



## **As Funções da Controladoria sob a Perspectiva dos Estágios de Desenvolvimento de Weber**

**André Just Meller**  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)  
*andremeller7@gmail.com*

**Daniel Gonçalves Lopes**  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)  
*dnlopes3@gmail.com*

**Rogério João Lunkes, Dr.**  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)  
*rogeriolunkes@hotmail.com*

### **Resumo**

A controladoria teve seu início amparado nos preceitos básicos da contabilidade. Entretanto, a complexidade das organizações e a experiência acumulada pelos *controllers* fizeram com que, ao invés de ser estática, a controladoria ampliasse sua gama de funções e tarefas, adotando posturas desde “contadores de feijão” até parceiros de negócio. Destarte, este trabalho tem o objetivo de identificar e analisar as funções da controladoria segundo os estágios de desenvolvimento do *controller* propostos por Weber (2011). A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa e tem, como unidade de estudo, a controladoria de uma organização hospitalar. Os resultados alcançados sugerem que a controladoria da organização exerce suas funções em maior consonância com o estágio 3, i.e., como uma função complementar à gestão e, eventualmente, empregando o conhecimento de forma pró-ativa e autônoma. Além disso, constatou-se que a base para o desenvolvimento da controladoria é a qualidade da informação reportada, para tanto, esta deve ser disponibilizada em tempo oportuno e ser qualitativamente adequada.

**Palavras-chave:** CONTROLADORIA. *CONTROLLER*. FUNÇÕES. HOSPITAL.

### **1. Introdução**

No Brasil, a instalação de empresas multinacionais de origem norte americana na década de 60 é um dos principais eventos explicativos da introdução da controladoria e da posição de *controller* no contexto organizacional brasileiro. No campo acadêmico, o início de pesquisas e estudos compreendendo a temática controladoria ocorreu uma década depois (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013).

Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) retratam que em sua origem a controladoria estava fortemente amparada no controle; e por consequência, sua base firma-se na contabilidade. Contudo, o aumento da complexidade das organizações e os interesses de diferentes tipos de



usuários da controladoria fizeram com que esse espectro fosse ampliado e novas áreas foram incorporadas (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013; BEUREN; BORGONI; FERNANDES, 2008). Além disso, a crescente experiência acumulada pelo *controller* pode ampliar a gama de tarefas sob sua responsabilidade (WEBER, 2011).

Às organizações, a controladoria propicia uma melhoria do desempenho futuro por meio da sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas. Essa perspectiva de planejamento e capacidade da controladoria de influenciar o futuro das organizações contrapõe-se com a contabilidade financeira, uma vez que esta apenas mensura o desempenho passado (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2012).

Para desempenhar esse papel, os profissionais de controladoria são responsáveis por uma diversificada gama de tarefas. Weber (2011) menciona que estas tarefas incluem tanto o papel tradicional de fornecer informações para a gestão, como também outras tarefas de maior orientação para a cooperação com os gestores, envolvendo-se ativamente na gestão da empresa na medida em que se torna voz ativa nos processos decisórios.

Em decorrência do contexto exposto, ao invés de ser estática, a controladoria está expandindo sua gama de funções e tarefas. A mudança correspondente em papéis está associada a este desenvolvimento. Em termos simplificados, os controladores estão mudando de "contadores de feijão" para "parceiros de negócio" (WEBER, 2011). No mesmo sentido, Lunkes et al. (2009, p. 64) argumentam que a controladoria deixa de ser "apenas um compilador de dados e passa a ser um gestor da informação, responsável pelo planejamento estratégico das organizações".

Uma vez que a controladoria teve sua origem na prática, ela evoluiu sem ter uma definição clara de sua área de atuação. Para a consolidação de qualquer área do conhecimento, é fundamental a definição de suas funções básicas (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013). Para abordar tal questão, os mesmos autores, ao adaptar um modelo proposto por Hórvath (2006), mencionam os instrumentos básicos passíveis de serem utilizados na definição de um conjunto de funções da controladoria, sendo eles: manuais e/ou obras de referência, órgãos de representação oficiais e/ou associações, publicação sobre soluções típicas e/ou dignas de imitação oriundas da práxis, e, relatórios sobre estudos empíricos (LUNKES; SCHNORRENBARGER; ROSA, 2013). No entanto, segundo levantamento de Messner et al. (2008) sobre as publicações entre os anos de 1970 e 2003 com ênfase na Controladoria, apesar de importantes por serem de natureza descritiva e ilustrativa - uma vez que fornecem relatórios sobre projetos de sucesso e melhores práticas - é latente a falta de estudos empíricos, além de poucas vezes estes estudos seguirem o rigor científico necessário para as contribuições acadêmicas. Para Weber (2011), até o momento foram poucas as abordagens baseadas em teoria que intentaram trazer ordem à diversidade das tarefas do controller.

Visando este objetivo, Weber (2011) apresenta quatro estágios de desenvolvimento do controller: (i) a tarefa básica é informar a gerência sobre assuntos econômicos e atividades dentro da companhia; (ii) além de entregar a informação, ele deve focar em assegurar que ela seja corretamente utilizada; (iii) em vista de que as informações coletadas são uma base para o planejamento operacional e orçamentário, o *controller* deve influenciar o gestor a partir de uma opinião independente; e (iv) já que suas tarefas são realizadas de forma pró ativa, assumir o papel de co-gestor. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é analisar as funções da controladoria segundo os estágios de desenvolvimento do *controller* propostos por Weber (2011).

O artigo está estruturado em cinco seções, sendo a primeira esta introdução. Na seção 2, "Referencial Teórico", abordam-se as funções da controladoria e os estágios de desenvolvimento segundo Weber (2011). A seção 3, "Metodologia da Pesquisa", expõe os procedimentos



metodológicos adotados. Na sequência, a seção 4 trata da análise dos dados. Por fim, na seção 5 são tecidas as considerações finais deste artigo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para um melhor entendimento do assunto, o referencial teórico está dividido em duas seções, a primeira aborda as funções da controladoria; enquanto a segunda contempla os estágios de desenvolvimento da controladoria segundo Weber (2011).

