

Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro

Monica Sionara Schpallir Calijuri poscont@pucsp.br
Neusa Maria Bastos F. Santos admneusa@pucsp.br
Roberto Fernandes dos Santos setrob@pucsp.br

RESUMO

A Controladoria tem uma nova dimensão na gestão das empresas. De uma função contábil, evoluiu para elaborar modelos preditivos através de simulações de cenários futuros e identificar novas oportunidades de negócios. Na década de 50, o controller era uma pessoa encarregada de preparar as demonstrações financeiras. Nos anos recentes, com o aumento da complexidade na organização das empresas, criou-se a necessidade de um controle gerencial mais efetivo, o que provocou mudanças nas funções do controller. Em vistas dessas mudanças, existe uma carência de estudos mais aprofundados, sobre o novo papel do controller, especialmente, no contexto organizacional brasileiro. Neste sentido, o objetivo deste trabalho é mostrar o papel deste novo profissional através de uma pesquisa exploratória. Esta pesquisa foi realizada com aplicação de questionários. Os resultados apontam a existência de um novo perfil na controladoria que demanda profissionais com uma sólida formação acadêmica, espírito de liderança e flexibilidade para as mudanças.

Palavras-chaves : controller, perfil, mudanças

Área Temática : Controladoria

1. INTRODUÇÃO

A função da controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles necessitam para atingir os objetivos empresariais. Durante as últimas cinco décadas, tem havido uma transformação significativa nas funções do controller. Na década de 50 o controller era a pessoa que estava encarregada primordialmente de preparar as demonstrações financeiras. Nos anos recentes, com o aumento da complexidade na organização das empresas, criou-se a necessidade de um sistema mais adequado para um controle gerencial efetivo, ocorrendo o desenvolvimento de uma função diferenciada.

Apesar dos estudos voltados à área de controladoria, percebe-se que há uma lacuna ainda não preenchida, de trabalhos que evidenciem o papel do controller no contexto da realidade brasileira. Nesse sentido, foi realizada uma pesquisa dirigida aos controllers, contando com a colaboração da ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade, com a finalidade de identificar o papel do controller, suas atribuições, habilidades e formação, além de explorar como a controladoria está situada na empresa. O presente trabalho apresenta e discute os resultados da pesquisa.

2. FUNDAMENTOS BÁSICOS DA CONTROLADORIA

Em um mundo em constante transformação, as empresas necessitam de recursos para obter vantagem competitiva. Para Porter (1989, p. 31), “a vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo”. Esta surge nas diversas etapas das inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte de seu produto. A vantagem obtida em cada atividade, como diminuição de custos, montagem eficiente, distribuição do produto abaixo do custo ou

uma eficiente equipe de vendas, faz como a empresa como um todo obtenha uma vantagem competitiva no mercado.

Segundo Martin (2002, p. 7) a vantagem surge com o valor que é criado e percebido pelos consumidores e pelos investidores, o que reflete na geração de resultados positivos que permitem a continuidade da empresa. As duas condições apresentadas, geração de lucros e continuidade, são os resultados do cumprimento da missão da empresa que, para tanto, necessita conhecer adequadamente a sua estrutura.

Neste ponto é que a Controladoria se torna requisitada e se faz presente, pois ela permite entender o mundo empresarial atual, fornecendo o suporte necessário a todo o processo de gestão na empresa.

Segundo Mosimann & Fisch (1999, p. 88) a Controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques:

a) como um órgão administrativo, com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, e

b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 27) ensinam que o órgão controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório. Assim, é atribuição da Controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com o objetivo de assegurar o conjunto de interesses da empresa. A atuação da controladoria abrange todas as etapas necessárias para se atingir o resultado da empresa. Portanto, variando de acordo com a atividade da organização, ela irá utilizar recursos tecnológicos, quantitativos, operacionais e quaisquer outros que sejam necessários para a eficácia empresarial.

Neste contexto de otimização dos resultados da empresa, Almeida, Parisi & Pereira (1999, p.372) mostram que os objetivos da Controladoria são:

a) Promoção da eficácia operacional;

b) Viabilização da gestão econômica;

c) Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

A fim de desempenhar seu papel, a controladoria tem algumas funções primordiais a serem desenvolvidas. Heckert & Wilson (1963, p. 13-14) citam cinco funções básicas da Controladoria:

a) Planejamento: estabelecimento e manutenção de um plano operacional de curto e longo prazo, compatíveis com os objetivos globais.

b) Controle: desenvolvimento, teste e revisão por meios de padrões, medindo o desempenho real em confronto com os padrões.

c) Função de relatar: preparação, análise e interpretação financeira para uso da administração, preparação de relatórios para terceiros, conforme suas exigências.

d) Função contábil: contabilidade geral e de custos, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar as transações financeiras.

e) Outras funções relacionadas: supervisão e operações com impostos, auditorias independentes, seguros, desenvolvimento e manutenção de padrões, procedimentos e sistemas, entre outras.

