

DOI: <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v15i47.1185>

ÁREA TEMÁTICA: CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro

Controllership Functions: an analysis in the Brazilian scenario

Funciones de Controlling: un análisis en escena brasileña

Rogério João Lunkes¹
Darci Schnorrenberger²
Fabricia Silva da Rosa³

Recebido em 4 de janeiro de 2012 / Aprovado em 25 de abril de 2013

Editor responsável: Ivam Ricardo Peleias, Dr.

Processo de avaliação: *Double Blind Review*

RESUMO

A definição das funções básicas é um dos pontos fundamentais na consolidação de qualquer área do conhecimento, como na controladoria. Há, entretanto, dificuldades nesse aspecto em decorrência de conceitos e concepções insatisfatórias, confusas e por vezes contraditórias, tanto na literatura como na prática. Diante disso, este trabalho tem como objetivo identificar e analisar as principais funções da controladoria em estudos empíricos e em obras e manuais de referência. Para tanto, foram selecionadas as principais obras e manuais de referência e artigos publicados nas principais revistas e congressos de contabilidade. Os resultados mostram um crescimento no lançamento de novas obras e na publicação de estudos empíricos em controladoria. Entre as funções consolidadas em termos de obras e manuais e estudos empíricos podem-se destacar planejamento,

controle, contábil e elaboração de relatórios e interpretação.

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

ABSTRACT

The definition of basic functions is one of the key points in the consolidation of any field of knowledge, as the controllership. However, there are difficulties in this regard due to unsatisfactory concepts and principles, confusing and sometimes contradictory literature. Therefore, this study aims to identify and analyze the functions of the controllership in empirical studies, and in books and reference manuals. To achieve this goal, major works and reference manuals were selected, besides articles published in leading accounting journals and conferences. The

1. Doutor em Engenharia de Produção e Professor na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) [rogeriolunkes@hotmail.com]
 2. Doutor em Engenharia de Produção e Professor na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) [darcisc@gmail.com]
 3. Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) [fabriciasrosa@hotmail.com]
- Endereço dos autores: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, s/n – Trindade, Florianópolis – SC - CEP: 88040-900 – Brasil

results show an increase in the release of new works and the publication of empirical studies about controllership. Among the functions consolidated in terms of books and manuals, as well as empirical studies, the following can be highlighted: planning, control, accountancy, and report elaboration and interpretation.

Keywords: Controllership. Functions. Controller. Brazil.

RESUMEN

La definición de las funciones básicas es uno de los puntos clave en la consolidación de cualquier área de conocimiento, como la Contraloría. Sin embargo, existen dificultades en este sentido debido a los conceptos y principios insatisfactorios, a veces confusos y contradictorios, de la literatura y de la práctica. De este modo, este trabajo tiene como objetivo identificar y analizar las principales funciones del controlador en los estudios empíricos y de las obras y manuales de referencia. Para lograr este objetivo, se han seleccionado las principales obras y manuales de referencia, así como los artículos publicados en revistas líderes de contabilidad y conferencias. Los resultados muestran un aumento en la liberación de nuevas obras y la publicación de los departamentos de estudios empíricos. Entre las funciones consolidadas en términos de libros y manuales y los estudios empíricos, destacan: la planificación, el control, la contabilidad, la presentación de informes y la interpretación.

Palabras clave: Contraloría. Funciones. Controller. Brasil.

I INTRODUÇÃO

Na literatura há um esforço para tornar a controladoria uma disciplina com bases conceituais e identidade própria. A definição das funções básicas é um dos pontos fundamentais na consolidação de qualquer área do conhecimento, não sendo diferente na controladoria. Como uma disciplina acadêmica relativamente nova, vêm se

envidando esforços para atingir legitimidade e identidade própria.

Para os adeptos da ideia de uma disciplina própria, a controladoria cobre um conhecimento não abordado em outras disciplinas, como contabilidade gerencial e custos, ou de áreas da administração de empresas. Isso significa que o corpo de conhecimento produzido pela disciplina torna-se aceito pela comunidade científica como parte do sistema de ensino superior e de pesquisa. Para atingir essa legitimidade, pressupõe-se a possibilidade de identificar um conjunto idiossincrático de temas e funções ou estilos cognitivos que supostamente são especiais em relação a algum aspecto e que, portanto, devem ser diferentes de outras disciplinas (LUNKES *et al.*, 2012; MESSNER *et al.*, 2008).

Como a controladoria teve sua origem na prática, ela cresceu sem ter uma definição clara de sua área de atuação. Em consequência, em um primeiro momento, boa parte do arcabouço conceitual foi influenciada pelas ideias que regiam a aplicação prática. Ou seja, boa parte de seu desenvolvimento foi determinada pela interação dos princípios teóricos com a prática (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Para Küpper (2005), independente das origens, não se devem buscar as funções da controladoria apenas em estudos empíricos. Horváth (2006) coloca que, por um lado, o pressuposto de pesquisa a ser empregado deverá ser capaz de captar as principais características da função de controladoria da maneira como é percebida na prática. Por outro lado, defende que ela deva ser também suficientemente flexível para comportar novos conhecimentos e sugestões de configuração para a área, sendo que os progressos desta devem ser integráveis na prática. Além disso, deve-se também considerar que as funções da controladoria estão mudando através dos anos (BENČOVÁ; KALAVSKÁ, 2009).

No Brasil, o profissional que desempenha funções relacionadas à controladoria nas organizações é denominado *controller*. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), Lunkes *et al.* (2009) e Lunkes, Schnorrenberger e Gasparreto (2010), o *controller* é um profissional que pode exercer

diferentes atividades, dependendo da organização, como planejamento, controle, sistema de informações e contábil, entre outras. Considerando a dificuldade para conhecer e alcançar um conjunto estabelecido e aceito de funções básicas da controladoria, surge a seguinte pergunta de pesquisa: quais são as funções básicas da controladoria identificadas em estudos empíricos e pela literatura em obras e manuais?

Para Horváth (2006), há diferentes formas para conhecer o estado e o desenvolvimento da controladoria como **órgãos de representação e associações, relatórios sobre estudos empíricos**, publicações sobre soluções oriundas da prática e manuais e/ou obras de referência. Assim, o objetivo do trabalho é identificar e analisar as funções da controladoria descritas em órgãos de representação, estudos empíricos e apontados em obras e manuais de referência, além de uma tentativa de consolidá-las.

