

A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina¹

doi: 10.4025/enfoque.v31i2.15490

Eduardo Coelho

Mestrando em Contabilidade/Controladoria pela
Universidade Federal de Santa Catarina
eduardocoelho@univali.br

Rogério João Lunkes

Professor do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Catarina
lunkes@cse.ufsc.br

Alessandra de Oliveira Machado

Mestranda em Contabilidade/Controladoria pela
Universidade Federal de Santa Catarina
melizams@gmail.com

Recebido em: 12.12.2011

Aceito em: 23.05.2012

2ª versão aceita em: 24.05.2012

RESUMO

A definição da posição e nível de autoridade são pontos fundamentais em qualquer estudo de controladoria. A literatura tem apresentado diferentes concepções sobre qual a forma a ser adotada pela organização, se de *staff* ou linha. Diante disso, este trabalho tem como objetivo identificar o nível de autoridade da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. O delineamento metodológico adotado para desenvolver a pesquisa foi o descritivo, de caráter quali e quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (*survey*) e amostragem por acessibilidade. Os resultados apontam em se tratando de aspectos conceituais e procedimentais, a classificação hierárquica e o nível de autoridade, não há consenso, pois a controladoria se apresenta tanto como órgão de assessoria ligado diretamente à alta administração, tanto como um órgão de linha, de posição intermediária, subordinada ao diretor financeiro.

Palavras-chave: Controladoria. Estrutura Organizacional. Tomada de Decisão.

The controllership in the organizational hierarchy: a study in the largest companies in the state of Santa Catarina

ABSTRACT

The definition of the position and level of authority are fundamental in any study of controllership. The literature has presented different views on what form to be adopted by the organization, whether from staff or line. Thus, this study aims to identify the level of authority of the comptroller in the 100 firms big in Santa Catarina. The experimental methodology adopted to develop the research was descriptive, qualitative and quantitative in nature, conducted through the survey instrument (survey) accessibility and sampling. The results show when it comes to conceptual and procedural aspects, which for the hierarchical classification and level of authority, there is no consensus, because the comptroller is presented both as advisory body linked directly to senior management, both as a body line, intermediate position, subordinate to the CFO.

Keywords: *Controllership. Organizational Structure. Decision-Making.*

¹ Artigo não publicado em nenhum evento.

1 INTRODUÇÃO

As organizações contemporâneas têm experimentado pressões competitivas sem precedentes, sendo assim forçadas a criar continuamente mecanismos para diferenciarse e incrementar seus níveis de competitividade. Neste contexto, há dois pontos interdependentes já apontados nos trabalhos de Ansoff (1975), que tem aumentado significativamente de complexidade nas últimas décadas. O primeiro diz respeito à **dinâmica e complexidade do ambiente empresarial**, que é caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças dos diferentes segmentos do ambiente e pela sua força, regularidade e previsibilidade. O segundo aparece como resposta ao primeiro e está relacionado à **diferenciação**. Isto ganha força nos mais diferentes arranjos empresariais, e se manifesta na massiva setorização da estrutura organizacional e nas relações com o ambiente, no difuso sistema de gestão e também nas estruturas de poder que determinam as direções da organização.

Frente a este quadro, a controladoria passa a exercer um papel central no processo de gestão. Seu desenvolvimento ocorreu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias, fazendo com que o *controller* deixasse de ser apenas um compilador de dados e passasse a ser um gestor da informação, responsável pelo planejamento estratégico das organizações.

Neste sentido, Roehl-Anderson e Bragg (1996) defendem que o *controller*, mais que o responsável pela contabilidade, é um executivo da empresa que frequentemente deve orientar na direção, controle e proteção do negócio. Defendem ainda que o *controller* não é o comandante do navio, esta tarefa compete ao principal executivo (CEO), mas pode ser comparado ao navegador, que mantém controle sobre os “instrumentos de navegação”. Deve manter o comandante informado sobre a distância navegada, a velocidade imprimida,

resistências encontradas, variações de curso, recifes perigosos à frente e onde os painéis de navegação indicam que o CEO deve encontrar e alcançar o próximo porto em segurança.

Nesta linha, Siegel e Kulesza (1996) descrevem que a controladoria tem se especializado no apoio à decisão. Tem a função de garimpar a informação, transformando-a de tal forma que auxiliem e facilitem a tomada de decisão das demais áreas, assumindo uma posição de *staff* (assessoria).

Complementarmente, Anthony e Govindarajan (2002) entendem que a controladoria desempenha um importante papel na preparação de planos estratégicos e orçamentários. Adicionalmente, Atkinson et al. (2000), Garrison e Noreen (2001), defendem que no atual contexto a controladoria está se tornando parte da alta administração, participando da formulação e da implementação de estratégias, cabendo-lhe a tarefa de traduzir o plano estratégico em medidas operacionais e administrativas, fazendo parte do processo decisório, sendo co-responsável pelas decisões e, conseqüentemente assumindo uma postura de um órgão de linha.

Conforme se pode observar, ao mesmo tempo em que há pontos em comum entre a maioria dos autores, também há, na literatura, múltiplos entendimentos sobre a amplitude. Ou seja, constata-se certa dissimetria sobre qual a posição hierárquica e o nível de autoridade do órgão denominado controladoria ou o que assume as funções da controladoria, que geralmente é denominado de *controller*.

