

A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do Ceará – um estudo em empresas ganhadoras de prêmio Delmiro Gouveia

Sandra Maria dos Santos (UFC) - smsantos@ufc.br

Daniella Coutinho Magalhães (UFC) - daniellamagalhaes@ig.com.br

Márcia Martins Mendes De Luca (UFC) - marcia@mmconsultoria.srv.br

Maria Naiula Monteiro Pessoa (UFC) - naiula@ufc.br

Augusto César Cabral (UFC) - cabral@ufc.br

Resumo:

O objetivo do artigo é investigar como a Controladoria tem subsidiado o processo de gestão nas grandes empresas do Estado do Ceará. O estudo caracterizou-se, segundo a abordagem do problema, como uma pesquisa qualitativa. Realizou-se uma pesquisa de campo nas organizações cearenses avaliadas pelo Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, na categoria das maiores empresas, tendo como instrumento de coleta de dados, entrevistas estruturadas realizadas junto aos gestores dos órgãos de Controladoria. Diante da problemática proposta, se verificou que na percepção dos gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha. A Controladoria como suporte ao processo de gestão, participa com mais ênfase da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos; também participa da fase de planejamento, mas com foco no provimento de informações para auxílio à tomada de decisão, precisando evoluir no sentido de uma posição mais de partícipe na construção e de coordenadora efetiva do processo.

Palavras-chave: *Controladoria, Gestão, Grandes empresas cearenses.*

Área temática: *Controladoria*

A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do Ceará – um estudo em empresas ganhadoras de prêmio Delmiro Gouveia

O objetivo do artigo é investigar como a Controladoria tem subsidiado o processo de gestão nas grandes empresas do Estado do Ceará. O estudo caracterizou-se, segundo a abordagem do problema, como uma pesquisa qualitativa. Realizou-se uma pesquisa de campo nas organizações cearenses avaliadas pelo Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, na categoria das maiores empresas, tendo como instrumento de coleta de dados, entrevistas estruturadas realizadas junto aos gestores dos órgãos de Controladoria. Diante da problemática proposta, se verificou que na percepção dos gestores, o órgão de Controladoria foi concebido sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha. A Controladoria como suporte ao processo de gestão, participa com mais ênfase da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos; também participa da fase de planejamento, mas com foco no provimento de informações para auxílio à tomada de decisão, precisando evoluir no sentido de uma posição mais de partícipe na construção e de coordenadora efetiva do processo.

Palavras-chave: Controladoria, Gestão, Grandes empresas cearenses.

Área Temática: Controladoria.

1. INTRODUÇÃO

As empresas, na busca por competitividade, traçaram um caminho onde se faz necessário que as mesmas tenham um processo de gestão bem estruturado. Nesse sentido, a Controladoria traz como proposta inerente, a coordenação desse processo com vistas a assegurar a otimização do resultado da organização.

O processo decisório ou processo de gestão ocorre tanto de forma local, em cada área especificamente, como em âmbito global, para tanto, é necessário que o processo decisório de cada área deva estar integrado ao da empresa como um todo. E a Controladoria apresenta-se, então, com a proposta de elo unificador, coordenador e potencializador desse modelo.

A Controladoria, no Brasil, ainda se apresenta carente de estudos que a posicionem e, conseqüentemente, traz consigo muitas dúvidas acerca de sua definição e atribuições no contexto organizacional.

Beuren (2002) coloca que, até mesmo o verdadeiro significado do termo Controladoria ainda não está totalmente definido na literatura. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2005) corroboram ainda existem muitas dúvidas sobre o assunto nos meios acadêmicos e profissionais.

O presente trabalho traz como indagação central: Qual a percepção dos gestores dos órgãos de Controladoria das empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, acerca das práticas da Controladoria no suporte ao processo de gestão das organizações?

Justifica-se esse trabalho, do ponto de vista teórico, a partir da sistematização da bibliografia acerca do tema e busca pela história da Controladoria no Brasil, haja vista a concentração da literatura na realidade americana e européia. Do ponto de vista prático, no sentido de identificar a relação existente entre a Contabilidade e a Controladoria, e de que forma os órgãos de Controladoria, das maiores empresas ganhadoras do Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, estão atuando frente à sua missão de coordenadores do processo de gestão. Além de, conseqüentemente, promover nos profissionais da área uma reflexão acerca da proposta inerente à Controladoria e sua efetiva contribuição às organizações.

O objetivo geral desse artigo é analisar as práticas da Controladoria nas maiores empresas do Estado do Ceará, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006, verificando de que modo o uso de tais práticas tem subsidiado o suporte ao processo de gestão dessas organizações.

No que se refere à tipologia da pesquisa caracteriza-se como uma pesquisa de natureza exploratória, descritiva e qualitativa. Quanto aos procedimentos de coleta foram feitas uma pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo. A pesquisa de campo foi realizada junto aos gestores dos órgãos de Controladoria das dez maiores empresas cearenses, consideradas pelo Prêmio Delmiro Gouveia.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

São vários os entendimentos acerca do que efetivamente é a Controladoria, autores se manifestam de formas contrárias e, outros tantos, não se manifestam a esse respeito ou a apresentam de forma bastante tímida, mais focada em suas funções e contribuições para a organização, ou seja, com uma visão mais pragmática - herança norte-americana, e menos essencialista.

De acordo com Beuren (2002, p. 21):

[...] a literatura não tem apresentado uma nítida definição de Controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado.

O enquadramento científico da Controladoria vem sendo amadurecido ao longo dos tempos, assim como seu escopo e filosofia de atuação. Kanitz (1976) em um dos livros nacionais mais antigos dedicados ao tema, classifica a Controladoria como um campo novo da Contabilidade.

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370), a Controladoria não pode ser vista como um método, e expõe que para uma correta compreensão, deve ser cindida em dois vértices: “o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.”