### 2.1 Funções da Controladoria

Conforme já retratado, a controladoria emergiu da prática, para posteriormente tomar posição nos estudos acadêmicos. Como consequência, não foi estabelecido padrão único de atribuições e responsabilidades para a área, de forma que as funções exercidas pelas controladorias no âmbito das organizações apresentam variações.

Siqueira e Soltelinho (2001) recorrem aos anúncios de vagas para *controllers* publicados nos classificados para traçar o perfil e as atribuições do cargo. O resultado do levantamento indicou que as funções requisitadas foram: planejamento para o controle; relatórios e interpretação; avaliação e assessoramento; administração tributária; relatórios para o governo; proteção de ativos; e avaliação econômica.

Beuren, Borgoni e Fernandes (2008) analisaram uma amostra de 26 dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) do Brasil sob os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais da abordagem da controladoria no tocante as suas funções, e obtiveram o resultado demonstrado na Tabela 1 - Funções da controladoria.

Tabela 1 - Funções da controladoria.

Função	%
Gestão de informações	73%
Contábil	69%
Gerencial	65%
Custos	50%
Controles internos	31%
Tributação	19%
Proteção e controle de ativos	19%
Controle de riscos	12%

Fonte: adaptado de Beuren, Borgoni e Fernandes (2008)

Richartz et al. (2012) verificam as funções do controller a partir do conteúdo presente nas ementas das disciplinas de controladoria em universidades e, posteriormente, comparam com aos anseios do mercado de trabalho. Como resultado, os autores apresentam a função de contabilidade gerencial como a mais citada, seguida, em ordem, por orçamento empresarial, planejamento empresarial, custos empresariais, análise empresarial e gerenciamento da área contábil, gerenciamento da área de tesouraria e gerenciamento da área fiscal.



Por sua vez, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), em pesquisa mais abrangente, além de trabalhos empíricos, analisaram também as principais funções da controladoria mencionadas em obras e manuais de referência no Brasil. O rol de funções captadas mostrou-se mais extenso que o adotado na metodologia empregada por Beuren, Borgoni e Fernandes (2008), e por Richartz et al (2012). Conforme o Quadro 1 - Principais funções de estudos empíricos, no tocante aos estudos empíricos, as funções mais observadas foram: contábil, controle, administração dos impostos, planejamento, elaboração de relatórios e interpretação, controle interno, sistema de informações, auditoria, custos e orçamento.

**Quadro 1** - Principais funções de estudos empíricos.

Funções	Autores															Total (Funções Empíricas)
	Ono et al. (2007)	Souza e Borinelli (2009)	Lunkes et al. (2010)	Subtotal (Solicitações)	Giorgio e Nascimento (2005)	Calijuri, Santos e Santos (2005)	Santos et al. (2005)	Daniel, Dal Vesco e Tarifa (2006)	Oliveira e Pontes (2006)	Schnorrenberger et al. (2007)	Santos et al. (2008)	Fachini et al. (2009)	Medeiros e Rabelo (2010)	Lunkes et al. (2011)		
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

**Fonte:** Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013).

Na mesma pesquisa, no tocante às obras e manuais de referência no Brasil, captou-se uma relação mais compilada de funções, com destaque para: controle, planejamento, sistema de informação e contábil, conforme apresentado no Quadro 2 - Principais funções listadas em obras e manuais de referência no Brasil.



**Quadro 2** - Principais funções listadas em obras e manuais de referência no Brasil.

Funções	Autores																Subtotal
	Tung (1974)	Kantz (1976)	Yoshida (1984)	Mosliman e Fisch (1999)	Almeida, Parizi e Pereira (2001)	Peláia (2002)	Beuren (2002)	Brito (2003)	Beuren (2004)	Nogueira e Lutz (2004)	Palazzo e Benedetto (2005)	Santos (2005)	Schmidt e Santos (2006)	Nascimento e Reginaldo (2007)	Schier (2007)	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008)	
Planejamento	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	16
Sistema de Informação		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	11
Auditoria	X															X	2
Administração de Impostos																X	2
Controle Interno													X				3
Avaliação e Deliberação		X			X												2
Avaliação e Consultoria														X			1
Relatórios Governamentais																	0
Proteção de Ativos			X														1
Processamento de Dados	X																1
Manutenção de Risco			X														1
Organização																	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

**Fonte:** Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013).

Os autores destacam que, em grande parte, as funções identificadas em estudos empíricos estão relacionadas à contabilidade, e que “[...] ainda há um longo caminho a percorrer na busca do alinhamento efetivo entre o defendido pela literatura e o esperado pelas organizações” (LUNKES, SCHNORRENBARGER, ROSA, 2013, p. 292).

Borinelli (2006) destaca que as funções do controller se estendem por todas as etapas do processo de gestão, fragmentadas pelo autor em planejamento, orçamento, execução, controle, tomada de medidas corretivas e avaliação de desempenho.

Beuren, Fachini e Nascimento (2010) em pesquisa junto a empresas têxteis familiares, identificaram como funções centrais da controladoria nessas organizações, a função gerencial/estratégica, a função de custos e a função contábil. Afirmam ainda que “os resultados da pesquisa denotaram semelhanças na percepção dos *controllers* sobre o grau de importância das funções de controladoria nas empresas estudadas” (BAUREN, FACHINI, e NASCIMENTO, 2010, p. 58).

De maneira mais genérica, Weber (2011) também expõe que evidências empíricas demonstram que a carteira de tarefas/funções sob responsabilidade da controladoria dificilmente varia de empresa para empresa, independente do tamanho da empresa ou setor da indústria. Além disso, o autor destaca que os *controllers* só podem ser eficazes como parceiros de negócios quando permanecem desempenhando o papel de um contador de feijão, ou seja, é necessário desempenhar ambas as funções.

