 50%
3) Norte Americano	+ 50%

Quadro 12 – Informações sobre as empresas: Empresas com capital estrangeiro -predominância no capital social.

Número de empregados	Quantidade de empresas
0 a 200	02
201 a 500	03
501 a 1000	0
1001 a 5000	03
Acima de 5000	01

Quadro 13 – Informações sobre as empresas: Número de funcionários

Características	Quantidade de empresas
Ltda	03
S/A Capital Fechado	05
S/A Capital Aberto	0
Holding	01
Entidade sem fins lucrativos	0
Outros	0

Quadro 14 – Informações sobre a empresa: Forma de constituição das sociedades

a) A organização é auditada por auditores independentes:

Sim = 07 Não = 02

Os auditores independentes se reportam:	Quantidade de empresas
Conselho de Administração	04
Presidência	03
Diretoria Executiva	01
Não responderam	01

Quadro 15 – Informações sobre a empresa: A quem se reportam os auditores independentes

b) A organização possui Conselho de Administração:

Sim = 06 Não = 03

Composição do Conselho de Administração	Quantidade de empresas
Acionistas	02
Pessoas ligadas à gestão da organização	03
Investidores	0
Pessoas ligadas à gestão da organização + Acionistas	02
Pessoas sem vínculo com a organização	0
Não responderam	01

Quadro 16 – Informações sobre a empresa: Composição do conselho de administração

c) A organização publica suas demonstrações contábeis para o mercado:

Sim = 07 Não = 02

d) A organização possui um conselho fiscal:

Sim = 03 Não = 06

e) Será anexada cópia do organograma da organização, onde consta(m) a(s) estrutura(s) organizacional(ais)

Sim = 0 Não = 09

4.2.2 Informações sobre o perfil dos controllers

Neste sub-tópico apresentam-se as informações quanto ao perfil dos controllers:

	Faixa Etária			
	entre 20 a 30	entre 31 a 40	entre 41 a 50	acima de 50
Quantidade Informada	0	03	06	0

Quadro 17 – Perfil do controller: Faixa etária

	Sexo	
	masculino	Feminino
Quantidade informada	09	0

Quadro 18 – Perfil do controller: Sexo

Denominação do Cargo	Quantidade de empresas
Controller	05
Gerente de controle e gestão econômica	01
Gerente de controladoria	01
Gerente geral controladoria	01
Não responderam	01

Quadro 19 – Perfil do controller: denominação do cargo

	Tempo de trabalho(anos) / Quantidade de profissionais			
	01 a 10	11 a 20	21 a 30	+ de 30
Na empresa	05	0	04	0
Na função	08	01	0	0

Quadro 20 – Perfil do controller: Tempo de trabalho na empresa e na função

Cursos	Quantidade de profissionais
Ciências Contábeis	07
Administração	02
Economia	0
Outros	0

Quadro 21 – Perfil do Controller: Graduação

Cursos	Quantidade de profissionais
Contabilidade Gerencial	01
MBA – Gestão empresarial	02
MBA – Gestão financeira	02
MBA – Controladoria	01
Administração Financeira	02
Sistemas e Controladoria	01
Não responderam	01

Quadro 22 – Perfil do controller: Cursos de Pós Graduação

4.2.3 Posicionamento hierárquico dos controllers

Neste sub-tópico apresentam-se as informações quanto ao posicionamento hierárquico dos controllers:

a) A organização da qual o Sr.(a) participa tem um órgão de controladoria formalmente constituído:

Sim = 08 Não = 01

b) Em caso positivo será anexado organograma da estrutura organizacional do departamento de controladoria:

Sim = 0 Não = 09

c) Na prática a estrutura organizacional esta sendo respeitada:

Sim = 07 Não = 02

d) A quem o departamento ou o controller está subordinado, considerando a estrutura organizacional da empresa:

Hierarquia do Departamento/Controller	Quantidade de empresas
Conselho de Administração	0
Presidência	0
Diretoria	05
Gerência	0
Outros escalões	0
Conselho de Administração / Presidência	02
Presidência / Diretoria	02

Quadro 23 – Funções do controller: Subordinação

d) O departamento de controladoria ou a função do controller possui, dentro da organização, a liberdade e independência de apresentar suas informações diretamente a quem:

Apresenta suas informações	Quantidade de empresas
Conselho de Administração	0
Presidência	0
Diretoria	01
Gerência	01
Conselho de Administração / Presidência	03
Presidência / Diretoria	03
Diretoria / Gerência	01

Quadro 24 – Funções do controller: apresentação de suas informações

4.2.4 Funções e responsabilidades desempenhadas pelos controllers

Apresentam-se as respostas do questionário de pesquisa quanto ao tema funções e responsabilidades desenvolvidas pela área da controladoria, sendo que a pesquisa continha a seguinte introdução, antes de entrar na formulação direta das perguntas: *Considerando de forma resumida, que um sistema de informações é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle, responda, com relação à sua empresa, você classificaria o seu sistema de informações:*

Descrição	Quantidade informada
Altamente satisfatório	0
Muito Satisfatório	05
Medianamente Satisfatório	03
Pouco Satisfatório	01
Insatisfatório	0
Prefere não omitir opiniões	0

Quadro 25 – Funções do Controller: Classificação do sistema de informações

- a) Sua empresa utiliza algum modelo de gestão específico:
 Sim = 06 Não= 03

b) Se for informado SIM, favor detalhar o sistema de gestão (modelo/sistema) utilizado:

- Sistema Informação Integrado, desenvolvido e utilizado pelo Grupo CVRD
- Espanhol – Sistema automatizado local

c) Dentre as funções abaixo relacionadas, informar se elas são desempenhadas pelo seu departamento ou função de controladoria:

i) Executa os trabalhos de planejamentos, estratégicos ou não, utilizando-se do sistema de informações contábeis e de informática:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	06
Parcialmente	03
Esporadicamente	0
Não executa	0

Quadro 26 – Funções do Controller: Execução de planejamento estratégico

ii) Executa interações com pessoas em todos os níveis da empresa e dedica-se à motivação de seus profissionais e auxiliares:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	07
Parcialmente	01
Esporadicamente	01
Não executa	0

Quadro 27 – Funções do Controller: Interação com pessoas em todos os níveis hierárquicos

iii) Tem a função de coordenar, supervisionar, direcionar, interpretar e divulgar as informações contidas nos relatórios e demonstrações contábeis, elaboradas pelo departamento de contabilidade:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	07
Parcialmente	01
Esporadicamente	01
Não executa	0

Quadro 28 – Funções do Controller: Das informações contábeis

iv) Tem a função de avaliar e aperfeiçoar a estrutura de controle interno da empresa, para tanto, acompanha, direciona, orienta, implementa e aperfeiçoa as sugestões dos Auditores Internos (se aplicável):

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	04
Parcialmente	0
Esporadicamente	02
Não executa	02
Não aplicável	01

Quadro 29 – Funções do Controller: Do controle interno e dos trabalhos da auditoria interna

v) Tem a função de reunir, atender, acompanhar, interpretar, implementar sugestões e divulgar os trabalhos dos auditores externos (se aplicável):

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	04
Parcialmente	02
Esporadicamente	0
Não executa	02
Não aplicável	01

Quadro 30 – Funções do Controller: Atender a auditoria externa

vi) Tem a função de elaborar, acompanhar, analisar, interpretar e divulgar o sistema de custo padrão para a empresa:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	03
Parcialmente	01
Esporadicamente	01
Não executa	03
Não respondeu	01

Quadro 31 – Funções do Controller: Sistema de custo padrão

vii) Tem a função de acompanhar e planejar os assuntos fiscais da empresa, de forma a evitar o excesso ou a insuficiência de pagamentos de impostos, identificando, analisando e planejando as implicações tributárias das operações praticadas pela empresa, inclusive, tendo que acompanhar e supervisionar a elaboração da declaração de imposto de renda:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	06
Parcialmente	03
Esporadicamente	0
Não executa	0

Quadro 32 – Funções do Controller: Planejamento Fiscal

viii) Tem a função de acompanhar, participar e supervisionar o sistema de processamento de dados da empresa, tendo conhecimentos e familiarização quanto a equipamentos e *softwares* de últimas gerações:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	02
Parcialmente	06
Esporadicamente	01
Não executa	0

Quadro 33 – Funções do Controller: Acompanhamento do sistema de processamento de dados

ix) Tem a função de determinar a construção do orçamento da empresa, e a responsabilidade de acompanhar, avaliar, interpretar e divulgar o resultado apurado entre o desempenho realizado com o previsto:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	07
Parcialmente	01
Esporadicamente	01
Não executa	0

Quadro 34 – Funções do Controller: Sistema orçamentário

x) Tem a função de elaborar, distribuir e explicar os dados contidos nos relatórios estatísticos, tendo como base as informações extraídas do sistema de informações contábeis e de informática, em conformidade com a necessidade e utilidade dos diversos níveis da administração, visando atingir vários objetivos administrativos, a título exemplificativo cita-se: relatórios de venda semanal, relatórios de custo padrão por produto, por divisão e outros (...):

