



**ANÁLISE DA CONTROLADORIA E SUAS FUNÇÕES: ESTUDO DE CASO EM
UMA ORGANIZAÇÃO DA CONSTRUÇÃO CIVIL**

**ANALYSIS OF THE COMPTROLLER AND THEIR FUNCTIONS: CASE STUDY
ON A CONSTRUCTION ORGANIZATION**

Maurício Leite

Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil
mauricio.leite@ymail.com

Estelamaris Reif

Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil
estelamarisreif@gmail.com

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Universidade Regional de Blumenau, SC, Brasil
elavarda@gmail.com

Resumo

Esta pesquisa teve como objetivo analisar as funções da controladoria em uma organização do ramo da construção civil de grande porte. Por meio de uma entrevista semiestruturada com o responsável por este departamento foi possível identificar vários aspectos relacionados ao departamento da controladoria e ao perfil do *controller*. Os resultados encontrados por meio de informações empíricas e também em estudos anteriores apontam que as funções encontradas na empresa corroboram com estudos que analisaram estas funções.

Palavras-chave: Controladoria, Controle Gerencial, Funções da Controladoria, Teoria da Contingência.

Abstract

This research aimed to analyze the functions of the controller in an organization of the large construction industry. Through a semi-structured interview with the responsible for this department it was possible to identify different aspects of the department of controlling and controller profile. The results found through empirical information and also in previous studies indicate that the features found in the company corroborate studies that analyzed these functions.

Keywords: *Controlling, Management Control, Controller Functions, Contingency Theory.*

1. Introdução

As organizações encontram-se inseridas em um contexto de mudanças rápidas e constantes. Dentre as mudanças de maior impacto nas organizações, segundo Beuren, Pinto e Zonatto (2012) é o acirramento da competitividade, devido a sua expansão do nível nacional para o internacional. Dessa forma, o conhecimento, o controle e o planejamento são alguns dos principais fatores que podem estabelecer as oportunidades ou as ameaças à sobrevivência das empresas, pois exigem das mesmas respostas rápidas e eficazes ao alcance de seus objetivos. Neste contexto, pode-se observar a importância da controladoria como órgão responsável pelo processo de gestão dentro das empresas. Mosimann e Fisch (1999) classificam a controladoria sob dois enfoques: um como sendo órgão administrativo, composto por missão, função e princípios norteadores, e outro como sendo uma área do conhecimento humano, que seria composto de fundamentos, conceitos, princípios e métodos advindos da ciência.

Como a indústria se desenvolveu, cresceu e está se tornando cada vez mais complexa, a necessidade de maior eficiência e produtividade tornou-se mais relevante. Não é mais suficiente apenas para saber o custo de produção ou venda. Há uma necessidade real de saber se os processos e as técnicas de produção estão sendo usadas satisfatoriamente. Os campos da controladoria e contabilidade gerencial passaram por uma série incrível de mudanças. A história da Controladoria em geral é relativamente curta. Devido ao aumento da quantidade de leis e regulamentos na Europa, a função de Controladoria para a gestão de topo tinha que atender às demandas mais elevadas e, por isso, tem sido investigada por vários pesquisadores desde então (Benčová & Kal'avská, 2009).

Para Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto e Vicente (2009) as empresas estão em uma situação de melhoria nos seus processos e controles, pois as antigas formas de controle já não atendem mais as necessidades das organizações de forma eficaz, e as novas formas ainda estão em processo de domínio por parte dos profissionais da área de controladoria. Dessa forma, a controladoria passa a exercer papel de mediador no processo de gestão e seu desenvolvimento parte dos preceitos básicos de contabilidade para uma função mais ampla, cujo objetivo passa a ser o de suporte informacional e outras atribuições como: controle interno, planejamento tributário, orçamentos, e ainda a participação efetiva nas estratégias organizacionais. Observa-se então, que a contabilidade ampliou seus horizontes, deixando de ser apenas um compilador de dados.

Conforme, Bianchi, Backes e Giongo (2006) o processo de gestão das organizações envolve todas as suas áreas, caracterizando-se como um ato contínuo de tomada de decisões. Dessa forma, a obtenção da eficácia de tais decisões pode ser facilitada pela existência de uma área específica na empresa, à qual se delegue a responsabilidade pela integração e monitoramento desse processo: a controladoria.

Para Guerreiro, Pereira e Rezende (2008), as principais características do atual ambiente social e empresarial constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças na qual a organizações são induzidas a implementarem processos de mudanças significativas na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial.

Neste sentido, uma das responsabilidades da controladoria é a elaboração e estruturação dos controles internos nas organizações, na qual tem-se mostrado um potente auxiliador de gestão estratégica, além de contribuir na estruturação do sistema de informações, sendo esse sistema fundamental para a continuidade e para o desenvolvimento das organizações (Maciel, Mata, Sacramento & Borges, 2011).

Segundo Carvalho, Lunkes e Souza (2014), a controladoria surgiu devido a necessidade das organizações em obterem informações gerenciais cada vez mais complexas, e alternativas para o gerenciamento dessas informações, e conseqüentemente seu controle e acompanhamento de desempenho.

Conforme Oro, Beuren e Carpes (2014), as características contemporâneas da controladoria devem-se ao surgimento e proliferação de organizações multinacionais ocorridas desde o início do século XX. Desde então, a controladoria exerce papel preponderante nas empresas, apoiando os gestores nas fases de planejamento, execução e

controle das atividades. O suporte da controladoria ao processo de gestão implica um sistema de informações que permita integrar os vários níveis informacionais na organização.

Para Lunkes, Schnorrenberger, Souza e Rosa (2012), a controladoria tem sido tratada no Brasil como disciplina acadêmica independente de outras, como contabilidade gerencial, contabilidade de custos e controle gerencial. Desta forma, há pesquisadores empenhados em torná-la uma disciplina com bases conceituais próprias. Mesmo assim, há também aqueles que a consideram como sinônimo de contabilidade gerencial.

Face a importância da controladoria para as organizações e, principalmente para a sobrevivência delas, que em grande parte está relacionada a sua gestão, torna-se relevante pesquisas que descrevam como estão estruturados os departamentos de controladoria nas organizações. Dessa forma, o presente estudo norteia-se pela seguinte questão problema: quais as funções da controladoria em uma organização da construção civil?

Como o intuito de responder esta questão, tem-se como objetivo analisar as funções da controladoria em uma organização do ramo da construção civil de grande porte. Dessa forma, pretende-se compreender quais as funções e atividades são típicas da controladoria, verificando se a empresa analisada realiza ou não tais funções dentro da área ou unidade organizacional denominada controladoria.

Este estudo justifica-se pela atenção que se tem dado a controladoria e suas atribuições, e procura contribuir a luz da teoria e a prática. Segundo Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), a controladoria ainda necessita de definições claras e objetivas acerca do conjunto de suas atribuições.