Lunkes et al. (2009) realizaram importante estudo comparativo entre as funções da controladoria mais citadas no Brasil, Estados Unidos e Alemanha. O resultado quantitativo coloca em destaque as funções de planejamento, e de controle, seguidas pelas funções de elaboração de relatórios e interpretação, sistema de informação e contábil.

Segundo Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), as atividades e tarefas da controladoria nos Estados Unidos possuem características mais reativas, ao passo que nos países de língua alemã as atividades e tarefas são de caráter mais estratégico, relacionadas a implementação e alinhamento do planejamento. Retratam ainda que há maior influência da





literatura norte-americana sobre a brasileira e apontam como fatores explicativos da supremacia na literatura e nas publicações acadêmicas, o fato de que os primeiros *controllers* vieram ou foram recrutados por empresas americanas, aliado à causas históricas (LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013).

Lunkes et al. (2009, p. 69) afirmam que “nos três países há um consenso sobre a importância do papel do *controller* como agente de pensar no futuro da organização (planejamento) e de monitorar e corrigir a rota (controle)”. No entanto, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013, p.293) relatam que pesquisas empíricas evidenciam a atuação do *controller* em atividades e tarefas de caráter mais reativo e com foco em eventos passados; e defendem que “as atenções deveriam estar voltadas ao futuro, com enfoque no planejamento e na implementação de seus objetivos e metas”. 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. (LUNKES, SCHNORRENBERGER, ROSA, 2013).

Sutthiwan e Clinton (2008) destacam as diferenças entre as funções da controladoria e do *compliance*, reforçando que a primeira está preocupada com a otimização empresarial, enquanto a segunda está centrada na produção de relatórios externos. O foco dos autores na elucidação de tal distinção justifica-se em razão dos possíveis problemas de hierarquia. Dessa forma, as funções da controladoria seriam: orçamento, previsão de vendas, custeio, relatórios de desempenho, equipe de gerenciamento sênior, comitê de segurança, *review board*, e gestão da qualidade. Enquanto as funções do *compliance* seriam mais restritas aos processos de encerramento do mês, a elaboração de relatórios financeiros e fiscais e a realização de inventário.

Para Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013, p. 294), “os resultados mostram que ainda não existe um consenso sobre quais sejam as funções básicas da controladoria. [...] O importante é encontrar um equilíbrio entre as funções proativas e reativas”. Consoante tal entendimento, Weber (2011) enfatiza que os *controllers* só podem possuir posição de maior destaque nas organizações, na função de parceiro de negócios, quando executam ao mesmo tempo a função de “contador de feijão”, de maneira que uma função sem a outra não é o suficiente.

Os *controllers* executam tarefas heterogêneas, as quais possuem um considerável potencial para a aprendizagem. A crescente experiência do *controllers* pode ampliar a gama e a complexidade das tarefas que lhes foram atribuídas. Ao mesmo tempo, há vários outros atores envolvidos que desempenham tarefas semelhantes às dos *controllers*, de forma que as habilidades e o performance daqueles têm um efeito de limitação do potencial da expansão das funções destes (WEBER, 2011).

## 2.2 Estágios de desenvolvimento segundo Weber

O objetivo do trabalho de Weber (2011) foi desenvolver um modelo que explicasse tanto a gama de tarefas dos *controllers*, quanto as suas mudanças. Baseou-se em construções conhecidas da teoria organizacional e também integrou elementos de outros modelos econômicos e psicossociais. Este modelo, composto por quatro estágios de tarefas inter-relacionadas, demonstra a evolução de uma função puramente técnica de escriturário da contabilidade para a função de co-gestão.

A tarefa básica de informar a gerência sobre assuntos econômicos e atividades dentro da companhia, constitui o primeiro estágio proposto por Weber (2011) e pode ser caracterizada como essencialmente técnica e altamente especializada. Neste caso, estar familiarizado com o



conteúdo da informação a ser capturada é útil para a execução da tarefa, sendo tal conhecimento normalmente acumulado ao longo do tempo (WEBER, 2011).

Segundo Weber (2011), na perspectiva do processo, os *controllers* trabalham a pedido dos gestores para realizar a desoneração (principalmente) ou a suplementação de funções, sendo a compreensão dos sistemas de negócios essencial para assegurar que o sistema de informação seja operado de modo formalmente correto (confiável) e apropriado (válido). Por outro lado, neste primeiro momento, não é estritamente necessário lidar em profundidade com o conteúdo da informação capturada, uma vez que esta tarefa pode, em princípio, estar reservada para o gestor.

No segundo estágio de tarefas, o *controller*, além de entregar a informação, deve assegurar que ela seja corretamente utilizada. A informação capturada de forma contínua deve ser compilada de acordo com as necessidades específicas de cada usuário e explicada para a sua apropriada compreensão (WEBER, 2011).

Neste contexto, surge a posição do *controller* como "vendedor" dos dados. Esta tarefa exige interfaces que formam potenciais pontos de contato para a expansão da tarefa. Dois caminhos de desenvolvimento são especialmente suscetíveis: (1) orientação para o cliente interno e fornecimento contínuo de informações ganham maior aceitação dos gestores, aumentando a probabilidade de que os *controllers* sejam parceiros preferenciais para as necessidades de atuação caso a caso, assim como eles são para as necessidades contínuas; (2) a familiaridade com o comportamento dos gestores individuais permite aos *controllers* discriminar entre pedidos de informação e influenciar a demanda por informações ativa e criticamente (WEBER, 2011).

Weber (2011) sugere que o gestor, por vezes, precisa de dados em uma base caso a caso, ou seja, as análises seletivas dos dados existentes ou novos dados precisam ser obtidas em resposta a uma questão específica. Nestes casos, os *controllers* precisam lidar em profundidade com os processos e, a fim de assumir a responsabilidade permanente em atendê-las, devem ser "multifuncionais" e apresentar capacidades que vão muito além do nível básico de "relator confiável" (WEBER, 2011).