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	05
Parcialmente	03
Esporadicamente	0
Não executa	01

Quadro 35 – Funções do Controller: Interpretação e comunicação das informações gerenciais

xi) Tem como função determinar que a empresa esteja satisfazendo a todas as leis, regulamentos, normas, portarias etc. expedidas por órgãos governamentais, e por elaborar e encaminhar os relatórios e informações exigidos pelos órgãos governamentais, bem como, avaliar forças sócio-econômicas e ações/planos de governo e influência sobre os negócios da empresa:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	04
Parcialmente	03
Esporadicamente	02
Não executa	0

Quadro 36 – Funções do Controller: Cumprimento das legislações (Municipais, Estaduais e Federais).

x) Tem a função de elaborar e assessorar a formulação de relatórios mensais/semestrais/anuais a serem encaminhados a acionistas:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	07
Parcialmente	02
Esporadicamente	0
Não executa	0

Quadro 37 – Funções do Controller: Emissão de relatórios contendo informações gerenciais, a serem encaminhados aos acionistas.

xi) Tem a função de suprir com informações a todos os níveis da administração, devendo ter a compreensão básica dos problemas enfrentados por cada departamento, antecipando suas necessidades, e de, divulgar suas informações de forma escrita ou oral em formato útil e compreensível, de forma inteligível a todos:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	06
Parcialmente	02
Esporadicamente	0
Não executa	01

Quadro 38 – Funções do Controller: Levar as informações gerenciais a todos os níveis da empresa

xii) Tem atividades específicas de controle, tais como delinear verificações sobre as finanças da empresa, verificar faturas, contas a receber e a pagar, controles de pagamentos e recebimentos, salvaguardando os ativos em geral:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	04
Parcialmente	02
Esporadicamente	03
Não executa	0

Quadro 39 – Funções do Controller: Execução de funções do departamento financeiro

xiii) Tem como função relatar, preparar e interpretar os fatos financeiros da organização:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	06
Parcialmente	02
Esporadicamente	01
Não executa	0

Quadro 40 – Funções do(a) Controller: Executa a função do departamento financeiro somente de análise e interpretação de suas informações.

xiv) Tem, como função a supervisão e controle da área de seguros, em termos de adequação da cobertura e manutenção dos seus registros:

Executa	Quantidade de empresas
Plenamente	01
Parcialmente	05
Esporadicamente	0
Não executa	03

Quadro 41 – Funções do Controller: Dos seguros da empresa

4.2.5 Resumos das informações prestadas pelos controllers, quanto às suas funções e responsabilidades que estão sendo desenvolvidas na prática das empresas.

Apresenta-se um quadro resumo das informações tabuladas em conformidade com a pesquisa de campo realizada.

Funções	Plena-mente	Parcial-mente	Esporadi-camente	Não executa
a) Executa na empresa:				
Planejamento estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	06	03	0	0
Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	07	01	01	0
b) Desempenha as seguintes funções:				
Coordenar, supervisionar, direcionar, interpretar e divulgar as informações apresentadas nas demonstrações contábeis	06	02	01	0
Controles internos	04	0	02	03
Atender os auditores externos	04	02	0	03
Sistema de custo padrão	03	01	01	04
Acompanhamento e planejamento fiscal	06	03	0	0
Acompanhar e supervisionar o sistema de processamento de dados	02	06	01	0
Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias	07	01	01	0
Elaborar, distribuir e explicar estatisticamente as informações extraídas do sistema contábil	05	03	0	01
Acompanhar e fazer cumprir as exigências dos órgãos governamentais	04	03	02	0
Elaborar e assessorar a formulação dos relatórios a serem encaminhados aos acionistas	07	02	0	0
Divulgação das informações extraídas do sistema de informações contábeis e de informática a todos os níveis da organização	06	02	0	01
Exerce atividades específicas de controle na área financeira	04	02	03	0
Relata, prepara e interpreta dados financeiros da organização	06	02	01	0
Supervisiona e controla a área de seguros da organização	01	05	0	03

Quadro 42 – Resumo das funções na prática das empresas

4.2.6 Resumo sobre os resultados da pesquisa de campo

Das respostas tabuladas apresentam-se os seguintes comentários quanto às informações identificadas:

4.2.6.1 Sobre o perfil das empresas

- a) 4 empresas, em termos de quantidades de funcionários, são consideradas grandes (+ 1.000 funcionários), 3 empresas são consideradas médias (+200 a 1.000 funcionários), e 1 é considerada pequena (0 a 200 funcionários);
- b) 3 empresas são limitadas; 5 são sociedades anônimas de capital fechado e 1 é *holding company* (companhia controladora);
- c) 3 são empresas que possuem capital estrangeiro;
- d) 6 empresas possuem conselho de administração e 3 não possuem;
- e) Das empresas que possuem conselho de administração, seus membros são formados por gestores e acionistas;
- f) 3 empresas possuem conselho fiscal e 6 não possuem;
- g) 7 empresas publicam suas demonstrações contábeis e 2 não publicam;
- h) 7 empresas são auditadas por auditores independentes e 2 não o são.

4.2.6.2 Sobre o perfil do controller

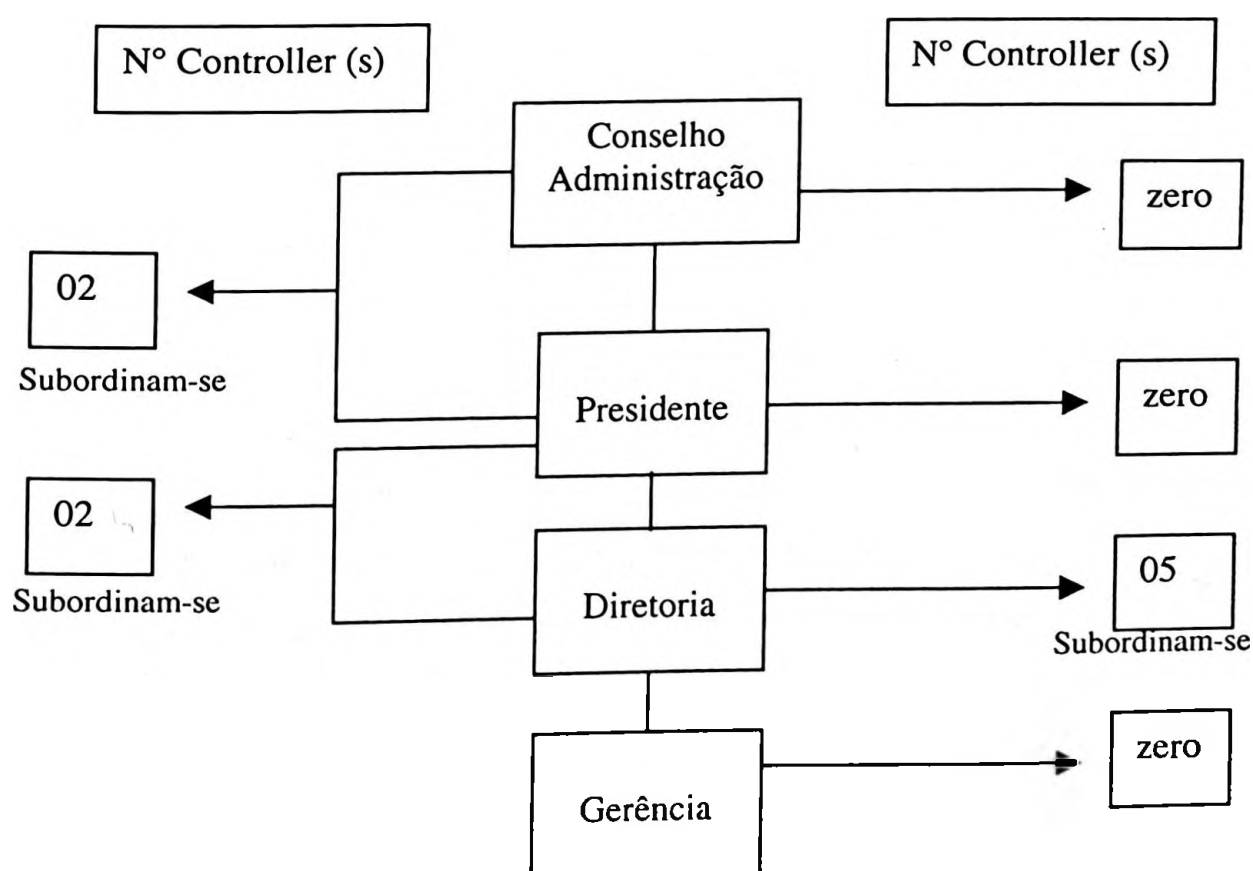
- a) a faixa etária predominante dos profissionais atuantes como controllers está situada entre 31 a 50 anos;
- b) os profissionais que responderam ao questionário de pesquisa são apenas do sexo masculino;
- c) 5 empresas denominam o cargo exercido pelo profissional da área de controladoria como controller, 03 denominam-se de gerência de controle ou de controladoria;
- d) quanto ao seu tempo de serviço, 06 profissionais estão classificados, na empresa e na função, na faixa de 01 a 10 anos;

- e) 7 controllers graduaram-se no curso de Ciências Contábeis e 2 em Administração de Empresas;
- f) quanto aos cursos de especialização, as áreas preferidas pelos controllers estão direcionadas para gestão financeira e empresarial, contabilidade gerencial e controladoria.

