

PRÁTICAS DE CONTROLADORIA: UM ESTUDO NAS CEM MAIORES EMPRESAS PRIVADAS QUE ATUAM NO BRASIL

Autores:

MÁRCIO LUIZ BORINELLI

(UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ)

WELINGTON ROCHA

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

RESUMO

A problemática fundamental deste estudo reside no fato de que o arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria não está consolidado, dentre outros motivos, porque não se sabe até que ponto a realidade tem explicado tal arcabouço teórico. Assim, o que se fez nesta pesquisa foi, a partir da sistematização do conhecimento sobre este tema no arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), encontrada em Borinelli (2006), investigar, descrever e analisar a realidade das práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil. Verificou-se quais são as práticas de Controladoria das organizações pesquisadas e, ainda, que agrupamentos se pode fazer, tendo em vista a homogeneidade e heterogeneidade de tais práticas. Assim, o estudo desenvolveu um exercício científico formal, crítico, organizando uma estrutura empírica que ajude a consolidar a Controladoria como ciência. Tendo como elemento metodológico predominante a pesquisa de campo, a pesquisa realizada é de natureza empírica e utilizou-se de uma abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo, abordagem esta que compreendeu a estatística descritiva e a técnica estatística de análise multivariada denominada Análise de *Cluster*. No que diz respeito aos achados da pesquisa, encontrou-se que as práticas de Controladoria observadas permitiram organizar quatro diferentes *clusters*, uma vez que as empresas utilizam diferentes maneiras de organizar as atividades de Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

É comum encontrarem-se, na literatura, autores afirmando que a pesquisa científica tem início com a correta identificação e delimitação de um problema a ser investigado. Théophile (2004, p. 85), por exemplo, assevera que “[...] a pesquisa se inicia pelo problema e é a busca de solução para o problema que orienta toda a lógica da investigação.” Ora, isso faz sentido quando se considera que “[...] um problema é uma questão que mostra uma situação necessitada de discussão, investigação, decisão ou solução” (KERLINGER, 1980, p. 35). Em suma: a pesquisa científica decorre da existência de situações que careçam de investigação.

Neste sentido, tem-se que o principal aspecto que motivou a elaboração deste estudo foi a inquietação dos autores com relação ao significativo volume de informações, advindas do senso comum, a respeito do que tem acontecido com a Controladoria nos últimos anos, especialmente no caso do Brasil. Ainda que muito se fale sobre qual tem sido o papel desta nas organizações nas últimas décadas, não se encontraram investigações científicas que, utilizando-se de uma abordagem empírica, evidenciassem, de fato, qual tem sido a realidade brasileira da Controladoria num universo abrangente e significativo de entidades.

É salutar, entretanto, destacar os trabalhos de Giongo e Nascimento (2005), Oliveira e Ponte (2005) e Calijuri *et al.* (2005) e ressaltar que todos eles contemplam pesquisa empírica, porém são limitados pelos seguintes aspectos: (i) o primeiro evidencia a participação da Controladoria apenas no processo de planejamento, controle e implementação de sistemas de controles internos e de informações e as evidências foram colhidas especificamente junto a um grupo de empresas do Rio Grande do Sul; (ii) o segundo estuda as práticas de Controladoria, especificamente, em 11 Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Fundos de Pensão); (iii) o terceiro, por sua vez, analisou 40 questionários respondidos por *controllers* associados à ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade, e tem sua ênfase muito mais voltada para o perfil do *controller* do que para as funções de Controladoria, efetivamente. Em razão dessas limitações, não se pode dizer que esses trabalhos evidenciam, de fato, a realidade da Controladoria de forma abrangente e à luz do que prega a teoria.

Não se pode deixar de referenciar, igualmente, os estudos empíricos de Donnelly (1981), Pipkin (1989), Ramdeen e Fried (2003), Guerreiro *et al.* (1997), Farias (1998), Brito (2000), Chagas (2000), Fernandes (2000), Pinheiro (2000), Garcia (2003), Milani Filho (2004) e Raupp *et al.* (2006). Destarte, o fato de tais estudos serem, na sua maioria, na forma de Estudo de Caso, são insuficientes, no conjunto, para se poder afirmar que refletem a realidade de forma abrangente. Possuem mérito, todavia, porque se preocuparam em conhecer e evidenciar a realidade prática.

Em complemento, quando se estuda a literatura que trata desse assunto, encontram-se diversos textos que, por meio de uma abordagem de pesquisa preponderantemente normativa, apontam as funções, atividades e responsabilidades da área de Controladoria, o perfil que deve ter o *controller*, em que posição a Controladoria deve estar no organograma da entidade, além de outros aspectos que dizem respeito às atribuições dessa área. Isso denota que, especialmente no Brasil, durante muito tempo, a pesquisa esteve focada pelo aspecto normativo, em que os trabalhos científicos se pautavam por apresentar e propor modelos, o que tornou a teoria sobre Controladoria, um grande conjunto de modelos.

Não se quer, aqui, dizer que as pesquisas com caráter normativo não tenham seu valor e que, por essa razão, devam ser abandonadas. Até porque, como lembra Martins (2005, p. 3), se não houver normativismo, “[...] desaparecem os artigos que criam idéias, que sugerem alternativas [...]” e isso pode ser ruim para o desenvolvimento da ciência. Entretanto, não se pode concordar com a proposição de modelos, chamados de ideais, como fazem muitos pesquisadores, sem que tais modelos sejam postos à prova e confrontados com a realidade.

Em suma, a problemática aqui descrita retrata uma possível fragilidade do arcabouço teórico em que se assentam as discussões sobre Controladoria, tendo em vista que a plataforma teórica da Controladoria possui características preponderantemente normativas, necessitando de mais evidências empíricas.

Adicionalmente, lembre-se Demo (2000, p. 22) quando adverte que não pode haver teoria maior que a prática, nem mesmo prática sem teoria, se a pesquisa desejar obter credibilidade pública. Na verdade, o casamento entre teoria e prática é o que importa, sem entrar no mérito da discussão de qual é maior. Em complemento, Lakatos e Marconi (1985, p. 114) afirmam que “[...] qualquer teoria deve ajustar-se aos fatos. Quando isso não ocorre, a teoria deve ser reformulada, ou então, rejeitada.” Na mesma linha, Kaplan (1975, p. 37) adverte que “Pretendendo-se que a ciência nos diga alguma coisa acerca do mundo ou que tenha interesse prático, ela deve conter, em algum ponto, elementos empíricos.” Mais adiante (1975, p. 315) complementa que, para que a teoria seja um retrato da realidade e para se chegar a uma teoria bem fundamentada, é preciso dedicar-se a descobrir como as coisas são.