A partir desta seção introdutória, na qual é apresentada a sustentação para realização da pesquisa, segue-se com o referencial teórico que dá o embasamento da literatura, a metodologia da pesquisa em que é abordado o enquadramento metodológico e a apresentação da análise e discussões dos resultados. Por fim, são realizadas as considerações finais e listadas as referências bibliográficas.

2. Referencia Teórico

Nesta revisão de literatura são abordados temas que embasam conceitualmente a problemática da pesquisa em questão. Inicialmente são apresentadas informações acerca da Controladoria, que é o interesse da pesquisa, seguido da discussão acerca das suas funções e posteriormente aborda-se sobre os fatores contingenciais.

2.1 Controladoria

A dinâmica do ambiente operacional estimula alterações na gestão das organizações. A acirrada competitividade, a inserção de novas tecnologias, a mudança do perfil e das exigências dos consumidores afetam diretamente as organizações obrigando-as a se adaptarem ao ambiente em que estão inseridas. Fatores como situação econômica do país e concorrência, causam turbulência na organização, na qual há a necessidade de maior confiabilidade das informações (Giongo, 2005).

Segundo Araújo (2006) a inconstância do mercado e a expansão de negócios internacionais impulsionam as organizações a se adaptarem ao mercado e as suas exigências de forma rápida, sendo imprescindível a obtenção de informações de forma ágil para a tomada de decisão. Ressalta-se que o ambiente na qual a empresa está inserida, assimila-se fatores internos e externos que estão relacionados diretamente à atividade da organização. Esses fatores ao qual a empresa está exposta, são suporte de direcionamento para o planejamento estratégico dos gestores.

Conforme Crozatti (2003) os resultados econômicos provem das decisões estratégicas sobre os eventos que aconteceram dentro da organização, e com o intuito de cumprir sua missão, a controladoria tem papel fundamental, tanto na fase de planejamento operacional bem como na fase de execução e controle. Neste sentido a controladoria é responsável pelas informações econômicas, sendo assim, cabe a ela desenvolver e sustentar o sistema de informações, prestando suporte às demais áreas que necessitem de avaliações para formar suas diretrizes táticas e estratégicas.

A adoção da área de controladoria pelas empresas e o desenvolvimento de sua atuação de forma sistêmica, de maneira que esteja envolvida com todos os membros da organização, desde os níveis mais altos até os operacionais, presta contribuições importantes à organização, possibilitando o seu equilíbrio diante das dificuldades existentes no seu ambiente operacional (Bianchi, *et al.* 2006).

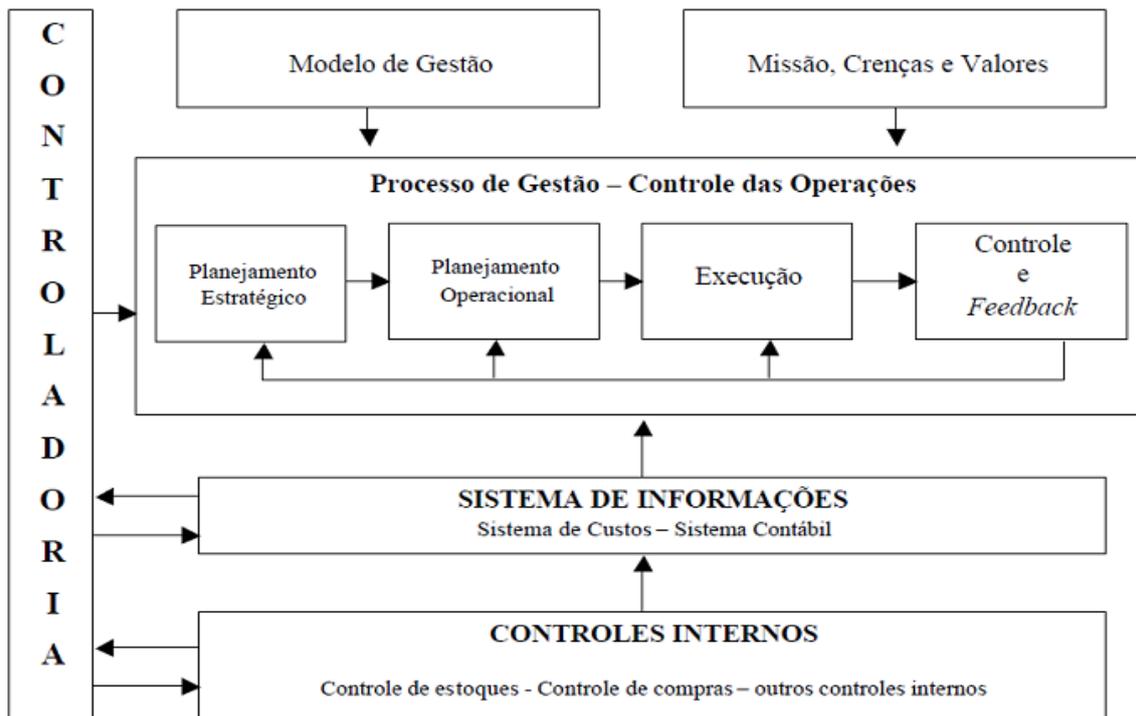
As mudanças ocorridas no ambiente empresarial ocorrida pela evolução tecnológica e das telecomunicações, com ênfase no conhecimento, também trouxe à cena a valorização de outros ativos até então desconhecidos, os ativos intangíveis, tais como o capital intelectual e o *goodwil*. Dessa forma, a contabilidade, tendo que se adaptar a esse novo ambiente, evoluiu para um conceito denominado controladoria. Conforme Oro *et al.* (2014, p.19), “essas novas dimensões que a contabilidade adquiriu com o passar dos tempos contribuíram diretamente para o surgimento do departamento de controladoria”. Sendo intrínsecas, contabilidade e

controladoria juntas conseguem avaliar o desempenho empresarial, permitindo assim projeções e simulações de cenários futuros nas organizações.

Dessa forma, a controladoria atua no processo de gestão objetivando proporcionar aos gestores os meios que os levem a atingir a eficácia organizacional, de modo que todas as decisões estejam voltadas à harmonia operacional, tomadas à luz dos objetivos globais da organização e com os gestores atuando de forma sincronizada no sentido de gerarem, com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício de recursos possíveis (Giongo, 2005; Bianchi, et al., 2006).

Dentro dessa perspectiva, Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009, p. 13) declaram que a missão da controladoria é “zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, isto é, cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os objetivos”. Dessa forma, a controladoria busca uma sinergia entre as várias áreas da organização, com intuito atingir seus objetivos.