Levando em consideração a dificuldade de fazer afirmações precisas sobre a posição do órgão controladoria na estrutura organizacional e buscando dar uma resposta a esta questão, surge a seguinte pergunta de pesquisa: qual o nível de autoridade exercida pela controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina? Assim, o objetivo central deste artigo é a identificação da posição hierárquica e o seu nível de autoridade da controladoria ou *controller* nas maiores empresas do Estado de Santa Catarina.

Visando atingir o objetivo do estudo foi aplicado questionário nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. O delineamento metodológico adotado para desenvolver a pesquisa foi o descritivo, de caráter quali e quantitativo, conduzido através do instrumento de levantamento (*survey*) e amostragem por acessibilidade.

Este trabalho justifica-se pela necessidade de aprofundar os estudos voltados à área de controladoria, pois se percebe que há uma lacuna ainda não preenchida, de trabalhos que evidenciem a posição da controladoria na estrutura organizacional das empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA CONTROLADORIA

A posição hierárquica da Controladoria na estrutura organizacional da empresa é de suma importância para a compreensão do seu papel na gestão. Lunkes e Schnorrenberger (2009) descrevem que é importante entender que o posicionamento da controladoria na estrutura organizacional e o grau de autoridade atribuído a aquele que responde por esta área, dependem de diversos fatores como, as características organizacionais e as características pessoais do *controller*, entre outros aspectos.

Quanto à posição hierárquica, existe uma questão recorrente na literatura, de onde a Controladoria deverá estar situada no organograma da entidade e conseqüentemente, é discutida a atribuição de tarefas e sobre os poderes de decisão e comando.

Quanto à classificação hierárquica, também não há consenso. Existe uma corrente de autores (TUNG, 1974; NAKAGAWA, 1993; SOUZA, 1993; PEREZ JR. et al., 1997; FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1997; OLIVEIRA, 1998; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001; HORNGREN et al., 2004; MAMBRINI et al., 2002; PADOVEZE, 2004; OLIVEIRA et al., 2004; BORINELLI, 2006; NASCIMENTO; REGINATO, 2007) que defendem que ela deva ser órgão de assessoria ligado diretamente à presidência, isto

para evitar influência e confronto com os demais órgãos da organização. Já outra corrente (CROZATTI, 1999; MOURA; BEUREN, 2000; PELEIAS, 2002; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009) sugerem que ela deva ser um órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de finanças e contabilidade.

A Figura 1 apresenta a controladoria ou controller diretamente vinculada ao presidente da organização. Esta representação gráfica sugere que a controladoria não assume poder de decisão e comando, sua influência ocorre de forma indireta, através de informações fornecidas à presidência da empresa, pois se caracteriza como área que auxilia o principal gestor na tomada de decisão.



Figura 1 - Controladoria como órgão de assessoria

Fonte: Adaptado de Schmidt e Santos (2006) e Küpper (2005).

Na Figura 2, a controladoria possui autoridade, ocupando um órgão na alta administração e dispõe de prerrogativas diretas de decisão e comando. Nesta modelagem, ela pode influenciar e participar diretamente das decisões, entretanto, isto pode conduzir a perda de sua independência em relação à presidência.



Figura 2 - Controladoria como órgão de linha na alta administração

Fonte: Adaptado de Schmidt e Santos (2006) e Küpper (2005).

Por fim, na representação da Figura 3, a controladoria pode estar subordinada ao diretor financeiro (ou contábil), sendo que sua atuação se restringe mais às áreas de finanças e contabilidade. A função de coordenação, bem como suas prerrogativas de poder de decisão e de influência, perde espaço nesta posição na estrutura organizacional.



Figura 3 - Controladoria como órgão linha subordinado à alta administração

Fonte: Adaptado de Anthony e Govindarajan (2002).

De acordo com os exemplos, a controladoria pode estar em diferentes níveis do organograma, assessorando diretamente o presidente ou os demais departamentos da organização.

Stoffel (1995) realizou pesquisa com 350 indústrias americanas e alemãs, sendo que o

resultado apresentou uma grande disparidade. Nos Estados Unidos, em 61% das empresas a controladoria está subordinada à diretoria financeira, enquanto na Alemanha isto é evidenciado em apenas 23% dos casos. Por outro lado, esta pesquisa aponta a controladoria como sendo um órgão de linha pertencendo à alta administração, sendo que na Alemanha são 73% dos casos e nos Estados Unidos em apenas 39% das empresas, conforme Gráfico 1.

Em estudo realizado por Santos et al. (2005), indicou que no Brasil, 82% das empresas estão subordinadas à diretoria financeira e 9% pertencem à alta administração, de acordo com o Gráfico 1.