Este estudo oferece a oportunidade de explorar a relação dinâmica entre as funções da controladoria descritas na literatura e o contexto organizacional em que elas são aplicadas.

Cabe também observar que estudos de práticas isoladas não podem ser usados como base para a definição das funções da controladoria, e que um arcabouço maior de publicações pode refletir mais adequadamente o estado da arte e a necessidade da atividade na prática. Assim, essa consolidação pode gerar o fortalecimento da área, com melhoria das atividades por meio de ganhos de eficiência, além de direcionar os planos de ensino aplicados nas instituições de ensino à disciplina acadêmica, entre outras possibilidades.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Origens e desenvolvimento da controladoria

A controladoria ou a posição de *controller* foi introduzida no Brasil a partir de 1960, com a vinda de empresas multinacionais dos Estados Unidos. A partir de 1970, estudiosos e pesquisadores tentaram incluir esse desenvolvimento prático da controladoria em seus estudos e pesquisas nas universidades.

Pesquisa realizada por Siqueira e Soltelinho (2001), no *Jornal do Brasil*, a partir de 1960, revelou que o primeiro anúncio solicitando um profissional para exercer a função de *controller* data de 1962. Neste ano, foram publicados três anúncios buscando profissionais de controladoria. O primeiro procurava um *controller* com conhecimento dos princípios contábeis americanos e legislação tributária brasileira. O segundo anúncio não revela muitas informações sobre o cargo. A empresa requisitante é identificada como de grande porte, pertencente ao setor siderúrgico, e curiosamente, exige que o postulante seja brasileiro nato ou naturalizado. Por último, tem-se uma empresa buscando um *assistant controller*. Esse anúncio tem duas particularidades interessantes: primeiro, ele evidencia a necessidade de um assistente de *controller*, que provavelmente trabalhará ligado a um *controller*; em segundo lugar, o anúncio requisitava profissionais com formação básica em contabilidade ou economia, dando preferência à segunda.

Para Kanitz (1976), os primeiros *controllers* brasileiros foram selecionados entre os profissionais responsáveis pelo departamento de contabilidade ou financeiro da empresa. Schmidt e Santos (2006) defendem que isso se deve à visão ampla que esses profissionais têm da organização, tornando-os aptos a exercer as atividades iniciais da controladoria.

Esse desenvolvimento fez que a disciplina comesse a ser oferecida gradativamente nos cursos de graduação e pós-graduação em Ciências Contábeis.

Os estudos iniciais no Brasil apresentam características distintas, pois dividem a controladoria em duas grandes linhas de pesquisa. Na primeira, é abordada como órgão ou unidade administrativa, com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema organizacional. A outra linha a descreve como área ou ramo do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; MOSIMANN; FISCH, 1999; PELEIAS, 2002).

2.2 Funções da controladoria

As funções têm por objetivo orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento. São como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina. Segundo Horváth (2006), para conhecer o estado e o desenvolvimento da controladoria, na

prática é necessário estudar quatro instrumentos básicos, que são: (i) **órgãos de representação “oficiais” e/ou associações**, (ii) **relatórios sobre estudos empíricos e específicos de atividades, relacionados à organização e desenvolvimento**, (iii) publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis e (iv) manuais e/ou obras de referência, conforme Figura 1.

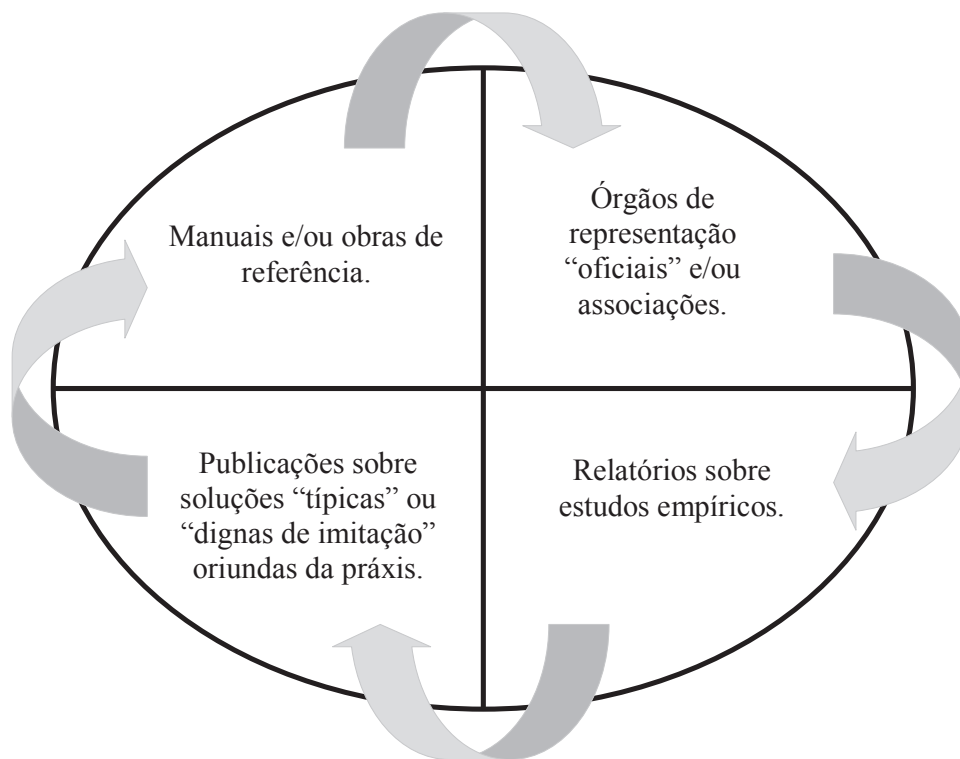


FIGURA 1 - Instrumentos básicos na definição de um conjunto de funções da controladoria

Fonte: adaptado de Horváth (2006).