Mosimann e Fisch (1999) corroboram com esse entendimento e, relativo ao primeiro enfoque, conferem o status de ciência à Controladoria em decorrência do corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, que se constitui como seu objeto.

Garcia (2003, p. 67) vem complementar que a Controladoria:

[...] apóia-se na teoria da contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.

Em suma, a Controladoria pode ser vista como ramo do conhecimento, fortemente apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, respondendo pelas bases teóricas e conceituais para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações que supram as necessidades informativas dos gestores durante o processo de gestão; e, como unidade administrativa responsável pela coordenação e disseminação desta tecnologia de gestão e pelo direcionamento de esforços que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Santos e Schmidt (2006, p. 18) afirmam que, sendo a missão de uma empresa resultado de suas crenças e valores, partes intrínsecas ao modelo de gestão, cabe à Controladoria: “zelar para que a missão seja alcançada e a continuidade não seja comprometida com a busca dessa missão”.

Borinelli (2006) julga mais prudente mencionar a Controladoria como asseguradora da otimização do resultado da organização, ao invés de mencioná-la como otimizadora direta desse resultado, ou seja, oferecer condições para que os gestores, em conjunto, otimizem o resultado.

Cabe destacar o cuidado estabelecido na maior parte da literatura, no sentido da Controladoria vir a acrescentar atividades/funções à Contabilidade, e não eliminá-la ou dar cabo de um novo ramo de conhecimento, como defendido por Catelli (1999), Mosimann e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (1999), Garcia (2003) e Teixeira (2003).

Conforme exposto por Oliveira (2002), as funções da Controladoria variam muito de empresa para empresa em decorrência de fatores como: porte das empresas; diversificação de suas atividades; centralização ou descentralização da administração; quantidade de fábricas e filiais, etc.

A Controladoria é um órgão de linha ou de *staff*. Mosimann e Fisch (1999) mencionam que vários autores consideram a Controladoria como órgão de *staff*, já que cada área possui um gestor responsável por seus resultados, nesse caso a Controladoria prestaria assessoria a essas áreas. No entanto, Catelli (1999) entende que o *controller* se encontra no mesmo nível dos demais gestores e, além disso, toma decisões quanto à aceitação dos planos, desta feita, ocupa um cargo na estrutura de linha, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Perez Jr., Pestana e Franco (1995) atribuem que a questão de ser a Controladoria um órgão de linha ou de *staff* chega mesmo a ser indutora das funções atribuídas a este órgão; nesse sentido expõem dois enfoques distintos. O primeiro enfoque assemelhar-se-ia às responsabilidades de um gerente de contabilidade, situado na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente vinculado ao executivo financeiro da empresa e focado na geração de informações dentro dos diversos setores a ele subordinados. No segundo enfoque, atribuído pelos autores (1995, p. 36) como “mais correto, envolve a compilação, síntese e análise das informações geradas e não a responsabilidade por sua elaboração”. Nesse sentido, atuaria como um órgão de *staff* munindo a alta administração de informações necessárias à tomada de decisão e passaria a influenciar ativamente o processo decisório dentro da empresa.

Guerreiro (1989) declara que o modelo de gestão está implícito ou explícito no comportamento de seus membros, em suas crenças individuais, nas decisões que tomam e na forma como planejam e executam suas atividades, bem como no tipo de domínio que exercem sobre seus resultados. Beuren e Moura (1998) sumarizam ao colocar como um processo que visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. Entende-se, portanto, que o processo de gestão corresponde ao processo decisório nas organizações.

A utilização do modelo de gestão pela Controladoria se dá de forma tal que, Perez Jr., Pestana e Franco (1995) chegam mesmo a colocar que para facilitar o entendimento dos processos de planejamento e controle de gestão, a Controladoria desenvolveu a visão do modelo de gestão. E que, este, por sua vez, deve identificar a razão de ser da organização e contribuir para a eficiência e eficácia das suas atividades, assegurando sua continuidade e cumprimento de sua missão.

De acordo com Guerreiro (1989), o processo de gestão deve compreender um conjunto básico de definições que orientam a organização no sentido do cumprimento de sua missão, com prospecções, mensurações, execuções e controles. Portanto, o processo de gestão constitui-se de um conjunto de mecanismos que objetivam orientar a empresa para o alcance de seus objetivos.

Reginato e Nascimento (2006, p. 71) retratam como “dimensão de controle de gestão”
[...] a instância em que são tomadas as decisões que se traduzem nos resultados esperados pelos líderes da organização e compreende todo o processo de gestão, em sua forma conhecida. [...] Nela, pode-se contemplar as fases de planejamento, execução e controle.

De forma simplificada, pode-se dizer que o processo de gestão é compreendido pelo tripé: planejamento, execução e controle. Borinelli (2006, p. 146) entende planejamento como sendo:

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

Shank e Govindarajan (1997, p. 5) ao mencionarem que “[...] a contabilidade existe na administração principalmente para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial”, reforçam o papel da Controladoria dentro do processo de gestão, ficando ainda mais claro ao considerarem que a administração é um processo cíclico que envolve quatro fases: formular estratégias; comunicar essas estratégias por toda a organização; desenvolver táticas para implementação das estratégias; e desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas da implementação e a avaliação do alcance das metas estratégicas.

Como instrumentos de suporte para a coordenação do processo de gestão, de uma forma geral, a Controladoria conta com o próprio modelo de gestão e o sistema de informações que deve ser colocado sob sua gerência. Nesse sentido, Catelli (1999) expõe que o monitoramento do processo de gestão realizado pela Controladoria, se apóia nos sistemas de informações gerenciais, os quais permitem à Controladoria atuar no sentido de monitorar a execução do planejamento e de permitir *feedback* sobre seus resultados aos interessados nesse processo.