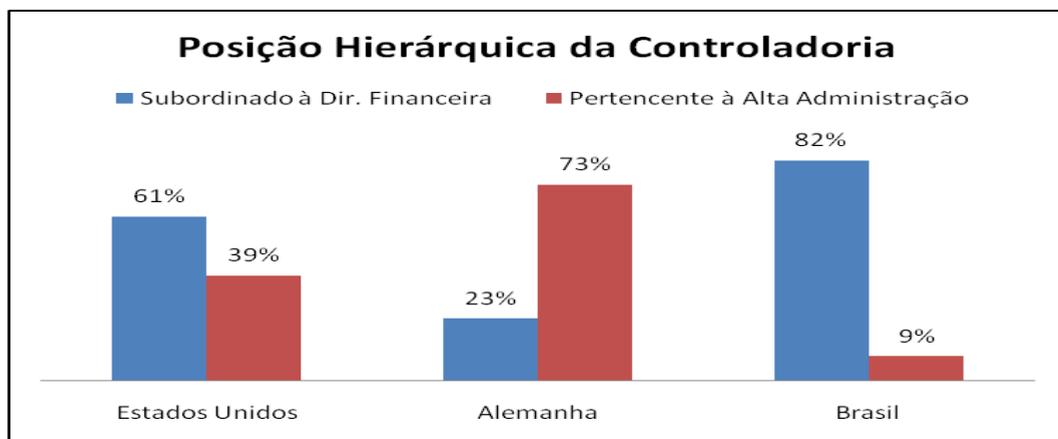


Gráfico 1 - Posição Hierárquica da controladoria segundo pesquisas nos EUA, Alemanha e Brasil

Fonte: Adaptado de Stoffel (1995), Santos et al. (2005).

Os resultados apontam que em relação à controladoria na estrutura hierárquica, não há um consenso na literatura de qual deva ser sua posição.

2.2 NÍVEL DE AUTORIDADE: LINHA X STAFF

Como apresentado anteriormente, alguns autores (KANITZ, 1977; DONNELLY, 1981; YOSHITAKE, 1984; SANTOS, 2004) consideram que a controladoria é uma área voltada a atender o principal executivo como, em outros ele atende aos níveis intermediários, não havendo um consenso na literatura, conforme corrobora Teixeira (2003).

Para Chiavenato (2008), os órgãos de linha seguem o princípio escalar (autoridade de

comando), sendo que para que esses possam se dedicar exclusivamente às suas atividades torna-se necessários órgãos prestadores de serviços chamados de órgãos de *staff* ou de assessoria, fornecendo aos órgãos de linha auxílios que eles não têm condições de prover por si próprios.

A autoridade de linha pode ser conceituada como a forma de autoridade em que a alta administração tem o poder formal de dirigir controlar seus subordinados. Já a autoridade *staff* é a forma de autoridade aos especialistas que atuam na prestação de serviços, aconselhamento, recomendação e orientação (CHIAVENATO, 2008).

Desta forma, os órgãos de linha (execução) caracterizam-se pela autoridade linear e pelo

princípio escalar e os de *staff* (assessoria) prestam aconselhamento, consultoria, assessoramento, recomendações, orientações e serviços especializados.

Nesse sentido, Lacombe e Heilborn (2008) definem que a autoridade de linha manifesta-se por meio de ordens, coordenação de ações e cobrança de resultados. Já a relação de assessoria (órgãos de *staff*), deve ser de prestar assistência por meio de estudos, pareceres, representação, entre outros; tendo como objetivo o fortalecimento da chefia.

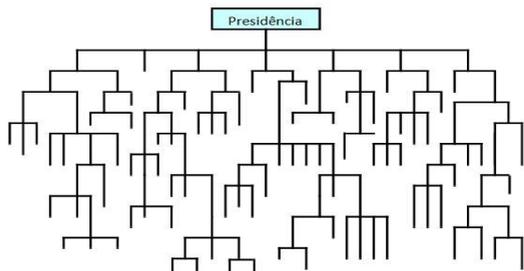


Figura 4 - Autoridade de linha
Fonte: Lacombe e Heilborn (2008).

Na figura 4, está a representação gráfica da autoridade de linha, onde o autor enfatiza que todas as pessoas da organização estão ligadas ao principal executivo por uma relação de linhas sucessivas, sendo que a autoridade parte do nível mais elevado até os níveis mais inferiores da hierarquia sem interrupção.

Chiavenato (1989) trata os órgãos de linha como órgãos de ação e decisão que estão diretamente relacionados com os objetivos da empresa e os de *staff* como de apoio e que se relacionam indiretamente com os objetivos da organização. Trata ainda a autoridade de linha como de comando, decisão e ação, já a de *staff* como uma autoridade de especialista, parcial (compartilhada com especialistas de outras áreas) e relativa, sendo de transmite aconselhamento, recomendação, parecer técnico, consultoria e assessoramento. Na Figura 5, apresenta-se as características dos órgãos de linha e *staff* quanto à sua autoridade.

Para Oliveira (2007), os cargos de linha têm ação de comando e os de *staff* atuam no aconselhamento das unidades de comando no

desempenho de suas atividades. Borinelli (2006) complementa explicando que os cargos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto são corresponsáveis por elas. Já os órgãos de *staff* apenas oferecem subsídios, sem participar do processo de tomada de decisão. Na Figura 6, está apresentada a representação gráfica da estrutura, por meio do organograma.

Linha	Staff
AUTORIDADE:	AUTORIDADE:
Linear	Funcional
Única	Compartilhada
Total	Dividida
Absoluta	Relativa
Decisão	Recomendação
Ação	Assessoria

Figura 5 - Linha e Staff quanto ao tipo de autoridade

Fonte: Adaptado de Chiavenato (1989).

