

UM ESTUDO SOBRE AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

A STUDY ABOUT THE FUNCTIONS OF CONTROLLERSHIP

ROGÉRIO JOÃO LUNKES

Professor da Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Brasil.
Pós-Doutorado pela Universidade de Valência
Florianópolis, SC - Brasil
E-mail: rogeriolunkes@hotmail.com

VALDIRENE GASPARETTO

Professora Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Brasil.
Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa
Catarina
Florianópolis, SC - Brasil
E-mail: valdirene@cse.ufsc.br

DARCI SCHNORRENBERGER

Professor da Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Brasil.
Doutorado em Engenharia de Produção Universidade Federal de Santa Catarina
Florianópolis, SC - Brasil
E-mail: darcisc@gmail.com

RESUMO

A definição das funções básicas é um dos aspectos fundamentais no estudo sobre o tema de controladoria. Entretanto, têm-se encontrado dificuldades nesse aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e muitas vezes contraditórias na literatura. Isso se estende à prática das organizações. A controladoria é uma área de estudos que ainda precisa consolidar as suas definições e conceituações, o que inclui um conjunto básico de funções. Diante disso, este trabalho tem como objetivo analisar comparativamente, visando identificar um conjunto básico de funções da controladoria, baseado em estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Quanto ao delineamento, o trabalho conforma-se como descritivo, sendo conduzido por meio de levantamento bibliográfico. Os resultados mostram que as funções mais citadas são as de elaboração e interpretação de relatórios com 85%, planejamento com 77% e controle e contábil com 62%, respectivamente. Isso evidencia que a controladoria na prática tem atuado em atividades estratégicas nas organizações. Entretanto, as funções informativas ainda estão muito presentes na prática do *controller*.

Palavras-chave: Controladoria. Funções. Comparativo.

ABSTRACT

The definition of the basic functions is one of the fundamental aspects in the study on the controllership theme. However, difficulties in this aspect have been found due to concepts and conceptions which are unsatisfactory, confused and sometimes contradictory in literature. It is extended to the practice of the organizations. Controllership is an area of studies that still needs to consolidate its concepts which includes a basic group of functions. Thus, this work has as objective to analyze comparatively, seeking to identify a basic group of functions of the controllership, based on empiric studies on the theme in the United States, Germany and Brazil. This work can be classified as descriptive, being developed by bibliographical rising. The results show that the most mentioned functions are the ones of elaboration and interpretation of reports with 85%, planning with 77%, and control and accounting with 62%, respectively. It evidences that the controllership in practice has been acting in strategic activities in the organizations. However, the informative functions are still very present in controller's practice.

Key-Words: *Controllership. Functions. Comparative.*

Enviado em: 23/04/2011 Aceito em: 24/01/2011 2ª Revisão: 25/01/2011

1 INTRODUÇÃO

A controladoria é uma área de estudos que carece de definições e conceituações claras, isso inclui um conjunto básico de funções. Seu desenvolvimento ocorreu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias, fazendo com que deixasse de ser apenas um compilador de dados e passasse a ser um gestor da informação responsável pelo alinhamento estratégico das organizações.

Nesse sentido, Roehl-Anderson e Bragg (1996) defendem que o *controller*, mais que principal responsável pela contabilidade, é um executivo da empresa que frequentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Defendem ainda que o *controller* não é o comandante do navio, esta tarefa compete ao principal executivo (CEO), mas pode ser comparado ao navegador, que mantém o controle sobre os “instrumentos de navegação”. Deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida, resistências encontradas, variações de curso, recifes perigosos à frente e onde os painéis de navegação indicam que o CEO deve encontrar e alcançar o próximo porto em segurança.

Nesta linha, Siegel e Kulesza (1996) asseveram que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxiliem e facilitem a tomada de decisão das demais áreas.

Complementarmente Anthony e Govindarajan (2001), entendem que a controladoria desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Adicionalmente, Atkinson et al. (2000), Garrison e Noreen (2001), defendem que no atual contexto a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e da implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas. Já autores como, Jackson (1949), Heckert e Willson (1963), Tung (1974), Yoshitake (1984), Brito (2005), Padoveze e Benedicto (2005), Lopes de Sá (2009) e Garcia (2010) apresentam a contabilidade como uma das funções básicas da controladoria.

Complementando, autores como Almeida, Parisi e Pereira (2001), Peleias (2002) e Brito (2003) fazem referência à função de atender os agentes de mercado. Também funções como, auditoria interna citada por Jackson (1949), Tung (1974) e Lopes de Sá (2009) e controle interno por Yoshitake (1984), Horngren, Sundem e Stratton (2004), Lopes de Sá (2009) e Garcia (2010), fazem parte segundo os autores das atribuições do *controller*.

