

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDNA YAYOI HIRAKAWA GOTO

**A CONTROLADORIA SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA
CONTINGÊNCIA: A INFLUÊNCIA DOS FATORES
CONTINGENCIAIS NA ÁREA DE CONTROLADORIA
DIVISIONAL EM SUBSIDIÁRIAS DE UMA ORGANIZAÇÃO
MULTINACIONAL**

São Paulo

2013

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDNA YAYOI HIRAKAWA GOTO

**A CONTROLADORIA SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA
CONTINGÊNCIA: A INFLUÊNCIA DOS FATORES
CONTINGENCIAIS NA ÁREA DE CONTROLADORIA
DIVISIONAL EM SUBSIDIÁRIAS DE UMA ORGANIZAÇÃO
MULTINACIONAL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito
para a obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi

São Paulo

2013

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

G684c

Goto, Edna Yayoi Hirakawa

A controladoria sob a perspectiva da teoria da contingência: a influência dos fatores contingenciais na área de controladoria divisional em subsidiárias de uma organização multinacional / Edna Yayoi Hirakawa Goto. - - São Paulo, 2013.

182 f.

Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Controladoria.
2. Teoria da contingência .
3. Empresas subsidiárias.
4. Empresas Multinacionais.

CDD 658.151

FOLHA DE APROVAÇÃO

EDNA YAYOI HIRAKAWA GOTO

**A CONTROLADORIA SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA
CONTINGÊNCIA: A influência dos fatores contingenciais na área de Controladoria
divisional em subsidiárias de uma organização multinacional**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professora Dr^a Vilma Geni Slomski

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Professor Dr. Cláudio Parisi

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 30 de agosto de 2013.

*Dedico este trabalho a Deus, pela fé e força,
a meu pai Yukio (In memoriam) e a minha mãe Reiko,
pelos ensinamentos recebidos*

AGRADECIMENTOS

Graças a Deus, tenho muito a agradecer por todas as oportunidades que tenho recebido e vivenciado.

Agradecer nominalmente é uma tarefa difícil, portanto para aqueles que os nomes não se encontram aqui, quero expressar minha gratidão a todos que contribuíram e me apoiaram para esse momento. Em especial:

Ao Sérgio, meu sempre companheiro e amigo por ter me dado o seu incondicional apoio e encorajamento em todos os momentos.

Aos meus queridos filhos André e Marcelo, pela compreensão de minhas ausências.

Ao Professor Dr. Cláudio Parisi, pela sua valiosa orientação, recomendações, compreensão e dedicação fundamentais para realização deste trabalho.

À Professora Dra. Vilma Geni Slomski, pelos importantes ensinamentos recebidos nas aulas de metodologia e pelo apoio, sugestões e atenção ímpares para minha pesquisa.

A todos os professores do programa de Mestrado pelos conhecimentos transmitidos.

Agradeço ao Professor Dr. José Carlos Oyadomari pelas contribuições e sugestões dadas no exame de qualificação.

Com carinho a todos os meus colegas do mestrado, especialmente ao Robson e a Martha, amigos excepcionais.

Aos meus irmãos Jorge e Regina e ao Orlando, pela sua inestimável ajuda no meu tempo...

E o meu muito obrigado ao meu Diretor Olaf Vencovsky pela sua total compreensão e incentivo, e aos entrevistados que possibilitaram a realização da pesquisa.

Seja o que for que você possa fazer,
ou sonhar que pode fazer, comece.
A coragem tem genialidade,
poder e magia.
Comece agora.

Johann Goethe

RESUMO

A abordagem contingencial estabelece que algo é verdadeiro somente sob condições específicas. A Controladoria atua no sentido de mensurar, controlar e integrar os esforços para assegurar a otimização do resultado econômico das organizações. Esta pesquisa teve como objetivo delinear as características dos fatores contingenciais: tamanho, estratégia, tecnologia, estrutura e ambiente presentes nas subsidiárias de uma organização multinacional. Procurou-se identificar de que modo estes aspectos influenciaram a área de Controladoria nos diferentes contextos organizacionais em termos de atividades, funções, suporte informacional e estrutura organizacional. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados por meio de entrevista semiestruturada e questionário estruturado nas subsidiárias americana e mexicana de uma empresa multinacional sediada na Alemanha. Com relação ao tamanho das subsidiárias houve associações positivas quanto à subordinação do *controller* e o número de colaboradores ligados à Controladoria, porém não foram verificadas diferenças nas funções e atividades na área de Controladoria, sendo que em ambas não foi observada a segregação entre as funções de Controladoria e Tesouraria. Quanto a estratégia, identificou-se diferenças entre as subsidiárias, uma vez que a mexicana apresentou-se como prospectiva e a americana analisadora, variável que determinou influência quanto ao suporte da Controladoria à gestão do negócio, mas sem impactos quanto à estrutura organizacional. No que tange à tecnologia, observou-se que a subsidiária americana valoriza a tecnologia da informação, disposição que propicia a padronização de processos, contribuindo na gestão operacional e de riscos da Controladoria. No quesito estrutura, destaca-se que, quanto ao grau de autoridade de ambas em relação às decisões estratégicas há limitações em função da centralização orientada pela matriz da organização; entretanto, constatou-se que a subsidiária americana tende para uma natureza mecanicista, isto é, com maior divisão dos trabalhos e autoridade reforçada; já a mexicana possui características de caráter mormente orgânico: mais descentralizada, e com maior autonomia; tal diferença impacta na Controladoria em termos de suporte informacional. Por fim, no que diz respeito ao ambiente, verificou-se que, em comparação com a americana, a subsidiária mexicana atua em ambiente mais hostil e dinâmico, evidenciando-se que, em ambientes dessa natureza, são necessários controles e sistemas gerenciais mais voltados para a performance e resultados dos negócios. Conclui-se que, para a situação específica deste estudo, a atuação da Controladoria divisional é impactada parcialmente por uma combinação de variáveis contingenciais e também se apurou o efeito do isomorfismo coercitivo na Controladoria divisional, minimizando o efeito das variáveis contingenciais na Controladoria divisional.

Palavras-chave: Controladoria. Controladoria Divisional. Teoria Contingência. Subsidiárias e Empresas Multinacionais.

ABSTRACT

The contingency approach states that something is true only under specific conditions . The Controllership acts to measure, control and integrate efforts to ensure optimization of the economic result at organizations. This research aimed to outline the characteristics of contingency factors: size, strategy, technology, structure and environment present in subsidiaries of a multinational organization. We sought to identify how these aspects influenced the Controllership area in different organizational contexts in terms of activities, functions, organizational structure and informational support . Therefore we carried out a descriptive study with a qualitative approach. Data were collected through semi-structured interview and structured questionnaire in the American and Mexican subsidiaries of a multinational company based in Germany. Regarding to the size of the subsidiaries there were found positive associations with the subordination of the *controller* and the number of employees connected to the Controllership department , but there were no significant differences in the functions and activities in the Controllership area, and in both subsidiaries were not observed segregation between the functions of the Controllership and Treasury. Concerning strategy, it was identified differences between the subsidiaries, since the Mexican presented as prospective and American as analyzer, this variable determined the influence of the Controllership in terms of supporting informational to the business management, but no impact on the organizational structure. Regarding technology, it was observed that the American subsidiary values information technology, factor that provides the standardization of processes, contributing to operational management and risks of the Controllership. On the structure issue, it is emphasized that, as the degree of authority in relation to strategic decisions, both has limitations due to the centralization driven from the headquarters, however , it was found that the American subsidiary tends towards to a mechanistic nature , there are more division of work and authority reinforced, whereas the Mexican has mainly organic character traits: more decentralized, and with greater autonomy, this difference impacts the Controllership in terms of informational support . Finally, with regard to the environment, it was found that, compared with the American Mexican subsidiary operates in the most hostile dynamics environments showing that, in such environments are required control and management systems aimed more for performance and business results. It is concluded that for the specific situation of this study , the role of the divisional Controllership is partially impacted by a combination of contingent variables and also found the effect of coercive isomorphism in divisional Controllership, minimizing the effect of the contingency variables in divisional Controllership.

Keywords: Controllership. Divisional Controllership. Contingency Theory . Subsidiaries and Multinational Companies .

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Associação dos Objetivos da Controladoria com Sua Missão.....	31
FIGURA 2 - Objetos de Estudo da Controladoria.....	34
FIGURA 3 - Evolução do Campo de Atuação da Controladoria.....	48
FIGURA 4 - Atribuições da Controladoria Moderna.....	52
FIGURA 5 - Relacionamentos Alternativos do Controller.....	55
FIGURA 6 - Surgimento Teoria da Contingência.....	67
FIGURA 7 - Variáveis da Pesquisa	96

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Síntese das definições de Controladoria, enquanto Unidade Organizacional.....	28
QUADRO 2 - Funções Tesoureiro e <i>Controller</i>	39
QUADRO 3 -Funções da Controladoria mais citadas na literatura dos EUA, Alemanha e Brasil.....	47
QUADRO 4 - Padrões de organização e de administração em quatro organizações com diferentes índices de mudança ambiental.....	70
QUADRO 5 - Combinação de estratégia e organização.....	74
QUADRO 6 - Principais contribuições a teoria da contingência	80
QUADRO 7 - Divisão do questionário com base na bibliografia consultada.....	92
QUADRO 8 - Variáveis, Objetivos e Instrumento de Pesquisa.....	94
QUADRO 9 - Perfil dos respondentes.....	106
QUADRO 10 – Funções de Controladoria.....	113
QUADRO 11 - Variáveis Contingenciais.....	127
QUADRO 12 - Delegação dos Gerentes Gerais das decisões da unidade.....	132
QUADRO 13 - Formalização.....	132
QUADRO 14 - Centralização.....	133
QUADRO 15 - Tecnologia da Informação.....	135
QUADRO 16 - Ambiente Externo.....	136
QUADRO 17 - Conclusões e Achados.....	143

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Resumo das atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura.....	45
TABELA 2 - Competências mais importantes adquiridas no período de 1994 a 1999.....	63
TABELA 3 - Habilidades requeridas dos <i>controllers</i>	64
TABELA 4 - Áreas Internas da Controladoria.....	123

LISTA DE SIGLAS

ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças,
Administração e Contabilidade

BSC – Balancedscorecard

BRICS –Brasil, Rússia,China, Índia, África do Sul

CEO- Chief Executive Officer

CFO – Chief Finance Officer

CIA – Controllers Institute of America

CRM - Customer Relationship Management

ECBC - Estrutura Conceitual Básica de Controladoria

ERP – Enterprise Resource Planning

EUA – Estados Unidos da América

EVA – Economic Value Added

HGB - German Commercial Code

IFRS- International Financial Standard Reports

IMA- Institute of Management Accountants

MA – Management Accounting

MAS- Management Accounting Systems

MCS – Management Control System

OC - Organizational Control

SOX- Sarbanne Oxley

TI - Tecnologia da Informação

RM – Ranking Médio

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1. JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	20
1.2. FORMULAÇÃO DO PROBLEMA, IDENTIFICAÇÃO DA QUESTÃO PROBLEMA.....	21
1.3. OBJETIVOS DA PESQUISA.....	22
1.4. CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS.....	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	25
2.1 CONTROLADORIA.....	25
2.1.1 A CONTROLADORIA E O SEU PAPEL NAS ORGANIZAÇÕES.....	25
2.1.2 MISSÃO DA CONTROLADORIA.....	29
2.1.3 OBJETIVOS DA CONTROLADORIA.....	30
2.1.4 MODELO DE GESTÃO.....	31
2.1.5 MODELO DE DECISÃO.....	34
2.1.6 MODELO DE INFORMAÇÃO.....	35
2.1.7 CULTURA ORGANIZACIONAL.....	36
2.2 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA.....	37
2.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA.....	41
2.4 CONTROLADORIA DIVISIONAL.....	53
2.5 INTEGRAÇÃO E ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	57
2.6 TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	65
2.6.1 OS PRIMEIROS ESTUDOS SOBRE TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	68
2.6.1.1 Burns e Stalker (1961).....	68
2.6.1.2 Alfred Du Pont Chandler (1962).....	71
2.6.1.3 Joan Woodward (1958 e 1965).....	72
2.6.1.4 Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch (1967).....	73
2.6.1.5 Charles Perrow (1967).....	75
2.6.1.6 James David Thompson (1967).....	76
2.6.1.7 Pradip Khandwalla (1961).....	76
2.6.1.8 Lex Donaldson (2001).....	77
2.7 ESTUDOS ANTERIORES DE CONTROLADORIA E TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	80

3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	88
3.1 TIPO DE ESTUDO.....	88
3.2 CAMPO DE ESTUDO.....	89
3.3 SELEÇÃO DA POPULAÇÃO E DEFINIÇÃO DA AMOSTRA.....	90
3.4 MÉTODOS, TÉCNICAS, PROCEDIMENTOS E INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	91
3.4.1 ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	93
3.4.1.1 Elaboração do Roteiro da Entrevista.....	94
3.4.1.2 Elaboração do Questionário.....	95
3.4.1.3 Pré-Teste do Instrumento.....	98
3.4.2 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS.....	99
3.4.2.1 Histórico da Empresa.....	100
3.4.2.2 Missão e Valores da Empresa.....	101
3.5 MÉTODOS, TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS.....	102
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	104
3.6 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS ESTUDADAS.....	104
3.7 BREVE PERFIL DOS RESPONDENTES.....	105
3.8 ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	107
3.9 VARIÁVEIS DE CONTINGÊNCIA.....	126
4.5 ANÁLISE DE RESULTADOS	127
4.5.1 TAMANHO.....	127
4.5.2 ESTRATÉGIA.....	129
4.5.3 ESTRUTURA.....	131
4.5.4 TECNOLOGIA.....	134
4.5.5 AMBIENTE EXTERNO.....	135
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	139
REFERÊNCIAS.....	145
APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO.....	158
APÊNDICE B – ROTEIRO PARA A ENTREVISTA.....	159
APÊNDICE C –SÍNTESE GLOBAL DAS RESPOSTAS DA ENTREVISTA.....	173

1 INTRODUÇÃO

As organizações têm passado por constantes e significativas fases de alteração e evolução nas últimas décadas. Vários fatores, como a internacionalização dos mercados; o aumento do tamanho das empresas, que tem se intensificado pelos vários processos de reorganizações societárias; as crises financeiras e econômicas; e os avanços tecnológicos; acarretam o aumento na complexidade das operações. A Controladoria, para poder acompanhar esse contínuo desenvolvimento de negócios, tem ampliado seu campo de atuação com papel preponderante nas organizações, na missão de mensurar, controlar e avaliar o resultado econômico das empresas, considerando-se suas diferentes estruturas organizacionais, e cumprir, por fim, a necessidade de se manterem competitivas neste ambiente.

Estudiosos, como Mosimann e Fisch (1999) e Catelli et al. (2001) abordaram a Controladoria como área do conhecimento e unidade administrativa, e outros, como Peixe (1996), Oliveira, L. M. (1998), Peleias (2002) e Padoveze (2004) a estabeleceram como uma unidade organizacional estruturada. Observa-se que não há um consenso sobre o tema Controladoria no Brasil.

Assim, Borinelli (2006) em sua tese de doutorado, visando sistematizar o conhecimento sobre Controladoria, estabeleceu o arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), definindo três abordagens de estudo e organização da Controladoria, consideradas como: i) Perspectiva I - Aspectos Conceituais (o que é) ; Perspectiva II - Aspectos Procedimentais (como funciona) e Perspectiva III – Aspectos Organizacionais (como se materializa nas organizações).

Ao abordar a Controladoria sob a perspectiva III como um órgão formal da organização, Borinelli (2006, p. 198) a define como:

responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem econômica, financeira e patrimonial demandadas: (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão, planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes

externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Diante disso, neste estudo a Controladoria será abordada como órgão administrativo que se materializa nas organizações enquanto unidade organizacional dotada de missão e objetivos. Para o entendimento do seu papel nesse ambiente, a Controladoria é investigada quanto às suas funções e atividades, e qual a sua atuação nas organizações.

Cabe observar que parte-se do pressuposto de que haja nas empresas uma unidade organizacional formalmente constituída ou uma área que realize as atividades de Controladoria, fundamentada nas proposições de Koontz e O'Donnell (1981), em que é necessário manter uma estrutura intencional de papéis e funções, para que os colaboradores trabalhem de forma eficaz, objetivando atingir as metas estabelecidas.

A forma de estruturação da área de Controladoria é semelhante à estruturação das demais áreas da empresa e varia de acordo com as características de cada tipo de empresa, como o seu porte, estrutura operacional, grau de atuação e também de acordo com o tipo de negócio ao qual está ligada (TUNG, 1993; YOSHIKAWA, 1997).

Neste sentido, Oliveira, L. M. (1998) estabelece que as funções e atividades da Controladoria podem variar de empresa para empresa, devido a fatores como o seu porte, diversificação de atividades, nível de centralização e número de fábricas e filiais. Entretanto, Borinelli (2006) questiona esta argumentação, pelo fato do autor não ter apresentado resultados empíricos para comprovar esta situação.

Dentre os elementos de motivação deste estudo, está a possibilidade de se unir a teoria e a prática, investigando-se empiricamente o que acontece nas organizações quanto à atuação da área de Controladoria divisional, analisando-se sua estrutura em termos de atividades e funções e o seu papel como suporte informacional nas subsidiárias de uma organização multinacional. Anderson e Schmidt observaram que na prática não há uniformidade quanto às responsabilidades e forma de atuação da Controladoria, proposta corroborada mais recentemente por estudiosos como Borinelli (2006), Lambert e Sponem (2011), Loo, Verstegen e Swagerman (2011) entre outros. Assim, busca-se neste estudo, através da fundamentação teórica e da empiria, a compreensão desta realidade.

Pela importância e destaque do papel da Controladoria nas organizações, diversos autores apresentaram análises relacionadas à atuação da Controladoria no que diz respeito às suas práticas, funções, atividades, responsabilidades e estrutura organizacional. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; BEUREN, 2002; BORINELLI, 2006; CATELLI et al., 2001; KAPLAN, 1984; KANITZ, 1976; MOSIMANN; FISCH, 1999; NAGAKAWA, 1993; SIEGEL; RUSSELL; KULESZA, 1999; WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1995)

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) apresentam um extenso e detalhado estudo sobre as diversas funções dos *controllers* nas organizações. Já Borinelli (2006) investigou a realidade das principais empresas privadas que operam no Brasil, concluindo que as organizações apresentam diferentes formas de tratar os aspectos de Controladoria. Em sua pesquisa, Siegel, Russell e Kuleska (1999) apresentam a evolução dos contadores, identificando as novas competências, habilidades e conhecimentos mais importantes adquiridos e necessários para o sucesso da profissão.

Guerra (2007) e Junqueira (2010) abordam a contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência, identificando que as pesquisas pioneiras de Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965) e Lawrence e Lorsch (1967) deram início à busca pelo entendimento de como os fatores como o ambiente, tamanho, tecnologia e estratégia interferem no processo de gestão das organizações, contribuindo para o surgimento da teoria da contingência.

Para Donaldson (2001), a teoria da contingência estabelece que não há uma estrutura organizacional única, e não existe aquela que possa ser válida para todas as organizações. A otimização da estrutura vai depender de determinados fatores contingenciais tais como a estratégia, o tamanho e a tecnologia. Aliado a essas características organizacionais, há também o reflexo da influência do ambiente em que a organização se encontra, ou seja, para que a organização se perpetue precisa adequar sua estrutura a seus fatores contingenciais e também ao seu ambiente. Diversos estudos evidenciaram que esses fatores contingenciais têm impacto no desenho da estrutura organizacional. (CHENHALL, 2003; DONALDSON, 2001; SIMONS, 1987)

Corroborando, Catelli et al. (2001) assevera que a Controladoria, sendo considerada como órgão de apoio à administração, encarrega-se de subsidiar o

processo de gestão, que, pela sua natureza, possui muitas informações que auxiliarão os gestores na tomada de decisões. Assim, deve conhecer o ambiente em que empresa está inserida, para que tenha a capacidade de dar o respectivo suporte às organizações, de acordo com as contingências decorrentes desse ambiente.

O ambiente em que a empresa se encontra sofre influências internas e externas, que podem ser consideradas como ameaças e oportunidades (BEUREN; CZESNAT; SILVA, 2009). As oportunidades podem surgir na forma de mercados, recursos e outras condições externas que a empresa pode explorar para crescer e prosperar. Por outro lado, as ameaças podem surgir de novos competidores, que buscam o mesmo nicho ou posição de mercado, como também através das alterações legais, políticas, mudanças demográficas, etc. (SILVA, R. O., 2001).

No estudo de Gordon e Miller (1976) identificou-se que, na literatura da teoria das organizações, vários autores, como Woodward (1965), Lawrence e Lorsch (1967), Burns e Stalker (1961), Thompson (1967) e Perrow (1967), abordaram descobertas sobre os tipos de estrutura organizacional adequadas, dependendo das condições ambientais e da necessidade de dispositivos organizacionais sofisticados, que variam conforme o grau de dinamismo, heterogeneidade e hostilidade do ambiente.

Para Guerra (2007), a visão contingencial defende que diferentes ambientes requerem diferentes desenhos nos planos estratégicos e nas estruturas organizacionais, impactando na forma de como o sistema de controle gerencial é organizado. Variações no ambiente ou na tecnologia conduzem a variação na estratégia, na estrutura e nos demais componentes organizacionais.

Neste contexto, este estudo pretende verificar como a atuação da Controladoria é impactada pelos fatores contingenciais, como tamanho, ambiente, estratégia, tecnologia e estrutura organizacional. Busca-se identificar e analisar estas relações com a atuação da Controladoria divisional como unidade organizacional, enquanto área que desenvolve as atividades e funções de Controladoria, seu suporte informacional junto à unidade de negócio e a Controladoria corporativa, bem como sua posição hierárquica.

1.1 JUSTIFICATIVAS DA PESQUISA

Através dos resultados de sua tese, Borinelli (2006) notou uma necessidade, por parte dos profissionais brasileiros quanto ao tema Controladoria, de querer saber as respostas das outras organizações em termos das melhores práticas, e se a teoria por meio de suas pesquisas têm feito novas descobertas. Observou que deve haver uma maior aproximação entre a academia e as organizações empresariais, para que juntas possam resolver suas inquietações.

A pesquisa de Vaivio e Kokko (2006), a abordagem foi no sentido de identificar a atuação dos *controllers* quanto a reexaminar o estigma do conceito de “contadores de feijões”, através de um contexto crítico e empírico na Finlândia, concluindo-se que houve mudança no perfil e atuação dos executivos entrevistados.

Sendo a missão da Controladoria zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade (BORINELLI, 2006; CATELLI et al., 2001; PELEIAS, 2002), nota-se a relevância e importância do papel da Controladoria nas organizações.

A escolha ao pesquisar este tema relaciona-se com muitos dos estudos anteriormente elencados, como também pela inquietação da pesquisadora enquanto educadora e profissional da Controladoria em buscar na literatura e na prática identificar nas organizações de que forma os fatores contingenciais influenciam a atuação da área da controladoria divisional em diferentes contextos organizacionais, posto que a abordagem contingencial estabelece que algo é verdadeiro somente sob condições específicas.(CHENHALL, 2003)

Outro fator a ser considerado quanto ao estudo de empresas que operam em uma dimensão global, é que estas possuem uma série de questões técnicas que se diferenciam no desenho e no uso de seus sistemas de contabilidade e controle gerencial.

Para Guerra (2007), há muito a investigar sobre a teoria contingencial, que surgiu para contestar o caráter universalista das teorias anteriores. A abordagem contingencial ajuda a reconhecer e compreender a interdependência entre os fatores como ambiente, pessoas, tarefas, estratégias e tecnologia, concluindo que a organização deverá se adequar conforme a situação em que ela se encontra. Este autor sugere a utilização de outros processos metodológicos como o estudo de caso como também aliar diferentes instrumentos de coleta de dados como questionários e entrevistas, para poder atender algumas das críticas direcionadas a pesquisa relacionada a contabilidade gerencial, segundo as quais as limitações metodológicas prejudicam a confiabilidade dos resultados.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA, IDENTIFICAÇÃO DA QUESTÃO-PROBLEMA

A Controladoria, como órgão preponderante de apoio à administração, é encarregada de subsidiar o processo de gestão, que, através das informações, auxiliará os gestores no processo de tomada de decisões. No que tange à sua atuação nas organizações pode ser afetada por vários fatores contingenciais externos e internos.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 375), as funções da Controladoria são: “subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultados; gerir os sistemas de informações e atender aos agentes de mercado”, desta forma a área de Controladoria deve assegurar a eficácia das organizações e controlar suas operações, almejando atingir os resultados planejados, de acordo com os objetivos econômicos e sociais estabelecidos, para satisfação de seus clientes sejam internos e externos, através da tríade: planejamento, execução e controle.

O êxito da área de Controladoria dependerá da identificação de suas funções e do papel que essa desempenhará, considerando-se o modelo de gestão adotado, e os fatores contingenciais que afetam a sua atuação nas organizações.

A Controladoria acompanha o crescimento das organizações e, nesse sentido, à medida que as organizações se expandem em termos de área geográfica de atuação e com o aumento da diversidade de produtos, conseqüentemente ocorre a complexidade de gestão. Para que a organização funcione de maneira mais eficaz com relação aos seus objetivos e estratégias, estabelece-se o gerenciamento como um conjunto de unidades, ou divisões. Essa abordagem de atuação da Controladoria nas unidades de negócios é denominada Controladoria divisional. (FREZATTI et al., 2009)

Os executivos das unidades de negócios atuam quase sempre como se suas unidades fossem empresas separadas. Têm a responsabilidade de planejar e coordenar o trabalho das diferentes funções e de resolver atritos que surgem entre essas funções. Cada unidade defronta-se com problemas que são comuns a outras unidades e à própria matriz. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Entende-se que a forma de estruturação das diversas unidades e áreas que compõem a organização, é definida pela gestão empresarial, que, segundo Maximiano (2000, p. 270): “a missão da organização divide-se em funções. As funções dão origem aos departamentos e estes aos cargos. Funções, departamentos e cargos desdobram-se em responsabilidades e tarefas.”

Ao se considerar que a Controladoria tem um papel relevante para as organizações, e observando-se o contexto apresentado, a questão problema que se coloca para esta pesquisa é: **Como os fatores contingenciais influenciaram a área de Controladoria divisional nas diferentes subsidiárias de uma organização multinacional?**

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Tendo por base os aspectos até aqui apresentados, especificou-se como objetivo principal do trabalho delinear as características dos fatores contingenciais presentes em subsidiárias de uma organização multinacional, procurando identificar de que modo estes aspectos influenciaram a área da Controladoria divisional nos diferentes contextos organizacionais.

A empresa selecionada para o presente estudo foi em razão de poder proporcionar oportunidades e achados relacionados a área de Controladoria de uma grande empresa multinacional europeia com subsidiárias atuantes em vários países em todos os continentes.

Diante do exposto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos deste estudo:

- a) Identificar com base na fundamentação teórica, como os fatores contingenciais afetam a atuação da área de Controladoria;
- b) Identificar a forma de atuação da área de Controladoria nas principais subsidiárias de uma organização multinacional em termos de atividades e funções, suporte informacional, posição hierárquica e estrutura organizacional.

1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

Este estudo procura contribuir no entendimento da realidade da Controladoria dos demais países, principalmente porque na atual conjuntura globalizada, a maioria das organizações multinacionais têm subsidiárias com a unidade organizacional Controladoria ao redor do mundo. Ainda que os resultados do presente estudo possam ser incipientes, dada a complexidade e abrangência do tema pesquisado, busca-se emergir novas inquietações para o desenvolvimento de futuras pesquisas.

Adicionalmente, no Brasil, estudiosos asseveram que a divulgação conceitual da teoria contingencial é pouco explorada e carente de trabalhos que despertem os pesquisadores e leitores para sua existência e relevância, portanto, a importância da contribuição quanto à obtenção de resultados empíricos produzidos através dos estudos na área, ainda que haja dificuldades quanto à convergência dos resultados obtidos pelas pesquisas face a falta de consenso na definição e

mensuração dos vários fatores considerados como variáveis contingenciais, pode ser encarado como uma oportunidade e desafio para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As organizações, para atingirem seus objetivos e se manterem competitivas neste ambiente cada vez mais conturbado e globalizado, precisam estruturar-se adequadamente em várias áreas e departamentos, cada qual com suas atividades e funções sob a responsabilidade dos seus gestores. A complexidade do ambiente, de forma geral, em termos econômicos, políticos e sociais, tem demandado a otimização nos processos de gestão, de forma a assegurar o desenvolvimento das organizações e sua continuidade no mercado.

E para subsidiar o sucesso da organização na busca de seus melhores resultados, a atuação da Controladoria, tem papel preponderante no processo de tomada de decisões de seus gestores.

Neste contexto, buscou-se através da pesquisa bibliográfica na primeira parte apresentar a definição de Controladoria e sua atuação enquanto unidade administrativa nas organizações, a questão da Controladoria divisional e, em seguida, embasar as principais abordagens da teoria da contingência e os principais estudos relativos ao tema.

2.1 CONTROLADORIA

A seguir, destacamos os principais tópicos a respeito da Controladoria nas organizações.

2.1.1 A CONTROLADORIA E O SEU PAPEL NAS ORGANIZAÇÕES

O surgimento da Controladoria deu-se no início do século XX, a partir da necessidade de geração de informações para tomada de decisões dos gestores das grandes corporações norte-americanas. A grande mudança nas funções do *controller* em 1930 coincidiu com a fundação do Instituto de *Controllers* da América

(CIA), sendo que em parte, este novo papel foi produto da demanda por informações mais acuradas dos *stakeholders*, em função do *crash* dos mercados da Europa e dos Estados Unidos deste período. (FRENCKNER, 1980, apud LINHARDT; SUNDQVIST, 2004).

No Brasil, não há registro de uma data precisa, estima-se que o termo Controladoria e *controller* tenham surgido na década de sessenta, período em que houve a instalação de grandes empresas multinacionais no país. (BEUREN, 2002)

A área de Controladoria tem atuado de forma progressiva nas organizações com atividades relacionadas à integração de informações das diversas áreas, bem como assessorar os gestores na definição de estratégias e suporte no processo de gestão. Estas atividades estão associadas ao apoio relacionado ao processo decisório tendo como orientação o controle dos resultados obtidos, analisando-se a variação dos resultados reais versus os resultados esperados, bem como todos os mecanismos de controles necessários às organizações para atingirem seus objetivos.

Vários estudos apresentam a concepção de que a Controladoria deve passar a participar ativamente do processo de decisão gerencial e formulação de estratégias, deixando de enfatizar o papel de compilador de números (*“number-crunching”*, *“bean counter”*), para ocupar uma posição mais articulada e engajada de suporte para a tomada de decisões (*“business partner”*), a partir do entendimento da direção do mercado e da complexidade dos negócios. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; BORNELLI, 2006; GARRISON; NOREEN, 2001; WILLSON ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1995; VAIVIO; KOKKO, 2006).