Os argumentos dos autores indicam que o problema da incipiência da doutrina sobre Controladoria não deve ser trazido à tona sem a discussão de como está a sua prática, o que justifica a realização desta. Neste sentido, entende-se que este estudo contempla questões que visam a, justamente, questionar a plataforma teórica em que se assenta a Controladoria e trazer-lhe proposições com base naquilo que se encontra da visão da realidade, obtida por meio de pesquisa empírica. Portanto, se constata a necessidade de se inventariar aquilo que está sendo feito no Brasil, pelas organizações, em termos de Controladoria.

Tendo em vista o cenário contextualizado e considerando-se a importância em se explicitar claramente o problema de pesquisa, haja vista a assertiva de Mattar (1999, p. 58) de que “A pesquisa científica é uma atividade voltada para a solução de problemas”, a problemática fundamental deste estudo reside no seguinte: (i) as evidências empíricas sobre o que tem sido feito, na prática, em termos de Controladoria no Brasil, são insuficientes para retratar a realidade de forma abrangente, ou seja, os resultados das pesquisas são muito específicos; (ii) como decorrência, o arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria é incipiente ainda, não está consolidado; (iii) não se sabe até que ponto a realidade tem explicado tal arcabouço teórico, uma vez que teoria e prática devem caminhar juntas.

Uma vez delineada a caracterização da situação-problema que motiva esta pesquisa, tem-se a seguinte questão a ser investigada: Quais são as principais práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil e que agrupamentos pode-se fazer de tais práticas? Para se conseguir encontrar resposta à questão proposta, o seguinte objetivo foi estabelecido: Investigar a realidade das práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil e mostrar como tais práticas podem ser agrupadas.

Frise-se que o que se está considerando, aqui, como práticas de Controladoria, é a forma como as organizações estruturam sua área de Controladoria, envolvendo: localização no organograma, missão, subdivisões, atividades e funções, se é órgão de linha ou *staff*. Todavia, nem sempre há uma área organizacional que recebe o nome de Controladoria. Em razão disso, o objeto de estudo desta pesquisa não se restringe à unidade organizacional Controladoria, mas a extrapola, caso não exista nas empresas pesquisadas uma área organizacional específica com essa denominação.

Dada a escassez de estudos empíricos sobre o assunto, deduz-se que esta investigação se justifica na medida em que gera elementos para que se possa entender o *status quo* da Controladoria nas cem maiores empresas privadas que operam no Brasil, o que é benéfico em termos acadêmicos e em termos empresariais, demonstrando, então, a originalidade do estudo. Assim, ao apresentar um retrato do que tem sido feito na realidade que compreende o recorte da pesquisa, este estudo permitirá às organizações conhecerem a realidade do mundo à sua volta e não somente o seu horizonte em particular. Isso significa que o trabalho vai ajudar as entidades que o desejarem a tomar conhecimento das práticas prevaletentes em outras organizações. Assim, a contribuição deste estudo está no fato de que, com o produto gerado por este trabalho, as organizações que desejarem implementar, rever, analisar ou reestruturar sua Controladoria poderão saber o que tem sido feito em outras empresas.

Este trabalho está estruturado em cinco partes. Na parte 1, constam a caracterização da situação-problema, a questão de pesquisa, o objetivo, justificativa e contribuições. A parte 2 está reservada à apresentação da trajetória da pesquisa, contendo tipologia da pesquisa, métodos, técnicas e fontes de coleta de dados, tratamento estatístico dos dados e análise dos resultados. A parte 3 contempla o referencial teórico, ou seja, é o produto da incursão teórica realizada na literatura que trata dos conceitos que foram investigados na prática. A parte 4 traz os dados relativos ao levantamento de campo, bem como a análise dos resultados. Finalmente, a parte 5 traz as conclusões a que se chegou com esta pesquisa.

2 TRAJETÓRIA DA PESQUISA

No que tange à tipologia, esta pesquisa é do tipo descritiva quanto aos seus objetivos, aplicada (ou empírica) quanto à natureza do problema de pesquisa, levantamento quanto às estratégias de pesquisa e de campo quanto ao ambiente de pesquisa. Destarte, utilizou-se de uma abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo.

Dentro do recorte estabelecido, trabalhou-se na forma de censo e não com amostras. Assim, esta pesquisa é do tipo censitária, uma vez que investiga a totalidade dos componentes da população, formada pelas cem maiores (em termos de faturamento) empresas privadas que operam no Brasil, de acordo com o *ranking* da edição Melhores e Maiores da Revista Exame, publicada em julho de 2005, com dados relativos a 2004. Portanto, a população estabelecida abrange organizações instaladas no Brasil, independentemente da nacionalidade do capital e do setor de atividade. A coleta de dados deu-se durante o ano de 2006.

Foram utilizados os seguintes recursos para coleta de dados: levantamento bibliográfico (caracterização da situação-problema e referencial teórico) e levantamento de campo, por meio de entrevistas pessoais. A entrevista utilizada na pesquisa de campo é do tipo semi-estruturada, pois as perguntas são as mesmas para todos os entrevistados, mas nem todas as respostas foram completamente determinadas *a priori*. Além disso, em função da profundidade buscada, deixou-se a opção para que algumas das questões pudessem ser respondidas abertamente pelos entrevistados.