4.2.6.3 Sobre o posicionamento hierárquico do controller

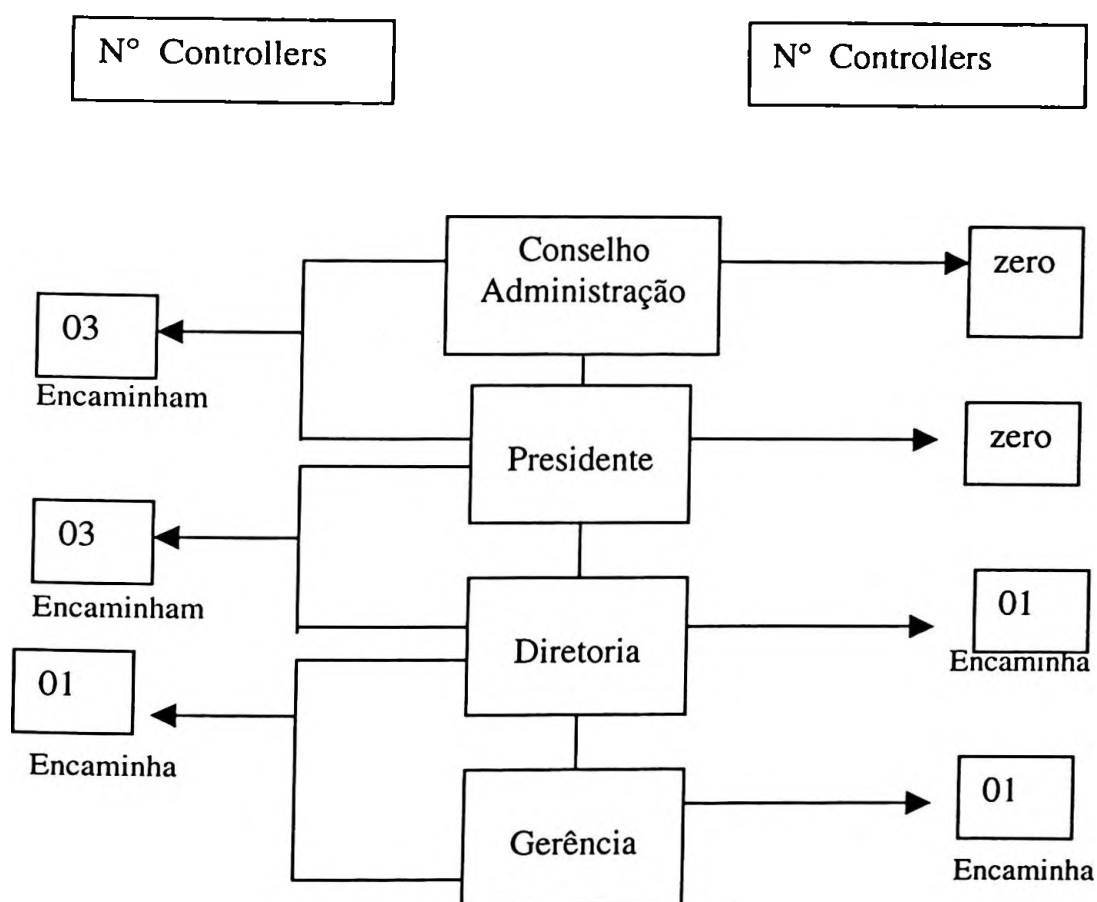
- a) 9 controllers (100% do corpus da pesquisa realizada) optaram por não encaminhar o organograma da empresa ou o organograma do departamento de controladoria;
- b) 8 empresas possuem departamento de controladoria e 1 empresa não possui departamento de controladoria;
- c) constata-se que na estrutura hierárquica das empresas que responderam ao questionário de pesquisa, o controller se apresenta subordinado hierarquicamente à diretoria, presidência e ao conselho de administração, portanto à alta administração, conforme apresentado na figura 07.

Figura 7 – Subordinação hierárquica do controller



Identifica-se que o controller, nas empresas que responderam ao questionário, reportam suas informações em sua maioria à alta administração, conforme demonstrado na Figura 8;

Figura 8 –Encaminhamento das informações geradas pela controladoria



- 5 controllers informaram que estão subordinados à diretoria;
- 1 controller informou que apresenta suas informações à gerência, sendo que nenhum identificou estar subordinado à gerência.

Portanto, não existe uma convergência nas informações apresentadas entre as empresas que responderam ao questionário. Há diferenças quanto ao segmento de mercado em que atuam, ao seu porte, sua constituição societária, sua participação acionária. Há empresas que possuem conselho de administração e fiscal, outras não, algumas publicam suas demonstrações contábeis e outras são auditadas por auditores externos.

Quanto à subordinação do controller na prática das empresas, pode-se identificar que:

- a) 4 controllers estão subordinados, diretamente, ao conselho de administração e ao presidente;
- b) 7 controllers, estão subordinados, diretamente à diretoria;
- c) 1 controller diz estar subordinado à gerência, que demonstra que não é uma característica muito peculiar.

Nas informações apresentadas pelos controllers, observa-se ainda, que não há unanimidade nas respostas quanto à sua subordinação e a quem são encaminhadas suas informações. Mas ao mesmo tempo, verifica-se que o controller está subordinado ou reporta suas informações à alta administração das organizações, que compreendem um grupo formado por diretores, vice-presidente, presidente e o conselho de administração. Essa imprecisão nas respostas ocorreu mesmo com as perguntas elaboradas de forma dirigida.

É importante destacar que as perguntas elaboradas sobre as funções do controller apresentadas no questionário de pesquisa, foram todas dirigidas. Os embasamentos para a formulação das perguntas foram feitas em conformidade com as informações levantadas na revisão da literatura pesquisada, sobre a área de controladoria. Com isto, tentou-se enumerar ao máximo as funções extraídas da revisão bibliográfica (consideradas padrões) que poderiam ser desempenhadas pelos controllers na prática das empresas.

Ao mesmo tempo, elaborou-se uma pergunta não dirigida, que foi introduzida no questionário de pesquisa, possibilitando que o controller descrevesse outras funções que pudessem ser exercidas por ele, e que não foram apresentadas no questionário.

Segundo a análise das informações pesquisadas, nenhum dos controllers adicionou outras funções ao questionário, ou seja, ignoraram à pergunta não dirigida. Isto permite inferir que o rol das funções apresentadas, com base nas informações extraídas da pesquisa bibliográfica, contemplou a totalidade das funções desempenhadas pelos controllers na prática das empresas pesquisadas, ou seja, existe uma forte relação entre a teoria e a prática, já bem discutidas no capítulo 03.

4.2.6.4 Sobre as funções desempenhadas na prática das empresas pesquisadas

Das respostas tabuladas dos questionários recebidos e apresentadas no quadro resumo identifica-se as seguintes informações:

- a) estão sendo executadas nas empresas as funções do controller propostas pelos autores conforme a pesquisa bibliográfica realizada;
- b) estas funções são executadas de formas diferentes pelos controllers em suas empresas, ora de forma plena, parcial ou esporádica;
- c) existe uma concentração de afirmações de que todas as funções padrão estão sendo executadas, plenamente, nestas empresas;
- d) há controllers que não executam todas estas funções;
- e) alguns controllers afirmaram ou declararam que algumas funções não são aplicadas pela organização, como é o caso da auditoria externa, pois nem todas as empresas que encaminharam o questionário de pesquisa utilizam-se do trabalho de auditores externos;
- f) não há uniformidade em suas respostas quanto às funções do controller que são desempenhadas no dia-a-dia das empresas;
- g) nenhum controller respondeu à pergunta em aberto, enumerando outras funções que pudessem estar sendo desempenhadas no dia-a-dia das empresas.

4.3 Análise dos resultados da pesquisa de campo

Apresentamos nos ANEXOS 4 a 11 deste trabalho, as planilhas contendo as principais informações obtidas na pesquisa de campo, visando possibilitar a identificação de correlações com os temas apresentados neste trabalho.

