

FUNÇÕES DE CONTROLADORIA EM EMPRESAS QUE SE DIFERENCIAM POR SUA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

*CONTROLLERSHIP FUNCTIONS IN COMPANIES WHICH STAND OUT FOR THEIR
ORGANIZATIONAL STRUCTURE*

Lívia Arruda **CASTRO**
Universidade Federal do Ceará
liviacaastro@gmail.com

Rodrigo Oliveira **MIRANDA**
Centro Universitário Farias Brito
ro.miranda87@hotmail.com

Artigo recebido em 06/2018 – Aprovado em 05/2019

Resumo

Este estudo tem como objetivo identificar as funções de controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria em sua estrutura organizacional. Trata-se de um estudo de caso múltiplo, com abordagem qualitativa, utilizando-se de pesquisa de campo com aplicação de entrevistas estruturadas aos gestores de quatro empresas: duas que apresentam a unidade administrativa controladoria em suas estruturas e duas empresas que não possuem esta unidade formalmente estruturada. Além da pesquisa de campo, fez-se uso de informações coletadas em documentos das empresas, para análise dos dados aplicou-se a técnica de análise de conteúdo. Verificou-se que nas empresas pesquisadas há a presença das funções de controladoria, tanto nas empresas que possuem a área formalmente estruturada quanto nas empresas em que não possuem formalmente esta unidade, com funções de geração de informações que atendam às necessidades dos gestores para o processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Controladoria. Funções de controladoria. Teoria da Contingência.

<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea>

ABSTRACT

This study aims at analyzing controllership functions in companies which stand out for the formalization or not of a controllership administration unit in their organizational structures. It is a multiple-case study, with qualitative approach, using field techniques such as the application of structured interviews to four company managers. Two of these companies were provided with controllership administrative units in their structures and two were not provided with such formally structured units. In addition to field research, information collected from company documents was also used, including a set of content analysis techniques. It was observed that there are indeed controllership functions in companies which are provided with this structured area as well as in companies which are not provided with formally structured controllership functions, with functions of providing information to the managers in their decision-making process

KEYWORDS: *Controllership. Controllership functions. Contingency Theory..*

1 INTRODUÇÃO

A controladoria tem foco na dimensão estratégica das empresas, na medida em que as prepara no presente para que ela possa se manter competitiva e rentável no futuro, apesar de processos de profundas mudanças como, por exemplo, novas tecnologias, qualidade, baixo custo, inovações de produtos. Desses processos, em que se busca o aproveitamento e o domínio das oportunidades emergentes, depende a continuidade das organizações. É nesse ambiente que as empresas buscam cada vez mais métodos e técnicas que possibilitem maximizar seu desempenho econômico.

Figueiredo e Caggiano (2008) esclarecem que uma empresa que objetiva alcançar os seus objetivos e obter resultados esperados, necessita que suas atividades estejam em sintonia e sejam desempenhadas de maneira programada. Desse modo é necessário planejar, controlar e exercer o processo de gestão de forma a fornecer o suporte adequado aos tomadores de decisão (gestores). Nesse contexto, a controladoria participa como coordenadora do processo de gestão, sempre em busca do alcance da eficácia empresarial, zelando pela continuidade e progresso da empresa.

A controladoria tem foco na dimensão estratégica das empresas na medida em que prepara a empresa no presente para que ela possa estar viva e rentável no futuro. Essa ênfase faz com que a controladoria, naturalmente, incorpore instrumentos e técnicas de projeção e exploração futura das variáveis ambientais (internas e externas), melhorando o suporte informacional sobre a realidade e, dessa forma, propiciando decisões melhores e mais conscientes. Sua atuação no processo de gestão proporciona aos gestores o suporte para atingir a eficácia organizacional, em que as decisões são tomadas com base nos objetivos traçados, com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerar, com suas ações, os melhores resultados possíveis (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006; MARTIN, 2002; NASCIMENTO; REGINATO, 2010; PELEIAS, 2002).

Ao mesmo tempo em que há pontos em comum sobre as atribuições da controladoria entre a maioria dos autores, também há, na literatura, múltiplos entendimentos sobre a amplitude das funções de controladoria. Há diversas pesquisas empíricas apresentando conceitos e funções de controladoria, gerando muitas vezes pontos de vista confusos. Porém, apesar das diferenças constata-se que há definição de funções similares tais como planejamento, controle, elaboração e interpretação de relatórios, gerenciamento do sistema de informações, demonstrando uma tendência que a controladoria está ligada ao planejamento tanto no nível estratégico como nos níveis tático e operacional. (CARVALHO, 1995; LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBURGER, 2010; TEIXEIRA, 2003).

Ainda que não exista uma unidade (área/departamento) administrativa específica com essa denominação na empresa, as funções de controladoria encontrar-se-ão disseminadas pela organização. Desta forma, a controladoria – representada por suas funções – existirá em qualquer empresa ou negócio, organizada formalmente ou não, de forma voluntária ou involuntária, devendo acompanhar todas as fases do processo de gestão na busca pela eficácia organizacional (MOSIMANN; FISCH, 1999; BORINELLI, 2006; CAVALCANTE *et al.*, 2012). Diante do exposto, esse estudo visa responder a seguinte questão de pesquisa: Quais as funções de controladoria em contextos

organizacionais que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria?