Objetivou-se que o respondente fosse alguém ligado à área de Controladoria da organização, seja corporativa ou divisional, não havendo a necessidade de que fosse o principal responsável hierárquico da unidade organizacional. Quando a empresa não possuía uma área denominada Controladoria, o respondente era indicado pela organização, tendo em vista o questionário de entrevista previamente disponibilizado. Destaque-se que todas as empresas da população de pesquisa foram consultadas. As entrevistas tiveram duração mínima de 30 minutos e máxima de 180, sendo que, em média, foram realizadas em 90 minutos e compreendem as características a seguir:

Tabela 1 - Formato da coleta de dados

Formato da coleta de dados	Pesquisadas	
	Freq.	%
Entrevistas realizadas pessoalmente	63	71,59
na cidade de São Paulo	44	50,00
na região metropolitana de São Paulo	9	10,23
no interior de São Paulo	4	4,55
na cidade do Rio de Janeiro	6	6,82
Entrevistas realizadas por telefone	18	20,45
Questionário respondido sem entrevista	7	7,95
Total	88	100

Os dados foram tratados e analisados por meio de estatística descritiva, que permitiu verificar como se distribuem as diversas práticas observadas, e da técnica de análise multivariada denominada análise de *cluster* de conglomerados, em que pode-se classificar as práticas em grupos homogêneos, com base nos conjuntos de variáveis considerados.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico justifica-se a partir da premissa de que uma teoria é indispensável ao desencadeamento do processo de investigação. Tal premissa fundamenta-se no argumento de Theóphilo (2004, p. 75) de que “[...] o processo científico não parte dos dados para a teoria; ao contrário, uma investigação tem sempre uma estrutura teórica na qual se baseia.” Nessa mesma linha de raciocínio, Demo (2000, p. 164) adverte que “A teoria é necessária para oferecer condições explicativas do fenômeno, trabalhando as razões de ser assim, e não de outra maneira.” Portanto, “[...] é fundamental construir base teórica de caráter explicativo.”

Tendo em vista que o tema Controladoria apresenta uma diversidade de idéias bastante grande no que diz respeito a vários dos seus aspectos, este tópico baseia-se na pesquisa de Borinelli (2006), em que o autor, partindo de uma análise crítica e argumentativa de textos sobre o tema, sistematizou uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Destaque-se que esta ECBC determinou o formato da pesquisa de campo.

A ECBC em discussão é composta por três perspectivas, sendo que a Ilustração 1 permite entendê-las dentro de uma visão sistêmica, uma vez que evidencia a integração entre elas. A ilustração, em forma de cubo, denota que a Controladoria pode ser estudada ou compreendida de diferentes maneiras, dependendo da perspectiva com que se olha.



Ilustração 1 – Visão esquemática das perspectivas de estudo da Controladoria (BORINELLI, 2006, p. 97)

De acordo com a ECBC, a Perspectiva 1 diz respeito à área de conhecimento denominada Controladoria, definindo-a enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Neste sentido, dois pontos integram a ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo. Em suma, evidencia-se a essência desse ramo do saber. Na seqüência, ainda dentro da primeira abordagem, contempla-se o posicionamento da Controladoria no campo das ciências. Para tal intento, aportam-se, dentro da ECBC, os seguintes elementos: onde esta se “encaixa” no contexto das ciências e quais suas interfaces com outras ciências. Por fim, a Perspectiva 1 aborda as ramificações e subdivisões dessa área. Aqui evidencia-se como a Controladoria pode tomar forma quando da sua aplicação no âmbito das organizações. Para tal propósito, os elementos inseridos na ECBC são as suas subdivisões quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização.

A Perspectiva 1 mostra que a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, se materializa no âmbito das organizações. Esse ponto dá início ao surgimento da Perspectiva 2, que trata dos aspectos procedimentais, ou seja, dos elementos relativos ao seu funcionamento, quando essa área do conhecimento é levada às entidades. Assim, os componentes dessa abordagem da ECBC são as atividades e funções típicas de Controladoria, além dos artefatos (instrumentos) utilizados para operacionalizar-se. Essa perspectiva faz a transição do entendimento da discussão da Controladoria sob o foco de ramo do conhecimento para o de unidade de uma organização, quando esta existe formalmente constituída.

Na Perspectiva 3, discute-se como as atividades e funções contempladas na abordagem anterior estão disseminadas nos vários órgãos ou unidades das organizações. Nesse estágio, a Controladoria é entendida enquanto unidade administrativa, ou seja, como um subsistema do sistema organizacional-formal. Para isso, os elementos da ECBC, relativos a essa perspectiva, compreendem as atividades e funções típicas de Controladoria desempenhadas por uma área organizacional com esse nome e, quando não há essa área formalmente constituída, as áreas que desempenham tais atividades ou funções típicas. Contemplam-se, ainda, as possíveis denominações correlatas para essa unidade organizacional.

Ainda dentro dessa terceira abordagem, dá-se ênfase à estruturação da unidade organizacional Controladoria apresentando-se os aspectos que precisam estar presentes quando esta é parte integrante do sistema organizacional-formal. Assim, quando há uma área na organização que recebe a denominação Controladoria, e que materializa os conceitos e funções discutidos à luz das Perspectivas 1 e 2, os seguintes pontos são inseridos na ECBC: a missão dessa unidade administrativa denominada Controladoria, quando esta existe; os seus objetivos; a sua posição hierárquica no organograma e a sua organização interna.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo deste tópico é descrever, analisar e interpretar os dados coletados na pesquisa empírica. O que se fez foi categorizar os dados coletados a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar resposta à questão formulada. Portanto, retrata o que tem sido feito nas empresas pesquisadas em termos de práticas de Controladoria.

No que se refere ao perfil das empresas investigadas, tem-se: (i) em 43% delas o controle acionário é brasileiro, seguidas daquelas que têm controle europeu (36%) e depois pelas norte-americanas (15%); (ii) 60% delas estão concentradas em 5 setores de atividades: Serviços Públicos (15%), Automotivo (14%), Química e Petroquímica (12,50%), Alimentos, Bebidas e Fumo (10%) e Siderurgia e Metalurgia (9%); (iii) as S/A de Capital Aberto são maioria (41%), seguidas das de Capital Fechado (32%) e das LTDA (25%); (iv) 53% possuem até 5.000 funcionários; (v) aquelas que têm atividades no Brasil há, no máximo, 50 anos somam 55%, sendo que as que operam no país entre 50 e 100 anos correspondem a 36%.

4.1 As práticas de Controladoria identificadas nas empresas pesquisadas

Este tópico traz os resultados da pesquisa quanto às práticas de Controladoria, objeto deste estudo, os quais permitem elaborar um diagnóstico no âmbito da população estudada.

Investigou-se se existia, na empresa, uma unidade organizacional denominada Controladoria. Constatou-se que 77,27% das empresas possuem, no sistema formal organizacional, uma área denominada Controladoria, o que corresponde a 68 entidades respondentes. Esse dado é relevante porque, em muitas das análises, fez-se a segregação dos dados entre empresas que disseram sim a essa questão e as que disseram não.

Para as empresas que responderam sim, perguntou-se se a Controladoria era somente Corporativa, ou se havia algum tipo de subdivisão como, por exemplo, por unidade de negócio, por planta, de marketing etc. Destaque-se que, numa mesma empresa, pode ocorrer mais de uma dessas subdivisões. Os dados estão espelhados na Tabela 2.