Neste estágio, as informações coletadas pelo *controller* não são usadas para criar transparência, todavia, são uma base para o planejamento operacional e orçamentário. Tal abordagem é viável quando as empresas estão sujeitas à baixa intensidade de mudança nos mercados, pois avaliações baseadas em dados históricos consideram que a mudança de representação do real para o planejamento futuro é apenas um pequeno passo. Reunir e harmonizar as diversas estimativas orçamentárias, em princípio, não requer nenhuma habilidade fundamentalmente diferente do cálculo técnico do processo de agregação. No entanto, há uma grande barreira quando da necessidade de harmonizar as atividades ou recursos reais. Em tais casos, o conhecimento do conteúdo específico é necessário. Sem ele, os *controllers* estão limitados a uma abordagem generalista como, por exemplo, o corte de todos os pedidos de orçamento pelo mesmo percentual (WEBER, 2011).

As funções do *controller* discutidas até o segundo estágio foram centradas principalmente na prestação de apoio ao processo de gestão. A partir do terceiro estágio, é adicionado o papel de, quando solicitado, influenciar o gestor a partir de uma opinião independente. Para o uso produtivo desta perspectiva autônoma, a controladoria precisa ser capaz de comunicar um ponto de vista divergente e defendê-lo, o que implica na habilidade de lidar com o conflito e convencer a outra parte com base em argumentos concretos. Outrossim, requer-se a habilidade de persuadir os gerentes sem fazê-los sentir que estão perdendo o poder (WEBER, 2011).



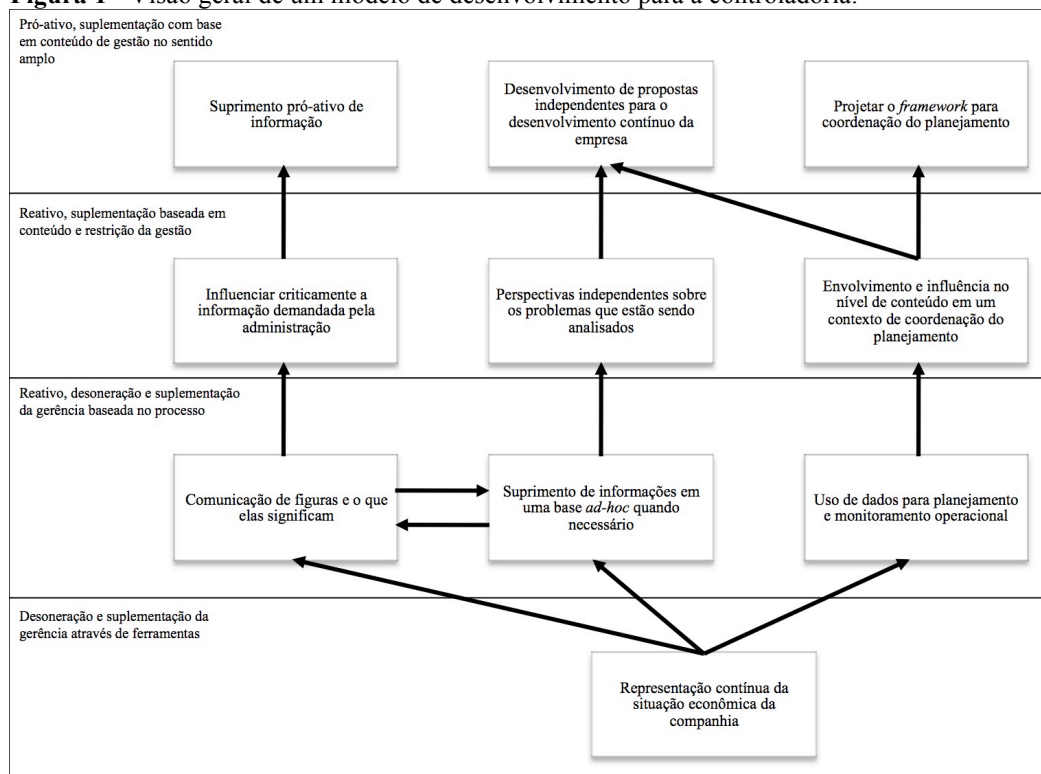
A controladoria pode assumir o papel de fazer contribuições substanciais para o planejamento. Para isso, os *controllers* precisam ter uma compreensão profunda do modelo de negócios da empresa, bem como dos mercados em que ela atua. É necessário conhecer as preferências e habilidades dos gestores responsáveis por orçamentos e estar familiarizado com o comportamento humano típico em situações complexas de conflito. Deste modo, a neutralidade, independência e *ethos* de um juiz são requisitos fundamentais (WEBER, 2011).

Nesses papéis, os *controllers*, além de uma função complementar à gestão, começam, em parte, a exercer a função de co-gestão. Eles podem usar seu conhecimento para pensar sobre a estrutura de planejamento e alterá-lo se necessário, dando aos *controllers* o conhecimento não só para reagir a eventos, mas para ser pró-ativo e autônomo (WEBER, 2011).

O último estágio de desenvolvimento do *controller* corresponde ao momento em que suas tarefas são realizadas de forma pró-ativa. Neste caso, a controladoria vai além das funções de desoneração e suplementação, onde atuam como suporte à gestão, e assumem o papel de co-gestora nas tarefas que desempenham (WEBER, 2011).

A expansão deste estágio está vinculada a capacidade da controladoria de apresentar propostas e soluções independentes, exigindo conhecimento do negócio, criatividade e disposição para trabalhar em um ambiente de mudanças (WEBER, 2011). Ainda neste último estágio, a controladoria é responsável pela coordenação do planejamento e para tanto deve dominar o conhecimento em sistemas de controle de gestão e ferramentas de negócio, além de um conhecimento íntimo da estrutura, dos procedimentos e do impacto da coordenação de um planejamento (WEBER, 2011). A partir da Figura 1 - Visão geral de um modelo de desenvolvimento para a controladoria é possível compreender os quatro níveis de desenvolvimento do *controller*, suas tarefas e inter-relações.