Kaplan (1984) analisou o desenvolvimento da área de contabilidade gerencial e de custos e criticou a inércia dos sessenta anos concentrados basicamente na performance financeira, observando que essa visão será difícil de ser superada. O próprio Comitê de Práticas Contábeis Gerenciais do IMA (1981) restringiu o domínio da contabilidade gerencial e a definiu como o processo de identificação, avaliação, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informações **financeiras** usadas pelos gestores para o planejamento, avaliação e controle nas organizações.

Freitas e Lunkes (2011) asseveram que, embora não haja um consenso para o conceito ou definição de Controladoria entre os estudiosos da área, o foco é o fornecimento de informações para a tomada de decisões de forma eficaz e eficiente, através do suporte ao processo de gestão, objetivando alcançar os resultados esperados. Complementam que a análise dos fatores que influenciam a participação e definição do *controller* no processo de gestão é fundamental para a otimização das suas atividades e melhoria do seu desempenho nas organizações.

Vários estudos, entre eles os de Byrne e Pierce (2007), Emsley (2005), Hopper (1980), Indjejikian e Matejka (2006), Jarvenpaa (2009), Linhardt e Sundqvist (2004), Lunkes, Schnorrenberger e Gasparetto (2010), Maas e Matejka (2009), Pierce e O'Dea (2003), Zoni e Merchant (2007), em que exploraram as diferentes funções da Controladoria, da contabilidade gerencial, ou dos sistemas de contabilidade gerencial onde na literatura estrangeira (Chenhall, 2003), são comumente usados indistintamente ou como sinônimos os termos *Management Accounting* (MA), *Management Accounting Systems* (MAS), *Management Control Systems* ou *Organizational Controls* (OC), refletem o propósito de fornecer uma visão e uma melhor compreensão da atuação, responsabilidade, integração com os gestores e o perfil dos profissionais que atuam nesta área.

Neste capítulo, procura-se entender a atuação da unidade organizacional que desenvolve as atividades e funções de Controladoria e como se refletem dentro das organizações. Anthony e Govindarajan (2006) observam que países e até regiões dos próprios países têm culturas diferentes, que podem afetar o projeto de sistema de controle gerencial e ter implicações quanto aos processos de planejamento e controle das organizações.

Além disso, o desenvolvimento e a atuação das áreas ligadas à Controladoria tem como pilar de sustentação as características do negócio da organização, como também seus princípios de atuação, que está fortemente representada por um conjunto de crenças e valores, normalmente advindos dos seus sócios e fundadores. (CHAGAS, 2000).

Convém ressaltar que a literatura define o termo Controladoria sob dois aspectos, segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344-345):

A Controladoria está cindida em dois vértices: enquanto ramo do conhecimento é responsável pelo estabelecimento de bases técnicas e

teóricas e enquanto unidade administrativa é responsável pela “disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”, atuando como um “órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzem a otimização global da organização”.

Neste estudo a abordagem da Controladoria será centralizada quanto às funções, atividades, responsabilidades e atribuições enquanto órgão formal nas organizações, tendo em vista que o objetivo é identificar a influência dos fatores contingenciais na atuação da Controladoria nas subsidiárias de uma empresa multinacional. Observa-se que cada organização pode adotar a sua própria maneira de estruturar a área de Controladoria, considerando-se particularidades como cultura, costumes e o modelo de gestão, entre outros fatores.

Borinelli (2006), após análise das definições de Controladoria apresentadas por vários estudiosos, concluiu que há um consenso entre os autores quanto ao aspecto de que ela é um serviço ou uma função de informação, mas para outros aspectos há divergência de ideias. O quadro 1 mostra uma síntese das definições analisadas quanto às dimensões da Controladoria.

O QUE É	<p>É um órgão administrativo (área, unidade, departamento, etc.); É uma função; É uma função informativa e analítica; É um serviço de informação econômica; É um sistema de controle gerencial; É um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; É um órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores.</p>
O QUE FAZ	<p>Registra todos os fatos pertinentes ao negócio; Processa informação; Acumula, analisa e informa dados financeiros e estatísticos; Fornece dados, planeja, pesquisa; Projeta, desenvolve, implementa e monitora o sistema integrado de informações; Motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho; Toma decisões sobre eventos, transações e atividades; Coordena e dissemina a tecnologia sobre gestão econômica; Coordena, responsabiliza-se pela gestão econômica do sistema empresa; Estabelece planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis.</p>
PARA QUE SERVE	<p>Prover suporte ao processo de gestão; Informar sobre pontos de estrangulamento presentes e futuros; Direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; Conduzir a otimização do resultado organizacional global; Levar a empresa à maior eficácia.</p>

QUADRO 1- Síntese das definições de Controladoria, enquanto unidade organizacional

Fonte: Borinelli (2006, p.197)

Após estas constatações, o autor apresentou na sua ECBC a definição de Controladoria, enquanto órgão formal, como a área responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração de informações tanto operacional, financeira e patrimonial para assessorar as demais unidades organizacionais para tomada de decisões, com o objetivo de integrar os esforços dos gestores e dos agentes externos à organização para alcançar um resultado organizacional sinérgico e otimizado.

2.1.2. MISSÃO DA CONTROLADORIA

Ao se estudar o conceito de missão de uma organização, os estudiosos estabelecem que deva ser evidenciado por que e para que ela existe. (BORINELLI, 2006).

Carvalho (1995, p. 59), afirma que: “a missão representa o principal ponto de encontro entre as necessidades por bens e serviços da sociedade e a contribuição específica do sistema empresa no atendimento da mesma”. Nesta abordagem, a missão da Controladoria diz respeito à razão da existência desta área e de sua necessidade nas organizações.

Para Nagakawa (1987), a Controladoria tem a missão de projetar, implementar, coordenar e manter um sistema de informações que seja capaz de atender adequadamente às necessidades informativas do processo de planejamento e controle da empresa. Já Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que a Controladoria tem a missão de assegurar a otimização do resultado econômico das organizações.

Borinelli (2006) acrescenta que a missão da Controladoria é a de zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

Evidenciando os aspectos relacionados ao cumprimento da missão e a garantia da continuidade das organizações, onde a Controladoria atua como participante no processo de gestão coordenando esforços, Carvalho (1995, p. 63) estabelece:

Enquanto órgão interno das empresas, a Controladoria é vista [...] como participante e não como responsável pela realização do planejamento e pelo controle das organizações empresariais. Em primeiro lugar, porque essas são fases do processo de gestão e, portanto, inerentes a todos os gestores existentes na organização. Em segundo lugar, porque a eficácia do processo de gestão depende do envolvimento e compromisso de todos os gestores abrangidos no mesmo, não se podendo confiar a apenas um deles (o “*controller*”), até por uma limitação física, a capacidade de planejar e controlar todas as atividades da organização no nível de detalhe que se fizer necessário.

Assim, de acordo com estudos efetuados pode-se deduzir como missão para Controladoria: a otimização do resultado econômico da empresa como um todo; a coordenação de esforços em busca de um resultado sinérgico e eficaz, e o suporte ao processo de gestão.

2.1.3 OBJETIVOS DA CONTROLADORIA

Pode-se aferir que o objetivo principal da Controladoria é o de contribuir para a eficácia da gestão, no sentido de proporcionar condições para se atingir a maximização dos resultados.

Almeida, Parisi e Pereira (2010, p. 347) estabelecem que, para que a missão possa ser cumprida, devem ser estabelecidos objetivos claros e viáveis. Os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- promoção da eficácia organizacional;
- viabilização da gestão econômica;
- promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Entretanto, Borinelli (2006) considera que os itens mencionados com exceção da viabilização da gestão econômica já estão contemplados na missão da

Controladoria. Através da figura 1, pode-se observar a associação dos objetivos da Controladoria com sua missão:

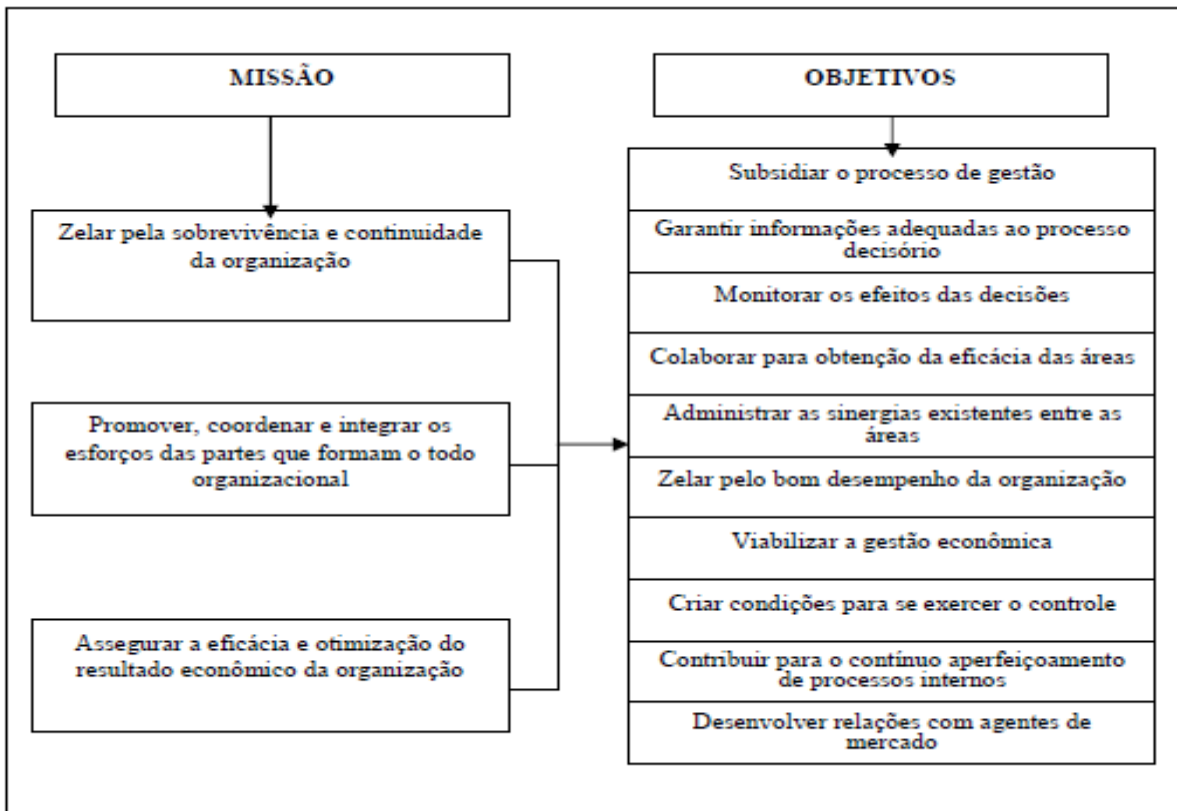


FIGURA 1 – Associação dos objetivos da Controladoria com sua missão

Fonte: Borinelli (2006, p. 208)

É muito tênue a linha divisória entre a missão e os objetivos da Controladoria, ressaltando-se que os objetivos representam um detalhamento da missão, que é o alvo a atingir, o intuito da área.

2.1.4 MODELO DE GESTÃO

Na busca de melhores resultados, os gestores orientam suas decisões para que se possa alcançar os resultados almejados e os melhores retornos para sua área de atuação. Neste sentido, faz-se necessário ter um modelo de Controladoria

que proporcione estas condições para que os gestores busquem os melhores resultados possíveis.

Uma das funções importantes da Controladoria está refletida na sua preocupação com o conjunto da qualidade das informações para o suporte necessário ao processo de gestão empresarial, para que os gestores tomem suas decisões objetivando o melhor para as organizações. O modo como a empresa direciona sua gestão na busca de seus objetivos denomina-se modelo de gestão.

No Brasil, o tema Modelo de Gestão foi inicialmente discutido, conceituado e entendido pelos estudiosos Armando Catelli e Reinaldo Guerreiro, juntamente com seu grupo de estudos sobre Gestão Econômica, no qual apresentaram os princípios e as diretrizes de um modelo de gestão. Segundo Guerreiro (1989), o modelo de gestão é caracterizado por um conjunto de princípios que devem ser observados. Eles expressam as crenças, valores e aspirações dos proprietários, sucessores e líderes da empresa.

Os objetivos a serem observados devem assegurar (PARISI, 2011):

- a) que a missão da empresa seja cumprida, com a garantia de que a empresa sempre estará buscando o melhor em todos os sentidos;
- b) o estabelecimento de uma estrutura de operação adequada que possibilite o suporte necessário para suas atividades;
- c) a adoção de um clima que crie motivação e uma cultura de engajamento e integração das pessoas, sobretudo dos gestores em torno dos objetivos da empresa e suas atividades;
- d) a execução dos planos preestabelecidos, aferindo se a empresa está cumprindo ou não a sua missão, e havendo desvios e desajustes na operacionalização dos planos, promover a correção;
- e) o conhecimento do comportamento das variáveis do ambiente externo e interno e suas tendências, bem como do resultado da avaliação de planos alternativos de ação e transações ocorridos em cada período, para que, se necessário, novos recursos sejam disponibilizados.

Para Guerreiro (1989) e Catelli et al. (2001), o modelo de gestão pode ser visto como um conjunto de princípios, formalizados ou não, que pode ser identificado por meio da observação dos instrumentos de gestão tais como: planejamento, controle, sistema de informações e demais práticas gerenciais adotadas pela empresa, que em suma constitui o conjunto de crenças e valores que estabelecem a maneira de administrar uma empresa, através de uma série de diretrizes que impactam os subsistemas e o sistema organizacional, verificando-se há ou não planejamento e controle, qual o grau de participação dos gestores quanto a decisões, quais os critérios de avaliação de desempenho, etc.

Assim, o modelo de gestão indica a arquitetura administrativa adotada em cada empresa, de acordo com suas definições institucionais em termos de valores, missão, visão de futuro, cultura, estilo de liderança e características do processo decisório, entre outros fatores que influenciam o perfil comportamental nas organizações, tendo impactos nos sistemas de controles e resultados.

Ademais, o alinhamento interno da organização potencializa a efetividade de seus mecanismos de controle, conseqüentemente influenciando no seu resultado, ou seja, o modelo de gestão é importante para a atuação da Controladoria em função de sua interrelação com os sistemas de controles, sistema de informações e avaliação de desempenho e todo processo de decisões, afetando as principais questões de governança na empresa. (SILVA, C. D., 2008).

Nesse sentido, no estudo apresentado por Borinelli (2006) deduz-se que o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, considerando-se o modelo organizacional como um todo, subdivididos nos seguintes focos possíveis de atuação: i) o processo (e o modelo de gestão), principalmente nas fases de planejamento e controle, ii) as necessidades informacionais, verificados nos modelos de decisão e informação e iii) o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

A figura 2 esquematiza os objetos de estudo da Controladoria

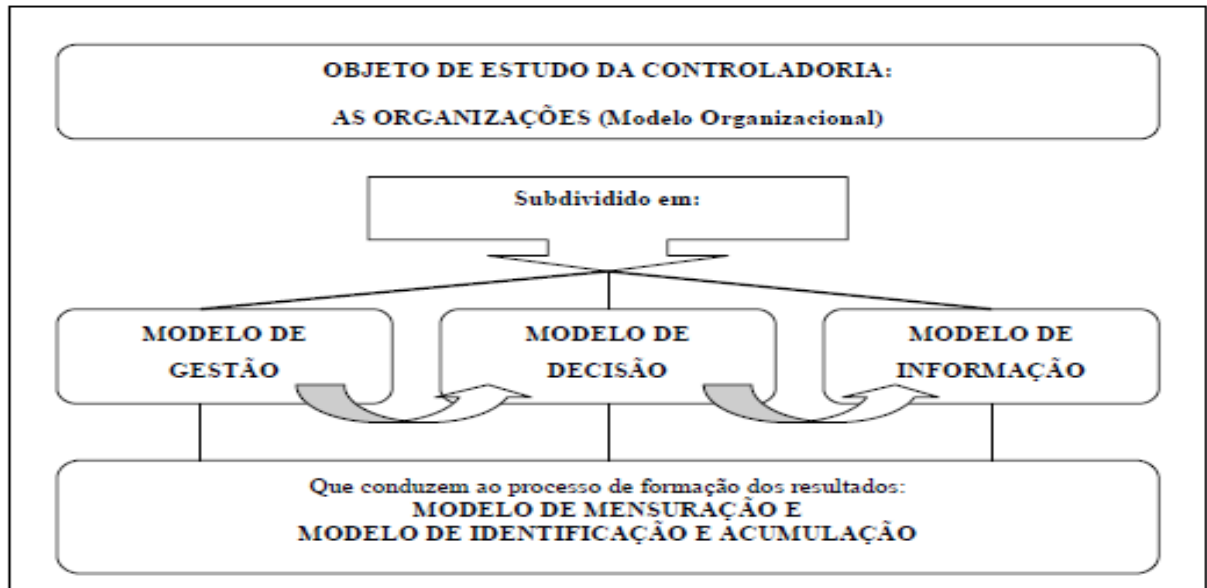


FIGURA 2 – Objeto de estudo da Controladoria

Fonte: Borinelli (2006, p.109)

O modelo de gestão impacta toda a organização e estabelece uma série de diretrizes de forma a orientar a definição da sua estrutura e funcionamento, como por exemplo: objetivo da gestão, estilo de gestão, delegação de autoridade e responsabilidade, processo de gestão, critérios de avaliação, critérios de interação entre os gestores, estilo do clima e ambiente de trabalho.

Desta forma, o modelo de gestão implica na necessidade de informações requeridas para a tomada de decisões dos gestores e conseqüentemente no modelo de decisão. (FERNANDES, 2000).

Corroborando, para Nascimento e Reginato (2010), a área de Controladoria tem como uma de suas funções básicas promover a otimização do resultado da empresa, através do apoio ao processo de tomada de decisões. A Controladoria deve ter um conhecimento detalhado das atividades operacionais, no sentido de prever os efeitos das decisões sobre o resultado global da empresa.

2.1.5 MODELO DE DECISÃO

Para que se possa alcançar o objetivo da empresa de acordo com o planejado é necessário que sejam definidos modelos que uniformizem esta busca de objetivos.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2006, p. 33), “o escopo do modelo de decisão é a busca da eficácia, e tem como objetivo a otimização da decisão”.

Já Guerreiro (1989, p.67), estabelece que “o modelo de decisão orienta a lógica da geração das informações. As informações devem ser geradas sob medida para cada gestor, a fim de subsidiar o processo de tomada de decisão”.

Para Fernandes (2000), o modelo de decisão estabelece as trilhas que os gestores devem seguir, considerando-se a escolha das alternativas de ação, ou seja, a essência do ato de decidir, entre as muitas variáveis envolvidas no processo.

O modelo de decisão tem como objetivo alcançar a otimização do resultado no contexto da empresa e das áreas para que a maximização do resultado global da empresa seja concomitante com a harmonização da missão da área com a missão da empresa.

2.1.6 MODELO DE INFORMAÇÃO

O gerenciamento das informações torna-se imprescindível dada as constantes solicitações demandadas pelos principais participantes do mercado empresarial. Os investidores buscam transparência nas informações, os fornecedores e instituições financeiras necessitam de subsídios para suportar suas decisões, o governo, em função dos inúmeros tributos cobra cada vez mais informações detalhadas e automatizadas das organizações e os usuários internos buscam informações para o desenvolvimento de suas funções, bem como para avaliação do desempenho e adoção de medidas corretivas, quando necessárias.

Guerreiro (1989, p. 105), assevera que o modelo de informação é “a lógica de elaboração e transmissão da informação”, que deve fornecer o subsídio aos

gestores no processo de gestão, sendo estruturado a partir do modelo de decisão que a organização estabelecer.

2.1.7 CULTURA ORGANIZACIONAL

A cultura organizacional está ligada às ocorrências cotidianas comportamentais e sua influência no desempenho das organizações, ela se dá de várias formas e está relacionada as crenças, valores, símbolos, práticas e perfis tanto de seus líderes como de seus profissionais.

Fleury (1996, p. 22) estabelece que:

“ a cultura organizacional é concebida como um conjunto de valores e pressupostos básicos, expresso em elementos simbólicos que, em sua capacidade de ordenar, atribuir significações, construir a identidade organizacional, tanto agem como elemento de comunicação e consenso como ocultam e instrumentalizam as relações de dominação”.

Neste contexto, a cultura tem efeito relevante sobre a eficácia do desempenho da empresa no longo prazo das organizações, uma vez que ela influencia o jeito de ser e de fazer da empresa, sobretudo nos processos de desenvolvimento de ações de mudanças. Os valores culturais nacionais podem desempenhar um papel determinante de aceitação ou de resistência à mudança.

A cultura organizacional representa um fator central em uma organização, por definir sua filosofia e seus valores em adequação ao ambiente econômico e gerencial, sendo transmitida em todas os processos da organização, desde o recrutamento até a conclusão da vida profissional de seus colaboradores. (GASSENFERTH; SILVA; SILVA, 2008).

Chow; Shields e Wu (1999) observam que fatores como cultura nacional, competição e o ambiente afetam os sistemas de controle gerencial pelo fato de que estes influenciam na percepção dos custos e benefícios em concepções alternativas. Quando a empresa trabalha com numerosas unidades em várias fronteiras

geográficas, a comparabilidade destas subunidades organizacionais em termos de planejamento e controle é um fator que pode aumentar a percepção dos custos com base na adaptação da cultura dos sistemas de controle gerencial utilizados.

2.2 ESTRUTURA DA CONTROLADORIA

A Controladoria, como todas as demais áreas de responsabilidade, está direcionada para o cumprimento da missão e continuidade das organizações. Neste sentido, o modelo organizacional da Controladoria deve estar embasado no delineamento de responsabilidades, nas funções e no seu posicionamento na estrutura organizacional das empresas.

Mambrini, Colauto e Beuren (2004, p. 45) argumentam que “a Controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional tenha ou não como unidade administrativa”. Nesse sentido, Garcia (2003, p.114) afirma que “toda organização que toma decisão aplica um modelo de Controladoria, implementados através de um órgão gestor com a mesma titularidade, ou através de diversos gestores, incumbidos de exercer o papel que caberia a Controladoria”. Assim, as atividades típicas da Controladoria podem acontecer de forma disseminada por toda a organização, quando se tem a visão de processos.

Observa-se que tanto em termos literários quanto na prática, esta área da organização pode ser encontrada com denominações similares tais como: Controle, Planejamento e Controle, Contabilidade, Contabilidade Gerencial, entre outras (BORINELLI, 2006).

Na visão de Martin, Santos e Dias Filho (2004) para atingir os seus objetivos a Controladoria deveria ser concebida como uma unidade independente na empresa, no sentido de não ser vinculada a unidades que sejam responsáveis pela realização dos negócios, de forma a garantir sua imparcialidade na orientação das decisões.

Fernandes (2000) observa que na realidade empresarial há uma configuração bastante comum na área de Controladoria, em que ela está

intrinsecamente vinculada à diretoria financeira, por exemplo. Desta forma, se o diretor financeiro é responsável por uma parte do resultado econômico da empresa, da mesma forma que os demais gestores de compras, vendas ou produção, a otimização do todo também pode implicar sacrifícios para sua área, podendo provocar uma reação comportamental negativa por parte de outros diretores no sentido que estes acreditam que as dificuldades são maiores para sua própria área do que para as demais.

É importante observar que a posição da Controladoria na estrutura organizacional e o grau de autoridade do seu gestor dependem de alguns fatores, como observa Chagas (2000) que aspectos relativos ao nível de complexidade das atribuições, porte das organizações, nível tecnológico, custos envolvidos na implantação da estrutura, tipo de estrutura organizacional, perfil do gestor, cultura organizacional, etc., afetam significativamente este posicionamento.

Tung (1993, p. 96) assevera que:

devido à grande diversidade entre as empresas, não há um padrão único para as funções subalternas da Controladoria, embora em qualquer circunstância o *controller* seja o executivo que mantém relação direta com o Presidente ou com o Vice Presidente de Finanças da empresa.

Segundo estudiosos como Kanitz (1976), Yoshikawa(1997), Santos (2004), Padoveze (2004), Tung (1993), Horngren, Sundem e Stratton (2004), a Controladoria tem a possibilidade de estar ligada à Presidência, à Vice-Presidência de Finanças, e à Vice-Presidência Administrativa e Financeira.

Para Santos (2004), ela deve estar ligada ao Conselho de Administração, justificando que este órgão precisa ser independente pela necessidade de realizar o efetivo exercício da governança e tendo em vista a constante presença da questão do agenciamento.

Relativamente ao nível de autoridade quanto a ser considerada órgão de linha ou staff, Oliveira, D. P. R. (2000, p. 148) define que: “[...] as de linha têm ação de comando, enquanto as unidades organizacionais de assessoria não têm ação de comando, pois apenas aconselham as unidades de linha no desempenho de suas atividades”.

Mosimann e Fisch (1999, p. 89) asseveram que:

Vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de staff, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas presta assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas. Contrapondo a esse ponto de vista, Catelli ensina que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto á aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira encontra-se no nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Para Borinelli (2006) no que diz respeito a ECBC, entende-se que a unidade organizacional Controladoria deve funcionar como órgão de linha, em que o processo de gestão e de tomada de decisão aconteça juntamente com os demais órgãos e funções da organização, estando subordinada diretamente à Presidência. Como se pode observar entre os estudiosos não há uma posição unânime quanto à questão hierárquica e quanto ao nível de autoridade.

Outra questão comumente encontrada nas organizações se refere às responsabilidades do tesoureiro e do *controller*. Para elucidar as diferenças das responsabilidades entre o *controller* e o tesoureiro em empresas de médio e grande porte, o quadro 2 abaixo identifica:

RESPONSABILIDADES TESOUREIRO	RESPONSABILIDADES <i>CONTROLLER</i>
Controle do caixa e saldos bancários	Contabilidade Geral
Relações com Bancos	Contabilidade de Custos
Financiamentos	Orçamento e Planejamento Financeiro
Gestão de créditos	Análises Operações dos Negócios
Gestão de riscos (seguros)	Análises Financeiras (fusões, etc.)
Supervisão de fundos de pensão	Impostos Federais e Locais
	Sistemas de negócios

QUADRO 2- Funções Tesoureiro e *Controller*

Fonte: Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995, p. 41)

Tendo em vista a estruturação da Controladoria, Fernandes (2000) estabelece que a sua formação deve levar em consideração aspectos como:

- Processo decisório descentralizado;
- Funções e responsabilidades decorrentes da missão;
- Autoridade compatível com as funções e responsabilidades;

- Estilo participativo e integrador;
- Papel de proprietário da unidade sob sua responsabilidade;
- Processo de gestão orientado para o resultado econômico; e
- Espírito de agente de mudanças.

Com o crescimento e expansão da empresa, o ambiente muda, e a estrutura funcional original, deixa de atender à complexidade das decisões. Com a efetivação da estrutura multidivisional busca-se reduzir esta complexidade, situação em que cada divisão passa a tomar decisões, aliviando a sobrecarga da alta administração, e a organização, quando grande e diversificada, torna-se até mais burocratizada e descentralizada, de modo que a estrutura organizacional muda à medida que as contingências mudam. (DONALDSON, 2001)

Nessa linha, em função desses fatores, como estabelecem Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995), o *controller* irá encontrar problemas típicos relacionados à estrutura organizacional:

- 1- A estrutura organizacional deverá ser continuamente reestruturada considerando-se as mudanças tecnológicas, novos requerimentos, diferentes responsabilidades e o ambiente em que a empresa atua;
- 2- A centralização ou descentralização da empresa e os problemas relativos às funções contábeis poderão ser realizadas mais eficazmente pela matriz, escritórios divisionais, plantas ou escritórios fabris, filiais, ou escritórios de vendas;
- 3- O relacionamento entre a empresa ou do *controller* corporativo de cada divisão ou do *controller* de cada divisão ou planta – em linha direta, ou através da unidade central operacional ou em base dupla de comunicação;
- 4- Avaliação de desempenho das funções na matriz ou nos níveis de plantas divisionais e delegação de responsabilidades conforme for mais apropriado;
- 5- Segregação apropriada de funções conforme o departamento de controladoria; e
- 6- Avaliação da delegação de autoridade e as respectivas responsabilidades.

2.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Neste estudo a abordagem será centralizada quanto às funções, atividades, responsabilidades e atribuições da Controladoria enquanto órgão formal nas organizações, tendo em vista que o objetivo é verificar a atuação da Controladoria em uma organização globalizada, sob a perspectiva contingencial.

Com relação ao tema funções e atividades da Controladoria, podem-se notar várias abordagens entre os pesquisadores, algumas convergentes, outras divergentes.

Kanitz (1976) assevera que a Controladoria teve origem nas pessoas que exerciam cargos de responsabilidade nos departamentos de contabilidade ou financeiro, visto que estes profissionais tinham a capacidade e a visão ampla da empresa, para detectar dificuldades e propor soluções.

Nesta mesma linha de pensamento, a importância da atuação da Controladoria está em propiciar aos gestores suporte informacional consistente pelo acompanhamento da real situação da empresa, para definição da tomada de decisões do rumo a ser seguido pela organização de acordo com os objetivos e estratégias das empresas. Quanto as atividades e funções da Controladoria pode haver divergências nas **atribuições** das diversas áreas ou unidades organizacionais (por exemplo departamento de planejamento e controle, informações gerenciais, etc.) de forma a atender as necessidades da entidade, entretanto as atividades e funções da área de conhecimento da Controladoria não variam. (BEUREN; COSTA; FIETZ, 2007; BORINELLI, 2006; WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1995).

De acordo com as definições propostas na ECBC de Borinelli (2006), uma **atividade** corresponde a uma ação, uma tarefa ou um processo realizado por uma unidade organizacional que gera um produto ou serviço; e uma **função** corresponde a um conjunto de atividades com propósitos comuns. Neste estudo serão consideradas ambas as definições, quer seja, as atividades e funções.

Assim, pode ser verificado na literatura que muitos autores utilizam-se das expressões funções e atividades de Controladoria para defini-la. Para Padoveze (2004, p. 36):

A Controladoria basicamente é responsável pelo Sistema de Informação Contábil Gerencial da empresa e sua função é assegurar o resultado da companhia. Para tanto, ela deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão da empresa, sob pena de exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento.

O autor complementa que a Controladoria além das funções gerenciais, tem como atribuição as funções regulatórias, relacionadas aos aspectos contábeis, societários e de legislação fiscal.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) estabelecem que no decorrer dos anos tem havido muitas mudanças nas funções de Controladoria, e que através destas revisões, há uma indicação das responsabilidades e atividades básicas que podem ser categorizadas como segue:

1) **Planejamento:** estabelece e mantém um plano integrado de operações consistentes com as metas e objetivos da organização, tanto a curto quanto a longo prazo, com análises e revisões necessárias . Deve haver a comunicação para todos os níveis da administração, a partir dos sistemas e procedimentos devidamente instalados.

2) **Controle:** desenvolve e revisa os padrões como medida de avaliação de performance. Fornece suporte e assistência para os demais membros da administração em assegurar o resultado da análise da comparação dos valores reais com os orçados, bem como identificar os resultados de natureza financeira ou não.

3) **Informação:** prepara, analisa e interpreta os resultados financeiros para utilização dos administradores para o processo de tomada de decisões, avaliação dos dados com relação aos objetivos globais e divisionais da companhia. Prepara relatórios externos para atender o governo, acionistas, instituições financeiras, clientes, e o público em geral.