Tabela 2 - Subdivisão da Controladoria

	Subdivisão da Controladoria	Pesquisadas	
		Freq.	%
Considerando-se as 68 empresas que possuem Controladoria (77,27% das pesquisadas)	Controladoria Corporativa Nacional	67	98,53%
	Controladoria por Unidade de Negócio	17	25,00%
	Controladoria Industrial ou de Operações	14	20,59%
	Controladoria Comercial ou de Marketing	5	7,35%
	Controladoria por Região Geográfica	4	5,88%
	Controladoria de Supply	2	2,94%
	Controladoria Internacional	1	1,47%
	Estrutura Financeira nas Unidades de Negócio	3	4,41%

Veja-se que praticamente todas as empresas pesquisadas que disseram ter Controladoria possuem-na em nível Corporativo. Além disso, 25% delas estruturaram uma área de Controladoria por Unidade de Negócio e 20,59% têm Controladoria Industrial ou de Operações, às vezes chamada de Controladoria de Planta. Destaque-se, ainda, que algumas organizações trabalham com Controladoria por Região Geográfica (5,88%) e outras com Controladoria Comercial ou de Marketing (7,35%).

Para as empresas que não possuíam no sistema formal organizacional uma unidade denominada Controladoria, num total de 20, foi feita a seguinte pergunta: “Se não há Controladoria, qual a denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria? (pode haver mais de uma).” As respostas estão consolidadas na Tabela 3, sendo que a coluna com % foi construída levando-se em conta somente essas 20 empresas.

Tabela 3 - Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria

Denominação da unidade organizacional que exerce as funções de Controladoria	Pesquisadas	
	Freq.	%
Diretoria, Gerência ou Superintendência de Planejamento e Controle de Gestão	10	50,00%
Gerência Contábil	5	25,00%
Gerência de Planejamento Fiscal/Tributário	3	15,00%
Diretoria ou Gerência Financeira	3	15,00%
Diretoria Contábil	2	10,00%
Diretoria ou Gerência de Orçamento	2	10,00%
Superintendência de Contabilidade	1	5,00%
Coordenação Contábil	1	5,00%
Superintendência de Orçamento e Contabilidade	1	5,00%
Superintendência Econômica	1	5,00%
Supervisão de Contabilidade e Controle	1	5,00%
Centro de Serviços Compartilhados	1	5,00%
Funções de Controladoria na Unidade de Negócio	1	5,00%
Gerência de Contabilidade e Tesouraria	1	5,00%
Assessoria de Planejamento	1	5,00%
Gerência Geral de Controle Financeiro	1	5,00%
Diretoria de Planejamento e Mercado	1	5,00%
Departamento de Informações de Gestão	1	5,00%
Total	37	

Cabe explicar que são 20 as empresas que não possuem no sistema organizacional formal a unidade Controladoria, sendo que a Tabela 3 evidencia um total de 37. Isso acontece porque, em algumas das entidades, se verificou a presença de mais de uma área exercendo, preponderantemente, funções de Controladoria. Como se observa, a unidade denominada Planejamento e Controle de Gestão, seja em nível de Diretoria, Gerência ou Superintendência, está presente em 50% das empresas que não possuem uma área de Controladoria no sistema organizacional formal. Já a Gerência Contábil é encontrada em 25% dessas empresas.

A pesquisa investigou a denominação do cargo do responsável hierárquico pela unidade organizacional Controladoria ou equivalente, quando essa não existia. Na Tabela 4 apresentam-se os dados referentes às respostas obtidas junto àquelas empresas que possuem a área de Controladoria (68). Na coluna intitulada “Corporativa” constam os dados que dizem

respeito às controladorias em nível corporativo, enquanto na “Divisionalizada” estão os pertinentes às controladorias por unidade de negócio, industrial, de marketing etc.

Tabela 4 - Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria

Denominação do cargo do responsável hierárquico pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria					
	Corporativa		Divisionalizada		Soma	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Diretor de Controladoria	19	27,94%	0	0,00%	19	27,94%
Gerente de Controladoria	17	25,00%	1	1,47%	18	26,47%
<i>Controller</i>	10	14,71%	1	1,47%	11	16,18%
<i>Controller</i> Corporativo	6	8,82%	0	0,00%	6	8,82%
Superintendente de Controladoria	4	5,88%	0	0,00%	4	5,88%
Gerente de Controladoria e Finanças	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Diretor de Controladoria e Administração	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor de Controladoria e Relações com Investidores	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente de Contabilidade para América do Sul	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente de Controle Industrial	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente de Divisão de Controladoria	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente Executivo de Apoio à Gestão Corporativa	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Gerente Financeiro	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente de Controladoria	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente de Controle	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
<i>Business Controller</i> ou Controlador de Gestão	0	0,00%	9	13,24%	9	13,24%
Coordenador de Controle Contábil Financeiro	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Total	67		12		79	

Como evidenciam os dados da Tabela 4, 82,35% das empresas que possuem Controladoria atribuem, ao cargo do responsável hierárquico por ela, uma das 5 primeiras denominações, ou seja: em 27,94% ele atende por Diretor de Controladoria, em 25% por Gerente de Controladoria, em 14,71% por *Controller*, em 8,82% por *Controller* Corporativo e em 5,88% por Superintendente de Controladoria. No que tange à Controladoria divisionalizada, 9 dentre 12 empresas, ou seja, 75%, empregam a denominação *Business Controller* ou Controlador de Gestão.

Em complemento à questão da denominação do cargo, investigou-se a subordinação hierárquica do responsável hierárquico pela unidade organizacional Controladoria ou equivalente, na hipótese de não existência dessa. Na Tabela 5 constam os dados das empresas que possuem área de Controladoria.