Conforme se pode observar, ao mesmo tempo em que há pontos em comum entre a maioria dos autores, também há, na literatura, múltiplos entendimentos sobre a amplitude das funções da controladoria. Ou seja, constata-se uma certa assimetria sobre qual seja o campo de estudo e atuação da controladoria e, principalmente suas funções. Para Carvalho (1995), a confusão de conceitos e visões detectados encontra

ressonância nos estudos acadêmicos, uma vez que ainda são grandes as incertezas do que vem a ser e compor efetivamente esse campo de estudos. Corroborando, Borinelli (2006) destaca que os conteúdos dos textos da área abordam o tema sob prismas que, em algumas situações, nem parecem fazer parte da mesma teoria. Dessa forma, Teixeira (2003) descreve que não há consenso entre os autores de quais seriam as funções básicas da controladoria.

Na prática, as organizações passam por grandes mudanças nas últimas décadas, face à abertura dos mercados, internacionalização e consequente volatilidade do capital, crises financeiras e econômicas e aos avanços tecnológicos, essa complexidade teve um aumento significativo. A gestão das organizações é uma atividade complexa, com influência de múltiplas variáveis e sujeita a riscos.

Diante da fragilidade do arcabouço teórico e da influência das mudanças externas nas organizações, e partindo do pressuposto que a prática das organizações fornece importantes indicações que facilitam a seleção de um conjunto nuclear de funções da controladoria, o trabalho busca encontrar uma resposta para a seguinte questão: quais são, em diferentes países, as funções da controladoria na prática? Assim, dar uma resposta a esta questão, torna-se o objetivo central deste artigo: identificar as principais funções da controladoria baseadas em pesquisas empíricas realizadas em empresas dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

O trabalho está estruturado de forma a permitir alcançar o objetivo proposto e evidenciar a investigação, assim, a partir desta introdução apresenta-se a metodologia da pesquisa, a revisão de literatura, os resultados alcançados e finalmente as conclusões e referências.

2 METODOLOGIA DE PESQUISA

Ao ingressar no campo da pesquisa científica, constata-se que diversas são as linhas existentes, bem como os resultados delas decorrentes. A forma de organização, investigação e análise dependem do quadro de referência adotado pelos pesquisadores bem como da questão que orienta o trabalho. Assim, a definição do arcabouço metodológico a adotar constitui-se numa questão-chave, pois ele comporá o pano de fundo que norteará toda a pesquisa. Não dar a devida atenção a esta questão implica incorrer no que Sokal e Bricmont (2001) denominam de imposturas intelectuais. Nesta perspectiva o presente estudo se pautará num trabalho investigativo das pesquisas empíricas realizadas sobre o tema da controladoria.

Seguindo a proposição de Horváth (2006), que para conhecer o estado e o desenvolvimento da controladoria na prática é necessário estudar quatro instrumentos básicos, que são: (i) órgãos de representação “oficiais” e/ou associações, (ii) relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento, (iii) publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis e, (iv) manuais e/ou obras de referência em controladoria.

Assim, esta pesquisa envolve uma primeira parte que é o estudo das funções em manuais e obras de referência, descritas na revisão de literatura deste trabalho.

Esta possibilitou a classificação das funções em três perspectivas, apresentadas no Quadro 2. A partir desta revisão, e com base na frequência das citações e relevância das suas contribuições, foram selecionados trabalhos de cada um dos países a serem estudados. A amostra constitui-se, de trabalhos publicados em Congressos Qualis A (Capes) no Brasil, e eventos de natureza equivalente, do exterior. Em seguida, com base nos dados coletados, foi realizado um estudo buscando identificar e enquadrar as funções da controladoria.

Desta forma, por ter como propósito a observação, classificação, registro e evidência dos resultados, a metodologia da pesquisa adotada é, de acordo com Andrade (2002), descritiva quanto ao seu objetivo, pois, preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores. Ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica e documental. Nesta linha, Gil (1999) assevera que este tipo de procedimento tem como pano de fundo a ideia de pautar seu desenvolvimento sobre material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. No entanto, o trabalho também se utiliza da pesquisa documental. Desta forma, com base nestas investigações, busca-se fazer primeiramente uma breve apresentação das funções da controladoria sob a visão das empresas de dois países com importante papel no desenvolvimento do tema, além do Brasil.

Por fim, quanto à abordagem, a pesquisa pode ser considerada predominantemente qualitativa uma vez que se caracteriza pela não utilização de instrumentos da estatística. Isto porque, Richardson (1999) define a pesquisa qualitativa como sendo estudos que procuram descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Os estudos certamente apresentam limitações quanto ao poder de comparação, seu valor consiste na representação das funções da controladoria relativa à realidade. Também há limitações quanto a trabalhos mais recentes, principalmente em relação aos Estados Unidos.

