

AS CARACTERÍSTICAS DO *CONTROLLER* E DA CONTROLADORIA NO ATUAL AMBIENTE ORGANIZACIONAL

THE CHARACTERISTICS OF *CONTROLLER* AND CONTROLLING IN THE CURRENT ORGANIZATIONAL ENVIRONMENT

Sheila Mirian Barbosa Israel¹
Gabriela de Vasconcelos²

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar as características do *controller* e da controladoria no atual ambiente organizacional. Para alcance de tal, foi aplicado um questionário com 500 profissionais de mercado, que ocupam a função de *controller*, obtendo-se o retorno de 80 respondentes. Quanto às características do *controller*, obteve-se como predominância que a posição ocupada pelo por este profissional no ambiente organizacional é de gestor de controladoria (65%). Ademais, 80% dos respondentes afirmaram ter formação em apenas um curso superior, dos quais 56,25% são formados em ciências contábeis. Dos que possuem formação em dois cursos superiores, 14,06% afirmaram ser formados em ciências contábeis e administração. Questionados sobre a formação em cursos de pós-graduação, 40% afirmaram terem cursado um MBA. No que diz respeito a formação *stricto sensu* (mestrado e/ou doutorado) sete respondentes afirmaram possuir título de mestrado e um respondente mestrado e doutorado. As principais atribuições desempenhadas pelos *controllers* são: a elaboração de relatórios gerenciais (nacionais) (75), gestão de custo (71), planejamento e controle orçamentário (71), e elaboração de budget (69). Perguntado sobre as habilidade e competências que o *controller* deve ter, os respondentes afirmaram ser primordial o conhecimento em finanças (79), liderança (78), capacidade de implantação de novas ideias (75) e raciocínio lógico-matemático (75). Quanto às características da controladoria, observou-se que em 50% das empresas a área ocupa concomitantemente a posição de linha e assessoria, estando presente em empresa de médio porte e nacional, dispondo de um a cinco colaboradores (além do *controller*) que ocupam posições de auxiliares, assistentes e analistas.

Palavras-chave: Controladoria. *Controller*.

ABSTRACT

This research aimed to analyze *controller* and *controller* characteristics in the current organizational environment. To achieve this, a questionnaire was applied with 500 market professionals, who occupy the role of *controller*, obtaining the return of 80 respondents. Regarding the characteristics of the *controller*, it was obtained as a predominance that the position occupied by this professional in the organizational environment is manager of *controller* (65%). In addition, 80% of the respondents stated that they had only one undergraduate course, of which 56.25% were trained in accounting sciences. Of those with training in two higher education courses, 14.06% said they were trained in accounting and administration. Asked about the training in postgraduate courses, 40% stated that they had an MBA. With regard to *stricto sensu* (masters and / or doctorate) training, seven respondents stated that they hold a master's degree and a master's and doctoral student. The main responsibilities of the *controllers* are: the preparation of management reports (national) (75), cost management (71), budget

¹ Mestrado em Controladoria. Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). E-mail: sheilambisrael@yahoo.com.br.

² Mestrado em Controladoria. Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). E-mail: devasconcelos.gabriela@gmail.com.

planning and control (71), and budgeting (69). Asked about the skills and competences that the *controller* should have, respondents stated that knowledge in finance (79), leadership (78), ability to implement new ideas (75) and logical-mathematical reasoning (75) is paramount. Regarding the characteristics of the *controller*, it was observed that in 50% of the companies the area occupies the same position of line and advisory, being present in a medium-sized and national company, having one to five employees (besides the *controller*) who occupy auxiliary, assistant and analyst positions.

Keywords: *Controllershship. Controller.*

1 INTRODUÇÃO

O ambiente organizacional atual é marcado por seu dinamismo e pela velocidade e constância das mudanças (LEITE; REIF; LAVARDA, 2018), impulsionadas por fatores como tecnologia, globalização, relações interpessoais e organizacionais, bem como pela interferência dos stakeholders no processo de gestão (GRANDE; BEUREN, 2008, CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005). De acordo com Lunkes; Gasparetto; Schnorrenberguer (2010) a gestão corporativa deve a sua complexidade à fatores como à abertura dos mercados, internacionalização e volatilidade do capital, bem como as crises econômico-financeiras e aos significativos avanços tecnológicos.

Nesse contexto, marcado pela complexidade e incertezas, as organizações viram-se impelidas a adaptarem seus processos de gestão, que requer das organizações ações rápidas e eficazes, ensejando maior conhecimento, controle e planejamento na gestão empresarial (MENDES; KRUGER; LUNKES, 2017; LEITE; REIF; LAVARDA, 2018), de modo que se faz necessário “um processo de gestão suportado por informações relevantes, que possibilite à empresa alcançar seus objetivos e resultados pretendidos” (GRANDE; BEUREN, 2008, p. 41), a carência da articulação do planejamento, controle e gestão das atividades organizacionais, decorrem da crescente competitividade empresarial, e tais funções passam a ser conferidas ao setor de controladoria ou ao *controller* (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014).

Diante disso, surge a Controladoria no início do século XX, impulsionada por mudanças ocorridas no cenário corporativo, e desde então, tem expandido a sua atuação e importância no processo de gestão “por se constituir em uma função diferenciada voltada para um controle gerencial efetivo, onde assume o papel de principal suporte do processo de gestão da empresa, no auxílio na tomada de decisões” (CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005, p. 14).

Nesse sentido, a demanda por profissionais de controladoria observou um crescimento substancial a partir de 1960, de modo que o papel do *controller* em conjunto com o setor de controladoria passa a se destacar nas organizações como responsáveis por coordenar as várias áreas da empresa, suportando a gestão a partir de um sistema de informação que perpassa vários níveis institucionais e apoia os gestores no planejamento, execução e controle (VOGT; DEGENHART; LAVARDA, 2017).