Já, Horngren (1985, p. 11), baseando-se na distinção feita pelo Instituto de Executivos Financeiros, lista as funções de:

a) Planejamento para o controle

b) Relatórios e interpretação,

c) Avaliação e assessoramento

d) Administração tributária

e) Relatórios para o governo

f) Proteção de ativos

g) Avaliação econômica

Peleias (2002, p. 14) diz que a Controlaria contribui para o processo de gestão empresarial provendo subsídios à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização. À etapa de execução, por meio de informação que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado e à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos.

No desempenho de suas atividades, a Controladoria precisa ser organizada adequadamente. Tung (1980, p. 85- 89), diz que “não há diferença entre a organização da Controladoria e a dos demais departamentos da empresa”, mas cita que “o controller é, antes de tudo, um executivo de *staff* cuja função principal é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na execução desta política”.

Willson, Roehl-Anderson & Bragg (1995, p. 39) já preocupados com a classificação que se faz da controladoria como sendo órgão de linha ou de *staff*, afirmam que não existe uma estrutura ideal. Cada empresa deve adaptar a estrutura às suas necessidades. Devem ser considerados o tamanho e a natureza do negócio, experiência dos executivos e assessores, empregados, locação física, filosofia de administração e os objetivos dos negócios. Em uma média empresa, os autores propõem que o controller este subordinado ao presidente, em linha na estrutura hierárquica.

2.1 O Controller

O controller surgiu no início do século XX, dentro da evolução administrativa das grandes corporações americanas. Em 1920, o controller já aparece nos organogramas das administrações centrais da *General Motors* como “*Comptroller*” e na *Dupont* em 1921 como “*Treasurer Assistant Comptroller*”. Segundo 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 – que afetam o status econômico desta sociedade.

Por sua vez, Atkinson et al (1997, p.1) definem o controller como “o executivo de finanças e contabilidade em uma organização, que prepara e interpreta informações financeiras para administradores, investidores e credores.”

Relativamente às funções desempenhadas pelos controllers, elas foram Kanitz (1976, p. 6-12), dizia que o controller pode exercer funções variadas, mas não deixando de exercer a função básica de dirigir e implantar os sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento, acompanhamento, auditoria interna e sistemas orçamentários.

Tung (1980, p. 84-85), listou as funções básicas do controller, de acordo com o estatuto dos Controllers norte-americanos, entre elas estão: implantação e supervisão do plano contábil da empresa bem como a preparação e interpretação dos relatórios financeiros; custos da produção e da distribuição; realização e custeio das contagens físicas dos estoques; preparação e supervisão dos assuntos referentes a impostos; estatísticas e relatórios; orçamento; seguro; fixação de normas-padrão relativas à contabilidade e aos processos sistemas de trabalho da empresa; supervisão dos planos de aquisição de ativo fixo; manutenção de contratos; aprovação do pagamento e assinatura dos cheques, notas promissórias de comum acordo com o tesoureiro; aplicação dos regulamentos da empresa.

Nakagawa (1993, p.13-14), diz que o controller desempenha suas funções de maneira muito especial, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa. Atribui ao controller a função de gerir o sistema integrado de informação da empresa.

Mais recentemente, Figueiredo & Caggiano (1997, p.27) expressaram que este campo de atuação requer profissionais de contabilidade que tenham conhecimento e domínio de conceitos de outras disciplinas, como Administração, Economia, estatística, Informática, etc.

Siqueira & Soltelinho (2001, p. 66-77), em pesquisa realizada nos anúncios de classificados de domingo do Jornal do Brasil, citam que em 1962 foram localizados os primeiros anúncios procurando controllers. O primeiro anúncio demandava profissionais com conhecimento dos princípios contábeis americanos, legislação brasileira e que ele seria o responsável pela tesouraria. As demandas foram variando ao longo dos anos e em 1999, último ano pesquisado, as funções a serem desempenhadas pelos que preenchessem as vagas de controller oferecidas eram de:

- a) Planejamento para o controle
- b) Relatórios e interpretação
- c) Administração Tributária
- d) Relatórios para o governo
- e) Proteção de ativos

Figueiredo & Caggiano (1997, p. 27) afirmam que embora as funções dos controllers possam variar de acordo com a empresa, um conceito comumente observado é que o “controller é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis...”.

O estereótipo de contadores que apenas fazem trabalhos de rotina não corresponde mais à sua atual realidade profissional

2.2 As Habilidades do Controller

Habilidades são os requisitos e qualidades necessárias para se desempenhar uma função com agilidade e eficiência. O desempenho de um grupo pode ser previsto parcialmente ao se analisar o conhecimento, as habilidades e as capacidades dos seus membros, individualmente. O desempenho de um grupo não é simplesmente a soma das habilidades de cada um de seus membros. Contudo, essas habilidades estabelecem parâmetros em relação ao que os membros do grupo podem fazer e qual a eficácia do seu desempenho, pois elas influenciam diretamente o nível de desempenho e de satisfação do funcionário, por meio da correta adequação entre suas habilidades e as demandas da função.