Complementa Guerreiro (1989) ao esclarecer que o sistema de informações deve dar o devido suporte às fases do processo de gestão, bem como assegurar a integração entre essas fases. Destaca que as etapas do processo de gestão são dependentes entre si, sobretudo, planejamento e controle, e que a amarração entre planejamento, execução e controle se dá através da informação.

Sendo administradora do sistema de informações econômico-financeiras, a Controladoria tem de estar capacitada para avaliação do impacto econômico dos eventos no resultado da empresa. É função da Controladoria dar apoio ao suporte de gestão, tendo em vista as atividades realizadas de provimento de informações de cunho operacional e estratégico. A Controladoria seria parte integrante do processo decisório, junto com as demais funções organizacionais, assumindo, portanto, função de linha, não apenas de *staff*, no processo. (BORINELLI, 2006).

De uma forma geral, tem-se a Controladoria: como partícipe da tomada de decisões no processo de planejamento, defendido por Mosimann e Fisch (1999), Farias (1998) e Nakagawa (1993); como provedora de suporte informacional, destacado por Farias (1998), Nakagawa (1993), Oliveira, Perez Jr., Silva (2005) e Padoveze (2004); como assessora dos gestores na definição dos planos, como citado por Nakagawa (1993) e Oliveira, Perez Jr., Silva (2005); como coordenadora do processo de elaboração, em Mosimann e Fisch (1999) e Padoveze (2004); e como consolidadora dos planos das áreas, como destacado por Farias (1998).

A participação da Controladoria na fase de execução do processo de gestão é pouco discutida na literatura da área, isto, em virtude de ser um processo realizado de forma mais individualizada, por cada área em específico, procurando fazer acontecer o planejado. Assim, a própria Controladoria entra mais profundamente na execução de suas próprias atribuições enquanto unidade administrativa, como setor atuante e cobrado como qualquer outro.

Nesse sentido, Catelli (1999) expõe que a execução é a fase onde as ações definidas no planejamento operacional são implementadas e os recursos são consumidos. Borinelli (2006, p. 158), de forma complementar, levanta a questão de que os gestores das áreas possuem autonomia para coordenar a aplicação dos recursos investidos em suas áreas de atuação e coordenarem a implementação de seus projetos.

Collato, Reginato e Nascimento (2006, p.6) complementam que, uma vez “Identificadas as necessidades de ajustes e ações corretivas, a controladoria orienta os gestores para o eventual realinhamento das áreas com o objetivo organizacional”.

Para Santos e Schmidt (2006, p. 67) “a função de controle, dentro do processo decisório, talvez seja a mais crítica para a Controladoria. [...] o *controller* passa a ser o responsável pelo acompanhamento dos planos e avaliação do desempenho da entidade.”

Catelli (1999) acrescenta que para a implementação da fase de controle com sucesso, devem-se respeitar quatro etapas: a) prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho; b) reunir informações sobre o desempenho real; c) comparar o desempenho real com o previsto; d) verificar quando uma decisão foi deficiente, corrigindo o procedimento que a produziu e suas conseqüências.

Dessa forma, a fase de controle acontecerá antes, durante e depois da execução das ações pelas áreas; a Controladoria deverá atuar como um agente responsável pelo acompanhamento da execução dos planos elaborados e aprovados, observando sua fidelidade ao planejado e, sobretudo, à otimização do resultado da empresa, estando atenta para interferir no sentido de apontar possíveis desvios, indicando caminhos ou participando indiretamente de sua construção para correção dos rumos tomados.

Miranda e Libonati (2002, p. 56), no entanto, mencionam que “Na fase de controle, o papel da Controladoria será o de fornecer as informações sobre o que ocorreu para compará-las ao que foi previsto”, ou seja, destacam um trabalho de controle posterior a ação executada. Corroboram com esse entendimento Willson e Colford (1991) e Padoveze (2004). Borinelli (2006) posiciona-se de forma contrária, destacando que o controle adotado pela Controladoria deve ser concomitante à execução e não *a posteriori*. Alega que, após o fato consumado, não há como se adotar ações corretivas, a não ser para transações futuras.

Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 19) possuem um entendimento divergente acerca da contribuição da Controladoria dentro do processo de gestão e de como deveria ser seu posicionamento relativo à questão levantada de sua atuação frente aos demais gestores das áreas, na fase de controle. Defendem que seria a Controladoria o órgão apto a estar realizando o controle de riscos da organização, no entanto, “ao fazer o controle do risco/retorno dos recursos empregados na empresa, inevitavelmente estaria fazendo, também uma **auditoria de gestão** dos administradores encarregados de tomar decisões sobre tais recursos.”(grifo dos autores)

Depreende-se, a partir do exposto, que a Controladoria possui missão, apenas possível de ser cumprida a partir de uma participação legitimada no sentido da coordenação do processo de gestão. Em outras palavras, a função essencial da Controladoria é o apoio ao processo de gestão e estímulo da sinergia entre as áreas com vistas ao cumprimento da missão da organização e sua continuidade.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é de natureza exploratória e descritiva. No que se refere aos procedimentos de coleta utilizados tem-se a pesquisa bibliográfica e quanto à abordagem do problema, a pesquisa qualitativa.

O trabalho valeu-se de fontes primárias e secundárias de informação. As fontes de informação foram decorrentes da pesquisa de campo, valendo-se de fontes primárias de dados, e da pesquisa bibliográfica que se utilizou dados secundários. A pesquisa bibliográfica se utilizou de dados oriundos de artigos, revistas, periódicos, material disponível na internet e livros consagrados na área, de origem nacional e estrangeira.