**Figura 1** - Visão geral de um modelo de desenvolvimento para a controladoria.



Fonte: Weber (2011).





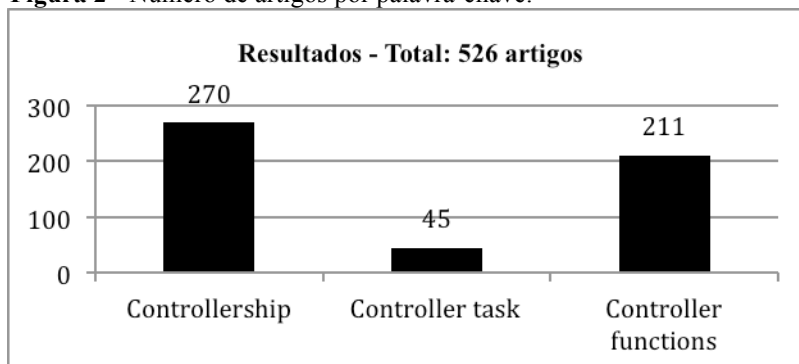
### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para o referencial teórico realizou-se uma pesquisa bibliométrica, estruturada para a seleção de um Portfólio Bibliográfico. Iniciando com a seleção de um banco bruto de artigos e, sem seguida, a aplicação de filtros: temporal; artigos não repetidos; títulos alinhados; reconhecimento científico; alinhamento do resumo; e alinhamento integral.

A seleção do banco bruto de artigos foi realizada nos dias 12 e 13 de setembro de 2013 através da base de dados do Portal Periódicos da CAPES. Foram utilizadas as seguintes palavras-chave: "*controllership*", "*controller tasks*" e "*controller functions*". A busca restringiu-se a artigos científicos e utilizou-se de um filtro temporal ajustado para retornar publicações dos últimos 10 anos. Como apresentado na

Figura 2 - Número de artigos por palavra-chave, nesta etapa, obteve-se 526 artigos científicos distribuídos da seguinte forma: 270 para o termo "*controllership*", 45 para o termo "*controller tasks*" e 211 para o termo "*controller functions*".

**Figura 2** - Número de artigos por palavra-chave.



**Fonte:** desenvolvido pelos autores.

Os resultados foram importados para o programa *Endnote* e os artigos duplicados foram automaticamente identificados e excluídos, restando 515 documentos. Em seguida, fez-se a leitura de todos os títulos e a seleção dos 68 artigos com títulos alinhados. Por intermédio da ferramenta *Google Scholar* foram verificadas o número de citações que cada artigo com título alinhado recebeu e foram selecionados os artigos que apresentaram 4 ou mais citações ou que foram publicados depois de 2010, restando respectivamente 24 e 15 artigos.

Ao final foram lidos todos os 39 resumos e selecionados 10 artigos para leitura integral. O filtro final resultou em um portfólio bibliográfico contendo os 7 artigos apresentados no

**Quadro 3 - Artigos selecionados.** Além disso, foram utilizados artigos que constavam nas referências dos trabalhos selecionados pela pesquisa bibliométrica.

**Quadro 3** - Artigos selecionados.

Autor	Título	Publicação	Ano
BEUREN, I. M.; Borgoni, Nadia Mar; Fernandes, Luciano	Analysis of Approaches to Controllership in Master's Thesis from Post-graduate Programs in Accounting Sciences	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	2008
BEUREN, Ilse Maria	Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina	Revista Contemporânea de Contabilidade	2010
SUZART, J.;	Brazilian Public Controllership Institutions	Canadian Center of	2012



MARCELINO, C.; ROCHA, J.	– Theory versus Practice	Science and Education	
LUNKES, R. J. et al.	The controllership functions in the United States, Germany and Brazil	Revista Universo Contábil	2009
LUNKES, R. J.; SCHNORRENBURGER, D.; ROSA, F.	Controllership Functions: an analysis in the Brazilian scenario	Revista Brasileira de Gestão de Negócios	2013
SUTTHIWAN, A.; CLINTON, D.	The conflicting roles of controllership and compliance	Strategic Finance	2008
WEBER, J.	The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes	Journal of Management Control	2011

**Fonte:** desenvolvido pelos autores.

Quanto ao enquadramento científico, trata-se de uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, realizada através de um estudo de caso. Para Bervian, Cervo e Da Silva (2007), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los, e o seu objetivo é descobrir a natureza, características e frequência com que determinado fenômeno ocorre, além da sua relação e conexão com outros. Quanto à abordagem qualitativa, Richardson (1999) destaca que tais estudos podem descrever em complexidade determinado problema; analisar a interação entre variáveis; compreender e classificar processos dinâmicos de grupos sociais; e contribuir no processo de mudança destes grupos; e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos (RICHARDSON, 1999).

Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram uma entrevista semiestruturada com o *controller* da organização sob análise, complementada por um questionário. Este último foi confeccionado com o rol de funções elencadas por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) no eixo vertical; e a escala de participação nas funções condizente com os Estágios de Weber (2011) no eixo horizontal, sendo aplicado ao final da entrevista realizada no dia 04 de novembro de 2013. A combinação destes instrumentos de coleta proporcionou uma análise, tanto objetiva, como subjetiva, dos dados qualitativos. Através da entrevista semiestruturada foi possível capturar a riqueza de detalhes e nuances das tarefas executadas pelo *controller* e, com o questionário, a objetividade capaz de retratar o estágio de desenvolvimento da controladoria na organização em estudo.

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A apresentação e análise dos resultados foi separada segundo o instrumento de coleta utilizado. Primeiramente são expostos os dados obtidos por meio da entrevista e, posteriormente, o resultado obtido com a aplicação do questionário.