O modelo tradicional da função controladoria previsto por Heckert & Wilson (1963), estabelece que “o controller é o chefe contábil que supervisiona e mantém os registros financeiros formais da empresa. Ele é visto como o executivo que se preocupa com a contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, impostos e talvez com seguros e estatística”.

Tung (1980, p.85-86) apresenta diversas características do controller, dentre elas:

- a) ter capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar as informações necessárias para as tomadas de decisão;
- b) possuir o necessário discernimento para tomar a iniciativa na elaboração de relatórios, quando necessário;
- c) fornecer informações específicas a cada usuário, preparados na linguagem do executivo que as recebe;

- d) traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos e tendência e índices, uma vez que os números, por si só, podem não ser suficientes na tarefa de auxiliar a administração da empresa;
- e) ter uma visão proativa e preocupada com o futuro;
- f) elaborar relatórios de forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis;
- g) insistir na análise e estudo de determinados problemas, mesmo que os executivos das áreas envolvidas não estejam dando a devida atenção para os fatos reportados pela Controladoria;
- h) sempre que possível assumir a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, nunca a de crítico;
- i) ser imparcial e justo em suas críticas e comentários, ao desempenhar as funções de controle e avaliação de desempenho dos demais departamentos e executivos da organização;
- j) ter capacidade de “vender” suas idéias, em vez de procurar impor suas opiniões, por mais válidas e interessantes que elas sejam;
- k) ter, principalmente, a capacidade de compreender que, no desempenho de suas funções, suas contribuições para outras áreas sofrem limitações;

Oliveira, Perez Jr. & Silva (2002, p.21) ressaltam que para enfrentar os novos desafios o controller deve possuir novas habilidades, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários e planejamento estratégico. Enfatizam também que o controller deve ser um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas idéias.

Por sua vez, Roehl-Anderson & Bragg (2000, p.6) ensinam que o controller tem muitas habilidades (que não são encontradas em todas as pessoas), mas se não as possuir, pelo menos, deve ter aquelas relacionados com a acurácia das demonstrações financeiras e do processo de transação, pois estas duas áreas permanecem como o coração da função contábil, tais como:

a) Análise da informação: o controller deve estar suficientemente confortável com a informação financeira para prontamente compreender o significado das variações dos índices e o que eles anunciam para a companhia;

b) Habilidade de comunicação: a chave para função do controller é compilar informações e comunicar para os gestores. Se a parte referente à compilação dos dados está bem feita, mas o gestor não compreende suas implicações, o controller deve melhorar sua habilidade de comunicação a fim de repassar a informação financeira necessária para os gestores;

c) Conhecimento da companhia e da indústria: nenhum sistema contábil é perfeitamente adaptável sem nenhuma alteração, porque a companhia em que está operando tem sutilezas que requerem algumas modificações. Por este motivo o controller teve ter um bom conhecimento das operações realizadas na companhia e na indústria de forma a saber como estas operações impactarão no departamento contábil;

d) Habilidade gerencial: o controller presumivelmente será um cargo de *staff*, e ele terá considerável controle sobre a produtividade daquele grupo. Portanto, o controller deve ter excelente conhecimento de planejamento, organização, direção e mensuração das funções necessárias para gerenciar o departamento contábil;

e) Senso de urgência e custo efetivo do serviço: o controller deve gerir o departamento contábil como um centro de lucro, pois somente assim ele utilizará métodos eficientes para completar cada tarefa e a atenção do departamento estará focada nas mais urgentes

f) Conhecimento técnico: para criar uma demonstração financeira fidedigna, especialmente para a publicação, o controller deve ter considerável conhecimento das normas contábeis.

Mosimann & Fisch (1999, p. 95), transcrevem alguns princípios norteadores do trabalho do controller, baseados na descrição de Heckert e Willson (1963), são eles:

- a) Iniciativa
- b) Visão econômica
- c) Comunicação racional
- d) Síntese
- e) Visão para o futuro
- f) Oportunidade
- g) Persistência
- h) Cooperação
- i) Imparcialidade
- j) Persuasão
- k) Consciência das limitações
- l) Cultura geral
- m) Liderança
- n) Ética

Willson, Roehl-Anderson & Bragg (1995, p. 34), ensinam que em vista da competição cada vez mais brutal, os clientes estão exigindo cada vez mais, os investidores estão esperando uma melhor performance e mesmo os diretores estão se tornando cada vez mais independentes e têm questionamentos mais profundos. Um novo tipo de administradores e uma nova estrutura organizacional estão entrando em cena. Isto inclui os novos controllers. Eles devem ser muito mais efetivos, motivar pessoas, resolver problemas, saber resolver problemas financeiros, entre outros. Uma pessoa com este perfil tem muito a contribuir para a empresa.

2.3 A formação do controller

No Brasil, a Resolução CFC N. 560/83 que dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei n. 9295 de 27/05/1946, dispõe em seu art. 2º que o contabilista, pode exercer em suas atividades, na condição de profissional liberal ou autônomo as funções de controller. No entanto, havia uma pergunta recorrente: Os controllers possuem formação contábil?

