

Funções da Controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina

Rogério João Lunkes (PPGC/UFSC) - lunkes@cse.ufsc.br

Alessandra de Oliveira Machado (UFSC/UNIVILLE) - alessandra.oliveira@univille.net

Darci Schnorrenberger (UFSC) - darcisc@gmail.com

Fabricia Silva da Rosa (UFSC) - fabriciasrosa@hotmail.com

João Teles (UFSC) - joaofloripaceara@hotmail.com

Resumo:

A definição das funções é um dos pontos fundamentais em qualquer estudo de controladoria. Entretanto, o leitor tem encontrado dificuldades neste aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e por vezes contraditórias na literatura. Diante disso, este trabalho tem como objetivo identificar as funções da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. O delineamento metodológico adotado para desenvolver esta pesquisa foi o descritivo, de caráter quali-quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (survey) e amostragem por acessibilidade. Os resultados apontam que dentre as funções mais citadas entre as empresas estão a função contábil com 68,2% das empresas respondentes, planejamento com 58,52% e sistema de informação com 35,42%, em uma clara indicação que o controlador tem um caráter dinâmico nas organizações.

Palavras-chave: *Controladoria. Funções. Planejamento. Controller*

Área temática: *Controladoria*

Funções da Controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina

Resumo

A definição das funções é um dos pontos fundamentais em qualquer estudo de controladoria. Entretanto, o leitor tem encontrado dificuldades neste aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e por vezes contraditórias na literatura. Diante disso, este trabalho tem como objetivo identificar as funções da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. O delineamento metodológico adotado para desenvolver esta pesquisa foi o descritivo, de caráter quali-quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (*survey*) e amostragem por acessibilidade. Os resultados apontam que dentre as funções mais citadas entre as empresas estão a função contábil com 68,2% das empresas respondentes, planejamento com 58,52% e sistema de informação com 35,42%, em uma clara indicação que o controlador tem um caráter dinâmico nas organizações.

Palavras-chave: Controladoria. Funções. Planejamento. *Controller*.

Área Temática: 15 - Controladoria

1 Introdução

As organizações contemporâneas têm experimentado pressões competitivas sem precedentes, sendo forçadas a criar continuamente mecanismos para diferenciar-se e incrementar seus níveis de competitividade.

Nesse contexto, há dois pontos interdependentes já apontados nos trabalhos de Ansoff (1975), que têm aumentado significativamente de complexidade nas últimas décadas. O primeiro diz respeito à dinâmica e complexidade do ambiente empresarial, que é caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças dos diferentes segmentos do ambiente e pela sua força, regularidade e previsibilidade. O segundo aparece como resposta ao primeiro e está relacionado à diferenciação.

Isso ganha força nos mais diferentes arranjos empresariais, e se manifesta na massiva setorização da estrutura organizacional e nas relações com o ambiente, no difuso sistema de gestão e também nas estruturas de poder que determinam as direções da organização. Frente a esse quadro, a controladoria passa a exercer um papel central no processo de gestão.

Seu desenvolvimento ocorreu a partir dos preceitos básicos da Contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, vindo a participar também ativamente da formulação das estratégias, fazendo com que o *controller* deixasse de ser apenas um compilador de dados e viesse a ser um gestor da informação responsável pelo planejamento estratégico das organizações.

Nesse sentido, Roehl-Anderson e Bragg (1996) defendem que o *controller*, mais que o responsável pela contabilidade, é um executivo da empresa que frequentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Acrescentam ainda que o *controller* não é o comandante do navio - esta tarefa compete ao principal executivo (CEO) - mas pode ser comparado ao navegador, que mantém controle sobre os “instrumentos de navegação”. Deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida,

resistências encontradas, variações de curso, recifes perigosos à frente e onde as tábuas de navegação indicam que o CEO deve encontrar e alcançar o próximo porto em segurança.

Nessa vertente, Siegel e Kulesza (1996, p.22) descrevem que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxilie e facilite a tomada de decisão das demais áreas.

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

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

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

Levando em consideração a dificuldade de fazer afirmações precisas sobre as funções básicas da controladoria e, buscando dar uma resposta a esta questão surge a seguinte pergunta de pesquisa: quais são as funções exercidas pela controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina?

Assim, o objetivo central deste artigo é a identificação das funções da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. E como objetivos específicos, têm-se: a) Investigar a realidade da prática de controladoria das 100 (cem) maiores empresas que operam no Estado de Santa Catarina; b) Identificar as funções e atividades exercidas pela controladoria e/ou *controller* nas empresas pesquisadas.