4.3.1 Análise das informações comparadas sobre as principais funções desempenhadas na prática das empresas e o perfil das empresas participantes

Das respostas tabuladas dos questionários recebidos e apresentadas nos ANEXOS 04 a 11, identificam-se várias informações que sugerem as seguintes interpretações:

- a) Características das empresas participantes que possuem capitais estrangeiros; (i) Todas as empresas executam plenamente ou parcialmente todas as funções enumeradas, com exceção da função de elaboração, acompanhamento, análise, interpretação e divulgação do sistema de custo padrão;
- b) Características das empresas consideradas de pequeno e médio porte em função do número de empregados (0 a 200 funcionários); (i) As empresas executam plenamente ou parcialmente todas as funções enumeradas, exceto a função de elaboração, acompanhamento, análise, interpretação e divulgação do sistema de custo padrão. Portanto, identifica-se que as funções da área da controladoria podem ser desempenhadas em todo o tipo de atividade empresarial independente do seu porte. O que vale é a contribuição que estas funções podem trazer às organizações;
- c) Características das empresas consideradas de médio e grande porte em função do número de empregados (500 a 5.000 funcionários); (i) As empresas executam plenamente ou parcialmente todas as funções enumeradas, indicando a afirmação feita anteriormente que as funções da área de controladoria podem ser desempenhadas em todo o tipo de atividade independente do seu porte;
- d) Características comerciais das empresas; (i) Nenhuma das empresas participantes é sociedade anônima de capital aberto, 4 são sociedades anônimas de capital fechado e 2 sociedades limitadas. Ambas executam plenamente e parcialmente todas as funções enumeradas. Identifica-se que as empresas, independentemente do seu porte e características comerciais, estão a procurar estruturar-se quanto à condução de sua gestão, indiferente de obrigatoriedade legal;
- e) Entre as empresas participantes, apenas 3 identificaram que não executam as seguintes funções: (i) acompanhamento dos trabalhos de

auditoria externa. Como nenhuma delas é sociedade anônima de capital aberto, justifica-se, em parte, a resposta apresentada, pois não há obrigação legal na contratação destes serviços pelas empresas participantes; (ii) avaliar e aperfeiçoar a estrutura de controle interno da organização, direcionando, orientando, implementando e aperfeiçoando as sugestões dos auditores internos. Entre as empresas que responderam a questão, todas se enquadram entre pequenas empresas em face do número de empregados (0 a 500 funcionários). Aparentemente tal fato justifica-se a resposta, tendo em vista que uma estrutura de auditoria interna às vezes não é comportada no orçamento de uma empresa de pequeno porte.

4.3.2 Análise das informações comparadas sobre as principais funções desempenhadas na prática das empresas e o perfil dos controllers das empresas participantes

Das respostas tabuladas dos questionários recebidos e apresentados nos ANEXOS 04 a 11, identificam-se várias informações que sugerem as seguintes interpretações:

- a) Nas funções que são desempenhadas plenamente e parcialmente nas empresas participantes, visualiza-se que os seus controllers possuem graduação na área de contabilidade e administração, às vezes, as duas em conjunto. Todos possuem especialização nas áreas, empresarial, financeira ou de controladoria. Esta informação ressalta a importância e a influência que a relação acadêmica (teórica) possui com o mercado, portanto o contrário também é verdadeiro, muitos profissionais que atuam ou atuavam nas empresas são hoje professores e pesquisadores na área da controladoria;
- b) Por outro lado, identifica-se que apenas 1 empresa informou algumas funções como executadas esporadicamente ou não são executadas, o que é um número bastante reduzido. Este procedimento é decorrente das seguintes constatações: (i) a experiência dos profissionais que responderam ao questionário, cuja informação referente ao seu tempo de experiência na função está indicando uma concentração entre o período

de 01 a 10 anos. (ii) esta informação em conjunto com as especializações acadêmicas dos profissionais, fundamenta a identificação do porque de todas as funções encontradas na pesquisa bibliográfica estão sendo desenvolvidas na prática das empresas;

- c) Adicionando o tempo de experiência, mais as especializações acadêmicas dos profissionais e as características das empresas, pode-se identificar que a maioria das empresas participantes, indicou a execução plenamente ou parcialmente do planejamento estratégico, utilizaram-se dos sistemas de informações e informática. Não foi possível constatar se o sistema de gestão empreendido pelas empresas participantes, foi financeiro ou econômico, mas comprovam-se que estão sendo desempenhadas as funções necessárias para suprir os gestores com informações aos quais possibilitem tomar decisões gerenciais.

CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo identificar na pesquisa bibliográfica, assim como na pesquisa de campo o desempenho das funções, responsabilidades e posição hierárquica do controller, segundo a visão dos diversos autores pesquisados, que descreveram a área da controladoria e a sua aplicabilidade na prática de algumas empresas. O material reunido e apresentado ao longo deste trabalho oferece evidências suficientes para demonstrar a importância e a relevância que possuem os temas citados para o estudo e a prática da área da controladoria.

Da pesquisa efetivada constata-se que não existe uma visão única quanto às atividades que devem ser desempenhadas pelo controller, sendo que na prática das empresas analisadas por este trabalho, a maioria das funções atribuídas a ele e enumeradas pelos autores estão sendo executadas no dia-a-dia das mesmas.

Mas não foi possível identificar se os autores ao enumerarem as funções do controller, o fizeram em conformidade com um critério técnico específico ou a designaram segundo suas experiências profissionais ou pessoais. Também não foi possível identificar se as funções que estão sendo desempenhadas são as necessárias e essenciais para cumprirem com a missão da área da controladoria e de cada organização participante.

Em conformidade com a pesquisa bibliográfica e com os resultados da pesquisa de campo, observa-se que existe uma relação entre a teoria e a prática, no que se refere

às funções que devem ser desempenhadas pelo controller nas organizações, como exemplo citamos a função de planejamento, que foi padronizada em 1961 pelo FINANCIAL EXECUTIVE INSTITUTE e que é praticado em 2003, por todas as empresas pesquisadas.

De acordo com a bibliografia pesquisada, as funções designadas ao controller até os anos 90 eram mais voltadas para a gestão financeira. Nota-se contudo, que desde os anos 80, a literatura técnica do Brasil descreve funções propostas ao controller segundo a ótica da gestão econômica. Segundo os autores pesquisados neste trabalho, não há uniformidade sobre qual é o modelo de gestão que deve ser aplicado pela área da controladoria nas empresas, se é a gestão financeira ou econômica, sendo que na prática das empresas não foi possível constatar qual é o modelo de gestão que está sendo praticado.

Os autores definem as funções da área de controladoria em face do porte das empresas, estabelecendo as atribuições para grandes, médias e pequenas empresas. Na prática das empresas o que se observa é que as funções são desempenhadas independentemente do porte das empresas.

Com base na pesquisa bibliográfica, as empresas não possuem um padrão ou critério para determinar ao certo quais são as funções e responsabilidades que devem ser desempenhadas pelo controller ou pela área de controladoria. No seu dia-a-dia não foi possível identificar se as funções que estão sendo desempenhadas são as que foram requisitadas pelas próprias empresas, ou foram definidas em conformidade com a experiência dos profissionais que atuam na área de controladoria. Todos os controllers participantes possuem especializações técnicas e experiências de tempo na função que lhes permitem identificar e definir as suas atribuições, visando buscar a eficiência da área da controladoria.

Constatou-se que não existe uma visão única entre os autores pesquisados quanto à posição hierárquica que o controller deve assumir dentro da estrutura organizacional das empresas, pois são atribuídas diferentes classificações hierárquicas a este nas estruturas organizacionais das empresas. Com base nas informações obtidas em ambas

as pesquisas, estas sugerem a interpretação de que o controller está hierarquicamente ligado à alta administração nas organizações, mas não definem se é uma área que deve estar classificada como órgão de linha ou de assessoria.

Diante das constatações acima descritas, este trabalho vem contribuir para o estudo da área da controladoria, com as empresas, os profissionais e para a área acadêmica, ao sugerir a necessidade de se definir alguns critérios técnicos específicos antes de atribuir funções ao controller. Pois as funções e responsabilidades deste, não devem ser atribuídas de forma padronizada.

As responsabilidades do controller, enfoque de importância neste trabalho por estar estritamente ligado ao tema principal da pesquisa; e que não foi abordado com profundidade devido às limitações intrínsecas do trabalho, que necessita de futuras pesquisas. Pois este assunto, pouco abordado e explorado pelos autores, apesar do grande interesse para a área da controladoria, como o exercício ético deste profissional, tem influências diretas no desempenho de suas funções.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGOSTINHO, Marcia Esteves; BAUER, Ruben; PREDEBON, José. Convivencialidade. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANDERSON, David R., SCHMIDT, Leo A. Practical Controllershship. Homewood, Uilinois: Irwin, 1961.
- ANDERSON, David R., SCHMIDT, Leo A.; Practical Controllershship. Ed. 4ª. Homewood, Georgetown, Ontário: Irwin – Dorsey Limited, 1973.
- ANTHONY, Robert N. Management Accounting - text and cases. Ed. 3ª. Homewood, Uilinois: Richard D. Irwin, Inc., 1960.
- _____, Management Control Systems. Homewood, Uilinois: Richard D. Irwin, Inc., 1984.
- ARANTES, Nélio. Sistemas de Gestão Empresarial. São Paulo: Atlas, 1994.
- BLAZEK, Alfred. The role of controller. Management Accounting. London: Vol. 72, Iss. 3, Mar. 1994.
- BERTELLI, Anthony M., LYNN, Laurence E. Managerial Responsability. In: Public Administration Review. Washington: May/Jun 2003. Vol. 63, Iss. 3: pg. 259.
- BRITO, Osias Santana de. Controladoria de Risco – Retorno em instituições financeiras. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BRANDS, Kristine Mayer. Doing more with less: 1998 Controllers Conference. Management Accounting. Montvale: Vol. 80, Iss. 2, Aug. 1998.
- CARNEIRO, Antonio Leão. Introdução à Administração. Rio de Janeiro: Editora Nacional, 1970.
- CATELLI, Armando (Coordenador). Controladoria - Uma abordagem da Gestão Econômica GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- CAVENAGHI, Vagner. O modelo de gestão econômica aplicado à área de produção. Dissertação. São Paulo: FEA/USP, 1996.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial - Teoria e Prática. Ed. 2ª. São Paulo: Atlas, 2002.
- DENCKER, Ada de Freitas Maneti; VIÁ, Sarah Chucid da. Pesquisa empírica em ciências humanas. São Paulo: Editora Futura, 2001.
- DICKEY, Robert Irvine. Accountants Cost Handbok. New York. Ronald Pres, 1944.