A ligação da formação contábil com a Controladoria é explicada por Kanitz (1976, p. 6) quando diz que os primeiros controllers foram recrutados entre aqueles responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa pelos motivos abaixo relacionados:

a) Os contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa, o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;

b) A Controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para o cargo de controller uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os administradores e contadores;

c) As informações que chegam ao controlador são, predominantemente, de natureza quantitativa, e esses profissionais já estão familiarizados com os números.

Entendendo que o Controller é o contador por formação, Martin (2002, p. 24) conclui que a “Controladoria deve ser vista como um pináculo da carreira do contador numa empresa e o caminho natural de sua ascensão à Direção”.

Ainda Martin (2002, p. 24) respondendo à pergunta: “como os contadores podem ser tornar controllers?”, diz que no Brasil os obstáculos são muitos. Um dos problemas é a visão que o empresariado brasileiro tem do contador que se preocupa muito com a formação fiscal e se torna um especialista em tributação. Mas como um especialista na área fiscal pode auxiliar na gestão econômica que necessita de um profissional generalista? Ou então, um especialista em diversas áreas?

As exigências para o exercício do cargo de controller tornaram-se cada vez mais complexas. O profissional deve desempenhar inúmeras funções e ter estes múltiplos conhecimentos. Segundo Oliveira, Perez & Silva (2002, p. 21) o controller deve ser um profissional multifuncional, ou seja, deve acumular experiências nas áreas contábeis, financeiras e administrativas.

3. AÇÕES METODOLÓGICAS E PESQUISA

Com a finalidade de colaborar com os estudos para a controladoria, e tendo por base a literatura consultada, explorada na primeira parte deste trabalho, realizou-se uma pesquisa exploratória. Para Lakatos & Marconi (1995, p. 43) a pesquisa significa muito mais do que encontrar a verdade : significa encontrar respostas para questões propostas utilizando-se um método científico. Neste trabalho, as respostas esperadas seriam aquelas que respondessem à pergunta : O que os controllers fazem? Quais as suas habilidades/competências? O que os controllers devem saber?

A coleta de dados foi executada através da aplicação de questionários. O modelo utilizado é composto por oito perguntas, fechadas e abertas, permitindo-se a manifestação de opiniões e complementações de respostas que giram em torno do eixo central que é a identificação do perfil e das atividades desenvolvidos pelos controllers. Para Cervo & Bervian (2002 p. 48), o questionário é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja.

3.1 Aplicação da pesquisa

O questionário foi endereçado aos Controllers, com a colaboração da ANEFAC- Associação Nacional dos Executivos de Finanças, que os encaminhou via e-mail, nos meses de fevereiro e março de 2004. No encaminhamento do questionário constou a informação de que a pesquisa destinava-se àqueles que ocupassem as funções de controller, ressaltando o seu caráter confidencial, participação voluntária e utilização dos resultados para fins acadêmicos

3.2. Resultados

Foram recebidos 40 (quarenta) questionários preenchidos corretamente, com identificação precisa do ocupante do cargo de controller, empresa, porte e endereço. Os resultados estão retratados por assunto, nas tabelas, gráficos e explicações dadas nos tópicos a seguir.

O primeiro item a ser analisado refere-se ao porte da empresa. Na pesquisa realizada foram colhidas respostas de controllers que exercem o seu cargo em empresas de diferentes tamanhos. Os respostas revelaram que a controladoria , apesar de sua concentração em grandes empresas, está presente em empresas de todos os tamanhos, conforme mostra a tabela 1.

Tabela 1

Porte das empresas

Porte das empresas	Respostas
Grande	25
Média	12
Pequena	02
Total	40

O quadro inicial da Controladoria no Brasil, quando as multinacionais trouxeram a função, está mudando, conforme mostra a tabela 2. A pesquisa mostrou que 23 (vinte e três) dos 40 (quarenta) controllers que responderam à pesquisa, trabalham em empresas brasileiras, enquanto que 17 (dezesete) trabalham em multinacionais. Isto demonstra crescimento da função no Brasil, ultrapassando os limites das grandes empresas multinacionais.

Tabela 2

Nacionalidade das empresas

Nacionalidade das empresas	Respostas
Nacional	23
Multinacional	17
Total	40

O próximo resultado a ser analisado trata da posição da controladoria no organograma da empresa. A pergunta teve como objetivo principal determinar se a Controladoria está situada como órgão de linha ou *staff*. Como bem disseram Horngren, Sundem & Stratton (1999, p. 12) :

[...] as organizações estão enfatizando a importância de equipes para alcançar seus objetivos. Estas equipes podem incluir tanto administração de *staff* como de linha, resultando que as tradicionais distinções entre *staff* e linha são menos claras do que foram décadas atrás.

Já, Anthony & Govindarajan (2002, p.156), quando exploram o tema, afirmam que:

A função de Controladoria é uma função de assessoria, no organograma. Embora o controller seja usualmente responsável pelo projeto e pela operação de sistemas que coletam, relatam e controlam informações, o uso destas, no controle, é de responsabilidade dos executivos de linha.