4) **Contabilidade:** designa, estabelece e mantém sistemas de contabilidade e de custos em todos os níveis da companhia, incluindo os corporativos, divisionais, planta e unidades para o adequado registro de todas as operações nos livros contábeis e registros de acordo com os princípios contábeis adequados com os controles internos e com a flexibilidade necessária para fornecer informações essenciais e necessárias para administração planejar e controlar o negócio.

5) **Outras responsabilidades primárias:** administrar e supervisionar as atividades relacionadas aos impostos federais, estaduais, municipais e internacionais, incluindo a interface com as autoridades responsáveis e fiscais; manter o adequado relacionamento com os auditores internos e externos; instituir os programas de seguros, coberturas, registros e provisões; desenvolver e manter sistemas e procedimentos; desenvolver programas de crescimento, supervisão e atribuições financeiras; instituir programas relacionados a investidores; gestão empresarial e outras funções diretamente relacionadas.

Os autores enfatizam que há muitos desvios relativos às funções básicas elencadas no tópico acima, estabelecendo que *os controllers* não devam se limitar às mesmas. As funções de planejamento e controle são extremamente importantes para o sucesso das organizações que sobrecarregam o *controller* com atividades que os demais gestores, eles próprios, poderiam estar desenvolvendo.

Pode-se sintetizar as funções destacadas da área de Controladoria em: subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultados; efetuar a gestão dos sistemas de informações; e atender aos *stakeholders*.

Complementando, Borinelli (2006) na ECBC considerou as seguintes funções típicas com suas atividades por meio das quais a área do conhecimento Controladoria se materializa no ambiente organizacional em:

- **Função Gerencial Estratégica** - que compreende as atividades relativas ao provimento de informações de natureza contábil, patrimonial, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo, para que os gestores tenham subsídios necessários para a tomada de decisões gerenciais e estratégicas. Está no escopo desta função a coordenação de esforços para obtenção da sinergia necessária para o alcance dos objetivos empresariais.

Compreende também as atividades de: coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamento e previsões; criar condições para a realização do controle; auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais, assim como dos gestores; auxiliar na definição e gestão de preços de transferências gerenciais; realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de

investimentos; realizar estudos especiais de natureza contábil e econômica; desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica. Em suma, permitir aos executivos construir uma visão estratégica para a organização, adicionando valor a empresa, onde segundo Pipkin (1989, p.12 apud Borinelli 2006): “ A premissa da contabilidade empresarial estratégica reconhece que, nas empresas modernas, o escritório do *controller* é o “centro de inteligência estratégica” do negócio. No futuro, esta será a parte mais importante da missão do *controller*”.

- **Função Custos** – compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à variabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes.

- **Função de Proteção dos Ativos:** compreende as atividades referentes a prover proteção dos ativos, como por exemplo: selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los, como também atividades de registrar e controlar todos os bens da organização.

- **Função de Controle Interno:** compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinados a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade.

- **Função de Controle de Riscos:** compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos. É uma função mais recente da Controladoria.

Com base nas funções elencadas, observa-se que a Controladoria, pode desempenhar diversas funções nas organizações, desde as primárias, como os registros contábeis e relativas aos tributos, quanto as funções mais complexas de gestão estratégica e gerenciamento das informações, devendo estar alinhadas com os objetivos da Controladoria e também com a missão da empresa.

Para elucidar o tema, Borinelli (2006, p. 133), em sua tese, apresentou uma pesquisa das atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura nacional e estrangeira, conforme tabela 1.

TABELA 1 – Resumo das atividades de Controladoria mais citadas, segundo a literatura.

Atividades	Autores (em %)	
	Brasileiros	Estrangeiros
Gerenciar o departamento de contabilidade	29	21
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação	14	32
Implementar e manter todos os registros contábeis	21	58
Elaborar demonstrações contábeis	25	58
Atender aos agentes de mercado (preparar informações)	36	47
Realizar o registro e controle patrimonial (ativos fixos)	14	32
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão)	25	37
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos	29	42
Realizar auditoria interna	25	26
Desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais	82	11
Prover suporte ao processo de gestão, com informações	79	63
Coordenar esforços dos gestores das áreas (sinergia)	39	11
Elaborar, coordenar, e assessorar na elaboração do planejamento da organização	36	32
Elaborar, coordenar, e assessorar na elaboração do orçamento das áreas	29	58
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento	39	47
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle	11	37

Fonte: Borinelli (2006, p.133)

Borinelli (2006) observa que dentre os autores nacionais as atividades mais citadas foram “desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais” com 82% e “prover suporte ao processo de gestão com informações” com 79%, sendo que a primeira foi relacionada por apenas 11 % dos autores estrangeiros.

Outro ponto destacado em sua análise foi verificar que os autores estrangeiros se concentram em dar suporte, assessorar, consolidar e no máximo coordenar o processo de elaboração dos planos, já os autores nacionais enfatizam além destas atividades que a Controladoria, além de outras atividades, deve tomar parte nas decisões, elaborar o plano e gerenciar o planejamento.

Nessa discussão quanto ao processo de planejamento e controle, Anthony (1965) de acordo com Birnberg (2011) em sua contribuição inicial, buscou esclarecer e classificar os vários níveis de controles, assim identificou e rotulou como: planejamento estratégico, gerencial e controle operacional, e os definiu:

- Planejamento estratégico: “o processo de decisão dos objetivos da organização, das mudanças nos seus objetivos, nos recursos para obtenção desses objetivos, e nas políticas que são direcionadas as

aquisições, usos, e a disposição desses recursos”.(ANTHONY, 1965, apud BIRNBERG, 2011, p. 599);

- Controle gerencial: “o processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos e usados efetivamente e eficientemente para atingir os objetivos da organização”.(ANTHONY, 1965, apud BIRNBERG, 2011, p. 599);
- Controle operacional: “o processo que assegura que as tarefas específicas foram conduzidas efetivamente e eficientemente”. (ANTHONY, 1965, apud BIRNBERG, 2011, p. 599).

Ademais, segundo os argumentos de Anthony (1965) estas definições refletem as características dos problemas ligados ao gerenciamento de cada nível. As decisões estratégicas podem afetar todas ou muitas subunidades das organizações, enquanto que, os controles gerenciais são mais estruturados e relativamente menos complexos. Ressalta que, ocorrendo mudanças no ambiente das organizações, o papel dos gerentes é de se adaptar as condições ocorridas e não seguir cegamente o plano original, frisou também a importância das variáveis não monetárias neste processo.

Quanto ao nível técnico ou operacional, é o menos complexo e mais estruturado, pois há soluções algorítmicas que funcionam nos modelos econômicos, mas não nas organizações, então deve se considerar a importância da motivação dos envolvidos quanto a execução das tarefas. (BIRNBERG, 2011).

Concluiu que os *controllers* devem ter a habilidade de utilizar os dados contábeis para atingir o mais alto nível do desempenho organizacional, ou seja, traduzir o planejamento estratégico em atividades operacionais. (BIRNBERG, 2011).

Já para Lunkes et al. (2009) as funções tem como objetivo orientar o campo de atuação de determinada área ou conhecimento, assim o conceito de função está associado ao estudo das organizações e aos estudos sobre o papel dos *controllers*. Em sua pesquisa, os autores identificaram que no Brasil, 100% das obras analisadas julgam que o planejamento é função da Controladoria, enquanto que nos Estados Unidos e na Alemanha, esta é a opinião de 80% das obras pesquisadas, conforme Quadro 3:

FUNÇÃO	EUA		ALEMANHA		BRASIL	TOTAL GERAL		
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Planejamento	8	80	8	80	10	100	26	87
Controle	7	70	10	100	8	80	25	83
Sistemas de Informação	0	0	5	50	8	80	13	43
Elaboração Relat. e Interpretação	7	70	5	50	2	20	14	47
Contábil	5	50	6	60	0	0	11	37
Auditoria	3	30	1	10	0	0	4	13
Administração dos Impostos	4	40	0	0	0	0	4	13
Controle Interno	1	10	0	0	0	0	1	3
Avaliação e Deliberação	1	10	2	20	1	10	4	13
Avaliação e Consultoria	1	10	1	10	2	20	4	13
Relatórios Governamentais	2	20	0	0	0	0	2	7
Proteção de Ativos	5	50	1	10	2	20	8	27
Processamento de Dados	1	10	1	10	0	0	2	7
Mensuração de Risco	1	10	1	10	0	0	2	7
Organização	1	10	0	0	2	20	3	10
Direção	1	10	1	10	2	20	4	13
Desenvolver Pessoal	1	10	0	0	1	10	2	7
Análise e Avaliação Econômica	5	50	1	10	2	20	8	27
Atender Agentes de Mercado	1	10	3	30	2	20	6	20
Coordenação	0	0	0	0	4	40	4	13

QUADRO 3 - Funções da Controladoria mais citadas na literatura dos EUA, Alemanha e Brasil

Fonte: Lunkes et al. (2009, p. 70).

Ainda segundo os autores Lunkes et al. (2009, p. 69) se forem consideradas as definições clássicas das funções de planejamento, organização, direção e controle, identifica-se que nos três países “há um consenso sobre a importância do *controller* como agente de pensar no futuro da organização (planejamento) e de monitorar e corrigir a rota (controle)”.

A Controladoria apresenta uma evolução de uma função de controle financeiro, para uma área mais ampla, com a inclusão da contabilidade, planejamento e controle e sistemas de informação, além da evolução tecnológica da área de processamento de dados para sistemas de informação, como pode ser observado pela figura 3: (LUNKES et al , 2009).

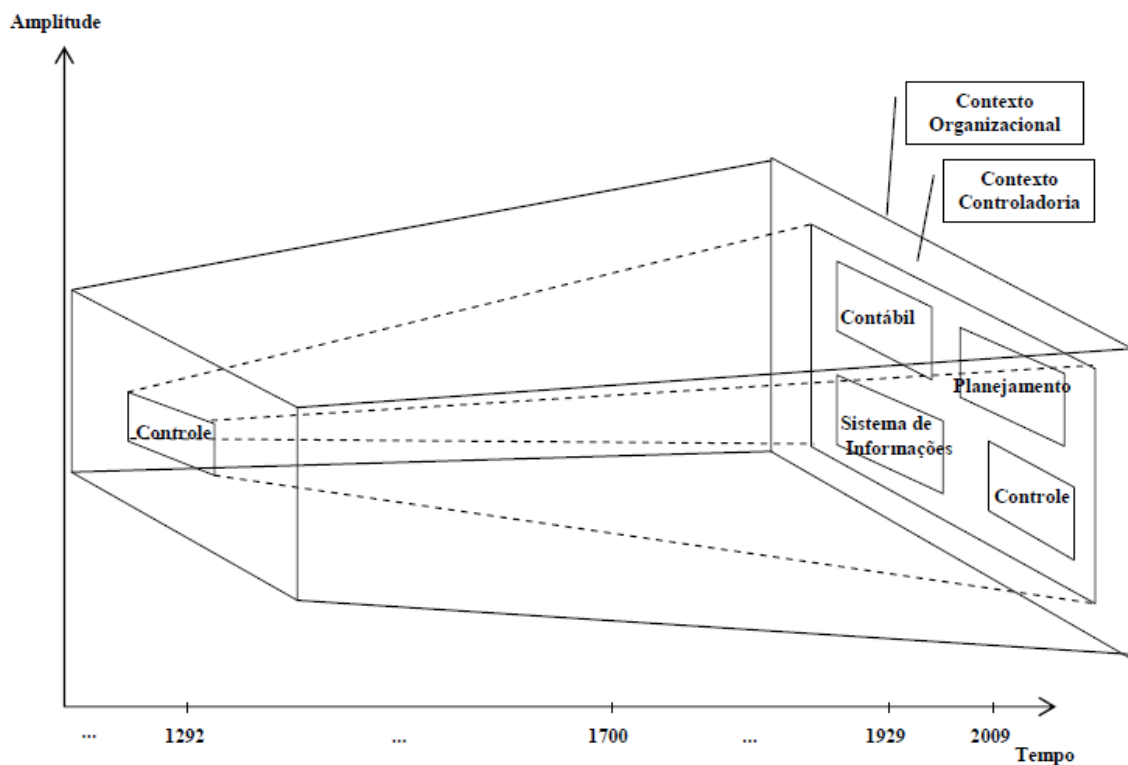


FIGURA 3 – Evolução do campo de atuação da Controladoria

Fonte: Lunkes et. al (2009, p. 72)

Segundo os autores, através da Figura 3 pode-se notar que o campo de atuação da Controladoria foi ampliado no decorrer do tempo, em que originalmente estava amparada no controle e, com o aumento da complexidade das organizações, novas áreas foram sendo incorporadas, como planejamento e sistema de informações. Esta evolução não ocorreu de forma linear, sendo mais presente, principalmente nos momentos de crise.

Ademais, os autores observam que o *controller* tem participado ativamente da formulação de estratégias, fazendo com que deixasse de ser apenas um compilador de dados e passasse a ser um gestor da informação, responsável pelo planejamento estratégico das organizações.

A característica do planejamento estratégico tem como premissa fundamental garantir o cumprimento da missão da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo, que orienta para a fase seguinte que é a do planejamento operacional.

É no processo do planejamento estratégico que se analisam as variáveis do ambiente externo em termos de identificação das ameaças e oportunidades e do ambiente interno na identificação dos pontos fortes e fracos, ou seja, estabelecer diretrizes no sentido de evitar ameaças e aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar os pontos fracos. Estas avaliações serão importantes na definição da empresa de como a empresa irá atuar no período planejado, as diretrizes, as políticas e objetivos estratégicos que irão possibilitar a escolha das melhores alternativas, e que serão utilizados como entrada de dados do planejamento operacional.(CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001).

Neste sentido, ao se avaliar a questão da Controladoria exercer a função de gestora do processo de planejamento estratégico organizacional, Crozatti (2003, p. 18) entende que a Controladoria é a gestora do sistema de informações econômico-financeiras, podendo prestar apoio às áreas que necessitarem de avaliações quantitativas para formulação de diretrizes táticas e estratégicas, e :

[...] como gestora da eficácia econômica da empresa, no desempenho de suas funções, o gestor de Controladoria pode se defrontar com situações de cobrança de resultados que muitas vezes podem gerar conflitos, desgastes ou desconforto com algumas áreas. Como gestor do planejamento estratégico deve ser uma pessoa que desfrute da confiança e acessível aos gestores das demais áreas, é preferível que o gestor da Controladoria não acumule a função de gestor do planejamento estratégico. Esta é uma situação que deve ser evitada. Por outro lado, se não houver nenhum outro gestor, é melhor realizar um bom planejamento estratégico, mesmo correndo-se o risco de indisposições momentâneas. (CROZATTI, 2003, p. 18).

Na visão de Borinelli (2006), que discorda de Crozatti (2003), a atividade de coordenar o processo de construção do planejamento estratégico é uma atividade da Controladoria, visto que através do conjunto de funções que ela desempenha lhe dá condições para realizar esta atividade, e também ao considerar que na definição de Controladoria está em seu escopo fornecer bases conceituais com vistas a controlar o processo de gestão organizacional.

Borinelli (2006) ratifica esta posição com os autores Donnelly (1981), Mambrini, Colauto e Beuren (2004), e Guerreiro (1989) onde observam que Controladoria efetua a coordenação do planejamento das diversas áreas e atividades, com o objetivo de melhorar o desempenho econômico geral da empresa.

Para Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) o estabelecimento e manutenção de um plano de operação têm sido descrito como a mais importante função do *controller*. O objetivo do negócio é o lucro, sendo que o planejamento é necessário para atingi-lo totalmente.

O autor complementa que o planejamento deve ser da companhia e não do *controller*. Ele irá atuar como o coordenador de vários estágios colocando o planejamento em termos financeiros, e expressando-o na forma de relatório de previsão de resultados. O *controller* aconselha e sugere, mas a responsabilidade final do programa de planejamento é do chefe executivo. Desta forma, por exemplo, o responsável pelo programa de vendas é o do vice-presidente de vendas.

No contexto do processo de gestão, é na fase de execução que os gestores fazem os planos acontecer e as ações planejadas são de fato implementadas e surgem as transações realizadas. Para Mambri, Colauto e Beuren (2004) é nesta etapa que a Controladoria busca desenvolver ações para operacionalizar os planos selecionados, objetivando dinamizar a gestão em que o papel da Controladoria está relacionado à coordenação da implementação de projetos das áreas ligadas aos processos logísticos, de produção, administrativos, dos clientes, etc.

A fase de controle tem por objetivo assegurar que os resultados planejados sejam de fato alcançados. Nesta fase se houver significativas variações entre os resultados realizados e planejados, são tomadas decisões corretivas para que as ações sejam reorientadas, tanto nas fases do planejamento operacional, ou se necessário na fase do planejamento estratégico.

Peleias (2002, p. 26) afirma que:

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

Com relação ao controle, define-se o orçamento como uma ferramenta de auxílio no controle de gestão. A definição dos objetivos claros a serem atingidos pela organização deve estar presente num processo orçamentário, Sanvicente e Santos (1979) afirmam que os objetivos devem estar presentes no processo orçamentário,

sejam eles de qual natureza for, qualitativos ou quantitativos, monetários ou não, mas devem sempre existir.

Para Nascimento e Reginato (2010, p. 197):

o orçamento é a parcela mais detalhada do negócio da empresa, iniciado a partir do planejamento estratégico, quando são reavaliadas a missão e a visão da empresa e estabelecidos seus objetivos. As características que envolvem este processo são decorrentes do modelo de gestão da empresa.

Figueiredo e Caggiano (2006) observam que os orçamentos, além de servirem de parâmetros para a avaliação dos planos, possibilitam a apuração do resultado por área de responsabilidade, podendo verificar o controle através dos sistemas de custos e contabilidade.

Já para Almeida, Parisi e Almeida (2001, p. 117), considerando-se o processo de planejamento contínuo, o orçamento é definido como um sistema de informações para dar suporte a decisão, que através das informações induz os gestores a escolher e validar a alternativa que otimize o resultado econômico para a organização. O orçamento deve ser visto como uma “calculadora inteligente” no sentido de simular questões operacionais, que possam ser traduzidas em relações entre quantidades, preços, prazos, etc.

As atribuições da Controladoria moderna extrapolam as funções contábil e financeira (SANTOS, 2004), e considera-se além da contabilidade tradicional, fiscal, de custos e orçamento, as atividades ligadas a análise de projetos, auditoria, riscos, relações com investidores, as funções de diagnósticos externos e internos de riscos, como se observa na figura 4:

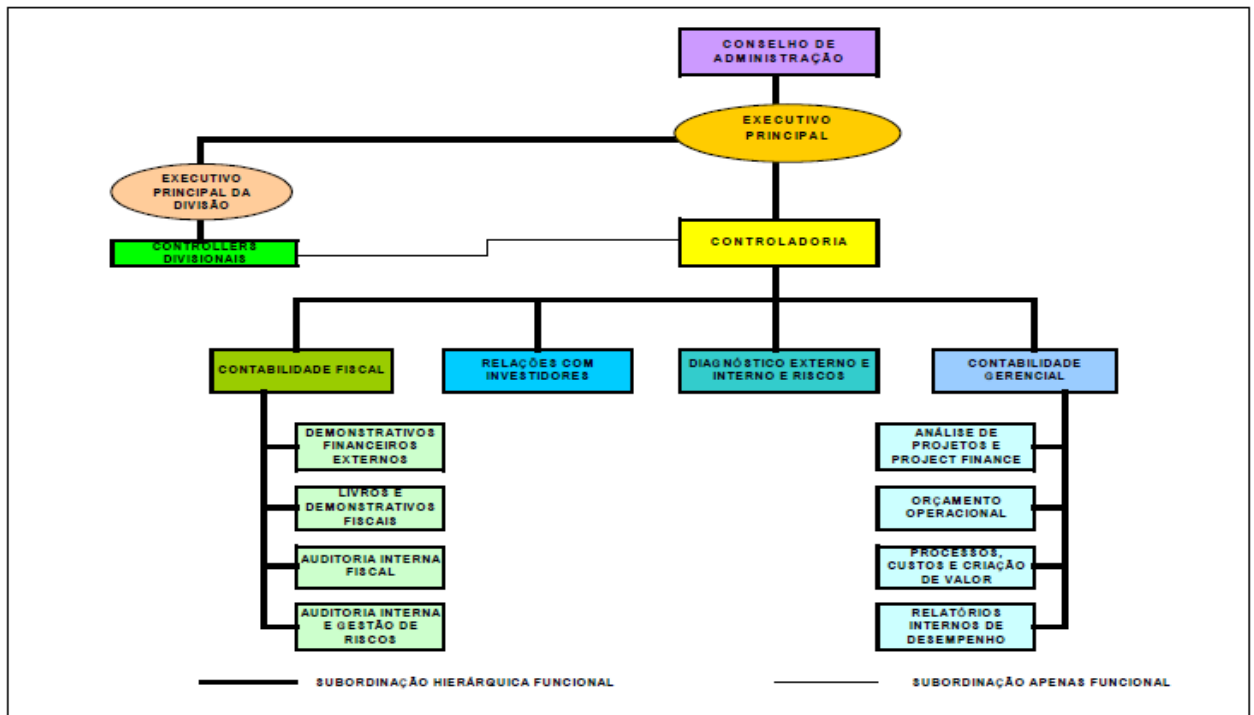


FIGURA 4 – Atribuições da Controladoria Moderna

Fonte: Santos (2004, p.173)

Nesta mesma linha de pensamento, Martin, Santos e Dias Filho (2004) propõem que uma empresa está sujeita a grande diversidade de riscos durante a sua existência que conhecê-los é de fundamental importância para sua sobrevivência. A Controladoria é a área preferencial para desempenhar as funções de auditoria interna e controles internos e, para tal, é necessário que haja um sistema de controle unificado na Controladoria, independente hierarquicamente da gestão executiva da organização, pois somente desta forma é possível estabelecer a governança corporativa.

Corroborando, Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) destacam algumas contribuições da Controladoria na implementação dos controles internos. Os três tipos de controles que devem ser avaliados para atingir a eficácia nas empresas de responsabilidade do chefe executivo e gestores são elencados como:

1) controles operacionais primários: relativo ao estabelecimento de políticas e diretrizes básicas que a empresa deve direcionar para atingir os objetivos da empresa;

2) controles administrativos: definido como a compreensão do plano da organização e todos os métodos e procedimentos que relatam principalmente a

eficiência operacional e a aderência as políticas gerenciais, e somente indiretamente relacionada aos relatórios financeiros. Podem ser incluídos controles como: análises estatísticas, estudo de tempos e movimentos, relatórios de desempenho, programa de treinamento de empregados, e controle de qualidade. Responsabilidade do chefe executivo e gestores

3) controles contábeis: são definidos como o plano da organização e todos os métodos e procedimentos que estão relacionados diretamente com a salvaguarda dos ativos e a confiabilidade dos registros contábeis. Eles geralmente incluem controles como sistemas de autorização e aprovação; separação de deveres relativos a guarda dos registros e dos relatórios contábeis que estão ligados as operações ou custódia de ativos, controles físicos dos ativos e auditoria interna. Estes são os principais controles que os auditores independentes consideram primeiramente e suas análises.

A Controladoria como instrumento de governança corporativa, direciona o *controller* para a geração de informações voltadas em especial ao *disclosure* (evidenciação) e à *accountability* (obrigação de se reportar os resultados), voltada ao provimento da transparência da divulgação dos relatórios financeiros, objetivando a redução da assimetria informacional. (OLIVEIRA, A. B. S., 2009; NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

Os contadores gerenciais, notadamente em empresas multinacionais com Controladoria divisional, têm adotado múltiplas funções no sentido de fornecer subsídios para solução de problemas, e tem se tornado importante, face ao aumento das incertezas ambientais que demandam novas e diferentes informações solicitadas pelos gerentes gerais das unidades. (EMSLEY, 2005).

2.4 CONTROLADORIA DIVISIONAL

Há de se considerar que há uma forte tendência de divisionalização das empresas, pela impossibilidade de somente uma pessoa tomar todas as decisões

envolvidas no processo de gestão, que é o pressuposto fundamental dos processos de descentralização. Neste sentido a Controladoria tem o papel fundamental de ser a indutora das ações dos gestores para a otimização global da organização, tendo como desafio contínuo providenciar as informações adequadas para que os gestores possam direcionar seus esforços e se concentrar nas suas áreas de atuação, objetivando alcançar a eficácia na tomada de suas decisões na busca dos melhores resultados possíveis. (FERNANDES, 2000).

A estrutura de empresas com várias unidades é projetada para resolver os problemas relativos à sua estrutura funcional. Por exemplo, uma unidade pode ser denominada divisão, que pode ser responsável por todas as funções de produção, comercial, marketing, etc. Em outro sentido, o executivo geral de uma unidade de negócio atua como se sua unidade fosse uma empresa separada, sendo responsável pelo planejamento e coordenação de diferentes funções e resolução de conflitos que surgem entre essas atribuições, sendo que seu desempenho é avaliado pela matriz, pela lucratividade da sua unidade. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Uma das vantagens das estruturas com unidades de negócios é que estas estão em contato direto com o mercado, em relação aos seus produtos, (contrariamente a matriz da empresa), em que o executivo-chefe pode ter agilidade na tomada de decisões, podendo reagir mais rapidamente em situações de riscos e novas oportunidades. Nesse sentido surge a importância da Controladoria divisional no suporte informacional aos gestores para a tomada de decisões.

Anthony e Govindarajan (2006) asseveram que os *controllers* de unidades, têm inevitavelmente sua lealdade dividida, pois tem alguma subordinação ao *controller* da matriz, e por outro lado devem subordinação ao gerente geral da unidade, pois são responsáveis por dar-lhes toda assistência informacional necessária.

Este tema é fundamental na contabilidade gerencial, como assevera Indejikian e Matejka (2006), visto que os *controllers* servem dois objetivos amplos: facilitar a tomada de decisões para os gerentes das unidades e mitigar os problemas dos controles para atender a Controladoria corporativa.

Dependendo do relacionamento estabelecido, em algumas empresas o *controller* da unidade reporta-se ao gerente geral da unidade e tem ligação funcional com o *controller* da matriz, conforme linha pontuada da figura 5. Nesse caso, o gerente geral da unidade é efetivamente a maior autoridade quanto às decisões de contratar, treinar, transferir, remunerar, promover e demitir seu *controller*. Entretanto, o gerente geral da unidade sempre debate estes assuntos com o *controller* da matriz antes de tomar qualquer decisão. Já quando os *controllers* da unidade reportam-se diretamente ao *controller* corporativo, esta relação é indicada por uma linha cheia no organograma.

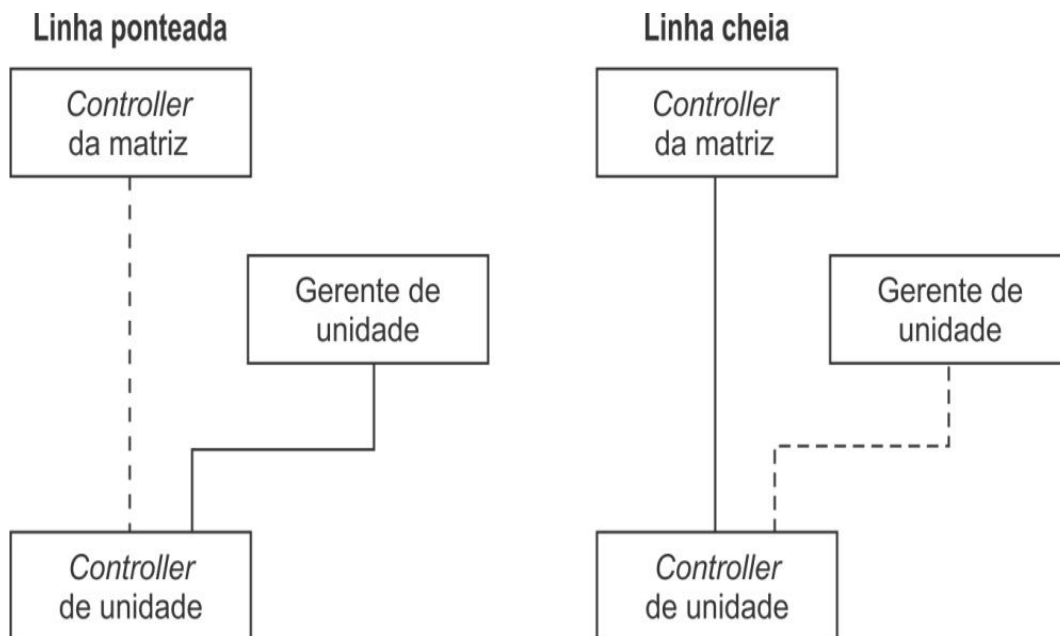


FIGURA 5- Relacionamentos alternativos do controller

Fonte: Anthony e Govindarajan (2006, p.157)

O relacionamento adequado entre o *controller* da unidade e o *controller* da matriz é discutível, visto que há dupla responsabilidade quanto às funções do *controller*, gerando conflitos acerca da necessidade de se ter ou não a responsabilidade funcional do reporte à matriz de forma legítima e objetiva da situação econômica da sua unidade, para facilitar o controle corporativo; e, por outro lado, há a responsabilidade local de fornecer todas as informações para facilitar a tomada de decisões estratégicas e operacionais, que podem ser adversas ao esperado pela matriz. Neste sentido, estudiosos como Adams e Ferreira (2007) apud

Maas e Matejka (2009) e Sathe (1978) identificam esta situação de conflito entre as funções de “cão de guarda” (*watchdog*) ou “policia corporativo” (*corporate policeman*) para a Controladoria corporativa e de “assessor” (*advisory*) ou “parceiro de negócios” (*business partner or business advocate*) para o gerente geral da unidade. (LOO; VERSTEGEN; SWAGERMAN, 2011; MAAS; MATEJKA, 2009).

Segundo Prenger (1972), o *controller* deve se reportar diretamente ao gerente da Unidade e aguardar orientações do Corporate Controller, desta forma o *controller* divisional tem a responsabilidade de assegurar que os resultados da unidade estão registrados adequadamente para refletir os resultados reais da unidade do negócio, tendo como responsabilidade assegurar que os procedimentos estabelecidos quanto à proteção do patrimônio da corporação estejam de acordo com a política e procedimentos da companhia.

Hopper (1980), em seu estudo, observou que de acordo com Sathe (1978) os *controllers* das subsidiárias que se reportam diretamente aos *controllers* da matriz são mais focados nos regulamentos e que as informações são prioritariamente para a matriz, enquanto que, quando há a descentralização, os *controllers* fornecem as informações relativas às análises das operações e estudos especiais, dando prioridade ao gerente geral da subsidiária.

No estudo relativo ao papel dos *controllers* divisonais de Indeikian e Matejka (2006), em 104 empresas descentralizadas de grande porte da Holanda, concluíram que o maior desempenho dos *controllers* ocorre quando o foco está em prover informações para tomada de decisões ao gerente geral da unidade do que ao prover informações para a Controladoria corporativa da matriz. Neste sentido há o alinhamento com o estudo de Hopper (1980), uma vez que as unidades descentralizadas normalmente demandam mais agilidade informacional dada a complexidade operacional envolvida no ambiente dos negócios locais.