3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

As funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento. São como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina.

Por isto, o conceito de função está associado:

1. ao estudo das organizações, onde Weber (1963) sintetiza os processos de autoridade e obediência, dentro de um determinado grupo, Taylor (1995) trata a administração como ciência e Fayol (1990) trata do processo administrativo;

2. aos estudos sobre o papel dos gerentes, onde, Barnard (1983) trata das funções do executivo, Simon (1965) e Stewart (1982) tratam do processo decisório, Mintzberg (1995) associa as funções aos papéis dos gerentes, Luthans (2004) cuida do desempenho dos gerentes e Grova (1997) aborda os princípios de administração de alta performance.

A escola clássica da administração trata como principais funções as de planejamento, organização, direção e controle, que resumidamente podem ser caracterizadas como:

- **Planejamento:** determinação de um plano de ação que forneça uma base estimativa do grau de sucesso provável, para que os objetivos traçados sejam atingidos;
- **Organização:** Para que haja a execução dos planos é necessário uma estrutura que defina o tipo de organização requerido para o sucesso dessa execução;
- **Direção:** Coordenação das divisões das tarefas, com indicação clara de autoridade, poder, responsabilidade e lealdade;
- **Controle:** Função que mede o desempenho presente em relação a padrões esperados, com a devida correção, quando necessário.

Conforme apresentado na introdução do trabalho, os estudos teóricos e empíricos têm apresentado inúmeras definições para o conjunto básico de funções da controladoria. Isto deflagra dúvidas sobre a real abrangência da controladoria, incluindo a prática das organizações.

Para Horváth (2006), o pressuposto de pesquisa a ser empregado deverá ser capaz de captar as principais características da função da controladoria da forma como ela é percebida na prática. Mas ele deverá ser suficientemente flexível para comportar novos conhecimentos e sugestões de composição para a função da controladoria, sendo que os progressos desta devem ser integráveis na prática. Ou seja, as constatações práticas fornecem indicações que facilitam a seleção de pressupostos científicos adequados.

Para entender melhor essa sistemática, na sequência são apresentadas as funções da controladoria baseados em obras de manuais de referência dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. O Quadro 1 apresenta as relações observadas entre as funções da controladoria extraídas de trabalhos teóricos, ou seja, obras e manuais de referencia na área.

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

Fonte: Lunkes et al. (2009).

Quadro 1 Funções da controladoria de acordo com obras e manuais de referência

A partir do Quadro 1, pode-se construir a Tabela 1, na qual se evidencia a percepção de relevância, na visão das obras pesquisadas, das diferentes funções atribuídas a controladoria.

Assim, em uma breve análise, constata-se que, no Brasil, 100% dos pesquisadores analisados, julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Nos Estados Unidos e na Alemanha, esta é a opinião de 80% dos estudiosos da área. Em relação à função de controle, percebe-se que na Alemanha, ela é considerada fundamental na gestão dos negócios, por 100% das obras. Por seu turno, no Brasil e nos Estados Unidos, esta função é julgada relevante por 80% e 70% das obras, respectivamente.

Tabela 1 Resumo dos resultados Obras x Funções

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

Fonte: Lunkes et al. (2009).

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

A fim de particularizar as funções básicas conforme o entendimento dos diversos autores segundo as características apresentadas no Quadro 1, segue no Quadro 2 uma representação das funções básicas relacionadas segundo perspectivas de desenvolvimento conceitual da controladoria.

As funções relacionadas com a perspectiva da **Gestão Operacional**, são fortemente influenciadas pela visão das funções da controladoria do *Controller's Institute of America* de 1946. Autores, como Jackson (1949), Heckert e Willson (1963), Cohen e Robbins (1966), Vancil (1970), Anderson, Schmidt e McCosh (1973), Tung (1974), Willson e Colford (1981), Yoshitake (1984), Serfling (1992), Roehl-Anderson e Bragg (1996), Schwarz (2002), Horngren, Sundem e Stratton (2004), Brito (2003) e Padoveze e Benedicto (2005), apresentam forte alinhamento no enquadramento na primeira perspectiva (Quadro 2).

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

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

Quadro 2 Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria.

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

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

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para melhor entendimento, as funções de controladoria são descritas primeiramente por país e, posteriormente será realizada a análise conjunta.