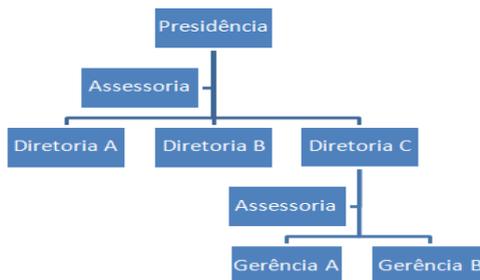


Figura 6 - Linha como executante e assessoria como conselheira

Fonte: Adaptado de Oliveira (2007).

Os autores Heckert e Willson (1963), Tung (1974), Kanitz (1977), Yoshitake (1984), Nakagawa (1993), Perez Jr., Pestana e Franco (1997), Figueiredo e Caggiano (1997), Almeida, Parisi e Pereira (2001), Anthony e Govindarajan (2002), Padoveze e Benedicto (2005), Schmidt e Santos (2006), Borinelli (2006), Nascimento e Reginato (2007), conceituam a controladoria como um órgão de *staff*. Para eles a controladoria não deve controlar as demais áreas, deverá sim, prestar assessoria, informando os seus gestores sobre os resultados.

Em contraposição, autores como Sheridan

(1995), Catelli (1999), Peleias (2002), Johnson e Francisco Filho (2002), definem a controladoria como órgão de linha, pois toma decisões e encontra-se na mesma posição dos demais gestores.

Por mais que a maioria dos autores apresente a controladoria como sendo um órgão de assessoria, Sheridan (1995) comenta que nas empresas alemãs e holandesas é comum encontrar o *controller* no mesmo nível hierárquico do diretor financeiro, ou seja, como um órgão de linha, ligado diretamente à presidência. Dessa maneira, para Mosimann e Fisch (1999), a controladoria encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou alta administração, embora também possa desempenhar funções de assessoria para as demais áreas.

No Quadro 1, apresenta-se a posição adotada pelos principais autores que classificam a controladoria com órgão de linha ou assessoria

(*staff*) e a justificativa por suas afirmações.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) entendem que o papel do gestor nas organizações vem mudando e como consequência disto o nível de autoridade da controladoria. Assim, ela deixa de ter mera função de *staff*, tornando-se órgão ativo no processo de tomada de decisão, ou seja, assumindo um papel de linha.

Segundo Küpper (2005), a literatura mais antiga ressaltava que a função da controladoria combina com as características da definição de *staff*. Neste sentido, a função de apoio e assessoria diante da direção da organização estava em primeiro plano. Contemplava-se a controladoria como sistema de coordenação para a elaboração e processamento de informações. Embora, para o autor na Alemanha a função vem mudando de uma posição de *staff* para de linha. Para poder concretizar esta função precisam ser superadas resistências das demais áreas.

Autores	Posição Adotada	Justificativa
Souza (1993)	<i>Staff</i>	Desempenha atividades informativas.
Anthony e Govindarajan (2002)	<i>Staff</i>	O controller é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas. Ou seja, o controller não toma decisões, nem reforça decisões de outros executivos.
Horngren et al. (2004)	<i>Staff</i>	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha. Fornece serviços especializados aos outros gestores.
Yoshitake (1984)	<i>Staff</i>	Não apresentada.
Nakagawa (1993)	<i>Staff</i>	Somente os gerentes de linha controlam as operações.
Mambriani et al. (2002)	<i>Staff</i>	Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis.
Tung (1974)	Conselheiro e Consultor	Não tem autoridade direta sobre as operações de outras unidades organizacionais.
Padoveze (2004)	Apoio (não assessoria)	Tem como função apoiar os gestores empresariais em todas as etapas do processo de gestão.
Oliveira (1998)	Controle e Assessoria	Não apresentada.
Siegel et al. (1997)	Conselheiro financeiro da administração	Não apresentada.
Crozatti (1999)	Linha	Não apresentada.
Moura e Beuren (2000)	Linha	Não apresentada.
Oliveira (1998)	Linha	É responsável por diversos trabalhos rotineiros.
Padoveze (2004)	Linha	Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.
Souza (1993)	Linha	Desempenha atividades de planejamento e controle.
Küpper (2005)	Linha	É responsável pela coordenação do planejamento, controle e sistema de informações, gestão de pessoal e organizacional.
Horváth (2006)	Linha	É responsável pela coordenação do planejamento, controle e sistema de informações.
Lunkes e Schnorrenberger (2009)	Linha	É responsável pela coordenação do planejamento, controle e sistema de informações.

Quadro 1 - Autores e posição adotada sobre a controladoria

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006).

A função de serviço dificilmente é compatível com a competência de decisão, como é o caso das instâncias de linha. Assim, a controladoria precisa estar munida com competências suficientes para influenciar as decisões. Numa função de *staff* ela dispõe de pouca autoridade e, em situações especiais como a imposição de adaptações e inovações, o poder de comando parece indispensável.

Assessorias complementam os órgãos da alta administração, levando a eles as informações necessárias para a tomada de decisão. Para Oliveira (2007), nesse tipo de estrutura organizacional, onde está evidenciada a presença dos órgãos de linha e de assessoria, podem surgir alguns conflitos. No Quadro 2, estão apresentadas as razões mais comuns desses conflitos.