Considerando as recomendações da literatura, o presente estudo parte do pressuposto que as funções da controladoria permeiam, de forma semelhante, qualquer contexto organizacional em que possua ou não a controladoria formalmente estruturada. O objetivo do estudo consiste, portanto, em identificar as funções de controladoria em empresas que se diferenciam pela formalização ou não de uma unidade administrativa de controladoria.

Reconhecendo a relevância da controladoria para a manutenção da qualidade da gestão empresarial, o estudo contribuirá para demonstrar a realidade do ambiente empresarial e, assim, permitir às organizações refletirem sobre os seus contextos gerenciais. A pesquisa motiva-se ainda na compreensão dos impactos, mesmo que indiretos, que as mudanças do ambiente social e econômico, no qual as empresas estão inseridas, têm provocado nas funções da controladoria. Além disso, busca verificar a sua aplicabilidade em estruturas organizacionais diferenciadas.

Em termos teóricos, a pesquisa poderá ser útil como referência a estudos futuros que abordem temas iguais ou correlatos, evidenciando a realidade dos vários aspectos de empresas com estruturas organizacionais diferenciadas. Em termos práticos, poderá subsidiar os gestores e suas equipes com conhecimento acerca da situação da controladoria ou dos órgãos que exercem suas funções, contribuindo para aprimorar as condições de atuação desses profissionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Em 1987, um período marcado de transformações no cenário mundial político, econômico e tecnológico, Johnson e Kaplan publicam a obra *RelevanceLost*, conforme os autores a contabilidade gerencial deixara de ser relevante, o sistema de contabilidade gerencial deixava de fornecer informações relevantes para os gestores e desviava sua atenção para fatores críticos do desempenho da produção. O aparecimento da controladoria se deu em decorrência da necessidade de melhores práticas gerenciais, devidamente suportadas por um controle de informação gerencial mais eficaz, exigindo assim, uma melhor adequação da contabilidade (BORINELLI *et al.*, 2005; LUFT, 1997; MACDONALD; RICHARDSON, 2002).

O desenvolvimento da controladoria 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, passando a participar ativamente da formulação das estratégias, deixando apenas de compilar dados e passando a gerir a informação facilitando o processo de tomada de decisões. O campo de atuação da controladoria são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos, inseridos e interagindo com outros sistemas em um dado ambiente (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; FREITAS; LUNKES, 2011; GUERREIRO; CATELLI; DORNELLES, 1997; MARTIN, 2002; RIBAS; MACIEL; KELM, 2008).

Para melhor compreensão da sua abrangência, a controladoria 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. Pereira e Nagano (2002) estreitam os dois enfoques em uma mesma definição ao afirmarem que a controladoria tradicional, como órgão administrativo e como corpo de conhecimentos, tem sido a responsável pela apresentação, aos gestores, de um plano de ação que aperfeiçoe todos e cada um dos resultados individuais e das diversas áreas de responsabilidade em que se organizam as empresas.

Por meio da ótica de unidade organizacional, a controladoria funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, cabendo administrar o sistema de informações econômico financeiro da empresa e coordenar os esforços dos gestores de cada área no intuito de maximizar os resultados globais da empresa. As atividades do órgão de controladoria da empresa são identificadas com base nas etapas de planejamento, controle e execução. Beuren, Pinto e Zonatto (2008, p. 4) complementam essa ideia quando afirmam que “é a Controladoria que de fato gerencia o processo informacional de suporte ao processo gestão”. Para Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009), a controladoria está diretamente ligada à gestão das organizações, tornando-se indispensável às organizações.

A controladoria desempenha papel importante na eficácia empresarial, gerando informações transparentes e seguras para as tomadas de decisões dos gestores no âmbito da organização, assegurando o melhor resultado econômico. Porém deve ser cuidadosamente adaptada à cultura e a própria missão da organização na qual está.

2.1 Hierarquias da controladoria

A relevância do órgão controladoria é evidenciada em várias obras que abordam o tema, mas o escopo e as funções da controladoria são contemplados de diferentes formas. Dessa forma, sob a ótica da teoria da contingência, apesar de haver funções similares nas empresas, variáveis como o tamanho e a estrutura organizacional, podem influenciar o ambiente, definindo características diversas de controladoria nas organizações (BEUREN; GOMES; LUZ, 2012; FAGUNDES et al., 2010).

Borinelli (2006) alerta que na literatura não há consenso sobre a posição da unidade organizacional controladoria. Vários autores qualificam a controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. Dentro deste contexto, a controladoria torna-se uma área que informa a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Entretanto, para Catelli (2001) a controladoria se qualifica como um órgão de linha, tomando decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica e encontrando-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, também prestando assessoria para as outras áreas.

Existe uma corrente de autores (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; NASCIMENTO; REGINATO, 2009) que defendem que ela deva ser órgão de assessoria ligado diretamente à presidência, isto para evitar influência e

confronto com os demais órgãos da organização. Para esses autores, a controladoria não deve controlar as demais áreas, deve prestar assessoria, informando os gestores sobre os resultados da empresa.