2 Funções da Controladoria

As funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento. São como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina. Segundo Horváth (2006), para conhecer o estado e o desenvolvimento da controladoria na prática é necessário estudar quatro instrumentos básicos, que são: (i) órgãos de representação “oficiais” e/ou associações, (ii) relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento, (iii) publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis e, (iv) manuais e/ou obras de referência em controladoria.

A primeira compilação de um órgão oficial das funções da controladoria foi publicada em 1946 pelo Controller's Institute of América, com o título de “*The Place of the Controller's Office*”. Essa divulgação original continha 17 funções que foram, em 1949, reunidas em 6 grupos de funções. Já em 1962, por ocasião da mudança do nome de Controller's Institute of América para Financial Executives Institute (FEI), foi realizada a publicação das sete funções básicas da controladoria (Ver Quadro 2), separando-as das atividades do tesoureiro.

Para ampliar o foco de investigação, são identificadas também as funções da controladoria na visão de grandes e médias empresas dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. O Quadro 1 resume as relações observadas entre as funções de controladoria extraídas de

pesquisas empíricas dos EUA, Alemanha e Brasil. Os dados foram expostos em uma relação temporal, assim o leitor poderá também acompanhar a evolução das funções através das décadas.

País	Estados Unidos					Alemanha					Brasil					Total Geral		
	Voorhies (1944)	Simon, et al (1954)	Sathe (1978)	Siegel e Kulesza (1996)	Total - EUA	(1978)	Uebele (1981)	Horváth, et al (1985)	Amshoff (1994)	(2000)	Total - Alemanha	Giorgio e Nascimento (2005)	Calijuri, Santos e Santos (2005)	Santos, et al (2005)	Borinelli (2006)			Total - Brasil
Resquisas																		
Funções																		
Elab.de Relatórios e Interpretação	X	X	X	X	4	X	X	X	X	-	4	-	X	X	X	3	11	85
Planejamento	-	-	X	X	2	X	X	X	-	X	4	X	X	X	X	4	10	77
Controle	-	-	X	X	2	X	-	X	X	X	3	X	X	-	X	3	8	62
Contábil	X	X	X	X	4	-	-	X	-	-	1	-	X	X	X	3	8	62
Controles internos	X	-	-	-	1	-	-	-	-	-	0	X	X	-	X	3	4	31
Sistema de Informações	-	-	-	X	1	-	-	-	X	X	2	X	-	-	-	1	4	31
Administração dos Impostos	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	X	X	2	3	23
Relatórios Governamentais	X	-	-	-	1	-	X	-	-	-	1	-	X	-	-	1	3	23
Auditoria	-	X	-	-	1	-	-	-	-	-	0	-	X	-	-	1	2	15
Direção	X	-	-	-	1	-	-	-	X	-	1	-	-	-	-	0	2	15
Análise e Avaliação Econômica	-	-	-	-	0	-	X	-	-	X	2	-	-	-	-	0	2	15
Avaliação e Deliberação	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	-	-	0	1	8
Atender Agentes de Mercado	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	X	-	-	1	1	8
Proteção de Ativos	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	-	-	0	1	8
Avaliação e Consultoria	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Processamento de Dados	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Mensuração de Risco	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Organização	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Desenvolver Pessoal	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Coordenação	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0

Quadro 1 - Funções da controladoria baseada em trabalhos empíricos dos EUA, Alemanha e Brasil (Fonte: Lunkes e Schnorrenberger)

Em relação aos estudos realizados quanto às funções da controladoria na prática, constata-se que, no Brasil, 100% das pesquisas analisadas, julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Nos Estados Unidos, esta é a opinião de 50% e na Alemanha de 80% dos estudos da área. Quanto à função de controle, percebe-se que na Alemanha, ela é considerada fundamental na gestão dos negócios por 80% das pesquisas. Por seu turno, no Brasil e nos Estados Unidos, esta função é julgada relevante por 75% e 50% dos trabalhos empíricos, respectivamente.

Conforme Quadro 1, há um consenso sobre a importância do papel da controladoria como agente de pensar no futuro da organização (planejamento) e de monitorar e corrigir a

rota (controle). Entre as funções menos lembradas estão a avaliação e consultoria, processamento de dados, mensuração de riscos, organização, desenvolvimento de pessoal e coordenação, com nenhuma citação.

O Quadro 2 resume as relações observadas entre as funções de controladoria extraídas de trabalhos teóricos, ou seja, obras e manuais de referencia na área.