Linha (Área fim) argumentos contra	Assessoria (Área meio) argumentos contra
<ul style="list-style-type: none"> Ameaça da autoridade. 	<ul style="list-style-type: none"> Ressente-se por não ser órgão fim.
<ul style="list-style-type: none"> Longe da realidade da prática. 	<ul style="list-style-type: none"> Não tem autoridade.
<ul style="list-style-type: none"> Não assume responsabilidade pela execução. 	<ul style="list-style-type: none"> Seu trabalho não é utilizado como deveria.
<ul style="list-style-type: none"> Diz o pessoal da linha que consultar o assessor leva tempo. 	<ul style="list-style-type: none"> Pessoal da linha está envolvido com a rotina e não tem tempo para pensar, criticar e melhorar o trabalho elaborado pelo assessor.
<ul style="list-style-type: none"> Assessor não agrega valor ao produto/serviço ofertado. 	<ul style="list-style-type: none"> A linha não tem visão do conjunto.
	<ul style="list-style-type: none"> A linha não quer mudanças.

Quadro 2 - Conflitante entre linha e assessoria

Fonte: Adaptado de Oliveira (2007).

Como resultado do caráter específico da controladoria, a separação entre linha e *staff* em seus cargos, em geral, não pode ser feita de modo muito severo. Podem ser-lhe transferidas competências de decisão e comando para uma série de tarefas, especialmente em relação à instituição e organização do sistema de informações, bem como do planejamento. Em outras tarefas ela atua em funções meramente de informação e assessoria, que são características de *staff* (KÜPPER, 2005). Em organizações pequenas podem ser percebidas mais tarefas de controladoria de gestão com predominância das funções de *staff*. Inclusive, pesquisas mostram que empresas com estrutura divisional apresentam características de linha, enquanto, as funcionais de *staff*.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

a) Universo e Amostra

Esta pesquisa teve como escolha e seleção da amostragem as “100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina” da Revista AMANHÃ, de 2009, por entender que é uma forma de buscar uma evidência mais próxima das características da controladoria no Estado de

Santa Catarina.

A Revista Amanhã utiliza para formar o ranking uma única fonte de informação, as demonstrações financeiras. Com foco nas demonstrações contábeis consolidadas ou individuais e preparadas de acordo com a legislação societária, a metodologia adotada obedece a critérios técnicos da análise de balanços.

O índice utilizado para estabelecer a ordem no ranking é o VPG—Valor Ponderado de Grandeza que consiste em: resultado da soma, com pesos específicos, dos três principais componentes do balanço: patrimônio líquido (50%), receita bruta (40%) e resultando – lucro ou prejuízo – líquido (10%).

Por ser uma pesquisa intencional, traz algumas limitações quanto aos seus resultados, pois para Longaray e Beuren (2004), é muito difícil que uma amostra intencional seja representativa do universo, sofre restrições entre elas a não-possibilidade de cálculo do erro amostral e a não-representatividade do universo pesquisado. Do total de questionários enviados, obteve-se a resposta de 32 empresas.

b) Perfil das empresas da amostra

O questionário foi encaminhado para as cem empresas por meio de e-mail sendo que algumas das características comuns entre elas são: (i) todas têm unidades no Estado de Santa Catarina; (ii) todas aparecem na relação da Revista Amanhã - 2009, sendo seus dados referentes ao exercício de 2008 e; (iii) todas

tiveram o VPG calculado pela Revista Amanhã, sendo a primeira empresa com o VPG de 6.074,28 pontos e a última 49,18 (um intervalo considerável, porém as empresas que têm valores em milhar, só ocorre até a 8ª colocação).

As empresas relacionadas apresentam as seguintes atividades principais, conforme apresentado no Quadro 3.

Atividade Principal	Total	Atividade Principal	Total
Metalurgia	10	Agroquímica	1
Têxtil	10	Banco	1
Alimentos	8	Cerâmica de Mesa	1
Revestimentos Cerâmicos	5	Comercio de Cereais	1
Geração de Energia	3	Compressores de Ar	1
Madeira	3	Confecções	1
Química	3	Couros	1
Varejo	3	Distribuição de Gás	1
Agência de Fomento	2	Elástico	1
Autopeças	2	Eletrodomésticos	1
Comércio Exterior	2	Equipam. para Telecomunicações	1
Construção	2	Fruticultura	1
Eletromecânica	2	Gráfica	1
Ensino Superior	2	Insumo Industrial	1
Estatal de Energia	2	Mineração	1
Estatal de Saneamento	2	Motores Elétricos	1
Higiene	2	Plásticos	1
Moveis	2	Plásticos Embalagens	1
Papel	2	Rede de Farmácias	1
Papel e Embalagens	2	Reflorestamento	1
Planos de Saúde	2	Siderurgia	1
Supermercados	2	Software	1
Transmissão de Energia	2	Transporte Rodoviário	1
Agroindústria	1	Tubos e Conexões	1

Quadro 3 - Atividade principal das 100 maiores empresas de Santa Catarina

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se no Quadro 3, que há uma diversidade de atividades das empresas da amostra, o que evidencia a possibilidade de obter um diagnóstico que possa representar o universo.

c) Enquadramento Metodológico

Este estudo quanto ao objetivo enquadra-se em pesquisa descritiva. Para Gil (2002), a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Quanto ao tempo a pesquisa pode ser classificada como um estudo transversal, que segundo Miranda (2008), o pesquisador coleta os dados de cada caso ou sujeito num único instante no tempo, obtendo um recorte momentâneo do fenômeno investigado. Pois foi realizada entre os dias 01 de maio a 16 de junho de 2009, e o instrumento da pesquisa foi apresentado ao sujeito, em um único instante no tempo.