A tabela 3 mostra que a controladoria está situada no organograma das empresas como órgão de linha em 27 (vinte e sete) empresas e como órgão de assessoria em 11 (onze) empresas. O fato de a Controladoria estar situada como órgão de linha no organograma da empresa não significa que a função do controller seja de linha. Pode-se inferir que a Controladoria é um órgão que pode até ser caracterizada como um órgão de linha, como mostra a os resultados da tabela 3, porém as suas funções na empresa apresentam características de *staff*.

Tabela 3

Posição da Controladoria no organograma das empresas

Posição	Respostas
Linha	27
Assessoria	11
Respostas Prejudicadas	02
Total	40

A pesquisa ainda buscou conhecer a posição/nível do cargo ocupado pelo profissional da Controladoria. Foi solicitado aos controllers que assinalassem o nível/posição de seu cargo na estrutura organizacional da empresa. O controller deveria assinalar entre as opções dos níveis de: supervisor, gerência, diretoria, ou informar outra posição não contemplada nas respostas fechadas.

Os resultados, mostrados na tabela 4, estão em consonância com os obtidos na tabela 3 que mostram a tendência da Controladoria estar situada como órgão de linha no organograma da empresa. Controllers que ocupam posição de Diretores estão subordinados à presidência da empresa, vice-presidência ou à Diretoria geral. Esta posição é privilegiada, pois mostra ascensão do controle na linha de comando da empresa e, portanto, sendo que suas orientações têm mais influência nas decisões da empresa.

Tabela 4

Posição do controller na estrutura organizacional da empresa

Posição	Respostas
Gerência	21
Diretoria	15
Supervisão	02
Coordenação	01
Assessoria	01
Total	40

Há muitas definições sobre as funções que os controllers vêm desempenhando ao longo dos anos. A literatura consultada lista uma série de responsabilidades e funções a cargo do controller. No entanto, como a maioria da literatura faz referências a autores estrangeiros, havia a necessidade de identificação das funções que os controllers estão desempenhando no Brasil.

Assim, foi solicitado aos controllers que assinalassem, no rol de funções listadas no questionário, aquelas relativas a seu cargo. Os resultados estão constando em ordem decrescente, na tabela 5, evidenciando quantos controllers executam estas funções.

Tabela 5

Funções dos controllers

Atribuições desempenhadas pelos controllers	Respostas
Gestão de custos	36
Planejamento e controle orçamentário	36
Elaboração de relatórios gerenciais locais	34
Coordenação de fechamentos contábeis mensais	33
Planejamento tributário	31
Sistemas gerenciais	30
Elaboração de budget	29
Estudos de viabilidade de investimento	23
Participação na reestruturação societária	22
Elaboração de relatórios gerenciais internacionais	21
Conversão para US GAAP	19
Elaboração de manuais internos	16
Responsável pelo atendimento a clientes, fornecedores e órgãos governamentais	13
Auditoria interna	12

Os controllers estão executando funções muito variadas. As 14 (quatorze) funções listadas no questionário e encontradas na literatura, foram confirmadas pelos controllers. No entanto, elas não cobriram todas as suas tarefas, já que os controllers complementando a

pesquisa, nas respostas abertas, listaram ainda outras funções, evidenciando uma amplitude de suas funções: Gestão de Caixa; Manutenção de sistema ERP; Controles financeiros; Participação em comitê de concessão de crédito a cliente nas operações de seguro de crédito interno; Tesouraria; Controles internos; Formação de preços; Atendimento a auditoria externa; Área fiscal; Contas a pagar; Administração de fundos de pensão; Administração de programa de compra de ações por funcionários; Administração e finanças; Departamento pessoal; Elaboração de normas; Gerenciamento de projetos; Planejamento e estudos econômicos; Responsabilidade pela conclusão e assinatura das demonstrações financeiras.

Algumas das funções citadas são identificadas como eminentemente da área de tesouraria, conforme classificação feita por Horngren, Sundem & Stratton (1999, p.18), porém, ainda hoje, estão sendo desempenhadas pelos controllers

A concentração de controllers que desempenham as funções listadas mostra que efetivamente eles estão trabalhando em todas as etapas do processo de gestão: no planejamento, na execução e no controle. No entanto, também estão desempenhando tarefas rotineiras e técnicas como Contas a Pagar. Estes resultados remetem a outras reflexões: ou os controllers estão ampliando as suas funções, agregando a elas outras funções, ou eles estão com desvio de suas funções, ocasionadas talvez por downsizing.

Se o motivo de tantas tarefas for o enriquecimento das funções da Controladoria, estão ocorrendo mudanças em suas funções. Neste novo papel, o controller está se tornando um legítimo parceiro nos negócios da organização e as suas funções estão sendo ampliadas. Há alguns anos, os controllers eram orientados primordialmente para as funções contábeis. Atualmente, os controllers devem ter visão de negócios ou devem ser orientados para negócios, a fim de atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de não exercerem adequadamente suas funções de controle e reporte na correção do planejamento.