Em nível internacional, a primeira compilação de um órgão oficial das funções da controladoria foi publicada em 1946 pelo Controller's Institute of América, com o título de *The Place of the Controller's Office*. Essa divulgação original continha 17 funções, que foram, em 1949, reunidas em seis grupos de funções. Já em 1962, por ocasião da mudança do nome para Controller's Institute of América for Financial Executives Institute (FEI), foi realizada a publicação das sete funções básicas da controladoria (Ver Quadro 1), separando-as das atividades do

tesoureiro. Já a International Federation of Accounting (Ifac) relaciona as funções de planejamento, avaliação e controle das atividades e visa assegurar o uso apropriado e responsável dos recursos.

Conforme o Quadro 1, de forma geral, na visão norte-americana, a controladoria tem como funções a supervisão da contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos, seguros e estatísticas e aplicações da função contábil para resolução de problemas administrativos futuros (HECKERT; WILLSON, 1963).

País	Estados Unidos														Alemanha				T				
	Autores														Subtotal Alemanha				Total				
Funções	Jacson (1949)	Financial Executives Institute (1962)	Cohen e Robbins (1966)	Hekert e Wilson (1963)	Vancil (1970)	Anderson, Schmidt e McCosh (1973)	Wilson e Colford (1981)	Rochl-Anderson e Bragg (1996)	Anthony e Govindarajan (2002)	Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Subtotal (EUA)	Mann (1973)	Bramsenmann (1980)	Welge (1988)	Serfling (1992)	Reichmann (2001)	Hahn (2001)	Schwartz (2002)	Weber (2004)	Küpper (2005)	Horváth (2006)	10	18
Planejamento	X	X	X	X	X	X	X	X	X	8	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	10	18
Controle		X	X	X	X	X		X	X	7	X	X	X		X	X		X	X	X	X	8	15
Sistema de Informação										0	X	X	X		X	X		X	X	X	X	8	8
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X	X		X		X	X	X	X	7				X				X				2	9
Contábil	X			X	X	X		X		5												0	5
Auditoria	X						X	X		3												0	3
Administração de Impostos	X	X	X				X			4												0	4
Controle Interno								X		1												0	1
Avaliação e Deliberação		X								1			X									1	2
Avaliação e Consultoria			X							1				X			X					2	3
Relatórios Governamentais		X	X							2												0	2
Proteção de Ativos		X	X			X		X	X	5				X			X					2	5
Processamento de Dados					X					1												0	1
Manutenção de Risco						X				1												0	1
Organização							X			1	X								X			2	3
Direção							X			1					X					X		2	3
Desenvolvimento Pessoal								X		1									X			1	2
Análise e Avaliação Econômica		X	X	X				X	X	5				X			X					2	7
Atendimento de Agentes de Mercado			X							1				X			X					2	3
Coordenação										0					X	X		X	X	X	X	4	4

QUADRO 1 - Funções da controladoria em livros e manuais nos EUA e Alemanha

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Basicamente desenvolveram-se, na Alemanha, inicialmente três abordagens de controladoria, que são baseadas na:

- informação (MÜLLER, 1974; REICHMANN, 1997, 2001);
- coordenação (HORVÁTH, 1979, 2006; KÜPPER; WEBER; ZÜND, 1990); e
- racionalidade (WEBER; SCHÄFFER, 1999).

Essas abordagens formam o início do discurso de identidade, sendo que na sequência a coordenação tornou-se o tema dominante na pesquisa (MESSNER *et al.*, 2008). Quanto às funções, a controladoria é responsável pela

coordenação do planejamento, controle e sistema de informações (HORVÁTH, 2006; KÜPPER, 2005; MESSNER *et al.*, 2008; WEBER, 2004).

Percebe-se que as funções na visão dos autores norte-americanos são substancialmente diferentes da visão dos autores alemães.

2.3 Estudos anteriores

Com o objetivo de verificar as funções da controladoria descritas na literatura foram realizadas pesquisas na base ISI e SCOPUS, além das teses e dissertações do IBICT, que são descritas na sequência. Menezes e Riccio (2005)

pesquisaram a relação entre a controladoria e a gestão da informação destinada ao controle econômico-financeiro das empresas. Baseados em oito questionários, descrevem as funções da controladoria relacionadas à gestão da informação.

Borges, Gil e Parisi (2005) realizaram um estudo do papel do *controller* ou controladoria na gestão da tecnologia da informação. Um questionário foi aplicado com 22 gerentes de controladoria, resultando que 88% deles participam da gestão estratégica da tecnologia de informação. Além disso, 82% concordaram que a controladoria participa diretamente da gestão do banco de dados, 93% no suporte de TI na gestão de E-business, 71% na definição das métricas aplicadas a TI, 93% da gestão de documentos e 100% da gestão de contratos.

Borinelli (2006) estabeleceu, com base na literatura, uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria com as funções contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, de proteção e controle de ativos, de controle interno, de controle de riscos, de gestão da informação e outras. Na sequência, essa estrutura foi testada com um estudo nas cem maiores empresas brasileiras. Os resultados mostraram que a função contábil é exercida em 73% das empresas, tributária em 63%, contabilidade gerencial em 90%, e usuário do sistema de informações em 50%; já na coordenação e consolidação, o *controller* atua no planejamento estratégico em 83%, e no orçamento e análise de desempenho, em 70%.

Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) pesquisaram as funções da controladoria em 26 dissertações defendidas nos Programas de Pós-Graduação em contabilidade do Brasil. Os resultados mostraram que as funções mais destacadas são gestão de informações (73%), contábil (69%), gerencial (65%), custos (50%), controles internos (31%) e tributação, proteção e controle de ativos com 19%.

Guimarães *et al.* (2009) analisaram a importância da controladoria como apoio à gestão de riscos em 20 empresas não financeiras, na percepção de gestores de riscos e *controllers*. Os resultados mostraram que a controladoria fornece suporte à gestão de riscos por meio de informações que contribuem para a mitigação dos riscos.

Benčová e Kaľavská (2009) realizaram pesquisa sobre as funções da área financeira da controladoria em companhias de *software* do estado do Colorado (EUA). O estudo foi centrado em soluções para problemas de financiamento e investimento.

O estudo de Cruz (2009) adaptou a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria e a aplicou nos 50 maiores bancos brasileiros. Os resultados mostraram que as funções de contabilidade societária, contabilidade fiscal, gestão das informações e atendimento a usuários externos foram destacadas no estudo, ao passo que riscos, controles internos e finanças não foram apontados como funções básicas desempenhadas pela controladoria.

