

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

CRISTIANE TERESINHA DOMINGUES DE SOUZA

A EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA: UM ESTUDO NO BRASIL

Porto Alegre

2015

CRISTIANE TERESINHA DOMINGUES DE SOUZA

A EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA: UM ESTUDO NO BRASIL

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre

2015

CIP - Catalogação na Publicação

Souza, Cristiane Teresinha Domingues
A Evolução da controladoria: Um estudo no Brasil /
Cristiane Teresinha Domingues Souza. -- 2015.
76 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,
Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre,
BR-RS, 2015.

1. Controladoria. 2. Origem. 3. Evolução. 4.
Controller. 5. Atribuições. I. Schmidt, Paulo,
orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

CRISTIANE TERESINHA DOMINGUES DE SOUZA

A EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA: UM ESTUDO NO BRASIL

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante com ênfase em Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, 29 de abril de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo Schmidt - Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Ariel Behr
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Prof. Dr. José Luiz dos Santos
Faculdade São Francisco de Assis – UNIFIN

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, pela luz, pela força em todos os momentos e pela certeza de sua presença em minha vida. Obrigada, meu Deus, pela realização desse trabalho.

Agradeço em especial a minha mãe, Eva Teresinha, que desde a infância me incentivou e apoiou em todos os meus projetos ensinando-me a acreditar nos meus sonhos. Agradeço também aos meus irmãos, sobrinhos e amigos, pelo carinho e compreensão durante a minha ausência para realização desse curso. Agradeço ao meu marido, Ogilvie, por estar ao meu lado, me auxiliando e incentivando em todos os momentos ao longo do desenvolvimento deste trabalho, principalmente nos momentos mais difíceis.

A todos os mestres agradeço pelos conhecimentos transmitidos, especialmente aos professores, João Marcos Leão da Rocha e Álvaro Ricardino. Um agradecimento especial ao meu orientador Professor Dr. Paulo Schmidt pelos esclarecimentos que contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Aos colegas do mestrado agradeço pela convivência e pelas trocas de experiências. De uma forma especial agradeço a colega e amiga Rosangela Nunes Rodrigues, pela sua dedicação e disponibilidade.

Aquele que cede ante ao obstáculo, que desiste diante da dificuldade já perdeu a batalha sem a ter enfrentado. Não raro, o obstáculo e a dificuldade são mais aparentes que reais, mais ameaçadores do que impeditivos. Só se pode avaliar após o enfrentamento. Ademais, cada vitória conseguida se torna aprimoramento da forma de vencer e cada derrota ensina a maneira como não se deve tentar a luta. Essa conquista é proporcionada mediante o esforço de prosseguir sem desfalecimento e insistir após cada pequeno ou grande insucesso. O objetivo deve ser conquistado, e, para tanto, a coragem do esforço contínuo é indispensável. Muitas vezes será necessário parar para refletir, recuar para renovar forças e avançar sempre. É uma salutar estratégia aquela que faculta perder agora o que é de pequena monta para ganhar resultados permanentes e de valor expressivo depois.

Joanna de Ângelis

RESUMO

A origem da controladoria no Brasil está relacionada a instalação das primeiras empresas multinacionais norte-americanas no país. Na época a função do profissional da controladoria estava ligada à área financeira ou da contabilidade, devido à habilidade de trabalhar com informações econômico-financeiras, bem como, pelo conhecimento sistêmico da organização. Do surgimento da controladoria no Brasil até os dias atuais, o país passou por grandes transformações, especialmente nos aspectos econômicos e sociais, pois o mundo se globalizou, reduzindo as fronteiras entre os países. Para que o país pudesse se inserir neste contexto globalizado foi necessário que o brasileiro se adaptasse a uma nova forma de fazer negócios a nível mundial. Além do que, para se manterem competitivas, as organizações brasileiras passaram a demandar, cada vez mais melhorias em seus processos e controles. Diante disso, este trabalho tem como objetivo evidenciar como ocorreu a evolução da controladoria no Brasil, através do estudo da sua origem, evolução do perfil, atribuições do *controller* e identificação das principais atribuições da controladoria no país. Quanto ao método classifica-se esta pesquisa como descritiva, sendo conduzida através de pesquisa bibliográfica. Os resultados demonstram que a evolução da controladoria no Brasil, acompanhou a evolução da controladoria a nível mundial, uma vez que ocorreu a partir das necessidades de informações e controles que acompanharam a evolução natural da economia brasileira. Neste contexto, a controladoria passou a ser um importante *player* da gestão empresarial, pois auxilia os gestores durante todo o processo decisório a fim, de garantir a eficácia do negócio. Entretanto no campo semântico conclui-se que a controladoria ainda precisa evoluir, pois não existe consenso entre os pesquisadores sobre o que é a controladoria, sobre as suas funções e atribuições.

Palavras Chaves: Origem. Evolução. Controladoria. *Controller*. Atribuições.

ABSTRACT

The origin of controllership in Brazil is connected to the settlement of the first US multinational companies in the country. Back then, the function of a controller was linked to finance or accounting, because of the ability to work with economic and financial pieces of information as well as the systemic knowledge of the company. From the beginning of controllership in Brazil to nowadays the country has gone through major changes, especially economic and social aspects as the world has globalized, reducing the boundaries between countries. For the country to enter this globalized context it was necessary for the Brazilian one to adapt to a new way of doing business globally. Moreover, to remain competitive Brazilian companies began demanding more and more improvements in their processes and controls. Thus, this work aims to show how the evolution of controllership was in Brazil, through the controllership origin study, profile evolution checking and the controller assignments and identifying the main tasks of controllership in the country. As for the method this research is descriptive, driven by bibliographic search. The results show that the evolution of controllership in Brazil followed the global controllership evolution once it occurred from the information requirements and controls that followed natural Brazilian economy evolution. In this context, controllership has become a major player in business management, as it assists managers throughout the decision-making process in order to ensure business effectiveness. However, in the semantic field controllership still needs to evolve as there is no consensus among researchers about what controllership is, on its functions and tasks.

Key Words: Origin. Evolution. Controllership. Controller. Assignments.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Papel do controller	33
Figura 2 - Modelo de gestão.....	41
Gráfico 1 - Formação do <i>controller</i> da década de 60 a 80	51
Gráfico 2 - Formação do <i>controller</i> na década de 90	55
Gráfico 3 - Formação acadêmica nos anos 2000.....	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Funções da controladoria nos EUA.....	23
Tabela 2 - Funções da controladoria mais citadas na Alemanha.....	29
Tabela 3 - Anúncios de vagas de controller por ano	50
Tabela 4 - Nacionalidade das empresas contratantes	51
Tabela 5 - Atribuições do controller dos anos 60 aos anos 80.....	53
Tabela 6 - Anúncios de vagas para controller por ano	54
Tabela 7 - Atribuições do controller nos anos 1990	56
Tabela 8 - Número de anúncios por ano	59
Tabela 9 - Atribuições do controller nos anos 2000	60
Tabela 10 - Atribuições do controller conforme obras pesquisadas	61

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Objetivos.....	12
1.2 Justificativa.....	12
1.3 Delimitação do tema.....	13
1.4 Estrutura da dissertação.....	13
2 MÉTODO DE PESQUISA.....	14
2.1 Classificação da pesquisa.....	14
2.1.1 Quanto aos objetivos.....	14
2.1.2 Quanto aos procedimentos técnicos.....	14
2.1.3 Quanto à abordagem do problema.....	16
3 CONTROLADORIA INTERNACIONAL.....	17
3.1 O surgimento da controladoria nos EUA.....	18
3.2 O desenvolvimento da controladoria nos EUA.....	22
3.3 O Surgimento da controladoria na Europa.....	24
3.3.1 Na Inglaterra.....	24
3.3.2 Na Alemanha.....	26
3.3.3 Na França.....	27
3.4 O desenvolvimento da controladoria na Europa.....	28
3.5 A origem do termo <i>controller</i>	30
3.6 O papel da controladoria de sua origem aos dias atuais.....	32
3.6.1 Atribuições do <i>controller</i> a nível internacional.....	34
3.6.2 A controladoria no processo de gestão empresarial.....	38
4 A EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA NO BRASIL.....	43
4.1 O Surgimento da controladoria no Brasil.....	43
4.2 As definições de controladoria segundo os pesquisadores brasileiros.....	45
4.3 O perfil do <i>controller</i> no Brasil, sua evolução e fatores de mudança.....	47
4.3.1 O perfil do <i>controller</i> da década de 1960 a 1989.....	48
4.3.2 O perfil do <i>controller</i> na década de 90.....	53
4.3.3 O perfil do <i>controller</i> a partir dos anos 2000.....	56
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	65
REFERÊNCIAS.....	68

1 INTRODUÇÃO

As mudanças econômicas ocorridas nos Estados Unidos da América (EUA), no século XX fizeram com que a controladoria se generalizasse nas instituições privadas norte-americanas, pois com o crescimento das empresas, os gestores viram-se confrontados com problemas crescentes de comunicação interna e coordenação. A expansão da indústria americana e o crescimento sem precedentes em tamanho e complexidade das unidades de negócios individuais, aumentou proporcionalmente a demanda por melhores práticas de gestão, que exigiam contabilidade e controles financeiros mais eficientes e adequados.

Neste contexto surge a controladoria na figura do *controller* nas empresas privadas norte-americanas, segundo Figueiredo e Caggiano (2008), que de acordo com a definição de Roehl-Anderson e Bragg (1996), é um executivo da empresa que frequentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Eles definem ainda que o *controller* não é o comandante do navio, tarefa que compete ao executivo principal, ou seja, ao *Chief Executive Officer* (CEO), mas pode ser comparado ao navegador, que mantém o controle sobre os instrumentos de navegação. Roehl-Anderson e Bragg (1996), definem que o controlador deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida, resistências encontradas, variações de curso, recifes perigosos à frente e onde as tábuas de navegação indicam que o CEO deve encontrar e alcançar o próximo porto em segurança.

Neste sentido o *controller* passa a ser mais do que o contador da empresa, ele passa a ter novas funções e responsabilidades, alterando desta forma o modo de fazer contabilidade, transformando a forma de planejamento e controle das organizações, auxiliando os gestores na tarefa de gerir a empresa, a partir das mudanças trazidas com o avanço tecnológico e com a expansão global dos negócios.

A Revolução Industrial iniciou uma nova era para os homens e a sociedade, pois possibilitou novas condições sociais, econômicas e políticas, que resultaram no avanço da ciência e da tecnologia. Este avanço levou as fábricas a substituírem o sistema doméstico de produção na Europa.

No Brasil, segundo os pesquisadores (BEUREN, 2002; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; RICARDINO, 2005; SCHMIDT; SANTOS, 2006; SILVEIRA, 2011; SIQUEIRA; SOTELINHO, 2001), a função de *controller* surgiu com a instalação das

empresas multinacionais norte americanas. Na época os profissionais vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis para o desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender à necessidade dos vários usuários da contabilidade.

Inicialmente a função de *controller* era ocupada por profissionais ligados à área financeira ou da contabilidade, devido a habilidade em trabalhar com informações econômico-financeiras, além do conhecimento que tinham das áreas operacionais da empresa, por meio das informações geradas pela contabilidade. (SCHIMIDT et al., 2002, p. 20).

Do surgimento da controladoria no Brasil, com a chegada das multinacionais norte-americanas, até os dias atuais ocorreram grandes transformações no país, especialmente nos aspectos, econômico, social, político, organizacional, etc. Iniciou-se um processo de globalização que reduziu as fronteiras econômicas e sociais tornando-se necessário que o brasileiro se adaptasse a essa nova forma de fazer negócios a nível mundial.

O estudo da Disciplina de controladoria foi inserido nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, no Brasil a partir dos anos 2000, por isso, as concepções, os conceitos, as definições sobre o que seja a controladoria, ainda são muito recentes.

Diante disso, a bibliografia brasileira sobre controladoria apresenta entendimentos diversos sobre o seu significado e funções, o que muitas vezes, faz com que os estudantes de controladoria encontrem dificuldades para entender os seus conceitos, uma vez que as concepções e definições são insatisfatórias, confusas e algumas vezes contraditórias. Além disso, estudos demonstram que os pesquisadores brasileiros possuem visões diferentes sobre o tema à medida que buscam ainda definir seu significado.

Nos últimos dez anos e mais recentemente o mercado brasileiro tem passado por profundas mudanças na economia, na convergência da contabilidade brasileira as Normas Internacionais de Contabilidade, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), entre outras, o que trouxe novos desafios à função de *controller*. Do mesmo modo, o perfil, a formação e as atribuições do *controller* no Brasil, foram sofrendo alterações ao longo dos anos. Na atualidade para continuarem competitivas, as organizações demandam, cada vez mais melhorias em seus processos e controles. Neste contexto, o *controller* passou a ser um importante *player* da gestão empresarial

que compreende o planejamento, a execução e o controle, auxiliando a tomada de decisões relevantes na busca da eficácia organizacional.

Diante do exposto, esta pesquisa estuda a controladoria desde a sua origem até os dias atuais, a fim de responder o seguinte problema de pesquisa: Como evoluiu a controladoria no Brasil?

1.1 Objetivos

Nesta seção busca-se definir o objetivo geral e os específicos que nortearão esta pesquisa.

Tendo em vista os aspectos abordados na introdução, o objetivo geral deste trabalho é evidenciar como ocorreu a evolução da controladoria no Brasil.

Para dar sustentabilidade ao objetivo geral, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) estudar a origem da controladoria;
- b) verificar se houve evolução no perfil e nas atribuições do *controller*;
- c) identificar as principais atribuições da controladoria no Brasil, segundo os pesquisadores brasileiros desde sua origem até os dias atuais.

1.2 Justificativa

A presente pesquisa desenvolve-se num momento em que as empresas competem mundialmente e neste ambiente é que se busca a eficácia da organização. De mais a mais, entender a evolução da controladoria brasileira, seu conceito e aplicação, auxilia os gestores na tomada de decisões eficientes para obter resultados ótimos garantindo a continuidade de seus negócios.

Além disso, é possível perceber atualmente o interesse por parte das empresas e do meio acadêmico por esta nova forma de gestão. O interesse pelo conhecimento sobre controladoria não se restringe à Contabilidade, Economia e Administração, mas também a outras áreas do conhecimento.

Dessa forma, este estudo tem relevância tanto para os profissionais da controladoria como para o meio acadêmico, na medida que evidencia como ela se desenvolveu no Brasil no decorrer de sua história.

De modo geral, este estudo contribui para futuros trabalhos relacionados ao

tema, levando-se em consideração que ainda existe muito a pesquisar sobre controladoria, especificamente quanto a sua definição e aplicação.

1.3 Delimitação do tema

Este estudo foi realizado sob a perspectiva de pesquisar a evolução da controladoria, com foco no seu desenvolvimento no Brasil. Ele busca analisar o entendimento dos pesquisadores sobre a controladoria, através da análise do perfil e das atribuições do *controller* ao longo do tempo, bem como, os conceitos e aplicações, desde sua origem até os dias atuais.

Nos primeiros capítulos foi dado um enfoque na origem da controladoria a nível mundial, pelo fato da controladoria brasileira, ter tido sua origem na controladoria norte-americana. Os aspectos analisados neste estudo se restringem especificamente ao desenvolvimento da controladoria no Brasil, pesquisado na bibliografia existente.

1.4 Estrutura da dissertação

A presente dissertação encontra-se estruturada da seguinte forma:

O capítulo 1 apresenta uma breve contextualização do tema e o problema de pesquisa, seguido dos objetivos pretendidos, delimitação e relevância.

O capítulo 2 descreve o método de pesquisa adotado para responder a problemática.

O capítulo 3, intitulado controladoria internacional, apresenta a origem e o desenvolvimento da controladoria nos Estados Unidos e na Europa, o seu papel desde o início até os dias atuais, a origem do termo *controller* e finaliza evidenciando as funções da controladoria e as atribuições do *controller* ao longo do tempo.

O capítulo 4 apresenta a evolução da controladoria no Brasil sua origem no país, os principais conceitos defendidos pelos pesquisadores brasileiros, a evolução do perfil e das atribuições do *controller* da década de 60 até os anos 2000.

O capítulo 6 apresenta a conclusão da pesquisa, e as referências bibliográficas utilizadas.

2 MÉTODO DE PESQUISA

Cervo e Bervian (2002, p. 23) lembram que “O método em seu sentido mais amplo é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado.”. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade.