A população desse estudo foi empresas premiadas com o Prêmio Delmiro Gouveia, edição 2006. O Prêmio Delmiro Gouveia é uma realização conjunta da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e jornal O POVO, sob patrocínio do Banco do Nordeste do Brasil, da

Federação das Indústrias do Estado do Ceará e o apoio do Conselho Regional de Contabilidade e SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

Na presente pesquisa, a amostragem se classifica como não probabilística por julgamento ou intencional, caracterizada, conforme colocado por Mattar (1993, p.286) como possível de serem escolhidos os casos a serem incluídos e, assim, se chegar a uma amostra satisfatória para a necessidade da pesquisa.

A amostra escolhida foi a da categoria das maiores empresas, em decorrência da complexidade que assumem e necessidade de um nível de gerenciamento que garantam sua competitividade no mercado. Isto as coloca em um nível de maturidade organizacional que justifica um órgão, efetivamente atuante, de Controladoria. Participaram da pesquisa oito empresas das dez selecionadas.

O instrumento de coleta utilizado consistiu em entrevistas realizadas junto aos gestores dos órgãos de Controladoria das empresas pesquisadas, com aplicação de roteiro contendo 27 perguntas, com respostas dicotômicas (sim/não), de múltipla escolha e utilizando-se a escala *Likert* de 5 pontos. Para as respostas dadas pelos gestores, denominou-se cada um deles como sendo R1, R2, R3 e assim sucessivamente, onde R refere-se ao respondente.

A análise do conteúdo foi realizada através da técnica da análise dos dados a partir dos resultados obtidos pela técnica da distribuição de frequência e de escalas intervalares. (RICHARDON, 1989)

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Procurou-se inicialmente verificar junto às empresas pesquisadas questões acerca da estrutura da Controladoria, procurando-se conhecer pontos como: posição da Controladoria no organograma da empresa; natureza dos trabalhos desenvolvidos; atribuições do órgão Controladoria e seu envolvimento com o Sistema de Informações Gerenciais.

Observou-se que em metade das empresas, a posição da Controladoria apresenta-se como uma Diretoria na estrutura organizacional, sendo seguida pela posição de estar vinculada à Diretoria Financeira, em 2 (duas) das empresas da amostra. Em uma empresa encontra-se subordinada diretamente à Presidência da organização e em outra à Diretoria de Planejamento e Controle. Segundo um dos respondentes, as atribuições do órgão de Controladoria são realizadas através da Diretoria de Planejamento e Controle.

De forma complementar ao quesito anterior, o questionamento acerca da natureza dos trabalhos desenvolvidos pela Controladoria vem ratificar o posicionamento desse órgão no organograma das empresas, como pode ser observado a partir dos dados obtidos na interrogação direta aos entrevistados

Na percepção dos profissionais, a Controladoria apresenta-se como órgão de linha e de *staff* em 7 (sete) das 8 (oito) das empresas, tendo sido considerada como apenas de *staff* na empresa onde se confunde com a própria Diretoria de Planejamento e Controle, desvinculada organizacionalmente da área contábil propriamente dita. O resultado auferido vai ao encontro do exposto por Oliveira (2002) e Padoveze (2004), que admitem que a Controladoria pode assumir as duas posições, de linha e de *staff*.

De forma geral, os respondentes estabeleceram um entendimento acerca do que vem a ser um órgão de linha ou de *staff*, relacionando as atividades rotineiras como sendo de linha e os trabalhos realizados no sentido de apoiar à tomada de decisão dos demais gestores, como de *staff*, isso pode ser observado a partir das seguintes respostas:

R4 “Somos responsáveis por toda a área contábil, fiscal, financeira, de custos. Atividades de rotina, de linha. O que fazemos como *staff* é subsidiar os demais gestores com informações que apóiem suas decisões.”

R6: “Aqui, a Controladoria é linha e *staff*. Temos atividades de linha como a contabilidade e o controle orçamentário, assumimos posição de *staff* por sermos muito demandados na prestação de informações e até de opiniões antes da tomada de decisão de alguns gestores”.

R7: “Subsidiámos às áreas a partir das informações que passamos, já temos tantas rotinas instituídas para isso, que diria que essas atividades já são de linha, sobretudo as associadas ao orçamento, que acompanhamos bem de perto em nossa indústria. Mas atuamos também como *staff*, é nossa a tarefa de acompanhar e apontar desvios, corrigir e prestar contas, fica a cargo de cada gestor.”

Borinelli (2006) coloca a Controladoria como responsável pelas áreas de: contabilidade geral ou financeira, contabilidade gerencial planejamento, orçamento e controle contabilidade de custos, contabilidade fiscal ou tributária, controle patrimonial e seguros sistemas de informações, controles internos e riscos. Os resultados obtidos corroboram em quase sua totalidade com as atribuições estabelecidas por Borinelli (2006), excetuando-se as funções relativas a controles internos e riscos.

Todos os informantes destacaram que atividades de contabilidade de custos e gerencial estão vinculadas à Controladoria nas empresas pesquisadas. A Controladoria está fortemente vinculada à contabilidade de custos e gerencial, sendo funções desse órgão em todas as empresas da amostra pesquisada. O orçamento se constitui de importante ferramenta da Controladoria, não sendo atribuição da Controladoria em apenas uma empresa que trabalha ainda de forma incipiente com tal atividade de avaliação.

As funções eminentemente de linha (contabilidade financeira e fiscal) dentro da Contabilidade já não são mais atribuídas à Controladoria em duas das empresas pesquisadas, mas estão ainda presentes em 6 (seis) empresas, do total da amostra pesquisada. Pode-se inferir que tal realidade pode ser potencializada por terem os gestores dos órgãos de Controladoria, em 7 (sete) das empresas pesquisadas, como formação, o curso de Ciências Contábeis. Ainda é grande o número de empresas que agregam à Controladoria a responsabilidade do controle do patrimônio da organização, 5 (cinco) das 8 (oito) empresas pesquisadas.