4.1 NA VISÃO DOS ESTADOS UNIDOS

A origem da institucionalização da função da controladoria moderna nas empresas privadas, segundo Horváth (2006), é resultado da industrialização ocorrida

nos USA na metade do século 19. Para Beuren (2002), o crescimento vertical e diversificado desses conglomerados demandou, por parte dos acionistas e gestores, um controle central em relação aos departamentos e divisões que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

Atentas a estas movimentações do cenário econômico mundial e ao conseqüente aumento das demandas informacionais, as empresas foram em busca de maneiras de neutralizar seus efeitos negativos e ainda identificar potenciais vantagens competitivas. Neste sentido, em 1892, “General Electric Company” tornou-se a primeira indústria que, formalmente instituiu a posição de *controller* (HORVÁTH, 2006).

A partir de então, a preocupação dos norte-americanos com a controladoria ganhou força e importância no ambiente empresarial. Com isto, em 1946, surge a primeira versão das funções da controladoria de forma institucional. Foi elaborada pelo *Controller's Institute of América* com o título de “*The Place of the Controller's Office*”. Esta versão original continha 17 diferentes funções para o *controller*. Atualmente, este número foi reduzido a sete funções básicas, conforme ilustrado no Quadro 1.

Há vários resultados de estudos empíricos dos EUA, conforme Quadro 3, que ilustram os diferentes aspectos das funções da controladoria e seus desenvolvimentos, entre eles, destaque para as pesquisas de Simon et al. (1954), Custis (1962), Sathe (1978 e 1982), Siegel e Kulesza (1996) e Price Waterhouse (1997).

Em uma visão mais tradicional Voorhies (1944), Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndell (1954) Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndell (1954), Sathe (1978) e Siegel e Kulesza (1996) apontam a contabilidade e a elaboração de demonstrações e interpretação como funções básicas. Isto mostra que tradicionalmente as funções da controladoria estão relacionadas à contabilidade.

Na pesquisa realizada por Voorhies (1944) estão presentes atividades relacionadas ao controle interno, relatórios governamentais e direção. Já a auditoria é destacada no trabalho empírico de Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndell (1954).

Sathe (1978) e Siegel e Kulesza (1996) destacam o planejamento e controle, além dos últimos destacarem também o sistema de informações como função principal do *controller*. Por isto, desde o final de 1970, percebe-se nas pesquisas norte-americanas, a migração da orientação essencialmente voltada à contabilidade para uma direcionada às estratégias. Assim, o desenvolvimento da controladoria partiu da contabilidade para uma ampla função de informação, passando a orientação das estratégias e focalizando a implementação e transformação das estratégias em medidas operacionais.

Para Horváth (2006), as formulações das funções nos Estados Unidos são baseadas nos primórdios da industrialização e, atualmente ainda, produz importantes indicadores para sua formalização.

4.2 NA VISÃO DA ALEMANHA

Enquanto nos EUA, os primeiros registros sobre as funções da controladoria reportam ao final do século 19, na República Federal da Alemanha, a expansão do tema ganhou notoriedade no fim dos anos de 1950. Depois de uma restrição inicial, ela registrou um crescimento rápido na década seguinte em grande parte das organizações (KÜPPER, 2005). Possivelmente, puxada pelo novo contexto organizacional que começava a se desenhar na segunda metade daquela década.

Em 1963, Bussmann em seu livro de Contabilidade Industrial dedicou um capítulo ao *controller*. Mas, somente a partir de 1970 as primeiras obras específicas de controladoria surgiram como a de Mann (1973).

Conforme evidenciado no Quadro 2, a função contábil não é predominante na prática das empresas alemãs como função da controladoria, citada apenas na pesquisa de Horváth, Dambrowsky, Jung e Posselt (1985). A pesquisa em empresas alemãs, realizada por Uebele (1981) aponta uma variedade de funções como, administração de impostos, avaliação e deliberação, relatórios governamentais, proteção de ativos e análise e avaliação econômica, sendo a última também destacada por Pellens, Tomaszewski e Weber (2000).

Em decorrência desta visão prática e alinhada percebe-se uma abertura para a participação da controladoria no planejamento em todos os níveis (Horváth, Dambrowsky, Jung e Posselt, 1985, Horváth, Gaydoul e Hagen, 1978, Uebele, 1981 e Pellens, Tomaszewski e Weber, 2000). Por outro lado, as funções orientadas para finanças raramente são associadas com a área.

4.3 NA VISÃO DO BRASIL

No Brasil não se tem uma data precisa sobre o surgimento da terminologia de controladoria. Provavelmente, deve-se mais especificamente à vinda das grandes corporações internacionais. Entretanto, a função já existia anteriormente, porém não com esta epistemologia.

Os trabalhos empíricos mostram grande tendência da controladoria no Brasil na função de planejamento e controle. As funções tradicionais como contabilidade e elaboração de relatórios e interpretação são destacadas em pesquisas de Calijuri, Santos e Santos (2004), Santos, Castellano, Bonacim e Silva (2005) e Borinelli (2006). A função de controles internos também foi citada em três pesquisas realizadas.