Corroborando, Lambert e Sponem (2011, p. 568) questionam quanto à atuação do *controller* e o seguinte dilema: “o papel de “policia” é consistente com o papel de participante ativo no processo de tomada de decisões dos negócios”? Os contadores podem efetivamente usar “dois chapéus ao mesmo tempo”?, um exigindo um grau de envolvimento com o gerente da unidade e outro tendo um grau de independência no reporte para a matriz?

Esta é uma abordagem recorrente quando o tema envolve a controladoria divisional quanto ao suporte a controladoria local e a controladoria corporativa e como os profissionais da área tem gerenciado estas questões. (LAMBERT; LOO; VERSTEGEN; SWAGERMAN, 2011; MAAS; MATEJKA, 2009; SATHE, 1978; SPONEM, 2011; LOO; VERSTEGEN; SWAGERMAN, 2011)

2.5 INTEGRAÇÃO E ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

Ao se abordar o tema Controladoria, ressalta-se que há vários estudos proeminentes como os de Bruns e Mc Kinnon (1993), Shields (1995) e Hopper (1980) ligados à atuação da Controladoria com relação aos tipos de informação requerida pela direção, gerentes, pares, *stakeholders*, etc., relacionados aos aspectos comportamentais dos *controllers*.

Estudos revelam que há uma lacuna (“*gap*”) nas organizações entre a percepção dos responsáveis pela tomada de decisões e dos *controllers*, que tem causado diferentes conceitos das informações gerenciais “boas” ou “relevantes”, podendo ocasionar efeitos prejudiciais nas relações entre os gerentes gerais e gerentes das demais áreas e os *controllers* (BRUNS; MCKINNON, 1993; PIERCE; O’DEA, 2003; WEIBENBERGER; ANGELKORT; HOLTHOFF, 2012).

De acordo com Pierce e O’Dea, (2003, p. 287), “O aperfeiçoamento das informações contábeis gerenciais somente poderá ocorrer através da convergência dos *controllers* e dos gestores”. Em seu estudo em empresas irlandesas, analisaram vários pontos de vista e identificaram que há diferentes percepções para o gerente de produção, o gerente de vendas e os *controllers*, quanto às informações gerenciais fornecidas pelos *controllers* quanto à utilidade, qualidade e o uso tradicional das informações.

Os usuários requerem informações mais rápidas e abrangentes, bem como às ligadas às decisões do dia a dia, e também flexíveis, enquanto que os *controllers* dão prioridade às validações e inovações técnicas ligadas a contabilidade gerencial.

De acordo com a pesquisa, identificou-se que as maiores áreas de concordância entre os *controllers* e os gerentes foi com relação às técnicas e ferramentas que são mais comumente utilizadas nas organizações, como o orçamento, custo padrão, análise de variação, medidas de desempenho não financeiras, análise de rentabilidade dos clientes e outras bem pouco utilizados como, por exemplo, o BSC e a análise do ponto de equilíbrio (PIERCE; O'DEA, 2002).

Nesta mesma linha de pesquisa, Weibenberger, Angelkort e Holthoff (2012), realizaram um estudo em empresas alemãs, para identificar a percepção entre os *controllers* e os gestores quanto à congruência das informações contábeis gerenciais fornecidas a estes usuários. Foram analisadas as associações entre as variáveis: i) nível de integração dos sistemas contábeis, ii) consistência da linguagem financeira e iii) eficiência da qualidade das informações da Controladoria.

Os resultados desta pesquisa evidenciaram que há uma lacuna entre os *controllers* e os gestores, ou seja, não há uma consistência na linguagem financeira em termos de informações da Controladoria que seja eficaz para os gestores e, devido a essa diferença no entendimento, há um efeito prejudicial no uso dessas informações. Neste sentido, observa-se que os *controllers* devem entender melhor como essas informações atendam a tal demanda dos gerentes por meio da comunicação interna efetiva, objetivando haver uma influência benéfica para ambas as partes quanto ao processo na tomada de decisões gerenciais.

Hopper (1980) analisou a percepção dos contadores e *controllers* com relação às funções da contabilidade gerencial, destacando as tarefas ligadas aos sistemas de informações contábeis e financeiras e as relativas ao suporte informacional gerencial, sob as condições de centralização e descentralização. Foi realizada uma pesquisa exploratória com doze gerentes de seis subsidiárias de grande porte localizadas na Inglaterra, concluindo-se que, ao contrário das expectativas, nem as relações interpessoais, nem o excesso de poder dos contadores, mostraram-se problemáticos, como também não houve tendência da orientação burocrática para a maioria dos contadores, e que provavelmente a inabilidade de atender as funções de suporte gerencial está ligada à ambiguidade e à pressão advindas do grande fluxo de trabalho da área de Controladoria.

Lambert e Sponem (2011) realizaram uma intensa pesquisa por meio de estudo de casos múltiplos, principalmente em subsidiárias francesas, no qual identificaram e nomearam quatro estilos nas funções de Controladoria: discrição, guardião, parceria e onipotência, e que cada estilo está associado à atuação comportamental do *controller*: discreto, gestor socializado, facilitador para tomada de decisões e centralizador do poder. Os achados da pesquisa foram que cada estilo pode trazer riscos e benefícios, tanto no contexto individual quanto no organizacional. Este estudo empírico também confirmou que não há uma generalização quanto ao “mito” atual da denominação do *controller* como parceiro do negócio. Com relação à delegação muito forte do poder ao *controller*, pode ocasionar em risco a inovação do negócio, dependendo do nível dos controles estabelecidos e a aversão ao risco. A conclusão dos achados da pesquisa confirmam que a independência em relação ao envolvimento do *controller* junto gerente geral é muito difícil de se atingir, ou seja, não há como usar dois chapéus ao mesmo tempo para atender ambas demandas (do gerente geral e da Controladoria corporativa).

A pesquisa de Vaivio e Kokko (2006) realizada em empresas finlandesas, buscou identificar e reexaminar o estigma do conceito do *controller* “contador de feijões” (*beancounter*) através de um contexto crítico e empírico. Os autores admitem que há limitações no estudo em função de um contexto relativamente particular em termos de cultura, tamanho de empresas e características individuais e pessoais dos executivos entrevistados - *Chief Financial Officer* (CFO's), mas contribuem no sentido de oferecer algumas percepções novas sobre o tema.

Este estudo revelou que o conceito *beancounter* está para o contador de feijões que contam “grande”, ou seja, não há a obsessão dos *controllers* pelos detalhes, pela mecânica e pelo pedantismo. Identificou-se que, ao invés do paradigma de especialista, encontrou-se o pragmatismo do profissional que procura entender o negócio abrangentemente face à urgência das tomadas decisões de acordo com a volatilidade do mercado, com um posicionamento socialmente ativo, engajado e flexível. Os autores observaram que este foi o perfil encontrado na Finlândia, podendo ter sido ocasionado por alguns fatores, como: aumento na competitividade das empresas e negócios, pelos processos de expatriamento dos gerentes, da arquitetura avançada de sistemas, pelos programas de educação etc.

Já Loo, Verstegen e Swagerman (2011) tiveram, como objetivo em sua pesquisa, utilizar uma estrutura conceitual para identificar o papel dos *controllers* nas organizações, bem como compreender empiricamente a atuação desses profissionais e o seu desenvolvimento na Holanda. Esta pesquisa foi estruturada da seguinte forma: foi efetuada uma pesquisa em 2004, em instituições de ensino com programa em Controladoria, e analisado os resultados e a mesma pesquisa foi realizada em 2007, também com a discussão dos resultados. Subsequentemente, foram comparados os dois estudos e analisados os resultados obtidos para se compreender os delineamentos das mudanças da profissão contábil neste período, inclusive para se detectar se houve a alteração do papel denominado contador de feijões (“*beancounters*”) e se tornando o de parceiro de negócios (“*business partner*”).

Concluiu-se que, nesses três anos, não houve significativa alteração na atuação dos *controllers* no grupo pesquisado, conforme já preconizava Sathe (1982). O *controller* tem atuado como um analista de informações de negócios ou analista dos sistemas de negócios; além disso, fatores como a personalidade, experiência e mudanças na legislação e regulamentação afetam seu papel. Adicionalmente, o desenvolvimento da profissão decorre do ambiente de negócios e da sociedade e a atuação como consultor interno e gerenciador de riscos tem se tornado fundamental para a profissão.

Em termos do ambiente de negócios, considerando-se particularmente as mudanças relativas a leis e regulamentos, muitas companhias da Holanda foram afetadas em função da lei *Sarbanne Oxley* (SOX) e da implementação do *International Financial Standard Reports* (IFRS). Os autores ressaltam que esta pesquisa pode ser um início na contribuição para futuros estudos na Europa, para se verificar empiricamente e obter-se uma frutífera comparação com o que está acontecendo com os demais países europeus em termos de similaridades e diferenças na atuação dos profissionais da Controladoria, objetivando dimensionar melhor este papel.

Pode-se notar que há divergência nos achados das pesquisas com relação às características da atuação dos profissionais da Controladoria, enquanto na Finlândia houve uma expressiva alteração do papel dos *controllers* nas organizações, na Holanda, no período pesquisado, isto não se refletiu; conforme

observado pelos autores o pilar regulativo deste período pode ter contribuído para este resultado.

Na pesquisa de Zoni e Merchant (2007) sobre o envolvimento dos *controllers* no processo de tomada de decisões, em empresas italianas o resultado do estudo demonstrou que há uma série de fatores que determinam o grau de envolvimento dos *controllers* nas questões estratégicas e operacionais, relacionadas com a intensidade do capital, interdependência das operações, competência gerencial financeira, formalização dos planos estratégicos e processos orçamentários. Concluiu-se também que o alto envolvimento dos *controllers* no processo de tomada de decisões pode ser mais ou menos desejado em termos de performance organizacional, conforme identificado no estudo de Lambert e Sponem (2011).

Por outro lado, de acordo com o *Institute of Management Accountants* (IMA, 1999, p. 24):

“Atualmente as organizações necessitam que as funções financeiras se tornem mais envolvidas em influenciar os resultados dos negócios. Este novo mandato requer dos profissionais financeiros a expansão das suas competências e tornar-se de simples gestor financeiro de dados para auxiliar os *stakeholders* chaves internos na aplicação das informações para tomada de decisões estratégicas.”

Este posicionamento, entretanto, não reflete a opinião de alguns estudiosos, como Indedjkian e Matejka (2006) e Maas e Matejka (2009), pelo fato de que o alto envolvimento dos *controllers* nos negócios pode causar deterioração no papel tradicional de agente fiduciário, e levar à prática da atividade de “gerenciamento de resultados”, como tem sido verificado nos vários tipos de fraudes apresentados em empresas como a Parmalat, Enron, Worldcom, entre outras.

Para Siegel, Russell e Kulesza (1999), o papel do *controller* tem evoluído em muitas empresas, de contador de feijões, policial corporativo e financeiro histórico, para parceiro valioso do negócio e centro de atividades estratégicas, possibilitando reinventar a profissão e aumentar seu valor na organização, conforme pesquisa e análises efetuadas nas profissões do *controller* nos Estados Unidos, em 1999, sob o título de *Counting More, Counting Less: Transformation in the Management Accounting Profession: The 1999 Practice Analysis of Management Accountants*.

De acordo com essa pesquisa, as principais competências, habilidades e conhecimentos necessários para o sucesso na profissão contábil são:

- comunicação (oral, escrita e apresentação);
- habilidade em trabalhar em equipes;
- sólido conhecimento de contabilidade;
- conhecimento de como funciona o negócio.

No Brasil, Calijuri (2004), visando colaborar com os estudos sobre a controladoria, realizou duas pesquisas. A primeira foi dirigida aos *controllers*, com a colaboração da ANEFAC (Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade), realizada em 2004 aos associados que exerciam as funções de *controller*. De acordo com essa pesquisa foram identificadas as seguintes habilidades mais importantes para o desenvolvimento dos trabalhos requeridos:

- liderança;
- iniciativa;
- flexibilidade para mudanças;
- facilidade de relacionamento interpessoal;
- conhecimento de finanças.

Nota-se que, comparativamente, nas pesquisas realizadas nos EUA e no Brasil, há algumas diferenças nas questões relativas às habilidades e competências profissionais do *controller*. Entretanto, a maioria destas competências foram elencadas no estudo de Heckert e Willson (1963), apud Calijuri (2004):

- iniciativa;
- visão econômica;
- comunicação racional;
- síntese;
- visão para o futuro;
- oportunidade;

- persistência;
- cooperação;
- imparcialidade;
- persuasão;
- consciência das limitações;
- cultura geral;
- liderança; e
- ética.

Conforme se observa na Tabela 2, os respondentes da pesquisa dos EUA identificaram as novas competências mais importantes adquiridas no período de 1994 a 1999, observando-se que não foi surpresa as competências relacionadas a tecnologia encabeçar a lista.

TABELA 2- Competências mais importantes adquiridas no período de 1994 a 1999

Competências	%
Computador/ tecnologia/redes	49,7
Software contabilidade	20,4
Comunicação oral	15,0
Liderança/gerenciamento de projetos	13,6
Conhecimento de novas leis/ regras contábeis/ SEC	11,2
Competências pessoais	8,5
Conhecimento sobre operações de RH/ marketing	9,5
Avaliação de rentabilidade	7,5
Outras análises financeiras	6,8
Processos de avaliações do próprio negócio ou de outros negócios	6,5
Auditoria/ legislação tributária	6,1
Orçamento de longo prazo	5,4
Internet	5,4
Fusões e aquisições	5,1
Novas certificações	3,1
Gerenciamento de caixa	2,4
Gerenciamento de risco	1,4

Fonte: Siegel, Russel e Kulesza (1999, p.4)

Na segunda pesquisa de Calijuri (2004), cujo objetivo era analisar as exigências do mercado para a contratação de *controllers*, foram coletados anúncios de vagas para *controllers* via internet divulgados no ano de 2004 por uma empresa de recolocação de executivos. Nos anúncios pesquisados, foi identificado o número de vezes que as habilidades eram citadas, os resultados estão expressos na Tabela 3.

TABELA 3- Habilidades requeridas dos *controllers*

Habilidade	Número de vezes que a habilidade foi citada nos anúncios	Percentual de resposta em relação ao nº de anúncios
Liderança	7	41,1
Proatividade	7	41,1
Facilidade de relacionamento interpessoal	6	35,3
Dinamismo	5	29,4
Motivação	5	29,4
Dedicação	5	29,4
Capacidade de gestão	5	29,4
Flexibilidade	4	23,5
Senso de urgência	3	17,7
Colaborativo	2	11,2
Assertividade	2	11,2
Capacidade de trabalhar sob pressão	2	11,2
Capacidade para monitorar um departamento e resolver problemas ligados a área financeira	1	5,9
Fortes valores éticos	1	5,9
Visão de negócios	1	5,9
Iniciativa	1	5,9
Entusiasmo	1	5,9
Determinação	1	5,9
Alto potencial	1	5,9
Autonomia	1	5,9

Fonte: Calijuri (2004, p. 49)

De acordo com os resultados obtidos, nota-se que a liderança foi a habilidade mais citada, coincidindo com os resultados obtidos na pesquisa com os *controllers*, da mesma forma que a iniciativa e proatividade.

Pode-se concluir que o *controller* deve ter a capacidade de relatar e entender os problemas das organizações para poder fornecer o suporte informacional necessário para as análises e propor recomendações no sentido de

antecipar e auxiliar os principais executivos guiando-os para a tomada de decisões de rotina e estratégicas.

2.6 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Várias teorias que têm origem nas diversas áreas das ciências sociais estão sendo utilizadas para solução de problemas na gestão organizacional, por tratarem de outras perspectivas além da racionalidade econômica, auxiliando a responder algumas questões que não podem ser respondidas pela teoria neoclássica tradicional (FREZATTI et al., 2009). Dentre estas teorias, podem ser citadas como anteriores à teoria da contingência: a teoria clássica, das relações humanas e, essencialmente, a da abordagem sistêmica que analisa as trocas de energias entre os ambientes interno (empresa) e externo (ambiente externo a empresa).

Os teóricos da administração clássica não deram muita atenção ao ambiente, tratando a organização como um sistema mecânico e fechado, havendo maior preocupação com os princípios do planejamento interno. Já a teoria dos sistemas abertos enfatiza a importância do ambiente em que as organizações operam, e estas são vistas como conjuntos de subsistemas interrelacionados. A abordagem dos sistemas abertos estabelece os alinhamentos entre os diferentes sistemas, auxiliando na identificação e eliminação de potenciais disfunções e, a partir dessas ideias, desenvolveu-se a perspectiva conhecida como a “teoria da contingência” (MORGAN, 2006).

A teoria da contingência, cuja origem data do final da década de 1950 e início da de 1960, de alguma forma, contraria algumas das teorias universalistas anteriores, que estabeleciam uma forma adequada de se organizar e que podia ser aplicada a qualquer empresa (*one best way*). Já a teoria da contingência considera que não existe uma única maneira de se organizar, donde torna-se importante as empresas estarem sistematicamente ajustadas às condições ambientais (DONALDSON, 2001). Otley (1980) corrobora esse pensamento, afirmando que o

contexto geral das empresas requer sua contínua adaptação. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Guerra (2007) observa que alguns ingredientes são fundamentais nessa visão da abordagem contingencial, como, por exemplo, a relevância dos fatores situacionais que podem conter tanto fatores externos ou ambientais quanto os fatores internos ou organizacionais. A diferença consiste na caracterização destes fatores em variáveis independentes, como o ambiente externo e a tecnologia, onde a organização não exerce nenhuma forma de controle, podendo no máximo reagir às suas variações e às variáveis dependentes, compostos por diversos elementos, como estratégia, estrutura organizacional, tamanho e cultura, sobre os quais a organização exerce amplo controle.

Essa é a visão normalmente divulgada, embora haja estudos recentes questionando quanto à simples razão de causa e efeito dos fatores contextuais envolvidos na abordagem contingencial e suas influências nas organizações. (DONALDSON, 2001)

Morgan (2006, p.63-64) resumiu as principais ideias em que se baseia a abordagem contingencial das organizações, que se estabeleceu como uma perspectiva dominante na análise organizacional moderna, observando que:

- as organizações são sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais;
- não existe uma melhor maneira de se organizar. A forma apropriada depende do tipo de tarefa e do ambiente em questão;
- a administração precisa preocupar-se, acima de tudo, em atingir alinhamentos e "bons ajustamentos";
- abordagens diferentes da administração podem ser necessárias para realizar diferentes tarefas dentro da mesma organização;
- diferentes tipos ou "espécies" de organização são necessários em diferentes tipos de ambiente;

Tratando-se de pesquisas empíricas, Donaldson (2001, p. 114) observou a metodologia comumente utilizada nos estudos contingenciais:

Um estudo comparativo é feito com organizações diferentes (ou usando diferentes unidades da mesma organização, se apresentarem interesse). Cada fator contingencial e estrutural é medido, com uma escala quantitativa, ou com uma série de categorias ordenadas. Cada organização recebe um escore em cada fator estrutural e contingencial. A distribuição cruzada de escores das organizações em um par de fatores contingenciais e estruturais é examinada para verificar-se onde há uma associação. Isto é feito por tabulação cruzada ou correlação. A teoria que continha a hipótese de associação entre a contingência e a estrutura é testada. Organizações em conformidade com a associação são comparadas com aquelas que desviam de tal associação. Se as organizações que estão conformes com a associação suplantam, em desempenho as organizações “desviantes”, isto significa que temos uma adequação entre a contingência e a estrutura.

As pesquisas pioneiras de Burns e Stalker (1961), Woodward (1965), Chandler (1962) e Lawrence e Lorsch (1967) iniciaram a busca pelo entendimento de como as variáveis contingenciais (ambiente, tecnologia e estratégia) impactavam a estrutura organizacional, fazendo surgir a teoria da contingência. Na figura 6 é demonstrado o esquema:

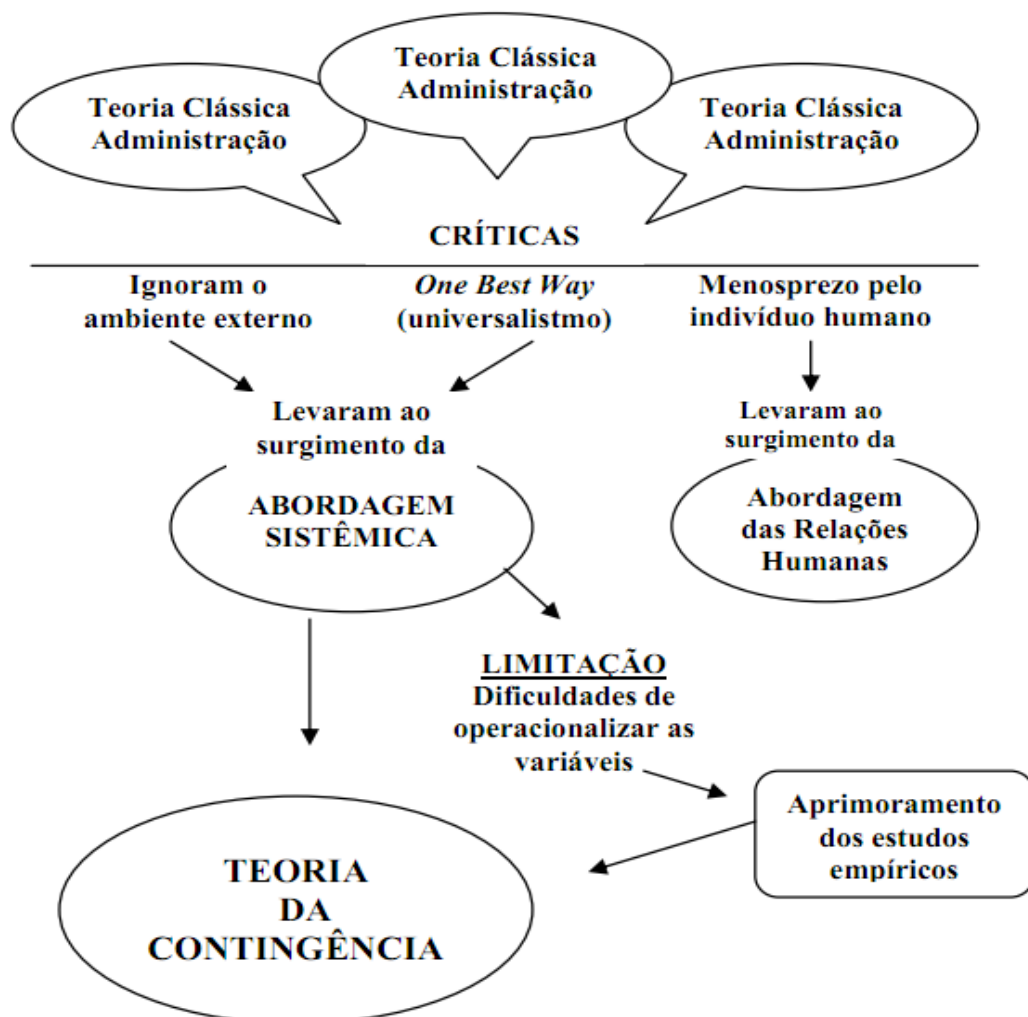


FIGURA 6 – Surgimento da Teoria da Contingência
 Fonte: Guerra (2010, p. 21)

Conforme a figura 6, a abordagem da teoria clássica não consegue mais responder o contexto em que se inserem as organizações com um mecanismo único (*one way*) de gestão, independentemente das condições ambientais.

É importante destacar as pesquisas clássicas dos estudiosos sobre desenhos organizacionais a partir da década de 60, das quais se originaram as demais pesquisas, havendo avanços significativos, não somente pelo incremento das novas técnicas estatísticas, como também pelo amadurecimento da teoria. (JUNQUEIRA, 2010).

2.6.1 OS PRIMEIROS ESTUDOS SOBRE TEORIA DA CONTINGÊNCIA

2.6.1.1 *Burns e Stalker (1961)*

Um dos estudos de maior influência na área contingencial foi a publicação do trabalho de Tom Burns e George Stalker em 1961, *Management of Innovation*, em que examinaram, em aproximadamente vinte empresas inglesas, a relação entre o ambiente externo e o padrão de práticas administrativas.

Os pesquisadores estabeleceram a distinção entre as abordagens “mecanicista” e “orgânica”, observando que a estrutura organizacional estava relacionada com as condições do ambiente externo. (CHAPMAN, 1997; MORGAN, 2006).

A estrutura mecanicista é mais burocrática, com minuciosa divisão do trabalho, papéis determinados, hierarquia reforçada, autoridade centralizada e poderes técnicos atribuídos a cada função bem definidos, e regras e procedimentos essencialmente formais. Já as organizações com estruturas orgânicas, em contrapartida, são mais flexíveis, com pouca divisão do trabalho, destacando-se a coordenação de equipes multifuncionais, descentralização, autonomia e poucos controles burocráticos, privilegiando-se a competência técnica, com ênfase nos princípios de relacionamento humano. (BURNS; STALKER, 1961).

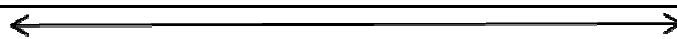
Focalizando empresas de vários setores (fibras sintéticas, engenharia, e eletrônica), Burns e Stalker (1961) observaram que as mudanças ambientais impactam fortemente as organizações. Como exemplo, quando há mudanças tecnológicas e das condições do mercado, surgem novos problemas e desafios; assim, há a necessidade das empresas flexibilizarem seus estilos de organização e administração. (MORGAN, 2006).

O quadro 4 mostra os aspectos relevantes deste estudo, resumindo os padrões de organização e administração em quatro empresas bem sucedidas que enfrentaram diferentes índices de mudanças ambientais: i) a fábrica de *rayon* com uma abordagem mecanicista, ii) a fábrica de engrenagem buscou modificações para acompanhar a mudança, iii) a empresa de rádio e televisão com uma abordagem mais orgânica e iv) a empresa eletrônica totalmente orgânica.

A principal contribuição deste estudo está no entendimento de que diferentes ambientes demandam diferentes tipos de estrutura organizacional e que a organização deve se adaptar às condições ambientais, àquelas que mais facilmente se adequarem terão maiores chances de sucesso. As estruturas mecanicistas são mais eficazes em condições de baixa mudança tecnológica, e as orgânicas, para as organizações de alta mudança tecnológica. (DONALDSON, 2001).

	Fábrica de Rayon	Fábrica de Engrenagem	Empresa de Rádio e Televisão	Empresa Eletrônica
Natureza do ambiente	Relativamente estável: condições tecnológicas do mercado bem compreendidas	Nível moderado de mudança; mercado em expansão combinado com oportunidades para produtos melhores	Alto grau de mudança: condições tecnológicas e de mercado dinâmicas, com índice previsível de novidade	Altamente imprevisível: avanço tecnológico rápido e oportunidades de mercado ilimitadas
Natureza da tarefa	Produção eficiente do produto-padrão	Produção eficiente e venda de produto básico, sujeita a modificações de acordo com os requisitos do cliente	Plano, produção e marketing eficiente de novos produtos em mercados altamente competitivos	Exploração de mudança tecnológica rápida através de inovação e exploração de novas situações de mercado
Organização do Trabalho	Cargos claramente definidos e padrões hierárquicos	Divisão não rígida de responsabilidades de acordo com o padrão funcional e hierárquico modificado para atender contingências; divisão não estável entre funções	Consistente confusão de posições organizacionais: todas as seções da administração responsáveis pela tarefa central de venda	Tentativa deliberada de evitar especificação de tarefas individuais; cargos definidos pelas pessoas responsáveis através da interação com os outros
Natureza da autoridade	Claramente definida e atribuída posições formais na hierarquia; tempo de trabalho é importante	Não claramente definida, mas seguindo a hierarquia, exceto em reuniões e comissões especialmente montadas	Limites de autoridade e responsabilidade não definidos; autoridade atribuída a pessoas com habilidade para resolver os problemas que surgem	Padrões de autoridade informal e mudando constantemente à medida que os papéis são redefinidos com as novas circunstâncias; atribuída a pessoas com habilidade e competências apropriadas
Sistemas de Comunicação	De acordo com padrões especificados em várias regras e regulamentações; especialmente vertical	De acordo com regras e convenções, complementados por sistema regular de comissões e reuniões; pessoal mais novo livre para consultar a administração	Reuniões frequentes, num contexto de constante consulta, com todos os níveis e partes da empresa	Completamente livres e informais: o processo de comunicação era aberto e fundamental para o conceito de organização
Natureza do envolvimento dos empregados	Envolvimento com responsabilidades associadas com seus cargos particulares; lealdade e obediência são importantes	Envolvimento com o próprio cargo, mas reconhecendo a necessidade de flexibilidade no trato com as contingências resultantes da situação total	Envolvimento com as demandas das próprias posições funcionais compatibilizadas com as demandas mais amplas de cooperação e interpretação flexível das funções	Pleno envolvimento com as tarefas centrais da empresa e capacidade de lidar com considerável pressão e incerteza

Mecanicista



Orgânica

QUADRO 4- Padrões de organização e de administração em quatro organizações com diferentes índices de mudança ambiental

Fonte: Morgan (2006, p. 66)

2.6.1.2 Alfred Du Pont Chandler Jr. (1962)

Chandler (1962) trouxe, em seu estudo *Strategy and Structure*, contribuições para a teoria no sentido de demonstrar como as escolhas estratégicas de uma organização influenciam no desenvolvimento de sua estrutura. Através de uma pesquisa de uma série de quatro estudos de casos de grandes corporações americanas, concluiu que a mudança externa à empresa modelou as suas estratégias, que por sua vez, implicaram na necessidade de reformulação das suas estruturas administrativas. (JUNQUEIRA, 2010; NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Esta pesquisa foi realizada nos Estados Unidos, compreendendo uma análise do processo histórico das grandes corporações empresariais: DuPont, General Motors, Standard Oil Co. e Sears Roebuck & Co., onde a estrutura se ajustava à estratégia corporativa para atender às demandas do ambiente.

Chandler (1962) apresentou a estratégia como algo altamente contextual nas organizações, sendo que o questionário aplicado não foi explorado de forma plena (CHAPMAN, 1997). Esta abordagem seminal, onde a estratégia foi considerada como algo relativamente simples, o diferencia dos estudos posteriores, com os subsequentes problemas delineados e descritos nos comentários de Dent 1990, Hopwood, 1978 e Otley, 1980.

Dent (1990) assevera que a estratégia tem se tornado um importante foco de pesquisa organizacional e gerencial, onde conceitos de estratégia gerencial e competitiva têm feito parte do novo vocabulário da literatura da teoria dos negócios empresariais; entretanto, na literatura da contabilidade, tem sido pequena.. Em sua pesquisa empírica no Canadá, abordou três aspectos: em termos de estratégia e estrutura dos sistemas de controle; relações entre sistemas de contabilidade e tomada de decisões estratégicas e paradigmas relacionadas às mudanças estratégicas.

Os sistemas de controles gerenciais inicialmente tinham um propósito e têm se modificado de acordo com as novas possibilidades das ações organizacionais e

respondido de acordo com os desafios e às pressões e circunstâncias das inúmeras mudanças do ambiente empresarial. (HOPWOOD, 1978)

Com relação a variável estratégia vários estudiosos abordaram o tema que será apresentado na seção subsequente.