A pesquisa evidenciou que a Controladoria tem uma participação muito alta na administração do sistema de informações gerenciais da organização. Entende-se como administração do sistema, a análise, solicitação de ajustes e mudanças necessárias para atendimento das necessidades dos seus usuários na tomada de decisão.

Giongo e Bianchi (2005) realizaram pesquisa compreendendo as indústrias de grande porte do estado do Rio Grande do Sul cadastradas junto à FIERGS (Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul), e constataram que o monitoramento e manutenção do sistema de informações gerenciais é realizado pela Controladoria em apenas 52% dos casos e que, em 21% deles, é de responsabilidade da área de Tecnologia da Informação.

Nas empresas pesquisadas a constatação foi divergente, haja vista que nas 8 (oito) empresas entrevistadas, é a Controladoria a responsável por essa atividade, embora com forte participação da área de Tecnologia da Informação. Apenas dois respondentes afirmaram quase sempre realizarem a administração do sistema de informações gerenciais, e alegando que:

R3 “O sistema de informações gerenciais já tomou uma proporção tão grande e é utilizado por tantas áreas de forma independente da Controladoria que, algumas vezes, demandam diretamente para a área de Tecnologia da Informação, embora sejam poucos os casos.”

R7: “Normalmente, é nosso o papel da administração do sistema, mas existem algumas solicitações de melhoria ou até consultas de cunho gerencial que são solicitadas direto para a área de informática. Mas, de forma geral, somos nós que respondemos, na área de negócios, pelo sistema”.

O resultado obtido corrobora com o exposto na literatura relativo à participação efetiva da Controladoria no desenvolvimento e gerência do Sistema de Informações Gerenciais, como defendido por Almeida, Parisi e Pereira (1999), Mosimann e Fisch (1999), Oliveira (2002), Perez Jr., Pestana e Franco (1995), Farias (1998) e Garcia (2003).

Interrogou-se aos profissionais da área acerca do que levou a organização a empreender esforços no sentido da estruturação de um órgão de Controladoria. Os respondentes que se posicionaram sobre a origem do órgão de Controladoria, relataram que:

R1 “Em nossa empresa, a área de contabilidade é distinta da área responsável pelo planejamento e controle, a qual vejo como a Controladoria. Na verdade, nosso modelo organizacional é muito parecido com o das outras empresas do grupo, que é multinacional. Mas posso lhe assegurar que sua criação foi decorrente da necessidade de maior apoio no processo de gestão, tanto na fase de planejamento, como de controle desse planejamento.”

R3: “Nossa empresa entrou em um processo de profissionalização intensa, inclusive com reestruturação de nosso organograma, em virtude de termos aberto nosso capital. Foi em meio a esse processo e a essa necessidade, que criamos a Diretoria de Controladoria”.

Os demais profissionais entrevistados destacam a evolução da Contabilidade atrelada ao pontapé inicial da Controladoria nas organizações. Três dos gestores entendem sua origem a partir da evolução da Contabilidade Gerencial, e em mesmo número, a partir da evolução da própria Contabilidade. Independente de como se deu o advento da Controladoria nas organizações pesquisadas, procurou-se identificar, também, a percepção dos profissionais da área acerca da origem da Controladoria.

Os profissionais entendem a Controladoria, de forma unânime, como decorrente da evolução da própria Contabilidade. Sendo que, 5 (cinco) dos respondentes, acreditam ter sido esta, mais especificamente, a evolução da própria Contabilidade Gerencial, como defendido por Padoveze (2005) e Antunes (2006).

Amparado pelo referencial teórico procurou-se verificar a participação da Controladoria no processo de gestão das organizações. De forma geral, as respostas corroboram com os resultados da pesquisa de Giongo e Bianchi (2005) nas indústrias de grande porte do estado do Rio Grande do Sul, onde se constatou a participação da Controladoria com mais ênfase no processo de fornecimento de informações, seguido da sua participação na discussão dos cenários econômicos e na formulação da estratégia. Conforme exposto no referencial teórico, a legitimação do órgão de Controladoria se dá a partir de sua efetiva participação no processo de gestão da organização.

De forma resumida, teve-se como média dos resultados obtidos relativo à análise dos resultados, o exposto na tabela 1:

Tabela 1: Resumo da participação da Controladoria no processo de gestão

Processo	Média Geral	Participação da Controladoria
Fase de Planejamento	3,44	Muito alta
Fase de Controle	3,09	Alta
Fase de Execução	1,53	Baixa
Sinergia entre as Áreas	1,25	Baixa
Influência no Processo Decisório	2,63	Alta

Fonte: Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

A pesquisa descreve órgãos de Controladoria que atuam no processo de gestão das organizações, principalmente, nas fases de planejamento e controle. No entanto, decorrente, provavelmente, do próprio processo de desenvolvimento e conquista de espaço na organização, atuam mais provendo informações e fazendo acompanhamentos e avaliações com a finalidade muito mais de descrever do que de orientar e coordenar, de forma sinérgica, o processo de gestão.

Os dados expostos na Tabela 2 demonstram, de forma sucinta, que a Controladoria possui participação muito alta na fase de planejamento da organização, embora atue, mais

como provedora de informações do que como efetiva partícipe do processo de elaboração do planejamento.

Tabela 2: Controladoria na fase de planejamento - resumo

Processo	Média Geral
Demandadora de informações	3,88
Provedora de informações	3,98
Opinando acerca da viabilidade econômica dos planos em discussão	3,13
No processo de definições estratégicas	2,75
MÉDIA GERAL	3,44

Fonte: Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Os resultados obtidos vão ao encontro do exposto em pesquisa realizada por Cardoso, Souza e Almeida (2006) nas 150 melhores empresas para se trabalhar, versão 2004, publicada pela Editora Abril S.A, onde acerca das atividades executadas pela Controladoria com maior intensidade, 27,3%, apenas, apresentam a atividade de Planejamento Estratégico, enquanto 81,8% apontam a elaboração de relatórios gerenciais, como principal atividade realizada.