Assim, na análise constata-se que, no Brasil, 100% das pesquisas analisadas, julgam que o planejamento é a função mais relevante da controladoria. Nos Estados Unidos, esta é a opinião de 50% e Alemanha de 80% dos estudos da área. Com relação à função de controle, percebe-se que na Alemanha, ela é considerada fundamental

na gestão dos negócios, por 80% das pesquisas. Por seu turno, no Brasil e nos Estados Unidos, esta função é julgada relevante por 75% e 50% dos trabalhos empíricos, respectivamente.

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

Entre as funções com menor referência, destaque para a avaliação e consultoria, processamento de dados, mensuração de riscos, organização, desenvolvimento de pessoal e coordenação com nenhuma citação.

Percebe-se também que funções como auditoria, controle interno, avaliação e consultoria, processamento de dados, mensuração do risco, organização, desenvolvimento de pessoal, atender agentes de mercado e coordenação, entre outros, não integram, na visão dos trabalhos investigados, o rol de atividades da controladoria na Alemanha. Essencialmente neste país a controladoria exerce função sistêmica e estratégica, participando ativamente do planejamento e controle, entretanto, há o apontamento de um conjunto maior de funções.

Por seu turno, nas pesquisas norte-americanas constata-se a orientação para a estratégia, ou seja, os trabalhos mais recentes apontam para as funções de planejamento e controle. Isso se deve particularmente aos trabalhos de Kaplan e Norton (1992, 1996, 1997, 2000, 2001, 2004 e 2006) sobre o *Balanced Scorecard* e de Simons (1995 e 2000) sobre *as Level of Control e Performance Measurement*, que colocam a avaliação de desempenho com medidas não financeiras no centro da discussão.

Na Alemanha nota-se uma clara aceção dos trabalhos empíricos quanto às funções de planejamento e elaboração de relatórios e sua interpretação, seguida por controle. Assim, funções relacionadas à contabilidade, impostos e auditoria, entre outras pouco fazem parte da plataforma da controladoria.

Já no Brasil, se consegue perceber uma orientação clara sobre as funções da controladoria. Destaque para o planejamento, com 100% e elaboração e interpretação de relatórios, controle, contábil e controle interno, com 75%, respectivamente. Desta forma, as funções na prática estão melhor definidas no Brasil do que na Alemanha e nos EUA.

O Quadro 3 mostra uma lista de funções da área, na visão de pesquisas empíricas realizadas nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil.

País	Estados Unidos				Alemanha						Brasil				Total Geral			
	Voorhies (1944)	Simon, Guetzkow, Kozmetsky e Tyndell	Sathe (1978)	Siegel e Kulesza (1996)	Total - EUA	Horváth, Gaydoul e Hagen (1978)	Uebele (1981)	Horváth, Dambrowsky, Jung e Posselt (1985)	Amshoff (1994)	Pellens, Tomaszewski e Weber (2000)	Total - Alemanha	Giongo e Nascimento (2004)	Calijuri, Santos e Santos (2004)	Santos, Castellano, Bonacim e Silva (2005)			Borinelli (2006)	Total - Brasil
Funções																		
Elab.de Relatórios e Interpretação	X	X	X	X	4	X	X	X	X	-	4	-	X	X	X	3	11	85
Planejamento	-	-	X	X	2	X	X	X	-	X	4	X	X	X	X	4	10	77
Controle	-	-	X	X	2	X	-	X	X	X	3	X	X	-	X	3	8	62
Contábil	X	X	X	X	4	-	-	X	-	-	1	-	X	X	X	3	8	62
Controle Interno	X	-	-	-	1	-	-	-	-	-	0	X	X	-	X	3	4	31
Sistema de Informação	-	-	-	X	1	-	-	-	X	X	2	X	-	-	-	1	4	31
Administração dos Impostos	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	X	X	2	3	23
Relatórios Governamentais	X	-	-	-	1	-	X	-	-	-	1	-	X	-	-	1	3	23
Auditoria	-	X	-	-	1	-	-	-	-	-	0	-	X	-	-	1	2	15
Direção	X	-	-	-	1	-	-	-	X	-	1	-	-	-	-	0	2	15
Análise e Avaliação Econômica	-	-	-	-	0	-	X	-	-	X	2	-	-	-	-	0	2	15
Avaliação e Deliberação	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	-	-	0	1	8
Atender Agentes de Mercado	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	X	-	-	1	1	8
Proteção de Ativos	-	-	-	-	0	-	X	-	-	-	1	-	-	-	-	0	1	8
Avaliação e Consultoria	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Processamento de Dados	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Mensuração de Risco	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Organização	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Desenvolver Pessoal	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0
Coordenação	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	0	0	0

Quadro 3 Funções da controladoria em trabalhos empíricos dos EUA, Alemanha e Brasil.