Tabela 5 - Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria

Subordinação hierárquica do responsável pela Controladoria	Empresas que possuem Controladoria					
	Corporativa		Divisionalizada		Soma	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Diretor Financeiro	22	32,35%	1	1,47%	23	33,82%
CFO Corporativo	13	19,12%	2	2,94%	15	22,06%
Diretor de Administração e Finanças	7	10,29%	1	1,47%	8	11,76%
Vice-Presidente de Finanças	3	4,41%	0	0,00%	3	4,41%
Diretor de Planejamento e Controle	3	4,41%	0	0,00%	3	4,41%
Controller mundial ou Vice-Presidente de Controladoria Mundial	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Vice-Presidente de Controladoria e Planejamento	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Diretor Superintendente	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Diretor de Finanças e Relações com Investidores	2	2,94%	0	0,00%	2	2,94%
Vice-Presidente de Finanças, Controladoria e RI	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor Administrativo, de Controle e Tecnologia da Informação	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor Financeiro, Administrativo e de Relações com Investidores	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor Financeiro e Contábil	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Controller da América Latina	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente Administrativo-Financeiro	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
CFO da América Latina	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Presidente Brasil	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor de Finanças e Controle	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente Corporativo e de Relações com Investidores	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Vice-Presidente de Finanças e Gestão	1	1,47%	0	0,00%	1	1,47%
Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio	0	0,00%	5	7,35%	5	7,35%
CFO da Unidade de Negócio	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Gerente de Controladoria (Corporativo)	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Controller Corporativo	0	0,00%	1	1,47%	1	1,47%
Total	67		12		79	

Se somadas as 4 primeiras categorias da Tabela 5, em que pese as áreas de Controladoria em nível corporativo, verifica-se que elas totalizam 66%, o que significa que em 66% das empresas pesquisadas, que possuem Controladoria, o responsável por esta responde, hierarquicamente, ao Diretor Financeiro (32,35%), ou CFO Corporativo (19,12%), ao Diretor Administrativo-Financeiro (10,29%) ou ao Vice-Presidente de Finanças (4,41%). Veja-se que são cargos que, teoricamente, possuem as mesmas atribuições. No que concerne à Controladoria divisionalizada, em 41,66%, o responsável pela Controladoria responde, hierarquicamente, ao Diretor ou Gerente Geral da Unidade de Negócio em que atua.

Outra questão investigada junto às empresas foi sobre a existência ou não da Missão da unidade organizacional Controladoria, ou daquelas que exercem as funções de Controladoria quando ela não existe no sistema organizacional formal. Os dados coletados evidenciam que do total de empresas pesquisadas, 46,59% possuem uma Missão para a unidade Controladoria. Dentre as empresas que possuem Controladoria, metade tem uma Missão constituída. Já no grupo de empresas que não tem essa área 35% delas constituíram uma Missão para a unidade organizacional investigada.

A fim de compreender como as unidades organizacionais pesquisadas são segregadas internamente, pediu-se aos entrevistados que fornecessem os nomes das áreas que, formalmente, constituíam o organograma da unidade pesquisada. As respostas estão descritas na Tabela 6. Destaque-se que aproximadamente 16% das empresas pesquisadas informaram que a unidade organizacional em estudo não possui subdivisão interna.

Tabela 6 - Áreas pertencentes ao organograma interno da Controladoria

Áreas Internas da Controladoria ou unidade equivalente	C/ Controladoria		S/ Controladoria		Total	
	freq.	%	freq.	%	freq.	%
Contabilidade	43	63,24%	16	80,00%	59	67,05%
Fiscal/Tributário/Impostos	30	44,12%	13	65,00%	43	48,86%
Custos	22	32,35%	7	35,00%	29	32,95%
Orçamento	22	32,35%	7	35,00%	29	32,95%
Reporte/Relatórios/Demonstrações	17	25,00%	7	35,00%	24	27,27%
Planejamento	15	22,06%	8	40,00%	23	26,14%
Controles Internos	17	25,00%	2	10,00%	19	21,59%
Patrimônio/Ativo Fixo/Imobilizado	13	19,12%	5	25,00%	18	20,45%
Contas a Pagar	12	17,65%	3	15,00%	15	17,05%
Informações Gerenciais	10	14,71%	1	5,00%	11	12,50%
Contabilidade Gerencial	9	13,24%	1	5,00%	10	11,36%
Sistemas (Tecnologia da Informação)	6	8,82%	1	5,00%	7	7,95%
Tesouraria e Finanças	3	4,41%	3	15,00%	6	6,82%
Controladoria Industrial ou <i>Supply</i>	4	5,88%	1	5,00%	5	5,68%
Riscos	4	5,88%	1	5,00%	5	5,68%
Contas a Receber	2	2,94%	2	10,00%	4	4,55%
Controladoria Corporativa	4	5,88%	0	0,00%	4	4,55%
Controladoria de Unidade de Negócio	3	4,41%	1	5,00%	4	4,55%
Emissão de Normas	3	4,41%	1	5,00%	4	4,55%
Preços	4	5,88%	0	0,00%	4	4,55%
Seguros	4	5,88%	0	0,00%	4	4,55%
Controladoria de Vendas	1	1,47%	2	10,00%	3	3,41%
Compras	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Controladoria de Marketing	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Controladoria Financeira	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
Controles/Processos	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
<i>Controlling</i> Estratégico/Planejamento Estratégico	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Crédito e Cobrança	0	0,00%	2	10,00%	2	2,27%
Faturamento	1	1,47%	1	5,00%	2	2,27%
Relações com Investidores	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
Serviços Administrativos	2	2,94%	0	0,00%	2	2,27%
Análise de Operações	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Auditoria Interna	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Centro de Serviços Compartilhados	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Desembolsos	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Desenvolvimento de Produtos	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Folha de pagamento	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Jurídico	1	1,47%	0	0,00%	1	1,14%
Total	267		88		355	

A Tabela 6 evidencia que, a par da diversidade de nomenclaturas utilizadas pelas empresas pesquisadas (38), 8 denominações estão presentes em mais de 20% das entidades. Destaque para a área de Contabilidade, que está no organograma interno da unidade organizacional Controladoria em 63,24%, assim como Fiscal/Tributário/Impostos (44,12%), Custos (32,35%) e Orçamento (32,35%).

A pesquisa investigou a postura assumida pela unidade organizacional Controladoria (ou que exerce as funções de Controladoria) quando do seu relacionamento com as demais áreas da organização. Os dados da Tabela 7 espelham que as posturas de assessora, consultora e controladora são exercidas por, no mínimo, 90% das empresas pesquisadas. Já a postura de auditora é exercida por metade das entidades que possuem a unidade organizacional Controladoria e por 65% daquelas que não têm essa unidade. Percentuais aproximados a esses últimos encontrou-se para a postura de porta-voz interna da Alta Administração, ou seja, quando essa unidade representa a Alta Administração nos relacionamentos internos.