Para se conhecer o profissional da Controladoria, além das funções que eles estão executando, é necessário saber quais são as habilidades e competências para se desempenhar este papel. A fim de encontrar uma resposta e confrontá-las com a literatura, foi solicitado aos controllers que assinalassem no rol de habilidades listadas, aquelas que em sua opinião constituíam as habilidades/competências que um controller deve possuir. O resultado está mostrado em ordem decrescente na tabela 6 onde foram elencadas as habilidades/competências e o número de controllers que as citou.

Tabela 6
Habilidades/competências dos controllers

Habilidades	Respostas
Liderança	38
Flexibilidade para mudanças	36
Facilidade de relacionamento interpessoal	36
Capacidade para implantação de novas idéias/projetos	36
Iniciativa	34
Conhecimento de finanças	34
Senso crítico	33
Facilidade de gestão de conflitos	32
Raciocínio lógico-matemático	31
Domínio de línguas estrangeiras	27

Para desempenhar funções tão variadas quanto as descritas na tabela 5, é necessário que o controller possua habilidades que o possibilitem deslocar-se da área contábil para a financeira, da financeira para a gerencial e assim por diante. A pesquisa mostrou que liderança é a habilidade citada por 38 (trinta e oito) dos controllers, enquanto que, tão

importante quanto a liderança é a flexibilidade para mudanças, a facilidade de relacionamento interpessoal e a capacidade para implantação de novas idéias/projetos. As 3 (três) habilidades foram listadas por 36 (trinta e seis) controllers.

Complementando as respostas assinaladas, os controllers, em resposta aberta, listaram outras habilidades necessárias ao desempenho das funções de controller: visão sistêmica; domínio de informática; proatividade; interação; antevisão de demandas; visão de processos; capacidade analítica; visão de negócios; ter conhecimentos profundos de contabilidade; planejamento financeiro.

Estes resultados mostram que o controller deve possuir uma miríade de atributos, todos em sinergia com sua capacidade analítica. A liderança deve ser demonstrada todo dia. Liderança é mais do que o poder concedido pela estrutura organizacional da empresa. Os controllers reconhecem que a liderança forte é necessária para que a empresa atinja sua eficácia. No mundo dinâmico de hoje, são necessários líderes que criem visão de futuro e sejam capazes de inspirar os demais membros da organização.

Características como: proatividade, iniciativa, visão de negócios, antevisão de demanda fazem jus ao estilo proativo de administração, que hoje, mais do que nunca, é essencial para o bom andamento dos negócios e proteção do patrimônio de seus proprietários, ao contrário do estilo reativo, quando a improvisação lança dúvidas quanto à competência dos gestores.

Estes dados sugerem que, havendo a combinação das habilidades analíticas com a liderança, iniciativa, capacidade para implantação de novas idéias, resultará em melhoria do julgamento profissional. Nas palavras dos próprios controllers, é necessário possuir uma gama de conhecimentos variados para ser um controller.

A fim de verificar a formação acadêmica dos controllers, foi solicitado aos participantes da pesquisa que informassem a sua formação universitária. As respostas mostraram que havia controllers com um ou mais cursos superiores. Para melhor análise das respostas, primeiramente as respostas foram separadas na tabela 7, a fim de identificar o número de controllers que possuem um ou mais cursos superiores.

Tabela 7

Formação superior do controller

Curso superior	Respostas
01 curso superior	28
02 cursos superiores	12
Total	40

Para identificar a preferência dos cursos superiores freqüentados pelos controllers, as respostas foram divididas em duas tabelas (8 e 9). A tabela 8 mostra a escolha dos controllers que freqüentaram um único curso de graduação e a tabela 9 mostra as escolhas daqueles que fizeram dois cursos de graduação.

Tabela 8

Formação do controller com um curso superior

Curso superior	Respostas
Ciências Contábeis	19
Administração	6
Ciências Econômicas	2
Engenharia Mecânica	1
Total	28

Tabela 9

Formação do controller com dois cursos superior

Cursos superiores	Respostas
Ciências Contábeis e Administração	7
Ciências Contábeis e Ciências Econômicas	3
Ciências Contábeis e Direito	1
Administração e Engenharia	1
Total	12

A análise combinada das tabelas 8 e 9 evidencia que 30 (trinta) controllers cursaram Ciências Contábeis e que 14 (quatorze) controllers cursaram administração, sejam como único curso ou em conjunto com outros cursos. Estes resultados sugerem que o controller, por ser um cargo com múltiplas atividades, exige um conhecimento maior que aqueles adquiridos em somente um curso. Estes dados vêm ao encontro do comentário de um controller quando diz que “nenhuma formação é única, completa e absoluta. A complementação é sempre necessária”.

Martin (2002, p. 25) ensina que para se preparar controllers não se deve mais formar especialistas em Contabilidade, já que as atribuições da Controladoria vão além da contabilidade. O controller deve ser um generalista, com capacidade de entender sua empresa e seu ramo de negócios.