Fonte: Dados da pesquisa

1.4 PERSPECTIVAS E TENDÊNCIAS DA CONTROLADORIA

Em resposta as mudanças apresentadas na introdução do trabalho, as organizações necessitam identificar e gerenciar os fatores-chave de seu sucesso em toda a cadeia produtiva. Isso exige diferentes arranjos empresariais, com setorização da estrutura organizacional e gerenciamento das relações com o ambiente, o que inclui principalmente melhorias no sistema de gestão.

A organização deve ter a capacidade de criar mecanismos internos de planejamento e controle que possam minimizar os efeitos das variações econômicas e suportar a concorrência sem fronteiras, poderá não só garantir a rentabilidade, como também criar planos alternativos de ação e crescimento. Uma das formas de manter a competitiva neste cenário é projetar sistemas de gestão que permitam planejar, implementar e controlar as atividades.

Diante dos resultados apresentados na pesquisa e das novas necessidades das organizações, Horváth (2006) já destacava que entre as perspectivas de desenvolvimento da controladoria, para os próximos anos esta a transformação da filosofia, mudanças no âmbito das funções, maior participação na tomada de decisão, utilização de mais instrumentos de gestão, descentralização da estrutura organizacional e da controladoria e difusão.

Quanto à **filosofia da controladoria** a principal transformação consiste na passagem de uma visão empresarial conservadora dos fatos para uma que promova a inovação. Para tanto, ela deve intervir em capacidades e não apenas em números.

A isto estão ligadas a expansão e alocação das funções de **coordenação e informação**. Assim, o suporte ao planejamento e controle estratégico estão em destaque e não mais apenas, os negócios rotineiros.

No geral, é observada uma participação cada vez maior desta área na **tomada de decisões**. Isso se deve à distância menor entre a completa disseminação das informações e os métodos, interpretação e avaliação para a efetiva tomada de decisões. Nesse sentido, pesquisas mostram que fatores comportamentais como pensamento estratégico, habilidade com informática, capacidade de lidar com mudanças e de trabalhar em equipe, são importantes para o envolvimento do *controller* na tomada de decisão, assim como indicaram que a auto disciplina, senso crítico e abertura para novas experiências são características marcantes e que devem estar presentes.

O **suporte computacional** faz parte, já a alguns anos, das ferramentas dos profissionais que atuam nesta área. As funções complexas podem ser realizadas adequadamente por este meio. Enquanto a área operacional está integrada pelo suporte computacional, sua utilização nas áreas estratégicas tem crescido substancialmente.

A crescente necessidade de coordenação em todos os níveis da administração leva a **descentralização**. Percebe-se aí uma forte ligação com a especialização da função. Em grandes organizações, este quadro já é bastante presente. Como as funções da controladoria, neste tipo de contexto, são às vezes executadas por um “*não-controller*”, deve-se atentar particularmente para o fato de que instrumentos simples e flexíveis devem estar à disposição, de modo que qualquer colaborador possa empregá-los rapidamente. Além disso, a área deve acompanhar as mudanças no contexto organizacional. Por isso, a crescente incidência de estruturas entrelaçadas

representa uma tendência que força a controladoria a evoluir. A coordenação e **disseminação** das informações não mais são restritas a organizações isoladas ou setores, mas garantem integração de dados entre as cadeias produtivas.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Ao longo desta investigação constatou-se que diversas pesquisas empíricas apresentam conceitos e funções da controladoria de forma não inteligível, gerando muitas vezes pontos de vista antagônicos e confusos.

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

Os resultados mostram que a controladoria na Alemanha tem uma aderência mais próxima da gestão estratégica, com atuação na coordenação do planejamento em todos os níveis, sistema de informações, controle, gestão de pessoas e organizacional, ou seja, mais próximo do que as empresas necessitam. Essa dedicação mais voltada aos aspectos estratégicos da organização deve-se muito ao fato de o *controller* e o contador não serem a mesma pessoa. O que em geral não acontece nos Estados Unidos e Brasil, onde a função de *controller* e contador é compatibilizada por um único responsável. Com isso, as funções tendem a ter maior aderência a gestão operacional, com tarefas mais direcionadas a atividade contábil.

Por fim, apesar dos “desvios” constatados nas pesquisas, pode-se afirmar que há algumas funções que estão bem próximas ao consenso. Nesse sentido, destacam-se as funções de planejamento e controle que são apontadas como fundamentais por 77% e 62% dos trabalhos pesquisados, respectivamente. Isso evidencia que a principal preocupação da controladoria deve estar mais voltada para o futuro da organização. Entretanto, funções de elaboração de relatórios e interpretação (85%) e contabilidade (62%) são imprescindíveis à prática das organizações.