Já outra corrente (CROZATTI, 2003; JOHNSON; FRANCISCO FILHO, 2002; LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009; MOURA; BEUREN, 2000; PELEIAS, 2002) sugere que ela deva ser um órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de finanças e contabilidade. Para tais autores, a controladoria toma decisões e encontra-se na mesma posição dos demais gestores, na linha da diretoria ou alta administração, embora possa desempenhar funções de assessoria para as demais áreas.

Para melhor entendimento, os órgãos de linha (execução) caracterizam-se pela autoridade linear, possuem ação de comando, e os de *staff* (assessoria) prestam aconselhamento, consultoria, assessoramento, recomendações, orientações e serviços especializados nas unidades de comando no desempenho de suas atividades. Os cargos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto são co-responsáveis por elas. Já os órgãos de *staff* apenas oferecem subsídios, assessorando, sem participar do processo efetivo de tomada de decisão (BORINELLI, 2006; COELHO; LUNKES; MACHADO, 2012).

Mosimann e Fisch (1999) explicam que o órgão controladoria exerce, ao mesmo tempo, função de órgão de linha e de *staff*, pois, dentre outras atribuições, compete: buscar informação a respeito dos problemas de ordem econômica, propor soluções aos gestores sobre os problemas constatados de suas áreas e coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica.

Wilson, Roehl-Anderson e Bragg (1995), preocupados com a classificação que se faz da controladoria como sendo órgão de linha ou de *staff*, afirmam que não existe uma estrutura ideal. Cada empresa deve adaptar a estrutura às suas necessidades. Devem ser considerados o tamanho e a natureza do negócio, experiência dos executivos e assessores, empregados, locação física, filosofia de administração e os objetivos dos negócios. Em uma média empresa, os autores propõem que o *controller* seja subordinado ao presidente, em linha na estrutura hierárquica.

Constata-se, dessa forma, que não haverá um modelo único de estrutura organizacional em que se insira a atividade de controladoria, e que servirá para todas as empresas. A teoria da contingência enfatiza que não há uma fórmula única na gestão das organizações, e que cada uma deve buscar a sua melhor maneira de se estruturar para atingir suas metas e objetivos.

2.3 Atuação e funções da controladoria

Borinelli (2006, p. 189) preocupa-se com a seguinte questão: “Há, ou deve haver, de fato, no sistema formal das organizações, uma área que recebe a denominação Controladoria?”. O autor explica que as atividades de controladoria podem acontecer de forma disseminada por toda a organização, se materializando por meio de diversas atividades, devendo haver, no sistema formal das organizações, uma unidade organizacional que realize as atividades de controladoria de caráter corporativo ou

divisional as quais precisam ser desenvolvidas de forma macro, consolidando as atividades realizadas de forma descentralizada.

Do exposto, entende-se que o órgão controladoria dissemina-se dentro da organização, de forma organizada ou não. E, quando não existe na empresa a controladoria como órgão administrativo, a coordenação dos esforços para a busca da maximização dos resultados globais da empresa será exercida por quaisquer outros gestores, de uma ou mais áreas.

A controladoria se materializa dentro das organizações atuando nas seguintes áreas: contábil; gerencial estratégica; custos; tributária; proteção e controle de ativos; controle interno; controle de riscos; gestão da informação; outras atividades, como auditoria e tesouraria; processo de gestão, que abrange o planejamento, elaboração do orçamento, execução, controle, ações corretivas e avaliação de desempenhos; controle interno e tesouraria (MOSIMANN; FISCH, 1999; NASCIMENTO; REGINATO; 2009; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 2000).

Sobre a importância da unidade controladoria nas organizações, Maia e Pinto (1999) investigaram a atuação empresarial com enfoque nas práticas de controladoria, como órgão integrador das áreas de uma organização, para enfrentar o crescimento da concorrência e as constantes mudanças ambientais e objetivando a melhor atuação empresarial. O resultado demonstra que a área de controladoria figura como órgão de maior importância na gestão contemporânea, onde a execução de suas práticas é fundamental para uma gestão eficaz.

Nascimento e Regi nato (2010) destacam que à medida que as organizações crescem e suas atividades tornam-se mais complexas, passam a exercer uma gestão descentralizada, surgindo à necessidade de maiores controles internos e instrumentos de gestão que busquem a eficácia organizacional. Os resultados revelam que a área de controladoria é um importante componente para uma organização, visando manter o controle organizacional, proporcionando informações precisas e tempestivas decorrentes dos atos e fatos administrativos para o processo decisório.

Oliveira e Ponte (2006) declaram que em entidades de fundos de pensão, apesar da importância da área de controladoria, nota-se que a grande maioria das entidades analisadas em sua pesquisa, não conta com tal unidade administrativa em sua estrutura organizacional, mas as atividades relacionadas à controladoria são desempenhadas pela área de contabilidade. Demonstram ainda que quando as práticas da área de controladoria são bem inseridas e executadas, há melhoria no processo de gestão e no alcance do cumprimento da missão estabelecida e continuidade da empresa.

Andreatta, Silveira e Olinquevitch (2009) estudaram a controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí (Santa Catarina), em uma amostra composta por 18 empresas. A existência do órgão controladoria foi constatada em 13 empresas e apenas cinco não apresentavam um setor de controladoria. Dentre as empresas que não possuem um órgão de controladoria, a pesquisa revelou que o gerente financeiro é o responsável pelas informações em duas, o setor de contabilidade em outras duas e, na última, o gerenciamento das informações é dividido entre as áreas de contabilidade, custos e orçamento.