- _____. Accountants Cost Handbok. Ed. 2^a.New York. Ronald Pres, 1967.
- DRUCKER, Peter F. Introdução à Administração. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1973.
- ESSELSTEIN, Jerry L. The Changing value equation for controllership. Ohio CPA Journal. Columbus: Apr/Jun 2001. Vol. 60, Iss. 2.
- FAYOL, Henri. Administração Industrial e Geral. Ed. 10^a. São Paulo: Editora Atlas S/A, 1994.
- FESS & WARREN, REEVE. Contabilidade Gerencial. Ed. 6^a. São Paulo: Pioneira - Thomson Leaming, 2001.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGLIANO, Paulo César. Controladoria - Teoria e Prática. Ed. 2^a. São Paulo: Atlas, 1997.
- FRANCIA, Arthur J. e outros. Managerial Accounting. 9^a edição. Houston: Dame Publ., 1991.
- GIL, Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, Marcelo Alcides Carvalho. Algumas Considerações Sobre a Aplicação de Conceitos de Controladoria em Pequenas e Médias Instituições Financeiras. Dissertação. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- GOODMAN, Sam R. The broad role of controllership. In. Sam R. Goodman e James S. Reece (Organizadores). Controllers Handbok. Homewood. Ilinois: Dom Jones Irwin,1978.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade. Tese de Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.
- _____; A meta da empresa - Seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____; CATELLI, Armando; DORNELLES, João Aldemir. A Controladoria sob o enfoque GECON- gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. In: Revista de contabilidade do Conselho Regional de São Paulo: n.jul, p. 19-25, 1997.
- HAGUE, Paul; JACKSON, Peter. Faça sua própria Pesquisa de Mercado. São Paulo: Nobel, 1997.
- HAHN, Dietger. The Control Function in Major German Companies. Long Range Planning. London: Vol. 15, Iss. 3, Jun. 1982.
- HECKERT, J. Brooks; WILLSON, James D. Controllership. New York: Ronald Press, 1953.

- _____. Controllership. Ed. 2ª. New York: Ronald Press, 1963.
- HILTON, Ronald W. Managerial Accounting. Ed. 3ª. Boston, Massachusetts: Macgraw-Hill Higher Education, 1997.
- HORNGREN, Charles T. Cost and Management Accounting – Yesterday and Today. London Business Scholl, 1986.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L., STRATON, William O. Introduction to Management Accounting. Ed. 10ª, Upper Saddla River, NJ: Prentice-Hall, 1996.
- _____; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. Introduction to management accounting, Ed. 10ª. Upper Saddle River: Prentice-Hall, Inc., 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. Dicionário de Termos Contábeis. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. Sistemas de Informações Gerencial: Novos (e antigos) Paradigmas. In: ANEFAC- Associação Nacional dos Executivos de Finanças. Administração e Contabilidade. São Paulo, 2002. CD-ROM.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. Contabilidade Gerencial - A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas. Rio Cumprido-Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- JUCIUS, MICHAEL J.; SCHLENDER, WILLIAN E., Introdução à Administração. São Paulo - SP: Atlas, 1972.
- JÚNIOR, José Hernandez Perez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra, Controladoria de Gestão -Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 1995.
- KOONTZ, Harold, O'DONNEL, Cyril. Princípios de administração - Uma análise das funções administrativas. São Paulo: Pioneira, 1962.
- _____. Princípios de administração - Uma análise das funções administrativas. Ed. 4ª. São Paulo: Pioneira, 1974.
- _____. Fundamentos da administração. São Paulo: Pioneira, 1981.
- LEONE, Marie. Command and Controllers.CFO. Com. Boston: CFO Publishing Corporation, 2003.
- LONGENECKER, Justin G. Introdução à Administração – Uma Abordagem Comportamental. São Paulo: Atlas, 1981.
- LOURDERBACK, Joseph G., DOMINIAK. Geraldine F. Managerial Accounting. Ed. 3ª. Boston, Massachusetts: Kent Publishing Company, 1982.

MACIEIRA, Vera Lúcia Tavares da; FERREIRA, José Marcos de Almeida. Controller: Um profissional em transformação. In: Revista Pensar Contábil – Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, Ano III 10, p.15. Rio de Janeiro: Nov/2000 a Jan/2003.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F; LUNKES, Irtes Cristina. Sistemas Contábeis – O valor Informacional da Contabilidade nas Organizações. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Metodologia do trabalho científico. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. In: Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP. 28, p. 7-28. São Paulo: Jan/Abr. 2002.

_____. Dos fundamentos da informação contábil de controle. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ Alexandre. Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. In: Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP. 32, p. 28-33. São Paulo: Jan/Abr. 2003.

MENDES, Ivantídio Guimarães. A controladoria e a informação dos anos 90. Dissertação. São Paulo, 1991.

MENEZES, Luís Leite de. Os Novos Paradigmas para a Controladoria em Face da Economia Digital: Uma abordagem como Gestor da Informação. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2001.

MOREIRA, Daniel Augusto. O método fenomenológico na pesquisa. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

MORSE, Wayne J. Cosi. Accounting - processing, evaluating and using cost data. Ed. 2ª. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company. 1981.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. Controladoria- Seu Papel na Administração de empresas. São Paulo: Atlas 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. Conceitos de Contabilidade Gerencial Aplicados às Pequenas e Médias Empresas. Dissertação. São Paulo: FEA/USP, 1976.

_____. Estudo de alguns aspectos de Controladoria que contribuem para a eficácia gerencial. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987.

_____. Introdução à Controladoria. São Paulo: Atlas. 1993.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. Sistemas, Organização e Métodos – Uma Abordagem Gerencial. Ed. 5ª. São Paulo:Atlas 1994

_____. Sistemas, Organizações & Métodos. Ed. 12ª. São Paulo: Atlas 1999.

_____. Sistemas, Organizações & Métodos. Ed. 13ª. São Paulo: Atlas 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Sistemas de Informações Contábeis- Fundamentos e Análises. Ed. 2ª. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Controladoria estratégica e operacional. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. Controladoria - Gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, José G. Controle do Desenvolvimento de Software sem Especialista em Informática, Uma visão da Controladoria e da Qualidade. Dissertação de Mestrado: FEA/USP. São Paulo, 1999.

PEREIRA, Carlos Alberto. Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras: uma abordagem da gestão econômica. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2000.

PLATERO, Norberto Pereira. Metodologia para Auditoria em Sistemas Básicos de Processamento Eletrônico de Dados no Âmbito da Controladoria - Um Estudo Exploratório. Dissertação. São Paulo, FEA/USP, 1994.

POCOPETZ, Maurício Fernando. Enfocando Áreas de Conhecimentos para o Desempenho das Funções de Controller sob a Ótica Contábil In: ENANPAD - 2002. Porto Alegre: ANPAD, 2002. CD-COM.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. Do Steward ao Controller, quase mil anos de Management Accounting. Dissertação. São Paulo: FEA/USP, 1999.

RICCIO, Edson Luiz. Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989.

SCHMIDT, Paulo (Organizador). Controladoria – Agregando Valor para a Empresa. São Paulo: Artmed Editora S/A, 2002.

_____; PETERS Marcos R. S. Novos paradigmas para a função controladoria. In: Encontro Anual da ANPAD, 17, Set. 1993, Salvador: ANPAD, 1993. CD-ROM.

_____;_____; LOPES, Alexandre Barsi. Controladoria e Benchmarking: Aplicação em uma empresa de Classe Mundial In: Encontro Anual da ANPAD, 19, Set 1995. Salvador: ANPAD, 1995. CD-ROM.

RAMDEEN, Collin; FRIED, Bernard. The Role of Casino Controllers. UNLV Gaming Research & Review Journal. Copyright Board of Regents of the University and the Community College System of Nevada on Behalf of the University of Nevada. Las Vegas, Vol. 7, Iss. 2, 2003.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. The controllers function - the work of the managerial accountant Ed. 2ª. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Projetos de estágio e de pesquisa em administração - guias para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. Ed. 2ª. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHEUMANN, Jon. Why ins't the controller having more impact? Strategic Finance. Montvale. Copyright Institute of Management Accountants. Vol.80, Iss.10, 1999.