Isso confirma a tendência indicada na literatura, que a controladoria tem se voltado para o planejamento nos níveis estratégico, tático e operacional. Mas, também indica que áreas tradicionais como contabilidade estão ainda fortemente presentes. Talvez em razão de a controladoria e contabilidade nos Estados Unidos e Brasil, estar na mesma unidade organizacional ou ter um único responsável.

Para isso, ele deve ter a qualificação adequada para cumprir as funções acima relacionadas. A análise das funções da controladoria, na percepção das diferentes

pesquisas ligadas aos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, realizada neste trabalho, demonstra uma riqueza de apontamentos das funções do *controller* e, portanto, das qualificações exigidas para bom exercício dessa função.

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.

AMSHOFF, B. **Controlling in Deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz**. 2 Auflage. Wiesbaden, 1994.

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

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTHONY, R.N., DEARDEN J., **Management Control Systems**. London: R.D. Irwin 1992.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse M. **Controladoria Agregando Valor para a Empresa**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BORINELLI, Márcio L. **Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática**. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRAMSEMANN, Reiner. **Handbuch Controlling: Methoden und Techniken**. 2. Auflage, Muchen, 1980.

BRITO, Osias. **Controladoria de Risco: Retorno em Instituições Financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CALIJURU, Mônica S. S., SANTOS, Neusa M.B.F., SANTOS, Roberto F. **Perfil do Controller no Contexto Organizacional Atual Brasileiro**. **Anais...XII Congresso Brasileiro de Custos**, 2005.

CARVALHO, Marcelino F. **Uma Contribuição ao Estudo da Controladoria em Instituições Financeiras Organizadas sob a Forma de Múltiplo Banco**. São Paulo: FEA/USP,

1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) do 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; et al. Sistema de Gestão Econômica - GECON. In: CATELLI, A. (Org.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 285-307

CATELLI, Armando, et al. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

COHEN, J.B., ROBBINS, S.M. **The Financial Manager: Basic Aspects of Financial Administration**. New York: Evanston & London, 1966.

CORONADO, Osmar. **Controladoria no Atacado e Varejo**. São Paulo: Atlas, 2001.

FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral: Previsão, Organização, Comando, Coordenação e Controle**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, P. C. **Controladoria: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FRESE, Erich. **Unternehmensführung: Kontrolle und Unternehmensführung**, 1968.

GARCIA, Alexandre, S. **Introdução à Controladoria: Instrumentos básicos de controle de gestão das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

GARRISON, Ray H., NOREEN Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Gestão de Pessoas: enfoque nos papéis profissionais**. São Paulo: Atlas, 2006.

GIONGO, Juliano, NASCIMENTO, Auster M. **O Envolvimento da Controladoria no Processo de Gestão: Um estudo em indústrias do Estado do Rio Grande do Sul**. XII Congresso Brasileiro de Custos, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade**. São Paulo: FEA/USP, 1989. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HAHN, D., HUNGENBERG, H. **Puk-Wertorientierte Controllingkonzepte**. 6.ed. Wiesbaden, 2001.

HECKERT, J.B., WILLSON, James D. **Controllership**. New York: Ronald Press Co, 1963.

HILTON, Ronald W., MAHER, Michael W., SELTO, Frank H. **Cost Management: Strategies for Business Decision**. New York: Irwin McGraw-Hill, 2000.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Krikant M. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

_____, SUNDEM Gary L., STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12.ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HORVÁTH, P., GAYDOUL P., HAGEN W.J. **Bestandsaufnahme zur Controllingpraxis in deutschen Unternehmen**. Frankfurt: DB, 1978.

HORVÁTH, ET AL. **Prozesskostenrechnung**. Der neue Weg Zumehr Kostentransparenz und Wirkunsvolleren Unternehmensstrategien in Controlling. Stuttgart, 1985.

HORVÁTH, Péter. **Controlling**. 10.ed. Munchen: Verlag Vahlen. 2006.

IMA - Institute of Management Accountants, 2001. E-mail: www.imanet.org.

JACKSON, J. H. **The Comptroller: His function and organization**. Cambridge: Mass, 1949/1950.

JACKSON, Steve, SAWYERS, Roby. **Managerial Accounting: A focus on Decision Making**. Orlando: Harcourt College Publishers, 2001.

KANITZ, Stephen C. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S.. **Mensurando e administrando a lucratividade da sua estratégia**. Portal do HSM, Entrevista concedida no Fórum Mundial da Lucratividade em 11.03.2008.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **Alinhamento: usando o *Balanced Scorecard* para criar sinergias corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

_____. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. **Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard***. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KNOEPEL, H. **Controllership**. New York: John Wiley & Sons, 1935.