Diante desses benefícios e da importância das funções da controladoria nas organizações, realizadas por uma unidade administrativa estruturada ou não, apresentada pelos vários autores até aqui citados, ratifica-se a justificativa do presente estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender aos objetivos propostos, realizou-se uma pesquisa descritiva, que tem como objetivo a descrição das características de uma população, de um fenômeno ou de uma experiência. Os estudos descritivos pretendem medir ou coletar informações de maneira independente ou conjunta sobre os conceitos ou as variáveis a que se referem. Espera-se assim um maior conhecimento acerca do tema permitindo que o pesquisador se aproxime mais da realidade social (ANDRADE, 2008; GIL, 2008).

Para a execução desta pesquisa, adotou-se o estudo de casos múltiplos, realizado em quatro empresas, sendo duas empresas que possuem formalmente a unidade administrativa controladoria estruturadas e duas que não possuem o órgão formalmente estruturado. As empresas objeto de estudo estão estabelecidas com sede em Fortaleza – Ceará, e são consideradas de médio e grande porte, segundo a quantidade de empregados, baseado nos critérios adotados pelo SEBRAE (2016), em que a empresa de médio porte é aquela que possui entre 100 a 499 empregados, na indústria, e entre 50 a 99, para comércio e setor de serviços. Já as empresas de grande porte são aquelas com 500 ou mais empregados na indústria e com 100 ou mais empregados nos setores comércio e de serviços. As unidades de análise foram selecionadas por acessibilidade, e ainda pela intencionalidade, que corresponde àquela em que o pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja saber a opinião, e são escolhidos de acordo com uma estratégia adequada às características estabelecidas.

No decorrer da pesquisa, fez-se uso das técnicas de entrevista estruturada e questionário. Elaborou-se um questionário, encaminhado por correio eletrônico para aos gestores (gerentes, coordenadores, supervisores) que atuam dentro do órgão denominado controladoria ou área que exerce as funções de controladoria. As entrevistas foram realizadas com o gestor diretamente responsável pela unidade de controladoria da empresa ou área que exerce as funções inerentes à controladoria. De forma complementar, foram utilizadas outras fontes de informação como documentos das empresas, em especial, sobre a estrutura organizacional e o modelo de gestão adotado.

Os dados de cada respondente foram analisados com enfoque qualitativo, buscando descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais – nesse estudo, representados pelas funções inerentes à controladoria nos ambientes empresariais com a unidade administrativa controladoria estruturada e não estruturada (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006).

Realizou-se a análise de conteúdo, que compreende um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a

inferência de conhecimentos relativos a condições de produção/recepção destas mensagens (BARDIN, 2011; FLICK, 2008).

Para a interpretação dos dados, foi utilizada a análise por categoria. Assim, as perguntas das entrevistas foram categorizadas em dois grandes temas principais, que se subdividem em temas secundários, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Categorização dos temas

Tema	Sub-Categorias
Unidade administrativa controladoria	- Posição da unidade; - Autoridade, subordinação, composição e estrutura.
Funções da controladoria	- Objetivos e atividades desempenhadas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por meio de uma análise comparativa dos dados coletados das empresas que compõem o estudo de caso e de seus respondentes, sujeitos sociais da pesquisa, juntamente com o embasamento conceitual já apresentado, a seção seguinte evidencia os resultados obtidos de forma a atender os objetivos da pesquisa. Para não revelar a razão social das empresas pesquisadas, conforme solicitado pelas mesmas, foi atribuída às denominações de empresa A, empresa B, empresa C e empresa D.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 Caracterização das unidades de análise e a Controladoria

A empresa A possui um órgão formal denominado de controladoria, atua no segmento de engenharia de infraestrutura por 36 anos, operando com mais de 5.000 colaboradores, aliando experiência às técnicas mais modernas de execução e acompanhamento dos seus negócios para superar as expectativas de seus clientes quanto à custo, prazo, qualidade dos serviços prestados e relações interpessoais. Busca diferenciar-se das demais organizações do setor por meio da incorporação de novas tecnologias, trazendo melhorias técnicas, cumprindo fielmente os compromissos assumidos para ser reconhecida como uma empresa séria e confiável, na visão do *controller*, durante a entrevista.

A empresa B também conta com uma unidade administrativa de controladoria. É uma empresa considerada pioneira na industrialização e comercialização de ferro no mercado cearense para construção e derivados, além do setor siderúrgico voltado para o mercado da construção civil há 30 anos. É destaque no cenário local pelo trabalho sério, marcado pelo bom relacionamento com os clientes, figurando como líder regional no setor, com investimentos constantes em pessoal, tecnologia, estoque e seleção de produtos. Conta com cerca de 2.000 funcionários, além de gerar cerca de 3.200 empregos indiretos.

Na empresa C a área denominada de gestão de negócios é a que exerce as funções de controladoria. A empresa atua no desenvolvimento de soluções tecnológicas para a gestão empresarial há 48 anos, conta com uma carteira de milhares de clientes e uma

rede de atendimento, que inclui franquias e representações em vários estados do Brasil. Além disso, oferece ampla variedade de serviços de suporte técnico, possuindo uma equipe de profissionais de alto nível, como analistas de sistemas, programadores, contadores, advogados, administradores e assessores.