Nas oito empresas pesquisadas foi identificada a realização de Planejamento Estratégico, em apenas uma delas o gestor comentou que é realizado informalmente. Nesse ínterim, faz-se importante retomar a discussão levantada por Borinelli (2006) acerca da participação da Controladoria no Planejamento da organização, colocando a possibilidade de três focos de atuação: a Controladoria como responsável pelo processo de elaboração e consolidação dos planos; a Controladoria como partícipe do processo, tomando parte, inclusive, na tomada de decisões e a Controladoria apenas assessorando, fornecendo informações para que os gestores realizem o planejamento de suas áreas.

O questionamento e a própria estruturação do roteiro acerca da participação da Controladoria no processo de planejamento da organização procurou estabelecer uma nivelção dessa atuação, indo desde o provimento das informações até a efetiva atuação da Controladoria no processo de definições estratégicas. Nesse ponto, os respondentes alegaram que:

R1 “Como Diretoria de Planejamento e Controle, participamos, sim, do processo de planejamento estratégico. Mas, muito mais consolidando o planejado pelas áreas fins da empresa. É claro que ao nos depararmos com números dos quais não nos convencemos, questionamos acerca de sua validade, e, por vezes, conseguimos trazer o número para mais próximo do possível a ser realizado, que é a proposta.”

R3 “Em nossa empresa, o planejamento estratégico é elaborado com a participação de algumas diretorias estratégicas, uma delas é a de Controladoria. Portanto, o órgão de Controladoria atua, tanto no processo de elaboração, quanto no acompanhamento do planejado x realizado”.

R4 “Não participamos do processo de planejamento, apenas somos solicitados de informações que sirvam de subsídio ao processo”.

R6 “Participamos fornecendo informações aos departamentos, algumas vezes, os gestores que trabalham mais próximos a nós trocam idéias, pedem conselhos, nada mais que isso”.

R8 “Formalmente, não participamos do processo de planejamento das áreas, apenas dando informações que são solicitadas. Mas, nos últimos tempos, tem havido uma mudança, o Presidente da organização ao receber os números tem questionado se os mesmos passaram, antes, por nós. Isso tem provocado uma mudança, diria que hoje estamos entrando na fase do aconselhamento”.

Em duas empresas pesquisadas foi identificada a participação da Controladoria na elaboração do Planejamento Estratégico, propriamente dito. Nas demais, atuam no fornecimento de informações para os órgãos competentes. Essas informações são decorrentes tanto da própria Controladoria, mas solicitadas às áreas fins

Na média geral, a Controladoria das empresas pesquisadas tem participação muito alta na fase de planejamento do processo de gestão das organizações. No entanto, em sua maioria, conforme exposto por Borinelli (2006), esta participação é muito mais assessorando no sentido do provimento de informações do que atuando de forma ativa no compartilhamento de decisões ou na elaboração do Planejamento Estratégico, propriamente dito.

A participação da Controladoria na fase de execução é analisada a partir da observação de seu envolvimento no processo de execução das ações das demais áreas. O órgão de Controladoria das empresas pesquisadas, apresenta-se com média participação na atividade de elaboração dos orçamentos dos planos operacionais aprovados. Em quatro empresas é destacado que a Controladoria sempre participa do processo de elaboração do orçamento das áreas, no outro extremo, tem-se que as outras empresas nunca participam desse processo. No que diz respeito à elaboração dos orçamentos dos planos operacionais das áreas pela Controladoria, os gestores comentaram que:

R1 “Somos nós que elaboramos, mas de forma conjunta com as áreas, claro. Trabalhamos com *balanced scorecard*, assim, o plano operacional consiste em transformarmos a estratégia em indicadores.”

R4 “O máximo que fazemos é enviar informações. A elaboração do plano é feita por cada área individualmente.”

R5 “O plano é feito por cada divisão. Temos acesso no momento seguinte, para acompanhamento. Mas, a cada ano, temos mais participação no processo, acho que não demora para sermos nós os elaboradores.”

R6 “Embora tenhamos um bom relacionamento e intensa troca com as áreas, não elaboramos o plano operacional que, aqui, é o próprio orçamento. Cada área desenvolve o seu, mas somos, constantemente, indagados acerca de um ou outro ponto.”

R8 “Cada área desenvolve o seu. Somos demandados de algumas informações, assim como outros departamentos também são, como, vejo muito, o de vendas. Mas, acho que isso tende a mudar, como disse, o próprio Presidente motiva os gestores nesse sentido”.

Pesquisa realizada por Giongo e Bianchi (2005) menciona que em 67% das empresas, a Controladoria foi destacada como responsável pela conversão da estratégia escolhida no plano operacional. Na pesquisa foi apontado que em algumas empresas, a mensuração da estratégia, findou por ser delegada para a área de finanças e de vendas.

O fato dessa participação, no sentido da construção e consolidação dos planos, não ter sido mais expressiva, como defendido por Guerreiro (1999) e Borinelli (2006), deve ser inerente ao próprio desenvolvimento da área, como destacado na mencionada pesquisa realizada por Giongo e Bianchi (2005).

A atuação da Controladoria como demandante de ações às áreas para resolução de desvios identificados, os gestores se posicionaram, unanimemente, com um cuidado perene no sentido de se propor uma postura mais assessora que fiscalizadora da Controladoria junto às demais áreas. Tal posicionamento corrobora com o apelo de Padoveze (2005, p. 36) ao chamar a atenção para a conotação estigmatizada da função de controle com caráter punitivo e de conseqüências desagregadoras, orientando, aos *controllers*, uma atuação no sentido de formar, influenciar, persuadir e nunca impor.