Tabela 7 - Postura da Controladoria no relacionamento com as demais unidades organizacionais

	Assessora		Consultora		Controladora		Auditora		Porta-voz	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
C/ Controladoria	65	3	63	5	64	4	34	34	36	32
S/ Controladoria	20	0	19	1	18	2	13	7	14	6
Total	85	3	82	6	82	6	47	41	50	38
C/ Controladoria	95,59%	4,41%	92,65%	7,35%	94,12%	5,88%	50,00%	50,00%	52,94%	47,06%
S/ Controladoria	100,00%	0,00%	95,00%	5,00%	90,00%	10,00%	65,00%	35,00%	70,00%	30,00%

Considerando-se a posição no organograma, as atividades desempenhadas, bem como a participação ou não no processo decisório da organização, os entrevistados responderam à indagação se a unidade Controladoria, ou equivalente, é órgão de linha ou de *staff*. As respostas estão consolidadas na Tabela 8. Note-se que são 92 respostas porque 4 empresas, dentre as 88, responderam que a área se enquadrava nas duas categorias.

Tabela 8 - Classificação das unidades organizacionais pesquisadas em órgão de linha e de *staff*

	Linha	Staff	TOTAL
Empresas com Controladoria	54	18	72
Empresas sem Controladoria	13	7	20
TOTAL	67	25	92
Empresas com Controladoria	75%	25%	100%
Empresas sem Controladoria	65%	35%	100%
TOTAL	73%	27%	100%

Os dados evidenciam que a maioria das unidades organizacionais investigadas, 73%, é órgão de linha, uma vez que participa ativamente do processo de tomada de decisão. Já os outros 27% exercem atividades e funções de *staff*, dando suporte ao processo decisório, sem participar dele. Note-se que a atuação como *staff* é menor, proporcionalmente, entre as unidades denominadas Controladoria, em comparação com as unidades que exercem funções de Controladoria, mas recebem outra denominação.

Na Perspectiva 2 da ECBC sistematizada em Borinelli (2006) foram analisadas e discutidas as atividades e funções por meio das quais a área do conhecimento Controladoria se materializa nas organizações. Com base nisso, se organizou uma relação de atividades e funções que fez parte da pesquisa de campo. Os entrevistados responderam se as atividades relacionadas eram ou não desempenhadas na unidade organizacional em estudo. Caso a resposta fosse negativa, era indicado o nome da área responsável por aquela atividade. Na seqüência são apresentados os principais resultados:

- **Função contábil:** na maioria das empresas pesquisadas, as atividades de contabilidade são, de fato, desenvolvidas na unidade organizacional Controladoria; quando isso não ocorre, a área que desempenha essas atividades é, na maioria dos casos, aquela denominada Contabilidade;
- **Função tributária:** na maioria das empresas que possuem a unidade organizacional Controladoria, as atividades dessa função são realizadas por essa área e de forma corporativa; por outro lado, quando não desempenhadas na Controladoria, tais atividades ficam a cargo, preponderantemente, da área de Contabilidade ou de Fiscal/Tributária, com frequência observada maior nessa última;
- **Função de controle interno:** é desempenhada pela área de Controladoria em metade das empresas que a possuem como unidade organizacional; quando isso não ocorre, a área da organização mais citada (16%) para desempenhá-la é a de Auditoria Interna;
- **Função de auditoria interna:** praticamente, não é desempenhada pela área de Controladoria;

- Função de seguros (gestão, contratação e controle): não é realizada na unidade organizacional Controladoria na maioria das empresas pesquisadas; em 36,76% das empresas que possuem Controladoria, é desempenhada junto à área específica de Tesouraria e, em 25%, na área Financeira como um todo;
- Função finanças ou tesouraria, formada pelas atividades de gestão financeira e de tesouraria, controles financeiros, controle de fluxo de caixa e controle de pagamentos a efetuar (contas a pagar): as três primeiras são desempenhadas pela Controladoria em, no máximo, 10% das empresas; nesse caso, tais atividades são realizadas, na maioria dos vezes, nas áreas de Tesouraria e na Diretoria (ou Gerência) Financeira; a atividade de contas a pagar é realizada pela Controladoria em 29,41% das empresas;
- Função gerencial: a atividade de realizar estudos de viabilidade é desempenhada pela Controladoria em 47% das entidades; em 10,29% essa atividade é de incumbência de cada Unidade de Negócio e a área de Planejamento Econômico/Financeiro ou Controle de Gestão é a responsável em 22%; já as atividades relativas à função de contabilidade gerencial são desempenhadas pela Controladoria em 72% das empresas;
- Função de gestão da informação: quanto à questão da gestão da infra-estrutura de TI, verificou-se que não é uma atividade realizada pela Controladoria em 94,12%, uma vez que a maioria das empresas disse que tem uma unidade organizacional específica para desempenhar tal atividade; por outro lado, as atividades relativas ao desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação acontecem na unidade Controladoria em 41,18% das entidades ou em uma área específica de TI em 33,82% delas.

4.2 Interpretação e análise dos resultados por meio da Análise de *Clusters*

A análise descritiva dos dados revelou a diversidade de algumas das práticas de Controladoria verificadas junto às empresas. Em razão disso, optou-se por aplicar a Análise de *Cluster*, buscando reunir em grupos heterogêneos entre si empresas com características homogêneas, com o propósito de identificar as características preponderantes em cada grupo.

Para agrupar as empresas utilizou-se a técnica de análise de agrupamento hierárquico com método de ligação *Ward*, que busca maximizar a homogeneidade dentro dos *clusters*, e a medida de similaridade *size difference* por ser considerada uma das mais adequadas para o tratamento de dados dicotômicos. Os dados foram processados utilizando o software *SPSS 13.0 for Windows* (Copyright © SPSS Inc. 1989). Foram quatro os *clusters* obtidos.

Para descrever as características de cada grupo, voltou-se à matriz dos dados e fez-se uma análise conjunta das empresas, variável a variável. Como as variáveis que compõem o estudo tratam de aspectos diferentes, para se proceder à essa análise optou-se por agrupar tais variáveis em função das características que foram investigadas, encontrando-se cinco grupos de variáveis: (i) as que descrevem a empresa; (ii) as que descrevem a unidade organizacional denominada Controladoria ou a área que exerce as funções de Controladoria; (iii) as que descrevem as atividades e funções da unidade organizacional pesquisada; (iv) as que descrevem as atividades e funções de Controladoria relativas aos processos de gestão e (v) as que descrevem o relacionamento da unidade organizacional com as demais áreas da empresa.