Assim, a Controladoria e o *controller* passam a figuras de destaque no atual ambiente organizacional, contribuindo com a gestão e preenchendo as lacunas existentes no processo gerencial, com “a missão de fornecer informações precisas e oportunas para as tomadas de decisões dos gestores” (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007, p. 23). Desse modo, entender as características tanto da Controladoria quanto do *controller* é fundamental para compreender a dinâmica desse segmento organizacional, além de contribuir para consolidação

do arcabouço teórico da temática em questão, visto que ainda hoje as funções do *controller* ainda não estão bem definidas dentro das organizações (VOGT; DEGENHART; LAVARDA, 2017).

Ademais, a Controladoria vem se aprimorando e sofrendo constantes alterações, haja vista a dinamicidade do tema que evolui de acordo com as necessidades das organizações (FIRT; PAMPLONA; LAVARDA; ZONATTO, 2018), apesar disso, existe uma fragilidade teórica relativa à Controladoria, o que dificulta o entendimento de suas funções (GRANDE; BEUREN, 2008). Corroborando com Lunkes; Gasparetto; Schnorrenberguer (2010, p. 108) que também apontam para “a fragilidade do arcabouço teórico e da influência das mudanças externas nas organizações”.

Assim, muito embora os estudos acerca da Controladoria venham crescendo nos últimos anos, conforme evidenciado pelo estudo de Vasconcelos e Lima (2017, p. 48) ainda é “incipiente, o que explica as lacunas existentes quanto ao arcabouço teórico da Controladoria, desse modo, é necessário o desenvolvimento de pesquisas a fim de consolidar o marco teórico dessa área do conhecimento”.

Diante disso, o presente estudo teve como objetivo analisar as características do *controller* e da Controladoria no atual ambiente organizacional, a fim de responder a seguinte questão: Quais as características do *controller* e da Controladoria no atual ambiente organizacional? Para tanto, procede-se uma comparação do atual cenário da temática em questão com os cenários encontrados em pesquisas anteriores, com o intuito de descobrir as mudanças ocorridas no que concerne ao tema adotado para consecução da presente pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicia-se o referencial teórico pela controladoria.

2.1 Controladoria

A Controladoria é uma área do conhecimento relativamente recente, que surge da necessidade de um controle mais rígido da gestão das grandes empresas norte-americanas no início do século XX (PLETSCH; SILVA; LAVARDA, 2016). No Brasil, a Controladoria surge para preencher a deficiência da Contabilidade em subsidiar o processo decisório a partir do fornecimento de informações, ademais o acirramento da competitividade empresarial, obrigou a Contabilidade a buscar meios mais eficientes de suporte à gestão organizacional (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007).

O desenvolvimento da Controladoria se deu a partir dos preceitos básicos da Contabilidade a fim de subsidiar as organizações a partir do suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, contribuindo para a formulação e alinhamento das estratégias empresariais, indo muito além da compilação de dados, passando a gerir o processo informacional de toda a organização (LUNKES; GASPAROTTO; SCHNORREBERGUER, 2010).

De acordo com Borinelli (2006), a Controladoria pode ser tratada a partir de três perspectivas: aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais. Quanto aos aspectos conceituais da Controladoria pode-se dizer que, por ser uma área de estudos recente, ainda não possui uma delimitação conceitual consolidada. Por outro lado, quanto aos aspectos

procedimentais, pode-se dizer que embora haja pontos em comum na literatura quanto as funções da Controladoria, há também múltiplos entendimentos sobre a amplitude de suas funções, demonstrando uma assimetria sobre o campo de estudo e de atuação da controladoria (LUNKES; GASPARETTO; SCHNORREBERGUER, 2010)

Na literatura existe uma unanimidade da Controladoria como unidade funcional da organização que tem por objetivo prover os gestores de informações para subsidiar o processo decisório, fornecendo informações sobre fatos internos e externos à organização no contexto temporal passado, presente ou futuro e os transformando em informações úteis para organização (WAHLMANN, 2003). Esse suporte informacional é importante para que os gestores possam fazer as melhores escolhas (MACIEL; LIMA, 2011)

A Controladoria baseia-se em conhecimentos interdisciplinares, que utiliza-se de instrumentos analíticos como análise contábil, contabilidade de custos, finanças, investimentos e análise do portfólio; prospectivos tais como sistemas de reconhecimento precoce, análise de ciclo de vida, análise regressiva e análise de tendências; criativos como psicologia organizacional; e decisórios tais como gestão de custos e rentabilidade, análise ABC, *targent costing*, análise da cadeia de valor, sistemas de avaliação empresarial, *Balanced Scorecard* e análise de investimentos (WAHLMANN, 2003).

Em se tratando dos aspectos organizacionais, a Controladoria é de extrema importância para as organizações devido a sua atuação estratégica subsidiando a gestão por meio do fornecimento de informações que suportam o processo decisório com o intuito de alcançar os objetivos organizacionais (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007, CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005). Pode-se afirmar, que a Controladoria é fruto da evolução da Contabilidade, sendo considerada a área responsável por munir à empresa de informações necessárias para o cumprimento da sua missão (ANTUNES, 2006).

A estruturação da controladoria vai depender das peculiaridades de cada organização, (CALIJURO; SANTOS; SANTOS, 2005), assim como as suas funções podem variar de acordo com o contexto que está inserido. Nesse sentido Lunkes; Gasparetto; Schnorrenberger (2010) apontam variações de acordo com o país, de modo que na Alemanha as funções do *controller* diferem das do contador, sendo desempenhada por pessoas distintas, estando a controladoria atrelada à gestão estratégia, diferentemente do que acontece no Brasil e nos Estados Unidos onde o papel de *controller* e contador se concentram em uma única pessoa, que desempenha funções relativas a gestão operacional.