Esta pesquisa mostrou que 11 (onze) controllers procuraram combinar o curso de Ciências Contábeis com outro curso. As respostas levam a pelo menos três reflexões para discussões futuras: a primeira, que o curso de Ciências Contábeis é preferido pelos controllers, já que 30 (trinta) deles cursaram contabilidade; segunda, que o curso de Ciências Contábeis sozinho não pode não estar suprimindo as necessidades de conhecimentos do controller que tem procurado cursar outros cursos para aprimorar seus conhecimentos e finalmente, que o controller em face das exigências do cargo está procurando cursar Ciências Contábeis como segundo curso.

Para estar em dia com as atualizações das exigências do mercado, é fundamental a educação continuada. Visando ainda obter informações sobre a formação pós-graduada dos controllers, foi feita a seguinte pergunta: “Se cursou pós-graduação, qual curso concluiu?” Foram listados cursos de *lato-sensu* “especialização”; *stricto sensu* “mestrado” e MBA. Os resultados obtidos estão mostrados na tabela 10.

Tabela 10

Formação pós-graduada do controller

Formação pós-graduado do controller	Respostas
Cursou pós-graduação	37
Não cursou pós-graduação	03
Total	40

Na opinião de um controller, a complementação da graduação é necessária porque “cursos adicionais sempre são importantes e necessários. Numa graduação, por exemplo, não se têm subsídios para um planejamento tributário, sistemas de gestão integrada e gestão de pessoal”.

Dentre aqueles que cursaram pós-graduação, foram analisados os cursos escolhidos, conforme mostram a tabela 11. Observe-se que diversos controllers cursaram mais de uma pós-graduação, portanto, a totalização dos cursos é maior que o número de controllers pesquisados.

Tabela 11
Cursos de pós-graduação

Cursos de Pós- graduação	Respostas
MBA	19
Especializações em outras áreas (marketing, direito, economia e outros)	17
Especialização em controladoria	14
Mestrado em Ciências contábeis e Controladoria	09
Total de cursos	59

A análise das preferências dos cursos de pós- graduação mostra que o curso mais procurado foi MBA (*Master of Business Administration*), cursado por 19 (dezenove) controllers. A opção predominante do MBA pode ser decorrente do mercado de trabalho para controllers que valoriza o MBA como diferencial para a contratação de profissionais. Outros 31 (trinta e um) controllers cursaram especializações diversas. Dentre elas destaca-se que 14 (quatorze) controllers cursaram Especialização em Controladoria. É relevante também a opção pelo Mestrado, feita por 9 (nove) controllers.

Um controller com 31 (trinta e um) anos de experiência fez o seguinte comentário com relação aos cursos de pós-graduação:

Na visão de hoje, é necessário um MBA, mas de qualquer forma, é necessária muita pesquisa, leitura de livros técnicos e permanente continuação de estudos na área e também em áreas interdependentes, como finanças, direito, marketing, logística, suprimentos, avaliação e aquisições de empresas.

CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Controladoria é uma área voltada para a informação de resultados e desempenhos e, portanto, deve participar do processo operacional e administrativo, conhecer os fluxos das operações e, ainda, monitorar as mudanças do meio, tanto em questões econômicas, financeiras, políticas e sociais, quanto tecnológicas, concorrências e qualquer outra questão que venha a interferir na posição relativa da empresa no mercado, em sua competitividade e na sua missão.

As transformações provocadas pelas mudanças tecnológicas e pelas relações humanas e empresariais tornaram o ambiente empresarial, já conhecido pela sua competitividade, ainda mais complexo e dinâmico. Não perceber as mudanças ambientais, na busca da adequação necessária, pode levar a empresa ao desaparecimento.

Neste contexto de profundas mudanças, a Controladoria, que surgiu no início do século XX, aumentou em importância 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.

Com vistas a buscar mais informações sobre o controller no Brasil, foi realizada uma pesquisa com os mesmos, utilizando o questionário como instrumento de coleta. As respostas fornecidas pelos controllers delinearão aspectos importantes sobre a Controladoria e o papel do controller. As considerações a respeito da Controladoria são mostras que ela está situada em pequenas, médias e grandes empresas, apesar de sua concentração em grandes empresas. Este fato pode ser decorrente de sua importância no gerenciamento eficaz das empresas e da compreensão, por parte dos empresários, de que a informação é a principal ferramenta que uma empresa dispõe.

Relacionada à primeira consideração, verificou-se que as empresas nacionais estão percebendo a contribuição da Controladoria e, atualmente, 23 (vinte e três) dos controllers pesquisados trabalham em empresas nacionais. Este fato é importante pois demonstra a

divulgação da Controladoria no país, ao mesmo tempo em que abre a perspectiva de novos empregos.

A posição da Controladoria no organograma das empresas, à exemplo do que os autores dizem, tem posição dicotômicas. A pesquisa revela que a Controladoria apresentou-se no organograma como um órgão de linha em 27 (vinte e sete) empresas e como órgão de assessoria em 11 (onze) empresas. Apesar da controladoria apresentar-se como órgão de linha no organograma, é importante destacar que as funções do controller são eminentemente de *staff*, como demonstrou a pesquisa.