KUPPER, Peter. **Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente**, 4. Auflage. Berlin: MSG, 2005.

KUPPER, Hans U., WINCKLER, Barbara, ZHANG, Suixin. **Planungsverfahren und Planungsinformationen als Intrumente des Controlling**. Berlin: DBW, 1990.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Controladoria e Contabilidade Aplicada à Administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

LUNKES, Rogério J., SCNORREBERGER, Darci, GASPARETTO, Valdirene, VICENTE, Ernesto R. Considerações sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, v.5, n.4, 2009.

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

MOSIMANN, Clara. P., FISCH, Silvio. *Controladoria*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

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

OLIVEIRA, Luis Martins de. *Controladoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998.

OLIVEIRA, L.; PEREZ JUNIOR, J.; SILVA, C. *Controladoria estratégica*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Liliam R., PONTE, Vera M. R. O papel da controladoria nos fundos de pensão. *Anais... IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 2005* CD.

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

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

PELLENS, B., TOMASZEWSKI, C., WEBER, N. *Wertorientierte Entlohnungssysteme fur Führungskräfte: Anforderungen und Emprirische Evidenz*. Stuttgart, 2000.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. *Controladoria Internacional: incluindo Sarbanes Oxley Act USGAAP*. São Paulo: DVS, 2004.

REICHMANN, Thomas. *Controlling und Managementberichten*. 6. Auflage, Munchen, 2001.

RICARDINO, Alvaro. *Contabilidade Gerencial e Societária: Origens e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2005.

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

SANTOS, Roberto V., CASTELLANO, Ana C. F., BONACIM, Carlos A. G., SILVA, Lucileni P. O papel do *controller* em empresas de grande porte. *Anais... IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 2005* - CD.

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

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José L. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHWARZ, Wolfgang U. **Controlling: Stragische Unternehmensfuhung**, Munchen, 2002.

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

SERFLING, Klaus. **Controlling**. 2. Auflage, Stuttgart, 1992.

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

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SIMON, H. A. et. al. **Centralization vs. Descentralisation in Organizing the Controllers Departament**. New York: Research Study and Report Prepared for Controllershship Foudation, 1954.

SIMON, Herbert A. **Comportamento Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, 1965.

SIMONS, Robert. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston: Harvard Business, 1995.

SIQUEIRA José R., SOLTELINHO, Wagner. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro: do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças (USP)**. n. 27, Set-Dez/2001.

SOKAL, A.; BRICMONT, J.. **Imposturas intelectuais: o abuso da ciência pelos filósofos pós-modernistas**. Rio de Janeiro: Record, 2001.

STAIR, Ralph M. **Princípios de Sistemas de Informação: Uma Abordagem Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1996.

STEWART, Rosemary. **Choises for the manager**. London: McGrawwHill, 1982.

STOFFEL, K. **Controllership im internationalen Vergleich**, Wiesbaden, 1995, p. 157.

SCHULLER, Stefan. **Organisation Von Controllingsystemen in Kreditinstituten**. Munster, 1984.

TAYLOR, Frederick W. **Princípios de administração científica**. São Paulo: Atlas, 1995.

TEIXEIRA, Olimpio C. **Contribuição ao Estudo das Funções e Responsabilidades do Controller nas Organizações**. São Paulo: FEA/USP, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8.ed. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1993.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 4.ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1974.

UEBELE, H. **Verbreitungsgrad und Entwicklungsstad des Controlling in Deutschen Industrieunternehmen**. Ergebnisse einer Empirischen Untersuschung. Köln: DBW-Depot, 1981.

VANCIL, R. F. **Controlling**. Homewood: Schäffer, 1970.

VOORHIES, D. **Space-filling Curves and a Measure of Coherence**. Graphics Gems II. Academic Press, 1994.

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

WEBER, Jurgen. **Einführung in das Controlling**. 10.ed. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.

WEBER, Max. **Os Fundamentos da Organização Burocrática: Uma construção do tipo ideal**, 1963.

WELGE, Martin K. **Controlling**, Stuttgart: Schäffer, 1988.

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

ZIMMERMAN, Jerold L. **Accounting for Decision Making and Control**. 3.ed. New York: Irwin MacGraw-Hill, 2000.

DADOS DOS AUTORES:**Rogério João Lunkes**

Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico
Departamento de Ciências Contábeis - Campus Universitário - Trindade
Florianópolis, SC - Brasil
88040-900

Darci Schnorrenberger

Universidade Federal de Santa Catarina
Departamento de Ciências Contábeis.
Campus-Trindade-CSE/CCN - Trindade
Florianópolis, SC - Bras
88040-970

Valdirene Gasparetto

Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Departamento de Ciências Contábeis.
Campus Universitário - Trindade
Florianópolis, SC - Brasil
88040-900