País	FUNÇÕES																				
	AUTORES	Planejamento	Controle	Sistema de Informação	Elab. Relat. e Interpretação	Contábil	Auditoria	Administração dos Impostos	Controle Interno	Avaliação e Deliberação	Avaliação e Consultoria	Relatórios Governamentais	Proteção de Ativos	Processamento de Dados	Mensuração de Risco	Organização	Direção	Desenvolver Pessoal	Análise e Avaliação Econômica	Atender Agentes de Mercado	Coordenação
Estados Unidos	Jackson (1949)				X	X	X	X													
	Financial Executives Institute (1962)	X			X			X		X		X	X						X		
	Cohen e Robbins (1966)	X	X					X			X	X	X						X	X	
	Heckert e Willson (1963)	X	X		X	X													X		
	Vancil (1970)	X	X			X								X							
	Anderson, Schmidt e McCosh (1973)		X		X	X							X	X							
	Willson e Colford (1981)	X	X		X		X	X													
	Roehl-Anderson e Bragg (1996)	X				X										X	X				
	Anthony e Govindarajan (2002)	X	X		X	X		X	X				X					X	X		
	Horngren, Sundem e Stratton (2004)	X	X		X								X						X		
Sub-Total (EUA)	8	7	0	7	5	3	4	1	1	1	2	5	1	1	1	1	1	5	1	0	
Alemanha	Mann (1973)	X	X	X																	
	Bramseman (1980)	X	X	X												X					
	Welge (1988)	X	X	X						X											
	Serfling (1992)	X			X						X	X							X	X	
	Reichmann (2001)	X	X	X																	X
	Hahn (2001)	X	X	X													X				X
	Schwarz (2002)	X			X						X	X							X	X	
	Weber (2004)	X	X	X															X	X	X
	Küpper (2005)	X	X	X												X		X			
	Horváth (2006)	X	X	X													X				X
Sub-Total (Alemanha)	10	8	8	2	0	0	0	0	1	2	0	2	0	0	2	2	1	2	2	4	
Brasil	Tung (1974)	X	X		X	X	X							X							
	Kanitz (1976)	X	X	X		X				X											
	Yoshitake (1984)		X		X	X							X	X							
	Mossiman e Fisch (1999)	X	X		X	X															
	Almeida, Parisi e Pereira (2001)	X	X	X						X									X	X	
	Peleias (2002)	X	X	X																	X
	Beuren (2002)		X	X													X				
	Brito (2003)	X	X		X	X															X
	Padoveze e Benedicto (2005)	X	X		X	X															
	Nascimento e Reginato (2007)	X	X	X							X										
Sub-Total (Brasil)	8	10	5	5	6	1	0	0	2	1	0	1	1	1	0	1	0	1	3	0	
Total	26	25	13	14	11	4	4	1	4	4	2	8	2	2	3	4	2	8	6	4	

Quadro 2 - Funções da controladoria de acordo com obras e manuais de referência dos Estados Unidos, Brasil e Alemanha (Fonte: Lunkes e Schnorrenberger, 2009).

Para ampliar o conhecimento sobre as funções em estudos empíricos, recomenda-se pesquisar trabalhos realizados por Curtis (1962) e Sathe (1978 e 1982), que apontam um conjunto de fatores contextuais que explicam as diferenças em relação às funções encontradas nas empresas pesquisadas. Entre eles, se inclui a acumulação de funções do tesoureiro ou finanças, o porte da empresa e a estrutura de comando da organização.

As pesquisas empíricas de Sathe (1978) e posteriormente de Siegel e Kulesza (1994) mostram uma mudança nas empresas americanas a partir dos anos de 1970, de uma função essencialmente contábil para a participação no planejamento.

Na Tabela 1 se evidencia a percepção de relevância, na visão das obras pesquisadas, das diferentes funções atribuídas a controladoria. Constata-se que, no Brasil, 100% dos pesquisadores analisados julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Nos Estados Unidos e na Alemanha, essa é a opinião de 80% dos estudiosos da área. Quanto à função de controle, percebe-se que na Alemanha ela é considerada fundamental na gestão dos negócios por 100% das obras. Já no Brasil e nos Estados Unidos, esta função é julgada relevante por 80% e 70% das obras, respectivamente.

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

Tabela 1 - Resumo dos resultados Autores x Funções

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

Fonte: Schnorrenberger, Lunkes, Gasparetto e Vicente (2007)

Entre as funções com menor referência, destaque para os controles internos com 3% e relatórios governamentais, processamento de dados, mensuração do risco e desenvolvimento de pessoas com 7%, cada. Adicionalmente, perdem importância as funções relacionadas a processamento de dados, substituído pelo termo sistema de informações e auditoria interna.