Para Gil (1999, p.42) “A pesquisa tem um caráter pragmático, é um processo formal e sistemático do desenvolvimento do método científico.”. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

2.1 Classificação da pesquisa

De acordo com Brasileiro (2013), uma das difíceis tarefas do pesquisador, em sua fase inicial, é a de caracterizar a sua pesquisa quanto aos métodos e procedimentos, aos fins aos meios e à abordagem.

Uma vez conhecido o método de pesquisa, apresenta-se a sua classificação quanto aos objetivos, procedimentos técnicos e método de abordagem.

2.1.1 Quanto aos objetivos

Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

Com relação aos objetivos, a presente pesquisa é descritiva, pois tem como propósito a observação, a classificação, o registro e a evidenciação do resultado, a fim de evidenciar através da análise das obras pesquisadas, como a controladoria evoluiu no Brasil. Esta pesquisa visa, com isso, estudar a evolução da controladoria a fim de retratar a realidade sem a interferência da autora.

2.1.2 Quanto aos procedimentos técnicos

De acordo com Brasileiro (2013, p.43) “Os métodos de procedimento explicitam

como o pesquisador irá proceder no decorrer de toda a pesquisa.”. Nesta perspectiva a presente pesquisa estuda o desenvolvimento da controladoria de sua origem aos dias atuais, a fim de evidenciar a sua evolução no Brasil.

A pesquisa desenvolvida seguiu os preceitos do estudo exploratório por meio de uma pesquisa bibliográfica. Segundo Severino (2007, p.122) “A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses e etc.”.

Nesta perspectiva, a proposta de Severino (2007) foi utilizada nas seguintes etapas:

2.1.2.1 1ª Etapa - Fontes

A pesquisa bibliográfica possibilita ao pesquisador e, posteriormente, ao leitor, tomar conhecimento do tema pesquisado, por meio de fontes primárias e secundárias. A seguir estão descritas as fontes que forneceram as respostas adequadas à solução do problema proposto:

- a) foram selecionadas, com base em referências bibliográficas de trabalhos acadêmicos, as principais obras de autores americanos e europeus, dando enfoque ao tema controladoria, contabilidade e implementação de estratégias;
- b) após o levantamento bibliográfico foram selecionadas as obras dos principais autores brasileiros sobre o tema;
- c) na pesquisa em periódicos, foram destacados dois artigos acadêmicos, sendo um da Revista Contabilidade e Finanças da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEAUSP) e outro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), sobre o tema controladoria, com enfoque no desenvolvimento do perfil e das atribuições do *controller* da década de 60 até os anos 2000;
- d) foram consultados outros trabalhos realizados na mesma linha de pesquisa, sobre a origem da controladoria, perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais, com abordagem nacional e internacional.

2.1.2.2 2ª Etapa – Coleta de dados

A coleta de dados seguiu as seguintes premissas:

- a) leitura exploratória do material selecionado (leitura rápida que objetiva verificar se a obra consultada é de interesse para realização da pesquisa);
- b) leitura seletiva (leitura mais aprofundada dos conteúdos que ajudarão na solução do problema);
- c) registro das informações extraídas das fontes em instrumentos específicos, tais como ficha de leitura (autores, método, resultados e conclusões).

2.1.2.3 3ª Etapa – Análise e interpretação dos resultados

Nesta etapa foi realizada uma leitura analítica com a finalidade de ordenar e resumir as informações contidas nas fontes, de forma que esta possibilitasse a obtenção da solução do problema de pesquisa.

2.1.3 Quanto à abordagem do problema

De acordo com Beuren (2008), na pesquisa qualitativa realizam-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Quanto à abordagem do problema classifica-se esta pesquisa como qualitativa, pois se pretende com este estudo evidenciar como a controladoria evoluiu no Brasil de sua origem aos dias atuais.

O cotidiano da gestão organizacional implica em um ambiente de mudanças contínuas, que requerem informações adequadas à tomada de decisão. Neste contexto estudar a evolução dos conceitos, das funções e da própria controladoria é importante para compreender a amplitude e a importância dessa atividade para a academia e para as organizações brasileiras.

3 CONTROLADORIA INTERNACIONAL

Conforme Weber e Schaffer (2008) a controladoria no setor privado surgiu em 1880, em uma empresa de transporte. Nessa época as funções desempenhadas pelo *controller* eram essencialmente relacionadas à gestão financeira, com títulos e ações de propriedade da empresa.

Ricardino Filho (1999) destaca que, embora não seja possível precisar quem foi o primeiro *controller* em uma empresa comercial nos Estados Unidos da América (EUA), é razoável supor que a atividade tenha se desenvolvido nos primeiros vinte anos do século XX, mais precisamente em sua segunda década, não obstante alguns autores apontem para períodos mais distantes. O papel do *controller* foi ampliado com a criação do *Controller Institute of American* em 1931, uma organização dedicada a realçar os padrões profissionais da controladoria.

Até meados da década de 1980, autores importantes como Garner, Solomons e Johnson e Kaplan mantiveram o entendimento que a contabilidade no período que antecedeu à Revolução Industrial, era primária e destinava-se a registrar atividades comerciais. (RICARDINO, 2005, p. 43).

Segundo Ricardino (2005), a Revolução Industrial pronunciou uma nova era para os homens e para a sociedade, pois o renascimento possibilitava novas condições sociais, econômicas e políticas que contribuíram para o avanço da ciência e da tecnologia, as quais, por sua vez, tornaram possível uma ampla combinação de recursos físicos e humanos. Todos estes recursos levados às fábricas substituíram o sistema doméstico de produção.

Bandeira (1973) afirma que, no final do século XVIII, os EUA era uma nação pobre, com escassez de dinheiro e ouro e pouco desenvolvida, prestes a entrar em guerra pela independência. Os pagamentos eram feitos quase todos em frutos, principalmente no interior de Nova York.

De acordo com Ricardino (2005), na Inglaterra, o governo britânico era favorável à livre iniciativa, protegia e incentivava o comércio com outras nações. A política agrícola incentivava o plantio em larga escala, a moeda era estável, as empresas cresciam e os lucros obtidos nas colônias, somados aos da venda de escravos e os produzidos pelas minas de ouro e prata, eram reinvestidos em grande escala. A vida simples da população inglesa propiciou a poupança que ajudou a fornecer capital para as primeiras indústrias. Esses fatores explicam o processo de

industrialização da Inglaterra e as grandes mudanças, que eclodiram na Revolução Industrial.

Segundo Wren (1972, p. 39) “Os elementos físicos da Revolução industrial são o carvão, ferro, máquinas, energia e fábricas. [...] Ferro e carvão são a base da indústria e a Inglaterra possuía ampla quantidade de ambos.”.

Com o surgimento das máquinas, a produção aumentou, os empreendimentos cresceram e os problemas inerentes aos processos produtivos se multiplicaram. Os proprietários não mais podiam supervisionar sozinhos seus empregados. Estes fatos fizeram com que surgisse uma nova função: o gerente remunerado, um homem que, não sendo proprietário, agia em nome e pelo interesse do dono se responsabilizando pelo negócio (RICARDINO, 2005).

A expansão da indústria, o crescimento sem precedentes em tamanho e a complexidade das unidades de negócios individuais aumentou a necessidade de uma contabilidade e de controles financeiros mais exatos, adequados e desenvolvidos cientificamente (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Segundo Peters (2004), a controladoria vem sendo praticada há séculos, porém o modelo de controladoria atual surgiu a partir do século passado. Surgiu primeiramente no ambiente empresarial norte-americano, espalhando-se ao redor do mundo devido a globalização.

Neste contexto, este capítulo estuda a controladoria nos Estados Unidos e nos principais países da Europa de sua origem aos dias atuais.

3.1 O surgimento da controladoria nos EUA

Antes do início do século XIX, conforme (JOHNSON; KAPLAN, 1987), praticamente todas as transações de troca ocorriam entre o empresário proprietário e indivíduos que não faziam parte da organização, fornecedores de matérias-primas, mão de obra paga por tarefa e clientes. Não existiam “níveis de gerência” ou empregados assalariados. As transações se davam no mercado e indicadores de sucesso eram facilmente obtidos, pois o empresário-proprietário tinha de arrecadar mais dinheiro das vendas aos clientes do que pagar aos fornecedores dos insumos de produção, primariamente mão de obra e matéria-prima.

A medida que a troca rompe as ligações puramente locais, e que, por isso, o valor das mercadorias, representa cada vez mais o trabalho humano em

geral, a forma dinheiro se fixa à mercadoria cuja natureza as torna aptas a desempenhar a função social de equivalente geral, isto é, aos metais preciosos. (MARX, 2014, p. 41).

Segundo John e Kaplan (1987), como conseqüência da Revolução Industrial e da possibilidade de se beneficiar da economia de escala, tornou-se interessante para os proprietários de empresas do século XIX direcionarem significantes somas de capital para seus processos de produção. De modo a obter a máxima eficiência de seu investimento de capital, os proprietários contratavam trabalhadores para prazos longos, em vez de arcarem com os custos e riscos de repetidas contratações casuais.

Em meados do século XIX, grandes avanços nos transportes e comunicações, como a invenção da ferrovia e do telégrafo, oportunizaram adicionais de ganhos para organizações grandes e hierárquicas.

Segundo Ricardino (2005, p. 40) “A emergência há mais de 150 anos, das organizações hierárquica criou uma nova demanda por informações contábeis.”.

De acordo com Schmidt e Santos (2006), a natureza dos negócios nos EUA, mudou com a Revolução Industrial, pois a grande produção de ferro das indústrias norte-americanas ajudou a estabelecer as estradas de ferro e facilitou a construção de fábricas.

Segundo John e Kaplan (1987, p.5) “Melhores transportes e comunicação, combinados com economia de escala, permitiram o crescimento de empresas distribuidoras, principalmente cadeias varejistas como Marshall Field, Sears e Woolworth.”.

John e Kaplan (1987) destacam que estes varejistas desenvolveram seus próprios indicadores de desempenho internos, em apoio às atividades gerenciais de planejamento e controle.

A partir de meados do século XX, as empresas norte-americanas iniciaram a sua globalização física, com a criação de filiais ao redor do mundo. Embora, nesta época tenham surgido alguns mecanismos de gestão e controle internos, o aumento das atividades e a sua difusão, causou uma grande descentralização, surgindo a necessidade do desenvolvimento de novos mecanismos de acompanhamento de gestão dessa moderna forma de empresa,

O último fator assinalado por Schmidt e Santos (2006) como um dos responsáveis pelo surgimento da controladoria, foi o aumento no número de fontes de capitais, principalmente a partir da quebra da Bolsa de Nova York (NYSE), pois as

empresas sentiram a necessidade de criarem mecanismos de reporte com maior qualidade para o usuário externo.

De acordo com Brener (1996), durante a primeira guerra mundial, a economia norte-americana estava em pleno desenvolvimento. As indústrias dos EUA produziam e exportavam em grande quantidade, principalmente para os países europeus. Após a guerra o quadro não mudou, pois os países europeus estavam voltados para a reconstrução da indústria e cidades, necessitando manter suas importações, principalmente dos EUA. A situação começou a mudar no final da década de 1920. Com a reconstrução das nações europeias diminuiu drasticamente a importação de produtos industrializados e agrícolas.

Com a diminuição das exportações para a Europa, as indústrias americanas começaram a aumentar seus estoques, pois já não conseguiam mais vender como antes. Grande parte destas empresas possuíam ações na NYSE e milhões de norte-americanos tinham investimentos nestas ações (GALBRAITH, 2010). A quebra da bolsa da NYSE causou grande abalo na confiança dos usuários da informação contábil, inclusive nos meios acadêmicos.

A baixa da produção industrial se manifesta nos Estados Unidos no decorrer do ano de 1929, mas o desencadeamento oficial da Grande Depressão aconteceu em 24 de outubro de 1929, com a queda repentina das cotações da Bolsa de Nova York (NYSE). (GAZIER, 2009, p. 5).

Segundo Gazier (2009), o pânico se torna irremediável na terça-feira de 29 de outubro – chamada de “Terça-Feira Negra” – quando cerca de 16 milhões de ações são vendidas e a baixa das cotações é tão grande que anula de uma só vez as rápidas elevações dos doze últimos meses.

Em outubro de 1929, percebendo a desvalorização das ações de muitas empresas, os investidores iniciaram uma correria para vender suas ações. O efeito foi devastador, pois as ações se desvalorizaram fortemente em poucos dias. Pessoas muito ricas, ficaram pobres da noite para o dia. O número de empresas que faliram foi enorme e o desemprego aumentou consideravelmente, na casa de 30% dos trabalhadores. A crise conhecida também como a “Grande Depressão” foi a maior de toda a história dos Estados Unidos.

A solução para a crise surgiu apenas no ano de 1933, no governo de Franklin Delano Roosevelt, quando foi colocado em prática o plano econômico conhecido como *New Deal*. De acordo com esse plano o governo norte-americano passou a

controlar os preços, a produção das indústrias e das fazendas. Com isto, o governo conseguiu controlar a inflação e evitar a formação de estoques. Fez parte do plano também o grande investimento em obras públicas (estradas, aeroportos, ferrovias, energia elétrica, etc.), conseguindo diminuir significativamente o desemprego. (LIMONSIC, 2003).

Schmidt e Santos (2006, p.13), destacam que “O Projeto *New Deal* do presidente Franklin D. Roosevelt, implementado através do *Securities Act* de 1933, aumentou o poder do governo sobre as flutuações das ações e dos títulos emitidos.”.

No ano seguinte, através do *Securities Act* de 1934 o governo norte-americano regulamentou a forma de divulgação das demonstrações contábeis de todas as empresas abertas e determinou o papel de controle do mercado financeiro através da *Securities and Exchange Commission* (SEC), a bolsa de valores americana. (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Através destes atos o governo passou a avaliar o trabalho dos profissionais da contabilidade. Ainda, segundo Schmidt e Santos (2006, p.13) “A SEC passou a ter o poder de impedir a emissão de novos títulos no mercado, caso as demonstrações contábeis das empresas não estivessem de acordo com suas determinações.”.

No ano de 1959, foi criado o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), este instituto nasceu do refinamento das relações institucionais entre a associação de profissionais da contabilidade norte-americana e o governo, a fim de qualificar o profissional contábil, em cinco linhas de pesquisa a saber: contabilidade financeira, ética, educação, auditoria e serviço de certificação e controle da prática contábil.

O programa *New Deal* foi tão bem sucedido que no começo da década de 1940, a economia norte-americana já estava funcionando normalmente.

A verticalização, a diversidade e a expansão geográfica das organizações e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, aliado às tendências de descentralização da gestão da empresa, exigiram a ampliação das funções de *controller*, bem como, o surgimento desta figura, também, nas diversas divisões da organização, além do lotado na administração central da companhia. (SCHMIDT et al., 2002, p.20).

Assim, percebe-se o impacto destes acontecimentos na controladoria norte-americana, que surge como uma resposta ao processo evolutivo natural das organizações no início do século XX. Esta nova forma de gestão, caracterizada pela delegação de autoridade e responsabilidade, culminou num processo mais eficiente e

eficaz auxiliando os gestores a administrar os seus empreendimentos.

3.2 O desenvolvimento da controladoria nos EUA

Como consequência da descentralização, que teve lugar no início do século XX, o papel do *controller* tornou-se mais importante para as grandes corporações na América do Norte. Neste período e após a quebra da bolsa de Nova York, em 1929, as escolas americanas avançaram com o crescimento de pesquisas nesta área e também com a criação de órgãos contábeis sérios (BRUNI; GOMES, 2010).

A administração americana está sempre na linha de frente quando se trata de liderança de empresas e organizações. A forte cultura corporativa e um capitalismo forte tem impulsionado o desenvolvimento da controladoria, como um importante *player* da gestão moderna que tem sido vista como uma vantagem competitiva.

Neste sentido, a função do *controller* evoluiu, à medida que suas atividades deixaram de ser ligadas diretamente à contabilidade e à área financeira e passaram a ocupar um papel mais estratégico e significativo. Na atualidade o controlador é visto como uma parte ativa do planejamento estratégico de longo prazo e da gestão corporativa. Vários autores afirmam que o papel da controladoria ainda não atingiu a maturidade, ou seja, que este papel será devidamente definido quando uma determinada prática for estabelecida (KALLSTROM, 1990).