Boff, Beuren e Guerreiro (2014) afirmam que as pessoas ligadas a controladoria habitualmente desenvolvem suas atividades diárias de acordo com uma rotina, pois os relatórios gerenciais por eles fornecidos são padronizados de acordo com a necessidade de cada usuário, além disso eles pré-determinam as informações pertinentes e úteis para o desenvolvimento do seu trabalho. A Figura 1 demonstra uma perspectiva apresentada por Giongo (2005) sobre a participação da controladoria no processo de gestão das organizações.



Fonte: Giongo (2005)

Figura 1 – Participação da Controladoria no Processo de Gestão

Conforme observa-se na figura 1, a controladoria não é responsável pela tomada de decisão, e sim pela elaboração das informações que darão suporte aos gestores na tomada de decisão. Assim, as informações geradas pela controladoria devem ser precisas, pois somente dessa forma cumprirá o seu papel de suporte os tomadores de decisão, possibilitando que a organização trabalhe em prol dos mesmos objetivos (Giongo, 2005; Bianchi, et al., 2006). Maciel et al. (2011) destacam que cada vez mais as organizações dependem de informações confiáveis e que facilitem a tomada de decisão.

Para Crozatti (2003) a controladoria deve participar efetivamente do processo de elaboração do planejamento estratégico, pois compreende tanto a área operacional da organização quanto a formalização do planejamento tático e todas as outras áreas que envolvem a organização.

Para Weber (2011) a controladoria está cada vez mais, assumindo uma gama maior de tarefas, que saem da tradicional posição de fornecedora de informações para uma posição de apoio a gestão. As tarefas estão mais voltadas a cooperação dos gestores, servindo de fonte crítica para tomada de decisão com envolvimento ativo na gestão da empresa. Ao invés de ser estática, a controladoria está expandindo sua gama de funções, tarefas e funções de uma forma semelhante à da contabilidade gerencial. Weber (2011) aborda de forma simplificada

de que o *controller* está mudando sua função de "contador de feijão" para "parceiro de negócios".

Ao mesmo tempo em que as diferentes funções da controladoria não possam ser separadas umas das outras, pode trazer uma disposição hierárquica. A função fornecedor de informação pode ser entendida como a base da atividade do *controller*. O conhecimento adquirido neste caso permite que os *controllers* deem mais apoio as operações de planejamento. A confiança construída por sua vez, cria a possibilidade de uma função equivalente ao papel de "parceiro de negócios". Assim, os *controllers* são especialmente valorizados por seu conhecimento em número, pois um *controller* que só quer ser parceiro de negócios, sem saber os números não vai cumprir a sua função com sucesso (Rehring, Voußem, Weber, 2011).

A contabilidade, tendo que se adaptar a esse novo ambiente, evolui naturalmente para um conceito denominado controladoria. Essas novas dimensões que a contabilidade adquiriu com o passar dos tempos contribuíram diretamente para o surgimento do departamento de controladoria. Sendo intrínsecos um ao outro, juntos conseguem avaliar o desempenho empresarial, permitindo assim projeções e simulações de cenários futuros nas organizações (Oro, et al., 2014).

2.2 Funções da Controladoria

A atuação da área de controladoria pode ser vista sob a perspectiva de um órgão facilitador, que fornece informações às demais áreas da organização para que possam implementar suas estratégias específicas; ou como a área que procura integrar o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo global da organização, ou seja, com a diretriz estratégica da empresa como um todo (Bianchi, et al., 2006). Para Borinelli (2006), a atividade fim da área de controladoria não é específica para cada organização, o que muda é a forma como cada organização executa tais atividades, tendo em vista o arranjo que atenda às necessidades da própria organização.

Lunkes, Gasparetto, et al.(2010) destacam que a controladoria necessita de definições claras e objetivas que compreendam o conjunto de suas funções básicas. Seu desenvolvimento deu-se pelos preceitos básicos da contabilidade para uma função maior, que é a de suporte a gestão, controle interno, acompanhamento e formulação de estratégias e planejamentos.

Nesse sentido, Frezatti et al. (2009) resumem as atribuições e funções da controladoria em mensurar e informar. Mensurar no sentido de identificar, interpretar e calcular monetariamente os eventos econômicos em termos de receitas, custos resultados, margens

taxas e retornos, além de outros, relativas aos produtos e às áreas da empresa, além de mensurar os aspectos físicos e operacionais quantitativamente. Já a função informar, refere-se a proporcionar um fluxo de informações que permita preparar relatórios de divulga-los para os grupos de usuários internos e externos das informações. Destacam que os processos de mensuração e informação destinam-se a prover suporte ao processo de decisão, que é a essência da administração.

Já Benčová e Kal'avská (2009) abordam cinco elementos essenciais que precisam ser enfatizados pela controladoria: o processo de produção que inclui o conjunto de ferramentas necessárias para gerenciar o custo dos componentes do produto, custo de produção e fluxos de receita; os padrões de custo de fabricação e objetivos para operações, incluindo matérias-primas e componentes; os métodos de análise da receita para melhorar ambas as fontes de receitas agregadas e receita por unidade; os processos de elaboração de orçamentos e metas, tais como estrutura de acompanhamento de custos, comportamento dos custos e fluxos de receita; e o processo de comunicação garantindo que a administração recebe informações precisas sobre as questões em tempo hábil para tomar as medidas adequadas. Dessa forma, ao longo do tempo, a função do *controller* passou de funcionário sênior para uma função mais avançada, altamente qualificada, e para posições estratégicas na estrutura corporativa.

Boff, Beuren, et al.(2014) destacam que as funções da controladoria que abrangem o atendimento de usuários, são instituídas no ambiente de trabalho com hábitos e rotinas, porém estes hábitos e rotinas possuem duas formas de serem institucionalizados, por força normativa, impostas por quem detém o poder, e a outra forma é a imperceptível, que acontece naturalmente entre os indivíduos do grupo.

A fim de identificar as principais funções da controladoria baseadas em pesquisas empíricas realizadas em empresas dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, o estudo de Lunkes, Gasparetto, et al.(2010) aponta que a controladoria na Alemanha tem uma aderência mais próxima da gestão estratégia, 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. Segundo os autores, essa dedicação mais voltada aos aspectos estratégicos da organização deve-se ao fato de que o *controller* e o contador não são a mesma pessoa, o que em geral não acontece nos Estados Unidos e Brasil, onde a função de *controller* e contador é executada 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.

O estudo de Cavalcante, De Luca, Ponte e Gallon (2012) objetivou descrever as características da controladoria das maiores dentre as companhias listadas na BM&FBovespa, segundo o *ranking* da revista Exame Melhores e Maiores 2010. Foram considerados, para fins de investigação junto às 86 empresas da amostra, os seguintes grupos de características relacionadas à controladoria: nível e posição hierárquica, estrutura e composição, atuação estratégica e operacional, sistemas e subsistemas de informação, artefatos utilizados e abrangência. Observou-se que dos seis grupos de características, foi evidenciado por 85 das 86 empresas aquele relacionado à abrangência da controladoria, identificando no ambiente interno e usuários internos seu principal campo de atuação, no atendimento à alta administração. Ficou, portanto, evidenciado que a controladoria atua essencialmente no ambiente interno das organizações, fornecendo informações para auxiliar diretamente o planejamento e gestão da alta administração.