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

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

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

Já no Brasil, ainda não se consegue perceber uma orientação clara sobre as funções da controladoria. Consequentemente, a plataforma teórica do tema carece de mais pesquisas para que, num futuro próximo, possam estar mais consolidadas a exemplo do que já acontece na Alemanha. A fim de particularizar as funções básicas conforme o entendimento dos diversos autores, descritas no Quadro 1 e 2, segue no Quadro 3 uma primeira tentativa de criar três abordagens.

Abordagens	Funções Básicas
Gestão Operacional	<input type="checkbox"/> Planejamento (Operacional) <input type="checkbox"/> Elaboração de relatórios e interpretação <input type="checkbox"/> Avaliação e deliberação <input type="checkbox"/> Administração de impostos <input type="checkbox"/> Elaboração de relatórios a órgãos reguladores e públicos <input type="checkbox"/> Proteção do patrimônio <input type="checkbox"/> Avaliações da economia política
Gestão Econômica	<input type="checkbox"/> Subsidiar o processo de gestão <input type="checkbox"/> Apoiar a avaliação de desempenho <input type="checkbox"/> Apoiar a avaliação de resultado <input type="checkbox"/> Gerir o sistema de informações <input type="checkbox"/> Atender aos agentes de mercado.
Gestão Estratégica	<input type="checkbox"/> Planejamento <input type="checkbox"/> Sistema de informações <input type="checkbox"/> Controle <input type="checkbox"/> Gestão de pessoas <input type="checkbox"/> Organizacional

Quadro 3 - Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria.

As funções relacionadas com a abordagem da Gestão Operacional são fortemente influenciadas pela visão das funções da controladoria do *Controller's Institute of América* de 1946. Autores, como Jackson (1949), Heckert e Willson (1963), Cohen e Robbins (1966), Vancil (1970), Anderson, Schmidt e McCosh (1973), Tung (1974), Willson e Colford (1981), Yoshitake (1984), Serfling (1992), Roehl-Anderson e Bragg (1996), Schwarz (2002), Horngren, Sundem e Stratton (2004), Brito (2003) e Padoveze e Benedicto (2005), apresentam forte alinhamento no enquadramento na primeira abordagem (Quadro 3).

Complementando, Jackson (1949), Heckert e Willson (1963), Vancil (1970), Tung (1974), Willson e Colford (1981), Yoshitake (1984), Brito (2003) e Padoveze e Benedicto (2005) apresentam a contabilidade como uma das funções básicas da controladoria. Outras funções, como a auditoria interna, citada por Jackson (1949) e Tung (1974), e os controles internos, por Yoshitake (1984) e Horngren, Sundem e Stratton (2004) são também apontadas como parte das atribuições da controladoria.

O grupo dos representantes da segunda abordagem, Gestão Econômica, basicamente é formado por autores brasileiros influenciados pelas idéias do GECON. Assim, entre esses autores destacam-se Mosimann e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (2001), Peleias (2002) e Santos (2005), entre outros.

Na terceira abordagem, Gestão Estratégica, encontram-se autores norte-americanos, como Anthony e Govindarajan (2001), que entendem que a controladoria desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Adicionalmente, Atkinson et al. (2000) e Garrison e Noreen (2001) defendem que no atual contexto, a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas.

Entre os autores brasileiros simpatizantes com essa perspectiva encontram-se Mosimann e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (2001), Peleias (2002), Schmidt e Santos (2006) e Nascimento e Reginato (2007). Já os autores alemães, como Mann (1973), Bramsemann (1980), Welge (1988), Reichmann (2001), Hahn (2001), Weber (2004), Küpper (2005) e Horváth (2006), entre outros, defendem que a controladoria deve atuar em um papel mais sistêmico, o que inclui a coordenação do planejamento e controle estratégico da organização.

Entre os autores germânicos não aparece menção à contabilidade como função básica, pois lá há uma clara separação entre contabilidade e controladoria. No entanto, isso não significa que a contabilidade não esteja presente como parte importante do sistema de informações.

Constata-se, assim, que há diversas abordagens e visões sobre o que seja controladoria e quais suas funções. Porém, entende-se que elas não são conflitantes, e que podem, inclusive, ser complementares, constituindo-se partes do todo.

De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), a controladoria evoluiu de uma função de controle financeiro para uma área mais ampla, com inclusão da contabilidade, planejamento e controle e sistemas de informações. Há também funções que tiveram alterações em decorrência da própria evolução tecnológica como, por exemplo, processamento de dados para sistemas de informações.