SILVA, Jorge Luiz Rosa. Controladoria e Planejamento Estratégico - A Relação Necessária. In: ENANPAD - 2002. Porto Alegre: ANPAD, 2002. CD-COM.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K.; DAUBER, Nicky A. Corporate Controller's Handbook of Financial Management. Ed. 2ª. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos dias Atuais. In: Revista Contabilidade & Finanças- FIPECAFI - FEA -USP, 27, p.66. São Paulo: Set/Dez. 2001.

TACHIZAWA, Elio Takeshi. Referencial teórico a formulação de um modelo de informações de suporte a controladoria Dissertação. São Paulo:FEA/USP, 1990.

TUNG, Nguyen H. Controladoria Financeira das Empresas -Uma abordagem prática. Ed. 3ª. São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda, 1973.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. Ed. 3ª. São Paulo: Atlas 2000.

VIEIRA, Celso Vanderlei. Uma contribuição ao estudo da controlabilidade nas organizações. Dissertação. São Paulo: FEA/USP, 1991.

WILLSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. Controllershship - the work of the managerial accountant, Ed. 4ª. New York.E.U.A, John Wiley & Sons, Inc., 1999.

_____. Controllershship - the work of the managerial accountant, 6ª Edição. New York.E.U.A, John Wiley & Sons, Inc., 1999.

YOSHITAKE, Mariano. Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. Dissertação. São Paulo, FEA/USP, 1990.

ZIMMERMAN, Jerold L. Accounting for decision and control. Ed. 3^a. Boston, Massachusetts: Macgraw-Hill Higher Education, 1990.

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1	Carta de apresentação	136
ANEXO 2	Carta de apresentação do questionário	137
ANEXO 3	Questionário de pesquisa	138
ANEXO 4	Demonstrativo das funções executadas plenamente pelo Controller X informações sobre o perfil das empresas	145
ANEXO 5	Demonstrativo das funções executadas parcialmente pelo Controller X informações sobre o perfil das empresas	146
ANEXO 6	Demonstrativo das funções executadas esporadicamente pelo Controller X informações sobre o perfil das empresas	147
ANEXO 7	Demonstrativo das funções não executadas pelo Controller X informações sobre o perfil das empresas	148
ANEXO 8	Demonstrativo das funções executadas plenamente pelo Controller X informações sobre o perfil dos Controllers	149
ANEXO 9	Demonstrativo das funções executadas parcialmente pelo Controller X informações sobre o perfil dos Controllers	150
ANEXO 10	Demonstrativo das funções executadas esporadicamente pelo Controller X informações sobre o perfil dos Controllers	151
ANEXO 11	Demonstrativo das funções não executadas pelo Controller X informações sobre o perfil dos Controllers	152

ANEXO 01

São Paulo, xx de Novembro de 2002.

À

Empresa xxxxxxxxxxxx

Cidade xxxxxxxxxxxxEstado xxxxxxxxxxxx

Att.: Sr. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

REF: PESQUISA ACADÊMICA

A FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, na pessoa do Mestrando Sr. Olimpio Carlos Teixeira, está realizando uma pesquisa de campo voltada, especificamente, para a área de Controladoria, visando identificar as funções e responsabilidades do Controller em sua organização, tendo como orientador o Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro e, como Coordenador Geral e Acadêmico, o Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento.

Temos a certeza de que o Sr.(a) compartilha conosco a opinião de que a produção científica será intensificada em nosso País, quando tivermos alcançado um amadurecimento no conhecimento de nossa própria realidade, num processo contínuo de aperfeiçoamento. A citada pesquisa tem como objetivo, contribuir, cientificamente, para a realização e valorização da profissão de Controller, ao identificar suas funções e responsabilidades no âmbito empresarial.

Acreditamos que, promovendo pesquisas na área de Controladoria, estaremos também colaborando na identificação de soluções de médio e longo prazo para questões do ambiente empresarial.

Entendemos que nada pode ser realizado com êxito nesse sentido, sem o devido conhecimento, análise e informação da realidade prática, o que somente será obtido com a participação das empresas requeridas.

Diante do exposto, vimos, respeitosamente, solicitar a sua colaboração, reiterando nosso anterior contato telefônico ou e.mail encaminhado, no sentido de proceder ao preenchimento e à devolução do questionário a ser encaminhando.

A resposta deverá ser enviada, o mais breve possível, para o e.mail olimpiot@terra.com.br. Vale salientar que a amostra de nossa pesquisa será restrita a todos os profissionais da área de Controladoria, cuja função de Controller foi informada ao grupo coordenador da FEA/USP da revista Exame - Maiores e Melhores.É nosso compromisso que:

- a) As informações serão confidenciais e não servirão para julgamento individualizados sobre procedimentos, pessoas ou empresas;
- b) As informações serão usadas exclusivamente no trabalho de pesquisa a ser desenvolvido e serão tratados estatisticamente de maneira agregada, e somente serão divulgadas de forma conjunta;
- c) A confidencialidade quanto à identificação da pessoa e da empresa que as fornecerem.

Agradecendo, antecipadamente, sua inestimável colaboração ao sucesso da nossa pesquisa,

Subscrevemo-nos,

Atenciosamente,

Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento
Coordenador Geral e Acadêmico

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Orientador

ANEXO 02

PESQUISA ACADÊMICA

FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DO CONTROLLER - DA TEORIA A PRÁTICA IDÉIAS INICIAIS SOBRE O TEMA DA PESQUISA

A presente pesquisa parte da premissa de que a atitude exercida pelo Controller é imprescindível para a perfeita gestão do aspecto econômico e financeiro de toda e qualquer organização, e que, aliado a isso, o mesmo deve estar consciente da importância de se obter um eficiente sistema de informações.

Com a difusão em grande escala do sistema de globalização, advindo, principalmente, do avanço da tecnologia de comunicação, especialmente na área de informática, possibilitou-se a ampliação e aplicação das funções e responsabilidades do Controller no mundo empresarial.

Contudo, a execução destas funções consistirá sempre em um grande desafio, tanto para o profissional que as exerce, em sua plenitude, como para as empresas que necessitam dos serviços técnicos deste profissional.

Atualmente, segundo o pensamento acadêmico, cultua-se que o profissional da área de Controladoria deva ser um “*GENERALISTA*”, isto é, ser possuidor de conhecimento genérico em diversas áreas, tanto administrativa, econômica, contábil, do relacionamento humano e de conhecimentos gerais, etc. .

Com base no acima exposto, esta pesquisa se mostra importante ao pretender, identificar as responsabilidades técnicas de um Controller, no desenvolvimento de suas funções, visando, portanto o desenvolvimento profissional da área de Controladoria e do profissional que nela atua, solicitamos a sua colaboração para o preenchimento do questionário abaixo apresentado.

Desde já agradecemos.

ANEXO 03

1 - INSTRUÇÕES PARA O PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO

- 1.1- O objetivo deste questionário é possibilitar a identificação e análise do estágio atual da função e responsabilidade do Controller no Brasil, à exceção das Instituições Financeiras.
- 1.2- Quem deverá responder? Preferencialmente um profissional responsável pelas atividades de controladoria.
- 1.3- No caso de haver mais de uma área responsável pelas funções citadas, recomenda-se que um dos gestores destas áreas faça o preenchimento, contando, se for o caso, com a colaboração dos demais.
- 1.4- As informações são confidenciais e não servirão para julgamentos individualizados sobre procedimentos, pessoas ou empresas. Serão tratadas estatisticamente de maneira agregada e somente serão divulgadas de forma conjunta. Será preservada a identificação da pessoa e da empresa.
- 1.5- Para as respostas, queiram, por gentileza, considerar sempre a realidade momentânea. Se a empresa estiver passando por reestruturação em sua área de controladoria, favor indicar as funções e responsabilidades que serão assumidas.
- 1.6- Sempre que o espaço e/ou opções de respostas não for(rem) suficiente(s) poderão ser acrescentadas quantas folhas forem necessárias, identificando o respectivo item do questionário.
- 1.7- Depois de preenchido, favor enviar para o endereço eletrônico olimpiot@terra.com.br, ou para o endereço: Universidade de São Paulo -FEA/03 - Atenção de Malu/Olimpio Teixeira - Av. Professor Luciano Gualberto, 908 - Cidade Universitária - São Paulo - SP - CEP 05508-900.
- 1.8- Se possível, favor anexar ao questionário um organograma da empresa, onde seja visível, se for o caso, o(s) órgão(s) responsável(is) pelas atividades de controladoria, contabilidade e auditoria interna. Poderá também ser anexado folder e/ou publicações sobre a história da empresa e de sua controladoria.
- 1.9- Observação: O material acima citado não será devolvido.