No cômputo geral, a Controladoria nas empresas pesquisadas apresenta baixa participação na fase de execução do processo de gestão da organização, corroborando com o colocado por Farias (1998), Willson e Colford (1999) e Garcia (2003).

Na fase de Controle examina-se a atuação da Controladoria, em primeira instância, como provedora de informações e, em uma segunda, onde esta atua de forma a avaliar o desempenho das áreas, em um acompanhamento, no mais das vezes, orçamentário- financeiro.

Tabela 3: Controladoria na fase de controle - resumo

Processo	Média Geral	Participação da Controladoria
Fase de Controle - Provimento de Informações	3,75	Muito alta
Fase de Controle - Avaliação de Desempenhos	3,09	Alta
Média Geral	3,42	Muito alta

Fonte: Dados da pesquisa de campo realizada entre janeiro e abril/2007

Segundo os resultados obtidos, gestores de duas empresas destacaram quase sempre a Controladoria demandada para prover informações para auxílio à tomada de decisões, enquanto que para as outras seis empresas, isto sempre ocorre. Nas empresas pesquisadas, a Controladoria tem uma participação muito alta no provimento de informações às demais áreas para auxílio na tomada de decisões.

Além disso, em consonância com a atribuição do Orçamento identificada em praticamente todas as empresas como pertinente à Controladoria, apresenta muito alta participação na identificação dos desvios entre projetado e realizado, bem como no alerta para as áreas fins individualmente e da organização como um todo, junto à alta administração. Atividades tipicamente decorrentes da utilização do orçamento como instrumento de acompanhamento.

No apoio, tanto na interpretação e validação de projeções quanto na construção de cenários para auxílio a tomada de decisões, a Controladoria atua menos ativamente quando comparada as demais atividades mencionadas. Com vistas a esse intento, Almeida, Parisi e Pereira (1999) elencam como atribuições fundamentais da Controladoria: participação ativa do processo de planejamento; interação e apoio às áreas operacionais; indução às melhores decisões para a empresa como um todo; credibilidade, persuasão e motivação e coordenação de esforços visando à sinergia das ações.

Para a efetiva coordenação dos esforços das áreas rumo a um objetivo previamente traçado pela organização, torna-se inerente à conquista pela credibilidade, a capacidade da persuasão e a necessidade de motivação. Além disso, ocupando a Controladoria a posição de coordenadora do processo de gestão e provedora de informações no sentido ao auxílio à tomada de decisão, torna-se natural o processo de indução às decisões que julga melhores para a organização.

Nesse sentido, procurou-se avaliar a influência da Controladoria no processo de tomada de decisão e de sua interação com as demais áreas com vistas à promoção de ações sinérgicas. A influência estabelecida não é negada, mas os gestores mostraram-se atentos no sentido de não fazerem uso dessa condição. Os respondentes chegaram a mencionar que:

R6 “De fato, não há como negar o poder que existe na forma como apresentamos os números, o próprio ângulo com que os dados são dispostos, mesmo de forma não intencional, acaba influenciando. Mas, tenho um cuidado enorme em procurar ser imparcial, fiel apenas às solicitações que foram feitas.”

R7 “Como trabalhamos com relatórios que já são definidos pela matriz da empresa, nesses casos, não há o que se falar em influência, mas quando trocamos com as outras áreas ou quando temos oportunidade de apresentar pessoalmente, sem querer, isso acontece, por mais cautela que se tenha.”

O quesito relativo ao estímulo à sinergia entre as áreas foi, na grande maioria das entrevistas, o mais discutido e demoradamente abordado. Em sua maioria, os gestores não imaginam a Controladoria como promotora desse estímulo, se colocando muito mais como provedora de informações e avaliadora de desempenhos do que com uma participação mais ativa no sentido de possibilitar e permitir abertura para discussões que possibilitassem tal intento.

O estímulo à sinergia, discutido como fundamental para o cumprimento da missão da Controladoria foi ponto de grande questionamento entre os gestores entrevistados, nesse sentido, posicionaram-se dizendo que:

R1 “Sim, sempre. O próprio instrumento do *balanced scorecard* que utilizamos nos auxilia nesse sentido.”

R2 “Esse trabalho, em nossa empresa, é feito por nosso RH.”

R4 “Entendo o quanto é importante para a organização, mas não vejo a Controladoria atuando nesse sentido. Vejo, sim, o apoio principalmente dando informações às áreas para a tomada de decisão, mas atuando nesse compartilhamento e conduzindo para um mesmo fim, não, não vejo.”

R8 “Enxergo a importância e a necessidade de se estimular essa sinergia, diria que nossa empresa até carece disso, mas não conseguimos promover esse alinhamento. Acaba cada área prestando contas de seu resultado, de forma individual e corrigindo o que acha que conduz ao que está sendo cobrado.”

Na percepção dos entrevistados, a Controladoria possui um alto poder de influência dentro do processo decisório, em virtude do seu papel na apresentação e interpretação das informações para subsídio gerencial.

Os gestores mostraram-se conscientes desse poder inato à posição ocupada e demonstraram-se bastante cautelosos diante dessa realidade. Na medida do possível, procurando se isentar de julgamentos de valor e deixando a tomada de decisão a cargo dos administradores.

No entanto, pode-se inferir que, ao se assumir um poder de influência no processo decisório da organização, de alguma forma, estar-se-á trabalhando a sinergia entre as áreas e fazendo-as convergir para um mesmo rumo. Assim, entende-se que, nas empresas analisadas a Controladoria não participa ativamente do processo de estímulo à sinergia entre as áreas. Haja vista, que cinco das oito empresas apresentam baixa participação da Controladoria no processo de estímulo à sinergia.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Identificou-se que a Contabilidade e a Controladoria ainda se apresentam muito entrelaçadas, chegando mesmo a se observar as funções de Contabilidade Financeira e Contabilidade Fiscal, características de uma Contabilidade de linha, como atribuições da Controladoria.