Para esta pesquisa optou-se pelo levantamento ou *survey*, pois Gil (2002) argumenta que as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer [...] basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas a cerca do problema [...] em seguida, mediante

análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Para a realização da pesquisa de levantamento ou *survey*, usou-se como instrumento o questionário que, para Lakatos e Marconi (2000) é uma técnica de observação direta extensiva que é constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador.

Complementando a classificação, busca-se identificar qual a sua característica quanto à abordagem do problema. Como esta, busca identificar o estado da arte no Estado de Santa Catarina através de informações qualitativas e utilizar métodos estatísticos na compilação do questionário, esta pesquisa tem característica quali-quantitativa, unificando o método qualitativo e quantitativo.

Raupp e Beuren (2004) destacam que os estudos que se classificam como qualitativo podem descrever a complexidade de um problema, interpretar certas variáveis, compreendendo e classificando processos dinâmicos de determinados grupos sociais. E que o quantitativo caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, como no tratamento delas por

meio de técnicas estatísticas de coletas de dados.

d) Procedimentos metodológicos

Com a finalidade de atender o objetivo da pesquisa de identificar o nível de autoridade da controladoria, foram enviados questionários para 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina, sendo que 32 empresas retornaram o mesmo. Desta forma, buscou-se identificar o relacionamento com as demais áreas da empresa e o nível de autoridade exercido, conforme a literatura apresentada anteriormente.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta etapa, apresentam-se os resultados e a análise relacionados ao objeto da pesquisa.

a) Relacionamento com as demais áreas

A unidade organizacional denominada controladoria assume posturas demonstradas no Gráfico 2, quanto ao seu relacionamento com as demais áreas da organização.

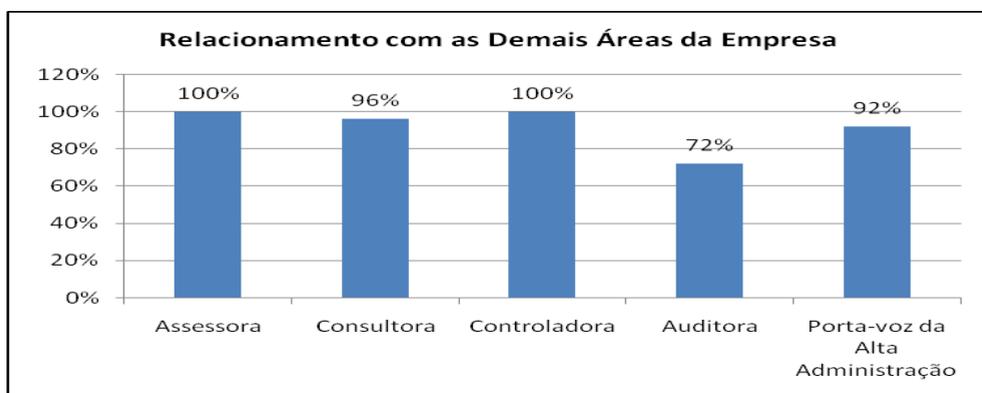


Gráfico 2 - Relacionamento com as demais áreas da empresa.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Gráfico 2, a controladoria possui um relacionamento de múltiplas características, seja como assessora, controladora, consultora, auditora e porta-voz da alta administração. A relação de assessora e controladora é evidenciada em todas

as respondentes e que sua função como auditora é a menos evidenciada.

b) Subordinação no organograma da organização

O Gráfico 3 apresenta a subordinação da controladoria no organograma da empresa. O estudo evidência que a controladoria tem relação direta com a alta administração na maioria das empresas (90,4%), sendo subordinada à presidência em 25% dos casos e 65,6% dos casos com alguma das diretorias.

Conforme as pesquisas efetuadas na Alemanha e Estados Unidos, por Stoffel (1995), mostram que os países adotam posturas diferentes quanto à subordinação da controladoria ou controller.

Nos Estados Unidos, em 61% das empresas a controladoria está subordinada à diretoria financeira, enquanto na Alemanha isto é evidenciado em apenas 23% dos casos. Ou seja, o Brasil tem uma acepção intermediária em relação a aplicada nos Estados Unidos e Alemanha, com 65,6% dos controllers subordinados a uma diretoria. O que em parte corrobora com a pesquisa de Santos et al. (2005) que encontrou 82% das empresas no Brasil subordinadas à diretoria financeira.

Entende-se que, dessa forma, que a controladoria exerce suas funções na empresa como unidade organizacional ligada à alta administração.

c) Nível de autoridade, linha x staff

Esta questão considera o nível de autoridade desempenhada pela controladoria no

organograma das empresas. Os resultados estão ilustrados no Gráfico 4.