Preenchido em ____/____/200____

2-INFORMAÇÕES SOBRE O CONTROLLER**2.1 - Perfil do entrevistado:**

- 2.1.1 - Idade (anos completos)
- 2.1.2 - Sexo == masculino () feminino ()
- 2.1.3 - Denominação do cargo atual =
- 2.1.4 - Tempo na empresa = (anos completos)
- 2.1.5 - Tempo na função = (anos completos)

2.2 - Grau de escolaridade do entrevistado

- 2.2.1 - Graduado / área =
- 2.2.2 - Pós graduado /área =
- 2.2.3 - Mestre /área =
- 2.2.4 - Doutor / área =
- 2.2.5 - Outros / área =

2.3 - Instituição acadêmica que cursou:

- 2.3.1 - Graduação =
- 2.3.2 - Pós graduação =
- 2.3.3 - Mestrado =
- 2.3.4 - Doutorado =
- 2.3.5 - Outros =

3 – INFORMAÇÕES SOBRE A ORGANIZAÇÃO

3.1 - Ano de fundação :

3.2 - Ano de início das atividades no Brasil *(se empresa estrangeira)* :3.3 - Origem predominante do capital social *(se empresa estrangeira)* :

3.4 - Número de funcionários da organização (Geral):

3.5 - Característica comercial da organização:

Ltda	()
S/A capital fechado	()
S/A capital aberto	()
Holding	()
Entidade sem fins lucrativos	()
Outras =	

3.6 - A organização é auditada por auditores independentes ?

Sim ()

Não ()

3.7 - Para quem se reporta os auditores independentes na organização ?

Assembléia de acionistas	()
Conselho de administração	()
Conselho fiscal	()
Presidência	()
Diretoria executiva	()
Outras =	

3.8 - A organização publica suas demonstrações financeiras ao mercado ?

Sim ()

Não ()

3.9 - A organização possui conselho de administração?

Sim ()

Não ()

3.10 - A composição do conselho de administração é formada por ?

Pessoas ligadas à gestão da organização	()
Acionistas	()
Investidores	()
Pessoas sem vínculo com a organização	()
Nenhum vínculo com a organização	()

3.11 - A organização possui um conselho fiscal?

Sim () Não ()

3.12 - Será anexada uma cópia do organograma da empresa onde consta(m) a estrutura organizacional da empresa, demonstrando onde o departamento de controladoria ou a função do controller está situada ?

Sim () Não ()

4 - INFORMAÇÕES QUANTO A ESTRUTURA OPERACIONAL DO DEPARTAMENTO DE CONTROLADORIA OU DA FUNÇÃO DE CONTROLLER

4.1 - A empresa da qual o sr(a) participa tem um órgão de controladoria formalmente constituído?

Sim () Não ()

4.2 - Em caso afirmativo, será anexada uma cópia do organograma da estrutura organizacional do departamento de controladoria?

Sim () Não ()

4.3 - A quem o departamento ou o controller está subordinado, considerando a estrutura organizacional da empresa?

Conselho de administração	()
Presidência	()
Diretoria	()
Gerência	()
Ou outros escalões	()

4.4 - Na prática, esta estrutura organizacional está sendo respeitada?

Sim () Não ()

4.4 - Qual é a graduação ou especialização do responsável pelo departamento que está subordinado o departamento de Controladoria ou o Controller?

4.5 – O departamento de controladoria, ou a função do Controller, possui, dentro da organização, a liberdade e independência de apresentar suas informações diretamente a quem?

Conselho de administração	()	Gerência	()
Presidência	()	Ou outros escalões:	()
Diretoria	()		

5 – DAS FUNÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTROLADORIA

5.1 – Considerando, de forma resumida, que um sistema de informações é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle, responda, com relação à sua empresa, você classificaria o seu sistema de informações?

Altamente satisfatório	()
Muito satisfatório	()
Medianamente satisfatório	()
Pouco satisfatório	()
Insatisfatório	()
Prefere não omitir opiniões	()

5.2 – Sua empresa utiliza algum modelo de gestão específico?
 Sim () Não ()

5.2.1 – Se for informado “sim”, favor detalhar o sistema de gestão (modelo/sistema) utilizado =

5.3 – Dentre as funções e responsabilidades abaixo relacionadas, informar, se são desempenhadas, pelo seu departamento de controladoria ou pela sua função de controller:

A) Executa os trabalhos de planejamentos, estratégicos ou não, utilizando-se do sistema de informações contábeis e de informática:

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

B) Executa interações com pessoas em todos os níveis da empresa, e dedica-se à motivação de seus profissionais e auxiliares:

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

C) Tem a responsabilidade de coordenar, supervisionar, direcionar, interpretar e divulgar as informações contidas nos relatórios e demonstrações contábeis, elaboradas pelo departamento de contabilidade?

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

D) Tem a responsabilidade de avaliar e aperfeiçoar a estrutura de controle interno da empresa, e, para tanto, acompanha, direciona, orienta, implementa e aperfeiçoa as sugestões dos auditores internos (se aplicável)?

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

E) Tem a responsabilidade de reunir, atender, acompanhar, interpretar, implementar sugestões e divulgar os trabalhos dos auditores externos (se aplicável)?

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

F) Tem a responsabilidade de elaborar, acompanhar, analisar, interpretar e divulgar o sistema de custo padrão para a empresa?

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

G) Tem a responsabilidade de acompanhar e planejar os assuntos fiscais da organização, de forma a evitar o excesso ou a insuficiência de pagamentos de impostos; identificando, analisando e planejando as implicações tributárias das operações praticadas pela mesma, tendo, inclusive, que acompanhar e supervisionar a elaboração da declaração de imposto de renda?

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

H) Tem a responsabilidade de acompanhar, participar e supervisionar o sistema de processamento de dados da empresa, tendo conhecimentos e familiarização quanto a equipamentos e softwares de última geração:

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

I) Tem a função de determinar a construção do orçamento da empresa, e a responsabilidade de acompanhar, avaliar, interpretar e divulgar o resultado apurado entre o desempenho realizado com o previsto:

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

J) Tem a responsabilidade de elaborar, distribuir e explicar os dados contidos nos relatórios estatísticos, tendo como base às informações extraídas do sistema de informações contábeis e de informática, em conformidade com a necessidade e utilidade dos diversos níveis da administração. A título exemplificativo, citamos: relatórios de venda semanal, relatórios de custo padrão por produto, por divisão, e outros..... :

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

K) Tem, como responsabilidade, determinar que a empresa esteja satisfazendo a todas as leis, regulamentos, normas, portarias e etc., expedidas por órgãos governamentais, e por elaborar e encaminhar os relatórios e informações exigidos pelos órgãos; bem como avaliar forças sócio-econômicas e ações/planos de governo e influência sobre os negócios da empresa:

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

L) Tem a função de elaborar e assessorar a formulação de relatórios mensais/semestrais/anuais a serem encaminhados a acionistas:

Plenamente	()	Parcialmente	()
Esporadicamente	()	Não executa	()

M) Tem a responsabilidade de suprir com informações a todos os níveis da administração, devendo ter a compreensão básica dos problemas enfrentados por cada departamento, antecipando, assim, suas necessidades, e de divulgar suas informações de forma escrita ou oral, em formato útil e compreensível, de forma inteligível a todos?

Plenamente Parcialmente
Esporadicamente Não executa

N) Tem atividades específicas de controle, tais como delinear verificações sobre as finanças da empresa, verificar faturas, contas a receber e a pagar, controles de pagamentos e recebimentos, salvaguardando os ativos em geral?

Plenamente Parcialmente
Esporadicamente Não executa

O) Tem, como responsabilidade, relatar, preparar e interpretar os fatos financeiros da organização?

Plenamente Parcialmente
Esporadicamente Não executa

P) Tem, como responsabilidade a supervisão e controle da área de seguros, em termos de adequação da cobertura e manutenção dos seus registros?

Plenamente Parcialmente
Esporadicamente Não executa

Q) Favor relacionar, outras funções desempenhadas, que não constam dos exemplos acima enumerados.