Atualmente o *controller* possui uma das descrições de trabalho mais complexas de toda a empresa, porque existem muitas áreas funcionais sob a sua responsabilidade (BRAGG, 2011). Neste contexto a pesquisa de Lunkes e Schnorrenberger (2009), publicada na revista Universo Contábil, apresenta as funções de controladoria mais citadas na literatura norte-americana da atualidade, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Funções da controladoria nos EUA

Função	Nº	%
Planejamento	8	80
Controle	7	70
Sistemas de Informação	0	0
Elaboração de relatórios e interpretação	7	70
Contábil	5	50
Auditoria	3	30
Administração de Impostos	4	40
Controle Interno	1	10
Avaliação e deliberação	1	10
Avaliação e consultoria	1	10
Relatórios Governamentais	2	20
Proteção de Ativos	5	50
Processamento de dados	1	10
Mensuração de riscos	1	10
Organização	1	10
Direção	1	10
Desenvolver pessoal	1	10
Análise e Avaliação Econômica	5	50
Atender Agentes de mercado	1	10
Coordenação	0	0

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Conforme observa-se na tabela 1 e segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009) “Na literatura americana constata-se claramente a mudança da orientação contábil para uma orientação mais estratégica.” Através da análise da Tabela 1 nota-se que a literatura norte-americana cita como principais funções desempenhadas pela controladoria:

- a) a função planejamento (80%);
- b) a função controle (70%);
- c) a função de elaboração e interpretação de relatórios (70%).

Percebe-se que funções como, contábil, auditoria, fiscal, proteção de ativos e análise e avaliação econômica também integram as que são exercidas pelo controlador. No entanto estas funções, na atualidade, não são representativas das atribuições do *controller*, devido às mudanças ocorridas na orientação da controladoria nos últimos anos.

Segundo Lunckes e Schnorrenberg (2009), desde meados de 1990, percebe-se na literatura especializada norte-americana a migração da orientação essencialmente voltada à contabilidade para uma abordagem mais direcionada à estratégia. Assim, a

controladoria partiu da contabilidade para uma ampla função de informação, planejamento e controle, gerando informações que dão suporte aos gestores na tomada de decisões, com o objetivo de atingir a eficácia do negócio, ou seja, a missão da entidade, passando a ser um importante *player* da gestão empresarial.

3.3 O Surgimento da controladoria na Europa

Neste tópico estuda-se o surgimento da controladoria nos principais países da Europa.

3.3.1 Na Inglaterra

Para entender o surgimento da controladoria na Europa nos séculos XVIII e XIX, é importante acrescentar alguns elementos políticos, históricos e econômicos ocorridos na Inglaterra.

Quando Adam Smith estabeleceu os rudimentos do liberalismo econômico, já há três séculos os contadores aconselhavam os banqueiros venezianos, a nobreza europeia e os mercadores aventureiros, no controle econômico de seus investimentos. (PETERS, 2004, p. 3)

De acordo com a Houaiss (1993), a Inglaterra, no século XVIII, marca a passagem de uma sociedade feudal-mercantil de economia preponderantemente agrária, para uma economia industrial, caracterizada pela produção em grande escala, mediante a utilização crescente de máquinas.

Até 1750 os navios ingleses transportavam principalmente mercadorias estrangeiras, a partir desta data passaram a transportar produtos ingleses. Por volta de 1700 e 1750 as indústrias inglesas estavam voltadas para o consumo interno de alimentos e lãs, por exemplo, aumentando sua produção em 7%, ao passo que a indústria voltada à exportação – tecidos e algodão, aumentaram a produção em 75%. (RICARDINO, 2005, p.62).

Segundo Ricardino (2005), em 1805 aproximadamente dois terços da produção industrial inglesa destinava-se à exportação. Ainda segundo o autor, em apenas um século a população inglesa passou de oito milhões de habitantes, em 1750, para 20 milhões.

Segundo Houaiss (1993), em 1825 foi inaugurada a primeira estrada de ferro comercial do mundo, de Stockton a Darlington, em uma distância de 40km. Em 1829

foi inaugurada a primeira linha de transporte de passageiros, entre Manchester e Liverpool. Quinze anos depois o país podia ser cruzado em todas as direções por ferrovias.

Segundo Ricardino (2005, p. 62), “A partir de 1840, a Inglaterra passa a ser considerada a “oficina mecânica do mundo.” Diante desse panorama, havia campo fértil para se desenvolver os registros e o controle de tantos e tão importantes eventos.

De acordo com Lee (1975, p. 7), “A primeira produção contábil, na Inglaterra teria ocorrido em 1543.” Já segundo Urwich e Brech (1949), a primeira produção seria de 1553, quando o inglês, James Peele, publicou um trabalho com o seguinte título: *The manner and form, how of keep a perfect reckoning after the order of the most worthy accoumpting of debit and credit.*

Na Inglaterra medieval, segundo Scorgie ¹ (1997 apud RICARDINO, 2005, p. 141) “A arrecadação de impostos e o controle das atividades agrárias eram dificultados pela ausência de padrões de pesos e medidas, o que demandou uma série de tentativas para introduzi-los dentro e fora do país.”.

De acordo com Ricardino (2005, p. 142), “Padrões de peso e medidas facilitaram o desenvolvimento e o uso de medições para gerenciamento, planejamento e o controle, tanto do governo quanto dos administradores do ²*manors*.”. O período manorial é fortemente marcado por uma estrutura hierárquica perfeitamente definida, encabeçada pelo proprietário das terras. Segundo Lipson (1949, p. 34), “O manor era rigidamente organizado sobre linhas capitalistas de gerenciamento de propriedades.”.

Ricardino (2005, p. 143), “Informa que a partir do século XIV, a contabilidade incluía uma nota a margem dos documentos, redigida durante a auditoria, para mostrar como era comparado o rendimento da colheita com a quantidade de grãos semeados.”.

Como pode-se observar, os processos de mensuração eram utilizados na Inglaterra pré-industrial, em uma época que nem se sonhava com a existência do que viria a ser o surgimento da máquina. Além disso, tais evidências permitem concluir que as técnicas de gerenciamento, empregadas na Revolução Industrial, foram uma

¹ SCORGIE, M.E. Progenitors of modern management accounting concepts and mensurations in pre-industrial England. *Accounting, Businnes and Financial History*, v. 7, n.1, Champman & Hall, p.36, 1997.

² A contabilidade manorial é uma consequência da agricultura dos *demesmes* e surgiu no início do século XIII, na Inglaterra.

continuidade das práticas desenvolvidas nas propriedades agrícolas muitos séculos antes.

Quando Taylor e outros pais da administração moderna, no final do século XIX, estabeleciam os princípios norteadores da gestão empresarial, a controladoria iniciava seu quinto século de serviços prestados à sociedade em geral e aos empreendedores especificamente. (PETERS, 2004, p. 3).

3.3.2 Na Alemanha

Enquanto nos EUA os primeiros registros sobre controladoria reportam ao final do século XIX, na Alemanha, a expansão do tema começou no final dos anos de 1950. Neste período surgiram várias publicações de especialistas. Segundo Weber e Shaffer (2008), a controladoria permaneceu desconhecida na Alemanha por longo tempo, embora os estudantes alemães tenham viajado para os EUA, isto não fortaleceu o debate sobre controladoria neste país.

A atitude dominante neste período era de rejeição, o que demonstrava uma falta de compreensão dessa nova forma de fazer gestão. De acordo com Weber e Schaffer (2008, p. 8) “Mesmo no final da década de 1960, controladores eram normalmente encontrados só em filiais alemãs de empresas norte-americanas.”.

Conforme Kupper (2005), depois de uma restrição inicial, ocorreu um crescimento rápido em muitas organizações na década seguinte. Possivelmente impulsionadas pelo novo contexto organizacional que começava a se desenhar na segunda metade daquela década.

Segundo Henzler (1974, p.63) “Das trinta companhias alemãs, com vendas superiores a 1 milhão de francos, noventa por cento destas organizações tinham em 1974 a posição de controlador.”. A validade geral desta pesquisa, que à primeira vista, parece excessivamente elevada, foi confirmada no ano seguinte por outras pesquisas empíricas.

De acordo com Weber, Schaffer (2008, p. 223) “O desenvolvimento da controladoria se torna mais claro em uma análise de anúncios de emprego na *Frankfurter Allgemeine Zeitung*.”. Na visão de Horváth (2006), a controladoria na Alemanha trata-se de uma experiência prática, sobre uma função de coordenação amplamente desenvolvida e atualmente muito difundida no meio empresarial. Nela, o profissional desta área tem a função de transformar a sequência de acontecimentos em resultados.

Segundo Lunkes e Schonorrenberger (2009,p.5):

Em decorrência desta visão prática e alinhada, percebe-se uma ampla abertura para a participação da controladoria no planejamento em todos os níveis. Por outro lado, as funções orientadas para finanças raramente são associadas com a área. (LUNKES; SCHONORRENBURGER, 2009, p.5).

Lunkes e Schnorrenberger (2009), em seu estudo sobre as funções da controladoria, informam que na Alemanha, a função de controle é considerada fundamental na gestão dos negócios, por 100% das obras pesquisadas. Além disso, segundo os autores a função contábil não é predominante na prática das empresas alemãs como função da controladoria, mas existe uma abertura para a participação da mesma em todos os níveis do planejamento.

3.3.3 Na França

No final do século XVIII a França era um país agrário, com a maior parte da população vivendo no campo e com uma população agrícola estruturada no modelo feudal, enquanto a Inglaterra, sua rival, desenvolvia o processo de Revolução Industrial. Em 1789, com a Revolução Francesa, desaparecem as práticas coletivas de cultura, permitindo assim, o crescimento do individualismo agrário. Este período marca a modernização dos métodos de cultivo, com o uso da máquina a vapor no mundo agrícola, das colheitadeiras e da máquina de cortar.

O século XIX segundo Belisaire (2013, p.1) “É caracterizado por um crescimento muito elevado da população.”. A França é o primeiro país que é chamado de “transição demográfica”, tornando-se o mais populoso da Europa, em 1800. Ainda segundo Belisaire (2013), o crescimento da população impulsionou a revolução industrial, aumentando o número de produtores e consumidores, o que fez com que a agricultura de subsistência desse lugar à agricultura capitalista, que ajudou a industrialização da seguinte forma:

- a) aumentando a produção e a produtividade, a fim de alimentar uma população em rápido crescimento industrial;
- b) fornecendo um excedente de trabalho potencial para cidades e indústrias;
- c) oportunizando um mecanismo para acumulação de capital a ser utilizado nos setores mais modernos da indústria.

Segundo Belisaire (2013, p.2) “Com o processo de industrialização da lã e da seda a França passa a dominar este mercado, trazendo um crescimento sem precedente para estas organizações.”.

Segundo Sá (1997, p.1) “A atmosfera positivista atingiu a escola francesa de pensamento contábil e permitiu que as teorias se formassem, oferecendo bases para um desenvolvimento cultural expressivo”. Em 1979 foi criada a *Association Française de Comptabilité*, com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento e disseminação dos conhecimentos de contabilidade, controle de gestão e auditoria.

Segundo Bouquin (2011, p. 2) “A controladoria na França surgiu da necessidade de gerir de forma eficaz as novas organizações com toda a sua complexidade, de forma a preservar seu desempenho econômico.”. Essa necessidade fez com que a contabilidade evoluísse, criando assim novas ferramentas de planejamento, gestão e controle orçamentário.

Segundo Bouquin (2011), o controle de gestão, ou a controladoria é inseparável do surgimento das grandes organizações, de sua estrutura e do seu futuro, ela ainda desempenha um papel fundamental na forma como as pessoas trabalham e desenvolvem suas carreiras.

Notadamente, como ficou evidenciado neste capítulo a controladoria originou-se da necessidade de controle e gestão dos negócios de um grande número de organizações que proliferaram a partir da Revolução Industrial, especialmente nos EUA e na Europa.

3.4 O desenvolvimento da controladoria na Europa

Nos últimos vinte anos, o mundo e sua economia vêm passando por um processo de mudança denominado globalização, alterando praticamente todos os aspectos da sociedade mundial e redefinindo o conceito de propriedade e riqueza.

Segundo Rosa (1999), o atual cenário mundial aponta para uma crescente internacionalização da economia, que se manifesta pelo surgimento de blocos econômicos continentais e regionais, exigindo uma economia aberta e a prática de livre comércio entre os países que formam esses blocos. Neste sentido, somam-se esforços para ampliar as relações socioculturais entre esses países, evidenciando-se que nos dias atuais, por meio da integração, torna-se possível o desenvolvimento

socioeconômico que irá oportunizar o enfrentamento da competitividade a nível mundial.

Enquanto nos EUA os primeiros registros sobre controladoria surgiram no final do século XIX, na Europa, principalmente na Alemanha, a expansão do tema iniciou no século XX, por volta de 1950. Neste período surgiram várias publicações de especialistas. As primeiras cadeiras da disciplina de controladoria surgiram em 1973 e 1974, na Alemanha. Atualmente, os países de língua alemã (Alemanha, Áustria e parte da Suíça) contam com mais de 70 cadeiras (MESSNER et al., 2008; SCHAFFER; BINDER, 2005). A controladoria na Alemanha também apresenta uma associação, criada em 1975, com mais de 6.000 membros a *Internationalar Controller Verein* (ICV).

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), as primeiras obras específicas de controladoria foram publicadas em 1970. Ainda segundo os autores, as funções de controladoria mais citadas nas obras literárias alemãs são demonstradas na Tabela 2.

Tabela 2 - Funções da controladoria mais citadas na Alemanha

Função	Nº	%
Planejamento	8	80
Controle	10	100
Sistemas de Informação	15	50
Elaboração de relatórios e interpretação	5	50
Contábil	6	60
Auditoria	1	10
Administração de Impostos	0	0
Controle Interno	0	0
Avaliação e deliberação	2	20
Avaliação e consultoria	1	10
Relatórios Governamentais	0	0
Proteção de Ativos	1	10
Processamento de dados	1	10
Mensuração de riscos	1	10
Organização	0	0
Direção	1	10
Desenvolver pessoal	0	0
Análise e Avaliação Econômica	1	10
Atender Agentes de mercado	3	30
Coordenação	0	0

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

De acordo com as funções mais citadas apresentadas na Tabela 2, Lunkes e Schnorrenberger (2009) informam que na Alemanha existe uma aceção entre os autores quanto à função de planejamento, seguida por controle e sistemas de informações.

Na Alemanha, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009) “Funções como contabilidade, tributos e auditoria não fazem parte da plataforma das obras pesquisadas de controladoria.”.

Na Alemanha, observa-se que na atualidade, a controladoria evoluiu da função de controle financeiro, para uma ampla função de suporte informacional, abrangendo as funções de planejamento, controle e sistema de informações, que estão diretamente relacionadas a gestão organizacional. No entanto, a controladoria na Europa carece de definições e conceituações, bem como, da elaboração de pesquisas sobre o tema, uma vez que não existe um arcabouço de bibliografias relativas aos conceitos e funções de controladoria.

Notadamente percebe-se a evolução da controladoria a nível internacional, especialmente nos EUA, pois é no mercado norte-americano que ela modernamente se desenvolveu. Segundo Peters (2004), os negócios internacionais existem há muito tempo, no entanto no terceiro milênio com o desenvolvimento de novas tecnologias de informação, eles tomaram formato dinâmico e velocidade sem precedentes.

Dessa forma foi necessário o avanço da controladoria no sentido de suportar esta nova forma de fazer negócios que surgiu após a globalização dos mercados. Nesta direção a controladoria, além de ser responsável pelas questões de gerenciamento e monitoramento econômico, evoluiu para as questões de mensuração, análise, comunicação e geração de informações que auxiliam o processo decisório.

3.5 A origem do termo *controller*

O termo *controller* tem sua origem na França, e originou-se do termo francês “*counterroullour*”. Este termo, segundo Antony e Govindarajan (2001, p.71): “É o produto de um erro de tradução do termo francês para o inglês, no século XVIII.”. As primeiras informações sobre a função de *controller* na Inglaterra e nos Estados Unidos (EUA) surgiram no setor público.

Segundo *Dell Vale et al. (2000)*, no século XV o título foi usado em vários cargos

da “ *English Royal Household*”, como *comptroller* das contas na repartição “*Lord Chamberlain*”. No ano de 1778, o primeiro *controller* foi nomeado no Congresso Continental Americano, primeiro governo nacional dos EUA. Um ano depois, o departamento financeiro, em Washington, também nomeou o seu primeiro controlador.