Em relação ao posicionamento da controladoria na estrutura organizacional, Frezatti et al. (2009) destacam que ela varia de acordo com a maneira como está concebida a estrutura organizacional da empresa como um todo, dependendo do porte, da idade, do tipo de atividade, origem do capital acionário e da complexidade das atividades da organização, bem como do modelo de gestão adotado pelos principais administradores. A controladoria pode ser concebida em nível de departamento ou gerência, que na maioria das vezes está subordinada ao Diretor Financeiro, ou constitui-se ela mesma em uma Diretoria ou Vice-presidência. Os autores relatam que em aproximadamente 70% das maiores empresas que operam no Brasil a controladoria é subordinada ao principal executivo da área de finanças.

Já em relação ao profissional *controller*, Figueiredo e Caggiano (1997, p.27) escrevem que o esboço das funções do *controller* variam de uma empresa para a outra, mas um conceito é unânime na literatura “o *controller* é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis”.

Benčová e Kaľavská (2009) destacam que a função do *controller* foi originalmente concebida dentro da carreira de contador. Esse profissional era a pessoa que inicialmente tinha a responsabilidade de registrar todas as transações que passavam pelo departamento de

contabilidade, bem como as transações subjacentes, tais como o pagamento de fornecedores, o faturamento dos clientes e a manipulação do caixa da empresa. Além disso, o *controller* passou a emitir demonstrações financeiras periódicas. A carreira tradicional do *controller* foi alterada com o advento da tecnologia, já que a contabilidade foi um dos primeiros departamentos das organizações a adotar a automação. Dessa forma o *controller* foi obrigado a ter mais de um conhecimento na transição para a utilização de tecnologia, incluindo como selecionar, instalar e operar. Esta foi também uma exigência de trabalho bem diferente, o que levou à contratação de mais pessoas de nível superior para a posição.

Lunkes et al. (2009) destacam as principais funções do *controller*: organização, direção e controle. Estas funções 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 necessária 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.

Frezatti et al. (2009) não consideram correto atribuir o título de *controller* ao profissional responsável somente pela contabilidade. Geralmente um *controller* exerce diversas atividades, especialmente aquelas relacionadas à sua participação nos processos de planejamento e controle, o que implica não somente na elaboração e divulgação de relatórios gerenciais, mas também de analisar e interpretar as informações, oferecendo sugestões para o aperfeiçoamento do processo de gestão da organização.

Em uma pesquisa realizada por Lunkes et al. (2009) entre os países: EUA, Alemanha e Brasil percebeu-se que existe um consenso sobre a autoridade e prestígio fornecido pelo *controller*. Este consenso está dividido em duas características, sendo o primeiro relacionando ao planejamento, ou seja, pensar no futuro, e o segundo relacionado com o controle, ou seja, monitoração e correção. Na pesquisa verificou-se que entre as funções exercidas pelo *controller* as que tiveram menor destaque foram respectivamente: controle interno, relatórios governamentais, processamento de dados, mensuração do risco e desenvolvimento de pessoas.

Beuren, Pinto e Zonatto (2012) afirmam que a função do *controller* é independente da denominação de um determinado departamento na organização. As funções do *controller* são

abrangentes e heterogêneas na literatura. Porém é importante ressaltar que é a controladoria que gerencia todo o sistema de informação que dá suporte a gestão e a tomada de decisão.

Schäffer e Erhart (2013) realizaram um estudo na Alemanha no ano de 2012 na qual objetivou identificar o papel da controladoria no processo de planejamento estratégico. Os resultados revelaram que a controladoria é bastante envolvida nas tarefas de formulação e implementação da estratégia. No entanto, pode-se afirmar que a participação da controladoria no processo de estratégia não tem aumentado nos últimos anos. No rol de atividades da controladoria está na definição de metas, investigação crítica e conselho proativo.

Para Oro, et al. (2014) o *controller* é responsável pelo gerenciamento das informações nas organizações em todas as suas etapas do processo de gestão. Portanto, precisa estar preparado para compreender e direcionar suas ações e da organização nesse contexto. Presume-se que a formação de um profissional em qualquer área é principiada por uma sólida formação acadêmica e continuada pela aplicação prática da sua inserção no mercado de trabalho.

2.3 Fatores Contingenciais

A abordagem contingencial na contabilidade gerencial baseia-se na premissa de que não existe um sistema de contabilidade universalmente adequado, que se aplica igualmente a todas as organizações em todas as circunstâncias. Em vez disso, sugere-se que as características particulares de um sistema de contabilidade adequado dependerão das circunstâncias específicas em que uma organização se encontra. Assim, a teoria da contingência deve identificar aspectos específicos de um sistema de contabilidade que são associados com certas circunstâncias bem definidas e demonstrar uma correspondência adequada (OTLEY, 1980).

Nesse sentido, as modificações no ambiente provocam a necessidade de alterações na gestão das organizações. O aumento da competitividade, o avanço da tecnologia, a exigência dos consumidores, são fatores que impactam as empresas e exigem destas uma permanente adaptação a esse ambiente desafiador. Quando surgem novas variáveis ambientais, a empresa deve estar preparada, o que significa tomar decisões oportunas, pois, dada à sua complexidade, mudam os rumos da organização, podem se alterar os seus resultados e, até mesmo, colocar em risco a sua continuidade. Diante desses desafios, a elaboração e consolidação de um adequado planejamento estratégico e seus planos decorrentes pelas empresas podem trazer contribuições valiosas para que as decisões tomadas no presente apoiem as consequências geradas no futuro (Bianchi, et al., 2006).

Fatores ambientais como estratégia, tamanho da organização, tecnologia, dentre outras, podem impactar a forma como as organizações se estruturam. A influência dessas variáveis na formatação das estruturas das organizações, que ao adotarem distintas formas de se configurarem, induzem as organizações a se adaptarem em relação ao ambiente. A teoria contingencial procura tratar dos fatores contingenciais que moldam a estrutura da organização, evidenciando a necessidade de adaptação das formas organizacionais às demandas ambientais (Tureta, Rosa, Ávila, 2006).

Guerreiro, et al.(2008) destacam que a teoria contingencial busca explicar o processo de mudança interna e externa da organização e suas interdependências com os fatores ambientais, relacionando e explicando fatores, tais como: a taxa de mudança, o grau de complexidade do ambiente externo à organização, as variáveis indutoras ao processo de mudança, as forças e fraquezas internas da organização, valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização, e tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza. Sendo assim, a teoria contingencial fornece argumentos consistentes que possibilitam uma melhor compreensão dos fatores que levam as organizações a reagir ao ambiente em que estão inseridos.