2.6.1.3 Joan Woodward (1958 e 1965)

Embora o termo “teoria contingencial” tenha sido utilizado somente em 1967, por Lawrence e Lorsch, o trabalho da socióloga Joan Woodward, de 1958, *Management e Technology*, pode ser considerado como o trabalho inicial da abordagem contingencial. A autora verificou que as variáveis estruturais estavam ligadas à natureza da tecnologia das empresas pesquisadas. O estudo foi o pioneiro ao evidenciar resultados quantitativos da relação entre tecnologia e estrutura em 100 empresas britânicas de várias áreas de negócios, organizado pela *South East Essex College of Technology* (GUERRA, 2007; JUNQUEIRA, 2010).

Woodward iniciou esse trabalho em 1953, estabelecendo que a tecnologia utilizada na produção foi analisada de acordo com a classificação de: produção unitária ou por encomenda, produção em massa ou mecanizada e produção automatizada ou por processo, identificando que as empresas mais bem sucedidas de cada agrupamento em termos de tecnologia possuíam características estruturais semelhantes dentro do grupo e divergentes entre eles, concluindo-se que a tecnologia afetava a estrutura organizacional. (GUERRA, 2007).

A autora, no estudo realizado posteriormente em 1965 e publicado no livro *Industrial Organization, Theory and Practice*, concluiu que em ambientes de tecnologia de operação simples, com produção única ou em pequenos lotes, característica da utilização de habilidades manuais e artesanais, a organização era razoavelmente informal e orgânica. Já em empresas maiores, com produção em grandes lotes e com equipamentos mais sofisticados, a organização do trabalho era mais formal e mecanicista. (DONALDSON, 2001).

Os resultados são frequentemente discutidos em termos de suas implicações com a estrutura, embora este estudo adicionalmente investiga os

diferentes arquétipos, em termos de ocorrência do ambiente da comunicação onde seu uso é maior na produção em massa, em virtude de sua maior flexibilização, do que na produção por encomenda. Um tema central da discussão é a questão de como a volatilidade do ambiente requer, dos membros da organização, habilidades para que se desenvolva a importância da consciência das metas da organização, mesmo quando em oposição dos objetivos individuais das subunidades. (CHAPMAN, 1997)

Autores como Donaldson (2001) consideram o trabalho de Burns e Stalker, de 1961, como o trabalho inaugural sobre a teoria da contingência.

2.6.1.4 Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch (1967)

Lawrence e Lorsch (1967) desenvolveram um estudo patrocinado pela Escola de Comércio de Harvard envolvendo dez empresas de três setores: *containers*, alimentação e plásticos. Esta pesquisa compreendeu a estrutura organizacional sob as dimensões de diferenciação e integração, em que diferentes tipos de organização atuam em diferentes mercados e diferentes condições tecnológicas.

Lawrence e Lorsch (1967, p. 3-4) estabelecem que diferenciação é “[...] o processo de segmentação do sistema organizacional em subsistemas, em que cada um destes subsistemas tem a tendência de desenvolver determinados atributos particulares em relação às exigências que o mercado demanda”. Já a integração é “[...] a qualidade da colaboração entre os departamentos necessária para realizar os esforços de acordo com as exigências do ambiente” (LAWRENCE E LORSCH, 1967, p. 28). Estes conceitos de diferenciação e integração pode ser uma ferramenta no auxílio à tomada racional de decisões, permitindo que os executivos entendam a natureza de sua existência na organização.

No estudo de Lawrence e Lorsch (1967), a diferenciação está relacionada com os resultados de como as subunidades agem de forma a serem consistentes com as metas da organização. O mecanismo para atingir a diferenciação envolve a descentralização da autoridade, enquanto a integração envolve regras, procedimentos operacionais e comitês. Os resultados encontrados comprovaram suas hipóteses, demonstrando que as empresas bem sucedidas em cada ambiente

atingem graus apropriados de diferenciação e integração. Este estudo aprimorou a teoria contingencial, estabelecendo que é necessário variar os estilos de organização entre as subunidades organizacionais de acordo com as características específicas de seus subambientes (CHENHALL, 2003; MORGAN, 2006).

Corroborando, para Gibson et al. (1981), a diferenciação é uma resposta aos esforços dos departamentos para enfrentar os seus respectivos subambientes.

Como exemplo de ambiente mais dinâmico, a indústria de plástico mostrou maior grau de diferenciação entre os departamentos; a indústria de *containers*, como de ambiente mais estável, no qual possuía departamentos funcionais com menor grau de diferenciação entre eles; e, finalizando a indústria de alimentação foi caracterizada em um ambiente de estabilidade intermediária, apresentando um grau de diferenciação também intermediário (GUERRA, 2007).

Lawrence e Lorsch (1967) identificaram que a comunicação voluntária em grupos formais e integrados é caracterizada como dispositivo flexível que suplementa a hierarquia em empresas orgânicas, mostrando que, quanto mais variáveis forem as tarefas, mais orgânicas são as organizações, como pode ser observado no Quadro 5.

	Plástico	Alimentação	Container
Percentual de faturamento de novos produtos	35%	15%	0%
Mecanismo de coordenação	Hierarquia voluntária Grupo formal até 3 níveis Departamentos integrados	Hierarquia voluntária Grupo formal Funções integradas	Hierarquia voluntária
Percentual de gestores	22%	17%	0%

QUADRO 5 – Combinação de estratégia e integração

Fonte: Galbraith (2008, p. 330)

Os autores concluíram que o grau de diferenciação e integração vai depender de como se encontra o ambiente organizacional. Em ambientes estáveis, onde o grau de diferenciação é menor, a necessidade de integração é menos evidente; nestes, a estrutura organizacional burocrática e demais instrumentos integrativos como, por exemplo, a hierarquia e regras tornam-se suficientes. Já em ambientes instáveis, onde o grau de diferenciação é maior, a estrutura organizacional deve buscar um sistema no qual se utilizam formas integrativas, tais como equipes de projetos multidisciplinares e contratação de pessoal habilitado para

coordenação e resolução de conflitos, e ainda uma estrutura de recompensas que torne favorável a integração. (MORGAN, 2006; DONALDSON, 2001; GIBSON et al., 1981).

2.6.1.5 Charles Perrow (1967)

Perrow (1967) desenvolveu o estudo denominado *A framework for the comparative analysis of organizations*, em que concluiu que a tecnologia é um fator contingente à estrutura organizacional e se relaciona com todas as atividades da organização. A definição de Perrow da tecnologia baseia-se no número de produtos ou serviços na geração do processo e a natureza da escolha do processo quando há exceções, e não em termos e máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção.

Waterhouse e Tiessen (1978) estabelecem que sua definição de tecnologia é similar à visão de Perrow (1967), que centralizou sua estrutura em duas variáveis: o número de casos excepcionais encontrados na matéria-prima e a procura do processo utilizado quando esses casos de exceção são encontrados. O número de casos excepcionais variam de poucos para muitos, ao passo que a procura dos processos variam de lógico, sistemático, analítico e de possível programação para os casos altamente desestruturados que requerem a aplicação de experiência, intuição e suposições nos trabalhos, ou seja, a análise dimensional da tecnologia em função de casos rotineiros e dos não rotineiros da empresa no ambiente geral.

Perrow (1967) argumentou que quanto mais codificado o conhecimento utilizado na organização e menor o número de exceções encontradas nas operações, mais centralizadas poderiam ser as tomadas de decisões; em contrapartida, havendo elevado número de exceções e procedimentos não estabelecidos, conseqüentemente o processo decisório será mais descentralizado.

2.6.1.6 James David Thompson (1967)

Thompson (1967), em sua obra *Organizations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*, afirma que o ambiente e a tecnologia são os principais fatores contingenciais que influenciam a estrutura organizacional. É provável que seja o primeiro pesquisador a construir uma base da teoria da contingência a partir dos estudos anteriores, possibilitando categorizá-los em dois sistemas: aberto e fechado. Desenvolveu também conceitos de “interdependência reunida”, em que nem sempre uma unidade de negócio depende ou apoia a outra; “interdependência sequencial”, em que uma parte depende diretamente da outra; e “interdependência recíproca”, em que a produção de cada unidade passa a ser entrada para outras. A partir da abordagem de March e Simon (1958) apud Guerra (2007) sugeriu três mecanismos de coordenação: coordenação por padronização, coordenação por planejamento e coordenação por ajuste recíproco. (GUERRA, 2007; JUNQUEIRA, 2010).

Em seus estudos, Thompson (1967), concluiu que a tecnologia e o ambiente são as principais fontes de incertezas e que as diferenças entre essas dimensões teriam como resultado diferentes estruturas, estratégias e processos de decisão que deveriam ser gerenciados pelos diversos níveis hierárquicos das empresas.

2.6.1.7 Pradip Khandwalla (1972)

Khandwalla (1972) desenvolveu uma pesquisa que pode ser considerada a primeira a relacionar a teoria da contingência com o controle gerencial. Identificou que o desempenho das organizações está relacionado às correlações de vários fatores contingenciais que impactam em conjunto a estrutura organizacional, em que empresas de portes diferentes tendem a utilizar diferentes sistemas de controle, e que a sofisticação destes sistemas está altamente correlacionada com a intensidade de competição na empresa (JUNQUEIRA, 2010; GORDON; MILLER, 1976).

Simons (1987) observa que Khandwalla, em um estudo efetuado em 92 empresas de manufatura do Canadá, sugere um potencial para explorar relacionamentos entre estratégia das empresas e controle de sistemas concluindo

que empresas em contínuo desenvolvimento por produtos em novos mercados usam sofisticados procedimentos de controles.

De acordo com Gordon e Miller (1976), a literatura da teoria organizacional está repleta de achados sobre os tipos de organizações requeridos, de acordo com as condições do ambiente. Estudiosos, como Woodward (1965), Lawrence e Lorsch (1967), Burns e Stalker (1961), Perrow (1967), Thompson (1967) e vários outros, apontaram a necessidade de uma forma organizacional mais “sofisticada”, conforme o grau de aceleração ambiental de dinamismo, heterogeneidade e hostilidade. As ferramentas típicas utilizadas pelas organizações para lidar com esses ambientes mais complexos incluem mecanismos de redução de incertezas, tais como: descentralização, divisonalização, diferenciação das subunidades organizacionais e integração com diversas orientações através de comitês, regras e políticas.

2.6.1.8 Lex Donaldson (2001)

Donaldson (2001) desenvolveu um estudo específico para analisar a estrutura das organizações e traçar os contornos da teoria contingencial da estrutura organizacional e mostrar como a pesquisa evoluiu dentro desse paradigma, levando à construção de um entendimento do conhecimento científico.

A estrutura da organização pode ser considerada como o conjunto recorrente de relacionamentos entre os membros da organização, em termos de autoridade e subordinação, como pelo comportamento regido pelos regulamentos e os padrões estabelecidos para tomada de decisão em termos de descentralização, padrões de comunicação e padrões de comportamento.

A teoria da contingência estabelece que não há uma estrutura organizacional única que seja totalmente efetiva para todas as organizações. A otimização da estrutura vai variar de acordo com os diversos fatores contingenciais tais como: estratégia, tamanho, incerteza com relação às tarefas e tecnologia. Essas características organizacionais, refletem a influência do ambiente em que a

organização está inserida. Dessa forma, a organização precisa adequar a sua estrutura a seus fatores contingenciais e, assim, ao ambiente.

Foi no final dos anos 50 que os estudiosos começaram a aplicar a ideia da contingência relacionada às estruturas organizacionais. Na literatura, a principal ideia sobre pequenos grupos era de que a resolução de problemas seria mais eficaz em uma estrutura centralizada quando a tarefa era relativamente padronizada, e requeria uma estrutura menos centralizada e menos rica quando a tarefa tinha características mais incertas, de forma a produzir muito conhecimento e necessidade de comunicação. Para se reduzir a incerteza, faz-se necessária a repetição das tarefas, assim evita-se a inovação, que se torna o principal fator contingencial subjacente à tarefa com incertezas. Os processos de produção em massa exemplifica que o aumento de escala pode levar a tarefas com baixo grau de incerteza. Por outro lado, as organizações que tratam a incerteza precisam lidar com procedimentos especializados que acarretam a flexibilização da obediência hierárquica, uma vez que parte dessa especialização pode advir de níveis hierárquicos inferiores.(PENNINGS, 1992).

Essa é a hipótese central da teoria da contingência estrutural em que as tarefas de baixa incerteza são executadas com mais eficácia através de uma hierarquia centralizada e à medida que a incerteza da tarefa aumenta, seja pela inovação ou qualquer outro fator similar, a hierarquia precisa ser mais comunicativa e participativa, embora eleve os custos; em contrapartida, há o benefício da inovação. Quando a organização aumenta ou diversifica a gama de seus produtos ou serviços, ou aumenta a sua abrangência territorial, tornando-se uma empresa multinacional, aumentará também a sua complexidade estrutural e o grau de descentralização, adotando uma estrutura divisional ou matricial. (DONALDSON, 2001).

No Reino Unido, um grupo da universidade de Aston argumentou a necessidade de se melhorar a medição da estrutura organizacional. Esse grupo pesquisou organizações de diferentes tipos, industriais, de serviços, públicas e privadas, e distinguiram empiricamente duas grandes dimensões da estrutura organizacional: i) estruturação das atividades – o quanto a organização adota, em termos funcionais, regras e procedimentos, identificando que o principal fator foi o tamanho das organizações em termos de número de funcionários, caso em que as

maiores são mais estruturadas; e ii) concentração da autoridade – relativa à centralização da tomada de decisão, em que a principal contingência foi o tamanho da organização, distinguindo-se os casos em que se tratava ou não de subsidiária de uma organização maior, comprovando-se uma maior descentralização em organizações independentes.(PUGH et al., 1969).

Outra variante identificada na teoria da contingência estrutural foi o foco nas implicações da estratégia corporativa como fator contingente na estrutura das organizações. Chandler (1962) já havia sinalizado historicamente que a estratégia determina a estrutura, pois as corporações necessitam manter uma adequação entre sua estratégia e estrutura. Complementa que uma estrutura funcional ajusta-se a uma estratégia não diversificada, mas não se ajusta a uma estratégia diversificada, caso em que se exige uma estrutura divisional para o gerenciamento efetivo da complexidade de produtos e diversidade dos mercados.

O Quadro 6 representa as principais contribuições dos autores à teoria da contingência relacionadas à estrutura organizacional, estratégia, tamanho, tecnologia e ambiente.

Autor (es)	Ano	Principais contribuições
Joan Woodward	1958 e 1965	Primeiro estudo sobre a administração das contingências das organizações. Relações entre tecnologia e estrutura organizacional
Burns e Stalker	1961	Eficácia organizacional pelas variáveis tecnologia e ambiente. Estrutura organizacional deve-se adequar ao ambiente
Alfred Chandler Jr.	1962	Relações entre estratégias e estrutura organizacional.
Lawrence e Lorsch	1967	Eficácia organizacional e estrutura pelas condições ambientais e tecnologia
Charles Perrow	1967	Interações entre tecnologia, ambiente e estrutura organizacional. Nível de variabilidade nas organizações, dependência do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos.

continua

conclusão

Autor (es)	Ano	Principais contribuições
Pradip Khandwalla	1972	Fatores contingenciais e o controle gerencial, integração da estratégia e o ambiente.
Galbraith	1973	Relação entre estratégia e tecnologia com a estrutura
Milles e Snow	1978	Estratégia e combinação entre estrutura, atividade e ambiente
Otley	1980	Estratégia do negócio
Simons	1987	Estratégia e sistemas de controles
Donaldson	2001	Relação da estrutura com o tamanho, estratégia e tecnologia com o ambiente
Chenhall	2003	Ambiente, tecnologia, tamanho, estrutura, estratégia e cultura organizacional.
Cadez e Guilding	2008	Estratégia, porte, estrutura nos sistemas de controles gerenciais e papel dos contadores.

QUADRO 6 – Principais contribuições a teoria da contingência

Fonte: Do autor

2.7 ESTUDOS ANTERIORES DE CONTROLADORIA E TEORIA CONTINGENCIAL

Vários estudos subsequentes na literatura exploraram a teoria da contingência, em seus vários aspectos, muitos deles ligados ao campo da contabilidade gerencial.

O objetivo da presente seção é elencar uma breve revisão das pesquisas que tiveram em comum o enfoque contingencial e a análise dos fatores contingenciais como: ambiente, estrutura, tamanho, tecnologia e estratégia.

Chenhall (2003) forneceu uma revisão empírica dos trabalhos contingenciais sobre o sistema de controle gerencial desenvolvidos desde os anos 80, estabelecendo que o termo “contingência” significa que alguma coisa é verdadeira

somente sob condições específicas. Dessa forma, diante da variedade das teorias que podem ser utilizadas para explicar as condições relativas aos sistemas de controle gerenciais que podem ser associadas à sua melhoria de performance, não haveria uma “teoria da contingência”. Observou que o ambiente externo é uma variável contextual poderosa que é a base da teoria da contingência, e talvez o aspecto mais amplamente pesquisado do ambiente é a incerteza. Argumenta que quanto mais hostil e turbulento for o ambiente externo, maior é a confiabilidade em controles formais e a ênfase nos orçamentos tradicionais.

Complementou que é importante distinguir o risco da incerteza. O risco está relacionado com situações em que as probabilidades podem estar associadas à ocorrência de eventos particulares, enquanto a incerteza define situações em que as probabilidades não podem ser relacionadas e nem os elementos do ambiente podem ser previsíveis. A incerteza e o risco não fornecem uma descrição compreensível do ambiente. O ambiente externo é aquele ao qual a maioria das organizações estão sujeitas, e relaciona-se com aspectos econômicos e sociais.

Quanto à estrutura organizacional, estabeleceu que esta relaciona-se com a especificação formal de diferentes funções dos membros da organização ou tarefas dos grupos para se assegurar que as atividades da organização estão sendo realizadas. A formatação da estrutura influencia a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, o fluxo das informações e o sistema de controle pode auxiliar no perfil do futuro das organizações.

Em relação ao tamanho, segundo Child e Mansfield (1972) o crescimento em tamanho tem permitido as empresas melhorarem sua eficiência, proporcionando oportunidades para especialização e divisão do trabalho. Grandes organizações tendem a ter mais poder ao controlar suas operações decorrentes do ambiente e quando empregam larga escala de técnicas de produção em massa reduzem as tarefas incertas. Entretanto, quando uma organização se torna maior, a necessidade dos executivos de gerenciar grande quantidade de informações cresce ao ponto em que devem ser instituídos controles como: regras, documentação, especialização de papéis e funções, com conseqüente aumento da hierarquia e maior descentralização na hierarquia estrutural.

Tratando-se de tecnologia, para Waterhouse e Tiessen (1978), a teoria da contingência essencialmente estabelece que estruturas organizacionais eficientes

variam de acordo com fatores contextuais da organização tais como ambiente e tecnologia.

Esses autores observam que a teoria da contingência é apoiada por uma extensa gama da literatura e que as definições e avaliações das variáveis têm sofrido uma falta de clareza conceitual. Como exemplo, as definições de tecnologia e ambiente têm frequentemente variado, e as distinções entre ambas, não têm sido claramente estabelecida. Becker e Neuhaser (1975) notaram que a definição de ambiente de Lawrence e Lorsch (1967) inclui maquinários e aspectos não humanos da produção, por outro lado, Woodward (1965) define tecnologia incluindo aspectos físicos da produção, ou seja, há alguns conceitos ambíguos na literatura da teoria da contingência.

Nesse sentido, alguns autores têm distinguido os efeitos na estrutura organizacional considerando-se separadamente os efeitos do ambiente dos efeitos da tecnologia.

Corroborando, Chenhall (2003) estabelece que a tecnologia tem vários significados nas organizações. De modo geral, a tecnologia tem relação com a forma de trabalho no seu processo operacional, ou seja, a forma como a organização transforma os *inputs* em *outputs*, incluindo *hardwares* (máquinas e equipamentos), materiais, pessoas, *softwares* e conhecimentos.

Junqueira (2010), observa que a tecnologia geralmente é aplicada para o processo produtivo e para a tecnologia da informação. Em muito estudos, investigou-se que significativos investimentos em tecnologia da informação eram mais efetivos em termos de desempenho, e que, segundo Hyvönen (2007), a TI identifica-se com a utilização de sistemas avançados de informação, como, por exemplo, o gerenciamento do relacionamento com cliente (*CRM*), cadeia de suprimentos (*Supply Chain*), troca eletrônica de dados, conhecida como *EDI (Electronic Data Interchange)*, sistema integrado de gestão (*ERP*), etc..

Concluiu que, para que fosse mantida a relevância nos estudos sobre a abordagem contingencial dos sistemas de controles gerenciais, os pesquisadores devem focar a atenção nas questões contemporâneas quanto aos resultados dos contextos organizacionais e sociais, em áreas como estratégia, mudanças culturais e

organizacionais, manufaturas, tecnologia da informação e administração de recursos humanos (JUNQUEIRA, 2010).

D'avila (2005), estabelece que o tamanho tem sido utilizado para explicar a variação entre os modelos de sistemas de controle gestão (MERCHANT, 1981), a sobrevivência de empresas novas e a base do modelo do ciclo de vida das empresas (KAZANJIAN; DRAZIN, 1989). Com a experiência baseada nos modelos dos sistema de controle gerencial, o tamanho da empresa é proposto como um direcionador em todos os casos.

A relevância do tamanho é associada ao aumento dos custos de governança associada à abordagem informal dos gestores. A gestão informal requer contato direto entre os funcionários, que com o aumento do quadro de pessoal, o número de possíveis interações entre os membros da organização aumenta muito rapidamente. Segundo Bhide (1999), apud D'avila (2005), essas interações são efetuadas com a coordenação e controle de custos, então, a eficiência da gestão informal diminui com o tamanho. O tamanho também pode refletir complexidade, não somente através da interação entre os participantes, e a necessidade de diferenciação e integração de acordo com Lawrence e Lorsch, (1967), mas também através da complexidade associada a novos mercados e produtos. Estes argumentos sugerem uma positiva associação entre tamanho e adoção de sistemas de controles gerenciais.

Já Cadez e Guilding (2008), pesquisaram o efeito das escolhas estratégicas, orientações de mercado e porte da companhia em duas dimensões distintas dos sistemas de contabilidade gerencial quanto aos artefatos e o papel dos contadores e o efeito destes sistemas sobre o desempenho da empresa. Os resultados confirmaram a proposição central da teoria da contingência em que não existe um sistema de controle gerencial universal e que a performance organizacional depende da adequação entre o contexto organizacional e a estrutura. O uso de sistemas de controles gerenciais tem forte associação com estratégias específicas, porte da empresa e a participação dos contadores no processo de tomada de decisões estratégicas.

Quanto à variável estratégia, no estudo de Jokipii (2009), os pesquisadores Otley e Dermer, observaram que a estratégia das organizações é uma das principais características contingenciais que afetam o sistema de controle das empresas e,

dependendo dessa estratégia, conforme evidenciado por Miles et al. (1978) e Porter (1980), o sistema de controle pode ser usado de diferentes formas. Baseado nos estudos organizacionais anteriores, de Langfield-Smith (1997) e Chenhall (2003), é possível verificar que certos tipos de sistemas de controle se adaptam melhor a determinadas estratégias.

Na pesquisa de Smith (1997), identificou-se que o campo relacionado à estratégia de negócio ou política de negócio tomou importância desde que este assunto emergiu nos anos 50 e, desde meados dos anos 80, com a crescente literatura sobre gestão operacional, tem havido um grande interesse na pesquisa de como a estratégia industrial pode ser usada para ganhar vantagem competitiva.

A estratégia pode ser definida de várias formas, entre elas como um padrão de decisões sobre o futuro da organização. Ela está relacionada com a diretriz de longo prazo da organização, com a capacidade de recursos, com a alocação de maiores recursos dentro da organização e com as considerações das expectativas e valores dos *stakeholders* da organização. A estratégia está ligada também em quais recursos haverá maior foco, para converter competências distintas em vantagens competitivas.

Os pesquisadores Otley, Dermer e Miller e Friesen procuraram entender o relacionamento entre inovação do produto e variáveis organizacionais. Nas suas pesquisas revelam que o controle da estratégia das empresas é crítico para entender o relacionamento entre controle e inovação. Outros autores que estudaram estratégia, Mintzerg, Utterback e Abernaty, Miller e Friesen, Miles e Snow e Porter têm procurado relacionar o tipo de estratégia seguido pelas empresas em relação a outras variáveis relevantes para o sucesso organizacional. (SIMONS, 1987).

De acordo com a dimensão da tipologia de Miles e Snow baseada na pesquisa em quatro segmentos: livros didáticos, eletrônicos, processamento de alimentos e assistência médica, há uma relação baseada na proporção em que as organizações mudam seus produtos ou mercados e identificaram com sucesso três estratégias genéricas das organizações, que foram rotuladas como: i) prospectiva – compete através de novos produtos e mercados em crescimento, estando constantemente a procura de novas oportunidades e/ou mercados; ii) defensiva – opera em relativa estabilidade de produtos e áreas, competem de acordo com os custos e qualidade de serviços, se comprometem com poucos produtos e mercados

em crescimento; e iii) analisadora – são intermediários ou híbridos estão entre aqueles de estratégia defensiva e prospectiva.(MILES et al., 1978)

Esses estudiosos estabeleceram que os sistemas de controle de gestão das organizações devem ser congruentes com a sua estratégia. Esta tipologia foi independentemente testada em estudos subsequentes por Hambrick e Snow e Hambrick, que corroboraram no aspecto quanto a ter um significado útil para a classificação dos diversos tipos de organização. (SIMONS, 1987; SMITH 1997).

Como resultado da pesquisa de Simons (1987), em que se investigou o relacionamento entre a estratégia do negócio e os sistemas de controle sob a perspectiva contingencial, foi evidenciado que o atributo controle difere entre as empresas prospectivas e defensivas, fornecendo uma evidência preliminar sobre a importância relativa dos sistemas de controles neste dois tipos de empresas. Para as empresas prospectivas, é dada grande importância para as previsões de dados dos sistemas de controles, metas orçamentárias e o monitoramento cuidadoso dos resultados. Para as prospectivas, o controle de custos é mais reduzido.

As empresas defensivas, particularmente as grandes empresas, parecem usar os sistemas de controle menos intensivamente, que enfatizam a remuneração de bônus baseada nos resultados das metas orçamentárias e tendem a ter poucas mudanças nos sistemas de controles. Essas observações vão ao encontro dos resultados de estudos anteriores tais como os de Tushman e Nadler (1978), que concluíram que empresas que enfrentam alto grau de incerteza utilizam fortemente seus sistemas de controles. Khandwalla (1972), concluiu que empresas engajadas com o contínuo desenvolvimento de produtos e que procuram novos segmentos de mercado tornam-se diferenciadas, e necessitam de controles elaborados, incluindo-se técnicas orçamentárias para atender os seus propósitos de integração. (SIMONS, 1987)

Neste sentido Donaldson (2001) complementa que cada uma das principais teorias do paradigma da contingência enfoca apenas pares de fatores contingenciais e estruturas (por exemplo: tamanho e burocracia ou estratégia e estrutura). As questões entre estratégias e estruturas têm sido estudadas detalhadamente, em função das várias controvérsias entre os pesquisadores, salientando-se que este é um campo propício para se examinar os vários aspectos de causalidade do tema.

A pesquisa de Silva e Gonçalves (2008) teve como objetivo caracterizar a utilização do sistema orçamentário utilizando a abordagem contingencial em um estudo multicaso, em que foram utilizados os itens tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário e ênfase na utilização, em relação com os fatores corporativos tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo e posição e participação no mercado. Concluiu que os resultados obtidos convergiram quase que totalmente com os estudos empíricos anteriores, indicando que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma e as implicações de como o sistema orçamentário é utilizado nas organizações.

Já Beuren, Czesnat e Silva (2009) focaram o ambiente em que as agroindústrias de carne e derivados de capital aberto se inserem buscando verificar qual o papel da Controladoria na adequação às contingências identificadas nos seus relatórios anuais. Os resultados mostraram que as empresas estão preparadas para enfrentar as contingências legais, políticas, ecológicas e sanitárias, econômicas, administrativas e mercadológicas através de planos estabelecidos e que a Controladoria possui papel fundamental no auxílio à solução de problemas e mitigação de riscos advindos das contingências identificadas.

Considerando-se a abordagem sociológica em que se enxerga as organizações em um contexto social mais amplo (AGUIAR; FREZATTI, 2007), a teoria da contingência adota uma perspectiva funcionalista que, segundo Covaleski e Aiken, (1986, p. 310), “[...] enfatiza as maneiras pelas quais várias funções são realizadas nas sociedades e a contribuição dessas funções para a integração e, em última instância, a sobrevivência da coletividade”.

Covaleski e Aiken (1986) apresentaram um estudo exploratório de como os sistemas de contabilidade e suas funções se desenvolveram e seus relacionamentos com as atividades de coordenação e controle nas organizações, considerando a problemática dos aspectos sociais e organizacionais em empresas públicas e privadas. Nesta pesquisa, efetuaram críticas à abordagem contingencial por apresentarem referências à sobrevivência das organizações e às unidades sob a perspectiva da população das organizações nas questões de sua adaptação com o ambiente e não das organizações individualmente, no sentido de como as

organizações mudam e se transformam para um melhor ajustamento com o seu ambiente para sua sobrevivência.

Complementam que a perspectiva contingencial não foca os processos organizacionais internos, como liderança, escolhas estratégicas, tomada de decisões, motivação humana ou comunicação e, conseqüentemente, não endereça muitas das questões de análise organizacional, ou seja, não traz uma abordagem relacionada aos aspectos sociais.

Sob outro prisma, Jarvenpaa (2009) realizou um estudo de caso longitudinal em duas grandes empresas, cuja abordagem teve como base a teoria institucional, buscando analisar a legitimidade das práticas organizacionais das funções da contabilidade gerencial sob os pilares regulatórios, normativos e culturais cognitivos quanto as suas mudanças. O principal ponto deste estudo foi problematizar a legitimidade organizacional da função contábil, buscando potencializar e fornecer adicional explanação quanto às mudanças e estabilidade na contabilidade gerencial das organizações.

Concluiu que o pilar regulativo ilustra a pressão coercitiva dos aspectos externos regulatórios: na regulamentação da contabilidade financeira, pela expectativa do mercado, da matriz para produção de certos relatórios específicos, bem como a pressão pela previsão de lucros e resultados anuais positivos também podem ganhar legitimidade neste processo de pressão.

O pilar normativo ajuda a explicar a obrigação moral dos *controllers* para atuar de acordo com as expectativas culturais, de forma a honrar o negócio. A interpretação cognitiva cultural esclarece os valores organizacionais e outros elementos culturais, como o modo de agir, por exemplo, se sua atuação se orienta para o negócio ou para os relatórios financeiros básicos, ressaltando que as forças econômicas também são partes importantes e globais das necessidades da contabilidade gerencial.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPO DE ESTUDO

Esta pesquisa busca compreender a influência dos fatores contingenciais na atuação da Controladoria divisional nas subsidiárias de uma organização multinacional. Assim, entendeu-se que, quanto ao objetivo, o presente estudo classifica-se como uma pesquisa descritiva que, conforme Martins (1994, p. 36), “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos”, ou seja visa verificar a existência de relação entre as variáveis contingenciais e a Controladoria. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de levantamento. (YIN, 2006).