Weber (2011) descreveu as ligações estreitas entre os níveis de várias tarefas em relação ao conteúdo e ao processo, indicando que os estágios de desenvolvimento não são apenas um reflexo de alternativas, ou mesmo conjuntos de tarefas mutuamente excludentes, mas sim a progressão para um nível superior de responsabilidades e funções adicionais e complementares. O estudo procura explicar como a controladoria chegou a cobrir uma ampla gama de funções e tarefas ao longo do tempo.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesta seção, apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a construção do referencial teórico e o processo de seleção e análise dos resultados.

3.1 Processo para construção do referencial teórico

O processo estruturado para seleção e análise de referências bibliográficas está dividido em três fases: escolha das bases de dados, seleção de artigos e análise sistêmica (ROSA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2009). A primeira fase fundamenta a escolha da base de dados; a segunda obtém um portfólio de artigos a partir de um conjunto de parâmetros predeterminados para selecionar artigos alinhados com o tema (uso de palavras-chave, exame em título, resumo e texto completo) e que possuam reconhecimento científico (baseado no número de citações); e a terceira fase, por fim,

proporciona a análise bibliométrica sistêmica do portfólio de artigos.

Com base nessa estrutura foram selecionados artigos alinhados com o tema *controllershship*. As fases e etapas foram realizadas de forma sequencial a partir das bases de dados *International Statistical Institute* (ISI) e Scopus. As palavras-chave utilizadas foram “*controller’s function(s)*”; “*comptroller’s function(s)*”; “funções controladoria”; “funções controller”; “*controllershship*”; “*controller*” + “*function*” e “*controller task(s)*” e combinações. Também foi consultada a base de teses e dissertações do **Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT)**, utilizando as palavras-chave “funções da controladoria” no título e resumo. Para a seleção dos artigos, essas palavras devem estar contidas no título, resumo ou palavras-chave. Além de artigos científicos, também foram consultadas as principais obras e manuais dos Estados Unidos e Alemanha.

A coleta dos dados foi realizada em 17 e 18 de outubro de 2012, e os artigos compõem o pano de fundo do referencial teórico e dão suporte às discussões apresentadas na seção 4 e conclusões.

3.2 Procedimento para seleção dos dados da pesquisa

Para gerar uma discussão pautada na realidade brasileira, foram realizadas pesquisas nas principais revistas e congressos de contabilidade, principalmente sob o olhar da controladoria. Para analisar as funções de acordo com as pesquisas em contabilidade no Brasil, além de identificar e analisar as publicações em controladoria nas principais revistas de contabilidade segundo o Qualis (Capes), e nos principais congressos de contabilidade, foram consultadas orientações dos órgãos oficiais de representação de classe.

Quanto aos órgãos oficiais, foram estudados documentos, normas e resoluções do Ministério do Trabalho e de órgãos de representação, como o Conselho Federal de Contabilidade, Administração e Economia etc.

No tocante aos estudos empíricos, cabe salientar que a análise se limita a revistas de contabilidade; ao mesmo tempo que demonstra o perfil das pesquisas em revistas específicas, estratifica a população dos artigos, já que artigos sobre controladoria podem também ser encontrados em revistas de outras áreas afins, como administração,

gestão e engenharia de produção. Neste artigo, optou-se por analisar considerando a especificidade. Assim, para a seleção das revistas considerou-se o termo “contabilidade” ou “contábil” e sua inclusão no Qualis da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), considerando as revistas com as melhores ponderações A1, A2, B1, B2 e B3. A escolha do Qualis deve-se a sua grande utilização na classificação das pesquisas no Brasil, inclusive para avaliar os programas de pós-graduação do país.

Sete revistas brasileiras foram selecionadas: *Revista de Contabilidade & Finanças*, *Revista de Contabilidade Vista & Revista*, *Revista Universo Contábil*, *Revista Contemporânea de Contabilidade*, *Revista de Contabilidade e Organizações*, *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade* e *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - Base*.

Também foram selecionados artigos dos principais congressos e eventos de contabilidade do Brasil: Congresso Brasileiro de Custos, Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), EnANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração) e Congresso Anpcont (Associação Nacional do Programas de Pós Graduação em Ciências Contábeis).

Para realizar o enquadramento, conforme Quadro 1, foram analisadas as obras e os manuais e incluídas apenas aquelas funções destacadas na literatura. Assim, na revisão o trabalho se limitou a analisar as funções em termos de livros de controladoria dos Estados Unidos e Alemanha. O trabalho também não teve como objetivo estudar publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis.

4 RESULTADOS

Para a discussão sob o prisma da identificação de um conjunto básico de funções, este será contextualizado com a análise das normas e resoluções de órgãos oficiais e de representação, estudos empíricos e obras e manuais de controladoria.

4.1 Definições de órgãos oficiais ou de representação

Ao contrário dos EUA e da Alemanha, os órgãos representativos brasileiros não apresentam as

funções de controladoria. Apenas o Ministério do Trabalho e Emprego, por meio da Portaria Ministerial n. 397, prevê que a função de *controller* está inserida na Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) como sinônimo da ocupação **contador**.

Quanto à regulamentação das profissões, o Conselho Federal de Contabilidade prevê a função de *controller* como prerrogativa da profissão contábil. Não há, contudo, descrição de suas funções. Os Conselhos Federais de Administração e de Economia não evidenciam a função *controller*. Já a Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac) mantém uma diretoria de controladoria para a discussão de temas específicos (ANEFAC, 2012).

4.2 Estudos empíricos

A pesquisa dos estudos empíricos foi realizada de duas formas distintas. Conforme o Quadro 2, a primeira forma relata as funções solicitadas pelas organizações quando fazem anúncios para a contratação de um *controller* (LUNKES *et al.*, 2009; ORO *et al.*, 2007; SOUZA; BORINELLI, 2009) e a segunda apresenta as funções relatadas em estudos empíricos (CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005; DANIEL; DAL VESCO; TARIFA, 2006; FACHINI; BEUREN; NASCIMENTO, 2009; GIONGO; NASCIMENTO, 2005; LUNKES *et al.*, 2011; MEDEIROS; RABELLO, 2010; OLIVEIRA; PONTE, 2006; SANTOS, R. V. *et al.*, 2005; SANTOS, S. *et al.*, 2008; SCHNORRENBERGER *et al.*, 2007).