##### 4.1 Estágio de desenvolvimento segundo entrevista com o *controller*

Pertencente a um grupo do setor de serviços de saúde, fundado há pouco mais de 20 anos em Florianópolis, a organização sob análise neste estudo será denominada de Hospital H para preservar o seu anonimato. Contando com cerca de 370 funcionários diretos, o Hospital H



está estruturado em 3 (três) departamentos principais, denominados Gerência de Enfermagem, Gerência Administrativa e Gerência Financeira. Subordinado à Gerência Financeira, o setor de Controladoria do Hospital H acumula as funções de Tesouraria e possui uma equipe de 2 (dois) analistas fiscais, 1 (um) analista de orçamento e custo e 1 (um) supervisor de controladoria. Apesar de estar, teoricamente, abaixo das gerências, o *controller* do Hospital H, denominado na organização de supervisor de controladoria, atua em um nível de *staff*, respondendo ao Diretor Financeiro.

Graduado em Ciências Contábeis e cursando MBA em Finanças, o supervisor de controladoria ingressou na organização em 2009, após experiência de um ano e meio na Controladoria de uma loja de varejo. Para preservar o seu anonimato será denominado Entrevistado 1.

De acordo com o Entrevistado 1, a organização não possuía um setor de controladoria estruturado quando este ingressou no Hospital H. Nos 5 (cinco) meses posteriores à criação e sua entrada na Controladoria, a sua atuação foi reservada à correção de processos. Foram mencionados ajustes em relação à atribuições de funções, em alguns casos segregando tarefas para garantir a transparência dos processos, à adequação de procedimentos e, por fim, à desoneração de tarefas de outros setores pela Controladoria. O Entrevistado 1 salientou repetidas vezes a necessidade de mitigação de riscos, que necessariamente passava pela reorganização e responsabilização de funções e processos. Segundo o Entrevistado, a correção destes processos foi importante, pois a partir destes é dado início a toda a informação que pode ser utilizada pela organização.

Essa dedicação inicial concedida ao arranjo e correção de processos, bem como maior confiança no registro de dados é condizente com o exposto por Weber (2011) que diz ser necessário assegurar que o sistema de informação seja operado de modo confiável e válido para que o *controller* possa executar as tarefas básicas de representação da situação econômica da companhia, primeiro estágio do seu modelo. Nesse contexto, o Entrevistado 1 exemplificou os ajustes efetuados no lançamento de notas fiscais, base de dados para a informação gerada pelo sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*), que era de responsabilidade de diversas áreas, as quais não possuíam o conhecimento necessário para executar a atividade ou não lhe concediam o devido cuidado, retardando os lançamentos e tornando a informação disponível defasada e distorcida. Uma das medidas corretivas foi centralizar o lançamento no setor de controladoria. No mesmo sentido foram revistos os critérios de rateio, no intuito de uniformizar e de melhorar a qualidade da informação.

A função de controle, sobretudo de ordem financeira, foi destacada pelo Entrevistado 1 como uma das principais atribuições da controladoria na organização em estudo. O próprio definiu como função da controladoria, estabelecer controles que possibilitem a execução dos processos de forma a mitigar a possibilidade de ocorrer riscos financeiros, eliminando riscos nos procedimentos operacionais. No que diz respeito à gestão de indicadores de desempenho operacionais relacionados à atividade da companhia, como por exemplo, giro de leitos e número de atendimentos, apesar de Sutthiwan e Clinton (2008) enunciarem esta como uma tarefa da controladoria, no Hospital H cada área faz a gestão e a métrica dos seus indicadores, sendo o monitoramento responsabilidade da área de controle de qualidade. A função controle também é apontada na literatura como uma das principais funções da controladoria (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013; BEUREN; BORGONI; FERNANDES, 2008). Destaca-se que o Entrevistado 1 menciona ter poder para determinar a natureza e a extensão dos controles contábeis e financeiros.



Outra função que possui destaque no setor de controladoria do Hospital H é o orçamento, em consonância com os dados de estudos empíricos apontados por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013). No caso em estudo, a controladoria é responsável pela elaboração e acompanhamento do orçamento, cabendo a decisão de aprovação e ajustes ao diretor financeiro. Previamente à implantação da área de controladoria, a responsabilidade pela métrica e condução do processo orçamentário cabia ao setor financeiro, que por possuir outras prioridades não era capaz de elaborá-lo em tempo hábil. A adequação tornou o orçamento mais efetivo e tempestivo. O caso retratado ilustra o enunciado exposto por Weber (2011) de que, na perspectiva do processo, os *controllers* trabalham a pedido dos gestores para realizar a desoneração de funções.

Deste modo, por assumir papel central no processo orçamentário ao auxiliar diretamente na decisão da diretoria, a controladoria do Hospital H possui atuação no processo orçamentário condizente com o Estágio 3 do modelo de Weber (2011), uma vez que influencia o gestor a partir de uma opinião independente, ainda que a decisão final seja tomada pelo gestor superior. Para tanto, conforme preconizado pelo próprio Weber (2011), os *controllers* precisam ter uma compreensão profunda do modelo de negócio da empresa.

Apesar da marcante atuação no processo orçamentário, conforme exposto pelo Entrevistado 1, a controladoria não possui voz ativa no processo de planejamento estratégico da organização. Sua participação está limitada ao fornecimento de informações e relatórios para subsidiar as decisões da alta gestão, sendo sua atuação mais ativa no planejamento operacional. Essa situação é exposta por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) ao relatarem que a atuação do *controller* é mais substancial em atividades e tarefas de caráter reativo e com foco em eventos passados.

Segundo o Entrevistado 1, no Hospital H a controladoria tem a função de lapidar e reportar as informações da organização para auxiliar o gestor no processo de tomada de decisão, estando em consonância com os levantamentos de Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), e de Beuren, Borgoni e Fernandes (2008), os quais apontam como uma das funções mais presentes nas áreas de controladoria, denominadas pelos primeiros de Elaboração de Relatórios e Interpretação e Sistema de Informação, e pelos últimos por Gestão da Informação.