Todas as funções dos controllers listadas no questionário, retiradas das indicações da literatura, estão sendo desempenhadas pelos mesmos. A pesquisa demonstrou ainda que os controllers estão sobrecarregados, pois além das funções listadas no questionário, eles ainda listaram outras 18 (dezoito) atividades.

O controller está atuando em todas as etapas do processo de gestão, com vistas a assegurar o resultado da empresa, como gestão de custos, planejamento e controle orçamentário, estudos de viabilidade de investimento, entre outras. No entanto, ele também está desempenhando funções que tradicionalmente caberiam à tesouraria, tais como Contas a Pagar, Tesouraria e Gestão de Caixa. Foi constatado que o controller pesquisado também desempenha funções alheias à controladoria, como a gestão do departamento pessoal. Estas funções tão variadas levam a reflexão de dois pontos importantes: primeiro, o excesso de funções pode ser decorrente de valorização e enriquecimento do cargo; segundo, o acúmulo de funções pode ser decorrente da redução de pessoal.

Os resultados da pesquisa também mostraram algumas características ligadas à figura do controller como: suas habilidades, posição e formação, que levam a tecer algumas considerações.

Entre os controllers pesquisados, 21 (vinte e um) deles ocupam cargos de gerência, 15 (quinze) cargos de diretores e 4 (quatro) estão cargos de supervisão, coordenação ou assessoria. Estes dados estão alinhados com a posição da Controladoria no organograma da empresa que se apresentou, na maioria das vezes, como órgão de linha.

Os controllers indicaram que todas as 10 (dez) habilidades listadas no questionário e encontradas na literatura são importantes para o desempenho do seu trabalho. Entre as listadas, a liderança foi considerada importante por 38 (trinta e oito) controllers, seguida por flexibilidade para mudanças, facilidade de relacionamento interpessoal, capacidade para implantação de novas idéias/projetos, iniciativa, conhecimento de finanças, habilidades indicadas por 36 (trinta e seis) controllers. Todas as demais habilidades foram indicadas por um número expressivo. Isto indica que a prática do trabalho do controller está em consonância com a literatura. Às habilidades listadas, os controllers acrescentaram a proatividade, entre outras habilidades, ou seja, os controllers devem ter visão voltada para o futuro.

A formação acadêmica do controller é bem variada. Entre os cursos procurados há uma preponderância do curso de Ciências Contábeis, cursado por 30 (trinta) dos controllers pesquisados, seja como único curso, seja combinado com outro curso. Confirmou-se, então, a teoria pesquisada que leva à concluir que para o exercício da função de Controladoria, os conhecimentos contábeis são fortemente requisitados. Não é possível afirmar se os controllers cursaram primeiramente Ciências Contábeis e depois cursaram a segunda graduação ou vice-versa. No entanto, dada à procura pelo segundo curso - 12 (doze) controllers possuem mais de um curso superior - conclui-se que o controller necessita de conhecimentos de diversas áreas. É relevante também o número de controllers - 14 (quatorze) - que cursaram Administração de Empresas.

Em vista da complexidade de funções a serem desempenhadas, constatou-se que os controllers têm necessidade de se atualizarem constantemente. A pesquisa evidenciou este

fato quando mostrou que entre os controllers pesquisados, 37 (trinta e sete) deles cursaram pós-graduação, cuja preferência recaiu sobre o MBA, escolhido por 19 (dezenove) controllers.

Este trabalho, constituiu-se em um estudo exploratório e o esforço aqui despendido não esgotou o tema. Mas chegou-se a conclusão de que a função da pesquisa e da divulgação de conhecimento são essenciais para o desenvolvimento das pessoas. Espera-se que este trabalho contribua um pouco mais para o estudo da Controladoria e, principalmente, para o conhecimento do controller, profissional essencial para a gestão econômica da empresa.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: Catelli, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ANTHONY, Robert N. GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S.Mark. **Management Accounting**. 2. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.
- CERVO, Amado L, BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- HECKERT, J. Brooks; WILLSON, James D. **Controllership**. New York: Ronald Press, 1963.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L; STRATTON, William O. **Introduction to Management Accounting**. 17ª edition. New Jersey: Prentice Hall, 1999.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e Estudo de Casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 1995.
- MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI- FEA - USP, São Paulo, n. 28 p. 7-28, jan/abr. 2002.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na Administração de Empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masauyuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ, Jr.; José Hernandez, SILVA; Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PETERS, Marcos, R.S. **Controladoria Internacional**. São Paulo: DVS Editora, 2004.
- PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 12 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The Controller's Function: The work of the managerial accountant**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.
- SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. **O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro: Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI – FEA – USP. São Paulo, v. 16 n. 27 p. 66-77, setembro/dezembro 2001.
- TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Edusp, 1980.
- WILLSON, James D., ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **Controllership: The Work of the Managerial Accountant**. 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.