Na empresa D a área responsável pelas funções de controladoria é a diretoria financeira. A empresa atua na produção e venda de tintas, oferecendo produtos para residências, estabelecimentos comerciais e industriais há 24 anos. Na visão do sócio gestor, as ações da empresa buscam garantir a satisfação dos seus clientes, com produtos de qualidade, atendendo os requisitos técnicos e normas do setor, desenvolvendo capital humano, melhorando continuamente seus processos e recursos.

Diante do exposto, verifica-se que, além da denominação controladoria, as áreas nomeadas de gestão de negócios e diretoria financeira exercem as funções de controladoria, registrando-se, assim, que as funções de controladoria existirão em uma empresa, independente de sua unidade formalizada na estrutura organizacional.

4.2 Unidade administrativa de controladoria

As organizações estudadas possuem estruturas diferenciadas e essa estrutura organizacional define como as atividades são distribuídas além de influenciar o controle gerencial das mesmas. As entrevistas com os gestores responsáveis pelas áreas de controladoria ou área que exerce as funções da controladoria nas unidades de análise investigadas, além dos documentos analisados (organogramas e relatórios de gestão), permitiram verificar características como a posição da controladoria nas empresas, sua composição, estrutura e nível hierárquico.

Na empresa A, a controladoria é um órgão de linha, pois executa as atividades que são de sua responsabilidade: fornecer informações e diretrizes para o negócio. Não se caracteriza como uma área que busca influenciar a decisão da diretoria, nem apontar as ações que devem ser tomadas e as atividades que devem ser praticadas no dia a dia da organização. A visão do *controller* da empresa A contrasta com o achado de Cavalcante et al., (2012), em que a maioria das empresas, uma amostra de 86 companhias listadas na BM&FBovespa que fizeram parte o ranking da Exame Melhores e Maiores, edição 2010, aponta a controladoria como uma área estreitamente relacionada à diretoria, na medida em que a assessora diretamente, justificando assim, o predomínio da controladoria como órgão de *staff*, no tocante à sua posição na empresa.

Na empresa B a posição de *staff* e de linha da unidade controladoria é explicada por Borinelli (2006), ao afirmar que a controladoria pode ser um órgão de *staff*, que atua como uma área que informa a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas, assessorando-a, além de ser qualificada como um órgão de linha, que toma decisões, executa atividades e posiciona na mesma linha da diretoria ou da cúpula administrativa.

Na empresa C a unidade denominada gestão de negócios é a área que exerce as funções de controladoria, tratando-se, na visão do entrevistado (diretor da área gestão

de negócios), de um órgão de linha e de *staff*. Quanto às razões que levam uma empresa a definir a posição da unidade controladoria como órgão como de linha ou *staff*, Borinelli e Rocha (2007) afirmam que como órgão de linha devem ser destacados aqueles em que a controladoria participa do processo de tomada de decisão da organização, e de *staff* quando dá suporte ao processo decisório.

A visão de *staff* da empresa C corrobora com os achados deste estudo, onde o órgão atua apoiando o processo decisório, assim como a visão de órgão de linha já que os entrevistados consideram como sendo de linha o órgão que executa as atividades de sua responsabilidade, possuindo uma linha produtiva de informações, participando no processo de tomada de decisão.

Já na empresa D a diretoria financeira exerce as funções de controladoria, representando um órgão tanto de linha quanto de *staff*. Por tratar-se do nível mais alto da empresa, ficando abaixo apenas dos sócios administradores, configura-se como órgão de linha, pois, de forma que possa assegurar a continuidade dos negócios pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis. Ainda conforme a entrevistada, para atingir os objetivos traçados é necessário assumir uma função de gestão empresarial de um autêntico consultor interno (numa visão de *controller*), atualizando-se com a melhor tecnologia de informação, pois as informações devem ter a velocidade das necessidades decisórias das organizações. No Quadro 2 apresenta-se a posição adotada pela controladoria ou área que exerce suas funções e a justificativa dos entrevistados.

Quadro 2 – Posição adotada pela controladoria ou área que exerce suas funções

Empresa	Posição adotada	Justificativa
A	Linha	A controladoria não está relacionada a um órgão de <i>staff</i> , por não se tratar de uma área consultiva (consultor interno) em relação a alguma atividade específica, mas uma área que executa todos os seus processos. No seu escopo, a unidade controladoria assume a posição de linha, pois executa, trata e repassa informações gerenciais dentro do modelo de gestão mais adequado ao negócio.
B	Linha e <i>staff</i>	A primeira porque possui uma linha produtiva de informação, e <i>staff</i> já que assume uma postura de suporte e consultoria aos gestores de todos os níveis da empresa, ou seja, desempenha atividades e funções de apoio e assessoria.
C	Linha e <i>staff</i>	Trata-se de órgão de linha medida em que realiza a coleta e a análise das informações para a diretoria executiva, além de também realizar estudos de viabilidade de novos investimentos, e também de <i>staff</i> , pois trabalha assessorando os diversos gerentes das várias áreas da organização repassando <i>feedbacks</i> e orientando quais ações devem ser seguidas.
D	Linha e <i>staff</i>	É responsável pela formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ação a serem seguidos para a sua consecução, levando em consideração as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada, mantendo a coerência e sustentação decisória. Também é <i>staff</i> , pois atua como órgão consultor no nível mais alto da empresa, ampliando e disseminando o entendimento do processo de gestão, identificando os fatores que estão contribuindo ou não, para a eficiência e eficácia das operações da organização.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Os entendimentos de Oliveira (2002) e Lunkes e Schnorrenberger (2009) corroboram com os entrevistados das quatro empresas participantes da pesquisa ao defenderem que a controladoria é um órgão de linha já que é responsável por diversos trabalhos rotineiros, atuando na coordenação do planejamento, controle e sistema de informações, possuindo missão específica e objetivos a serem alcançados. A visão de *staff* e linha é bem representada na percepção de Anthony e Govindarajan (2008), onde a controladoria é gestora do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas, ou seja, a controladoria não toma decisões, não reforça decisões de outros executivos, nem exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha; apenas fornece serviços especializados aos outros gestores.