A palavra *controller* tem sua origem no latim *rota*, da qual se origina, em português, a palavra *roda*. O diminutivo de *roda* é *rotula*, que servia para designar os pergaminhos enrolados nos quais eram mantidos os registros. Ao ser incorporada ao idioma francês, a palavra *rotula* foi alterada para *roule*. Em inglês, *roll*. Naquela época era hábito manter uma cópia dos registros contábeis como forma de conferir os papéis de trabalho dos subordinados da contabilidade. A cópia era chamada de *counterroll*, tendo *counter* origem no latim *contra*, como na língua portuguesa, que também significa “juntoa” (No caso junto ao rolo, ou em uma tradução mais livre, uma cópia). (RICARDINO, 2005, p. 170).

Segundo Carvalho (1995, p. 12) “O exame da literatura disponível permite concluir que o *controller* surgiu primeiramente nas grandes corporações americanas, como sendo o executivo de estreita confiança do proprietário ou acionista majoritário.”.

De acordo com Schmidt e Santos (2006), o papel inicial da controladoria era muito simples, pois tinha como principal função o processamento de transações que apoiavam as operações do negócio.

Embora não seja precisa a data de início das atividades de *controller*, sabe-se que a primeira associação destes profissionais surgiu em 1931, com a criação do *Controller Institute of America*. Conforme Elliott (1940), o *controller* bem sucedido devia relacionar-se com outros *controllers*, especialmente no mesmo ramo de negócio.

Bragg, (2005) diz que o papel do *controller* sofreu grandes modificações, pois além das funções de contabilidade, surgiram tarefas adicionais, tais como, trabalhar com outros departamentos, oferecer continuamente conselhos e suporte para a gerência, criar sistemas de controles de acordo com as necessidades de cada área.

Todas estas mudanças tiveram um grande impacto sobre as funções do *controller* dentro das organizações. A principal mudança ocorrida no perfil desta função, ocorreu devido ao aumento de interação com outros departamentos, o que fez com que o *controller* passasse a ser altamente qualificado nas relações interdepartamentais, pois suas novas tarefas envolviam, interações constantes com todos os departamentos da organização.

Atualmente nos EUA o controlador é geralmente um *Certified Public Accountant* (CPA) ou um *Certified Management Accountant*, ou seja, um contador de gestão certificado (CMA). Em grandes empresas, ele ou ela pode ter tido experiência em contabilidade pública. Em todas as empresas o controlador é responsável por todas as demonstrações financeiras. O controlador é um funcionário da empresa e, geralmente, se reporta ao diretor financeiro (DRAKE; DINGER, 2001).

3.6 O papel da controladoria de sua origem aos dias atuais

Como consequência da descentralização, que teve lugar no início do século XX, o papel da controladoria tornou-se mais importante para as grandes corporações da América do Norte. Com o desenvolvimento dos fatores econômicos, do crescimento sem precedentes das organizações e do novo processo de interação da empresa com os diversos *stakeholders*³, surgem novas necessidades de informações, que buscam procedimentos e métodos oriundos de outras áreas além da contabilidade e da administração.

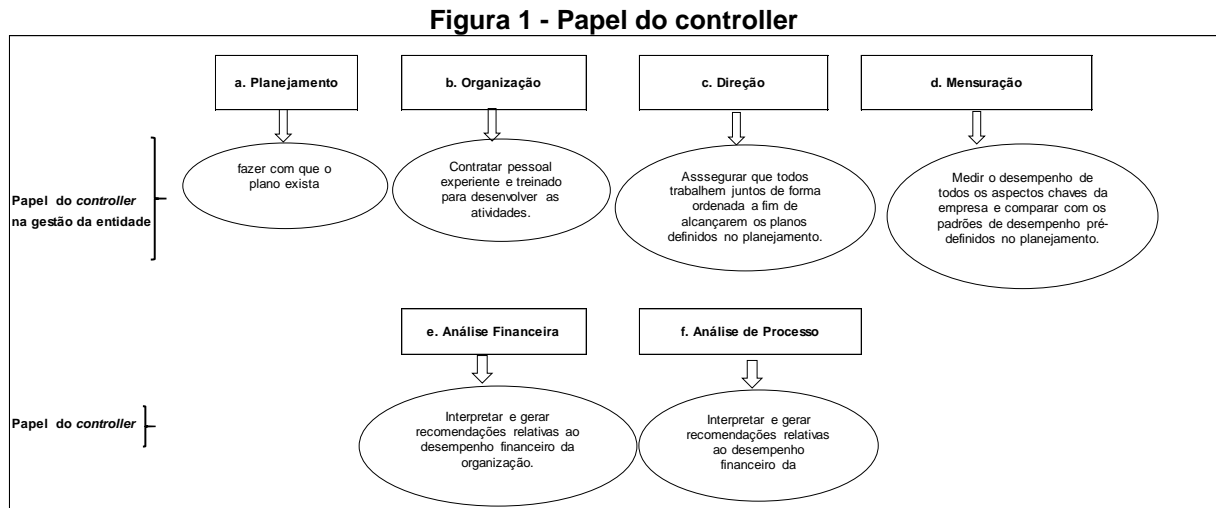
Essas mudanças tiveram um grande impacto sobre as funções do *controller* dentro das organizações, principalmente pelos avanços tecnológicos, advindos da globalização possibilitando que o ambiente empresarial se tornasse cada vez mais competitivo. Surge uma nova visão das funções de gerenciamento, tornando-se necessário que o *controller* possua uma visão sistêmica da organização e do mercado, agregando valor para o negócio, principal meta das organizações nos dias atuais.

O mundo dos negócios tornou-se internacional, pois muitas empresas estão realizando um volume crescente de negócios com organizações sediadas em outros países. Isso aumenta bastante a complexidade da contabilidade, que deve agora determinar os ganhos e perdas em vendas para outros países (BRAGG, 2005).

De acordo com Bragg (2011), atualmente o *controller* tem uma série de funções distintas para realizar seu trabalho. As quatro primeiras funções, podem ser atribuídas a qualquer gestor de departamento. As últimas duas são mais

³ Stakeholders significa público estratégico e descreve uma pessoa ou grupo que fez investimentos ou tem ações ou interesse em uma empresa, negócio ou indústria. Em inglês *stake* significa interesse, participação, risco. *Holder* significa aquele que possui. Assim *stakeholders* significa parte interessada.

especializadas e não se referem às habilidades de gestão. As seis funções conforme Figura 1 são:



Fonte: Adaptado de Bragg (2011).

- a) de acordo com as funções definidas pelo *Financial Executives Institute* (FEI), quanto ao planejamento o *controller* é o responsável por determinar quem faz o trabalho, que tipo de trabalho deverá ser realizado e o momento da conclusão pelo departamento de contabilidade, especialmente quanto ao tempo de processamento das transações e emissão de demonstrativos financeiros precisos. Esta responsabilidade também se estende para o processo orçamentário, em que o *controller* é o responsável por orientar todos os departamentos da empresa para a criação do plano. De acordo com Schmidt e Santos (2006), o papel da controladoria na elaboração do planejamento de uma entidade, é fazer com que ele seja criado, porém, não é sua responsabilidade a definição do curso predeterminado de ação;
- b) quanto à função referente à organização é responsabilidade do controlador obter pessoal experiente e treinado para desenvolver os serviços da contabilidade. Esta é a tarefa organizacional mais importante. Além disso, também é responsável pela obtenção de um lugar adequado para o desenvolvimento do trabalho e pela aquisição de equipamentos, *software* e tudo que é necessário para completar a tarefa.
- c) o *controller* é responsável por assegurar que todos os funcionários no departamento trabalhem juntos de uma forma ordenada a fim de alcançar os objetivos definidos no planejamento.

- d) mensuração – o *controller* é o responsável por medir o desempenho de todos os aspectos-chaves do departamento a fim de verificar se corresponde ou excede aos padrões de desempenho pré-definidos no planejamento e que erros são percebidos e corrigidos.
- e) análise financeira – é responsabilidade do *controller* a revisão, interpretação, a geração de recomendações relativas ao desempenho financeiro da organização. Segundo Bragg (2011), isto requer excelentes habilidades de comunicação, oral e escrita, pois a informação gerada pelo controlador precisa ser adequada e eficaz para ser transmitida aos outros membros da equipe de gestão.
- f) análise de processo – é função da controladoria rever e avaliar o desempenho de cada processo que está envolvido na realização das principais transações da empresa, com o duplo (e, por vezes conflitantes) objetivo de manter controles rígidos sobre o processo financeiro. Além disso, deve executá-lo em uma relação custo-benefício de maneira eficiente.

Segundo Perez Júnior, Pestana e Franco (1995, p. 37) “O papel da controladoria é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.”.

De acordo com Perez Júnior, Pestana e Franco (1995), o papel básico da controladoria é garantir a compilação, síntese e análise das informações geradas e não a responsabilidade por sua elaboração, garantindo desta forma que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da entidade. Neste enfoque o *controller* atua como um órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração.

O papel da controladoria, sua posição hierárquica e as funções desempenhadas no mundo, variam de organização para organização, pois irá depender do tipo de sociedade, cultura local e dos demais fatores que influenciam a gestão organizacional.

3.6.1 Atribuições do *controller* a nível internacional

Segundo Garcia (2010, p.1) “Conhecer as funções da controladoria nos faz compreender a amplitude e a importância dessa atividade nas organizações

empresariais.”. Conforme aprofundado estudo realizado por Ricardino:

Desde o início do século XX, a função da controladoria precisava ser realizada por alguém capaz de fazer das informações contábeis um instrumento de controle e apoio a tomada de decisão, um mecanismo capaz de suprir os gestores da organização com informações precisas e relevantes que levem a continuidade do negócio. (RICARDINO, 2005, p.167).

Essa afirmação permite-nos concluir que a controladoria é um órgão dentro da empresa que tem como objetivo a adoção de técnicas que forneçam informações precisas, para o alcance de metas estabelecidas pela alta administração garantindo a continuidade das operações empresariais.

Conforme Weber e Schaffer (2008), a controladoria pode ser considerada, como uma consequência lógica dos cargos de secretário e tesoureiro. Por causa do grande volume de trabalho de contabilidade envolvido fez-se necessário ou foi vantajoso por outros motivos, separar as funções de contabilidade, do financeiro e da secretaria, que passou a cuidar das funções corporativas do negócio. Tradicionalmente, o papel do controlador, era de “guarda-livros”, computando dados financeiros, a fim de preparar relatórios. A preparação de orçamentos e relatórios para a equipe gerencial da organização foi fundamental para o desenvolvimento da função de *controller*.

As atribuições associadas às funções da controladoria não estão claramente definidas, pois diferentes organizações possuem diferentes funções inerentes ao *controller*, embora o papel tradicional seja ainda uma parte predominante do trabalho diário do controlador. Isto significa que as atribuições de trabalho ainda são em grande parte compostas pelo planejamento, orçamento e elaboração de relatórios internos e externos.

De acordo com Lunckes et al. (2012), em 1931 foi criado o Controller’s Institute of América, responsável por promover a primeira compilação de um órgão oficial das funções de controladoria, publicada em 1946, com o título “*The Place of the Controller’s Office*”. Originalmente esta publicação continha 17 funções que foram, em 1949, reunidas em 6 grupos. Em 1962, por ocasião da mudança do nome do instituto para *Financial Executives Institute (FEI)* foi realizada a publicação das sete funções básicas da controladoria, separando-as das atividades do tesoureiro, que são:

- a) planejamento e controle;
- b) Interpretação de relatórios;

- c) avaliação e consultoria;
- d) gestão fiscal;
- e) relatórios para o governo;
- f) proteção de ativos;
- g) avaliação econômica

As sete funções básicas da controladoria compreendem:

- a) o planejamento e o controle que visam estabelecer, coordenar e administrar, um plano adequado para as operações organizacionais. Conforme *Weber*, tal plano tenta fornecer aos gestores, um planejamento de lucros, programas de investimento em ações e de financiamento, além das previsões de vendas, despesas, orçamentos, padrões de custos e os procedimentos necessários para efetuar o plano.
- b) após comparar o desempenho da empresa com os planos estabelecidos era necessário informar e interpretar os resultados das operações para todos os níveis de gestão e para os donos do negócio. Esta função incluía a formulação de políticas de contabilidade, a coordenação dos sistemas e procedimentos e a preparação de dados operacionais para elaboração de relatórios especiais, caso fosse necessário.
- c) a avaliação e consultoria fazem a consulta de todos os segmentos de gestão responsáveis pela política e ação das operações da empresa, no que se refere à realização dos objetivos e da eficácia das políticas, da estrutura da organização e dos procedimentos.
- d) esta função estabelece e administra políticas e procedimentos fiscais.
- e) o *controller* deve supervisionar ou coordenar a elaboração de relatórios para as agências governamentais.
- f) é função da controladoria elaborar controle interno e garantir a proteção dos ativos, através da auditoria interna, como também assegurar a cobertura de seguro adequada.
- g) é função da controladoria avaliar continuamente a economia, as influências do governo e interpretar seus efeitos sobre o negócio.

Estudos mostram que tanto as tarefas de controladores e opiniões sobre o que é a controladoria são diversas.

A determinação exata das funções da controladoria é uma tarefa quase impossível, considerando as várias atividades desempenhadas por esse departamento. Essas tarefas têm dependência direta do tamanho da organização, da sua forma constitutiva e de vários outros fatores, que direta ou indiretamente, impactam nas funções da controladoria. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.40).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2001) a controladoria é responsável pela elaboração e apresentação de informações econômicas. O uso das informações apresentadas, no entanto, é de responsabilidade dos gestores. Os autores também afirmam que o trabalho com o planejamento estratégico e o orçamentário é de responsabilidade do *controller*.

Diante do exposto, segundo Bragg (2005), as principais funções da controladoria nos dias atuais são:

- a) contabilidade;
- b) finanças;
- c) administração;
- d) tecnologia da informação;
- e) recursos humanos.

De acordo com Bragg (2005), essas funções compreendem as seguintes atividades:

- a) as principais atividades de contabilidade que abrangem as funções de controladoria são: manter um adequado sistema de contabilidade geral e de custos, um relacionamento adequado com os auditores externos e internos, um sistema de contas a pagar e a receber, e um sistema robusto de controles contábeis, elaborar o plano de contas, emitir relatórios de gestão e demonstrações financeiras oportunas, gerenciar as funções de terceirizados, os funcionários da contabilidade e a produção do orçamento anual, atualizar os relatórios contábeis diante de qualquer mudança nas normas de contabilidade, processar a folha de pagamento e fornecer análises financeiras.
- b) quanto às funções de finanças, as principais atividades desempenhadas são: organizar os serviços bancários, realizar oferta pública, investir o lucro dos negócios, liberar crédito para os clientes, gerenciar a equipe de finanças e o financiamento da dívida, monitorar os saldos de caixa, manter relações com credores e preservar cobertura de seguros.

- c) as principais funções administrativas desempenhadas são: contratar pessoal temporário especializado para projetos especiais, gerenciar o trabalho de manutenção das terceirizadas, da equipe de secretariado e atualizar os equipamentos do escritório, quando necessário.
- d) as atividades desempenhadas na função de tecnologia da informação são: fazer *back up* do sistema de computador, implementar *hardware e software*, manter um plano de recuperação para perda de dados, fazer a manutenção dos sistemas de segurança dos computadores da empresa, gerenciar a equipe de tecnologia da informação, às funções terceirizadas, oferecer treinamento de sistemas, selecionar *hardwares e softwares*.
- e) as principais atividades relacionadas a função de recursos humanos são: administrar o treinamento de segurança, o plano de pensão, monitorar o plano de bônus dos funcionários e o plano de benefícios, manter arquivos e manual dos funcionários, gerenciar plano de carreira e equipe de recursos humanos, operar planos de compra de ações, administrar e analisar os pedidos de indenização dos processos trabalhistas e contratar funcionários.

Estas são as principais funções desempenhadas, atualmente, pelos controladores nas grandes corporações mundiais, no entanto, cabe ressaltar que estas funções dependem do tamanho da organização e da quantidade de gestores.

3.6.2 A controladoria no processo de gestão empresarial

Diante das perspectivas impostas pelo desenvolvimento econômico e pela consolidação do processo de globalização, torna-se importante o papel da controladoria na tomada de decisão da organização, auxiliando os administradores na definição do modelo de gestão da entidade.

Segundo Schmidt, Santos e Martins (2014), é importante o papel da controladoria no processo decisório, para entender como ocorrem as decisões em uma entidade e como a controladoria contribui para a eficácia da gestão empresarial.

De acordo com Peters (2004), o planejamento é a escolha de caminhos, objetivos e estratégias, que irão otimizar a cadeia de valor da entidade. Do planejamento extrai-se a determinação das metas, a previsão de resultados na obtenção destas metas e a decisão de atingi-las.