Conforme Espejo, Bortolucci, Cruz e Almeida (2009) o cenário ambiental atual tem demandado flexibilidade e capacidade de adaptação às mudanças por parte das organizações. Nesse sentido, a competitividade tem obrigado as organizações a repensarem suas práticas gerenciais e estratégicas. Em uma perspectiva contingencial, o ambiente interage de forma interdependente com as técnicas administrativas que amparam o processo de tomada de decisão do gestor. Essa relação apresenta-se repleta de complexidade, pois a variável ambiental é composta de múltiplos fatores para a sua determinação, tais como capacidade preditiva do comportamento do consumidor, número de possíveis fornecedores disponíveis no mercado, escassez de matéria-prima, entre outros fatores.

Conforme Brandt (2010) a palavra contingência é associada a algo que está fora do controle da organização. O enfoque contingencial fornece elementos importantes para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade, deve-se, no entanto, manter a racionalidade, ou seja, a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, podem os gestores implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a nova realidade. Tais fatores internos e externos à organização acabam por impactar muitas vezes a estrutura das organizações.

Conforme Bataglia, Franklin, Caldeira e Silva (2010) as transformações nas organizações tem se intensificadas nas últimas décadas decorrentes do estabelecimento de

uma complexidade e crescente turbulência em seus ambientes externos. Sob a pressão de uma competição intensificada, as organizações têm se voltado para uma visão organizacional mais flexível. Novas formas organizacionais têm sido empregadas, usualmente, buscando-se maior descentralização, maior horizontalidade na comunicação, e maior efetividade e rapidez nos sistemas de informação empresariais.

3. Procedimentos Metodológicos

Nessa seção são expostos os aspectos metodológicos adotados para analisar as funções da controladoria em uma organização do ramo da construção civil de grande porte, identificando a rotina da controladoria, os indivíduos interligados bem como análise dos aspectos relacionados a controladoria. No primeiro momento aborda-se o enquadramento metodológico, seguido pelos procedimentos realizados.

3.1 Enquadramento Metodológico

Para analisar as funções da controladoria em uma organização do ramo da construção civil de grande porte, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, por meio de estudo de caso, utilizando-se de entrevista semiestruturada.

A pesquisa classifica-se como descritiva, ao passo que se busca a compreensão das funções da controladoria a partir da descrição dos seus diferentes aspectos na organização pesquisada. Conforme Vergara (2006) uma pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa tendo em vista que discute a concepção das funções da controladoria a partir de entrevista semiestruturada. A pesquisa qualitativa visa abordar o mundo real, e não contextos especializados de pesquisa como os de laboratório e, entender, descrever e explicar os fenômenos sociais. Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 8) afirmam que a pesquisa com enfoque qualitativo tem uma realidade a descobrir e que “busca principalmente dispersão ou expansão dos dados ou da informação”.

Em relação aos procedimentos, classifica-se como estudo de caso. Este método de pesquisa possui a característica de ser um estudo intensivo, pois busca o entendimento e compreensão do que está sendo investigado como um todo, em que todos os aspectos são analisados. Dependendo do objetivo da pesquisa é que se constitui o número de casos

observados, por isso, um único caso pode ser analisado ou ainda, pode abranger diversos elementos ou grupos, como empresas, indivíduos, instituições, etc. (Fachin, 2003).

3.2 Procedimentos metodológicos

Para realização do estudo, foi desenvolvida uma pesquisa de campo com uma organização da construção civil de grande porte do estado de Santa Catarina. A organização, objeto desta pesquisa, atua no mercado a mais de dez anos. Atualmente, conta com aproximadamente 400 funcionários diretos. A organização foi elegida a partir da acessibilidade dos pesquisadores junto aos gestores, o que permitiu o livre acesso às informações, proporcionando assim maior subsídio para descrever as funções da controladoria desta organização de forma mais fidedigna em relação a sua prática, além disto, a organização tem uma contribuição significativa nos aspectos sociais e econômicos na localidade onde está inserida.

A coleta de dados deu-se a partir de entrevista semiestruturada com o responsável pela controladoria da organização. A entrevista contemplou aspectos relacionados as funções da controladoria, além da atuação do *controller* nas etapas de planejamento, execução e controle dos planos organizacionais e orçamentários. A partir das respostas obtidas, estabeleceu-se um comparativo com a literatura, a fim de analisar como esta organização organiza suas atividades dentro dos preceitos da literatura.

O instrumento adotado para coleta dos dados foi adaptado a partir do estudo de Borinelli (2006) que estudou a controladoria e também utilizou o questionário para entrevista semiestruturada.

O roteiro da entrevista foi dividido em três tópicos: caracterização da organização sob a perspectiva do histórico evolucionista, as funções da controladoria e o perfil do profissional de controladoria, conforme destacados no Quadro 1 – Roteiro de entrevista.

Tópico	Questões
Caracterização da Organização	Histórico da organização, faturamento médio anual, porte da organização (pequeno, médio, grande), taxa média de crescimento anual, origem do capital (nacional ou estrangeiro), ramo de atuação, tempo de atuação no mercado, número de colaboradores efetivos, número de colaboradores terceirizados, qual a estrutura organizacional (diretores, conselheiros), quantas unidades, empresas do grupo, gestão compartilhada, conjunto de crenças e valores, de que forma é compartilhada estas crenças.
Funções da Controladoria	Área de controladoria formal, se há um departamento denominado Controladoria e qual sua estrutura, posicionamento hierárquico da controladoria (órgão de assessoria ligado à presidência com influência direta sobre as áreas ou órgão de linha com poder de decisão e comando), subordinação, abrangência da Controladoria em relação a contabilidade financeira (escrituração contábil, contabilidade fiscal, contabilidade

	societária, controle patrimonial, abrangência da Controladoria na organização em relação as funções gerenciais (orçamento, projeções e análise de investimentos, contabilidade de custos, gestão tributária, gestão de risco e estratégia), funções gerenciais desempenhadas pela Controladoria (planejamento estratégico, planejamento operacional, orçamento, controle de avaliação de desempenho, gerenciamento do sistema de informações, funções de maior importância para a gestão da empresa), planejamento estratégico, participação da Controladoria no processo de elaboração do planejamento estratégico, papel da Controladoria no planejamento estratégico, participação na formulação das estratégias, decisão de estratégia adotar, fornecimento de informações para definição dos objetivos estratégicos, monitoramento e avaliação dos objetivos estratégicos, controle e avaliação das áreas (vendas, compras, finanças, departamento pessoal, produção), controle das áreas, gerenciamento do sistema de informação da empresa é função, orçamento (elaboração, acompanhamento e controle, implantação de medidas corretivas e acompanhar tais ações), ferramentas gerenciais utilizadas no auxílio da tomada de decisão (planejamento estratégico, código de ética, orçamento, BSC, benchmarking, gestão baseada em atividades, 6 sigma, remuneração por desempenho, pesquisa com clientes, missão/visão, terceirização ou outsourcing, gestão da qualidade total, consultoria e/ou auditoria externa (em que áreas), utilização dos relatórios e informações geradas pela Controladoria ou unidade organizacional que exerce estas funções.
Perfil do profissional da Controladoria	Gênero, idade, formação acadêmica do profissional da Controladoria, tempo de atuação da organização, Denominação do cargo, tempo de atuação no cargo, tempo de experiência na função, subordinação, áreas de responsabilidade do controller, funções exercidas por um controller, assinale as que tem relação ao seu cargo, competências técnicas habilidades pessoais.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006).