Ademais, a estrutura da controladoria pode ser influenciada por variáveis contingenciais como estrutura formal interna, tamanho da empresa, tempo de atuação no mercado, faturamento, ramo de atuação, forma de gestão, de modo que a controladoria pode estrutura-se como um departamento independente, centralizada no gestor principal, descentralizada entre gerentes de departamentos, ou mesmo sendo designada a um único profissional, o *controller*. (MENDES; KRUGER; LUNKES, 2017). Nesse sentido, a Controladoria pode ser tida como um órgão administrativo de staff, assessorando a alta administração (WAHLMANN, 2003) ou um órgão de linha, por atuar na gestão organizacional e no processo decisório em conjunto com as demais unidades organizacionais, o que o torna de linha e não de staff (BORINELLI, 2006)

Martin, Santos e Dias Filho (2004) propõem que a Controladoria deve ser voltado para a governança empresarial, formulação de controles internos e de riscos a fim de evitar o colapso das empresas modernas. Por outro lado, Borinelli (2006) destaca as seguintes funções: contábil, gerencial-estratégica, de custos, tributária, de proteção e controle dos ativos, de controle interno, de controle de riscos, gestão da informação, ou até mesmo de auditoria e tesouraria.

2.2 Controller

A figura do *controller* é relativamente recente nas organizações, surgindo com o advento da Controladoria como o indivíduo responsável por desempenhar as funções inerentes a esse departamento organizacional. Nesse sentido, denomina-se *controller* o colaborador que atua na controladoria desenvolvendo as competências exigidas pelo setor (SÁ; AMORIM, 2017), coordenando as diversas áreas, setores e departamentos organizacionais (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014).

No Brasil, o *controller* surge em meados do século XX a partir da chega de multinacionais norte-americanas, desempenhando funções de contabilidade, auditoria, orçamento, planejamento de lucros, relatórios de desempenho, controle de impostos, e etc. (MACIEL; LIMA, 2011), o que denota a grande valorização desse profissional nos dias de hoje, posto a necessidade organizacional de articularem em um indivíduo tantas funções a fim de garantirem o planejamento estratégico e o controle de suas atividades empresariais (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014).

Ao longo do tempo, observou-se uma mudança no papel do *controller* dentro da organização, de modo que este deixou de ocupar cargos de nível operacional para assumir cargos mais gerenciais ou até mesmo estratégicos (SÁ; AMORIM, 2017). Leite; Reif; Lavarda (2018) reiteram que a função do *controller* mudou com o avanço tecnológico, passando de sênior a posições mais estratégicas na empresa, o que passou a exigir maior qualificação deste profissional, e consequentemente a contratação de indivíduos com nível superior.

First et al (2018) apontam que as atribuições do *controller* de acordo com o perfil desejado pelo mercado foram se alterando ao longo do tempo, de modo, que entre as décadas de 1970 a 1990 prevaleceu as funções ligadas às rotinas contábeis e financeiras, seguidas de custos, legislação tributária e procedimentos fiscais; elaboração e consolidação das Demonstrações Contábeis. Ao passo que, de 2000 a 2014 destacou-se funções como análise financeira, custos, planejamento e orçamentos como principais atribuições dos *controllers* exigidas pelo mercado. Portanto, observou-se uma ampliação das funções e competências do profissional desta área, que deixou de desempenhar funções unicamente contábeis, para atuar de modo estratégico nas organizações (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014).

Além de variar de acordo com o tempo, a função do *controller* pode variar de acordo com a organização na qual atua, em função do seu porte e sua estrutura organizacional, o que vai delimitar as funções necessárias ao profissional da controladoria (COLTON, 2001, SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001; ORO; BEUREN; CARPES, 2013). Wilson; Roehl-Anderson; Bragg (1995) destacam a importância do *controller* no planejamento de processos e do planejamento estratégico, de modo que apontam algumas funções relativas a esses profissionais no que concerne ao planejamento corporativo, com intuito de levantar informações úteis para subsidiar as decisões dos executivos que dependem de sua análise econômica e financeira desde uma perspectiva holística da empresa, analisando tanto o cenário interno quanto o externo das organizações.

Nessa análise, de acordo com Vogt; Degenhart; Lavarda (2017) cabe ao *controller* uma ampla variedade de funções, as quais podem variar de acordo com o porte da empresa, no entanto, destacam que é fundamental que esse profissional tenha amplo conhecimento das atividades organizacionais para que possam alavancar o desempenho destas e fazer previsões acerca do cenário no qual estão inseridas as organizações. Sá; Amorim (2017) corroboram com esse entendimento ao destacarem que as funções do *controller* variam de acordo com as características de cada organização, embora a sua principal função seja auxiliar a gestão na tomada de decisão por meio do provimento informacional.

Callado; Amorim (2017) também revelam que as funções do *controller* variam de acordo com o tamanho da empresa, no entanto, geralmente este profissional ocupa o cargo de chefia da Contabilidade, muito embora suas competências extrapolem as funções contábeis, envolvendo as mais amplas e diversas competências, o que requer que este profissional seja, via de regra, um generalista, e, portanto,

[...] precisa ter competências muito amplas, uma vez que irá atuar nos controles internos gerais, e de toda a organização, necessitando gerar informações ágeis, atuais e profundas para a cúpula organizacional, que serão subsídios para decisões operacionais, gerenciais e estratégicas (CALLADO; AMORIM, 2017).

Complementarmente, Callado; Amorim (2017), que realizaram uma pesquisa acerca das competências do *controller*, a partir de um levantamento bibliográfico em estudos nacionais e internacionais que versam sobre função, conhecimentos, habilidades e atitudes que um *controller* deve possuir para atender à demanda das organizações, destacaram um total de 61 competências, sendo 13 de negócios, 18 sociais e 30 técnicas necessárias para o bom desempenho desse profissional, o que denota a amplitude de competências requeridas para atuação como *controller*.