O papel da controladoria na elaboração do planejamento de uma entidade está direcionado, inicialmente para a sistematização do processo de elaboração do plano, ou seja, é encargo da controladoria fazer com que o plano seja criado, porém não é de sua responsabilidade a definição do curso predeterminado de ação para uma entidade. Essa função é exercida pelo executivo e não pelo *controller*. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 60).

Neste sentido, a controladoria é a responsável pela interação entre o modelo de gestão, o seu processo e os sistemas de informações da empresa. Esses elementos desempenham papel fundamental para assegurar a eficácia dos gestores e conseqüentemente, da organização (CATELLI, 2013).

Na primeira década do século XXI, o tema governança corporativa tornou-se ainda mais relevante, a partir de escândalos corporativos envolvendo empresas norte-americanas como a *Enron*, a *WorldCom* e a *Tyco*. O congresso norte-americano, em resposta às fraudes ocorridas, aprovou a Lei *Sarbanes-Oxley (SOX)*, com importantes definições sobre práticas de governança corporativa (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

No Brasil, o movimento por boas práticas de gestão mostrou-se mais dinâmico a partir das privatizações e da abertura do mercado nacional nos anos de 1990. Neste interim, em 1995, ocorreu a criação do Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração (IBCA), que, a partir de 1999, passou a ser intitulado Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015), almejando influenciar os protagonistas da sociedade na adoção de práticas transparentes, responsáveis, equânimes nas organizações.

Segundo o IBGC (2009), a governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo práticas e os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgão de controle. Ainda segundo o IBGC, as boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

Neste contexto, a partir da divulgação das boas práticas de gestão que surgiram no início do século XXI, as empresas sentiram a necessidade de melhorar seus processos de gestão. Diante disso, julga-se oportuno definir o conceito de modelo de gestão. Para compreender melhor o que é um modelo de gestão é necessário entender a origem das palavras utilizadas na expressão. “Modelo é

qualquer representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais.”. (NAKAGAWA, 2007, p 37).

De acordo com Ferreira (2010, p. 272), no Dicionário Aurélio, “gestão é o ato de gerir, gerência, administração”.

Segundo Nakagawa (2007), em uma tradução livre pode-se dizer que “gestão” é a atividade de se conduzir uma empresa.

O modelo de gestão é produto do subsistema organizacional e pode ser definido, como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na tomada de decisões, a fim de levar a empresa a atingir sua missão (PADOVEZE, 2007).

Segundo Bianchi (2005, p.37) “O modelo de gestão pode ser um fator que induz ou restringe o crescimento organizacional.”.

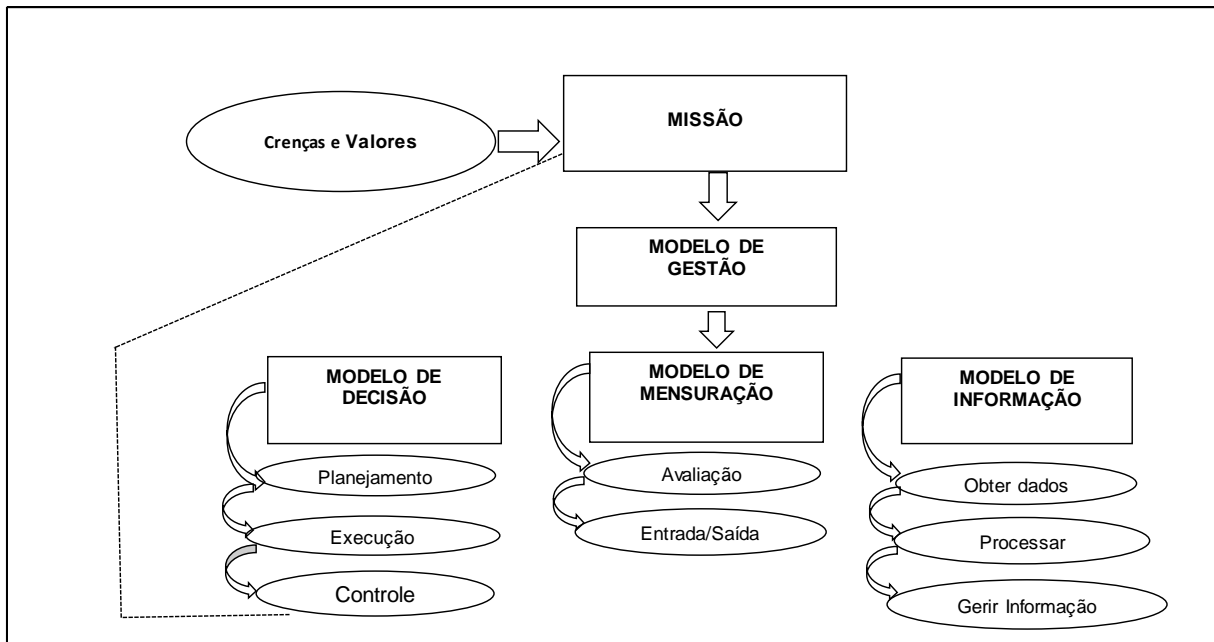
Para que o modelo de gestão induza ao crescimento organizacional é preciso que ele seja devidamente definido e explicitado, para todos os níveis da organização a fim de minimizar conflitos e indefinições entre os gestores, para que não sejam tomadas decisões que não estão de acordo com os objetivos traçados pela empresa (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Schmidt e Santos (2006, p.34), em sua obra, retratam que “O modelo de gestão tem seu *input* na identificação das crenças e valores dos controladores da entidade; estes vetores geram a missão, e esta fundamenta a concepção do modelo que será operacionalizado”. Ainda segundo os autores, o modelo de gestão será substanciado no processo de decisão dos gestores da entidade, e este modelo pode ser dividido em três principais submodelos:

- a) modelo de decisão;
- b) modelo de mensuração;
- c) modelo de informação.

Para melhor compreensão dos submodelos de gestão apresenta-se a Figura 2 a seguir:

Figura 2 - Modelo de gestão



Fonte: Adaptado de Schmidt e Santos (2006, p. 35)

3.6.2.1 Modelo de Decisão

O primeiro modelo a ser definido é o modelo de decisão, pois é importante para a controladoria conhecer a forma como os gestores tomam decisão, para poder customizar o sistema de informações, a fim de fornecer informações necessárias e precisas que subsidiem o processo decisório.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008, p.17) “Modelo de decisão é uma definição de como vão ser combinados cursos de ações para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada.”.

O modelo de decisão tem como objetivo alcançar a otimização dos resultados em termos de empresa e de departamentos, ou áreas. Do ponto de vista de Schmidt e Santos (2006), a controladoria é responsável por gerar as informações necessárias para que a decisão tomada seja a mais correta possível, porém o *controller* não atua diretamente como decisor nesse processo. Uma vez tomada a decisão, a controladoria se insere, atuando como agente de avaliação no atingimento da missão da empresa.

3.6.2.2 *Modelo de Mensuração*

O segundo modelo é o da mensuração. Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 36) “Talvez a maior dificuldade enfrentada pela maioria das entidades seja a correta mensuração de suas informações.”.

A mensuração é a atribuição de números aos objetivos e eventos em conformidade com alguma regra; a relevância e significância da mensuração dependem da perfeita correspondência entre os sistemas relacionados (NAKAGAWA, 2007). A mensuração depende do modelo de decisão para o qual se propõe, pois existem diversas variáveis a serem consideradas na determinação dos modelos de mensuração.

A precisão e fidedignidade de um sistema de mensuração está condicionada à estabilidade da medida de mensuração, levando-se em conta a possibilidade de transformação quando deparamos com unidades de mensuração diversas em realidades que queremos comparar (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p.19).

É responsabilidade da controladoria identificar a melhor forma de mensuração das informações, necessárias para suprir as necessidades de cada gestor de acordo com suas características.

3.6.2.3 *Modelo de Informação*

O modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema informacional ao processo de tomada de decisão, fornecendo informações que auxiliem os gestores a tomarem decisões que conduzam a empresa ao atingimento de sua missão.

O propósito básico da informação é habilitar a organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis nos quais se inserem: pessoas, materiais, equipamentos, tecnologias, dinheiro, além da própria informação. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 18).

A controladoria é a principal gestora deste modelo, assim pode-se definir que a sua função básica é garantir todas as informações necessárias para o cumprimento da missão da organização, uma vez que é responsável pelo gerenciamento do sistema de informações das entidades.

4 A EVOLUÇÃO DA CONTROLADORIA NO BRASIL

Tendo em vista, que o vocábulo evolução diz respeito a ação de evoluir, ou seja, de nos remeter ao aperfeiçoamento, crescimento ou desenvolvimento de uma ideia, sistema, sujeito ou costume, neste capítulo busca-se evidenciar a evolução da controladoria no Brasil.

4.1 O Surgimento da controladoria no Brasil

O Brasil conheceu o processo de modernização, durante o período de instalação da indústria, quando passa a perseguir sua projeção como “potência econômica”. Furtado (2000), afirma que a expansão do comércio exterior também foi responsável por realimentar o processo acumulativo nos centros geradores de progresso tecnológico, contribuindo de forma ampla para intensificar as transformações das estruturas sociais nas áreas em que o sistema produtivo estava em rápida evolução.

Segundo Gremaud, Vasconcellos e Júnior (2011), até a década de 30, o Brasil era considerado um país agroexportador, ou seja, era um país eminentemente agrícola, sua população estava concentrada na zona rural e a produção nacional dependia fortemente da agricultura destinada ao mercado externo, sobretudo da produção e das exportações de café. Ainda segundo os autores, a partir do século XX, este modelo econômico é revertido, pela chamada industrialização por substituição de importação, que promoveu a industrialização da economia brasileira e também a forte urbanização do país.

Durante o governo de Juscelino Kubitschek (JK) (1956-1960), o desenvolvimento industrial brasileiro ganhou novos rumos, pois JK abriu a economia para o capital internacional, atraindo indústrias multinacionais. Neste período ocorreu a instalação das primeiras multinacionais no país, como Ford, General Motors e Volkswagen, montadoras de veículos. Segundo Ribeiro (2010), no governo de JK, os resultados foram estimulantes: a indústria se expandiu, sendo a ela destinado 20,4% do investimento planejado, e a infraestrutura foi ampliada e melhorada. Ainda segundo Ribeiro (2010) O crescimento econômico brasileiro no período de 1957-1961 foi de 8,2% ao ano, resultando em um aumento de 5,1% ao ano na renda per capita.

De acordo com esses fatores, com a chegada das multinacionais no Brasil, as empresas passaram a depender cada vez mais de informações adequadas que permitissem o acompanhamento e o controle de todas as operações desenvolvidas. Além disso, precisavam também de relatórios que apoiassem a tomada de decisão eficaz.

Segundo Siqueira e Soltelinho (2001), no Brasil a controladoria, surge na década de 1960, em função do crescimento da participação da indústria na matriz produtiva brasileira. Além disso, Siqueira e Soltelinho (2001) afirmam que a participação na economia brasileira de empresas multinacionais foi o pano de fundo para o surgimento da Controladoria no Brasil, pois através dessa participação, foi aplicada a cultura da controladoria trazida pelas empresas norte-americanas. Com o acirramento da competição, as empresas nacionais foram obrigadas a se reestruturar e, conseqüentemente, o aumento da competitividade exigiu a formação de novos profissionais que assegurassem o controle da organização.

No Brasil, a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país, aproximadamente no século XIX. Na época, profissionais destas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas. (BEUREN, 2002, p. 20).

Segundo Kanitz (1976, p.5) “Os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa.”. Por muitos anos, a função da contabilidade consistiu em processar um conjunto básico de operações, registrá-los e convertê-los em demonstrações financeiras no final do mês.

Em seu surgimento, o papel desempenhado pela controladoria era voltado especificamente para a função contábil, pois os primeiros controladores eram os chefes da contabilidade, responsáveis por manter os arquivos financeiros formais da empresa.

Os executivos seniores sabem que os sistemas de mensuração de suas organizações exercem forte influência sobre o comportamento dos gerentes e dos empregados. Os executivos também compreendem que os indicadores contábeis e financeiros tradicionais, como retorno sobre o investimento e lucro por ação, às vezes emitem sinais enganosos para fins de melhoria contínua e inovação – atividades exigidas pelo ambiente competitivo da atualidade. (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 7).

O problema era que as demonstrações financeiras já não satisfaziam mais as exigências, não só dos usuários internos, mas também dos usuários externos, primeiramente, porque dentro do ambiente organizacional, os tomadores de decisão não compreendiam os dados fornecidos pela contabilidade, e esta por sua vez não possuía uma visão sistêmica do negócio. Considerando estes fatores, a separação entre a função contábil e a função financeira, foi o caminho lógico adotado para fazer frente a esta nova forma de fazer negócios, desenvolvendo-se assim, uma nova função a controladoria (FIGUEIREDO; CAGGIANO,2008).

Neste sentido, essa nova função precisava ser realizada por alguém, capaz de fazer das informações contábeis um instrumento de controle que auxiliasse os gestores, na difícil tarefa de tomar decisões, garantindo a continuidade do negócio (RICARDINO, 2005).

Quanto ao desenvolvimento científico da controladoria, Lunkes et al. (2012), informam que no Brasil o primeiro livro publicado sobre o tema foi o de Nguyen H. Tung, intitulado “ Controladoria Financeira das Empresas: Uma abordagem prática”. Esse livro foi publicado em 1971. Nas décadas seguintes houve poucas publicações limitando-se assim, o avanço literário sobre o tema.

Na década de 2000, houve avanço no desenvolvimento do tema controladoria, com a publicação de mais de 20 livros. Segundo Lunkes et al. (2012), isso ocorreu em função da criação da disciplina de Controladoria nos cursos de graduação (o Brasil possui atualmente 1.000 cursos de graduação em Ciências Contábeis), e de 18 novos cursos de mestrado e 3 novos cursos de doutorado em Contabilidade, permitindo deste modo, discussões mais profícuas e maior maturidade sobre o tema.

4.2 As definições de controladoria segundo os pesquisadores brasileiros

A partir do surgimento da controladoria no Brasil observa-se uma notória dedicação dos pesquisadores e profissionais no estudo da real atuação e classificação da controladoria através de artigos, publicações, estudos, monografias, dissertações e teses. Mas mesmo assim ainda não há consenso entre os autores quanto a definição do que seja controladoria.

De acordo com Koliver (2005), não há entre os autores unanimidade sequer no campo semântico, ou seja, sobre o significado de controladoria, e que lugar ocupa no conhecimento humano, em termos epistemológicos. Na mesma linha de

pensamento, o autor constata a ausência de entendimento sobre o universo dos temas que abrange.

Para melhor entender esta questão faz-se necessário estudar as definições dos autores pesquisados quanto ao seu entendimento sobre a definição e o conceito de controladoria.

Padoveze (2008, p.3) “Entende que a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda sua plenitude.”. Como a contabilidade está ligada intrinsecamente ao progresso social, o autor entende que a controladoria é um processo evolutivo das ciências contábeis; pois a contabilidade deve acompanhar esta transformação e evoluir conforme a necessidade.

Garcia (2010) define a controladoria como um órgão dentro da empresa que tem como objetivo a adoção de técnicas que fornecem informações precisas, colaborando para o alcance das metas estabelecidas pela alta administração, garantindo, assim, a continuidade do negócio.

Para Beuren e Moura (2003, p. 55) “A controladoria é analisada sobre a ótica de ramo do conhecimento e de unidade administrativa.”.

De acordo com Júnior e Rocha (2008), a controladoria, enquanto órgão administrativo, tem a finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores na obtenção da eficácia empresarial, assim como nos aspectos econômicos através da coordenação de esforços dos responsáveis pelas áreas.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008, p.11) “O órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.”.

Mossimann (1993) informa que a controladoria pode ser conceituada como os princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia. Além disso, para o autor a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. 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;
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento.

Segundo Padoveze (2004), na visão destes autores a controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumento contábil.

Segundo Peters (2004), a teoria da controladoria baseia-se na teoria geral dos sistemas, na teoria do agenciamento, na teoria da contabilidade, na tecnologia da informação, no mercado de capitais, além de parecer óbvio que a teoria da controladoria está embutida no conceito de gestão empresarial, pois se faz presente nos modelos empresariais modernos.

Estes são alguns conceitos defendidos pelos pesquisadores brasileiros para definir o que é a controladoria. Embora não exista um consenso entre eles sobre a definição do tema, se é um ramo do conhecimento, uma ciência ou um órgão administrativo, observa-se que todos são unânimes ao relacionar a controladoria com o conceito de gestão empresarial.