No tocante às áreas que se relacionam diretamente com o setor de controladoria, o *controller* apontou como fornecedores de dados todos os setores da organização, tanto das áreas operacionais quanto das áreas administrativas, evidenciando que toda a empresa pode ser uma fonte de dados. Quanto aos usuários destas informações, o Entrevistado 1 destacou o diretor financeiro como principal cliente, e também as três gerências (financeira, administrativa e de enfermagem).

#### **4.2 Estágio de desenvolvimento segundo questionário**

O questionário abaixo, confeccionado com o rol de funções elencadas por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) no eixo vertical; e a escala de participação nas funções, condizente com os Estágios de Weber (2011) no eixo horizontal, foi aplicado ao Entrevistado 1 no término da entrevista. O questionário evidencia as funções exercidas pela controladoria do Hospital H e sua forma de atuação. Cabe destacar, que os estágios são cumulativos, de forma que o nível posterior compreende o anterior.



**Quadro 4** - Resultado do questionário.

Atividade	Não participa	Fornecer dados solicitados de forma contínua (Estágio 1)	Fornecer e interpretar os dados ad-hoc (Estágio 2)	Auxiliar na tomada de decisão de forma crítica (Estágio 3)	Atuação pró-ativa e co-gestão (Estágio 4)
Planejamento Estratégico	x				
Controle					x
Sistemas de Informações				x	
Elaboração de Relatórios					x
Contábil					x
Auditoria				x	
Administração de Impostos					x
Controle Interno					x
Avaliação e Deliberação				x	
Avaliação e Consultoria			x		
Relatórios Governamentais	x				
Proteção de Ativos				x	
Processamento de Dados				x	
Mensuração de Risco				x	
Organização			x		
Direção		x			
Desenvolvimento de Pessoal			x		
Análise e Avaliação Econômica			x		
Atendimento de Agentes de Mercado	x				
Coordenação		x			
Custos			x		
Orçamento				x	

**Fonte:** dados da pesquisa.

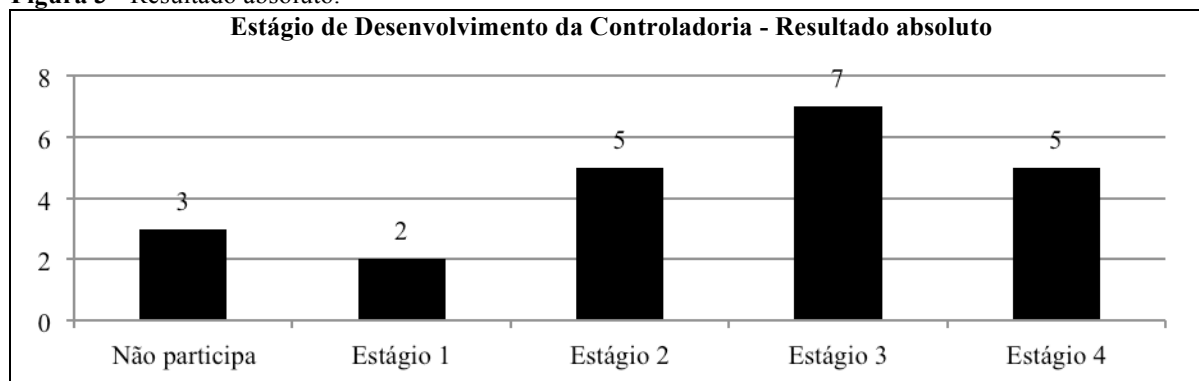
Conforme pode ser observado no , além das funções já comentadas (orçamento, controle, elaboração de relatórios, sistemas de informação e mensuração de risco), a controladoria do Hospital H ainda exerce ativamente as funções contábil, administração de impostos, processamentos de dados e proteção de ativos. As funções de responsabilidade da controladoria na organização em estudo apresentam forte similaridade com as levantadas por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) em pesquisa tendo por base estudos empíricos realizados. Ante o exposto, constata-se convergência com o preconizado por Weber (2011) que afirma que evidências empíricas apontam não haver significativa variação da carteira de funções sob responsabilidade da controladoria entre empresas, mesmo que de segmentos e portes diferenciados.





O gráfico exposto na Figura 3 - Resultado **absoluto** retrata o resultado absoluto obtido com a aplicação do questionário.

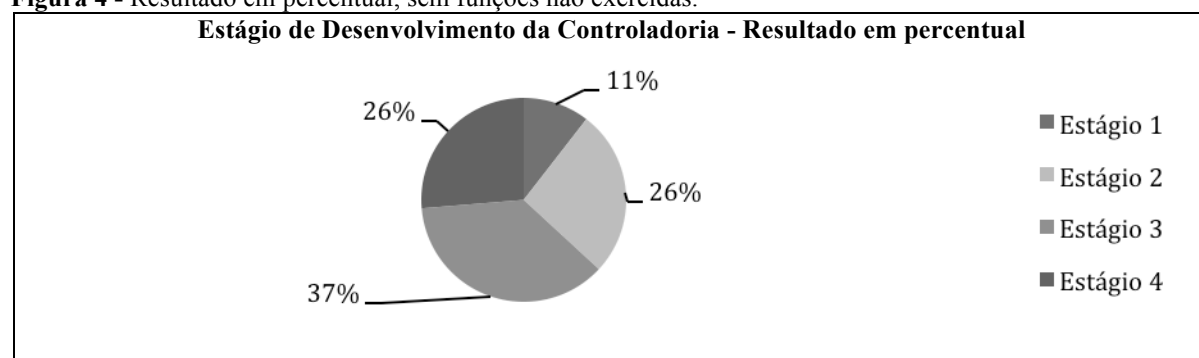
**Figura 3** - Resultado absoluto.



**Fonte:** dados da pesquisa.

Desconsiderando as funções não exercidas pela controladoria do Hospital H, o resultado obtido é apresentado em percentual no gráfico da Figura 4.