O espectro da controladoria foi sendo ampliado ao longo do tempo. Originalmente estava fortemente amparada no controle, conseqüentemente, sua base se encontrava na contabilidade. Ao longo do tempo, com o aumento da complexidade nas organizações, este espectro foi sendo ampliado e novas áreas de preocupação foram sendo incorporadas como, planejamento e sistema de informações.

Convém destacar também, que esta evolução não ocorreu de maneira linear. Ela se fez mais presente principalmente nos momentos de crise. Cabe também observar que estudos de práticas isoladas não podem ser usados como base para a definição das funções da controladoria, e que um arcabouço maior de publicações pode refletir mais adequadamente o estado da arte e a necessidade da atividade na prática.

3 Metodologia de Pesquisa

a) Universo e Amostra

Esta pesquisa teve como escolha e seleção da amostragem as 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina, de acordo com a Revista AMANHÃ de 2007, por entender que é uma forma de buscar uma evidência mais próxima das características da controladoria no Estado de Santa Catarina.

A Revista Amanhã utiliza para formar o ranking as demonstrações financeiras como uma única fonte de informação. Com foco nas demonstrações contábeis consolidadas ou individuais e preparadas de acordo com a legislação societária, a metodologia adotada obedece a critérios técnicos da análise de balanços. O índice utilizado para estabelecer a ordem no ranking é o VPG – Valor Ponderado de Grandeza que consiste em: resultado da

soma, com pesos específicos, dos três principais componentes do balanço: patrimônio líquido (50%), receita bruta (40%) e resultando – lucro ou prejuízo – líquido (10%).

Por ser uma pesquisa intencional, traz algumas limitações quanto aos seus resultados, pois para Longaray et al (2003, p. 127), é muito difícil que uma amostra intencional seja representativa do universo, sofre restrições entre elas a não-possibilidade de cálculo do erro amostral e a não-representatividade do universo pesquisado. Do total de questionários enviados, obteve-se a resposta de 32 empresas.

b) Perfil das empresas da amostra

O questionário foi encaminhado para as cem empresas por meio de *e-mail* sendo que algumas das características comuns entre elas são: (i) todas têm unidades no Estado de Santa Catarina; (ii) todas aparecem na relação da Revista Amanhã - 2007, sendo seus dados referentes ao exercício de 2006 e; (iii) todas tiveram o VPG calculado pela Revista Amanhã, sendo a primeira empresa com o VPG de 6.074,28 pontos e a última 49,18 (um intervalo considerável, porém as empresas que têm valores em milhar só ocorrem até a 8ª colocação).

As empresas relacionadas apresentam as seguintes atividades principais, conforme apresentado no Quadro 4:

ATIVIDADE PRINCIPAL	TOTAL	ATIVIDADE PRINCIPAL	TOTAL
Metalurgia	10	Agroquímica	1
Têxtil	10	Banco	1
Alimentos	8	Cerâmica de Mesa	1
Revestimentos Cerâmicos	5	Comercio de Cereais	1
Geração de Energia	3	Compressores de Ar	1
Madeira	3	Confecções	1
Química	3	Couros	1
Varejo	3	Distribuição de Gás	1
Agência de Fomento	2	Elástico	1
Autopeças	2	Eletrodomésticos	1
Comércio Exterior	2	Equipam. para Telecomunicações	1
Construção	2	Fruticultura	1
Eletromecânica	2	Gráfica	1
Ensino Superior	2	Insumo Industrial	1
Estatual de Energia	2	Mineração	1
Estatual de Saneamento	2	Motores Elétricos	1
Higiene	2	Plásticos	1
Moveis	2	Plásticos / Embalagens	1
Papel	2	Rede de Farmácias	1
Papel e Embalagens	2	Reflorestamento	1
Planos de Saúde	2	Siderurgia	1
Supermercados	2	Software	1
Transmissão de Energia	2	Transporte Rodoviário	1
Agroindústria	1	Tubos e Conexões	1

Quadro 4 - Atividade principal das empresas da amostra. (Fonte: Dados da pesquisa)

Observa-se no Quadro 4 que há uma diversidade de atividades das empresas da amostra, o que evidencia a possibilidade de obter um diagnóstico provavelmente mais preciso e que possa bem representar o universo, porém não é uma verdade absoluta; como é próprio de uma pesquisa com característica indutiva.

c) Enquadramento Metodológico

Este estudo enquadra-se como pesquisa descritiva quanto aos seus objetivos. Para Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das

características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Quanto ao tempo a pesquisa pode ser classificada como um estudo transversal, pois os dados de cada caso foram coletados num único instante no tempo, obtendo um recorte momentâneo do fenômeno investigado.