Portanto, o profissional responsável pela Controladoria deve ter uma formação “generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios, além de saber entender, manejar e criticar métodos, instrumentos de pesquisa e análise e formas de atuação de um grande número de especialistas funcionais” (MARTIN, 2002, p. 25). Cabendo-lhe a coordenação do processo de elaboração do planejamento estratégico uma vez que este coordena os processos, interagindo com várias funções organizacionais o que permite levantar dados que possam ser transformados em informações úteis para subsidiar os gestores na elaboração de planos que irão formar um plano organizacionais globais (BORINELLI, 2006).

Nessa análise, o *controller* deve possuir vastas competências, mais além dos conhecimentos contábeis e de custos, abrangendo uma visão que vai além do ambiente interno da organização, envolvendo a análise externa, de oportunidades e ameaças, tendências e expectativas futuras (SÁ; AMORIM, 2017).

Gerenciar a controladoria é proporcionar uma gestão, que se expande por todas as áreas da empresa, com uma visão sistemática. Competências como gerar relatórios para auxiliar a tomada de decisões, medir os riscos e monitorar os resultados em busca da eficiência são inerentes ao *controller* (SÁ; AMORIM, 2017).

Oro; Beuren; Carpes (2013) também destacam que, embora fundamentais, os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são os únicos ao *controller*, para o desempenho de tal papel é necessário aptidões gerenciais, pois, independente do nível organizacional – operacional, gerencial ou estratégico – que esteja alocado, a sua principal função é gerir, não lhe cabendo dirigir a organização, mas sim dar suporte para o processo de gestão através da atuação no planejamento estratégico e operacional, e na execução e controle. Nesse sentido, os autores destacam que as habilidades do *controller* variam de acordo com o nível organizacional em que atuam, de modo que ao atuar nos níveis operacionais requerem-se deste profissional o desempenho de habilidades mais técnicas, no nível gerencial destaca-se

às relacionadas à gestão de pessoas, e no nível estratégico são necessárias habilidades que contribuam para o processo decisório.

Sinteticamente, pode-se dizer que o *controller* passou a ser um parceiro de negócios subsidiando a organização no processo de gestão a partir do fornecimento de informações (COLTON, 2001; PLETSCH; SILVA; LAVARDA, 2016). Assim, o *controller* passa a gerir a informação organizacional e até mesmo a atuar como responsável pelo planejamento estratégico, desempenhando as seguintes funções: *feedback* informacional para toda as áreas da organização, mapeamento de sistemas, exame operacional e implementação de processos de melhoria, garantindo, assim que os planos e objetivos organizacionais sejam alcançados, e consequentemente a consecução do planejamento estratégico (CALLADO; AMORIM, 2017).

3 MÉTODO

Esta pesquisa obteve como objetivo analisar as características do *controller* e da controladoria no atual ambiente organizacional. Quanto a tipologia da pesquisa, esta caracteriza-se como descritiva, como procedimento metodológico optou-se pela utilização do levantamento através de questionário, a abordagem da pesquisa enquadrou-se como quantitativa, utilizando-se de estatística descritiva. Esclarece-se que o questionário aplicado é similar ao utilizado por Calijuri; Santos; Santos (2005).

O universo da pesquisa foi delimitado e classificado como uma amostra não probabilística intencional, tendo como público respondente *controllers* atuantes em empresas de âmbito nacional e multinacional. A amostra foi composta através da rede de relacionamento profissional LinkedIn, aonde foram selecionados 500 profissionais atuantes na função de *controllers*, os quais tiveram seus perfis devidamente analisados com o intuito de validar sua atuação na função e na área de controladoria, valem salientar que tais profissionais fazem parte do corpo empresarial de diversos ramos e segmentos, presentes em território nacional. A aplicação do questionário se deu entre os meses de março de 2017 até agosto do mesmo ano.

Quanto às perguntas que buscaram verificar o perfil do *controller*, estas foram: 1 – Qual a posição exercida pelo *controller*?; 2 – Qual a formação (graduação) do *controller*?; 3 – O *Controller* possui pós-graduação?; 4 – Quais as atribuições desempenhadas pelo *controller*?; 5 – Quais as habilidades e competências que o *controller* deve ter?

No que tange o perfil da controladoria, as perguntas expostas aos respondentes foram: 6 – Qual a posição da controladoria no organograma da empresa?; 7 – Qual o porte da empresa com base no faturamento?; 8 – A empresa é nacional ou multinacional?; 9 – Qual a quantidade de colaboradores na área de controladoria da empresa?

Uma vez que se utilizou como ideia original o estudo desenvolvido por Calijuri; Santos; Santos (2005), uma comparação dos resultados foi realizada com os achados desta pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Dos 500 questionários aplicados houve retorno de 80 respondentes, representando 16% da amostra. Quanto às respostas pertinentes ao perfil do *controller* os achados demonstraram que a posição “Gestor de Controladoria” possui predominância nas empresas, com 65% das respostas, seguido do cargo de “Diretor de Controladoria”, com 18,75% das respostas (Quadro 1). Estes resultados estão em consonância com a pesquisa anterior desenvolvida por Calijuri; Santos; Santos (2005), em que, em primeira ordem se destacou a posição de gerência, seguida da posição de diretoria, não demonstrando mudanças quanto ao contexto atual (Quadro 1).