Quadro 1 – Roteiro de entrevista

Diante das diversas funções da controladoria e a sua relação com as diferentes áreas da organização, buscou-se por meio das observações do participante da entrevista, descrever as funções e contribuições da controladoria na organização pesquisada, e interpretar as implicações desta prática na gestão organizacional, bem como estabelecer um comparativo entre a organização pesquisada e a literatura por meio de análise descritiva.

4. Descrição e Análise dos Dados

As análises apresentadas a seguir, partem das informações coletadas e analisadas a partir do que se determinou nos procedimentos metodológicos e, em conformidade com o objetivo proposto neste estudo. Nessa seção são abordados os aspectos descritivos da entrevista, de acordo com os três temas de maior ênfase, que são: a caracterização e o histórico da organização, as funções da controladoria e o perfil do profissional da controladoria.

4.1 Caracterização e histórico da organização

A organização iniciou suas atividades em meados de 1994 por uma demanda do mercado em relação aos produtos que comercializa. Esses produtos estão presentes nos mais variados canais consumidores do ramo da construção civil, dentre eles: revendedores, construtoras e indústrias de artefatos de concreto e cimento.

Atualmente a organização é considerada em termos de faturamento como de grande porte, pois seu faturamento anual ultrapassa 190 milhões de reais e possui expectativas de crescimento de 30% ao ano. O Capital Social da empresa é dividido em 50% nacional e 50% estrangeiro. Desta forma, a gestão da organização é de forma compartilhada entre os dois grupos, e seu capital social é fechado, ou seja, não possui ações em bolsas de valores.

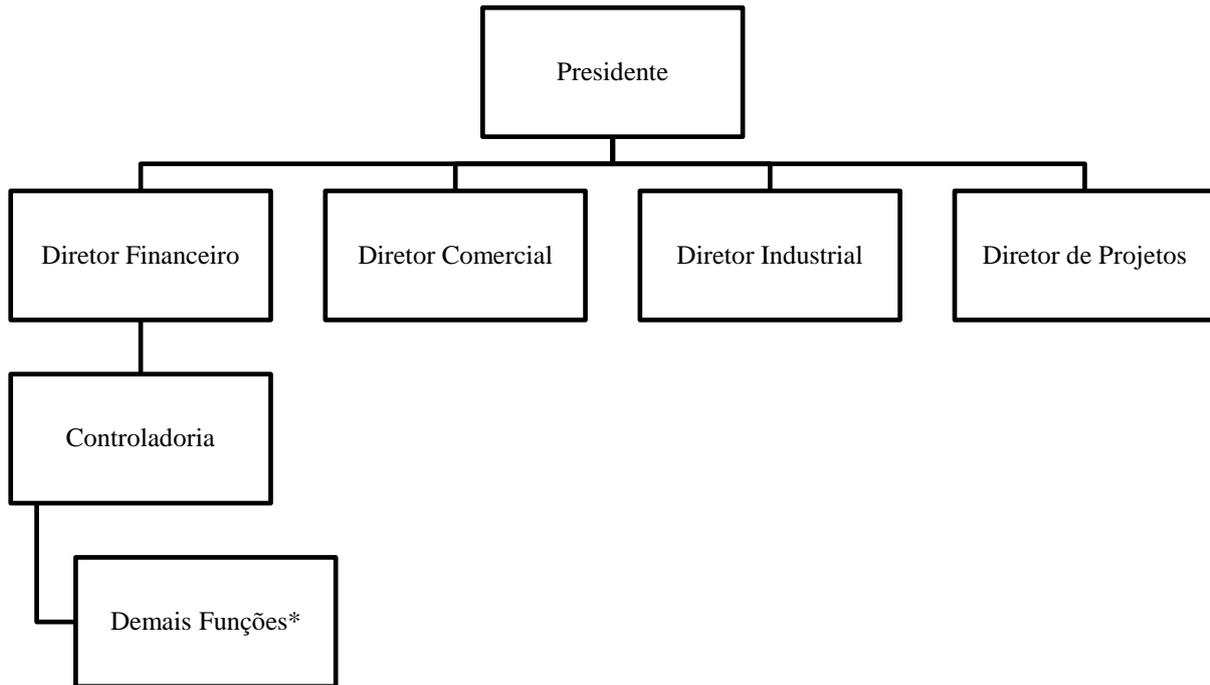
Fazem parte do seu quadro funcional, mais de 500 colaboradores diretos. Apenas os serviços que não estão ligados diretamente com as operações da organização é que são terceirizados, tais como: segurança e limpeza. Divide o mercado com grandes corporações como Grupo Votorantim, Camargo Corrêa e Lafarge.

Possui um projeto de expansão na qual contará com três centros de distribuição, e seis filiais espalhadas pelo sul do Brasil, com previsão de faturamento de aproximadamente 500 milhões de reais. Dessa forma, percebe-se que devido ao porte da empresa, seu faturamento, e a quantidade de colaboradores envolvidos, possui grande importância no segmento em que atua, como também para a geração de renda e riqueza para o local onde está instalada.

4.2 Funções da Controladoria

Na entrevista realizada com o gerente responsável pela controladoria, destacou-se que este departamento foi implantado na empresa a menos de três anos. Este fato deu-se em função da reestruturação organizacional, bem como pela percepção dos gestores da importância de um departamento de controladoria dentro da organização. É importante destacar que este departamento possui na organização posição tanto de linha quanto de *staff*, pois além de ter atividades de execução, desempenha a função de assessoria aos gestores.

Esta mudança estrutural vai ao encontro do enfoque contingencial explicado por Brandt (2010) no qual aspectos contingenciais fornecem elementos importantes para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade, devendo manter a racionalidade, em que os gestores podem implementar práticas contábeis que melhor se encaixem a nova realidade. Sendo assim, a estrutura organizacional da empresa pode ser observada conforme a Figura 2.