Funções	Autores														Total (Funções Empíricas)	
	Oro et al. (2007)	Souza e Borinelli (2009)	Lunkes et al. (2010)	Subtotal (Solicitadas)	Giongo e Nascimento (2005)	Calijuri, Santos e Santos (2005)	Santos et al. (2005)	Daniel, Dal Vesco e Tarifa (2006)	Oliveira e Ponte (2006)	Schnorrenberger et al. (2007)	Santos et al. (2008)	Fachini et al. (2009)	Medeiros e Rabello (2010)	Lunkes et al. (2011)		Subtotal (Práticas)
Planejamento	X	X	X	3	X	X				X	X	X	X	X	7	10
Controle	X	X	X	3	X	X			X	X	X	X	X	X	8	11
Sistema de Informações		X		1	X			X	X	X	X	X	X	X	8	9
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X		X	2		X	X	X	X	X	X		X	X	8	10
Contábil	X	X	X	3		X	X	X	X	X	X	X	X	X	9	12
Auditoria	X		X	2		X	X	X	X	X			X	X	7	9
Administração dos Impostos	X	X	X	3			X	X	X	X	X	X	X	X	8	11
Controle Interno	X	X	X	3	X	X	X	X		X		X		X	7	10
Avaliação e Deliberação													X		1	1
Avaliação e Consultoria	X		X	2												2
Relatórios Governamentais						X		X						X	3	3
Proteção de Ativos													X		1	1
Processamento de Dados																
Mensuração de Risco												X			1	1
Organização																
Direção																
Desenvolvimento de Pessoal																
Análise e Avaliação Econômica							X	X		X			X		4	4
Atendimento de Agentes de Mercado						X									1	1
Coordenação																
Custos	X	X	X	3			X	X			X	X	X	X	6	9
Orçamento	X		X	2			X	X	X	X			X	X	6	8

QUADRO 2 - Principais funções de estudos empíricos

Fonte: dados da pesquisa.

Entre as funções destacadas em estudos empíricos estão contabilidade, administração de impostos, controle, elaboração de relatórios e interpretação, controle interno e planejamento. Observa-se que, em grande parte, as funções identificadas em estudos empíricos estão relacionadas à contabilidade.

4.3 Definições em obras e manuais

A primeira obra de controladoria publicada no Brasil foi a de Nguyen H. Tung *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*, em 1971. Essa obra teve mais três edições, em 1972, 1973 e 1974. Nesse período, a controladoria, em termos de literatura, não teve grandes evoluções, sendo publicada, nessa década, mais uma obra de Stephen C. Kanitz: *Controladoria: teoria e estudo de casos*, em 1976.

Na década seguinte foi publicada, em 1984, a obra *Manual de controladoria financeira*,

de Mariano Yoshitake.. Na década de 1990 surgiram mais quatro obras: a de Clara P. Mosimann, José O. C. Alves e Silvio Fisch, *Controladoria: seu papel na administração das empresas, e Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação*, de Masayuki Nakagawa, em 1993; *Controladoria: teoria e prática*, de Sandra Figueiredo e Paulo C. Caggiano, em 1997; e o manual *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*, de Armando Catelli (coordenador), lançado em 1999.

O período de consolidação em termos de literatura relacionado a obras e manuais foi a década de 2000, com o lançamento de mais de 20 livros. Isso se deve em parte à criação da disciplina de controladoria nos cursos de graduação (o Brasil possui mais de mil cursos de graduação em Ciências Contábeis), além da criação de 18 novos cursos de mestrado e quatro novos doutorados em contabilidade.

O Quadro 3 apresenta as principais funções listadas em obras e manuais de referência no Brasil.

Funções	Autores														Subtotal							
	Tung (1974)	Kanitz (1976)	Yoshitake (1984)	Mossiman e Fisch (1999)	Almeida, Parisi e Pereira (2001)	Peleias (2002)	Beuren (2002)	Brito (2003)	Peters (2004)	Nogas e Luz (2004)	Padoveze e Benedicto (2005)	Santos (2005)	Schmidt e Santos (2006)	Nascimento e Reginato (2007)		Schier (2007)	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008)	Morante e Jorge (2008)	Souza (2008)	Lopes de Sá (2009)	Lunkes e Schnorrenberger (2009)	Garcia (2010)
Planejamento	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	15
Controle	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	16
Sistema de Informação		X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X	X	X	X	13
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X		X	X				X		X												5
Contábil	X	X	X	X				X	X	X					X		X	X	X	X	X	11
Auditoria	X																		X			2
Administração de Impostos																X			X			2
Controle Interno													X			X				X		3
Avaliação e Deliberação		X			X																X	2
Avaliação e Consultoria													X									1
Relatórios Governamentais																					X	0
Proteção de Ativos			X																			1
Processamento de Dados	X																					1
Manutenção de Risco			X																			1
Organização																					X	1
Direção							X															1
Desenvolvimento Pessoal																					X	1
Análise e Avaliação Econômica					X																	1
Atendimento de Agentes de Mercado					X	X		X	X													4
Coordenação																				X		1

QUADRO 3 - Principais funções listadas em obras e manuais de referência no Brasil

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 3, as funções de destaque e aquelas apontadas o maior número de vezes nas obras e manuais de controladoria estão relacionadas ao planejamento (15), controle (16) e sistema de informações (13), além do sistema contábil com 11 apontamentos.

4.4 Discussões dos resultados

A partir da identificação de Horváth (2006) sobre as funções destacadas em estudos empíricos e da literatura, foi elaborada a Figura 2, com consolidação das funções básicas elencadas nos dois instrumentos. Há também funções que são destacadas numa das áreas e não pela outra, deixando claro que ainda há um longo caminho a percorrer na busca

do alinhamento efetivo entre o defendido pela literatura e o esperado pelas organizações.

O destaque dado à função de planejamento corrobora com a literatura internacional - Anthony e Govindarajan (2002) 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 da implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas. A controladoria também deve liderar o processo orçamentário (BENČOVÁ; KALAVSKÁ, 2009).



FIGURA 2 - Funções básicas consolidadas a partir de estudos empíricos e da literatura

Fonte: dados da pesquisa.