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|------------------------------|---------------------|---------------------|
| Assessor de controladoria | 3 | 3,75% |
| Coordenador de controladoria | 5 | 6,25% |
| Diretor de controladoria | 15 | 18,75% |
| Gestor de controladoria | 52 | 65,00% |
| Supervisor de controladoria | 5 | 6,25% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 1 - Posição exercida pelo *controller*
Fonte: dados da pesquisa

Não obstante, todas as posições expostas determinam cargos de chefia. Para Peters (2004, p. 2) o *controller* “é uma figura essencial na responsabilidade econômica do gestor, ao dar condições efetivas de gerenciamento e monitoramento econômico da sociedade, e nas ações internas ou externas a ela”. Quanto à formação do *controller* obtiveram-se como predominância que 80% dos profissionais possuem pelo menos um curso de graduação, e 15% duas formações superiores (Quadro 2).

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|-------------------------------|---------------------|---------------------|
| 1 curso superior (graduação) | 64 | 80,00% |
| 2 cursos superior (graduação) | 12 | 15,00% |
| 3 cursos superior (graduação) | 3 | 3,75% |
| 4 cursos superior (graduação) | 1 | 1,25% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 2 - Formação do *controller* (graduação)
Fonte: dados da pesquisa

Quanto aos 64 *controllers* que possuem apenas uma formação, observou-se que 56,25% são formados em ciências contábeis, e 31,25% em administração (Quadro 3). Estes resultados (Quadro 2 e 3) também demonstraram consonância com a pesquisa realizada por Calijuri; Santos; Santos (2005), aonde demonstrou-se uma inclinação dos respondentes aos cursos de administração e ciências contábeis, sendo este último o curso com maior índice de respostas (Quadro 3).

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|----------------------------|---------------------|---------------------|
| Administração | 20 | 31,25% |
| Administração em hotelaria | 1 | 1,56% |
| Ciência da computação | 2 | 3,13% |
| Ciências contábeis | 36 | 56,25% |
| Ciências econômicas | 3 | 4,69% |
| Direito | 1 | 1,56% |
| Engenharia | 1 | 1,56% |
| Total | 64 | 100% |

Quadro 3 - Formação do *controller* com um curso superior
Fonte: dados da pesquisa

Dos que possuem duas formações superiores, a predominância está na formação em administração e ciências contábeis, como exposto no Quadro 4. Para Martin (2002) o *controller* não deve apenas deter conhecimentos contábeis, pois as funções da controladoria vão além desta área, demandando conhecimento amplo da empresa, em termos tático, estratégico e operacional. Tal afirmação justifica a ligação entre as formações do *controller* nos cursos de administração e contábeis, visto que o curso de administração dispõe de um leque maior de conhecimentos, não sendo tão restrito como o curso de ciências contábeis (Quadro 4).

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|--|---------------------|---------------------|
| Administração e comércio exterior | 1 | 1,56% |
| Administração e ciências contábeis | 9 | 14,06% |
| Administração e sistema da informação | 1 | 1,56% |
| Ciências contábeis e Turismo e Hotelaria | 1 | 1,56% |
| Total | 12 | 18,75% |

Quadro 4 - Formação do *controller* com dois cursos superiores
Fonte: dados da pesquisa

Quanto a formação em pós-graduação (*lato sensu* e/ou *stricto sensu*), observou-se uma predominância naqueles que possuem somente MBA (40%) e especialização (25%) consideradas como formação *lato sensu* (Quadro 5). No que diz respeito a formação *stricto sensu* (mestrado e/ou doutorado) sete respondentes possuem mestrado e um respondente mestrado e doutorado. Chamando a atenção que 13,75% (11 respondentes) não possuem pós-graduação. Tais resultados também se encontram em consonância com a pesquisa anterior realizada por Calijuri; Santos; Santos (2005), que apontou um maior índice de respostas para os cursos de pós-graduação na modalidade MBA, seguido da modalidade de especialização, havendo também uma minoria de respondentes que não possuíam nenhuma pós-graduação e outra minoria que dispunham de formação em mestrado e/ou doutorado (Quadro 5).

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|---|---------------------|---------------------|
| Especialização e MBA | 9 | 11,25% |
| Especialização, MBA e Mestrado | 1 | 1,25% |
| Especialização, MBA, Mestrado e Doutorado | 1 | 1,25% |
| MBA e Mestrado | 4 | 5,00% |
| Não possui pós-graduação | 11 | 13,75% |
| Somente Especialização | 20 | 25,00% |
| Somente MBA | 32 | 40,00% |
| Somente Mestrado | 2 | 2,50% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 5 - Pós-graduação
Fonte: dados da pesquisa

Não obstante, Frezatti; Kassai (2003) afirmam que os cursos de pós-graduação *lato sensu* surgiram no final do século XX, em virtude da demanda do mercado por profissionais mais qualificados e atualizados, tornando-se um diferencial para aqueles que almejam um cargo de gestão, assim como para os que já o possuem. Uma pesquisa realizada por Israel; Menezes; Lima (2017) demonstra que na região nordeste os cursos de pós-graduação *lato sensu* denominados como controladoria cresceram de forma exponencial entre os anos de 2012 a 2016. De acordo como os autores, o primeiro curso na área de controladoria a ser ofertado nessa região foi no ano de 1996, no estado da Bahia, ocorrendo uma nova oferta de curso somente no ano de 2002, no mesmo estado; a oferta de novos cursos passou a ser frequente a partir do ano de 2006, aonde se tem que até 2011 haviam 25 cursos sendo ofertados, já entre os anos de 2012 e 2016, 208 novos cursos passaram a ser ofertados por todos os estados da região, totalizando entre os anos de 1996 e 2016 a existência de 233 cursos ativos, cujos quais possuem em sua denominação a palavra controladoria.