Feito isso, os aspectos presentes em maior intensidade em cada um dos *clusters* estão enumerados nos quadros 1 a 4 que se seguem.

Quadro 1 - Cluster 1: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase divisional e funções contábeis e relativas ao processo de gestão. (32 empresas)

Descrição das empresas	das	Contempla 50% das empresas dos setores Automotivo, Alimentos, Bebidas e Fumo e Siderurgia e Metalurgia.
		Contempla 50% das empresas americanas e européias, sendo que 50% das empresas do <i>cluster</i> são européias.
		Contempla 50% das empresas LTDA, sendo que os três principais tipos de organização societária se distribuem igualmente pelo <i>cluster</i> .
Descrição da unidade organizacional Controladoria equivalente	da	69% das empresas possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	ou	Contempla 65% das empresas que tem Controladoria por unidade de negócio, 57% das que tem Controladoria por planta e 80% das que possuem Controladoria de marketing, perfazendo o <i>cluster</i> com maior número de controladorias divisionalizadas.
		Das empresas que não tem o órgão Controladoria, 50% delas têm uma área denominada Contabilidade e outra Planejamento e Controle de Gestão, separando em duas as áreas que exercem as funções de Controladoria.
		Em 83% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional pesquisada responde ao CFO (Diretor ou Vice-Presidente de Finanças).
		67% das empresas atuam como órgão de linha.
Descrição das atividades e funções gerais		Na maioria das empresas, dentre as que possuem a unidade organizacional Controladoria, as atividades relativas à função contábil são desempenhadas dentro dessa unidade. Em todas as empresas do <i>cluster</i> , a Controladoria desempenha as funções relativas à Contabilidade Gerencial.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão		Das empresas que possuem área de Controladoria, a maioria das atividades de caráter gerencial (controle de gestão) é realizada na Controladoria Corporativa.
Descrição da postura de atuação		É o <i>cluster</i> com o maior percentual de empresas que atuam como auditora (69%).

Quadro 2 - Cluster 2: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão. (30 empresas)

Descrição das empresas	das	Contempla 50% das empresas do setor de Telecomunicações e 46% do setor de Serviços Públicos.
		Contempla 54% das empresas brasileiras, 50% das alemãs e 38% das americanas, sendo que 67% das empresas do <i>cluster</i> são brasileiras. É o <i>cluster</i> com menor diversidade de países.
		47% das empresas do <i>cluster</i> são S/A de Capital Aberto.
Descrição da unidade organizacional Controladoria equivalente	da	97% das empresas possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	ou	Em 60% das empresas que tem Controladoria, essa é em nível corporativo.
		Todas as denominações dos cargos são relacionadas especificamente à Controladoria, sendo que 50% são gerentes ou diretores de Controladoria.
		Em 64% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional pesquisada responde ao CFO (Diretor ou Vice-Presidente de Finanças).
		73% das empresas atuam como órgão de linha.
Descrição das atividades e funções gerais		Em 23% das empresas as atividades relativas à função contábil são desempenhadas fora da unidade organizacional Controladoria. As atividades referentes à função tributária são desempenhadas pela Controladoria em 63% das empresas. É o <i>cluster</i> com maior percentual de empresas que realizam a atividade de contas a pagar dentro da Controladoria (40%). Em 90% das empresas do <i>cluster</i> a Controladoria desempenha as funções relativas à Contabilidade Gerencial e em 50% as de estudos de análise de viabilidade de projetos. Em 50% das empresas a unidade organizacional investigada atua como usuária do sistema de informação, sem exercer gestão sobre esse.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão		Em aproximadamente 33% das empresas a unidade organizacional Controladoria desempenha atividades de coordenação e consolidação nos processos de planejamento estratégico, planejamento tático e definição de preço de transferência gerencial e preço de venda. Em 100% das empresas a Controladoria lidera o processo de mensuração e análise de custos gerenciais, em 83 % o de orçamento, em 70% o de avaliação de desempenhos e em 67% o de planejamento tributário. 50% das empresas não utilizam preço de transferência gerencial.
Descrição da postura de atuação		47% das empresas atuam como auditora e 60% como porta-voz interno da Alta Administração.

Quadro 3 - Cluster 3: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções predominantemente contábeis. (16 empresas)

Descrição das empresas	Contempla 50% das empresas do setor Alimentos, Bebidas e Fumo.
	Contempla apenas uma empresa americana.
	44% das empresas do <i>cluster</i> são S/A de Capital Aberto e outras 44% são S/A de Capital Fechado.
Descrição da unidade organizacional Controladoria ou equivalente	100% das empresas possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	Em praticamente todas as empresas do <i>cluster</i> só existe Controladoria Corporativa.
	75% dos cargos são denominados Gerentes de Controladoria ou Diretores de Controladoria, sendo o <i>cluster</i> com menor variância nas denominações.
	Em 88% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional pesquisada responde ao CFO (Diretor ou Vice-Presidente de Finanças).
	É o <i>cluster</i> com maior percentual de empresas que atuam como órgão de linha (94%).
Descrição das atividades e funções gerais	Na maioria das empresas as atividades que compreendem a função contábil são desempenhadas dentro da Controladoria. 50% delas realizam as atividades referentes à função tributária na Controladoria. 25% das empresas realizam estudos de análise de viabilidade de investimentos e 56% exercem as atividades de Contabilidade Gerencial na Controladoria. Em 63% das empresas a Controladoria atua como usuária do sistema de informação, sem exercer gestão sobre o mesmo. 88% das controladorias relacionam-se com a auditoria externa.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão	Na maioria das empresas não é a Controladoria que gere e desenvolve os processos de planejamento, orçamento e controle. Em 75% das empresas a função da Controladoria na elaboração e controle do Planejamento Estratégico é dar suporte ao processo. Os processos em que a Controladoria tem funções mais ativas (coordenação, consolidação etc.) são os de avaliação de desempenhos, mensuração e análise de custos gerenciais e planejamento tributário.
Descrição da postura de atuação	É o <i>cluster</i> com menores percentuais de empresas que atuam como auditora e como porta-voz interno da Alta Administração, ambos com 38%.