Na realidade das empresas a controladoria com 38,46% das respostas foi definida como um órgão de assessoria, que exerce suas atividades para aconselhar, mas não para comandar, enquanto 30,77% dos entrevistados consideram que é órgão de linha tendo autoridade exercida sobre os subordinados. O gráfico 4 também evidencia outros 30,77%, onde a controladoria exerce o papel de assessoria e comando, surgindo aí uma terceira perspectiva.

Em pesquisa efetuada por Calijuri, Santos e Santos (2005) no contexto brasileiro, aponta que a controladoria está situada no organograma das empresas como órgão de linha em 71,05% das empresas e como órgão de assessoria em 28,95% das empresas. Os autores afirmam ainda que o fato de a controladoria estar situada como órgão de linha no organograma da maioria das empresas não significa que a função do *controller* seja de linha.

Como ressaltado na revisão de literatura, não há um consenso quanto à posição hierárquica, isto vai de acordo com o modelo de gestão da organização. Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) sobre a classificação que se faz da controladoria como sendo órgão de linha ou de *staff*, afirmam que não existe uma estrutura ideal.

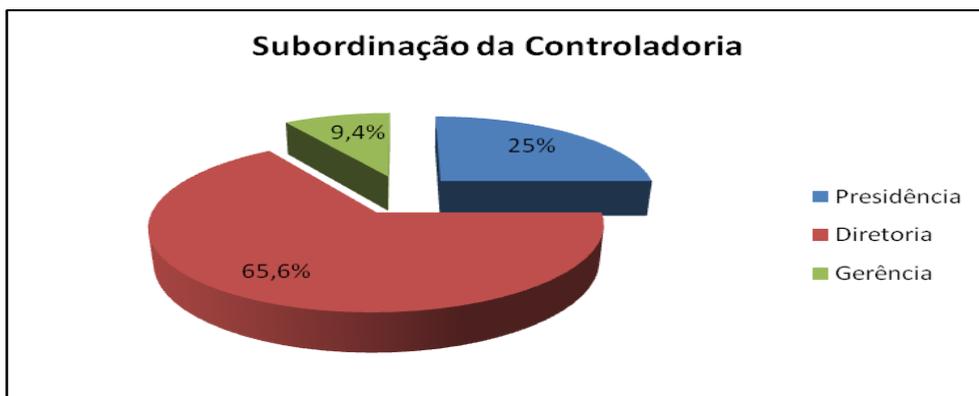


Gráfico 3 - Subordinação da controladoria no organograma

Fonte: Dados da pesquisa.

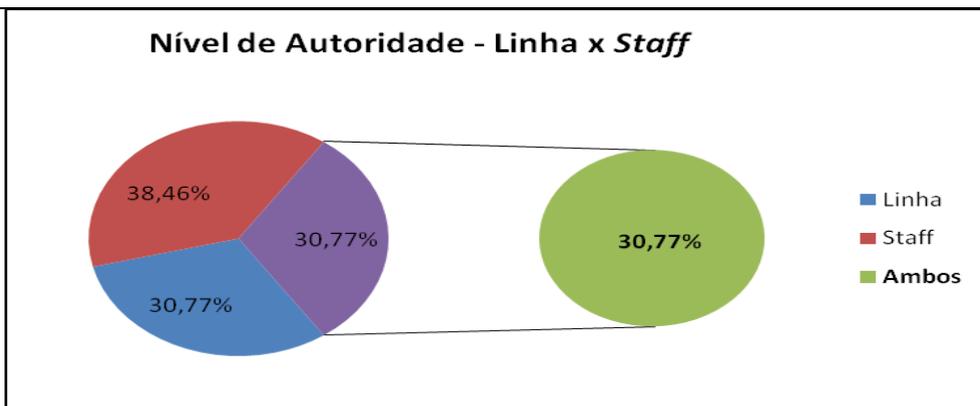


Gráfico 4 - Nível de autoridade – linha x staff

Fonte: Dados da pesquisa.

Neste contexto, em alguns casos, os resultados corroboram para o conceito de Oliveira et al. (2004), quando afirma que a controladoria é vista como um órgão de controle (linha) e assessoria (*staff*), que se situa próximo da alta administração e que pode ser qualificada como sendo o centro de controle interno da empresa onde suas responsabilidades englobam: supervisão das áreas de contabilidade financeira, fiscal e de custos, onde em alguns casos, inclui os setores financeiros, de pessoal e de informática. Muitas vezes as atividades da controladoria são assumidas por um profissional que acumula outras funções.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo objetivou verificar a posição da Controladoria na estrutura organizacional das 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. Para responder ao questionamento proposto, procurou-se verificar se a controladoria possui um relacionamento de múltiplas características, com os demais órgãos da organização, seja como assessora, controladora, consultora, auditora e porta-voz da alta administração. Verificou-se também a sua subordinação e o nível de autoridade desempenhada pela controladoria no organograma das empresas.

Os resultados da pesquisa mostram que sob o aspecto conceitual, quanto à classificação hierárquica e o nível de autoridade, não há consenso, pois existe uma corrente de autores que defende que ela deva ser órgão de

assessoria ligado diretamente à presidência. Já outra corrente sugere que ela deva ser um órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de financeiro.

A pesquisa aponta que a relação da controladoria com a autoridade nas empresas de Santa Catarina assemelha-se (65,6%) aquilo que é praticado nos Estados Unidos (61%) e também a nível Brasil (82%), onde está subordinada à diretoria financeira.