Questionados sobre as atribuições desempenhadas pelos *controllers* (Quadro 6), observou-se como predominância: a elaboração de relatórios gerenciais (nacionais) (75), gestão de custo (71), planejamento e controle orçamentário (71), e elaboração de budget (69). Em comparação com a pesquisa de Calijuri; Santos; Santos (2005) estas três primeiras atribuições também foram mencionadas como as mais desempenhadas, o que demonstra que passados mais de 10 anos tais atribuições permanecem predominantes, continuando as demais sendo desempenhadas por grande parte dos profissionais.

| | Frequência absoluta |
|--|---------------------|
| Elaboração de relatórios gerenciais (nacionais) | 75 |
| Gestão de custos | 71 |
| Planejamento e controle orçamentário | 71 |
| Elaboração de budget | 69 |
| Coordenação de fechamentos contábeis | 66 |
| Sistemas gerenciais | 64 |
| Auditoria interna | 57 |
| Estudos de viabilidade de investimentos | 55 |
| Elaboração de manuais internos | 53 |
| Planejamento tributário | 47 |
| Atendimento a clientes, fornecedores e órgãos governamentais | 46 |
| Participação em reestruturação societária | 44 |
| Elaboração de relatórios gerenciais (internacionais) | 36 |
| Conversão US GAAP | 22 |

Quadro 6 - Atribuições desempenhadas pelo *controller*
Fonte: dados da pesquisa

Cerca de 10 respondentes afirmaram ter outras atribuições além das listadas, como: a gestão financeira da empresa, gestão de caixa e tesouraria, *cash flow*, *compliance* corporativo, controle de produção, folha de pagamento, compras, planejamento estratégico, *forescast* e gestão de TI. Tais atribuições demonstram que o *controller* deve dispor de um perfil multifuncional, não sendo restrita a área contábil, executando atividades de planejamento, controle.

Quanto as habilidade e competências do *controller*, os respondentes afirmaram ser primordial o conhecimento em finanças (79), liderança (78), capacidade de implantação de novas ideias (75) e raciocínio lógico-matemático (75), ver Quadro 7.

| | Frequência absoluta |
|---|---------------------|
| Conhecimento em finanças | 79 |
| Liderança | 78 |
| Capacidade de implantação de novas ideias | 75 |
| Raciocínio lógico – matemático | 75 |
| Senso crítico | 74 |
| Facilidade de gestão de conflitos | 69 |
| Facilidade de relacionamento interpessoal | 65 |
| Iniciativa | 65 |
| Flexibilidade para mudanças | 63 |
| Domínio de línguas estrangeiras | 42 |

Quadro 7 - Habilidades e competências que o *controller* deve ter na opinião dos respondentes
Fonte: dados da pesquisa

Não obstante, cerca de oito respondentes afirmaram ser importante ter habilidades e/ou competências como: contabilidade, inteligência emocional, resiliência, paciência, visão holística, integrada e estratégica, além de bom relacionamento interpessoal.

No que diz respeito a área de controladoria, Vargas; Borinelli (2016, p. 1), afirmam que “controladoria tem como missão garantir a continuidade da empresa assegurando um bom desempenho”. Um dos grandes debates acadêmicos e literário se dá em torno da posição da controladoria no ambiente organizacional, se teria esta área uma posição de linha, assessoria (staff) ou conjuntamente uma posição de linha juntamente a assessoria? Entende-se que uma posição de linha dá ao *controller* o poder de decisão, já a posição de assessoria o poder de aconselhamento quanto ao direcionamento das decisões.

Roehl-Anderson; Bragg (1996, citados por LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBURGER, 2010, p. 107) afirmam que,

... o *controller*, mais que principal responsável pela contabilidade, é um executivo da empresa que frequentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Defendem ainda que o *controller* não é o comandante do navio, esta tarefa compete ao principal executivo (CEO), mas pode ser comparado ao navegador, que mantém o controle sobre os “instrumentos de navegação”. Deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida, resistências encontradas, variações de curso, recifes perigosos à frente e onde os painéis de navegação indicam que o CEO deve encontrar e alcançar o próximo porto em segurança. LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBURGER, 2010, p. 107).

Tal argumentação defende a controladoria como posição de assessoria, no entanto os achados desta pesquisa, assim como os da pesquisa desenvolvida por Calijuri; Santos; Santos (2005) demonstram que empiricamente a controladoria exerce posição tanto de linha como de assessoria, mantendo dupla posição em algumas empresas. O Quadro 8 expõe como predominância a posição dupla de linha e assessoria.

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|--------------------|----------------------------|----------------------------|
| Linha | 21 | 26,25% |
| Assessoria | 19 | 23,75% |
| Linha e assessoria | 40 | 50,00% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 8 - Posição da controladoria no organograma da empresa
Fonte: dados da pesquisa

Quanto ao porte das empresas, 50% são de médio porte, seguido de 43,75% de grande porte, e apenas 6,25% das empresas possuem pequeno porte (Quadro 9). Observou-se nos achados que nas empresas de médio e grande porte há uma predominância da controladoria como posição de “linha e assessoria”. Outro dado relevante é que nestas empresas, de diferentes portes, a posição predominante do *controller* é de “gestor de controladoria”.