Considerando a expectativa de que a controladoria ou a área que exerce suas funções seja responsável pela coordenação do alinhamento estratégico dos esforços a serem empreendidos, entende-se que deva atuar em uma posição, *staff* ou linha, que lhe permita ter livre acesso a todas as áreas da organização para garantir o cumprimento dos seus objetivos.

4.3 Funções de controladoria

Por meio dos roteiros de entrevistas buscou-se analisar as semelhanças e diferenças das funções de controladoria, levando em conta seus objetivos e atividades desempenhadas e identificando o papel dos gestores responsáveis pelas funções de controladoria nas empresas objeto de estudo.

Na unidade de controladoria da empresa A não há uma missão escrita ou definida formalmente, mas há o entendimento pelo *controller* que a atividade do órgão é cuidar para que o resultado projetado pelo grupo aconteça, disponibilizando o máximo de informações possível para o negócio atingir os resultados que os acionistas e diretores compactuam. Os três principais produtos da controladoria são: a apuração de resultados mensais que envolvem uma série de atividades cíclicas; coordenação e revisões anuais do orçamento; e a análise de viabilidade de novos negócios, já que a empresa constantemente procura novas oportunidades de mercado.

Diante do exposto pelo *controller* da empresa A, pode-se afirmar que a participação da controladoria é semelhante ao que é encontrado na pesquisa de Biachi, Backes e Giongo (2006), em que se constatou a participação da controladoria com ênfase no processo de fornecimento de informações, seguido da sua participação na discussão dos cenários econômicos e na formulação da estratégia.

Na empresa B não há uma missão escrita formalmente para a controladoria, porém existe uma missão disseminada internamente na unidade controladoria. A missão envolve conhecer detalhadamente a empresa, ou seja, sua atividade, seu contexto interno e externo perante as outras empresas, entendê-la economicamente em um contexto nacional para vislumbrar oportunidades, realizar estudos e fazer cumprir as obrigações. Atualmente o foco da controladoria está mais voltado em fomentar recursos intelectuais para decisões de alto nível, para a presidência, vice-presidência, e de fato contribuir para uma tomada de decisão eficaz.

O gerente de controladoria da empresa B afirma que a controladoria participa de maneira ativa na tomada de decisões, sugerindo, votando inclusive, mas a decisão final é da alta administração. A controladoria busca entender a empresa como um todo, numa visão sistêmica e corporativa. Nota-se divergência com os achados no estudo de Siqueira e Soltelinho (2001), em que as funções de controladoria mais requisitadas eram relatórios para o governo, relatório e interpretação e administração tributária. Percebe-se, portanto, no estudo dos autores, um foco mais voltado para regulamentação e obrigações, do que para gerenciamentos e resultados.

Anteriormente a área não era denominada controladoria porque, na visão do gerente de controladoria, não havia orçamento e, na opinião dele, uma das coisas que caracteriza a controladoria é a gestão orçamentária. Com a criação formal da unidade controladoria se incorporou a figura do orçamento e do reporte, sendo a área de reporte a que mais se aproxima da célula da controladoria geral, já que envolve todas as áreas.

A relação controladoria e orçamento fica bem compreendida em Lima et al (2011), em que a unidade de análise do estudo é uma instituição financeira, sendo de responsabilidade da controladoria elaborar as projeções e simulações, inclusive com utilização de diferentes cenários, avaliando os orçamentos das diversas áreas, bem como o orçamento consolidado, a fim de verificar se atendem as definições dos planos estratégico, tático e operacional.

Na empresa C as funções de controladoria são realizadas pela área denominada gestão de negócios. Segundo o diretor da área, seu trabalho baseia-se em informações do passado, analisando os relatórios gerados pelas várias áreas que compõem a empresa, como comercial, contabilidade, financeiro, marketing, planejamento e controle. As análises da unidade gestão de negócios são encaminhadas para a diretoria executiva que faz sua análise e devolve com as decisões e ações que devem ser tomadas. As ações voltam como um *feedback* para os gerentes das diversas áreas, que devem adequar suas ações conforme decisões tomadas pela diretoria executiva.