Um objetivo específico é identificar, na prática, a forma de atuação da área de Controladoria nas principais subsidiárias de uma organização multinacional; assim, outro dos propósitos é exploratório. Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 63) observa que o estudo exploratório “é normalmente o passo inicial do processo de pesquisa pela experiência e um auxílio que traz a formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas”. Neste tipo de estudo tem-se por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter uma nova percepção dele e descobrir novas ideias, buscando descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes.

Nessa linha, Collis e Hussey (2005) asseveram que o objetivo desse tipo de estudo é procurar padrões, ideias ou hipóteses, ao invés de testar ou confirmar uma hipótese, com o foco de obter familiaridade do assunto para investigação mais acurada em estágio posterior, considerando seu ambiente e as variáveis que interferem no seu comportamento (YIN, 2005). As técnicas utilizadas nos estudos exploratórios são mais flexíveis por haver poucas limitações quanto à natureza das

atividades ou ao tipo dos dados compilados, concentrando-se em reunir ampla gama de dados e impressões.

Quanto à natureza, trata-se de uma pesquisa qualitativa, que, segundo Richardson (1999, p. 80): “descrevem a complexidade de certo problema, ao analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Portanto, pesquisas qualitativas, como a que aqui se apresenta caracterizam-se por um foco maior na compreensão dos fatos, diferentemente da abordagem quantitativa que caracteriza-se pela sua mensuração e precisão de resultados.

Com relação ao delineamento, trata-se de pesquisa bibliográfica com estudo exploratório, constituindo as fontes secundárias abrangendo toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema. (LAKATOS, 2005).

Martins (1994, p. 30) afirma que:

Estudo bibliográfico consiste no estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto, tendo como objetivo, recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.

3.2 CAMPO DE ESTUDO

Esta pesquisa teve como delimitação 05 subsidiárias (*top five*) da empresa matriz com sede na Alemanha, em função do estudo tratar-se da Controladoria divisional.

As 5 unidades selecionadas localizam-se nos Estados Unidos, México, França, Polônia e Itália, representando aproximadamente 50% do volume de vendas do total das subsidiárias (cerca de 400.000.000 euros), onde atuam os sujeitos investigados.

No conceito de campo de Bourdieu (1990), observa-se a necessidade de se considerar o campo de ação dos atores nas pesquisas, pois as pessoas estão situadas em determinado espaço social e não em qualquer lugar.

Para Gonçalves e Meirelles (2004, p. 54), unidade de análise é: “a entidade que descreve o contexto, em que são localizadas as unidades de observação”; que segundo os mesmos autores são: “aquelas entidades de um contexto que serão submetidas ao processo de investigação e responderão pelo problema investigado.”

3.3 SELEÇÃO DA POPULAÇÃO E DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

Foi utilizada a técnica de amostra por acessibilidade e por conveniência. Segundo Vergara (2008, p. 51) : “entende-se por amostra por acessibilidade aquela que não exige qualquer procedimento estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”. Para Mattar (2005), as técnicas não probabilísticas não invalidam uma pesquisa; apesar da amostragem probabilística ser tecnicamente superior na teoria, na prática podem surgir alguns problemas na aplicação que acabam por enfraquecer sua superioridade e, no critério da amostragem intencional, o pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja saber a opinião. (VERGARA, 2008).

Para Hill e Hill (2002, p. 41), a população é denominada como “o conjunto total dos casos sobre os quais se pretende retirar conclusões”. A população deste estudo foi composta por *controllers*, diretores financeiros, gerentes de contabilidade, gerentes administrativos ou profissionais que desenvolvem as atividades de controladoria.

A amostra foi composta por 2 profissionais da área de controladoria: um *controller* e um gerente financeiro contábil. Estes profissionais foram selecionados por serem os principais atores na área de controladoria divisional das subsidiárias pesquisadas. Esta amostra pode ser considerada representativa pelo fato destas subsidiárias serem uma das 5 mais significativas em termos e faturamento das subsidiárias em geral, assim distribuídos:

- a) 1 subsidiária localizada nos Estados Unidos, no estado de Virgínia, na cidade de Fredericksburg, denominada neste estudo como Resp. “A”

- b) 1 subsidiária localizada no México, no estado de Queretaro, na capital Santiago de Queretaro, denominada neste estudo como Resp. “B”

3.4 MÉTODOS, TÉCNICAS, PROCEDIMENTOS E INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados por meio de entrevista semiestruturada e questionário estruturado.

Os instrumentos de coleta de dados obedeceram as fases estipuladas na pesquisa. Na fase 1, realizou-se entrevistas semiestruturadas com o *controller* e o gerente responsável pela área de controladoria, que foi gravada para posterior análise. A pesquisadora seguiu com um conjunto de questões previamente definidas (questões de A1 a B2), em um contexto em que possibilitou, em momentos oportunos, direcionar a discussão para assuntos de interesse, com perguntas suplementares para elucidação de questões e informações adicionais, para que os objetivos da pesquisa fossem alcançados.

Na fase 2, os entrevistados responderam a um questionário (questões de C1 a C5), que, segundo a definição de Martins e Theóphilo (2009, p. 93), “é um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”.

O questionário foi elaborado a partir do referencial teórico para atender os objetivos geral e específicos da pesquisa, conforme identificados no Quadro 7 a seguir:

Questões	Atuação da Controladoria	Autores
A1/A2	Existência e identificação da unidade administrativa de Controladoria	Mambrini, Colauto e Beuren (2004), Borinelli (2006)
A3	Subordinação controller	Chagas (2000), Tung (1993), Kanitz(1976), Yoshikawa (1997), Padoveze (2004). Horngren; Sundem; Stratton (2004), Fernandes (2000)
A4/A5/A6	Funções da Controladoria	Borinelli (2006), Willson, Anderson e Bragg (1995), Padoveze (2004), Anthony 1965, apud Birnberg (2011), Lunkes et al (2009), Santos (2004)
A7/A8	Perfil do Controller	Siegel, Russell e Kulesza (1999), Calijuri (2004)
A9	Suporte decisões unidade	Anthony e Govindarajan (2006), Prenger (2007), Lambert e Sponem (2011), Loo, Versteegen e Swargeman (2011), Sathe(1978), Maas e Matejka (2009), Bruns e McKinnon(1993)
A10	Suporte a Controladoria Corporativa	Anthony e Govindarajan (2006), Indejikian e Matejka (2006), Hooper (1980), Lambert e Sponem (2011), Loo, Versteegen e Swargeman (2011); Sathe(1978), Maas e Matejka (2009).
B1/B2	Estrutura Organizacional Controladoria	Borinelli(2006), Fernandes (2000), Chagas (2000), Tung (1993), Kanitz(1976), Yoshikawa (1997), Santos (2004), Padoveze (2004). Horngren; Sundem; Stratton (2004) , Mosimann e Fish(1999), Willson, Anderson e Bragg(1995), Donaldson (2006), Jarvenpaa (2009)

Questões	Fatores contingenciais	Autores
C1	Tamanho da empresa	Chenhall (2003), Cadez e Guilding (2008), Child e Mansfield (1972), D´avila (2005), Silva (2008), Pugh et al (1969)
C2	Estratégia	Chandler (1962), Junqueira (2010), Nascimento e Reginato (2010), Dent (1990), Hopwood (1978), Otley (1980), Simons (1987), Khandwalla (1972), Galbraith (1973), Miller et al (1986), Porter (1980), Chenhall (2003), Smith(1997), Miles et al (1978)
C3	Centralização	Burns, Stalker (1961), Donaldson (2001), Chapman (1997), Lawrence e Lorsch(1967), Chenhall (2003), Morgan (2006), Gibson et al (1981)
C4	Tecnologia	Morgan (2006), Guerra (2007), Junqueira (2010), Perrow (1967), Thompson (1967), Woodward (1965), Burns e Stalker (1961), Lawrence e Lorsch (1967), Waterhouse e Tiessen (1978)
C5	Ambiente	Donaldson (2001), Chenhall (2003), Otley (1980), Morgan (2006), Chapman (1997), Thompson (1967), Gordon e Narayanan (1984), Pennings (1992), Burns e Stalker (1961), Perrow (1967), Thompson (1967)

QUADRO 7- Divisão do questionário com base na bibliografia consultada

Fonte: Do autor

Entende-se que o instrumento de pesquisa deve estar organizado de forma a permitir o alcance dos objetivos propostos , assim buscou-se: i) no bloco das questões A1 a B2 identificar a forma de atuação da área de Controladoria nas subsidiárias de uma organização multinacional, e ii) no bloco das questões C1 a C5

delinear as características dos fatores contingenciais presentes nas subsidiárias pesquisadas. Nesse sentido, a entrevista, como técnica de coleta de dados, torna-se uma das estratégias mais representativas em uma pesquisa qualitativa, podendo proporcionar uma situação de comunicação excepcional, livre de constrangimentos, com a oportunidade de proferir um discurso extraordinário para se ouvir, se explicar, construir seu ponto de vista sobre eles mesmos e sobre o mundo (BOURDIEU, 1990); e o questionário, segundo Collis e Hussey (2005, p.165), se apresenta como “uma lista de perguntas cuidadosamente escolhidas após a realização de vários testes, tendo em vista extrair respostas confiáveis de uma amostra escolhida”.

3.4.1 ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

Os instrumentos utilizados para a coleta dos dados foram: i) a entrevista com questões semiestruturadas, e ii) o questionário com questões estruturadas.

Os questionários foram construídos a partir do referencial teórico proposto para atender aos objetivos principal e secundários desta pesquisa, que podem ser sintetizados no quadro 8 a seguir:

VARIÁVEIS	OBJETIVOS	QUESTÕES
Perfil profissional do entrevistado da área de Controladoria	Conhecer as características profissionais dos entrevistados	Bloco 0 – questões de 01 a 11
Forma de atuação da Controladoria	Identificar a forma de atuação da área de Controladoria quanto a posição hierárquica	Bloco A- questões A1, A2 e A3
	Identificar a forma de atuação da área de Controladoria quanto as funções e atividades	Bloco A- questões A4, A5, A6 e A9
	Identificar a forma de atuação da área de Controladoria quanto as habilidades e competências do <i>controller</i>	Bloco A – questões A7 e A8
	Identificar a forma de atuação da área de Controladoria quanto ao suporte informacional	Bloco A- questões A9 e A10
	Identificar a forma de atuação da área de Controladoria quanto a estrutura organizacional	Parte B- questões B1
	Identificar a forma de atuação da área de Controladoria quanto a segregação da área de Controladoria e Tesouraria	Parte B- questões B2
Fatores Contingenciais	Delinear as características da variável tamanho	Parte C – questões C1
	Delinear as características da variável estratégia	Parte C – questões C2
	Delinear as características da variável estrutura	Parte C – questões C3
	Delinear as características da variável tecnologia	Parte C – questões C4
	Delinear as características da variável ambiente	Parte C – questões C5

QUADRO 8 – Variáveis, Objetivos e Instrumento de Pesquisa

Do autor

3.4.1.1 Elaboração do roteiro da entrevista

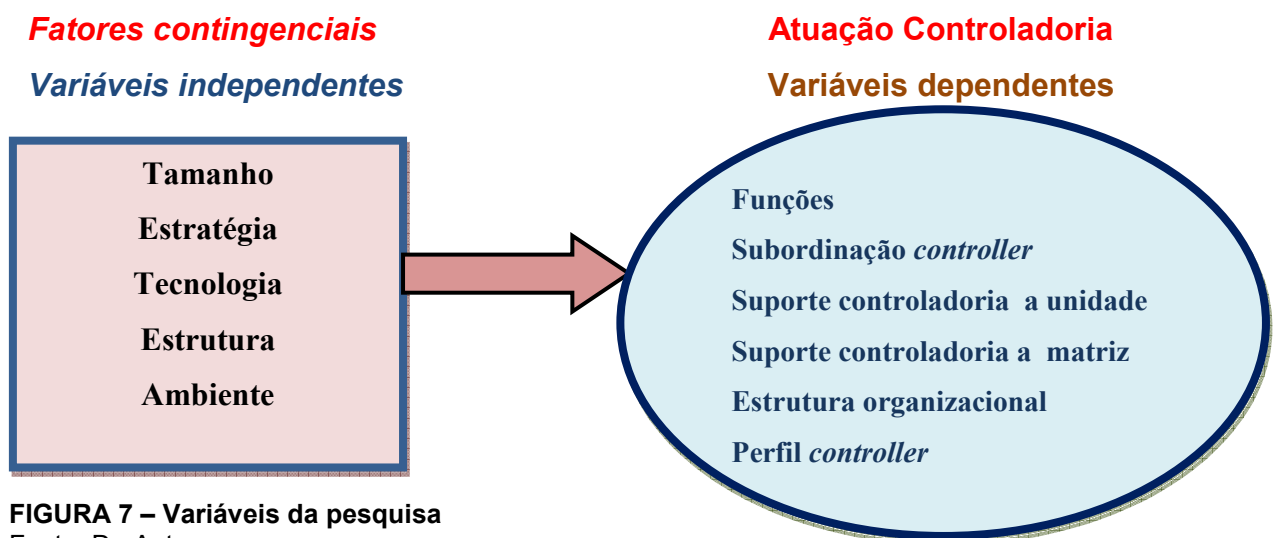
Para identificar empiricamente a atuação da área de controladoria divisional nas subsidiárias, elaborou-se a primeira parte do questionário para a entrevista a saber:

- a) Primeiramente objetivou-se identificar o perfil dos respondentes ligados ao cargo, idade, experiência profissional, formação acadêmica e dados sobre a empresa.
- b) A partir das pesquisas de Borinelli (2006), que estabeleceu o arcabouço teórico da Controladoria em sua ECBC, e Linhardt e Sundqvist (2004), que tiveram como objetivo identificar o papel dos *controllers* americanos em comparação aos *controllers* suecos. O questionário foi adaptado, compondo as questões de A1 a A8.
- c) Para se conhecer o suporte da Controladoria em termos de suporte às decisões da unidade, utilizou-se o estudo de Emsley (2005), que examinou o grau de envolvimento do papel dos *controllers* nas unidades de negócio ou na orientação funcional da contabilidade, foi elaborada a questão A9,
- d) E concluindo a entrevista, para a questão A10, para se identificar o suporte à controladoria corporativa, baseou-se na pesquisa de Indjejikian e Matejka (2006), uma vez que o foco foi determinar como os sistemas de controle gerenciais são afetados em razão do desempenho dos *controllers* divisionais.

3.4.1.2 Elaboração Do Questionário

A segunda parte do questionário teve por objetivo complementar o entendimento da atuação da área de Controladoria em termos de estrutura organizacional. Sua estrutura compreende as questões constantes no bloco B, composto pelos itens B1 e B2. A questão B1 fundamenta-se no quadro apresentado no estudo de Borinelli (2006), dado que a perspectiva 2 da ESBC analisou e discutiu as atividades e funções por meio das quais a área de conhecimento Controladoria se materializa nas organizações. O objetivo da questão B2 foi a de se verificar as responsabilidades do *controller* e do tesoureiro nas organizações conforme abordado por Willson, Roehl-Anderson e Bragg.

A terceira parte do questionário, composta pelas questões C1 a C5, dentro da proposta do estudo de conhecer a influência dos fatores contingenciais na atuação da área de Controladoria divisional, apresenta os relacionamentos entre as variáveis e o questionário desenvolvidos na pesquisa, conforme pode ser visualizado na figura 7.



ESTUDOS ANTERIORES (CHENHALL, 2003; DONALDSON, 2001; OTLEY, 1980; SIMONS, 1987; TILEMA, 2005) demonstram a influência dos fatores contingenciais e seus impactos nas organizações. Este estudo busca conhecer os relacionamentos entre o conjunto de variáveis independentes considerados os fatores contingenciais (tamanho, estratégia, tecnologia, estrutura e ambiente) e como estes afetam a atuação da controladoria em termos de funções e atividades da controladoria divisional; na subordinação do *controller*, no suporte do *controller* ao gerente geral e ao *controller* corporativo na estrutura da controladoria organizacional e no perfil do *controller*, que foram considerados nas questões a saber:

a) Tamanho

Alguns estudos anteriores aplicaram outras métricas, como o número de subunidades, número de clientes, vendas, lucros e volume de produção, para medir o tamanho das organizações. Para medir o tamanho da organização, o número de

funcionários é o indicador mais comumente utilizado de acordo com Chenhall (2003). Nesta pesquisa o tamanho das empresas foi expresso pelo número de funcionários, elencadas na questão C1.

b) Estratégia

Para avaliar a estratégia este estudo usou a tipologia de Miles et al. (1978), que classifica as empresas em defensivas, analisadoras e prospectivas. As questões foram extraídas da pesquisa de Jokipii (2009), adaptada dos estudos de Guilding e Shortell e Zajac, conforme questão C2.

c) Estrutura

A estrutura organizacional foi considerada de acordo com a noção de mecânica e orgânica (BURNS;STALKER, 1961). O constructo foi medido através de 5 questões sobre o grau de centralização, formalização e autoridade e o grau de como estas características gerais de burocracia existem nas organizações. Estas questões foram baseadas no artigo de Gordon e Narayanan (1984), que foram adaptadas de Khandwalla (1972), em que cada uma foi medida em uma escala Likert de 1 a 7, onde o mais baixo valor da escala representa uma estrutura mecanicista e o mais alto valor uma estrutura orgânica.

A utilização da escala likert oferece vantagens ao pesquisador ao construir as assertivas e na sua aplicação, pois possibilita verificar as direções sobre a atitude do respondente em relação a cada afirmação se tem a tendência positiva ou negativa. (MALHOTRA, 2012).

d) Tecnologia

Neste estudo, a tecnologia é analisada pela dimensão da tecnologia da informação, conforme questão apresentada na tese de Junqueira (2010), utilizando para mensuração os mesmos critérios utilizados por Hyvönen (2007) e Espejo (2008) para conhecer sua influência junto às variáveis dependentes.

Na questão C4 foram elencadas 08 assertivas relativas à tecnologia da informação, utilizando-se uma escala likert de NA (Não aplicável) a 7 (Muito significante) .

e) Ambiente

Para identificação da variável ambiente, baseou-se no instrumento utilizado na pesquisa de Hoque (2001) apud Jokipii (2009) e Govindarajan (1984). Neste questionário, os respondentes indicaram suas percepções quanto à previsibilidade do ambiente externo em termos do ambiente econômico, requisitos legais e competitividade:

Nas questões C5 –A) elencadas 03 assertivas utilizando-se uma escala likert de NA (Não aplicável) a 7 (Muito significante) e;

Nas questões C5 –B) elencadas 06 assertivas utilizando-se uma escala likert de 01 (Previsível) a 5 (Não previsível).

3.4.1.3 Pré-Teste do Instrumento

Anteriormente a aplicação do questionário, houve um pré-teste no mês de Junho de 2013, com um colega do mestrado que atua como *controller* em uma empresa multinacional americana localizada em Ohio, para poder-se avaliar eventuais pontos a serem acertados no planejamento dos trabalhos e no instrumento para sua validação. Nesta etapa, avaliou-se o instrumento principalmente tendo-se o cuidado quanto à interpretação, por ter sido elaborado na língua inglesa e os respondentes de países distintos do Brasil também responderem em inglês. Houve a necessidade de alguns ajustes no planejamento e correção de alguns pontos. O professor orientador julgou conveniente efetuar-se o questionário em duas etapas: na primeira, a entrevista semiestruturada; e, na segunda etapa, o

envio do questionário com as perguntas estruturadas, devido à extensão do instrumento de pesquisa.

Os ajustes foram efetuados e os questionários foram considerados adequados para o estudo proposto e encaminhados aos respondentes.

3.4.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Com relação aos vários aspectos ligados à ética nas pesquisas aplicadas (COOPER; SCHINDLER, 2003), o primeiro relacionado com o consentimento, que ocorre quando todos os procedimentos e o planejamento da pesquisa são revelados. Desde o desenvolvimento do estudo foi encaminhada uma carta formal da instituição ao presidente da empresa no Brasil solicitando autorização para a realização da pesquisa. Esta carta foi encaminhada ao *Controller* Corporativo na Alemanha, que efetuou alguns questionamentos sobre a abrangência das subsidiárias e o tipo de perguntas. Após os devidos esclarecimentos, foi obtido o consentimento formal do *controller* corporativo para a realização da pesquisa nas 05 subsidiárias (*top five*).

O segundo aspecto levantado por Cooper e Schindler (2003) é quanto a confidencialidade, assegurada aos respondentes, de modo que, antes do início da entrevista e do envio do questionário a ser respondido, assinaram um termo de consentimento livre e esclarecido, que tinha como objetivo garantir a confidencialidade da empresa e o anonimato dos participantes da pesquisa.

O objetivo era o de se atingir a quantidade das 5 subsidiárias estimadas na amostra, mas no prazo estabelecido um respondente se encontrava de férias e mais duas subsidiárias, após várias solicitações, não responderam ao solicitado. Para a realização do estudo, foram obtidos os retornos de 2 subsidiárias, sendo que uma delas, a americana, representa o maior faturamento da empresa, excetuando-se a matriz. O retorno desejável não atingido de respondentes desta pesquisa corrobora com Junqueira (2010) quanto à dificuldade dos pesquisadores em Contabilidade Gerencial em obter respostas, por necessitarem de informações muitas vezes

consideradas sigilosas pelas empresas, ainda que tenha havido prévia autorização do *controller* corporativo quanto ao teor e abrangência do referido estudo.

As entrevistas duraram cerca de 1 hora e 30 minutos cada uma delas. As mesmas foram efetuadas via Skype, que mediante autorização dos entrevistados foram gravadas. Após a conclusão das entrevistas, iniciou-se as transcrições, que após esta etapa do material coletado, houve a validação de seu conteúdo pelos respondentes, retornando ao pesquisador.

3.4.2.1 Histórico da Empresa

A empresa em estudo pertence ao setor de bens de capital. A sede do grupo foi inaugurada há mais de 90 anos na Alemanha, é um dos maiores e mais bem sucedidos fornecedores de sistema de ar comprimido, com mais de 4.400 funcionários no mundo todo. A base de toda a ação da empresa é uma orientação consistente para os clientes, resultante dos produtos inovadores e soluções de sistemas progressivos.

A empresa é um dos maiores fabricantes de sistemas de ar comprimido do mundo com décadas de experiência, e há muito tempo constatou que para um fornecimento de ar comprimido confiável e eficiente é preciso muito mais do que apenas equipamentos e componentes de tratamento confiáveis e eficientes. A utilização rentável de ar comprimido só pode ser alcançada através da integração do sistema de ar comprimido no hardware e software do usuário, ou seja, processos de fabricação e distribuição controlados por computadores e com estruturas inteligentes. Ao utilizar sistematicamente todo o potencial de economia de energia, a eficiência energética melhora e os custos operacionais se reduzem significativamente.

A partir do conceito de indústria integrada, a empresa tem investido em tecnologia avançada em equipamentos e sistemas de tratamento controlados por sistemas de controle computadorizados e gerenciadores de ar comprimido integrados para alcançar a máxima eficiência. Tem trabalhado constantemente no

desenvolvimento de tecnologias que aumentam a eficiência energética de seus produtos com o objetivo de reduzir o consumo de energia e manter um crescimento contínuo e sustentável.

A matriz da empresa está localizada na Alemanha, as vendas consolidadas no grupo no ano de 2012 foram de 600 milhões de euros no mundo, teve um crescimento de 20% em relação às receitas do período anterior e o resultado operacional atingido foi superior às expectativas, em função da estagnação do mercado europeu. A desaceleração dos países do BRICS e as crises de Portugal, Espanha e da Grécia, foram compensadas em parte pelo forte crescimento na Ásia, especialmente pelo crescimento do PIB na China. A estratégia da empresa é fortalecer ainda mais o alinhamento com o mercado mundial, contando com a lealdade dos clientes e a sustentabilidade de seus produtos com sistemas energéticos e eficientes de produção de ar comprimido, e com base na rede de vendas em todo o mundo e o portfólio de produtos tecnologicamente independentes. A empresa tem como meta um crescimento de 10% para o ano de 2013.

O foco da pesquisa está em suas 02 subsidiárias, a Subs. A e a Subs. B, com faturamento de 150.000.000 Euros com cerca de 20 subunidades e 60.000.000 Euros com 05 subunidades respectivamente, pelo fato da presente pesquisa ter como abordagem a controladoria divisional de uma organização multinacional.

No Brasil, há mais de 1.200 subsidiárias alemãs com ceca de 250.000 funcionários, assim observa-se que há um forte relação empresarial entre os dois países e o aumento da importância econômica dos países do BRICS. (BRANDAU et al., 2013).

3.4.2.2 Missão e Valores da Empresa

A missão da empresa é oferecer produtos, serviços e sistemas completos para geração, tratamento e suprimentos de ar comprimido empregado como fonte de energia.

A visão para o futuro da empresa consiste em consolidar sua posição entre os líderes mundiais de fabricante de ar comprimido e continuar expandindo as vendas, além de serviços de assistência técnica para a total satisfação de seus clientes.

A empresa quer ser reconhecida por: nortear todas as suas ações pelos princípios do desenvolvimento sustentável, ter excelência operacional no seu sistema de gestão, primar pela ética em todas as suas relações, ter perenidade nos seus negócios, reconhecer o desempenho dos seus colaboradores e dirigir todas as suas ações para ser uma das melhores empresas do mercado para se trabalhar e priorizar segurança, saúde e meio ambiente.

Os valores que empresa não abre mão são: atitude ética, respeito ao ser humano e ao meio ambiente, retidão de caráter, inovação, aprender com os erros, aprimoramento contínuo, transparência e responsabilidade.

3.5 MÉTODOS, TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

A ideia central da análise de dados é categorizar os dados coletados com o objetivo de transformá-los em informações que permitia responder as questões formuladas.

A pesquisa qualitativa, ao oferecer uma visão de como imagens das realidades sociais específicas podem inspirar ações no campo de estudos qualitativos, visa expressar o caráter processual da contabilidade. Essas discussões teóricas servem como base para o desenvolvimento de uma reavaliação da validade e confiabilidade da pesquisa empírica qualitativa e uma fonte de discussão deste recurso para o pesquisador. (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

A abordagem da análise dos dados foi a qualitativa, utilizada quando se quer descrever a complexidade do problema, tendo como principal preocupação a descrição e a apresentação da realidade, sem o propósito de introduzir substanciais.

Por meio dela, reúnem-se informações sobre os fenômenos investigados, utilizando-se as entrevistas, depoimentos, estudos de caso, etc. (GRESSLER, 2004).

Para o tratamento e análise das informações utilizou-se a análise de conteúdo sugerida por Bardin (2004), que, segundo o autor, pode ser entendida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não), que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (BARDIN, 2004, p. 42)

Desta forma, com base no material coletado – entrevista e questionários, buscou-se desenvolver um processo de análise e interpretação, estabelecer relações, identificar categorias, tendências e padrões, categorizando-os com o objetivo de transformá-los em informações para permitir responder as questões formuladas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo, primeiramente são apresentadas algumas características das empresas estudadas e o perfil dos respondentes em cada subsidiária.

Em seguida, são analisados os dados referentes à atuação da controladoria e às variáveis de contingência. Nesta parte, são apresentadas as respostas dos sujeitos aos itens A, B e C do instrumento de pesquisa ao mesmo tempo em que são estabelecidas relações entre os resultados encontrados e o referencial teórico, bem como são traçados paralelos com resultados de outros trabalhos.

Ao final, faz-se uma discussão dos resultados encontrados à luz da teoria de contingência. Neste sentido, busca-se avaliar como os fatores contingenciais afetam a atuação da área de Controladoria nas subsidiárias estudadas de forma que se possa contribuir no entendimento da realidade da Controladoria Divisional em diferentes contextos organizacionais.

4.1 APRESENTAÇÃO DAS SUBSIDIÁRIAS ESTUDADAS

Ambas empresas são subsidiárias de um grupo familiar sediado na Alemanha. A subsidiária A é líder no mercado na atividade de distribuição de bens de capital para fornecimento e tratamento de ar comprimido, com uma completa linha de produtos de sistemas de ar, incluindo equipamentos portáteis, secadores, filtros e grande variedade de produtos relacionados, na busca de auxiliar os clientes a economizarem milhões de dólares gastos em energia todo ano. Tem um time de engenheiros altamente qualificados para auxiliar os clientes na busca da melhor adequação e otimização para instalação do sistema de ar comprimido.

É considerada a principal subsidiária do grupo com sede própria nos EUA. Possui cerca de 20 subunidades nas cidades de Atlanta, Baltimore, Boston, Columbia, Dallas, Denver, São Francisco, Los Angeles, Memphis, Mineapólis,

Filadélfia, entre outras. Seu faturamento no ano de 2012 foi de aproximadamente 150.000.000 de euros, correspondendo ao faturamento de 30% de todas as subsidiárias do grupo e tendo como clientes grandes empresas do setor automobilístico, aéreo, gases, petroquímico, hospitalar, bebidas, saneamento básico, construtoras, etc. A empresa atua há 27 anos no mercado, tendo consolidado sua posição, inclusive nos períodos das recentes crises que assolaram o país.

As baixas taxas de crescimento, entre 0,5% e 0,7%, e o elevado nível de endividamento das famílias nos EUA, contribuíram significativamente para o crescimento econômico do país. A empresa busca, através de produtos e sistemas inovadores e eficientes em termos de energia, manter a forma existente de independência econômica consistentemente mantido, com as experiências da crise econômica de 2008 e 2009 a empresa continuará a investir na estratégia de marketing orientada para o cliente e no aumento da flexibilidade para melhor responder às volatilidades do mercado.

A subsidiária B vem tendo um crescimento bastante significativo em função da boa aceitação pela qualidade dos bens e serviços fornecidos aos seus clientes, que buscam uma combinação perfeita de confiabilidade e eficiência principalmente quanto ao consumo de energia, preocupando-se também com a questão da redução dos danos ao meio ambiente. Por se tratar de um investimento normalmente vultoso para a empresa, há a exigência dos clientes na procura de equipamentos que atendam suas necessidades.

A empresa está entre as 5 (*top five*) maiores subsidiárias, com sede própria no México, possui cerca 5 subunidades nas cidades de Guadalajara, Merida, Cidade do México, Chihuahua e San Luis Potosi, com faturamento de aproximadamente 60.000.000 euros, representando cerca de 5% do faturamento das subsidiárias, tendo clientes bastante diversificados, tanto de pequeno e grande portes. Foi fundada em Outubro de 1995, com 18 anos no mercado, procurando tornar-se líder no mercado bastante competitivo em sua área de atuação.

4.2 BREVE PERFIL DOS RESPONDENTES

Visando manter o anonimato dos respondentes, estes foram nomeados como Resp. A e Resp. B.