ANEXO 04

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES EXECUTADAS PLENAMENTE PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DAS EMPRESAS

INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA										Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	
Quantidades:	06	07	06	04	04	03	06	02	05	04	07
Empresas que possuem capital estrangeiro	03	03	02	03	02	0	02	0	02	01	03
N.º empregados											
a) 0 a 200	01	02	01	01	0	0	01	0	01	0	01
b) 201 a 500	01	02	02	01	01	02	02	02	01	02	02
c) 501 a 1000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) 1001 a 5000	03	02	02	01	02	01	02		03	01	03
e) acima 5000	01	01	01	01	01		01			01	01
Característica Comercial											
a) Lida	02	02	02	02	02	01	02	02	02	01	02
b) S/A Capital Fechado	04	04	03	02	02	02	03	03	03	03	05
c) S/A Capital Aberto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) Holding	0	01	01	0	0	0	01	0	0	0	0
c) Entidade sem fins lucrativos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Publicação de Demonstrações	06	06	05	04	04	03	05	01	05	04	07

ANEXO 05

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES EXECUTADAS PARCIALMENTE PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DAS EMPRESAS

FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA

INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
	Quantidades:										
Empresas que possuem capital estrangeiro	03	01	02	0	02	01	03	06	03	03	01
a) 0 a 200	01	0	0	0	01	0	01	02	01	02	0
b) 201 a 500	02	01	01	0	0	0	01	0	01	0	01
c) 501 a 1000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) 1001 a 5000	0	0	01	0	01	01	01	03	0	01	0
e) acima 5000	0	0	0	0	0	0	0	01	01	0	0
n.º de empregados											
Característica Comercial											
a) Ltda	01	01	01	0	0	0	01	01	0	01	01
b) S/A Capital Fechado	01	0	01	0	02	01	02	04	02	01	0
c) S/A Capital Aberto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) Holding	01	0	0	0	0	0	0	01	01	01	0
e) Entidade sem fins lucrativos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Publicação de Demonstrações	01	0	01	0	02	01	02	05	02	02	01

ANEXO 06

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES EXECUTADAS ESPORADICAMENTE PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DAS EMPRESAS

FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA	FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA										
	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
Quantidades:	0	01	01	02	0	01	0	01	0	02	01
Empresas que possuem capital estrangeiro	0	0	01	0	0	0	0	0	0	0	0
a) 0 a 200	0	0	01	01	0	01	0	0	0	0	01
b) 201 a 500	0	0	0	0	0	0	0	01	0	01	0
c) 501 a 1000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) 1001 a 5000	0	01	0	01	0	0	0	0	0	01	0
e) acima 5000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
n.º de empregados											
a) Ltda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	01	0
b) S/A Capital Fechado	0	01	01	01	0	0	0	01	0	01	0
c) S/A Capital Aberto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) Holding	0	0	0	01	0	01	0	0	0	0	01
e) Entidade sem fins lucrativos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Publicação de Demonstrações	0	01	01	01	0	0	0	01	0	01	0
Característica Comercial											

ANEXO 07

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES NÃO EXECUTADAS PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DAS EMPRESAS											
FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA											
INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
Quantidades:	0	0	0	02	02	03	0	0	01	0	0
Empresas que possuem capital estrangeiro	0	0	0	0	0	02	0	0	0	0	0
n.º de empregados											
a) 0 a 200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
b) 201 a 500	0	0	0	01	01	01	0	0	01	0	0
c) 501 a 1000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) 1001 a 5000	0	0	0	01	0	01	0	0	0	0	0
e) acima 5000	0	0	0	0	0	01	0	0	0	0	0
Característica Comercial											
a) Ltda	0	0	0	01	01	02	0	0	01	0	0
b) S/A Capital Fechado	0	0	0	01	0	01	0	0	0	0	0
c) S/A Capital Aberto	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) Holding	0	0	0	0	01	0	0	0	0	0	0
e) Entidade sem fins lucrativos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Publicação de Demonstrações	0	0	0	01	0	02	0	0	0	0	0

ANEXO 08

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES EXECUTADAS PLENAMENTE PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DOS CONTROLLERS

FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA

INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
	06	07	06	04	04	03	06	02	05	04	07
Quantidades:	06	07	06	04	04	03	06	02	05	04	07
Faixa Etária											
a) 20 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
b) 31 a 40 anos	01	03	03	01	01	01	03	01	01	01	02
c) 41 a 50 anos	05	04	03	03	03	02	03	01	04	03	05
d) acima de 50 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tempo de Trabalho na Função											
a) 01 a 10 anos	05	06	05	04	03	02	05	02	04	03	06
b) 11 a 20 anos	01	01	01	0	01	01	01	0	01	01	01
c) 21 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) acima de 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Graduação											
a) Ciências Contábeis	04	05	05	03	03	02	05	02	03	03	05
b) Administração	04	04	03	03	03	02	03	01	03	03	04
Especialização											
a) Contabilidade Gerencial	0	0	0	0	0	0	0	01	0	0	0
b) MBA – Gestão Empresarial	01	01	0	01	0	0	0	0	01	0	01
c) MBA – Gestão Financeira	0	01	01	0	0	0	01	0	0	0	0
d) MBA – Controladoria	01	01	0	01	0	0	0	0	01	0	01
e) Administração Financeira	01	02	02	01	01	02	02	01	01	02	02
f) Sistemas e Controladoria	01	01	01	01	01	0	01	0	01	0	01
g) Não responderam	02	01	02	0	02	01	02	01	01	02	02

ANEXO 09

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES EXECUTADAS PARCIALMENTE PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DOS CONTROLLERS

FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA

INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e de informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
	Quantidades:	01	02	0	02	01	03	06	03	03	01
Faixa Etária											
a) 20 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
b) 31 a 40 anos	03	01	01	0	0	0	01	02	02	02	01
c) 41 a 50 anos	0	0	01	0	02	01	02	04	01	01	0
d) acima de 50 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tempo de Trabalho na Função											
a) 01 a 10 anos	03	01	02	0	02	01	01	05	03	03	01
b) 11 a 20 anos	0	0	0	0	0	0	0	01	0	0	0
c) 21 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) acima de 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Graduação											
a) Ciências Contábeis	03	01	02	0	01	01	02	04	03	02	01
b) Administração	0	0	0	0	01	0	01	03	01	01	0
Especialização											
a) Contabilidade Gerencial	01	01	01	0	0	0	01	0	0	0	01
b) MBA – Gestão Empresarial	0	0	0	0	01	0	01	01	0	01	0
c) MBA – Gestão Financeira	01	0	0	0	0	0	0	01	01	01	0
d) MBA – Controladoria	0	0	0	0	01	0	01	01	01	01	0
e) Administração Financeira	01	0	0	0	0	0	0	0	01	0	0
f) Sistemas c Controladoria	0	0	0	0	0	0	0	01	0	01	0
g) Não responderam	0	0	01	0	01	0	0	01	01	0	0

ANEXO 10

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES EXECUTADAS ESPORADICAMENTE PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DOS CONTROLLERS

FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA

INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
	0	01	01	02	0	01	0	01	0	02	01
Quantidades:	0	01	01	02	0	01	0	01	0	02	01
Faixa Etária											
a) 20 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
b) 31 a 40 anos	0	0	0	01	0	01	0	01	0	01	01
c) 41 a 50 anos	0	01	01	01	0	0	0	0	0	01	0
d) acima de 50 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tempo de Trabalho na Função											
a) 01 a 10 anos	0	01	01	01	0	01	0	01	0	01	01
b) 11 a 20 anos	0	0	0	01	0	0	0	0	0	0	0
c) 21 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) acima de 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Graduação											
a) Ciências Contábeis	0	01	0	01	0	01	0	01	0	02	01
b) Administração	0	0	01	01	0	0	0	0	0	0	0
Especialização											
a) Contabilidade Gerencial	0	0	0	0	0	0	0	0	0	01	0
b) MBA – Gestão Empresarial	0	0	01	0	0	0	0	0	0	0	0
c) MBA – Gestão Financeira	0	0	0	01	0	01	0	0	0	0	01
d) MBA – Controladoria	0	0	01	0	0	0	0	0	0	0	0
e) Administração Financeira	0	0	0	0	0	0	0	01	0	0	0
f) Sistemas e Controladoria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
g) Não responderam	0	01	0	01	0	0	0	0	0	01	0

ANEXO II

DEMONSTRATIVO DAS FUNÇÕES NÃO EXECUTADAS PELO CONTROLLER X INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL DOS CONTROLLER

FUNÇÕES EXECUTADAS NA EMPRESA

INFORMAÇÕES SOBRE O PERFIL	Planejamento Estratégico (utilizando sistema de informações e informática)	Interações com todas as áreas, dedicando-se à motivação de seus profissionais	Elaboração das demonstrações contábeis, análise e divulgação	Manutenção do controle Interno	Atender os Auditores Externos	Sistema de Custo Padrão elaboração e análise	Acompanhamento e planejamento dos assuntos fiscais	Acompanha e supervisiona o sistema de processamento de dados	Divulgação das informações extraídas do sistema contábil e informática	Acompanhamento e execução das exigências dos órgãos Governamentais	Orçamento e acompanhamento das variações orçamentárias
	Quantidades:	0	0	02	02	03	0	0	01	0	0
a) 20 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
b) 31 a 40 anos	0	0	0	01	02	02	0	0	01	0	0
c) 41 a 50 anos	0	0	0	01	0	01	0	0	0	0	0
d) acima de 50 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tempo de Trabalho na Função											
a) 01 a 10 anos	0	0	0	01	01	03	0	0	01	0	0
b) 11 a 20 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
c) 21 a 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
d) acima de 30 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Graduação											
a) Ciências Contábeis	0	0	0	02	02	03	0	0	01	0	0
b) Administração	0	0	0	0	0	01	0	0	0	0	0
Especialização											
a) Contabilidade Gerencial	0	0	0	01	01	01	0	0	01	0	0
b) MBA – Gestão Empresarial	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
c) MBA – Gestão Financeira	0	0	0	0	01	0	0	0	0	0	0
d) MBA – Controladoria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
e) Administração Financeira	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
f) Sistemas e Controladoria	0	0	0	0	0	01	0	0	0	0	0
g) Não responderam	0	0	0	01	0	01	0	0	0	0	0