Além disso, a origem da Controladoria nas organizações pesquisadas se deu, segundo a percepção dos seus gestores, através da evolução da própria Contabilidade. Na percepção dos gestores entrevistados, a Controladoria apresenta-se como decorrência da evolução da própria Contabilidade e não ramo do conhecimento distinto desta. E, mais especificamente, ter a Controladoria advindo do processo natural evolutivo da Contabilidade Gerencial.

Dessa forma, o órgão de Controladoria sob a concepção da evolução da própria Contabilidade, chegando a assumir como atribuições, atividades puramente contábeis e tipicamente de linha, foi observado nas empresas pesquisadas.

Considerando-se a atuação da Controladoria no processo de gestão, observou-se que a Controladoria participa da fase de planejamento das demais áreas. Cabe ponderar, no entanto, que tal participação apurada como muito alta, está fortemente vinculada ao provimento de informações, ou seja, dentro de uma postura muito mais de assessoria do que de efetiva participação no processo decisório.

Na fase de controle, se observou que a Controladoria tem participação ativa, com classificação “alta”, com destaque, mais uma vez, às atividades de provimento de informações e avaliação de desempenhos. Tendo alcançado nota máxima quanto à apresentação e alerta dos desvios identificados nas áreas, mormente com o auxílio do instrumento do orçamento. Isto reforça o pressuposto de que a Controladoria, como suporte ao processo de gestão, participa mais ativamente da fase de controle, como provedora de informações e avaliadora de desempenhos, confirmando-se nas empresas pesquisadas.

No que diz respeito ao estímulo da sinergia entre as áreas, o pressuposto estabelecido de que a Controladoria não atua estimulando a convergência dos interesses rumo a um caminho único, prévia e estrategicamente traçado, foi reforçado nas empresas pesquisadas. Sua atuação de forma sinérgica apresenta-se na literatura, como condição para o cumprimento de sua missão, como asseguradora da otimização do resultado da organização.

De forma geral, a Controladoria possui participação ativa no processo de gestão das organizações pesquisadas, precisando evoluir no sentido de uma posição menos assessora, ou em outras palavras, menos mera provedora de informações para uma efetiva participação no sentido da coordenação do processo.

A Controladoria deve, então, participar da construção e consolidação dos planos, estratégico e operacional, instituindo controles que atuem de forma concomitante, não apenas apontando desvios de ações já executadas.

As limitações encontradas para realização dessa pesquisa residiram no fato de se tratar de literatura com enfoque pragmático e pouco histórico, em confronto com a proposta implícita do trabalho de contextualização do advento da Controladoria com vistas ao entendimento das questões que hoje são polêmicas acerca de sua origem, definição e atribuições.

Na construção do trabalho, alguns temas passaram a advir naturalmente do processo de pesquisa, podendo figurar como sugestões para novos estudos, a saber: a relação e expectativa de atuação da Controladoria relativa ao planejamento estratégico das organizações; um maior aprofundamento acerca da discussão da origem da Controladoria, revestido de forte caráter histórico, viés importante e raro na literatura da área; a avaliação da participação da Controladoria no processo de gestão das organizações em uma amostra mais significativa de empresas, e, um aprofundamento nos conceitos administrativos do que viria a ser o estímulo à sinergia entre as áreas, haja vista, apresentar-se como parte da missão da Controladoria e, segundo a percepção dos profissionais entrevistados, ainda não ter sido plenamente atingido.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap.13, p.369-381.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa.. A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão. **Revista Contabilidade & Finanças - FEA – USP**, São Paulo, n. 41, p. 21-37, maio/agosto 2006.

BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 126, p. 59-67, novembro/dezembro 2000.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. Cap. 1, p.15-38.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da *práxis***. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO, Marcelino Freitas de. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. São Paulo, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CARDOSO, Jorge Luiz; SOUZA, Marcos Antonio; ALMEIDA, Lauro Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. Rio Grande do Sul, vol. 3, n. 3, p. 275-284, setembro/dezembro 2006.

COLLATO, Dalila Cisco; REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. As funções da controladoria na administração estratégica. *In*: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, II, 2006, Blumenau. **Anais eletrônicos...** Blumenau: FURB, 2006. Disponível em <<http://www.furb.br/especiais/download/371142-429300/Artigo%201%20-%20Sem%20Cont%202006%20-%20As%20funcoes%20da%20controladoria.pdf>>. Acesso em 23/07/2007.

FARIAS, Cláudio Gondim Bezerra. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (Gecon)** – uma abordagem para instituições financeiras. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2003, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GIONGO, Juliano; BIANCHI, Márcia. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa**: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1999.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

MATTAR, Frauze Najib. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1993.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronimo José. Planejamento operacional. *In*: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/Artmed 2002.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade & Finanças** - FEA – USP, São Paulo, n. 31, p. 45-65, janeiro/abril 2003.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

_____. **Controladoria**: estratégica e operacional. São Paulo: Thomson, 2005.

PEREZ JR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.

PRÊMIO Delmiro Gouveia: maiores e melhores empresas do Ceará, edição 2006.

Disponível em <<http://www.premiodelmirogouveia.com.br>>, acessado em 02 de julho de 2007.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. Um estudo de caso envolvendo *business intelligence* com instrumento de apoio à controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças** – FEA – USP, São Paulo, Edição 30 anos de Doutorado, p. 69-83, junho 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SHANK, John K.; GOVIDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TEIXEIRA, Olímpio Carlos. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WILLSON, James D.; COLFORD, James P. **Controllership**: the work of the managerial accountant. 4. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc, 1991.