Quanto aos procedimentos utilizados, optou-se pelo levantamento ou *survey*, pois Gil (2002, p. 50) argumenta que as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Para a realização da pesquisa de levantamento ou *survey*, usou-se como instrumento o questionário que, para Lakatos e Marconi (2001, p. 222) é uma técnica de observação direta extensiva que é constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador. O instrumento de pesquisa foi apresentado aos sujeitos entre os dias 01 de maio a 16 de junho de 2008, caracterizando assim, o período de pesquisa.

Complementando a classificação, busca-se identificar qual a sua característica quanto à abordagem do problema. Como esta busca identificar o estado da arte no Estado de Santa Catarina através de informações qualitativas e utilizar métodos estatísticos na compilação do questionário, caracteriza-se como quali-quantitativa, unificando os dois métodos.

Longaray et al (2003) destacam que os estudos que se classificam como qualitativo podem descrever a complexidade de um problema, interpretar certas variáveis, compreendendo e classificando processos dinâmicos de determinados grupos sociais. Quanto ao quantitativo, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, como no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas de coletas de dados.

d) Procedimentos metodológicos

Com a finalidade de atender o objetivo da pesquisa de identificar as funções da controladoria nas 32 empresas respondentes, adaptou-se as funções da controladoria a partir de Lunkes e Schnorrenberger (2009), a saber: (i) Contábil; (ii) Sistema de Informações; (iii) Planejamento; e (iv) outras. Dentre cada função buscou-se identificar grupos e atividades mais frequentes nas empresas pesquisadas. Para tanto, foram enviados questionários para 100 empresas, composto de 30 questões fechadas, com respostas do tipo SIM, NÃO, NÃO SABE RESPONDER. Dessas 100 empresas, 32 responderam. Então fez-se a contagem de respostas, e com base nesta contagem procedeu-se à análise das quatro funções e seus respectivos grupos e atividades, conforme Quadro 5.

Função	Grupo	Atividade
Contabilidade	Contabilidade Societária/ Financeira	Manutenção dos registros contábeis das transações da empresa
		Controle patrimonial (ativos fixos)
		Consolidação das demonstrações contábeis
		Preparação das demonstrações contábeis
		Divulgação das informações contábeis
		Análise de balanços
	Contabilidade Fiscal	Apuração, conferências, escrituração e recolhimento de impostos
		Orientação fiscal às demais unidades organizacionais
		Planejamento tributário
		Gestão e controle de impostos

	Proteção aos Ativos da Empresa	Controles Internos (não inclui controle patrimonial)
		Auditoria contábil ou Auditoria Interna
		Seguros
	Contabilidade Gerencial	Manutenção da Contabilidade Gerencial
		Elaboração de relatórios gerenciais internacionais
		Elaboração de relatórios gerenciais locais
Sistemas de informações	Sistema de gestão de pessoas	Estrutura dos investimentos de aperfeiçoamento pessoal
		Desenvolvimento dos sistemas de estímulo e motivação
		Formalização dos princípios e estímulos de gestão
	Sistema de informação	Produção e gestão das informações
		Desenvolvimento e manutenção dos sistemas
		Gestão de sistema sem infra-estrutura
		Gestão de sistema com infra-estrutura
	Sistema contábil	Utilização
		Disseminação
		Processamento
		Acumulação
		Registro
Planejamento	Planejamento por níveis	Nível operacional
		Nível tático
		Nível estratégico
	Processo do planejamento	Harmonização das ações
		Integração entre níveis
		Harmonização das fases
	Planejamento por elementos	Procedimentos de fornecimento de informações
		Método e medidas de desempenho
		Informações
		Diretrizes organizacionais
Outros	Finanças	Estudo de análise de viabilidade
		Controle de pagamentos
		Controle de fluxo de caixa
		Controle financeiro
		Gestão financeira e tesouraria
	Atendimento aos usuários externos	Clientes
		Fornecedores
		Instituições financeiras
		Entidade de classe
		Auditoria externa
		Fisco
		Governo
	Coordenação organizacional	Acionista
		Emissões normas contábeis
		Determinação de responsabilidades
		Estrutura de decisões
		Atribuição de tarefas

Quadro 5 - Funções da controladoria nas empresas pesquisadas

Fonte: Dados da pesquisa

Apresentados a classificação, enquadramento e procedimento da pesquisa, cabe como próxima etapa a apresentação e análise dos resultados obtidos com a pesquisa.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Nesta secção realiza-se a análise dos resultados referente as quatro funções da controladoria: (i) Contábil, (ii) Sistema de Informações, (iii) Planejamento e (iv) outras.

a) Atividades relacionadas à função contabilidade

A função contabilidade é realizada por 68,2% das empresas e foi categorizada nesta pesquisa em quatro grupos: (i) Contabilidade Societária Financeira; (ii) Contabilidade Fiscal; (iii) Proteção aos Ativos da Empresa; e (iv) Contabilidade Gerencial.