Na perspectiva em que é considerado o nível de autoridade desempenhada pela controladoria no organograma das empresas, os resultados evidenciam com uma diferença (+7,69%) de que a controladoria assume um papel de consultora e assessora. Entretanto outra característica que vale ressaltar é que a proporção das empresas que exercem um nível de linha (30,77%) é o mesmo daquelas que exercem os níveis de linha e *staff*.

Assim conclui-se que, em se tratando dos aspectos conceituais e procedimentais, não se pode afirmar que exista um padrão ou uma linha única que deva ser seguida quanto à estrutura organizacional ou ao nível de autoridade da controladoria. Cada organização deve adaptar a estrutura aos objetivos da empresa, onde devem ser considerados o tamanho e a natureza do negócio, experiência dos executivos e assessores, empregados, localização física, filosofia de administração e as necessidades do negócio.

Para o desenvolvimento de futuros estudos sobre o tema, recomenda-se considerar o tamanho das

empresas e o tipo de estrutura organizacional adotada. Sugere-se ainda aprofundar o estudo e estender a pesquisa às publicações científicas de pesquisadores que possuem como linha de pesquisa a controladoria, em âmbito nacional e internacional, pois dessa forma seria possível comparar dados, aumentando a relevância e abrangência.

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.
- ANSOFF, H. I. Managing Strategic Surprise by Response to Weak Signals. **California Management Review**, Vol.18, p. 21-33, 1975.
- ANTHONY. R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, I. M. **Controladoria: agregando valor para a empresa** (in: Paulo Schmidt). Porto Alegre: Bookmann, 2002.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática**. Tese do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: FEA/USP, 2006.
- CALIJURI, M.S.; SANTOS, N.M.; SANTOS, R.F. **Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro**. XII Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis: ABC, 2005.
- CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHIAVENATO, I. **Iniciação à organização e controle**. São Paulo: McGraw-Hill, 1989.
- CHIAVENATO, I. **Introdução a teoria geral da administração**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a controladoria das áreas da organização. **Revista Enfoque – Reflexão Contábil**. v. 18, n.1, p. 12-21, 1999.
- DORNNELLY, R. M. The controllers role in corporate planning. **Management Accounting**. Vol.3, n.63, p.13-18, 1981.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2002.
- HECKERT, J.B., WILLSON, J. D. **Controllership**. New York: Ronald Press Co, 1963.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson, 2004.
- HORVÀTH, P. **Controlling**. 10a. Ed. München: Verlag Vahlen, 2006.
- JOHNSSON, M. E.; FRANCISCO FILHO, V. P. Controladoria. in: MENDES, J. T. G. **Finanças Empresariais**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002.
- KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.
- KÜPPER, P. **Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente**, 4.Auflage. Berlin: MSG, 2005.
- LACOMBE, F; HEILBORN, G. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2008.

- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática (in: Ilse Maria Beuren). São Paulo: Atlas, 2004.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria**: Na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. **A Controladoria como Unidade Administrativa de Suporte ao Processo de Gestão na Perspectiva da Gestão Econômica**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. Vol.133, p.41-50, 2002.
- MIRANDA, S. **Metodologia científica, os caminhos do saber**. Disponível em: <www.simaodemiranda.com.br>. Acesso em: 25 abr. 2008.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. No. 126, ano 29, p.59-67, 2000.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: um enfoque eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, L. M. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.
- OLIVEIRA, L.; PEREZ JR, J.; SILVA, C. **Controladoria estratégica**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. **Controladoria avançada** (In Clóvis L. Padoveze). São Paulo: Thomson, 2005.
- PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo (SP): Saraiva, 2002.
- PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão**: teoria e pratica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática (in: Ilse Maria Beuren). São Paulo: Atlas, 2004.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function**: the work of the managerial accounting. New York: John Wiley & Sons, 1996.
- SANTOS, L. R. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria**. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: FEA/USP, 2004.
- SANTOS, R. V.; CASTELLANO, A. C. F.; BONACIM, C. A. G.; SILVA, L. P. O papel do *controller* em empresas de grande porte. **Congresso Internacional de Custos**, Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 nov. 2005. CD-ROM.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SHERIDAN, T. T. Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints. **Management Accounting Research**. Vol. 6, n.3, p. 287-294, 1995.

SIEGEL, J. G.; SHIM, J. K.; DAUBER, N. A. **Corporate Controllers handbook of financial management**. Paramus: Prentice Hall, 1997.

SIEGEL, G.; KULESZA, C. From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education. **Management Accounting**. v.1, p. 1-23, 1996.

SOUZA, M. V. **Redes de microcomputadores: aplicações e utilidade para a controladoria**. (Dissertação)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

STOFFEL, K. **Controllership im internationalen Vergleich**. Wiesbaden: Gabler, 1995.

TEIXEIRA, O. C. **Contribuição ao estudo das funções e responsabilidades do controller nas organizações**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)-Universidade de São Paulo, 2003.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1974.

YOSHITAKE, M. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1984.

WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. New York: John Wiley & Sons, 1995.

Endereço do Autor:

Departamento de Ciências Contábeis
Centro Sócio-Econômico
Universidade Federal de Santa Catarina
Trindade, Florianópolis – SC – Brasil
88040-970