**Figura 4** - Resultado em percentual, sem funções não exercidas.



**Fonte:** dados da pesquisa.

Constatou-se maior evidência de funções condizentes com a postura do estágio 3, no qual o *controller* é capaz de expressar e defender uma opinião independente, começando a ir além de uma função complementar à gestão para uma atuação de co-gestão. Para tanto, é necessário profundo conhecimento do negócio e do mercado de atuação da empresa, o que foi percebido na entrevista. Encontram-se nesse nível de auxílio à tomada de decisão as seguintes funções: orçamento, sistemas de informação, mensuração de risco, processamento de dados, proteção de ativos, auditoria e avaliação e deliberação.

O estágio mais elevado do modelo de Weber (2011) ocorre quando a controladoria atua de forma pró-ativa nas tarefas que desempenha e assume um papel de co-gestora, deliberando sobre a estrutura da organização e conhecendo profundamente o impacto das decisões. Constatou-se na organização em estudo que as funções de controle, elaboração de relatórios, contábeis, administração de impostos e controle interno são desempenhadas pela controladoria nesse estágio.

Cinco funções ainda são desempenhadas de maneira mais restrita pela controladoria, limitando-se ao fornecimento e interpretação de dados, enquadrando-se assim no estágio 2 do



modelo de Weber (2011). Tais funções são: avaliação e consultoria, organização, desenvolvimento de pessoal, análise e avaliação econômica e custos.

No estágio mais básico de atuação da controladoria, limitada ao fornecimento de dados solicitados, estão apenas as atividades de direção e coordenação. Essa situação evidencia, que apesar da maioria das funções serem desempenhadas com a postura dos níveis 2, 3 e 4, as funções que representam maior influência na estrutura de comando e poder ainda possuem uma atuação mais restrita da área de controladoria.

Do rol de funções expostas, apenas três não possuem a participação da controladoria, a saber, o planejamento, o atendimento de agentes de mercado e a elaboração de relatórios governamentais. A ausência de participação nas duas últimas retrata um foco mais interno da controladoria na organização em estudo, enquanto a ausência de participação no planejamento possui maior relação com a limitação de atuação em funções que implicam maior comando, como também observado com as funções de direção e coordenação.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar as funções da controladoria segundo os estágios de desenvolvimento do *controller* propostos por Weber (2011). Através de uma pesquisa qualitativa em uma organização do setor de serviços de saúde foi possível constatar o estágio de desenvolvimento da controladoria do Hospital H.

Deste modo, tanto a entrevista como o questionário aplicado sugerem que a controladoria apresenta aspectos predominantes do terceiro estágio. Isto significa que, quando solicitada, a controladoria deve influenciar o gestor a partir de uma opinião independente, começando, em parte, a exercer a função de co-gestão em que o conhecimento não é utilizado para somente reagir a eventos, mas para ser pró-ativo e autônomo (WEBER, 2011). No entanto, dada a diversidade das funções exercidas pela controladoria em uma organização, pode ser observado que no caso em estudo o desenvolvimento não ocorre de forma uniforme em todas as funções.

A presença de tarefas nos outros três estágios propostos por Weber (2011) corroboram a afirmação do autor de que os controladores só podem ser eficazes como parceiros de negócios quando permanecem desempenhando o papel de um contador de feijão. Além disso, foi possível constatar que as funções de responsabilidade da controladoria na organização em estudo apresentam forte similaridade com as levantadas por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013).

Constatou-se na pesquisa ora efetuada que a base para o desenvolvimento da controladoria em uma organização é a qualidade da informação reportada, de forma que ajustar mecanismos e procedimentos para que a informação seja disponibilizada em tempo oportuno e qualitativamente adequada é a primeira preocupação do *controller*. Neste aspecto, destaca-se o relato da importância da confiabilidade da informação, uma vez que este é o principal insumo de trabalho para a controladoria.

O estudo traz contribuições à medida que obtém *feedback* positivo quanto a aplicabilidade e validade do modelo teórico no contexto de uma organização brasileira, o que possibilita a adoção do próprio em novos estudos. Contribui ainda para a prática empresarial, uma vez que, orientados por esta pesquisa, os *controllers* podem refletir sobre a sua atuação e planejar suas ações. Por fim, sugere-se a aplicação de uma pesquisa de caráter quantitativo, através do questionário desenvolvido neste estudo, para um levantamento estatístico que proporcione uma abrangente descrição do papel do *controller* nas organizações.



## REFERÊNCIAS

- BERVIAN, P. A.; CERVO, A. L.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BEUREN, I.; BORGONI, N.; FERNANDES, L. Análise da Abordagem da Controladoria em Dissertações dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008.
- BEUREN, I.; FACHINI, G.; NASCIMENTO, S. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 35-62, 2010.
- BORINELLI, Márcio L. **Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- HORVÁTH, P. **Controlling**. 10 .ed. Munchen: Verlag Vahlen, 2006.
- LUNKES, R., SCHNORRENBARGER, D., GASPARETTO, V.; VICENTE, E. Considerações sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.
- MESSNER, M. et al. Legitimacy and identity in germanic management accounting research. **European Accounting Review**, London, v. 17, n.1, p. 129-159, 2008.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1999.
- 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.
- 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.
- SUTTHIWAN, A.; CLINTON, D. The conflicting roles of controllership and compliance. **Strategic Finance**, p. 43-46, 2008.



CONGRESSO UFSC *de*  
Controladoria e Finanças &  
Iniciação Científica em Contabilidade



SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. Brazilian Public Controllership Institutions – Theory versus Practice. **Canadian Center of Science and Education**, v. 5, n. 9, p. 184-194, 2012.

WEBER, J. O desenvolvimento das tarefas do controlador: explicando a natureza da controladoria e suas mudanças. **Journal of Management Control**, v. 22. ed. 1. p. 25-46, 2011.