Assim como em Oliveira e Ponte (2006), em estudo com 14 entidades de fundos de pensão, as informações de avaliação de desempenho e de elaboração e acompanhamento do orçamento são destinadas à alta administração, esse acompanhamento tem caráter gerencial, sendo utilizado para subsidiar decisões que impactam no cumprimento das metas estabelecidas e continuidade da empresa.

Na empresa D as funções de controladoria são realizadas pela área denominada diretoria financeira que monitora todas as atividades da organização. A área de contabilidade oferece subsídios necessários para a tomada de decisões, já que esta acompanha constantemente as informações econômicas financeiras. O setor contábil auxilia no acompanhamento das atividades, na checagem das finanças, na gestão de materiais e equipamentos, no controle de estoques, nas atribuições do departamento de administração e de departamento de pessoal, na área de gestão empresarial abrigando sistemas de informações, planejamento de sistemas e informações, desenvolvimento e manutenção de sistemas de informações e processamento de dados.

Lunkes, Schnorenberger e Gasparetto (2010), em seu estudo comparativo visando identificar um conjunto básico de funções de controladoria, baseado em estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, concluem que, no Brasil, percebe-se uma orientação clara sobre as funções da controladoria, com destaque para o planejamento, elaboração e interpretação de relatórios, controle, contábil e controle interno. O Quadro 3

Quadro 3 – Funções de controladoria

Empresa	Unidade administrativa	Funções desempenhadas
A	Controladoria	Prestar informações com qualidade e rapidez, que permitam decisões mais esclarecedoras em todos os âmbitos da empresa, e assim criar condições para exercer o controle, garantir informações adequadas ao processo decisório, coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional, zelar pelo bom desempenho da organização e sugerir indicadores de desempenho, financeiros e não financeiros.
B	Controladoria	Verifica-se a essencialidade da controladoria no tocante ao apoio estratégico e operacional, auxiliando os gestores diretamente no processo de planejamento, execução e controle das atividades administrativas da organização. A contabilidade é de total responsabilidade da controladoria, participando no desenvolvimento de gerenciamento do sistema contábil de informação, acompanhamento dos registros contábeis, elaboração das demonstrações contábeis e realização da análise interpretativa das demonstrações.
C	Gestão de negócios	Monitora os vários setores como comercial, contabilidade, financeiro, marketing, planejamento e controle. Por meio de reuniões com os gerentes, a área busca analisar as decisões, verificar o andamento dos negócios, as ações praticadas para o alcance dos objetivos. Posteriormente é emitido um relatório com o resumo das atuações de cada setor, informações que serão compartilhadas em futuras reuniões com os executivos para a tomada de decisão.
D	Diretoria financeira	Sua atuação percorre os departamentos de produção, vendas, financeiro, recursos humanos, planejamento e controle. Através de contato direto com a alta administração, no caso os sócios administradores, a área busca gerar informações úteis e efetivas para o processo decisório. O seu modelo decisório baseia-se em informações passadas e presentes, à medida que o passado e o presente são estimadores válidos daquilo que poderá acontecer no futuro, em situações comparáveis às já ocorridas.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Tanto na empresa A, B, C e D constata-se que as funções de controladoria não se limitam a elaborar ou divulgar informações contábeis, que é de fato necessário, mas também a participar do processo de gestão da entidade como um todo. Por ser a única área da empresa que reúne informações de natureza econômico-financeira sobre todas as outras, a controladoria proporciona uma visão global, assessorando os gestores e os induzindo à congruência dos objetivos organizacionais.

A Tabela 1 apresenta um resumo geral do nível de participação das áreas de controladoria ou das áreas que realizam suas funções nas empresas investigadas, levando em conta as respostas obtidas por meio dos questionários e aplicação do roteiro de entrevista.

Quadro 4 – Resumo geral do nível de participação das áreas das empresas investigadas no desempenho das funções de controladoria

Funções	Empresa A					Empresa B					Empresa C					Empresa D				
	Nunca participa	Raramente participa	Participa às vezes	Participa quase sempre	Participa sempre	Nunca participa	Raramente participa	Participa às vezes	Participa quase sempre	Participa sempre	Nunca participa	Raramente participa	Participa às vezes	Participa quase sempre	Participa sempre	Nunca participa	Raramente participa	Participa às vezes	Participa quase sempre	Participa sempre
Análise do ambiente externo (identificação de oportunidades e ameaças)					X					X					X					X
Avaliação da empresa como um todo					X					X					X					X
Elaboração de planejamento				X						X					X					X
Coordenação e controle do planejamento			X							X					X					X
Elaboração de orçamento					X					X					X					X
Coordenação e controle do orçamento					X					X					X					X
Realizar avaliação de desempenho da organização				X						X				X					X	
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)					X					X					X					X
Realizar análises financeiras					X					X					X					X
Analisar os processos organizacionais					X					X					X					X
Sugerir medidas corretivas				X						X					X					X

gestor informado sobre os eventos empresariais de cada área e da empresa como um todo.

O ambiente competitivo, a relevância das informações e dos sistemas de informações bem com o alinhamento das decisões com os objetivos estratégicos são fundamentais na definição da prática das funções de controladoria. Notou-se que a controladoria ou a área que exerce as suas funções funciona principalmente como órgão apto a unir e direcionar os esforços dos gestores dos diversos departamentos organizacionais para alcançar a maximização dos resultados da organização como um todo.