4.3 O perfil do *controller* no Brasil, sua evolução e fatores de mudança

Após a Segunda Guerra Mundial, a presença de empresas multinacionais aumentou consideravelmente no país, entretanto o grande avanço em termos de internacionalização da economia, tanto em termos de presença estrangeira no país quanto da presença de empresas brasileiras no exterior, ocorreu somente a partir dos anos 90. (WOOD JÚNIOR; CALDAS, 2007).

Segundo Wood Júnior e Caldas (2007), a primeira metade da década de 90, até o Plano Real, foi marcada por inflação alta, dois ciclos de recessão, taxa de câmbio fortemente desvalorizada e por superávits na conta corrente, pois este período corresponde a primeira fase do processo de privatização, que envolveu principalmente empresas siderúrgicas e petroquímicas. Segundos os autores a segunda metade da década por sua vez, foi marcada por inflação baixa, desequilíbrio nas contas públicas, taxa de câmbio valorizada e deterioração da conta corrente, correspondendo à segunda fase do processo de privatização.

As mudanças na economia provocaram grandes mudanças nas empresas. Com o avanço do programa de privatização, setores inteiros, como o de telecomunicações e o de energia, foram reorganizados e, em parte, transferidos para o controle de empresas privadas brasileiras e estrangeiras. (WOOD JÚNIOR; CALDAS, 2007, p. 68).

Quanto a internacionalização das empresas brasileiras, o quadro evolutivo acompanhou as mudanças ocorridas no ambiente econômico.

Até 2004, o valor acumulado de investimentos de empresas brasileiras no exterior era de US\$ 66 bilhões, cerca de 11% do PIB do Brasil, índice que é inferior à média dos países em desenvolvimento e insignificante em relação ao porte da economia local. Entretanto, o ano de 2004 marca um volume relevante de US\$ 9, 5 bilhões de investimento, o que sinaliza uma mudança importante: ao focar o crescimento no exterior, tais empresas estariam contornando os obstáculos ao crescimento no mercado interno brasileiro (NAKANO, 2005).

De acordo com Wood Júnior e Caldas (2007), este movimento é capitaneado por grandes grupos brasileiros, como a Ambev, que se associou à empresa Belga Interbrew, a Votorantin, a Gerdau e a Companhia Ciderúrgica Nacional (CNS).

Segundo o Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior (2005), no decorrer da década de 2000 houve uma evolução no quadro das exportações brasileiras. No ano de 2004 as exportações totalizaram US\$ 96 bilhões, um aumento de 32% em comparação com o mesmo período de 2003, gerando um superávit na balança comercial de US\$ 33,7 bilhões (WOOD JÚNIOR; CALDAS, 2007).

Diante do exposto, nota-se que nos últimos anos, devido à globalização das empresas, do aumento da competitividade e da nova forma de fazer negócios fez-se necessário que o *controller*, se atualizasse e se desenvolvesse para desempenhar esta função, que ainda é relativamente nova no país.

4.3.1 O perfil do *controller* da década de 1960 a 1989

A década de 60 foi cheia de mudanças para a sociedade brasileira. Do ponto de vista político, houve a mudança de um sistema democrático para um regime militar fortemente autoritário. Economicamente, os primeiros cinco anos da década foram marcados por uma crise; depois aconteceram importantes mudanças institucionais no país responsáveis pela forte recuperação econômica que se iniciou no último triênio dos anos 60 e se prolongou até o primeiro triênio da década seguinte (GREMAUD; VASCONCELOS; TONETO JÚNIOR, 2011).

Segundo Greumaud, Vanconcelos e Toneto Júnior (2011), esse período, especialmente depois de 1963, caracterizou-se pela primeira grande crise econômica

do Brasil, em sua fase industrial, uma vez que a indústria nacional era limitada e sem poder competitivo. Houve uma queda importante dos investimentos e a taxa de crescimento da renda brasileira também caiu significativamente, acarretando uma baixa real dos salários, desemprego e inflação.

Em meados de 1967 recomeça a recuperação da economia brasileira, com o governo do general Costa e Silva. Esse período é conhecido no Brasil como sendo a época do “Milagre Econômico Brasileiro”, a liderança do crescimento do setor de bens e consumo durável foi mantida, ficando o crescimento industrial entre 13% ao ano, e o PIB, 11% ao ano. Já os anos 1980 foram marcados por uma profunda crise econômica e pelo fim da ditadura (1964 a 1985). No Brasil a desaceleração apresentou uma queda vertiginosa nas médias históricas de crescimento dos últimos 50 anos (MARANGONI, 2012).

A cientista Sonia Miriam Draibe, no artigo Qualidade de vida e reformas de programas sociais: O Brasil no cenário latino-americano, publicado em 1993, assinala que:

O fraco desempenho econômico do país nos anos 1980 confirma-se pelo comportamento do PIB: em 1989 foi apenas 22% superior ao de 1980, crescendo a uma taxa média de 1,7% ao ano, praticamente estagnado em termos per capita, muito distante do patamar histórico de 7%. (DRAIBE, 1993, p. 13).

Segundo Maragani (2012), o ano de 1980, no âmbito da economia, marca o fim do longo ciclo nacional-desenvolvimentista, iniciado em 1930, pois no intervalo de cinco décadas, o Brasil deixou de ser uma economia agroexportadora e importadora de manufaturados para se tornar uma sociedade industrial moderna. Essas características eram definidas por uma cadeia produtiva diversificada e articulada e uma classe operária numerosa e qualificada. O motor dessa transformação foi a decidida ação do Estado como indutor e planejador econômico. No fim do ciclo, estávamos integrados a economia mundial como um país periférico de renda média.

Nesse cenário, Segundo Siqueira e Soltelinho (2001):

O uso do profissional de controladoria pelas organizações parece ter tido sua gênese na segunda metade da década de 60, quando a procura por *controllers* e profissionais correlatos – determinada pelo número de anúncios publicados – apresentou um aumento considerável. (SIQUEIRA; SOTELINHO, 2001, p. 3).

Siqueira e Soltelinho (2001), em sua pesquisa intitulada O Profissional de Controladoria no Mercado brasileiro – Do surgimento da Profissão aos Dias Atuais, realizaram uma pesquisa com base em anúncios de jornais, das épocas de 1960, 1970, 1980 e 1989, com o objetivo de identificar e avaliar a evolução do *controller* no Brasil.

A pesquisa, realizada nos jornais da época, apresentou o seguinte número de anúncios conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3 - Anúncios de vagas de *controller* por ano

Ano	Quant. anúncios
1966	8
1967	12
1968	20
1969	11
1980	35
1989	37
Total	123

Fonte: Adaptado de Siqueira e Soltelinho (2001)

Observa-se na Tabela 3, que na primeira metade da década de 60 o volume de anúncios para contratação de *controller*, era muito pequeno, já a segunda metade é marcada pelo crescimento na demanda por profissionais de controladoria.

De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001), tal aumento na procura por profissionais de controladoria tem explicação, provavelmente, no aumento do fluxo de investimento direto ocorrido neste período, que trouxe para o país empresas de maior porte e complexidade nas operações e que já estavam familiarizadas com o conceito de controladoria.

A Tabela 3 também demonstra que a partir dos anos 80 houve um aumento considerável no número de anúncios para contratação de *controller*, pois durante os anos 60, dificilmente o volume de anúncios superou a barreira de uma dezena, só ocorrendo nos três últimos anos.

Segundo os autores, os anos 80 podem ser considerados como os da consolidação do profissional de controladoria no mercado de trabalho, haja vista o número de anúncios de procura por este tipo de profissional no período.

Após a análise dos anúncios verificou-se a nacionalidade das empresas contratantes, sendo que apenas 30 empresas da amostra pesquisada forneceram a resposta, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 - Nacionalidade das empresas contratantes

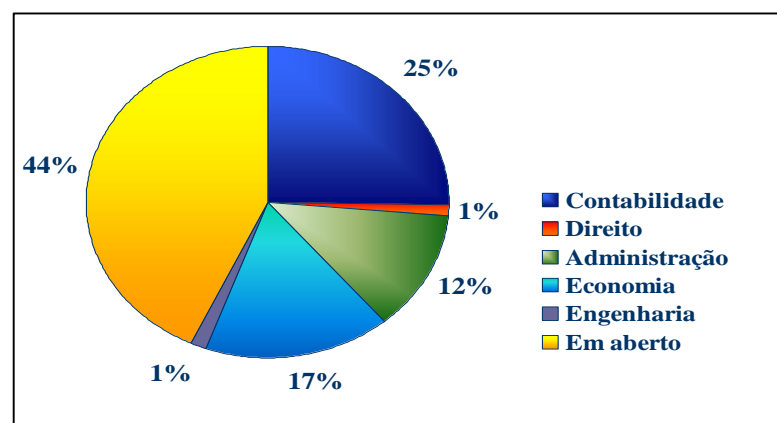
Ano	S/Informação	Americana	Inglesa	Brasileira	Suéca	Alemã
1966	6	2	-	-	-	-
1967	9	1	1	1	-	-
1968	16	2	1	1	-	-
1969	7	1	-	3	-	-
1980	26	6	-	2	1	-
1989	29	2	1	5	-	-
Total	93	14	3	12	1	0

Fonte: Adaptado de Siqueira e Soltelinho (2001).

Demonstra-se na Tabela 4, que embora não tenha sido identificada a nacionalidade da maioria das empresas pesquisadas nos anúncios, observa-se que a maioria das empresas contratantes eram americana.

A pesquisa confirma a informação dada por Beuren (2002), quando afirma que no Brasil a função do *controller* emergiu com a chegada das multinacionais americanas no país, pois notavelmente, nesta época os maiores recrutadores do cargo de *controller* eram as empresas norte-americanas. De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001), do total de anúncios coletados, a grande maioria das empresas se intitulava como de grande porte. Além disso, os pesquisadores analisaram também o perfil solicitado nos anúncios para a função de *controller* e suas atribuições.

Quanto ao perfil solicitado para executar a função de *controller* as principais formações citadas são demonstradas no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Formação do *controller* da década de 60 a 80

Fonte: Elaborado pela autora 2015.

Inicialmente conforme observa-se no Gráfico 1, a formação mais solicitada para exercer o cargo de *controller* era de profissionais com formação em Contabilidade (25%), seguida por profissionais com formação em Economia (17%), o que mais uma vez corrobora com a visão da maioria dos pesquisadores brasileiros, ao definirem inicialmente que a função da controladoria estava voltada para o processamento de transações que apoiavam as operações do negócio, relativas a seu registro e controle.

Segundo Kanitz (1976, p.5) “Os primeiros *controllers* foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa.”.

Quanto à qualificação as principais habilidades requeridas nos anúncios pesquisados foram: profundo conhecimento de contabilidade e finanças; domínio da língua inglesa e conhecimento de softwares computacionais;

Segundo Siqueira e Soltelinho (2001), a pesquisa mostra que até o final de 1989 as empresas contratantes interessavam-se por profissionais com formação em Ciências Contábeis, Economia e, em menor grau em Administração. Além disso, o mercado desejava um profissional experiente, com profundos conhecimentos de informática, não raro já experimentado no uso do 4SAP ou assemelhado, com domínio de uma ou mais línguas estrangeiras, habilitado a trabalhar sob pressão e em equipe, comunicativo e com capacidade de liderar.

Segundo Kanitz (1976) várias são as atribuições de um *controller*. Sua abrangência e diversidade dependerá do tamanho da empresa e da cultura que orienta seus gestores.

Quanto as atribuições do *controller*, as mais solicitadas são demonstradas na Tabela 5.

⁴ SAP – é um *software* de gestão empresarial criado por uma empresa de origem alemã que tem o mesmo nome SAP AG (SAP associação anônima). O significado da sigla é uma abreviatura de Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung, no idioma alemão que quer dizer, em português Sistema, Aplicativos e Produtos para Processamento de Dados.

Tabela 5 - Atribuições do *controller* dos anos 60 aos anos 80

Ano	Planej/ Controle	Relatórios e interpret.	Avaliação e assess.	Adm tributária	Relatórios para o governo	Proteção de ativos	Avaliação econômica	Não esclareceu
1966	2	1	-		4	1	1	3
1967	3	1	1		3	2		8
1968	4	5	3	4	3	2		13
1969	5	1	-		2	2		6
1980	-	14	6	9	14	4	1	15
1989	3	16	12	17	13	3		9
Total	17	38	22	30	39	14	2	54

Fonte: Adaptado de Siqueira e Soltelinho (2001)

Quanto à atuação do *controller* nas empresas na década de 60 e 80, conforme evidencia na Tabela 5, as funções mais requisitadas são relatórios para o governo com 39 anúncios, relatórios e interpretações com 38 anúncios e administração tributária com 30 anúncios. A partir dos anos 80, cresce a participação das funções de avaliação, assessoramento e planejamento para o controle entre as funções desejadas pelas empresas.

De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001), esta mudança na forma de atuação do *controller* pode ser decorrência do processo de profissionalização que ocorreu nas empresas brasileiras nesta época.

Os autores Tung (1974), Kanitz (1976) e Yoshitake (1984), confirmam os dados apresentados na pesquisa, pois segundo estes autores as principais atribuições do *controller* na época, estavam voltadas para as funções contábeis. Além disso os autores evidenciam também que as funções de planejamento e controle faziam parte das atribuições do *controller*.

4.3.2 O perfil do *controller* na década de 90

Nos anos 90, segundo Siqueira e Soltelinho (2001), muitas empresas, que em outros tempos possuíam administração de cunho familiar, tiveram que profissionalizar seus quadros, para se tornarem mais competitivas. Isso ocorreu principalmente com as empresas de médio porte, que passaram a ter necessidade de maior controle de preços, custos e do movimento dos novos participantes do mercado.

“Ao longo dos anos 90, o Brasil passou por profundas transformações estruturais que abriram caminho para um novo tipo de inserção internacional no país.”. (GAIMBIAGI; MOREIRA,1999, p. 11). Depois de uma longa história de taxas de inflação elevadas e crescentes, a economia brasileira estabiliza-se após 1994, com o equilíbrio dos preços, voltando a crescer ainda que moderadamente.

Segundo Gaimbiagi e Moreira (1999), a abertura econômica e a privatização, associadas à estabilidade, resultaram em forte incentivo aos investimentos no país, tanto nacionais quanto estrangeiros, fazendo a reestruturação industrial avançar. Além disso, o papel do Estado na economia mudou de forma drástica, passando de um Estado-empresário, que impulsionava o desenvolvimento econômico definindo diretamente onde os fatores de produção deveriam ser alocados, para um Estado regulador e fiscal da economia. A prioridade não era mais a simples acumulação de capital, mas a busca da eficiência, com o mercado substituindo o Estado na definição da alocação de recursos.

Dessa maneira, o novo modelo de desenvolvimento caracteriza-se por uma economia mais aberta, com maior integração com o resto do mundo, não apenas no que tange aos fluxos comerciais, como também do investimento direto estrangeiro. (GIAMBIAGI; MOREIRA,1999, p. 13-14).

Ricardino (2005), informa que a partir de 1990, o *controller* se tornou, cada vez mais, o artífice de um tempo no qual as restrições econômicas não deixaram espaços para estruturas pesadas. A sua função natural somaram-se as habilidades técnicas e políticas de aproximar o chão de fábrica dos gestores para a consecução de objetivos comuns, orientados para a preservação e continuidade da empresa.

De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001), a pesquisa, realizada nos jornais da época, apresentou o seguinte número de anúncios conforme demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 - Anúncios de vagas para *controller* por ano

Ano	Quant. anúncios
1991	9
1992	11
1999	8
Total	28

Fonte: Adaptado de Siqueira e Soltelinho (2001).

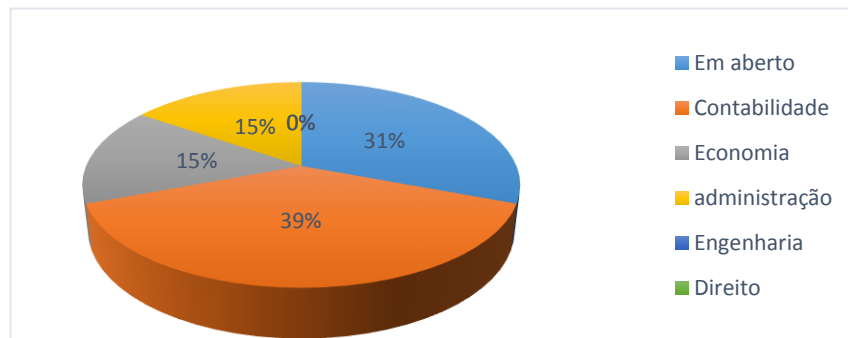
Observa-se na Tabela 6, que o número de anúncios para contratação de *controller* diminuiu na década de 90.