Fonte: Dados da pesquisa.

*Contabilidade, Custos, Gestão de Risco e Tecnologia da Informação.

Figura 2 - Estrutura hierárquica organizacional

Conforme observa-se na figura 2, a controladoria reporta-se diretamente ao Diretor Financeiro e é responsável pelas demais funções. A posição hierárquica do *controller* dentro desta empresa corrobora com os autores Frezatti et al. (2009) que afirmam que na maioria das vezes esta função está subordinada ao Diretor Financeiro, ou constitui-se ela mesma em uma Diretoria ou Vice-presidência. E que ainda, aproximadamente 70% das maiores empresas que operam no Brasil tem a controladoria subordinada ao principal executivo da área de finanças.

As demais áreas gerenciadas pela controladoria são: contabilidade, custos, gestão de risco e tecnologia da informação. Abaixo descrevemos detalhadamente as funções da controladoria empregada a cada departamento.

A organização possui contabilidade interna, na qual se divide em departamento fiscal, contábil, pessoal e societária. Cabe ao gerente da controladoria fiscalizar e acompanhar os procedimentos efetuados dentro de cada departamento bem como cuidar da gestão de pessoas (admissão, demissão e treinamento). No que tange ao fechamento contábil mensal, as informações são disponibilizadas aos gestores em até três dias úteis.

Referente ao departamento de custos, o gerente da controladoria é responsável pelo controle dos custos orçados / executados, bem como elaboração de relatórios para o Diretor

Financeiro com as devidas informações necessárias para tomada de decisão em relação aos preços de vendas dos produtos comercializados.

Gestão de Risco: Neste departamento o gerente de controladoria trabalha na verificação dos parâmetros fiscais, no controle de aprovação de compras, no acompanhamento do plano de negócios, na validação e acompanhamento das políticas internas.

Quanto ao departamento de Tecnologia da Informação, o gerente de controladoria é responsável apenas pela parametrização dos acessos a determinados módulos dos funcionários que pertencem a todos os departamentos acima citados, em outras palavras, decide o que cada colaborador terá acesso dentro do sistema, visto que a organização trabalha com sistema de ERP (*Enterprise Resource Planning*) no qual todas as informações são integradas e estão disponíveis em tempo real.

Tratando-se das obrigações da controladoria com o Diretor Financeiro, verificou-se que dentre as funções da controladoria abordadas pela literatura, a que mais se destaca nesta organização é a informação baseada em relatórios e indicadores financeiros. Para que estas informações cheguem ao Diretor Financeiro, demais Diretores e Presidente são realizadas reuniões semanais no qual essas informações são repassadas para análise e tomada de decisão. Além disso, são discutidos assuntos pertinentes ao acompanhamento do orçamento (previsto x realizado).

Outra função da controladoria dentro da organização é a participação na elaboração do planejamento estratégico operacional, no controle e avaliação de desempenho e no gerenciamento do sistema de informação.

Devido a importância e relevância que a controladoria possui dentro da organização, toda e qualquer informação final para fins gerenciais somente pode ser utilizada após a validação dessas informações pelo departamento de controladoria. Ficou, portanto, evidenciado que a controladoria atua essencialmente no ambiente interno das organizações, fornecendo informações para auxiliar diretamente o planejamento e gestão da alta administração, corroborando com o estudo de Calvancante et al. (2012) e também com Schäffer e Erhart (2013) que por meio de pesquisas verificaram que a controladoria é bastante envolvida nas tarefas de formulação e implementação da estratégia colaborando para um maior sucesso da empresa, a participação deixa claro o quanto o envolvimento da controladoria está associado ao sucesso da empresa.

4.3 Perfil do Profissional de Controladoria

O gerente da controladoria assim denominado pela própria empresa, possui sua formação inicial de graduação em Ciências Contábeis e especialização em Gestão Financeira de Custos/Gestão de Pessoas. É do gênero masculino e possui a faixa etária de 35 a 40 anos.

A questão da formação do *controller* ou responsável pela controladoria vem sendo muito discutida na área acadêmica, como pode ser observado no estudo de Amaral e Rodrigues (2006), que fizeram uma pesquisa nas Instituições de Ensino Superior do Paraná por meio de questionários e obtiveram como resposta que a formação do *controller* deve ser em Ciências Contábeis, representando 76,5%, por segundo Administração e Ciências Econômicas com 5,9%. Já as formações em Direito e Matemática não são bem vistas neste cenário.

Conforme já comentando o departamento de controladoria da empresa possui tanto uma posição de linha quanto de *staff*, pois além de ter atividades de execução, desempenha a função de assessoria aos gestores. Este cenário também corrobora com Dalmácio, Formigoni, Bispo e Calijuri (2007) que escrevem que em relação à posição/nível do cargo ocupado pelo profissional da Controladoria, o *controller* deveria indicar posição ocupada entre as opções dos níveis de: supervisor, gerência, diretoria, ou informar outra posição não contemplada nas respostas fechadas. Na pesquisa realizada pelos autores, os resultados mostraram que 15 (quinze) *controllers* ocupam posição de Diretores; 21 (vinte e um) ocupam posição de Gerência; 02 (dois) ocupam posição de Supervisor; 01 (um) *controller* ocupa cargo equivalente a Assessor e 1 (um) *controller* ocupa a posição de Coordenador.

5. Considerações Finais

O ambiente altamente competitivo, a constante evolução da tecnologia e a alteração no perfil e comportamento dos consumidores têm levado as organizações a se reorganizarem em termos de estrutura e gestão para que possam atingir os seus objetivos. Além disso, fatores contingenciais tais como instabilidades macroeconômicas, têm alterado a dinâmica empresarial, na qual são exigidos cada vez mais informações confiáveis e em tempo hábil para que gestores possam tomar decisões assertivas. As organizações estão preocupadas na melhoria dos seus processos de controle e gestão da informação.

Nesse contexto, a controladoria desempenha papel fundamental dentro das organizações, colaborando para o desenvolvimento de processos dentro dos preceitos contábeis e cujas funções ultrapassam o suporte informacional, participando efetivamente dos processos de controle interno, planejamento e orçamento, bem como do planejamento estratégico das organizações. Assim a contabilidade tem ampliado o seu campo de atuação.

A controladoria também tem sua área voltada a resultados, devendo assim participar do processo operacional e administrativo, conhecendo os fluxos operacionais, monitorando as mudanças do ambiente que venham a interferir em sua competitividade e missão. As transformações provocadas pelas mudanças tecnológicas e pelas relações humanas e empresariais tornaram o ambiente empresarial, ainda mais complexo e dinâmico. Nesse sentido, a controladoria aumentou em importância, por se constituir em uma função diferenciada, voltada para um controle gerencial efetivo, que assume o papel de principal suporte do processo de gestão da empresa, no auxílio na tomada de decisões.