Originalmente, a controladoria estava fortemente amparada no controle; conseqüentemente, sua base se encontrava na contabilidade. Ao longo do tempo, com o aumento da complexidade nas organizações, esse espectro foi sendo ampliado e novas áreas de preocupação foram incorporadas, como planejamento e sistema de informações. Convém destacar também que essa evolução não ocorreu de maneira linear, pois os países de língua alemã e os Estados Unidos estão em estágios diferentes de desenvolvimento da controladoria.

Possivelmente, o realce da função contábil deve-se à influência norte-americana nos primórdios de sua instituição, trazida por multinacionais dos EUA (KANITZ, 1976), que seguiam as

funções definidas pelo Financial Executives Institute (FEI). Aliado a isso, os *controllers* contratados tinham em sua grande maioria uma formação de origem na contabilidade, ou seja, eram contadores de profissão. Isso faz que atualmente no Brasil muitas vezes se considere *controller* e contador como sendo o mesmo profissional, sem fazer distinção em relação a suas funções.

Essa concepção “não equilibrada” das funções da controladoria tem conseqüências práticas: pesquisas empíricas mostram o *controller* atuando em atividades e tarefas mais reativas e com o foco em eventos passados (DANIEL; DAL VESCO; TARIFA, 2006; OLIVEIRA; PONTE, 2006; SANTOS *et al.*, 2005;), quando, na realidade, as atenções também deveriam estar voltadas ao

futuro, com enfoque no planejamento e na implementação de seus objetivos e metas. Somente com a elaboração e a implementação adequada do planejamento será possível acompanhar, avaliar e controlar o desempenho das organizações, sejam elas públicas ou privadas. Não é possível dirigir um carro olhando para o retrovisor (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Carr, Tomkins e Bayliss (1991), esse papel conservador da controladoria pode estar contribuindo para o enfraquecimento, em longo prazo, da competitividade das empresas norte-americanas face as japonesas e alemãs. Inclusive nas empresas da nova economia, a controladoria deve priorizar o planejamento em relação ao controle (GRANLUND; TAIPALEENMÄKI, 2005). Diferentemente, por exemplo, da constituição em países de língua alemã (Alemanha, Áustria e parte da Suíça), nos quais, a princípio, houve uma clara divisão dos cargos e de suas funções (HORVÁTH, 2006; KÜPPER, 2005; MESSNER *et al.*, 2008; WEBER, 2004). Com isso, as funções da controladoria foram direcionadas para atividades e tarefas mais estratégicas, como a implementação e o alinhamento do planejamento.

O destaque dado à função elaboração de relatórios e interpretação está vinculado parcialmente à ideia de um profissional que fornece ou abastece as demais áreas de responsabilidade com informações. Nesta linha, Siegel e Kulesza (1996) descrevem que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxilie e facilite a tomada de decisão das demais áreas.

Algumas ressalvas devem ser consideradas ao se analisar os resultados do estudo, como não incluir subfunções, atividades ou instrumentos de gestão, como orçamento e *balanced scorecard*, como funções básicas. Por exemplo, funções como controle podem incluir controles internos, proteção e controle de ativos e controle de riscos. O próprio conceito de controle interno prevê proteger ou salvaguardar os ativos (CREPALDI, 1998; MOSCOVE; SIMKIN; BAGRANOFF, 2002; RITTENBERG; SCHWIEGER, 1998); assim, é fundamental entender os níveis e conceitos do

planejamento e controle para evitar a enumeração de temas desnecessários e, principalmente, a sobreposição de funções.

Outro exemplo desse processo de sobreposição pode ser observado na função contábil que prevê como área de atuação a contabilidade gerencial, custos, auditoria, tributária, sistemas e financeira (BONNER *et al.*, 2006; HESFORD *et al.*, 2007). Portanto, esses ramos da contabilidade não devem ser enumerados como funções básicas, principalmente quando a descrição já inclui o termo “contábil” ou “contabilidade”. Isso também se aplica à expressão “elaboração de relatórios e interpretação” que é uma atividade que pode fazer parte da própria função contábil ou então da função sistema de informações.

Por outro lado, os resultados confirmam os dados apresentados no Quadro 1 em relação à revisão internacional realizada em obras e manuais dos Estados Unidos e Alemanha, estando três das funções (planejamento, controle e elaboração de relatórios e interpretação) entre as consolidadas no presente estudo. A exceção fica para as funções análise e avaliação econômica e proteção de ativos, ao passo que a de sistemas de informações também foi apontada no Brasil em obras e manuais de referência. Esses dados corroboram parcialmente com os achados de Borinelli (2006) e Beuren, Bogoni e Fernandes (2008), que destacaram a função de gestão de informações, contábil, gerencial, custos, controles internos e tributação, proteção e controle de ativos.

Ao comparar os resultados do Quadro 1 com a Figura 2 percebe-se uma maior influência da literatura norte-americana sobre a brasileira. Isso está associado a causas históricas, visto que os primeiros *controllers* vieram ou foram recrutados por empresas deste país, além da supremacia da literatura e das revistas norte-americanas no mundo das publicações acadêmicas. Por outro lado, as publicações de autores de instituições de língua alemã são raras em revistas de contabilidade de alto impacto (MESSNER *et al.*, 2008).

O estudo mostra que, em geral, por “modismos” se relacionam todas as funções de uma organização, métodos e ferramentas ao termo. Essa postura resulta em um conjunto de

penduricalhos associados ao tema (HORVÁTH, 2006), fazendo que o foco muitas vezes seja desviado. Assim, são publicados livros que contemplam em 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 e aferição de conclusões que possam contribuir para o avanço dos estudos na área. Comportamento similar se percebe nos congressos e eventos da área, que manifestam sua preocupação com o tema, mas que, em sua essência, pouca atenção dão para discussões efetivas e embasadas sobre o assunto (LUNKES *et al.*, 2012).

Isto faz que os planos de ensino da disciplina de controladoria contenham um conjunto grande de funções, não alinhadas a estudos nacionais ou internacionais. Apesar da pesquisa realizada por Richartz *et al.* (2012) em 22 planos de ensino de universidades federais brasileiras ter constatado, que em linhas gerais, o conteúdo das ementas está mais evoluído e consolidado, nas empresas as funções do *controller* ainda são confundidas com as do contador.