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|--------------|----------------------------|----------------------------|
| Pequena | 5 | 6,25% |
| Média | 40 | 50,00% |
| Grande | 35 | 43,75% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 9 - Porte da empresa com base no faturamento
Fonte: dados da pesquisa

Perguntado se a empresa em qual atua é nacional ou multinacional, obteve-se os seguintes resultados (Quadro 10). Não diferente dos resultados obtidos condizentes ao porte da empresa, tanto nas empresas nacionais, quanto nas multinacionais a predominância da controladoria é como posição de “linha e assessoria”, já a posição predominante do *controller* em ambas as empresas, é de “gestor de controladoria”:

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|---------------|---------------------|---------------------|
| Nacional | 57 | 71,25% |
| Multinacional | 23 | 28,75% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 10 – Tipo da empresa: nacional ou multinacional
Fonte: dados da pesquisa

Quanto a quantidade de colaboradores presentes na área de controladoria, observou-se haver empresas com quadro predominante de um a cinco colaboradores (41,25%), seguido de empresas que possuem acima de quinze colaboradores (23,75%) (Quadro 11). Chamando a atenção que há oito empresas que possuem somente o *controller* sem haver demais colaboradores, sendo estas empresas, uma de pequeno porte, seis de médio porte e uma de grande porte.

| | Frequência absoluta | Frequência relativa |
|-------------------------------|---------------------|---------------------|
| Somente o <i>controller</i> | 8 | 10,00% |
| Um a cinco colaboradores | 33 | 41,25% |
| Seis a dez colaboradores | 13 | 16,25% |
| Onze a quinze colaboradores | 7 | 8,75% |
| Acima de quinze colaboradores | 19 | 23,75% |
| Total | 80 | 100% |

Quadro 11 - Quantidade de colaboradores na área de controladoria da empresa
Fonte: dados da pesquisa

De forma complementar observou-se que as empresa que possuem predominantemente de um a cinco colaboradores são empresas de médio porte. Os que afirmaram exercer exclusivamente a função (somente o *controller*) também predominam nas empresas de médio porte, tendo a área de controladoria, nestas empresas, a posição em evidência como “linha e assessoria”.

Por fim, de forma sintetizada expõem-se no Quadro 12 as predominâncias das características do *controller* e da controladoria nas organizações analisadas:

| Características do <i>controller</i> | |
|--|------------------------------------|
| Posição do <i>controller</i> | Gestor de controladoria |
| Principal formação do <i>controller</i> | Ciências contábeis |
| <i>Controllers</i> com duas formações em | Administração e ciências contábeis |

| | |
|--|---|
| Principal modalidade de pós-graduação | Somente MBA |
| Principais atribuições | Elaboração de relatórios gerenciais (nacionais) |
| | Gestão de custos |
| | Planejamento e controle orçamentário |
| | Elaboração de budget |
| Principais habilidades e competências | Conhecimento em finanças |
| | Liderança |
| | Capacidade de implantação de novas ideias |
| Características da controladoria | |
| Posição no organograma empresarial | Linha e assessoria |
| Porte da empresa com base no faturamento | Média |
| Nacional ou multinacional? | Nacional |
| Quantidade de colaboradores na área | Um a cinco colaboradores |

Quadro 12 - Características do *controller* e da controladoria

Fonte: dados da pesquisa

Em comparação final com a pesquisa desenvolvida por Calijuri; Santos; Santos (2005) observou-se que há mais de uma década as características do *controller* e da controladoria permanecem similares.

5 CONCLUSÃO

A controladoria é considerada um dos pilares da contabilidade, contudo, não se restringe as funções contábeis obtendo atribuições de maior amplitude. Borinelli (2006) apoiado em posicionamentos literários, enfatiza que a controladoria contribui com a gestão organizacional, dando suporte informacional aos processos de planejamento, execução e controle. Para Willson; Roehl-Anderson; Bragg (1995), a controladoria desenvolve um papel estratégico, atuando de forma sistêmica, contribuindo com o planejamento estratégico, avaliando processos e desempenho organizacional.

O *controller* a princípio era visto como o profissional que gerenciava as informações contábeis e financeiras, analisando relatórios e compartilhando informações de resultados, com o passar dos anos, influenciado pelo desenvolvimento de mercado, as funções pertinentes ao *controller* foram se diversificando, tornando-o um profissional diferenciado, responsável por gerar informações de apoio ao plano estratégico organizacional.

Diante tais exposições esta pesquisa traçou como objetivo analisar as características do *controller* e da controladoria no atual ambiente organizacional. Não obstante, foi realizada

uma comparação com um estudo anterior desenvolvido por Calijuri; Santos; Santos (2005) que buscou traçar o perfil do *controller*. Os achados desta nova pesquisa evidenciaram que mesmo passando-se mais de uma década as características *controller* e da controladoria continuam similares, demonstrando convergências quanto aos perfis, em outras palavras as características do *controller* e da controladoria não sofreram mudanças que se possam julgar como evolutivas ou divergentes.

Quanto à posição ocupada pelos *controllers* no atual ambiente organizacional, dos 80 respondentes, 52 afirmaram atuar na posição de gestor de controladoria, somente 15 respondentes atuam como diretores de controladoria, predominando claramente a posição de gestão. Um outro ponto analisado foi a formação acadêmica deste profissional, como predominância os achados demonstraram que 64 respondentes possuem formação em um curso superior e 12 respondentes em dois cursos superiores, dos que possuem apenas uma formação, 36 são formados em ciências contábeis e 20 em administração. Daqueles que possuem duas formações, 9 são formados em ciências contábeis e administração. Estes resultados demonstram a relevância do conhecimento amplo das empresas, não se restringindo as informações puramente contábeis.

Questionados sobre a formação em cursos de pós-graduação (*lato sensu* e/ou *strictu sensu*), 32 respondentes afirmaram ter cursado um MBA, e 20 respondentes um curso de especialização, não obstante 11 respondentes não possuem pós-graduação, sete respondentes possuem mestrado e um respondente mestrado e doutorado.