Conforme Siqueira e Soltelinho (2001), na década de 90 houve uma redução do número de anúncios para contratação de *controller*. Ainda segundo os autores, essa queda pode ser decorrência de alguns fatores: consolidação do profissional de controladoria nas empresas, estabilização do número de vagas ou uma redução na taxa de crescimento, contratação por meio de *headhunters* e maior uso de profissionais vindo de outros países.

De acordo com Libonati et al. (2000), nesta época as atribuições da controladoria estavam relacionadas as funções de: elaboração de relatórios gerenciais, avaliação das informações e projetos, orçamento e planejamento, controle e acompanhamento, contábil e financeiro. As habilidades requeridas para o exercício da função de *controller* eram conhecimento contábil, financeiro e de auditoria. Também eram solicitados conhecimentos das atividades da empresa e do mercado de atuação e a facilidade de comunicação.

Segundo Siqueira e Soltelinho (2001), na década de 90, o perfil solicitado pelas empresas quanto a formação é demonstrado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Formação do *controller* na década de 90



Fonte: elaborado pela autora 2015.

Observa-se no Gráfico 2, que as principais formações requisitadas nesta época para o exercício da função de *controller* eram, Contabilidade (39%), Economia (15%) e Administração (15%). O número de anúncios com formação não especificada era relevante (31%). A formação em Direito e Engenharia também são solicitadas, mas não aparecem com frequência.

De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001, p.75) “A busca por profissionais com formação de alto nível passou a ser a tônica do mercado, não sendo incomum a exigência do domínio de uma segunda língua estrangeira ou de pós-graduação.”.

Siqueira e Soltelinho (2001), analisaram o perfil do *controller* e suas principais atribuições na década de 90. Essas atribuições são demonstradas na Tabela 7.

Tabela 7 - Atribuições do *controller* nos anos 1990

Ano	Planej/control	Relatórios e interpret.	Avaliação e assess.	Adm tributária	Relatórios para o governo	Proteção de ativos	Avaliação econômica	Não esclareceu
1991	3	3	3	3	3	1		3
1992	3	4	3	4	5	-		4
1999	2	2	-	3	4	1	1	4
Total	8	9	6	10	12	2	1	11

Fonte: Adaptado de Siqueira e Soltelinho (2001).

Conforme evidenciado na Tabela 7, as principais atribuições informadas são: relatórios para o governo com 12 anúncios, administração tributária com 10 anúncios e relatórios e interpretações com 9 anúncios. Percebe-se também que as funções de planejamento para o controle, avaliação e assessoramento continuam entre as funções desejadas pelas empresas.

Conforme Beuren (2002), o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela controladoria sobre os ambientes internos e externos habilitam, de modo mais qualificado e profissional, os gestores para planejar, dirigir e controlar as operações.

Segundo Lunckes e Schnorrenberg (2009), a controladoria evoluiu de uma função de controle financeiro para uma área mais ampla, com inclusão da contabilidade, planejamento, controle e sistemas de informação.

4.3.3 O perfil do *controller* a partir dos anos 2000

Os anos 2000 marcam uma alteração no panorama econômico brasileiro e mundial. A economia mundial modifica-se a tal ponto que economias antes periféricas, tornam-se importantes.

O grupo de países com economia emergente - BRIC, formado por Brasil, Rússia, Índia e China – constituem o principal motor de crescimento econômico no

globo, ampliando sua relevância no cenário internacional (BAUMAN; ALMEIDA, 2010).

Neste sentido, a aposta dos economistas do departamento de pesquisa do banco Goldman Sachs, que incluíram o Brasil no rol das principais economias emergentes no século XXI, junto com China, Índia e Rússia, consagrando o acrônimo "BRIC", parece estar se concretizando. Após a sugestão do Goldman Sachs, vários analistas se mostraram céticos com a inclusão do Brasil nesta categoria de potência econômica em ascensão. Até porque havia dúvidas justificáveis sobre a capacidade de o país deixar para trás quase três décadas de semi-estagnação e não seria a primeira vez que se frustraria a promessa de superação do subdesenvolvimento e, assim, de alinhamento com os parâmetros de desenvolvimento econômico e social dos países avançados. (FONSECA; CUNHA; BICHARA, 2013, p.7).

No início do governo do presidente Luís Inácio Lula da Silva, havia uma incerteza a nível internacional devido a postura radical e oposicionista do novo presidente. Esta incerteza resultou, no momento da eleição de Lula, em uma diminuição da entrada de capitais estrangeiros (SILVEIRA, 2011).

Uma vez no governo, Lula optou por adotar uma política macroeconômica. A partir das negociações de pagamento da dívida externa e da exacerbação do sistema de metas de inflação que controlou o crescimento em virtude da manutenção de baixos níveis de inflação, Lula tornou-se uma liderança pragmática, mantendo como afirma Cano (2010, p. 3) "A política de juros elevados e câmbio baixo [...]". Praticando, nesse sentido, uma política econômica ideal para o retorno da tranquilidade, pós Plano Real, à economia brasileira e, assim, da volta do capital estrangeiro e do processo de manutenção do mercado produtivo do país (SILVEIRA, 2011).

Os riscos financeiros de natureza macroeconômica só começaram a ser reduzidos no Brasil a partir de 2004. No período de 2004 a 2006, a retomada do crescimento econômico mundial (liderado pela China e outros mercados emergentes asiáticos) e dos fluxos de capital no mercado internacional, aliado ao aumento dos preços de diversas *commodities* exportadas pelo Brasil, permitiu sensível recuperação das contas externas do país, reduzindo drasticamente as pressões cambiais, que mantinham elevados os riscos cambiais e de juros. Esse novo cenário viabilizou a recuperação do crescimento, pois permitiu reduzir os riscos cambiais, de juros, de crédito e de mercado, o que em princípio, favoreceria tanto a expansão do crédito bancário quanto dos negócios no mercado de capitais (HERMANN, 2010).

Às vésperas do agravamento da crise financeira global, no último trimestre de 2008, o Brasil deixou para trás a impressão de ser um BRIC de segunda linha, e

apontava para um crescimento que poderia ter chegado a 6% ao ano, não fosse a perda de dinamismo dos últimos três meses do ano (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2009).

Neste sentido, ao final da primeira década do século XXI, a economia brasileira revelava sinais de amadurecimento e vitalidade que surpreenderam os analistas mais otimistas sobre as perspectivas do país (IPEA, 2009; OECD, 2009).

O Brasil segue essa tendência já que, uma vez dotado de estabilidade e de um grau de abertura econômica significativo, experimenta uma década de crescimento mais elevado. Esta condição torna-se a principal razão para a entrada de capital estrangeiro no país (SILVEIRA, 2011).

Na atualidade, a função de *controller* ganhou uma grande importância, decorrente do crescimento da economia brasileira, da austeridade das novas regulamentações contábeis e também da adoção de novos métodos de governança corporativa, que estão fazendo com que esse profissional, até então com pouca importância nas companhias, ganhe um novo *status*. Uma evidência da sua crescente importância nas corporações é que hoje 90% das áreas de negócios solicitam sua opinião antes de tomar decisões (DALMAZO, 2008).

De acordo com Garcia (2010), o papel do *controller* tornou-se preponderante nas organizações privadas, a partir do surgimento das grandes corporações. Segundo o autor é visível na atualidade, o *status* e nível hierárquico que essa função ocupa nas empresas.

Neste contexto, o aumento do profissionalismo gerencial das empresas, a adoção de remuneração variável, os mecanismos de participação nos lucros e, mais recentemente, a visão de investimento no capital intelectual das empresas, fizeram com que o diferencial das organizações também se concentrasse nas pessoas e não somente nos mercados, produtos, marca ou preços. Todos estes fatores influenciaram a controladoria e o surgimento de um novo perfil de *controller*.

Com base na pesquisa realizada por Ferreira et al. (2014), intitulada o “Perfil Profissional do *Controller* sob a Ótica do Mercado de Trabalho Brasileiro”, cujo objetivo foi analisar o atual perfil profissional, competências e habilidades exigidas no desempenho da função de *controller*, se traça o perfil do *controller* a partir da década de 2000. A pesquisa apresentou o seguinte número de anúncios conforme se demonstra na Tabela 8.

Tabela 8 - Número de anúncios por ano

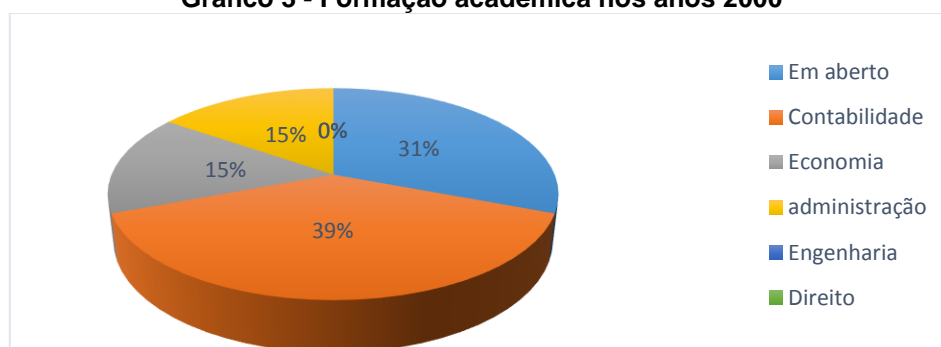
Ano	Quant. anúncios
2005	5
2006	23
2007	29
2008	18
2009	4
2010	4
2011	6
2012	7
Total	96

Fonte: Adaptado de Ferreira et al. (2014)

Na Tabela 8, observa-se que houve um crescimento na procura por *controllers*, pois de acordo com a pesquisa, neste período foram encontrados 96 anúncios. No ano de 2005 são encontrados apenas cinco anúncios. Já os anos de 2006, 2007 e 2008 apresentam o maior número de anúncios. A partir de 2009 ocorreu uma queda na publicação de anúncios que se repetiu no ano seguinte, tendo um pequeno aumento nos anos de 2011 e 2012.

A pesquisa analisou também o perfil solicitado para exercer o cargo de *controller* nas empresas brasileiras, a partir dos anos 2000.

No gráfico 3 evidencia-se a formação acadêmica solicitada nos anúncios do informe publicitário denominado Painel Executivo da Revista Exame, utilizados na pesquisa.

Gráfico 3 - Formação acadêmica nos anos 2000

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme apresentado no Gráfico 3, a formação mais solicitada nos anúncios ainda é a de Ciências Contábeis, correspondendo a 35% dos anúncios, seguida de Administração (21%) e Economia (20%). A pesquisa também demonstra que a partir dos anos 2000, as empresas iniciaram a busca por profissionais com outras formações tais como, negócios e finanças. Surge a busca por profissionais com especialização, MBA e pós-graduação.

Segundo Koliver (2005), a função do *controller* no Brasil, mais precisamente na última década, passou a ter relevância tanto no meio acadêmico, em cursos de pós-graduação e mestrado, quanto no mercado, que procura profissionais especializados, com visão de gestão, planejamento, fiscal, finanças e contabilidade.

Ferrari et al. (2014), informam que o domínio da segunda língua é uma das exigências requisitadas do *controller* pelas organizações. A língua mais solicitada é o Inglês, mas nos anos de 2008 e 2009 houve um aumento nas solicitações pela língua espanhola. A partir do ano de 2008 o Italiano também passou a ser solicitado pelas empresas.

Segundo Ferrari et al. (2001), as atribuições solicitadas pelos anúncios nos anos 2000 são demonstradas na Tabela 9.

Tabela 9 - Atribuições do *controller* nos anos 2000

Funções/Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Total
Ger. Contabilidade	0	16	27	10	3	2	6	4	68
Orçamento	2	10	11	2	3	2	2	5	37
Control. Fiscal/Trib.	4	7	15	8	2	3	6	3	48
Planej. Estratégico	2	7	12	3	1	1	1	1	28
Relat. Gerenciais	4	14	24	11	1	3	4	4	65
Coord. Contabilidade	2				2	1		1	6
Acompanhamento Projetos	1	9	1	1	1	1	1	2	17
Ger. Tesouraria	2	10	12	11	1	1	3	1	41
Suporte de vendas/Compras	4	8	3	2					17
Control. Rotinas	3		2		2	3	2	3	15
Análise Lucratividade		2		2	1			3	8
Auditoria Externa			6	4	1	2	3	3	19
Controle de Custos				2	2	2	1	2	9
Interface com áreas operacionais				1	1			2	4
Processos Adm.				5					5
Conhecimento das IFRS					2	2	2	3	9
Totais	24	83	113	62	23	23	31	37	396

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Observa-se na Tabela 9 que as funções de gerenciamento da contabilidade, relatórios gerenciais, controle fiscal e tributário e gerenciamento de tesouraria são as atribuições mais solicitadas nos anúncios. Entretanto as funções de orçamento e planejamento estratégico começam a ser solicitadas pelas empresas, a partir dos anos 2000. Antes desse período estas funções não eram citadas nos anúncios.

De acordo com Oliveira, Perez Júnior e Silva (2013), apesar do significativo desenvolvimento das profissões ligadas à área contábil no Brasil, percebe-se que ainda não há nítida e marcante definição das funções e atividades da controladoria e do *controller*.

Neste sentido, evidencia-se na Tabela 10 as principais atribuições da controladoria no Brasil, segundo os autores brasileiros.

Tabela 10 - Atribuições do *controller* conforme obras pesquisadas

Autor	Ano	Planej.	Con- trole	Con- tábil	Fiscal	Sist. Inf.	Gestão	Finan- Ceiro	Elab. relatórios
Mossimann	1993						x		
Perez Júnior, Pestana e Franco	1995		x			x	x		
Kanitz	1996	X	x	X		x			
Mossimann e Fisch Almeida, Parisi e Pereira	1999	X	x	X					X
Beuren e Moura	2001	X	x			x	x		
	2003						x		
Peters	2004	X	x	X		x	x		
Nascimento e Reginato	2004	X	x			x			
Ricardino	2005	X	x	X		x	x		
Nascimento e Bianchi	2005		x	X		x			
Bianchi	2005		x				x		
Schmidt e Santos	2006	X	x	X	x	x	x		
Nakagawa Figueiredo e Caggiano	2007		x			x			
	2008	X	x	X		x	x		
Padoveze	2008	X	x	X	x		x		
Júnior e Rocha Lunkes e Schnorrenberger	2008					x			
	2009						x		
Oliveira	2009					x	x		
Garcia	2010		x	X		x	x	X	
Catelli et al.	2013		x			x			
Schmidt, Santos e Martins	2014	X	x	X		x	x	X	
TOTAL		10	16	10	2	15	14	2	1

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Conforme evidencia-se na Tabela 10, a partir dos anos 2000, as funções de controle, gestão do sistema de informações, gestão empresarial, planejamento e contabilidade são as atribuições mais citadas pelos pesquisadores brasileiros. Entre as atribuições com menos referência, destaque para as funções relacionadas a área fiscal e a área financeira.

É ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional que os gestores se dirigem para obter orientação quanto a direção e o controle das atividades empresariais, visto ser ele responsável pelo sistema de informações da empresa. (BEUREN, 2002, p. 23)

Nesse sentido, segundo a autora, o *controller* deverá ter capacidade técnica para realizar as tarefas que lhe são atribuídas, ser responsável pelo sistema de informações, avaliar e interpretar fatos, analisar a adequação do resultado, verificar na fase de planejamento se os planos são consistentes e viáveis, acompanhar a sua evolução, interferindo se for o caso, para corrigir falhas.