Os resultados mostram que ainda não existe um consenso sobre quais sejam as funções básicas da controladoria. Tal situação corrobora o estudo realizado por Ogassawara (2007), que verificou o conteúdo apresentado nos livros de controladoria e constatou que não há uma base conceitual sólida sobre controladoria. Além disso, constatou que os livros sobre o tema apresentam abordagens distintas e que, portanto, pode-se afirmar que a controladoria ainda não está completamente desenvolvida, mas sim em estágio de desenvolvimento.

O importante é encontrar um equilíbrio entre as funções proativas e reativas. Isso corrobora estudos realizados por Weber (2011) que descreve que a controladoria só pode ser eficaz quando atuar como um parceiro do negócio, ao mesmo tempo que desempenha o papel de um contador de feijão. Para o autor, a controladoria muitas vezes precisa fazer as duas coisas: fazer um ou outro pode não ser suficiente - ou seja, atuar

na coordenação dos sistemas de planejamento e de informações, entre outras funções, e ao mesmo tempo trabalhar em tarefas tradicionais relacionadas, por exemplo, ao controle e sistema contábil.

Mesmo que existam opiniões divergentes sobre o enfoque da controladoria, entende-se que estas não sejam excludentes e sim complementares, pois, antes de mais nada, deve-se compreender que uma organização é um organismo vivo, conforme preconizado por Bertalanffy (1975) já em 1950. Sob esse espectro, a organização afeta e é afetada pelo meio em que atua, o que lhe confere a capacidade de “aprendizado”. Com isso, fica evidente que o tipo e a intensidade das experiências vividas influenciam as decisões futuras. Ou seja, nenhuma organização pode prescindir das informações resultantes do aprendizado do passado e muito menos, negligenciar as novidades com as quais o futuro acena. Deve sim, utilizar ambas para desenhar um futuro mais próspero e promissor.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo do estudo consistiu em identificar e analisar as principais funções da controladoria sob o enfoque empírico e teórico. Para tanto, foram selecionadas as principais obras e manuais de referência e artigos publicados nas principais revistas e congressos de contabilidade.

Nos estudos empíricos constatou-se que foram destacadas as funções relacionadas a contabilidade, controle, administração de impostos, planejamento, elaboração de relatórios e interpretação, conforme Quadro 2.

Já no campo teórico, composto por artigos, livros e manuais de controladoria, constatou-se que receberam destaque as funções de controle, planejamento, sistema de informações e contábil, conforme Quadro 3.

Isso denota que existe um pequeno núcleo de funções consensuadas entre o enfoque empírico e o teórico para a controladoria. Por outro lado, evidencia também que, ao redor desse núcleo, gravitam outras funções, que não estão plenamente alinhadas entre os dois enfoques, deixando espaço para discussões e especulações.

Quando analisada sob a perspectiva de organismo vivo, percebe-se que as discussões sobre o papel da controladoria não são excludentes nem exclusivas, e sim complementares. As lições do passado devem ser apreendidas e incorporadas às novas leituras de cenários para a organização, tornando-a proativa.

No avanço das pesquisas, recomenda-se buscar identificar a legitimidade e a identidade da controladoria, que pode estar cobrindo campos do conhecimento não abordados em outras disciplinas. Esse aprimoramento pode ser importante para seu crescimento e desenvolvimento no Brasil nos próximos anos.

Além disso, como neste estudo encontraram-se dificuldades na classificação das funções, entende-se ser importante empreender pesquisas, visando estruturar, por meio da semântica das palavras, o que pode ser considerado função, subfunção, atividade ou apenas instrumento de gestão.

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.
- ANDERSON, D. R.; SCHMIDT, L. A.; MCCOSH, A. M. **Practical Controllershship**. 3rd ed. Howewood, 1973.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS EXECUTIVOS DE FINANÇAS, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - ANEFAC. 2012. Disponível em: <<http://www.anefac.com.br/Pages/ResultadoBusca.aspx?key=diretoria%20de%20controladoria>>. Acesso: 22 out. 2012.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BENČOVÁ, M.; KALAVSKÁ, A. Importance of the controllership for the company performance: software company experience. **E + M Ekonomika a Management**, Liberec, n. 2, p. 76-83, 2009.
- BERTALANFFY, L. V. **Teoria geral dos sistemas**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1975.
- BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookmann, 2002. cap. 1, p. 15-38.
- _____; BOGONI, N. M.; FERNANDES, L. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008.
- BONNER, S. E. et al. The most influential journals in academic accounting. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 31, n. 7, p. 663-685, Oct. 2006.
- BORGES, T. N.; GIL, A. L.; PARISI, C. O controller como gestor da tecnologia da informação: realidade ou ficção? **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 119-140, out./nov./dez. 2005.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BRAMSEMANN, R. **Handbuch controlling: methoden und techniken**. 2. aufl. München: Hanser, 1980.
- BRITO, O. **Controladoria de risco: retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CALIJURI, M. S.; SANTOS, N. M.; SANTOS, R. F. Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. In: VII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br/>>

texto/viewpublic?ID_TEXTO=610>. Acesso em: 15 nov. 2011.

CARR, C.; TOMKINS, C.; BAYLISS, B. Strategic controllership: a case study approach. **Management Accounting Research**, London, v. 2, n. 2, p. 89-107, June 1991.

CATELLI, A. (Coord.). **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.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

CRUZ, B. R. **A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria**. 2009. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

DANIEL, M. M.; DAL VESCO, D. G.; TARIFA, M. R. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller nas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos... São Paulo: FEA-USP, 2006**. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/419.pdf>>. Acesso em: 16 de novembro de 2011.

FACHINI, G. J.; BEUREN, I. M.; NASCIMENTO, S. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: ABC, 2009. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2856>. Acesso em: 15 nov. 2011.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

GARCIA, A. S. **Introdução à controladoria: instrumentos básicos de controle de gestão das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIONGO, J.; NASCIMENTO, A. M. O envolvimento da Controladoria no processo de gestão: um estudo em indústrias do estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=376>. Acesso em: 15 nov. 2011.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMÄKI, J. Management control and controllership in New Economy Firms: a life cycle perspective. **Management Accounting Research**, London, v. 16, n. 1, p. 21-57, Mar. 2005.