Sobre as prevalências das atribuições desempenhadas pelos *controllers* destacaram-se: a elaboração de relatórios gerenciais (nacionais) (75), gestão de custo (71), planejamento e controle orçamentário (71), e elaboração de budget (69). Questionados sobre as competências e habilidades que os *controllers* devem possuir prevaleceram: ser primordial o conhecimento em finanças (79), liderança (78), capacidade de implantação de novas ideias (75) e raciocínio lógico-matemático (75). Além das atribuições expostas como alternativa, cerca de 10 respondentes afirmaram ter outras atribuições como: a gestão financeira da empresa, gestão de caixa e tesouraria, *cash flow*, *compliance* corporativo, controle de produção, folha de pagamento, compras, planejamento estratégico, *forecast* e gestão de TI. Tais pontuações evidenciaram que o *controller* deve dispor de um perfil multifuncional, não sendo restrita a área contábil.

No que tange as características da área de controladoria, 50% dos respondentes afirmaram que a área possui posição concomitante de linha e assessoria, 21 respondentes afirmaram haver posição somente de linha e 19 somente de assessoria, prevalecendo a dupla posição. Na tese de Borinelli (2006) é exposto que cientificamente existe uma corrente teórica que defende que a controladoria deve exercer sua função através de assessoramento e apoio (assessoria) e uma outra corrente que afirma que a área deve participar das tomadas de decisões (linha), quanto a esse ponto, não se há consonância teórica eleita.

Quanto às empresas nas quais atuam os respondentes, 40 são de médio porte e 35 de grande porte, apenas cinco *controllers* afirmaram atuar em empresas de pequeno porte, sendo 57 destas de nível nacional e 23 de nível multinacional. Sobre a quantidade de colaboradores atuantes na área prevaleceram que 33 respondentes possuem de um a cinco colaboradores, entre auxiliares, assistentes e analistas, e 13 respondentes afirmaram ter de seis a dez colaboradores, chamando a atenção que oito respondentes afirmaram ter somente o *controller* na área, sem demais colaboradores.

Por fim, mediante amostra analisada, considera-se o objetivo desta pesquisa alcançado, demonstrando as características do *controller* e da controladoria no ambiente organizacional, não devendo esses dados ser generalizados. Contudo, sugere-se como

pesquisas futuras a abrangência de uma amostra maior com o intuito de alcançar um número superior de respondentes, sugerindo-se também a ampliação do questionário em busca de outras características que não expostas nesta pesquisa.

6 REFERÊNCIAS

- BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. **Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.
- CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. **Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro**. In: XII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Anais... Florianópolis, SC, Brasil, 2005.
- CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. **Competências da Função de Controller em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.
- FIIRST, C.; PAMPLONA, E.; LAVARDA, C. E. F.; ZONATTO, V. C. da S. **Perfil do controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 37, n. 2, p. 1-20, 2018.
- FREZATTI, F.; KASSAI, S. **Estudo do impacto de um curso MBA em Controladoria na evolução de seus egressos**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, edição comemorativa, p. 54-65, 2003.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. **Abordagens da Controladoria em Livros Publicados no Brasil**. RIC-Revista de Informação Contábil, v. 2, n. 1, 2008.
- GOMES, C. V.; SOUZA, P. de; LUNKES, R. J. **O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras**. Journal of Globalization, Competitiveness & Governability/Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad/Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade, v. 8, n. 1, p. 34-50, 2014.
- ISRAEL, S. M. B.; MENEZES, H. A.; LIMA, A. C. **A controladoria sob à luz da legitimidade: uma análise das características dos cursos de pós-graduação lato sensu da região nordeste**. In: XVII International Conference in Accounting – USP. Anais... São Paulo, SP, Brasil, 2017.
- LEITE, M.; REIF, E.; LAVARDA, C. E. F. **ANÁLISE DA CONTROLADORIA E SUAS FUNÇÕES: ESTUDO DE CASO EM UMA ORGANIZAÇÃO DA CONSTRUÇÃO CIVIL**. Desafio Online, v. 6, n. 1, 2018.
- LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBERGER, D. **Um estudo sobre as funções da Controladoria**. Revista de Contabilidade e Organizações. São Paulo, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.
- MARTIN, N. C. **Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI– FEA - USP, São Paulo, n. 28 p. 7-28, jan/abr. 2002.

- MENDES, A. C. A.; KRUGER, S. D.; LUNKES, R. J. **CARACTERÍSTICAS DA ESTRUTURA DE CONTROLADORIA: UM ESTUDO EMPÍRICO EM EMPRESAS DO OESTE CATARINENSE**. Contabilidade Vista & Revista, v. 28, n. 2, p. 121-140, 2017.
- ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; CARPES, A. M. da S. **Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica**. Contabilidade Vista & Revista, v. 24, n. 1, p. 15-36, 2013.
- PETERS, M. R.S. **Controladoria Internacional**. São Paulo: DVS Editora, 2004.
- PLETSCH, C. S.; SILVA, A. da; LAVARDA, C. E. F. **Conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do controller no mercado de trabalho**. Revista Pretexto, v. 17, n. 1, p. 118-133, 2016.
- SÁ, E. G. L.; AMORIM, T. N. G. F. **Principais Competências Exigidas aos Profissionais da Área de Controladoria em empresas comerciais da Região Metropolitana de Recife**. Revista Reuna, v. 22, n. 2, p. 44-65, 2017.
- VARGAS, S. B.; BORINELLI, M. L. **Práticas de controladoria adotadas por empresas sob regulação governamental**. In: X Congresso ANPCONT. 2016. Anais... Ribeirão Preto, SP. 2016.
- VASCONCELOS, G. de; LIMA, A. C. de. **ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA ACERCA DA CONTROLADORIA**. Management Control Review, v. 2, n. 1, p. 31-49, 2017.
- VOGT, M.; DEGENHART, L.; LAVARDA, C. E. F. **Motivações, habilidades e competências do Controller na percepção de alunos que cursam pós-graduação em Controladoria**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 16, n. 48, p. 105-123, 2017.
- WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; Bragg, S. M. **Controllershship: the work of the managerial accountant**. 5 ed., New York: Willey, 1995.