Já para Schmidt e Santos (2006), o profissional da área de controladoria deverá apresentar as seguintes aptidões:

- a) possuir profundo conhecimento de contabilidade e finanças;
- b) entender os princípios de planejamento, de organização e de controle;
- c) entender os principais conceitos de tecnologia da informação;
- d) ter conhecimento geral do mercado em que a entidade compete, incluindo forças políticas, econômicas e sociais (visão sistêmica);
- e) ter conhecimento completo da entidade, incluindo tecnologia, produtos, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, missão e etc.;
- f) ter habilidade de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;
- g) ter habilidade para entendimentos e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados com engenharia, produção, relações industriais, marketing, etc.
- h) ter habilidade para expressar suas ideias claramente de forma escrita ou através de apresentações informativas;
- i) ter habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

Segundo Garcia (2010), os requisitos exigidos do *controller* no atual mercado de trabalho são:

- a) elaborar o planejamento financeiro (*budget e forecast*);
- b) confeccionar relatórios gerenciais visando dar suporte para a tomada de decisão à diretoria;
- c) revisar e implementar processos e controles;
- d) controlar, analisar e consolidar os relatórios financeiros mensais;
- e) coordenar o planejamento estratégico, a construção de cenários econômicos e a análise competitiva;
- f) analisar a viabilidade econômica de projetos de investimento.
- g) os autores informam que as principais características solicitadas para o profissional da controladoria são:
 - capacidade de comunicação,
 - poder de influenciar pessoas,
 - bagagem cultural vasta.

Outro aspecto importante da controladoria é o permanente *benchmark* de práticas operacionais. O *controller* deve estar sempre ocupado em sistematicamente comparar, discutir e informar os gestores das melhores maneiras de condução dos negócios para a consecução dos objetivos da entidade. Isso exige atualização constante. (PETERS, 2004, p. 5)

Figueiredo e Caggiano (2008), informam que o *controller* é o gestor encarregado pelo departamento de controladoria e que este papel é exercido através do gerenciamento de um eficiente sistema de informação. Além disso, dizem que o *controller* tem como tarefa manter os executivos da companhia informados sobre os rumos que ela deve tomar. Uma outra informação dada pelos autores é que para exercer o cargo de *controller* os profissionais de contabilidade precisam ter conhecimento e o domínio de conceitos de outras disciplinas, tais como Administração, Economia, Estatística, Informática, etc.

Padoveze (2008), informa que as atribuições do *controller* referem-se a:

- a) monitoramento dos sistemas de informações gerenciais;
- b) apoio aos demais gestores;
- c) influência;
- d) persuasão;
- e) não tomar decisões operacionais, exceto as da sua área

A controladoria sofreu grandes mudanças nas últimas décadas, especialmente em função dos avanços tecnológicos, da globalização econômica, do avanço no nível da concorrência e de uma nova visão das funções de gerenciamento nas organizações, em que a criação de valor para o negócio passa a ser uma das principais metas organizacionais (SCHMIDT; SANTOS,2006).

As obras pesquisadas demonstram que ainda não é evidente na visão dos autores brasileiros, quais são as atribuições do *controller*, pois de acordo com a bibliografia não existe um consenso sobre as mesmas nem quanto ao perfil deste profissional, embora fique claro, que as funções relacionadas ao planejamento, controle, sistema de informações, contabilidade e apoio à gestão empresarial, apareçam como sendo suas principais atribuições.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nas últimas décadas o Brasil passou por várias transformações, tanto econômicas, quanto sociais. Além disso, o mundo também se transformou, devido ao avanço tecnológico que fez com que as fronteiras deixassem de existir, globalizando o mundo. Este avanço possibilitou às empresas brasileiras, um crescimento sem precedentes, comparado com épocas passadas. Tudo começou quando as empresas norte-americanas vieram se instalar no Brasil e trouxeram uma nova forma de gestão e controle de negócios.

A controladoria surgiu no Brasil, por volta do ano de 1960, com a chegada dos *controllers* norte-americanos que vieram ensinar aos contadores uma nova forma de gestão. O Brasil nesta época estava passando por transformações, mas não havia atingido seu crescimento econômico e social. Nesse contexto, essa pesquisa estudou o desenvolvimento da controladoria de sua origem até os dias atuais, evidenciando como ocorreu a sua evolução no Brasil. Adicionalmente verificou-se como surgiu e se desenvolveu a controladoria no mundo, pelo fato da controladoria brasileira ter se originado da norte-americana.

Constatou-se que na primeira metade da década de 1960 a procura por *controllers* era muito pequena. Já a segunda metade é marcada pelo crescimento da oferta de vagas para *controller*, mas é a partir de 1980 que a profissão se consolida. Além disso, nesta época os anúncios davam preferência para profissionais com formação em Contabilidade e Economia, pois as principais atribuições do *controller* estavam voltadas para as funções contábeis. Já nesta época, as empresas exigiam que os profissionais tivessem domínio de uma ou mais línguas estrangeiras, bem como, conhecimento em ERP.

A partir de 1990 o Brasil passa por grandes transformações, que acabaram impactando a controladoria devido a abertura da economia e de sua maior integração com o resto do mundo. Nesse contexto, a função natural do *controller* que até o momento estava voltada para a contabilidade somam-se novas habilidades técnicas tornando-a mais estratégica. A pesquisa demonstra que nesta década, houve uma redução na oferta de vagas para a função de *controller*, especialmente em decorrência da consolidação do profissional de controladoria nas empresas.

Quanto ao grau de formação exigido para o desempenho da função de *controller* as mais solicitadas são: Contabilidade, Economia e Administração. Neste período a formação em Direito e Engenharia também estão entre as solicitadas, mas não são relevantes. A pesquisa demonstrou que, nesta época, a busca por profissionais com alto nível passou a ser a tônica do mercado, exigindo o domínio de uma língua estrangeira ou de pós-graduação. As principais atribuições do profissional da controladoria, estão voltadas para a função contábil, destacando-se os relatórios para o governo, administração tributária e relatórios de interpretação, embora as funções de planejamento para o controle e avaliação e assessoramento estejam entre as desejadas pelas empresas.

Os anos 2000 marcaram uma mudança estrutural nas organizações brasileiras, em que houve a consolidação do processo de globalização, fazendo com que as empresas se profissionalizassem, de modo a tornarem-se mais competitivas. Essas mudanças influenciaram a controladoria e o surgimento de um novo perfil de *controller*. Os cursos mais solicitados continuam sendo Contabilidade, Economia e Administração, mas aumenta a procura por profissionais com outras formações, com especialização, MBA ou Pós-graduação. O estudo demonstra, que o domínio da língua inglesa passou a ser um importante diferencial para o exercício da profissão.

A pesquisa evidencia que houve uma evolução nas atribuições do *controller*, pois, a partir dos anos 2000, este passa a ser responsável pelo gerenciamento da contabilidade e da tesouraria, pela emissão e elaboração de relatórios gerenciais e controle fiscal. Além disso, as empresas passam a atribuir a este profissional a função orçamentária e o planejamento estratégico, que até então não eram citados em anúncios.

No Brasil, na primeira década do século XXI, o tema governança corporativa tornou-se relevante para as empresas, pois sentiram a necessidade de melhorar seus processos de gestão. Diante dessa nova forma de administrar as empresas, a fim de preservar e otimizar o resultado da organização, surgiram novos desafios para a controladoria. A partir deste período houve uma evolução na controladoria, pois o *controller* deixa de ser apenas o contador da empresa, torna-se o responsável pelo gerenciamento do sistema de informações dando suporte a todos os gestores e auxiliando no processo de tomada de decisão. Além disso, a controladoria passa a ser a responsável pela organização do planejamento, do controle e da avaliação de desempenho da entidade. A controladoria transformou suas atribuições que eram

originalmente contábeis para funções mais estratégicas, tornando-se assim, um importante *player* para a gestão empresarial, uma vez que auxilia os gestores durante todo o processo decisório a fim de garantir a eficácia do negócio.

Enfim, a pesquisa evidencia que o Brasil, acompanhou a evolução da controladoria a nível mundial, mas seu desenvolvimento no país ocorreu a partir das necessidades de informações e controles, que acompanharam a evolução natural da economia brasileira a partir do processo de globalização, que exigiu das organizações uma nova forma de gestão de seus negócios. Entretanto conclui-se que, no campo semântico a controladoria ainda precisa evoluir, uma vez que não existe entre os pesquisadores brasileiros, um consenso sobre o seu significado, o lugar que ocupa no conhecimento humano e as suas atribuições, o que acaba provocando dúvidas e incertezas nos usuários da informação.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A.; (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica: GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 341-356.
- ANTHONY, Robert N.; GOVIDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Nível de atividade. **Relatório de Inflação**, Brasília, v. 11, n. 3, p. 13-24, set. 2009. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/htms/relinf/port/2009/09/ri200909P.pdf>> Acesso em: 05 abr. 2015.
- BANDEIRA, M. **Presença dos Estados Unidos no Brasil**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1973.
- BELISAIRE. **As transformações econômicas da Europa no século XIX**. Paris: Philisto, 2013. Disponível em: <<http://www.philisto.fr/cours-49-les-transformation-economiques-de-l-eroupe-au-xix-siecle.html>> acesso em : 05 abr. 2015.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BEUREN, Ilse Maria et al. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de Miglio. o suporte internacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 31, pg. 45 – 65, 2003.
- BIANCHI, Márcia. **A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2005.
- BOUQUIN, Henri. **Que sais-je? : les fondements du contrôle de gestion**. Paris: Presses Universitaires de France, 2011.
- BRAGG, Steven M. **The essential controller: na introduction to what every financial Maneger must know**. New Jersey: John Wiley, 2005.
- _____. **The controller`s function: the work of the managerial accounting**. New York: John Wiley, 2011.
- BRASILEIRO, Ada Magaly Matias. **Manual de produção de textos acadêmicos e científicos**. São Paulo: Atlas, 2013.

BRENER, Jayme. **1929: a crise que mudou o mundo**. São Paulo: Ática, 1996.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFBA, 2010.

CANO, W. **Uma agenda nacional para o desenvolvimento**. Campinas: Instituto de Economia da Unicamp, 2010. Disponível em: <<http://www.centrocelsofurtado.org.br/arquivos/image/201108311433430.CANO1.pdf>>. Acesso em: 5 abr. 2015.

CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira; ROCHA, Joseilton Silveira. Controladoria no Brasil: um estudo a partir das perspectivas dos pesquisadores brasileiros. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO E ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS SEROPÉDICA, 6., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2008. p. 1-16.

CARVALHO, M.F. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de bancos múltiplos**. 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica: GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

DALMAZO, Luiza. **Cresce no país a demanda por um novo perfil de controllers**. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=3200>>. Acesso em: 29 jul. 2015

DRAKE, S. M.; DINGER R. G. **The practical guide to finance and accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 2001.

ELLIOTT, V.L. Functions and activities of the controller's department. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 15, n. 2, p. 185-190, June 1940. Disponível em: <http://labs.jstor.org/demo/?fq=semantic_terms%3A%22Business+executives%22&fq=semantic_terms%3Acorporations&fq=djo%3A%22The+Accounting+Review%22>. Acesso em: 06 abr. 2015.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário da língua portuguesa**. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FONSECA, Pedro Cezar Dutra; CUNHA, André Moreira; BICHARA, Judimar da Silva. O Brasil na Era Lula: retorno ao desenvolvimentismo? **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 23 n. 2, p.7, ago. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-63512013000200006&script=sci_arttex>. Acesso em: 31 jul. 2015.

FURTADO, C. **Introdução ao desenvolvimento**: enfoque histórico estrutural. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

_____. O subdesenvolvimento revisitado. **Economia e Sociedade**, Campinas, v.1, n. 1, p. 5-19, ago.1992. Disponível em: file:///C:/Users/MV3/Downloads/FURTADO_OSubdesenvolvimentoRevisitado_In_EconomiaESociedade_P05_19.pdf. Acesso em: 10 abr. 2015.

GALBRAITH, John Kenneth. **1929**: A Grande Crise. São Paulo: Larousse, 2010.

GAMBIAGI, Fábio; MOREIRA, Maurício Mesquita. **A economia brasileira nos anos 90**. Rio de Janeiro: BNDES, 1999.

GARCIA, Alexandre Sanches. **Introdução à controladoria**: Instrumentos básicos de controle de gestão das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

GAZIER, Bernard. **A crise de 1929**. Rio de Janeiro: L&PM Pocket, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENZLER, H. **Der Januskopf muß weg**. In: WIRTSCHAFTSWOCHE. Stuttgart: Heft 38, 1974. p. 60-63.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

_____. **Origens da governança corporativa**. 2015. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>. Acesso em: 5 jul.2015.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Brasil em desenvolvimento**: estado, planejamento e políticas públicas. Brasília, DF: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas, 2009. 3 v.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KALLSTROM, A. **Uppdrag styreffekt**. 2nd ed. Malmö: Liber-Hermods, 1990.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudos de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton**: na prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KOLIVER, Olivio. **A contabilidade e a controladoria**: tema de atual e de alta relevância para a profissão contábil. Porto Alegre: CRCRS, 2005.

KÜPPER, Peter. **Controlling**: konzeption, aufgaben und instrumente. 4. Auflage. Berlin: MSG, 2005.

LEE, G. A. The concept of profit in British accounting, 1760-1990. **Business History Review**, Cambridge, v. 49 , n. 1 , p. 6-36, Spring 1975.

LIBONATI, Jerônimo José; WANDERLEY, C.A e MEIRA, J.M. Um estudo exploratório sobre a unidade administrativa: Controladoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia: CFC, 2000. p.1-17.

LIMONSIC, Flávio. **Os inventores do New Deal**: estados e sindicatos nos Estados Unidos dos anos 1930. 2003. Tese (Doutorado em História Social) – Instituto de História, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2000.

LIPSON, E. **The middle ages in**: the economic history of England. 10th ed. London: Adam and Charles Black, 1949. v.1.

LUNKES, Rogério J.; SCHNORRENBARGER, Darci. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.5, n. 4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, Rogério J; SCHNORRENBARGER, Darci, SOUZA, Cláudio Márcio; ROSA, Fabricia Silva da. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 1-15, 2012.

MARX, Karl. **O Capital**: extratos por Paul Lafargue. São Paulo: Venete, 2014.

MESSNER, M.; BECKER, C.; SCHÄFFER, U.; BINDER, C. Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research. **European Accounting Review**, London, v. 17, n. 1, p. 129-159, 2008.

MOSSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 2007.

NAKANO, Y. As multinacionais brasileiras e o desenvolvimento sustentável. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro v. 59, n. 1, p. 11-12, 2005.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**: textos e casos práticos com solução. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2007.

_____. **Controladoria**: básica. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo, Atlas, 1995.

PETERS, Marcos R. S. **Controladoria internacional**: incluindo Sarbanes Oxley Act e USGAAP. São Paulo: DVS, 2004.

REVOLUÇÃO industrial. In: HOUAISS, Antônio. **Enciclopédia Mirador Internacional**. São Paulo: Encyclopedia Britannica do Brasil, 1993, p. 9877-9882.

RIBEIRO, Carine Pereira. **Desenvolvimento e subdesenvolvimento segundo Celso Furtado**: influência no debate sobre a questão regional Brasileira. Trabalho de conclusão (Graduação em Economia) - Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting**: o enfoque anglo-americano. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **The controller's function**: the work of the managerial accounting. New York: John Wiley, 1996.

ROSA, Paulo Moreira da. **A contabilidade no Mercosul**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes. **Considerações sobre a história científica da contabilidade no tempo da Revolução Francesa**. 1997. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br/?s=CONSIDERA%C3%87%C3%95ES+SOBRE+A+HIST%C3%93RIA+CIENT%C3%8DFICA+DA+CONTABILIDADE+NO+TEMPO+DA+REVOLU%C3%87%C3%83O+FRANCESAS&x=13&y=14>>. Acesso em: 07 maio 2015.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SCHÄFFER, U.; BINDER, C. Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel [Controlling chairs: towards a new generation]. **Zeitschrift für Controlling and Management**, Bamberg, v. 49, n. 2, p. 100-104, August, 2005.

SCHMIDT, Paulo et al. **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. **Manual de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado Brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66 -77, 2001.

SILVEIRA, Lucas Castro. **Transformações na economia brasileira a partir da década de 90 e suas consequências no número de fusões e aquisições no país**. Trabalho de conclusão (Graduação em Economia) - Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 8 ed. São Paulo: Ed. da USP, 1974.

URWICH, L.; BRECH, E.F.L. **The making of scientific management**. New York: Management, 1949.

WEBER, Jurgen; SCHAFFER, Utz. **Introduction to controlling**. Stuttgart: Ed. Schaffer-Poeschel. 2008. Disponível em: <http://www.book2look.com/vBook.aspx?id=978-3-7910-2759-3>. Acesso em: 18 Set. 2014.

WREN, D. A. **The evolution of management thought**. New York: The Ronald Press, 1972.

WOOD JUNIOR, Thomaz; CALDAS, Miguel P. Empresas brasileiras e o desafio da competitividade. **Revista Administração de Empresas**, São Paulo, v. 47, n. 3, p. 66-78, 2007.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1984.