GUIMARÃES, I. C. et al. A importância da Controladoria na gestão de risco de empresas não-financeiras: um estudo na percepção de gestores de risco e controllers. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 260-275, 2009.

HAHN, D.; HUNGENBERG, H. **Pukwertorientierte Controllingkonzepte**. Gabler: Wiesbaden, 2001.

HECKERT, J. B.; WILLSON, J. D. **Controller-ship**. New York: Ronald Press, 1963.

HESFORD, J.W. et al. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M. D. (Eds.). **Handbook of management accounting research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. v. 1, p. 3-26.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pearson, 2004.

HORVÁTH, P. **Controlling**. München: Vahlen, 1979.

_____. **Controlling**. 10. ed. München: Verlag Vahlen, 2006.

JACKSON, J. H. **The comptroller: his function and organization**. Cambridge: Mass, 1949.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KÜPPER, P. **Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente**. 4. ed. Berlin: MSG, 2005.

KÜPPER, H. U.; WEBER, J.; ZÜND, A. Zum verständnis und selbstverständnis des controlling: thesen zur konsensbildung [Towards a shared understanding of controlling: ten theses]. **Zeitschrift für Betriebswirtschaft**, [s. l.], v. 60, p. 281-293, Jan. 1990.

LOPES DE SÁ, A. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

LUNKES, R. J. et al. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 83-101, ago. 2012.

_____ et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

_____ et al. Funções da Controladoria: um estudo nas 100 maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Análise Psicológica**, Lisboa, v. 29, n. 2, p. 345-361, 2011.

_____ et al. O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho nacional. In: CONGRESSO ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais eletrônicos...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: <http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/ccg_80.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2011.

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

_____; _____; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da Controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 4, n. 10, p. 90-110, set./dez. 2010.

MANN, R. **Die práxis des Controlling**. München: Moderne Industrie, 1973.

MEDEIROS, C. S. C.; RABELO, E. C. O perfil da controladoria em concessionárias de veículos do município de Tubarão (SC). In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: ABC, 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3142>. Acesso em: 15 nov. 2011.

MENEZES, L. L.; RICCIO, E. L. Relacionamento entre a controladoria e a gestão da informação econômico-financeira na nova economia. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 7, n. 18, p. 34-50, 2005.

MESSNER, M. et al. Legitimacy and identity in germanic management accounting research. **European Accounting Review**, London, v. 17, n.1, p. 129-159, 2008.

MORANGE, A. S.; JORGE, F. T. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSCOVE, S. A.; SIMKIN, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistemas de informações contábeis**. Tradução: Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. **Controladoria seu papel na administração das empresas**. Florianópolis: Fundação ESAG, 1993.

_____; FISCH, S. **Controladoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MÜLLER, W. Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als

zentrale Aufgabe des Controlling [Coordination of demand and supply of information as the core task of Controlling]. **Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung**, Graz, v. 26, p. 683-693, 1974.

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

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: um enfoque eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

NOGAS, C.; LUZ, E. E. **Controladoria**: gestão, planejamento e aplicação. Curitiba: Lobo Franco, 2004.

OGASSAWARA, M. N. Análise crítica dos conteúdos de livros de controladoria. In: SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DA USP, 15., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: SIICUSP, 2007. Disponível em: <<http://www.usp.br/siicusp/>>. Acesso em: 13 nov. 2011.

OLIVEIRA, L.; PEREZ JUNIOR, J.; SILVA, C. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

ORO, I. M. et al. O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho nacional. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/320.pdf>>. Acesso em: 14 de novembro de 2011.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. A Controladoria como Ciência e Unidade Administrativa. In: PADOVEZE, C. L. **Controladoria avançada**. São Paulo: Thomson, 2005, p. 21-42.

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

PETERS, M. R. S. **Controladoria internacional**. São Paulo: DVS, 2004.

REICHMANN, T. **Controlling**: concepts of management control, controllership, and ratios. Berlin: Springer, 1997.

_____. **Controlling und managementberichten**. 6. Aufl. München: Vahlen, 2001.

RICHARTZ, F. et al. Análise curricular em controladoria e as funções do controller. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, Madrid, v. 9, n. 19, p. 25-39, 2012.

RITTENBERG, N. A.; SCHWIEGER, G. **Auditing**: concepts for a changing environment. 2nd ed. New York: Dryden Press, 1998.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function**: the work of the managerial accounting. New York: John Wiley & Sons, 1996.

ROSA, F. S.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Evidenciação ambiental: processo estruturado de revisão de literatura sobre avaliação de desempenho da evidenciação ambiental. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 24-37, jul./dez. 2009.

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

SANTOS, R. V. et al. O papel do controller em empresas de grande porte. In: XII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=415>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SANTOS, S. et al. A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do Ceará – um estudo em empresas

ganhadoras de prêmio Delmiro Gouveia. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba: ABC, 2008. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2594>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SCHIER, C.U.C. **Controladoria como instrumento de gestão**. Curitiba: Juruá, 2007.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHNORRENBERGER, D. et al. Perfil do controller em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais eletrônicos...** João Pessoa: ABC, 2007. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=255>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SCHWARZ, W. U. **Controlling: strategische unternehmensführung**. München: Institut für Handwerkswirtschaft, 2002.

SERFLING, K. **Controlling**. 2. Aufl. Stuttgart: Kohlhammer, 1992.

SIEGEL, G.; KULESZA, C. From statement preparer to decision-support specialist: the coming changes in management accounting education. **Management Accounting**, [S. l.], v. 77, p. 43-47, jan. 1996.

SIQUEIRA J. R.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 12 n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios

das empresas de recrutamento de profissionais. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: ABC, 2009. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2876>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SOUZA, L. C. **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. Curitiba: Juruá, 2008.

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

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

WEBER, J. **Einführung in das controlling**. 10. Aufl. Nördlingen: Schäffer Poeschel, 2004.

_____. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management and Control**, Dresden, v. 22, n. 1, p. 25-46, Sep. 2011.

_____; SCHÄFFER, U. Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling? [Assuring rationality of management as Controlling's task?]. **Die Betriebswirtschaft**, [S. l.], v. 59, p. 731-747, 1999.

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

WILLSON, J.D.; COLFORD, J. P. **Controller-ship**. 3. ed. New York: Wiley, 1981.

YOSHITAKE, M. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.