Nesta etapa da pesquisa buscou-se verificar a frequência dos grupos e atividades relacionadas à função contabilidade nas 32 empresas respondentes do questionário.

O grupo de contabilidade societária/financeira apresenta uma média das atividades realizadas de 75% nas empresas respondentes, onde se percebe também que a controladoria das empresas busca dar ênfase às atividades de análise de balanço, divulgação de informações e controles patrimoniais. Já a média das atividades relacionadas ao grupo de contabilidade fiscal é de 70%, destacando-se principalmente nas atividades de orientação, planejamento e gestão de tributos.

Atividades relacionadas à função Contabilidade	Média das atividades realizadas
Contabilidade Societária Financeira	75,00%
Contabilidade Gerencial	71,87%
Contabilidade Fiscal	70,00%
Proteção dos Ativos	56,25%

Tabela 2: Perfil dos grupos da função contabilidade

Fonte: Dados da pesquisa

A pesquisa demonstrou que as atividades relacionadas à proteção de ativos tem uma frequência média entre as empresas de 56,25%, e dentro deste grupo, a atividade de controle interno apresenta atenção especial, sendo realizada por 72% das empresas pesquisadas. Já a auditoria, é uma atividade desenvolvida por 50% das empresas. Quanto à contabilidade gerencial, a média das atividades executadas entre as empresas é de aproximadamente 72% e o item que apresenta o menor índice é ‘relatórios gerenciais internacionais’, pois não são todas as empresas que se relacionam com ambientes internacionais,

b) Atividades relacionadas à função sistema de informações

A função sistema de informações é realizada em média por 35,42% das empresas respondentes, e está categorizada em três grupos: (i) sistema de gestão de pessoas; (ii) sistema de informações; e (iii) sistema contábil. Buscou-se identificar a frequência dos grupos e atividades relacionadas à função sistema de informações nas 32 empresas respondentes do questionário. Foi possível perceber que a maior incidência desta função ocorre no sistema contábil, conforme Tabela 3.

Grupos da função Sistema de informação	Média das atividades realizadas
Sistema Contábil	63,13%
Sistema de Gestão de pessoas	19,00%
Sistema de Informação	13,28%

Tabela 3: Perfil dos grupos da função sistema de informação

Fonte: Dados da pesquisa

Cerca de 19% das empresas atribuem o grupo sistema de gestão de pessoal na controladoria, sendo que o desenvolvimento dos sistemas de estímulos e motivação não é realizado por nenhuma empresa. O grupo sistema de informação está presente em 13,28% das controladorias, destacando-se as atividades de produção e geração das informações com 31,25% de frequência nas empresas respondentes. A controladoria tem uma atuação forte no sistema contábil, onde 63,13% delas são responsáveis pelas atividades questionadas, sendo

que mais da metade indicam como principais atividades: o registro, a utilização e a disseminação da informação contábil.

c) Atividades relacionadas à função planejamento

A função planejamento está presente em 58,52% nas empresas respondentes e estão categorizadas em três grupos: (i) planejamento por níveis; (ii) processo do planejamento; e (iii) elementos do planejamento. Buscou-se identificar frequência dos grupos e atividades relacionadas à função sistema de informações nas 32 empresas respondentes do questionário. E foi possível perceber que processo do planejamento é a atividade que tem menor incidência da atuação da controladoria, num total de 47,92%, sendo o percentual detalhado na Tabela 4.

A controladoria atua em 64,58% das empresas quanto ao planejamento por níveis. Quanto ao nível estratégico, 68,75% das pesquisadas afirmaram que a controladoria atua na atividade. O nível tático é em percentual menor quanto aos níveis de planejamento somando 59,37% das empresas pesquisadas. Quanto ao nível operacional 65,63% das delas atuam neste nível.

Grupos da função Planejamento	Média das atividades realizadas
Processo de Planejamento	47,92%
Planejamento por níveis	64,58%
Elementos do planejamento	61,25%

Tabela 4: Perfil dos grupos da função planejamento

Fonte: Dados da pesquisa

O processo de planejamento apresentou a menor percentagem de atuação da controladoria, com ênfase a integração entre os níveis, pois, é a única atividade que teve a maioria das indicações do grupo, perfazendo um total de 56,25%, sendo que a menor foi a harmonia das fases com 40% de atuação da controladoria das 32 empresas.