Dados	Resp. A	Resp.B
Cargo Ocupado	Controller Financeiro	Gerente Contábil e Financeiro
Tempo na empresa	6 anos	9 anos
Tempo no cargo atual	6 anos	8,5 anos
Tempo de experiencia em controladoria	12 anos	8,5 anos
Formação acadêmica	Bacharel em Comunicação e Mestrado em contabilidade	Bacharel em contabilidade
Idade	44 anos	37 anos
Sexo	Masculino	Masculino

QUADRO 9 – Perfil dos respondentes

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Buscou-se, através da identificação do perfil dos respondentes, identificar e qualificar o respondente de acordo com o cargo ocupado, o tempo de empresa e a formação acadêmica. Quanto à denominação do cargo do responsável pela Controladoria, identificam-se diferenças na nomenclatura, denotando pela titulação do cargo do respondente B a abrangência de outras funções além da Controladoria.

Como a atuação do profissional na área de controladoria requer conhecimentos específicos, tanto na posição hierárquica como também em termos da organização em que atua, conclui-se que a experiência do profissional neste ambiente promove maior coerência no entendimento das questões elencadas. Observa-se que ambos possuem mais de 6 anos, indicando que esta estabilidade proporciona melhor conhecimento da organização onde atuam, influenciando de forma positiva na qualidade das informações prestadas.

Quanto ao tempo de experiência em Controladoria e a formação acadêmica, também são fatores importantes, pois o conhecimento pode influenciar na percepção dos profissionais, verificando-se que ambos possuem a escolaridade voltada para a contabilidade, inclusive com o Mestrado em contabilidade para o respondente A. Conforme pesquisa de Silva, C. D (2008), há indícios que a formação contábil contribui para o exercício da profissão de *controller*, pois em 63% das empresas, o *controller* possui graduação ou pós graduação em Ciências Contábeis. No entanto, também se observa que a formação exclusivamente contábil (graduação e pós-

graduação) foi identificada em apenas 21% das empresas, esta situação se identifica pela resposta do Resp. A.

4.3 ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

Para se conhecer a influência dos fatores contingenciais na área de controladoria divisional, as entrevistas foram conduzidas para permitir que os achados da pesquisa forneçam uma oportunidade de se aprofundar o entendimento da atuação da área de Controladoria nas subsidiárias dos EUA e do México.

Com a finalidade de se assegurar que as perguntas não se desviassem do tema proposto e que fossem efetuadas igualmente a todos os respondentes, foi designado o roteiro da entrevista (conforme apêndice B).

Assim, para se entender a abordagem da Controladoria como órgão administrativo que se materializa nas organizações e o entendimento do seu papel neste ambiente, uma das questões fundamentais deste estudo foi saber se na subsidiária havia **um departamento denominado Controladoria e se não havia qual seria o nome da área organizacional que exerce as funções de Controladoria**, que pelas respostas observa-se que pode haver ou não uma unidade organizacional formalmente constituída conforme argumentado por Mambrini, Colauto e Beuren (2004, p. 45) “a Controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional tenha ou não como unidade administrativa”.

Sim, aqui na subsidiária dos EUA temos um departamento de Controladoria, chamado de Controladoria Financeira, porque este departamento inclui atividades relacionadas à Controladoria, Contabilidade, e Financeiro, que executa atividades relacionadas tesouraria como contas a pagar, contas a receber, linhas de financiamento de crédito, financeiras, etc.(Resp.A)

Na verdade, não há um departamento de Controladoria específico, a área que exerce as funções de Controladoria é o departamento Financeiro e Contábil. Você entende, em nossa área, temos papéis diferentes para funções de controladoria, eu acho que depende o quão grande é a empresa, aqui a empresa é pequena, assim como eu disse nós somos responsáveis por tudo, é trabalhoso, e não faz sentido apenas a segregação de tarefas, é muito custoso, então como você sabe, é um trabalho árduo e com muitas atividades.(Resp.B) (DADOS DA ENTREVISTA, 2013)

As respostas vêm ao encontro à afirmação de Garcia (2003, p. 114) que “toda organização que toma decisão aplica um modelo de Controladoria, implementado através de um órgão gestor com a mesma titularidade, ou através de diversos gestores, incumbidos de exercer o papel que caberia a Controladoria”.

A denominação da área dada pelo Resp. B, é próxima à elencada por Borinelli (2006), em que foi identificado que esta área da organização pode ser encontrada preponderantemente com denominações similares, tais como: Controle, Planejamento e Controle, Contabilidade, Contabilidade Gerencial, entre outras, Com a denominação mais próxima do Resp. B o percentual foi de 5% do cargo Gerente Contábil e Tesouraria. Para as empresas que responderam que tinham o órgão Controladoria conforme o Resp. A, o percentual foi de 68%.

Para se conhecer a denominação do **cargo do responsável da unidade organizacional** que exerce as funções de Controladoria obteve-se como resposta do Resp.A que sua posição é denominada de Controller Financeiro, salientou que ele também é responsável pelas informações consolidadas de cerca de 33 subunidades que operam nos EUA, enquanto que o Resp.B informa que sua posição é denominada de Gerente Contábil Financeiro, porque também é responsável pela área financeira, impostos, etc.

Quando questionados sobre a **subordinação do responsável hierárquico** pela Controladoria, e a disponibilização do organograma da empresa, evidencia-se a questão de haver um nível intermediário identificado pela resposta do Resp.A, que segundo Chagas (2000) aspectos relativos ao nível de complexidade das atribuições, porte das organizações, nível tecnológico, custos envolvidos na implantação da estrutura, tipo de estrutura organizacional, perfil do gestor, cultura organizacional, etc., afetam significativamente este posicionamento, conforme se observa:

Nos EUA eu me reporto ao Diretor Financeiro e Recursos Humanos, que se reporta ao Gerente Geral da subsidiária e obviamente ao Controller corporativo na Alemanha..., desculpe-me mas infelizmente não podemos distribuir nosso organograma, isto faz parte da política de guarda 24/7, entretanto, você sabe, eu posso provavelmente responder qualquer pergunta que você tiver.(Resp.A)

Meu reporte é para o Gerente Geral, e certamente posso te enviar nosso organograma, você verá que é um pouco confuso, porque está considerando as subunidades também, que basicamente tem as áreas

Financeira, Contabilidade, Engenharia de Aplicações, Vendas, Reclamações de Clientes, Serviço de Planejamento de Logística nestas filiais. (Resp. B)
(DADOS DA ENTREVISTA, 2013)

Nota-se, pelo relato do Resp. A, sua menção à ligação funcional ao *controller* da Matriz e sua subordinação efetiva ao seu superior imediato, que é o Diretor Financeiro e Recursos Humanos. O resp. B reporta-se diretamente ao Gerente Geral da Unidade. Nesse sentido, de acordo com o Resp. A, Tung (1993) assevera que: “devido à grande diversidade entre as empresas, não há um padrão único para as funções subalternas da Controladoria, embora em qualquer circunstância o *controller* seja o executivo que mantém relação direta com o Presidente ou com o Vice Presidente de Finanças da empresa”. Já Borinelli (2006) indica algumas possibilidades de subordinação do órgão na estrutura organizacional: à presidência/ *Chief Executive Officer* (CEO), a presidência ou vice-presidência de finanças, à diretoria ou vice-presidência administrativa e financeira, ao *Chief Finance Officer* (CFO); e ao Conselho de Administração.

A resposta do resp. B coincide com a pesquisa de Borinelli (2006) onde 41,66% nas controladorias divisionalizadas, o responsável pela Controladoria responde ao Diretor ou Gerente da Unidade de Negócio.

Outro ponto que se observa nas assertivas dos respondentes é com relação à diferença de políticas internas quanto a disponibilização do organograma da empresa pelo fator segurança indicada pelo Resp. A.

Quando questionados sobre a **sua opinião quanto ao papel do *controller* e quais as principais atribuições do *controller***, pode-se perceber a congruência na posição de ambos respondentes quanto à questão da importância da salvaguarda dos ativos, que fica evidenciada pela resposta do Resp. A: *“Eu penso que as atribuições são salvaguardar os ativos, registrar corretamente os ativos e passivos, assegurar que os relatórios regulamentares e que os impostos, taxas e licenças sejam cumpridos, assegurar que as pessoas sigam as políticas corporativas, você sabe, há muitas atividades e é importante que os controles internos estabelecidos sejam suficientes aperfeiçoados para atender todas estas atribuições.*

Percebe-se que o Resp. A tem o foco nas funções de contabilidade e nas outras responsabilidades primárias, entre elas a de administrar e supervisionar os

impostos conforme Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995), estes autores destacam algumas contribuições da Controladoria na implementação dos controles internos ligados aos controles operacionais primários, controles administrativos e controles contábeis.

Este posicionamento do Resp.A parece não refletir quanto à situação de conflito no relacionamento entre o *controller* da unidade e o *controller* corporativo, que Loo, Verstegen e Swagerman (2011) e Maas e Matejka (2009) observam que o relacionamento adequado entre o *controller* da unidade e o *controller* da matriz é discutível, visto que há dupla responsabilidade quanto às funções do *controller* quanto a responsabilidade local de fornecer todas as informações para facilitar a tomada de decisões estratégicas e operacionais, que podem ser adversas ao esperado pela matriz. Nesta mesma linha de pensamento, estudiosos como Adams e Ferreira (2007), apud Maas e Matejka (2009) e Sathe (1978), identificam esta situação de conflito entre as funções de “cão de guarda” (*watchdog*) ou “policia corporativo” (*corporate policeman*) para a Controladoria corporativa e de “assessor” (*advisory*) ou “parceiro de negócios” (*business partner* ou *business advocate*) para o gerente geral da unidade.

O Resp. B também evidencia que: “*a principal atividade para o controller é verificar se todas as operações estão sendo providenciadas corretamente, se todos os procedimentos estabelecidos pela companhia e se os controles estão sendo monitorados para prevenir fraudes*”. Esta discussão quanto às fraudes é colocada por Martin, Santos e Dias Filho (2004), que uma empresa está sujeita a grande diversidade de riscos durante a sua existência, e conhecê-los é de fundamental importância para sua sobrevivência, e que a Controladoria é a área preferencial para desempenhar as funções de auditoria interna e controles internos, e, para tal, é necessário que haja um sistema de controle unificado na Controladoria, independente hierarquicamente da gestão executiva da organização, pois somente desta forma é possível estabelecer a governança corporativa.

De acordo com suas respostas, tanto o Resp. A quanto o Resp. B estão mais orientados aos controles internos, que têm influência também quanto aos aspectos financeiros do que ao controle de gestão. Segundo Brandau et al. (2013), os *controllers* alemães estão menos envolvidos com os processos de tomada de decisões em geral, este papel mais passivo demonstra consequências ligadas mais

aos aspectos financeiros ao invés de influenciar mais decisivamente nas decisões do negócio. Pode-se notar pelos relatórios requeridos as subsidiárias a preocupação da matriz quanto aos controles internos e os aspectos de liquidez financeira; outro ponto é a contratação centralizada pela matriz da mesma empresa de auditoria externa para as subsidiárias do mundo inteiro.

Nesse contexto, o conceito do isomorfismo pode capturar a homogeneidade dos respondentes, que resulta em uma organização que os gestores aprendem a ajustar seu comportamento de acordo com os padrões dominantes na organização. (DIMAGGIO; POWELL, 2003)

O isomorfismo coercitivo deriva da influência política e do problema da legitimidade, é o resultado de pressões tanto formais quanto informais exercidos nas organizações. As subsidiárias devem adotar as práticas contábeis, avaliação de desempenho e previsões orçamentárias de acordo com as determinações da matriz. (DIMAGGIO; POWELL, 2003)

Ao serem questionados **com base em suas experiências em Controladoria nas subsidiárias em que atuam, se as atividades elencadas de: planejamento, controle, relatórios e interpretação do resultado dos relatórios, contabilidade, impostos, planejamento estratégico, custo dos produtos, salvaguarda de ativos, controles internos, controle de riscos, relatórios governamentais e de órgãos regulatórios, processo de orçamentos e melhoria de processos e atividades, constituíam funções importantes da Controladoria**, os respondentes teceram suas considerações mediante a síntese das respostas conforme demonstrado no quadro 10:

RESP. A	RESP. B
Planejamento	
O planejamento é importante embora a maioria das responsabilidades seja compartilhada com o meu diretor, sem planejamento não é possível administrar uma empresa	O planejamento mostra o caminho de atingir totalmente os objetivos propostos pela empresa.
Controle	
Tudo precisa ter controle, para saber qual o tipo de ação a ser tomada, de acordo com os desvios que se teve, para se fazer as análises para acertar, assim planejamento e controle são muito importantes.	Com base nos relatórios e sua interpretação, nós podemos estabelecer ações corretivas para atingir os objetivos da empresa, reduzir despesas, saber o resultado de cada venda. Verificar a posição atual, e com relação ao ano anterior e ao orçamento.
Relatórios e Interpretação dos resultados	
Todo tempo relatórios com vários números são requisitados, então saber como interpretá-los e explica-los, é fundamental para o controller	Pela Contabilidade podemos verificar a confiabilidade das informações, para tomada de decisões, pagamento dos tributos e muitas outras informações, como também as responsabilidades com o contas a receber e a pagar
Contabilidade	
Na Contabilidade, certamente há uma série de atividades do dia a dia, incluindo o registro e o controle do contas a pagar, contas a receber, contabilização da folha, gerenciamento do ativo fixo, etc. É uma das bases da controladoria.	Sem a Contabilidade não se pode falar em Controladoria
Impostos	
Há várias perdas de numerário nas empresas, por que os impostos não são gerenciados corretamente. Na minha opinião, há dois drenos onde o dinheiro se esvai: custos dos produtos e impostos. Nos EUA existem os impostos sobre vendas e serviços e também o imposto de renda, que tem suas adições e reduções no seu cálculo, como também os registros fiscais, para gerenciar tudo isto contamos com consultores para preparar a restituição do imposto Federal de aproximadamente 33 estados.	Com relação aos impostos é uma importante atividade com relação a prevenção de futuras contingências, é fundamental para a controladoria gerenciar as taxas e contribuições locais e federais. Outra tarefa é aprovar e supervisionar o pagamento dos impostos de importação, devido ao alto valor deste tipo de imposto
Planejamento Estratégico	
Com relação ao planejamento estratégico a maioria das responsabilidades concentra-se na minha diretoria, embora seja também uma atividade do controller, pois nesta posição somos um consultor e devemos auxiliar os gerentes e os principais executivos. O profissional deve trabalhar muito próximo com eles, para construir as melhores estratégias com os <i>stakeholders</i> .	Na subsidiária do México não é responsabilidade da área de controladoria o planejamento estratégico. Esta responsabilidade é do gerente geral

continua

conclusão

RESP. A	RESP. B
Custo dos produtos	
Como mencionado acima o custo dos produtos é um problema, se não for bem gerenciado	O custo dos produtos é importante para saber a margem bruta do produto, essencial para saber como a operação está indo.
Salvaguarda de ativos	
Faz parte da área de controladoria a salvaguarda dos ativos, porque esta área é responsável pela geração de resultados para a empresa, e se os ativos não forem bem salvaguardados em todos os sentidos, seja na compra, negociação, para atingir um bom resultado com boas margens.	Nós devemos assegurar que os ativos da empresa estejam em boas condições e não foram furtados ilegalmente da empresa. Há o trabalho em conjunto com o gerente geral quanto a decisão de compra de ativos e também quanto ao registro do resultado dos inventários rotativos, devendo assegurar que os ativos estão registrados apropriadamente e protegidos contra eventuais perdas.
Controles Internos e Controle de riscos	
Os controles internos e o controle de riscos..Eu sempre afirmo que não estamos livres do risco. O risco está em todo lugar, A idéia é como gerenciar os riscos.	Os controles internos e controles de riscos servem para determinar se os processos estão cuidadosamente obedecidos e nós devemos estabelecer controles internos mais rigorosos.
Regulamentações Governamentais e relatórios para autoridades legais	
Talvez os relatórios governamentais e os relatórios são um dos primeiros e principais atividades que devemos ter cuidado, porque se as regras e os relatórios não estiverem de acordo com as conformidades legais e políticas do governo, a empresa pode ser excluída, é uma grande responsabilidade.	É importante atender as regulamentações e relatórios legais para que não hajam despesas extras, quando estes requisitos são atendidos, devemos assegurar que as políticas e procedimentos legais estão adequadamente administradas e há aderência a elas.
Processo Orçamentário	
O processo de orçamento está ligado ao processo de controle, sim, é de responsabilidade da controladoria	O processo de orçamento certamente nos auxilia a definir o curso econômico da empresa.
Melhoria nos processos e atividades	
Eu acredito que os processos de melhoria são de responsabilidade de qualquer área da empresa, e a controladoria deve cuidar para que as melhorias dos processos sejam aplicadas da melhor forma	Procuramos melhorias contínuas nos processos operacionais e integrar novas tecnologias nas operações rotineiras. Trabalhamos junto com os responsáveis para atingir os objetivos e atender as missões estabelecidas, por outro lado, através dos erros detectados no processo as ações corretivas são estabelecidas e identificadas oportunidades para sua melhoria

QUADRO 10- Funções da Controladoria

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Com base nas respostas do Resp. A e do Resp. B, quanto à função de planejamento pode-se perceber a posição na fase de planejamento e controle da

área de Controladoria, vai ao encontro à definição de Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995), que o planejamento estabelece um plano integrado de operações consistentes com as metas e objetivos da organização. Estes autores asseveram que o planejamento deve ser da companhia e não do *controller*, que deve atuar como o coordenador do processo, aconselhando e sugerindo, enfatizando que a responsabilidade final do programa de planejamento é do chefe executivo.

Quanto à função de controle (WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG,1995), no sentido de revisar os padrões como medida de performance, fornecendo suporte para os demais membros da administração quanto a análise da comparação dos valores reais e orçados fica claramente evidenciado pelo Resp . A : *“para saber qual o tipo de ação a ser tomada, de acordo com os desvios que se teve, para se fazer as análises para acertar e corroborado pelo Resp.B. “nós podemos estabelecer ações corretivas para atingir os objetivos da empresa.*

Nesse sentido, Peleias (2002) afirma que o controle é a etapa do processo de gestão em que são avaliados o grau de aderência entre os planos e sua execução, com a análise dos desvios procura-se identificar as causas para direcionar as ações corretivas, visando alcançar os objetivos propostos. Complementando este pensamento, Lunkes et al. (2009, p. 69), através de sua pesquisa nas obras dos EUA, Alemanha e Brasil que apesar dos desvios constatados na literatura, as funções de planejamento com 87% e controle com 83% são apontadas como sendo da Controladoria e asseveram que: “há um consenso sobre a importância do *controller* como agente de pensar no futuro da organização (planejamento) e de monitorar e corrigir a rota (controle)”.

É na fase do planejamento estratégico que são analisadas as variáveis do ambiente externo e interno em termos de ameaças e oportunidades, que com base nesta identificação a empresa definirá sua atuação no período planejado, suas diretrizes, políticas e objetivos estratégicos para escolha das melhores alternativas (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001).

Com esse entendimento, quanto à questão do planejamento estratégico, nota-se na resposta de ambos os respondentes que a Controladoria não faz parte ativa no processo de planejamento estratégico. Estas respostas reforçam a ideia de Crozatti (2003), em que a Controladoria é a gestora do sistema de informações econômico-financeiras, podendo prestar apoio às áreas que necessitem de

avaliações quantitativas na formulação de diretrizes táticas e estratégicas. Entretanto, na visão de Borinelli (2006), que discorda de Crozatti, entende-se que a atividade de coordenação do planejamento estratégico é uma atividade da Controladoria, pelo fato dela desempenhar um conjunto de funções que lhe dá condições de realizar esta atividade, além do que está no escopo da Controladoria fornecer bases conceituais com objetivo de controlar o processo de gestão organizacional. Borinelli (2006) enfatiza que este conceito vai ao encontro às ideias de autores como Donnelly (1981), Mambrini, Colauto e Beuren (2004) e Guerreiro (1989), que, com a coordenação do planejamento de diversas áreas e atividades pela Controladoria, objetivam melhorar o desempenho geral da empresa.

Quando questionados quanto à questão do orçamento, observa-se, pela resposta de ambos os respondentes, a relação com a questão ligada ao controle, que, para Nascimento e Reginato (2010, p. 197), “o orçamento é a parcela mais detalhada da empresa, iniciando a partir do planejamento estratégico, quando são reavaliadas a missão e a visão da empresa e estabelecidos seus objetivos”. O orçamento faz parte da função gerencial estratégica no sentido de criar condições para a realização do controle. (WILLSON; ROEHL-ANDERSON; BRAGG, 1995).

Já para Figueiredo e Caggiano (2006), os orçamentos além de servirem de parâmetros para a avaliação dos planos, possibilitam a apuração do resultado por área de responsabilidade, podendo verificar o controle através dos sistemas de custos e contabilidade.

Percebe-se em um contexto geral, através das respostas elencadas pelos resp. A e resp.B, que não há grandes divergências quanto às funções e atividades desenvolvidas na área de controladoria nas subsidiárias americana e mexicana baseado-se em suas experiências nestas unidades, o que indica que a Controladoria exerce todas as principais funções mencionadas na literatura, sobretudo quanto aos sistemas de gerenciamento contábil e contabilidade financeira. Outro ponto observado refere-se ao fato do *controller* ser responsável pela gestão financeira destas subsidiárias, ao contrário do que recomendam autores como Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) e Anthony e Govindarajan (2006).

Quanto à percepção sobre às **mudanças significativas das atribuições do controller através dos anos**, o Resp. A respondeu quanto a sua experiência,

enquanto que o Resp. B relacionou a mudança ao contexto da mudança da empresa.

Na minha opinião, eu penso que as atribuições do controller não se alteraram nos meus doze anos de experiência nesta área. Eu tenho notado que as técnicas e a tecnologia tem alterado a forma de preencher totalmente nossas atividades, mas de fato, as atribuições não se alteraram.(Resp.A)

Eu digo que em termos de empresa, a principal mudança foi em termos de aumento de funcionários e aumento da vendas, devido a boa aceitação pelos nossos clientes, graças a qualidade dos nossos produtos. Acredite-me, que em 2004, nós não tínhamos muitos procedimentos, então a partir deste momento, nós revisamos uma série de transações através da nossa área, e com a passagem do tempo nós nos engajamos às mudanças tecnológicas que influenciaram sobremaneira a forma das nossas operações. .(Resp.B) (DADOS DA ENTREVISTA, 2013)

Apesar da diferença das colocações dos respondentes, houve menção do fator tecnologia no período em referência que afetou significativamente a atuação da controladoria. Segundo Lunkes et al., (2009), a Controladoria evoluiu de uma função de controle financeiro para uma área mais ampla, com a inclusão da contabilidade, planejamento e controle de sistema de informações. O suporte computacional (LUNKES; SCHNORRENBARGER; GASPARETO, 2010) faz parte, já há alguns anos, das ferramentas dos profissionais que atuam na área de Controladoria, onde as funções operacionais complexas podem ser realizadas por este meio, assim há condições também nas áreas estratégicas, com esta utilização crescer substancialmente conforme mencionado pelo Resp. A., quanto ao reflexo da evolução tecnológica.

O Resp .A, ao mencionar que não houve alterações significativas nas atribuições da Controladoria, confirma os achados da pesquisa de Loo, Verstegen e Swagerman (2011) da Holanda, que objetivou detectar a alteração do papel do “contador de feijões” (“beancounters”) e se tornado o parceiro de negócios (“business partner”), concluindo que nestes três anos no grupo pesquisado não houve significativa alteração na atuação dos *controllers*, conforme já preconizava Sathe (1982). O *controller* tem atuado como um analista de informações e sistemas de negócios e que fatores como personalidade, experiência e mudanças na legislação e regulamentação afetam o seu papel, e que o desenvolvimento da profissão decorre do ambiente e da sociedade.

Enquanto que na Finlândia houve um a expressiva alteração do papel do controller conforme estudo de Vaivio e Kokko (2006), os quais identificaram que o estigma do controller “contador de feijões”, através de um contexto crítico e empírico pode ser revelado como um “contador de feijões” que contam grande, ou seja, o profissional procura entender o negócio abrangentemente face à urgência das tomadas de decisões e a volatilidade do mercado. Esclarecem que o estudo pode ter limitações em função da cultura, tamanho da empresa, características individuais e pessoais dos executivos entrevistados (CFO’s), como também fatores como aumento na competitividade dos negócios, programas de educação, etc..

Ao se discutir a assertiva do Resp. B em que não havia procedimentos em 2004 na subsidiária mexicana e que vieram a ser coordenados pela área de Controladoria reforça a ideia de Willson, Roedhl-Anderson e Bragg (1995) que o estabelecimento e manutenção de um plano de operação que vem sido descrito como a mais importante função do *controller*, pois o objetivo do negócio é o lucro, e o planejamento é necessário para atingi-lo totalmente. A atuação da Controladoria em termos operacionais, Mambrini, Colauto e Beuren (2004), estabelecem que em conjunto com os gestores de cada área a Controladoria busca estabelecer, quantificar, analisar e selecionar os planos a serem conduzidos pela empresa. Assim, segundo Catelli et al. (2001), a Controladoria deve disponibilizar informações advindas do estabelecimento dos modelos de decisão e mensuração, de acordo com a realidade operacional de cada empresa, com o objetivo de subsidiar e facilitar a ação dos gestores no processo decisório buscando a otimização no resultado global da empresa.

Quanto à opinião **das competências importantes no exercício da profissão de controller**, nota-se que, na avaliação dos respondentes as competências quanto à solução de problemas e ética figuraram como as mais importantes na opinião de ambos respondentes ao se solicitar o ranking das competências pessoais próprias deles elencadas quanto a: comunicação, solução de problemas, habilidade analítica, visão global, criatividade, flexibilidade, negociação com colegas, competidores e clientes, liderança e ética. Adicionalmente solicitou-se informar se haveria alguma outra habilidade crucial não elencada.

O Resp. A, observou que todas as competências mencionadas são importantes para ser um *controller* de alto nível e que muitos *controllers* não se

sobressaem nas competências relativas à habilidade analítica, ética e talvez na solução de problemas. Ele acredita que uma das maiores dificuldades do *controller* tradicional se relaciona ao aprendizado quanto à comunicação, criatividade e liderança e complementa que “ *quando as pessoas perguntam sobre contabilidade, eu usualmente digo que a contabilidade é principalmente usada para resolução de problemas e nós somente utilizamos os números para resolver estes problemas*”

É interessante notar que o respondente americano e o mexicano ao serem questionados quanto à sua habilidade própria mais importante elencaram igualmente a habilidade quanto à resolução de problemas e a ética, entretanto na pesquisa de Siegel, Russel e Kulesza (1999) realizada nos EUA, foram identificadas como principais competências, habilidades e conhecimentos para se ter sucesso na profissão contábil: comunicação, trabalho em equipe, sólidos conhecimentos em contabilidade e conhecimento do negócio.

Já na pesquisa de Linhardt e Sundqvist (2004), que estudaram a atuação do papel dos *controllers* americanos e suecos, identificou-se como principais competências a habilidade da visão global e se ter a habilidade de comunicar esta visão adequadamente para todos os membros da organização de uma forma compreensível a todos, desta forma requer-se flexibilidade e criatividade, além da habilidade analítica, que vai ao encontro do depoimento do Resp. B:

[...] é importante ter a habilidade da boa comunicação para adequadamente transmitir as idéias para todos os níveis da organização.

Quanto às demais competências o Resp. B identificou que a habilidade de resolver problemas é importante, pois quando este chega ao *controller*, normalmente é porque outros profissionais não souberam como resolvê-lo; quanto a ter a habilidade analítica é no sentido de propiciar as melhores tomadas de decisões; a habilidade do cenário global faz-se necessária quanto à análise dos prós e contras e ter-se uma posição imparcial; a flexibilidade é necessária pelo fato que nem todos trabalham da mesma forma; na posição de *controller* faz-se necessário negociar com os colegas, clientes e concorrência para encontrar a melhor solução para a organização; a liderança ajuda na obtenção dos esforços do time e ter a ética para que todas as decisões tomadas atendam os interesses da companhia.

No Brasil, a pesquisa de Calijuri (2004), efetuou duas pesquisas: a primeira foi dirigida aos *controllers* com a colaboração da ANEFAC (Associação Nacional dos

Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade). Nesta pesquisa a liderança e a iniciativa foram identificadas como as habilidades mais importantes para o desenvolvimento dos trabalhos requeridos.

A segunda pesquisa, que teve como objetivo analisar as exigências do mercado para a contratação de *controllers*, as habilidades mais citadas foram a de liderança e proatividade, ambas com o percentual de 41%.

Já desde o estudo de Heckert e Willson (1963) apud Calijuri (2004), as competências e habilidades para o *controller* foram elencadas: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência das limitações, cultura geral, liderança e ética.

O Resp. A complementou a lista das competências com a competência gestão do tempo, porque *“atualmente há tantas atribuições para gerenciar, desta forma esta competência é fundamental”*. Neste aspecto, Hopper (1980) analisou a percepção dos *controllers* com relação às funções da controladoria em doze subsidiárias, destacando as tarefas ligadas aos sistemas de informações contábeis e financeiras e às relativas ao suporte informacional sob as condições de centralização e descentralização, concluindo que a inabilidade dos *controllers* atenderem as funções de suporte gerencial está ligada à ambiguidade ao atendimento a controladoria corporativa e ao gerente geral da unidade e a pressão advinda do grande fluxo de trabalho da área de Controladoria.

Esta questão buscou encontrar **quais são as informações quanto ao suporte informacional da controladoria divisional a subsidiária local e o grau de envolvimento do *controller*** nas informações relativas a: relatórios de fechamentos mensais, relatórios de fechamento anuais, processos de elaboração de orçamentos, serviços de outsourcing, atividades de benchmarking, processos de reengenharia, análise de rentabilidade dos produtos, custeio ABC, custo do ciclo de vida dos produtos, balancedscorecard (BSC), indicadores de performance, implantação de sistemas integrados (*ERP*), programas contínuos de melhoria, *kaizen costing*, mudanças na responsabilidade da contabilidade, *Economic Value Added (EVA)*, análise de rentabilidade por cliente, desenvolvimento de trabalhos mais próximos aos usuários dos relatórios gerenciais, preços de transferência, e técnicas de avaliação de desempenho.

Segundo o Resp. A, em que esteve bastante envolvido estão relacionadas as informações dos relatórios de fechamento anual, processos de elaboração de orçamentos, reengenharia, implantação e manutenção dos sistemas integrados, programas de melhoria e desenvolvimento de trabalhos mais próximos aos usuários. Foram considerados como grau médio o relatório de fechamento mensal e o processo de outsourcing, e com o grau baixo as relativas ao benchmarking, ABC e o uso de indicadores de performance para o Resp. A,

O Resp. A, inclui na lista de informações as ligadas à aquisição de empresas e instalação de novas empresas, que com a globalização das empresas torna-se imprescindível à controladoria participar destes processos de reorganizações societárias,

Já o Resp.B, das informações elencadas como grau alto pelo Resp. A, adiciona-se o processo de benchmarking, o suporte do programa de melhoria contínua, uso de indicadores de performance, programas de melhoria contínua são considerados como de grau médio, e concluindo com o grau baixo o relatório de fechamento mensal e o preço de transferência.