Quadro 4 - Cluster 4: Empresas sem unidade organizacional denominada Controladoria e com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão. (10 empresas)

Descrição das empresas	Contempla 40% das empresas francesas, não tendo nenhuma empresa americana.
	Os três principais tipos de organização societária se distribuem igualmente pelo <i>cluster</i> .
Descrição da unidade organizacional Controladoria ou equivalente	90% das empresas não possuem unidade organizacional denominada Controladoria.
	100% das empresas têm uma área denominada Contabilidade e outra Planejamento e Controle de Gestão, separando em duas as áreas que exercem as funções de Controladoria.
	As denominações dos cargos dos responsáveis hierárquicos pelas áreas são diversificadas, sendo que em 80% das empresas estes atuam em nível de gerência.
	Em 58% das empresas, o responsável hierárquico pela unidade organizacional é subordinado ao Diretor Financeiro.
	É o <i>cluster</i> com menor percentual de empresas que atuam como órgão de linha (60%).
Descrição das atividades e funções gerais	Na maioria das empresas as atividades que compreendem a função contábil são desempenhadas dentro da unidade organizacional denominada Contabilidade. Em 80% das empresas as atividades referentes à função tributária são desempenhadas na Contabilidade ou em uma área Tributária específica. Em 70% das empresas a unidade organizacional investigada atua como usuária do sistema de informação, sem exercer gestão sobre esse.
Descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão	Com exceção do processo de planejamento tributário, em todos os demais, as funções de coordenação e consolidação são de responsabilidade da unidade organizacional de Planejamento e Controle de Gestão, ou denominação equivalente, na maioria das empresas. Apenas uma empresa deste <i>cluster</i> faz uso do preço de transferência gerencial.
Descrição da postura de atuação	É o <i>cluster</i> com maior percentual de empresas que atuam como porta-voz interno da Alta Administração (70%). 60% das empresas atuam como auditora.

Destaque-se que mesmo os *clusters* tendo sido nomeados em função das características de Controladoria, verifica-se que as variáveis setor de atividade, país de origem

do acionista do controlador e tipo de organização societária ajudam a descrever o perfil dos referidos grupos. O que se pode notar, então, é que mesmo a análise descritiva tendo revelado a diversidade das práticas de Controladoria entre as organizações pesquisadas, a análise de *cluster* possibilitou identificar práticas homogêneas reunidas em quatro grupos distintos.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho tratou do tema Controladoria à luz da abordagem da forma como as entidades organizam as diversas atividades e funções de Controladoria. Para tanto, questão e objetivo de pesquisa foram estabelecidos com o propósito de nortear o estudo.

O trabalho propôs-se investigar a realidade das práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil, bem como agrupar tais práticas. Entende-se que este objetivo foi atingido, uma vez que se conseguiu, por meio de entrevistas pessoais, coletar dados sobre o fenômeno organizacional Controladoria junto a 88 das 100 maiores empresas privadas que atuam no Brasil.

O problema de pesquisa que se estudou está contido na questão específica de pesquisa enunciada no tópico 1: Quais são as principais práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil e que agrupamentos pode-se fazer de tais práticas?

Os dados apresentados e analisados reputam que a maioria das empresas pesquisadas (77,27%) possui no sistema formal organizacional uma área denominada Controladoria e que sua abrangência varia de organização para organização. Portanto, os achados revelam que o cenário econômico brasileiro, considerando-se o recorte desta pesquisa, é composto de organizações que apresentam diferentes formas de tratar os aspectos de Controladoria.

Não obstante, por meio da Análise de *Clusters* foi possível identificar quatro agrupamentos de empresas cujas práticas de Controladoria são homogêneas entre si e heterogêneas entre os grupos. Estes *clusters* receberam as seguintes denominações e as respectivas quantidades de empresas: *Cluster 1*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase divisional e funções contábeis e relativas ao processo de gestão (32 empresas); *Cluster 2*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão (30 empresas); *Cluster 3*: Empresas com unidade organizacional denominada Controladoria, com ênfase corporativa e funções predominantemente contábeis (16 empresas) e *Cluster 4*: Empresas sem unidade organizacional denominada Controladoria e com áreas segregadas responsáveis pelas funções contábeis e relativas ao processo de gestão (10 empresas).

REFERÊNCIAS

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

BRITO, Osias Santana de. **Contribuição ao estudo de modelo de controladoria de risco-retorno em bancos de atacado**. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir; SANTOS, Neusa Maria Bastos F.; SANTOS, Roberto Fernandes dos. Perfil do *controller* no contexto organizacional brasileiro. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, IX, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM.

CHAGAS, José Ferreira. **O exercício da controladoria em instituições bancárias com atuação no Brasil**. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DONNELLY, Robert M. *The controller's role in corporate planning*. **Management Accounting**. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 13-18, Sep. 1981.

EXAME: melhores e maiores. São Paulo: Abril, n. 13, ano 39, jul. 2005.

FARIAS, Cláudio Gondim Bezerra. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (Gecon)** – uma abordagem para instituições financeiras. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada:** uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

GARCIA, Editinete André da Rocha. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsector edificações sob a ótica da gestão econômica.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS*, IX, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM

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

KAPLAN, Abraham. **A conduta na pesquisa:** metodologia para as ciências do comportamento. São Paulo: EPU, Edusp, 1975.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais:** um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, Edusp, 1980.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 1985.

MARTINS, Eliseu. Normativismo e/ou positivismo em contabilidade: qual o futuro? **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: USP, n. 39, p. 3, 09-12/2005.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing:** metodologia, planejamento. 5. ed. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **A função controladoria em entidades filantrópicas:** uma contribuição para a avaliação de desempenho. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

OLIVEIRA, Liliam Rodrigues de; PONTE, Vera Maria Rodrigues. O papel da controladoria nos fundos de pensão. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS*, IX, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. 1 CD-ROM.

PINHEIRO, Fábio Araújo. **Uma contribuição ao estudo da atuação da controladoria na avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras de desenvolvimento.** São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

PIPKIN, Al. *The controller's role on route to the 21st century*. **CMA Management**. Canadá: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 10-18, Apr. 1989

RAMDEEN, Collin; FRIED, Bernard. *The roles of casino controllers*. **UNLV Gaming Research & Review Journal**. Las Vegas: ABI/INFORM Global, v. 7, issue 2, p. 25-41, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, v. 1, n. 40, ano XVII, p. 120-132, Jan./Abr. 2006.

THEÓFILO, Carlos Renato. **Pesquisa em contabilidade no Brasil:** uma análise crítico-epistemológica. São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.