Dentro desse cenário, essa pesquisa objetivou analisar as funções da controladoria em uma organização do ramo da construção civil de grande porte. Utilizou-se de pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, por meio de estudo de caso, tendo como ferramenta de coleta de informações um roteiro de entrevista semiestruturado.

Os resultados encontrados por meio de informações empíricas demonstram que a controladoria possui uma gama de atividades dentro da organização estudada, na qual extrapola a tradicional posição de apenas fornecedora de informações para uma posição de apoio à tomada de decisão da gestão. As áreas gerenciadas pela controladoria na organização em questão são: contabilidade, custos, gestão de risco e tecnologia da informação, além da efetiva participação do planejamento estratégico da organização.

Dentro da estrutura organizacional a controladoria está em posição subordinada ao Diretor Financeiro, corroborando com os resultados encontrados na literatura, que afirmam que aproximadamente 70% das maiores empresas brasileiras a controladoria é subordinada ao principal executivo da área de finanças. É importante destacar que este departamento possui na organização posição tanto de linha quanto de *staff*, pois além de ter atividades de execução, desempenha a função de assessoria aos gestores.

Quanto ao perfil do profissional de controladoria, o cargo e a função denominada é Gerente de Controladoria, cuja formação é em Ciências Contábeis e especialização em Gestão Financeira de Custos/Gestão de Pessoas. Apesar de jovem, cuja idade está na faixa de 35 a 40 anos, e estar na organização apenas a três anos, possui larga experiência na função, atuando por mais de dez anos.

Os resultados encontrados por meio de informações empíricas e também em estudos anteriores apontam que as funções encontradas na empresa corroboram com estudos que analisaram estas funções, neste sentido pode-se afirmar que neste estudo de caso a teoria reflete a prática. Este trabalho constituiu-se em um estudo de caso, não podendo os resultados aqui encontrados serem generalizados. O esforço aqui despendido não esgotou o tema, espera-

se que este trabalho contribua para o estudo da controladoria e, principalmente, para o conhecimento das funções exercidas pela controladoria.

Referências

- Amaral, M. S., Rodrigues, M. S (2006) O ensino da disciplina de controladoria nos programas de pós-graduação em nível de especialização em ciências contábeis e o profissional controller atuante no mercado de trabalho. In: ENANPAD, 2006, Salvador. *Anais...*
- Araújo, P. G. L. (2006) *A utilização pela Controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará*. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Ceará.
- Bataglia, W., Franklin, M. A., Caldeira, A., Silva, A. A. (2010) Implicações das teorias ambientais para a administração estratégica. *GESTÃO. Org-Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 7(3).
- Bencová, M., Kal’avská, A. (2009) Importance of the Controllershship for the Company Performance-Software Company Experience. *Ekonomie a Management*, 2009(2).
- Beuren, I. M., Pinto, J., Zonatto, V. C.. (2012) Abordagens da Controladoria nos Trabalhos do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade: Um Enfoque nas Perspectivas Conceitual, Procedimental e Organizacional. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, 9(17), 3-16.
- Bianchi, M., Backes, R. G., Giongo, J. (2006) A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. *Contexto*. Porto Alegre, RS. 6(10) 69-92.
- Boff, M. L., Beuren, I. M., Guerreiro, R. (2014) Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. *Organizações & Sociedade*, 15,(46).
- Borinelli, M. (2006) *Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP.
- Brandt, V. A. (2010) A contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional e da teoria da contingência. *Ciências Sociais em Perspectiva*, 9 (17)135-147.
- Carvalho, A. , Lunkes, R. J., Souza, P. (2014) Institucionalização da Controladoria: Proposta de Implantação em uma Empresa do Ramo da Construção Civil. *Revista Inova Ação*, 2, (1),01-21.
- Cavalcante, D. S., DeLuca, M. M. M., Ponte, V. M. R., Gallon, A. V. (2012) Características da Controladoria nas Maiores Companhias Listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Universo Contábil*, 8(3),113-134.
- Crozatti, J. (2003) Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Contexto*, 3(5).

Dalmacio, F. Z.i, Formigoni, H., Bispo, J.S., Calijuri. M. S. S. (2007) Aderência entre o conceito e a prática das funções atribuídas ao controller: um estudo no contexto brasileiro. In: Congresso Internacional de Custos. 2007. *Anais...*

Espejo, M. M.S. B., Costa, F., Cruz, A. P. C., Almeida, L. B. (2009) Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5),25 - 43 janeiro./abril..

Fachin, O. (2003) *Fundamentos de metodologia*. 4a ed. São Paulo: Saraiva.

Figueiredo, S., Caggiano, P. C. (1997) *Controladoria: Teoria e Prática*. 2a ed. São Paulo: Atlas, 1997.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E. (2009) *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.

Giongo, J. (2005) *A participação da controladoria no processo de gestão organizacional*. 2005. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., Rezende, A. J. (2008) Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de administração Mackenzie*, 7(2).

Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D.; Gasparetto, V., Vicente, E. F. R. (2009) Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4)63-75.,.

Lunkes, R. J., Gasparetto, V., Schnorrenberger, D. (2010) Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10),106-126.

Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Souza, C. M., Rosa, F. S. (2012) Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(59), 83-101.

Maciel, A., Mata, D., Sacramento, L., Martins, P. L., Borges, R. O. (2011) A Contribuição da Controladoria para os Resultados Positivos nas Empresas Privadas do Brasil. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, Resende, 2011. *Anais*.

Martin, N. C. (2002) Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(28), 7-28.

Mosimann, C. P., Fisch, S. (1999) *Controladoria: Seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas.

Oro, I. M., Beuren, I. M., Carpes, A. M. S. (2014) Competências e Habilidades Exigidas do Controller e a Proposição para sua Formação Acadêmica. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(1),15-36,.

Otley, D. T. (1980) The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4),413-428.

Rehring, J., Voußem, L., Weber, J. (2011) Die Rolle (n) der Controller: Eine Einordnung durch den WHU-Controllerindex. *Controller Magazin*, 36(5), 14.

Sampieri, R. H., Collado, C. F., Lucio, P. B. (2006) *Metodologia de Pesquisa*. 3a ed. São Paulo: McGraw-Hill.

Schäffer, U., Erhart, R. (2013) Das Glas ist halb voll—Der Controller auf dem Weg zum strategischen Partner. *Controlling & Management Review*, 57(8), 54-61.

Tureta, C., Rosa, A. R., Ávila, S. C. (2006) Da teoria sistêmica ao conceito de redes interorganizacionais: um estudo exploratório da teoria das organizações. *Revista de Administração da Unimep*, 4(1), 1.

Vergara, S. C. (2006) *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. Atlas.

Weber, J. (2011) The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25-46.