Quanto aos elementos do planejamento, entre as trinta e duas empresas a controladoria é responsável por 61,25% das atuações das atividades. Dá-se ênfase nas que atuam em 68,75% com informações, 65,63% atuam com o fornecimento de informações e 62,5% atuam com métodos e medidas de desempenho.

d) Outras Atividades

Esta função está categorizada em três grupos: (i) finanças; (ii) atendimento ao usuário externo; e (iii) coordenação organizacional. Buscou-se identificar frequência dos grupos e atividades relacionadas à função sistema de informações nas 32 empresas respondentes do questionário, sendo que o atendimento ao usuário externo é o mais utilizado na controladoria das empresas, conforme detalhado na Tabela 5.

O estudo evidencia que a controladoria tem menor atuação na área de finanças totalizando 39,38% de indicações e entre estes se destaca o estudo de análise e viabilidade de projetos mencionados por 56,25% das empresas.

Grupos referentes às outras atividades	Média das atividades realizadas
Atendimento ao usuário externo	65,23%
Coordenação Organizacional	48,44%
Finanças	39,38%

Tabela 5: Perfil dos grupos diversos (Fonte: Dados da pesquisa)

Já as atividades de atendimento ao usuário externo apresentam média de 65,23% de atuação, com maior ênfase no atendimento aos acionistas, governo, entidade de classe e a auditoria externa. Quanto à coordenação organizacional, tem atuação de 48,44% das

atividades, e dá-se destaque à emissão das normas contábeis com 62,5% de atuação entre as empresas.

5 Conclusões e Recomendações

A pesquisa objetivou identificar as funções da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. Para tanto, primeiramente, observou-se na literatura nacional e internacional a controladoria apresenta diferentes funções, o que pode até gerar muitas vezes pontos de vista antagônicos e confusos para o leitor.

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

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

Nas quatro funções analisadas foi possível perceber que na função Contabilidade, o grupo “contabilidade societária/financeira” apresenta média de 75% das atividades descritas realizadas pelas controladorias pesquisadas; na função sistema de informações, o grupo “sistema contábil” está presente em 63,13%, isto indica que a contabilidade esta inserida na área de controladoria e que predominam no fornecimento as informações de cunho contábil.

Já na função planejamento, com 64,58% de atuação nas atividades elencadas, as empresas apontaram o grupo planejamento por níveis como a mais utilizada, evidenciando um perfil de controladoria mais proativa. Por fim, nas outras funções da controladoria foi verificado que as atividades de atendimento ao usuário externo são executadas em média por 65,23% das empresas consultadas, ou seja, a publicação das demonstrações contábeis é de responsabilidade da controladoria.

O estudo demonstra que funções como planejamento, incluindo o estratégico, fazem parte das tarefas da controladoria na prática, porém as funções consideradas tradicionais ainda permanecem no arcabouço como, a contabilidade.

Referências

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

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

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

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

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse M. **Controladoria Agregando Valor para a Empresa** (in: Paulo Schmidt et al.) Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- BORINELLI, Márcio L. **Estrutura Básica Conceitual de Controladoria**: Sistematização à luz da teoria e da prática. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BRITO, Osias. **Controladoria de Risco – Retorno em Instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- GARRISON, Ray H., NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9ª. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GROVE, Andrew. S. **Administração da alta performance**. São Paulo: Futura, 1997.
- HAHN, D., HUNGENBERG, H. **Puk-Wertorientierte Controllingkonzepte**. 6ª. Ed. Wiesbaden, 2001.
- HECKERT, J.B., WILLSON, James D. **Controllership**. New York: Ronald Press Co, 1963.
- HORNGREN, Charles T., SUNDEM Gary L., STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12ª. Ed. São Paulo: Pearson, 2004.
- HORVÀTH, Péter. **Controlling**. 10ª. Ed. München: Verlag Vahlen. 2006.
- JACKSON, J. H. **The Comptroller: His function and organization**. Cambridge: Mass, 1949.
- KANITZ, Stephen C. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard**, 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KÜPPER, Peter. **Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente**, 4.Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. – **Fundamentos da metodologia científica** – 4ª.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LONGARAY, André Antônio et al – **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática** – São Paulo: Atlas, 2003.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SATHE, Vijay. **Controllership in Divisionalized Firms**: Structure Evaluation and Development. New York. American Management Associatio, 1978

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

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

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

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

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

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