A principal diferença entre as empresas pesquisadas é a sua estrutura organizacional, tanto nas que possuem a unidade controladoria como nas que não a possuem. A estrutura orienta as atividades das empresas e, conseqüentemente, define planos e controles que influenciam na determinação das funções de controladoria necessárias para o processo de gestão. Esse fato corrobora o que preconiza a teoria da contingência, base teórica da presente pesquisa, na qual não existe modelo único ideal para questões organizacionais, pois fatores contingenciais como, por exemplo, a estratégia, tamanho e idade, podem influenciar a estrutura da empresa.

Esta pesquisa não esgota as descobertas acerca do tema, mas intenciona, com seus achados, colaborar no direcionamento e no estímulo de novas pesquisas sobre a temática. Dessa forma, sugere-se novas pesquisas, ampliando o número de empresas a serem pesquisadas e a utilização de outras teorias organizacionais, além da teoria da contingência. Recomenda-se aprofundar e ampliar a pesquisa em empresas de pequeno e médio porte, comparando os resultados aqui obtidos com as práticas de controladoria nessas empresas, e ainda, identificar diferenças da controladoria entre empresas do terceiro setor, privadas e públicas, apontando os fatores que determinam a aplicação do modelo de controladoria para cada tipo de organização.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – Gecon. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDREATTA, A.; SILVEIRA, A.; OLINQUEVITCH, J. L. A controladoria nas grandes indústrias têxteis do vale do Itajaí/SC. **Revista Caminhos**, Rio do Sul, v. 1, n. 10, p. 221-240, jan./dez. 2009.

ANTHONY. R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. rev. e amp. Lisboa: Edições 70, 2011.
- BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. O.; LUZ, R. M. Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas. **Gestão & Regionalidade**. São Caetano do Sul, v. 28, n. 82, p. 19-34, 2012.
- BEUREN, I. M.; PINTO, J.; ZONATTO, V. C. S. Abordagens da Controladoria nos trabalhos do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: um enfoque nas perspectivas conceitual, procedimental e organizacional. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP-, 11., 2008. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. 1 CD-ROM.
- BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **Contexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, p. 1-23, 2º semestre, 2006.
- BORINELLI, M. L.; SOUTES, D. O.; ZAN, A.; FREZATTI, F. *Relevance Lost*: uma releitura. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005. **Anais...** São Paulo: Usp, 2005. 1 CD-ROM.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. **Anais...** São Paulo: Usp, 2007.
- CARVALHO, M. F. **Uma contribuição ao estudo de controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo**. 1995. 251 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.
- CATELLI, A (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CAVALCANTE, D. S.; DE LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n.3, p. 113-134, jul./set. 2012.
- COELHO, E.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Revista Enfoque Contábil**, v. 31, n.2, p. 33-46, maio./ago. 2012.
- CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Contexto**. Porto Alegre, v. 3, n. 5, p. 1-20, 2003.
- FAGUNDES, J. A.; MARLY, P.; LAVARDA, R. B.; RODRIGUES, M. R.; LAVARDA, C. E. F.; SOLLER, C. C. Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 78, set./dez. 2010.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

FREITAS, C. L.; LUNKES, R. J. Factores que interfieren en la toma de decisiones de los contadores gerenciales o *controllers* de los hoteles: Um estudio em el sector hotelero de Florianópolis, Brasil. **Estudios y Perspectivas en Turismo**, v. 20, n. 3. p. 542-562, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; DORNELLES, J. A. A controladoria sob o enfoque gecon - gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Revista de Contabilidade CRC-SP**, São Paulo. p. 45-51, abr. 1997.

JOHNSON, M. E.; FRANCISCO FILHO, V. P. Controladoria. In: MENDES, J. T. G. (Coord.). **Finanças empresariais**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. p. 59-68.

LIMA, F. B.; DE LUCA, M. M. M.; SANTOS, S. M.; PONTE, V. M. R. P. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 43-72, jan./mar. 2011.

LUFT, J. L. Long-Term change in management accounting: perspectives from historical research. **Journal of Management Accounting Research**, v. 9, p. 163-197, 1997.

LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBARGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACDONALD, L. D.; RICHARDSON, A. J. Alternative perspectives on the development of American management accounting: Relevance Lost induces a renaissance. **Journal of Accounting Literature**. Gainesville, v. 21, p. 120-156, 2002.

MAIA, H. H. R.; PINTO, J. S. Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Leopoldo: Abc, 1999.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

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

MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n. 31, p. 45-65, jan./abr. 2003.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L. M. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 2002.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, L. R.; PONTE, V. M. R. O papel da controladoria nos fundos de pensão. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 5, p. 97-114, jan./jun. 2006.

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

PEREIRA, E.; NAGANO, M. S. Gestão estratégica de custos. In: SCHMIDT, Paulo (Coordenador.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 103-130.

RIBAS, M.; MACIEL, E. R.; KELM, M. L. Os caminhos percorridos pela ciência contábil e os desafios contemporâneos da controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Brasília, DF: Cfc, 2008.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function**: the work of the managerial accounting. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Critérios de classificação de empresas: EI – ME - EPP**. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em: 09 fev. 2016.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – Do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

TEIXEIRA, O. C. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. 2003. 134 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllership**: the work of the managerial accountant. 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.