A análise destas informações quanto a inovação e o grau de envolvimento destas atividades busca reflexos quanto a funcionalidade da controladoria divisional ou a orientação nas suas unidades de negócios, embora se observa na literatura organizacional através de vários estudos de casos que não há uma avaliação explícita, mas tem buscado evidenciar o grau de envolvimento e a evolução dos profissionais nesta linha. (EMSLEY, 2005).

A pesquisa de Emsley (2005), realizada em Dublin, analisou como a atuação do *controller* nas suas unidades, estão sendo orientadas quanto às atividades funcionais da controladoria ou se eles estão consumindo mais tempo para ter uma compreensão e empatia mútua para atender as necessidades das informações dos gestores da unidade de negócio.

Através dos dados obtidos pelos Resp. A e pelo Resp. B evidencia-se um equilíbrio nas informações funcionais ligadas à controladoria como nas informações de suporte a unidade de negócios.

Estudos revelam que há uma lacuna entre a percepção dos responsáveis pela tomada de decisões e a dos *controllers*, quanto ao conceito de informações

“boas” ou “relevantes”, podendo ocasionar efeitos prejudiciais nas relações entre os gerentes gerais e gerentes das demais áreas e os *controllers* (BRUNS JR; McKINNON, 1993; PIERCE; O’DEA, 2003; WEIBENBERGER; ANGELKORT; HOLTHOFF, 2012).

Os usuários requerem informações mais rápidas e abrangentes, bem como as ligadas às decisões do dia-a-dia, e também flexíveis, enquanto os *controllers* dão prioridades às validações e inovações técnicas ligadas à contabilidade gerencial, de acordo com a pesquisa de Pierce e O’Dea (2003) os gerentes e os *controllers* têm concordância quanto à utilização das técnicas e ferramentas mais comumente utilizadas, como o orçamento, custo padrão, análise de variações, medidas de desempenho, análise de rentabilidade de clientes e outras bem pouco utilizadas como o BSC e o ponto de equilíbrio.

Foi questionado quanto ao **suporte da Controladoria Divisional a Controladoria Corporativa com relação às atividades ligadas às informações dos fechamentos mensais, preparação dos orçamentos, estudos e informações especiais, informações a auditoria, planejamento financeiro de curto prazo, avaliação e controles de estoques, performance não-financeiras, participação de mercado, progresso da subsidiária, etc.**

No que se refere ao suporte informacional a Controladoria Divisional as colocações de ambos respondentes ficaram muito próximas com relação ao reporte mensal das informações sobre os demonstrativos financeiros, resultado, fluxo de caixa, posição dos funcionários e relatório gerencial de vendas. As informações relativas ao processo de preparação do processo orçamentário anual basicamente se referem às mesmas reportadas mensalmente.

Para elucidar a questão, Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) explicam que existem três níveis de controladoria de acordo com o tamanho da empresa, localização física e modelo de gestão da companhia, podendo ser denominadas Controladoria Corporativa, sediada na matriz ou no centro de negócios; Controladoria Divisional, que está organizada de acordo com as divisões de produtos ou região geográfica ou Controladoria de Fábrica, que atua em cada planta industrial. Neste estudo, a Controladoria Divisional das subsidiárias foi estabelecida de acordo com a região geográfica.

Quanto às informações para a Auditoria, destaca-se o relatório com uma série de informações denominados HGBI e HGB II (*German Commercial Code*), que são relatórios tipicamente da Alemanha em que são detalhadas as informações relativas ao ativo fixo, demonstrativos financeiros, balanço e demonstrativo de resultados, valores de ajustes de acordo com as regras alemãs, movimentos detalhados do ativo fixo, *goodwill*, composição acionária, investimentos, análise dos devedores, valores a receber duvidosos, cálculo da provisão dos títulos incobráveis, abertura dos ativos, outros recebimentos e pagamentos, operações intercompanhias, análise e provisão de passivos contingentes, obrigações financeiras resultantes de contratos de leasing ou arrendamento, média do número de empregados, empréstimos bancários de longo prazo, outras receitas e despesas operacionais, informações tributárias, despesas com juros, ativos derivados de leasing e despesas e receitas extraordinárias.

O planejamento de curto prazo é feito de acordo com as revisões trimestrais do orçamento conforme explicado pelo Resp. A.

Quanto às informações e estudos especiais o Resp. A informou que raramente são solicitadas e o Resp. B informou que são efetuados mensalmente análises financeiras e relatórios relativos as metas de cada vendedor e o seu respectivo acompanhamento, para o *staff* administrativo são avaliadas suas metas individuais. São analisados os índices de cada filial e são efetuados estudos comparativos do período de três anos e o resultado de cada filial. Quanto aos estoques, são efetuados o inventário rotativo na subsidiária mexicana e a análise destes ajustes reportados; a subsidiária americana não realiza nenhum procedimento quanto aos estoques. Com relação aos relatórios de avaliação de medidas não financeiras o Resp. B respondeu que providencia relatórios relativos ao treinamento de pessoal e quanto a outras informações são relativas ao questionamento da controladoria corporativa quanto a explicação dos desvios entre os valores reais e orçados. O Resp. A não mencionou informações sobre os estoques e outras informações.

A fim de compreender como as subsidiárias estão segregadas internamente, apresenta-se a Tabela 4:

TABELA 4 – Áreas Internas da Controladoria

Atividades	Área	
	Subsid.Americana	Subsid.Mexicana
Contabilidade		
Registros contábeis das transações da companhia	Controladoria	Financ/Contábil
Controle patrimonial (ativo fixo)	Controladoria	Financ/Contábil
Preparação das demonstr.financeiras	Controladoria	Financ/Contábil
Divulgação das informações contábeis	Controladoria	Financ/Contábil
Contabilidade Tributária		
Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos	Controladoria	Financ/Contábil
Planejamento Tributário	Controladoria	Financ/Contábil
Gestão e controle de impostos	Controladoria	Financ/Contábil
Salvaguarda de Ativos		
Controles Internos (não inclui controle patrimonial)	Diversos depts	Financ/Contábil
Auditoria contábil ou auditoria interna	Controladoria	Diversos
Seguros	Controladoria	Financ/Contábil
Finanças		
Gestão Financeira e Tesouraria	Controladoria	Financ/Contábil
Controles Financeiros	Controladoria	Financ/Contábil
Fluxo de Caixa	Controladoria	Financ/Contábil
Controle de pagamentos a efetuar (conferência e autorização)	Controladoria	Financ/Contábil
Compra de Ativos Fixos	Projetos especiais	Gerencia Geral
Contratação de empréstimos bancários	Controladoria	Financ/Contábil
Estudos, análises e viabilidade de projetos	Diversos depts	Financ/Contábil
Sistemas de Informação		
Gestão dos sistemas de informação (inclusive infraestrutura de TI)	Depto IT- EUA e Alemanha	N/A- Alemanha
Gestão dos sistemas de informação (exceto infraestrutura de TI)	DeptoIT- EUA e Alemanha	
Desenvolvimento, desenho e manutenção dos sistemas de informação	DeptoIT- EUA e Alemanha	
Produção e geração das informações	Diversos depts	
Atendimento aos usuários externos		
Acionistas	Controladoria	Gerencia Geral
Governo	Projetos Especiais	Financ/Contábil
Fisco	Projetos Especiais	Financ/Contábil
Auditoria externa	Controladoria	Financ/Contábil
Entidades de classe	Controladoria	Financ/Contábil
Instituições Financeiras	Controladoria	Financ/Contábil
Cientes	Diversos depts	Financ/Contábil
Outros		
Emissão de normas contábeis	Controladoria	Financ/Contábil
Controles de Importação	Controladoria	Operações
Folha de Pagamento	Controladoria	Financ/Contábil
Controle de Despesas de Viagens	Controladoria	Financ/Contábil

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Pela tabela 4, verifica-se que quanto a estrutura de atividades praticadas pelas subsidiárias mexicana e americana há muita semelhança em suas atribuições para as áreas financeira/contábil e controladoria, com exceção de que na subsidiária mexicana a auditoria contábil e a auditoria interna conta com a participação de outros departamentos, a compra de ativos centraliza-se na gerência geral e os sistemas de informação ligados a tecnologia de informações é totalmente executada pela área de tecnologia corporativa, e o controle de importações pela área de operações. Já na subsidiária americana as atividades de controles internos e de análises de projetos e produção e geração de informações são atribuições de diversos departamentos, a compra de ativos e informações para o Governo são elaborados pela área de projetos especiais, e quanto ao sistema de informações e tecnologia de informações há o compartilhamento de atividades entre o departamento de tecnologia da subsidiária americana com o departamento de tecnologia da matriz.

Ao se efetuar uma análise comparativa com a pesquisa de campo realizada por Borinelli (2006), nas cem maiores empresas pode-se observar que:

Na maioria das empresas pesquisadas, as atividades de contabilidade, bem como a função tributária e planejamento tributário são desenvolvidas na unidade organizacional Controladoria. Já a função de controles internos em empresas em que existe a unidade organizacional controladoria houve a ocorrência em metade das empresas pesquisadas, embora a ECBC a considere como função típica da controladoria.

Ainda, conforme pesquisa de Borinelli (2006), para se traçar um paralelo, considerando empresas que possuem área de controladoria:

Contabilidade Geral ou Financeira e Contabilidade Societária-63,24%

Contabilidade Fiscal ou Tributária- 44,12%

Seguros e Controle Patrimonial - 19,12%

Controles Internos – 25%

Sistemas de Informações -8,82%

Borinelli (2006, p. 266) encontrou em sua pesquisa algumas denominações utilizadas pelas áreas internas de Controladoria e que, não necessariamente

correspondem a atividades de Controladoria, a saber: Crédito e Cobrança, Folha de Pagamentos, Jurídico, Compras, Faturamento e Serviços Administrativos, contrariamente verificado nas subsidiárias pesquisadas as atividades de crédito e cobrança fazem parte da atividade de Controladoria.

Na questão B2, procurou-se **identificar se na estrutura da Controladoria, as funções tipicamente financeiras de responsabilidade da Controladoria.** Ambos os respondentes afirmaram que fazem parte de sua função as responsabilidades por controlar o fluxo de caixa, o relacionamento com bancos, o controle de recebíveis e valores a pagar, a gestão de créditos, o gerenciamento de risco (seguros), ou seja, todas as funções de tesouraria elencadas por Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995), exceto a de supervisão de fundos de pensão foram considerados como parte da estrutura da controladoria, ratificando as respostas da questão anterior (item B1).

Corroborando com o achado do Resp. A e do Resp. B, Beuren (2002) estabelece que muitas vezes as responsabilidades do *controller* se confundem com a do tesoureiro, e que Siegel, Shim e Dauber (1997, p. 7), explicam “ em algumas organizações as funções do *controller* e do tesoureiro se sobrepõem, com o *controller* sendo superior”. Muitos estudiosos explicam que isto decorre do arranjo da estrutura organizacional das empresas porque há substancial diferença entre as funções de Controladoria e de tesouraria.

Para o entendimento desta diferenciação observa-se o posicionamento dos autores :

O tesoureiro está preocupado, principalmente, com os assuntos financeiros da empresa: o controler, com os assuntos operacionais. A exata divisão das tarefas de contabilidade e financeiras variam de empresa para empresa. (HORNGREN; SUNDEM; STRATTTON, 2004, p. 16)

Ao contrário do controller, a responsabilidade do tesoureiro é principalmente de natureza custodial, envolvendo obtenção e manutenção do capital da empresa. (SIEGEL; SHIM; DAUBER, 1997, p. 8-9)

Sob outro prisma, Schmidt Neto (2004), entende que a área de Controladoria exercendo também a função financeira representa uma quebra de paradigma, e que isto ocorre devido ao *downsizing* que vem se realizando nas empresas brasileiras de médio e grande porte nos últimos anos com o avanço e utilização da tecnologia, em termos de sistemas integrados (ERP), uso da internet,

sistemas bancários, etc., assim as áreas de controladoria e tesouraria se fundem na estrutura organizacional, afetando a forma de atuação dos profissionais.

Ainda que as áreas de Controladoria e Tesouraria na maioria das empresas sejam subordinadas à Vice Presidência Administrativa e Financeira, ou Diretoria Financeira (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004), suas funções não se confundem.

4.4 VARIÁVEIS DE CONTINGÊNCIA

A análise dos dados coletados na parte C do questionário, visa identificar e avaliar as variáveis contingenciais presentes nas duas subsidiárias pesquisadas.

Para elucidar a análise dos resultados e verificar a direção das respostas dos sujeitos respondentes, utilizou-se no questionário a escala likert para as questões relativas a tecnologia, estrutura e ambiente e o conceito do Ranking Médio (RM) para mensurar o grau de concordância dos respondentes.

A escala likert possibilita fornecer direções sobre a atitude do respondente em relação a cada afirmação, sendo ela positiva ou negativa. A verificação quanto a concordância ou discordância das questões apresentadas, através do RM da pontuação atribuída às respostas relacionará a frequência das respostas que fizeram tal atribuição, onde os valores menores que 4 são considerados como discordantes e maiores que 4 como concordantes, considerando uma escala de 7 pontos, o valor exatamente igual a 4 será considerado como “indiferente”, sendo o “ponto neutro”. (OLIVEIRA, L. H., 2005)

Como se pôde inferir baseando-se nas respostas das subsidiárias americana e mexicana apresenta-se no Quadro 11, o delineamento das características das variáveis contingenciais presentes em de cada uma delas.

VARIÁVEIS CONTINGENCIAIS	CARACTERÍSTICAS	
	SUBSIDIÁRIA AMERICANA	SUBSIDIÁRIA MEXICANA
Tamanho	Grande	Média
Estratégia	Analisadora	Prospectiva
Tecnologia	Maior utilização	Menor utilização
Estrutura	Mecanicista	Orgânica
Ambiente	Menos Dinâmico e Hostil	Dinâmico e Hostil

QUADRO 11- Variáveis Contingenciais

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Portanto, a partir do Quadro 11, consegue-se reunir as ideias a respeito das diferenças no comportamento das variáveis contingenciais entre as duas subsidiárias pesquisadas, tornando viável a análise da influência delas na atuação da Controladoria Divisional, o que é apresentado no próximo tópico por meio da triangulação dos resultados das entrevistas, questionários estruturados e fundamentação teórica.

4.4.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir será apresentada a análise dos resultados das 2 subsidiárias pesquisadas com a triangulação entre os dados apurados (Controladoria e variáveis contingenciais) e a articulação com a fundamentação teórica.

4.5.1 TAMANHO

A subsidiária mexicana conta com 113 funcionários, sendo 3 na área de controladoria, enquanto que a americana conta com 439 empregados, sendo 22 na área de controladoria. Segundo o respondente mexicano a companhia é considerada de tamanho médio e a americana de tamanho grande.

O tamanho das subsidiárias foi mensurado de acordo com o número de funcionários existentes no total da empresa e na área de controladoria no momento da realização da pesquisa.

Com o objetivo de melhorar a medição da estrutura organizacional, o grupo de Alston do Reino Unido realizou pesquisa em diferentes organizações e distinguiu duas grandes dimensões da estrutura organizacional: quanto a estruturação das atividades e quanto a concentração de autoridade, onde a principal contingência analisada foi o tamanho da organização, em empresas independentes e em subsidiárias de uma organização maior, onde comprovou-se que há uma maior descentralização em organizações independentes.(PUGH et al. 1969).

Para Simons (1987), Donaldson (2001) e Chenhall (2003) o fator tamanho das organizações aliado aos demais fatores quanto a estratégia, tecnologia e ambiente interferem na otimização da estrutura das empresas.

De acordo com as assertivas do resp. A: *“Nos EUA eu me reporto ao Diretor Financeiro e Recursos Humanos, que se reporta ao Gerente Geral da subsidiária”...* e do resp. B: *“Meu reporte é para o Gerente Geral...”*, observa-se que na subsidiária americana há um nível de Diretoria entre o *controller* e o Gerente Geral, donde se comprova que o fator tamanho teve influência quanto a estruturação das atividades e autoridades.

Reforçam-se assim as ideias de Child e Mansfield (1972) de que o crescimento em tamanho tem permitido as empresas melhorar sua eficiência, proporcionando oportunidades para especialização e divisão do trabalho, onde D’avila (2005), estabelece que o tamanho tem sido utilizado para explicar a variação entre os modelos de sistemas de controle de gestão, a sobrevivência de empresas novas, e a base do modelo do ciclo de vida das empresas.

Outro ponto considerado por Bhide (1999), apud Dávila (2005), é com relação às interações dos gestores quanto à coordenação e controle de custos, assim, a eficiência da gestão informal diminui com o tamanho. O tamanho também pode refletir complexidade, não somente através da interação entre os participantes, e a necessidade de diferenciação e integração (LAWRENCE; LORSCH, 1967), mas também em função da complexidade associada a novos mercados e produtos.

4.5.2 ESTRATÉGIA

No que se refere à estratégia, a subsidiária mexicana considera que seus produtos e serviços estão constantemente mudando, num esforço para responder rapidamente às necessidades do mercado e serem os primeiros a oferecer novidades. Já a subsidiária americana diz oferecer vários produtos e serviços padronizados e que não são os primeiros a oferecer novidades, mas procuram atender ao mercado desenvolvendo uma forma eficiente em termos de custos.

A questão formulada quanto ao fator contingência foi de acordo com a dimensão da tipologia de Miles et al. (1978), em que há uma relação proporcional com a mudança dos produtos ou mercados das organizações, onde foram identificadas com sucesso três estratégias genéricas das organizações que foram rotuladas de: **i) prospectiva** – compete através de novos produtos e mercados em crescimento, estando constantemente a procura de novas oportunidades e/ou mercados, **ii) defensiva**- opera em relativa estabilidade de produtos e áreas, competem de acordo com os custos e qualidade de serviços, e se comprometem com poucos produtos e mercados em crescimento e **iii) analisadora**- são intermediários ou híbridos estão entre aqueles de estratégia defensiva e prospectiva. Esses estudiosos estabeleceram que os sistemas de controle de gestão das organizações devem ser congruentes com a sua estratégia. Esta tipologia foi independentemente testada em estudos subsequentes por Hambrick (1983) e Snow e Hambrick (1980), que corroboraram no aspecto quanto a ter um significado útil para a classificação dos diversos tipos de organização. (SIMONS, 1987; SMITH, 1997).

Percebe-se que a subsidiária mexicana, de acordo com sua resposta (c) caracteriza-se como prospectiva, é ratificada pela assertiva “ [...] *a principal mudança foi em termos de aumento de funcionários e aumento da vendas, devido a boa aceitação pelos nossos clientes, graças a qualidade dos nossos produtos*”...

Como resultado da pesquisa de Simons (1987), em que foi investigado o relacionamento entre a estratégia do negócio e os sistemas de controle sob a perspectiva contingencial, foi evidenciado que o atributo controle difere entre as empresas prospectivas e defensivas, fornecendo uma evidência preliminar sobre a

importância relativa dos sistemas de controles nesses dois tipos de empresas. Para as empresas prospectivas é dada grande importância para as previsões de dados dos sistemas de controles, metas orçamentárias e o monitoramento cuidadoso dos resultados. Para as prospectivas identificou-se que controle de custos é mais reduzido.

Desta forma nota-se uma associação positiva entre a estratégia prospectiva e o suporte da Controladoria a operação, havendo uma pressão maior por desempenho, isto pode ser identificado quando o Resp .B informou que são efetuados mensalmente análises financeiras e relatórios relativos as metas de cada vendedor e são analisados os índices de cada filial e efetuados estudos comparativos do período de três anos quanto ao resultado de cada filial. Informou também que são realizados inventários rotativos e os ajustes reportados.

E com relação ao controle orçamentário: *“Com base nos relatórios e sua interpretação, nós podemos estabelecer ações corretivas para atingir os objetivos da empresa, reduzir despesas, saber o resultado de cada venda, verificar a posição atual, e com relação ao ano anterior e ao orçamento”*.

Já o Resp. A, de acordo com sua resposta (b), caracteriza-se como analisadora. Conforme suas assertivas, não mencionou informações sobre os estoques e outras informações sobre relatórios adicionais. Observou que o planejamento de curto prazo é feito de acordo com as revisões trimestrais do orçamento. Quanto aos custos dos produtos, há uma preocupação quanto aos seus controles para se evitar que seja um “dreno” com perdas substanciais.

Simons (1987) estabelece que as empresas defensivas, particularmente as grandes empresas, parecem usar os sistemas de controle menos intensivamente, enfatizando a remuneração de bônus baseada nos resultados das metas orçamentárias e tendem a ter poucas mudanças nos sistemas de controles. Estas observações vão de encontro aos resultados de estudos anteriores tais como os de Tushman e Nadler (1978) que concluíram que empresas que enfrentam alto grau de incerteza utilizam fortemente seus sistemas de controles. Khandwalla (1972) concluiu que empresas engajadas com o contínuo desenvolvimento de produtos e que procuram novos segmentos de mercado tornam-se diferenciadas, e necessitam de controles elaborados, incluindo-se técnicas orçamentárias para atender os seus propósitos de integração.

4.5.3. ESTRUTURA

O respondente da subsidiária mexicana diz que os gerentes gerais não possuem nenhuma autoridade para desenvolver produtos e serviços, para contratar ou demitir funcionários para cargos gerenciais, nem tomar decisões de marketing ou estratégicas. Apesar disso, possuem certa autoridade para tomar decisões sobre alocações orçamentárias, certos investimentos específicos, questões ligadas aos recursos humanos e constituição de provisões e autoridade total para financiamentos bancários ligados a atividade da subsidiária junto aos clientes. Além disso, o respondente diz que eles não participam de decisões acerca dos preços de venda e que revisam e assinam os contratos de terceirização de serviços gerais.

O respondente da subsidiária americana afirma que os gerentes gerais não possuem autoridade para contratar ou demitir pessoal gerencial, selecionar grandes investimentos, financiamentos bancários nem tomar decisões relativas a investimentos. Possuem também pouca autoridade para tomar decisões estratégicas, de custo e relativas aos recursos humanos e uma autoridade moderada para desenvolver novos produtos e serviços, alocações de orçamento e decisões sobre preços, marketing e contratação de serviços terceirizados em geral.

Com base em ambas respostas dos respondentes americano e mexicano, buscou-se avaliar o grau de autoridade delegada às subsidiárias com relação à matriz com relação a tomada de decisões sob vários aspectos. Pode-se notar que a subsidiária mexicana tem limitada autonomia quais sejam: alocações orçamentárias, certos investimentos específicos, questões ligadas aos recursos humanos e constituição de provisões e autoridade total para financiamentos bancários ligados a atividade da subsidiária junto aos clientes, e que a subsidiária americana ainda que tenha demonstrado ter pouca autoridade para tomar decisões estratégicas, de custo e relativas quanto a recursos humanos e uma autoridade moderada para desenvolver novos produtos e serviços, alocações de orçamento e decisões sobre preços.

Para verificar a direção das respostas dos sujeitos respondentes utilizou-se no questionário a escala likert para as questões relativas a delegação da Matriz com relação às subsidiárias, e o Ranking Médio (RM) para mensurar o grau de

concordância dos respondentes, conforme se observa no quadro 12:

Agrupamento questões	RM Subsid. Americana	RM Subsid. Mexicana
Parte C- questões C3 - Ítens de a) até l)	2	2

QUADRO 12- Delegação dos Gerentes gerais das decisões da unidade em relação a Matriz

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Percebe-se, que de forma geral que as subsidiárias americana e mexicana são bastante limitadas em termos de tomada de decisões estratégicas, reforçando-se a ideia de Frezatti et al. (2009) em que empresas que operam em uma dimensão global as diretrizes estratégicas normalmente são determinadas pela matriz. Nas empresas multinacionais há uma visão etnocêntrica, ou seja, os executivos da matriz têm uma visão de superioridade em relação às subsidiárias estabelecidas em países estrangeiros.

Quanto ao grau de formalização, o respondente da subsidiária mexicana afirma que as tarefas são claramente especificadas, com critérios de desempenho bem estabelecidos, há manuais para os funcionários com descrições detalhadas das tarefas e que a maioria das decisões operacionais é feita pelo nível gerencial mais baixo, sendo que é permitido que seus estilos de gerenciamento variem desde informais a formais.

Por outro lado, o sujeito da subsidiária americana acredita que não existem descrições formais das tarefas a serem feitas e que o manual para empregados contém apenas os princípios básicos, uma vez que as decisões operacionais são tomadas por gerentes seniores, cujo estilo de gerenciamento espera-se ser uniforme.

Para verificar a direção das respostas dos sujeitos respondentes, utilizou-se no questionário a escala likert para as questões relativas a formalização e autoridade, e o Ranking Médio (RM) para mensurar o grau de concordância dos respondentes, conforme se observa nos quadros 13 e 14:

Agrupamento questões	RM Subsid.Americana	RM Subsid. Mexicana
Parte C- questões C3 - Ítens 2) e 3)	3	5

QUADRO 13- Formalização

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Agrupamento questões	RM Subsid.Americana	RM Subsid. Mexicana
Parte C- questões C3 - Ítems 4) e 5)	6	2

QUADRO 14- Centralização

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Com base nas respostas obtidas, conclui-se que a subsidiária americana tem a estrutura voltada para a mecanicista, que é mais burocrática, com minuciosa divisão do trabalho, papéis determinados, hierarquia reforçada, autoridade centralizada e os poderes técnicos atribuídos a cada função são bem definidos, sendo mais compatível com ambientes estáveis. Já a resposta da subsidiária mexicana remete a organizações com estruturas orgânicas, que, em contrapartida, são mais flexíveis, com pouca divisão do trabalho, onde se destaca a coordenação de equipes multifuncionais, descentralização e autonomia, e mais compatível com ambientes dinâmicos, de acordo com o que estabelece Burns e Stalker (1961).

Quanto a descentralização o estudo de Gordon e Miller (1976) assevera que como as tarefas administrativas tornam-se mais complexas, as subtarefas e responsabilidades devem ser delegadas para os níveis mais baixos de gerenciamento para aliviar a carga da tomada de decisões. Assim, com o aumento do dinamismo, heterogeneidade e hostilidade mais frequente, deve frequentemente ser acompanhado com o poder de descentralização do poder e responsabilidades.

Conforme resposta da subsidiária mexicana quanto a pressão por desempenho e resultados e o suporte a operação pela Controladoria ratifica a questão do estudo de Gordon e Miller (1976) que sob as condições do ambiente e descentralização os sistemas de controles gerenciais são mais efetivos quando produzem relatórios mais específicos sobre a performance das subunidades organizacionais, autores como Benston, discutiram que este tipo de reporte não é somente quanto ao resultado, mas é de fato um pré-requisito para a descentralização, bem como o desenvolvimento substancial de suporte informacional da Controladoria para possibilitar verificar a evolução da performance das subunidades, de acordo com a atuação da subsidiária do México.

Entretanto, Lawrence e Lorsch (1967) estabelecem que para as organizações voltadas para a estrutura mecanicista há um controle burocrático

reforçado e essencialmente formal, o que não ocorre na subsidiária americana, onde há poucos controles burocráticos e menos formais.

Nesta mesma linha de pensamento, Chenhal (2003) notou que nas pesquisas de sistemas de controles gerenciais de grandes empresas fundamenta-se que há uma tendência em se adotar sistemas de controles mais formais em empresas grandes e em organizações menores tendem a ser mais informais.

Este aparente contraponto apresentado quanto a formalização por Lawrence e Lorsch (1967) e Chenhall (2003) quanto a formalização na subsidiária mexicana, segundo Gordon e Miller (1976) pode ser explicado pelo ambiente mais dinâmico e heterogêneo da subsidiária mexicana que por ser descentralizada há um aumento dos requerimentos para um controle mais formal no lugar dos controles informais.

4.5.4 TECNOLOGIA

No que se refere à utilização da tecnologia da informação, não há utilização do e-commerce (vendas dos produtos e serviços pela internet), *Supply Chain Management* (gerenciamento da cadeia de suprimentos), Exchange Data Information (troca de dados de forma eletrônica), *Just in Time* (gestão just-in-time) e *Total Quality Management* (gestão da qualidade total) na subsidiária mexicana. A utilização do *budget system* (sistema orçamentário) é razoavelmente significativa, enquanto que o *Customer Relationship Management* (gerenciamento da relação com o cliente) e o *Enterprise Resource Planning* (sistema integrado de gestão) são muito significativos.

Já na subsidiária americana, apenas *Exchange Data Information* e o sistema orçamentário são pouco significativos. Os demais e-commerce, *Supply Chain Management*, *Just in Time*, *Total Quality Management*, *Customer Relationship Management* e o *Enterprise Resource Planning* são muito significativos.

Para verificar a direção das respostas dos sujeitos respondentes, utilizou-se no questionário a escala likert para as questões relativas a utilização da tecnologia da informação, e o Ranking Médio (RM) para mensurar o grau de concordância dos respondentes, conforme se observa no quadro 15:

Agrupamento questões	RM Subsid.Americana	RM Subsid. Mexicana
Parte C- questões C5	5	2

QUADRO 15- Tecnologia da Informação

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Os dados obtidos mostram a relevância na utilização da tecnologia da informação pela subsidiária americana, que segundo as idéias de Perrow (1967) no estudo denominado: *A framework for the comparative analysis of organizations*, onde concluiu que a tecnologia é um fator contingente à estrutura organizacional e se relaciona com todas as atividades da organização, argumentando que quanto mais codificado o conhecimento utilizado na organização e menor as exceções encontradas nas operações, mais centralizadas poderiam ser as tomadas de decisões; em contrapartida, havendo elevado número de exceções e procedimentos não estabelecidos, conseqüentemente o processo decisório será mais descentralizado. Estas ideias ratificam a resposta da questão anterior em que as decisões são mais centralizadas.

Neste sentido, Lira (2010) identificou a melhoria da qualidade das informações utilizadas pela Controladoria em suas funções em razão do ERP quanto a base de dados única e a padronização dos processos implantados com o sistema. Esta padronização de processos que os sistemas promovem de forma geral, tendem a minimizar os riscos inerentes às operações, facilitando a gestão operacional e de riscos, como se observa pela assertiva da subsidiária americana em que os planejamentos são efetuados trimestralmente.

A subsidiária americana utiliza praticamente todos os sistemas implantados pela organização, assim somente nesta subsidiária há uma base da área de tecnologia de informação que trabalha em conjunto com a matriz.

4.5.5 AMBIENTE EXTERNO

O respondente da subsidiária mexicana considera que são razoavelmente significativos em termos de ambiente externo o fato de que nos dias atuais viver-se

um raro momento com um alto grau de incerteza acerca do futuro da organização, que há muito competidores diretos e que o “*market share*” da companhia está entre os “*top five*” em termos de mercado. Considera altamente previsível a ação dos fornecedores e demandas, gostos e preferências dos clientes, mas pouco previsíveis a liberação e globalização, as políticas e regulamentações governamentais e o ambiente econômico é totalmente imprevisível o mercado com relação a concorrência.

Já a subsidiária americana diz que é pouco significativa a incerteza acerca do futuro da organização, razoavelmente significativo o fato de ter competidores externos e certamente a companhia está entre os primeiros colocados em termos de “*market share*” frente aos “*top five*”. Considera totalmente imprevisível a liberação e globalização e as políticas e regulações governamentais, sendo o ambiente econômico pouco previsível.

Para verificar a direção das respostas dos sujeitos respondentes, utilizou-se no questionário a escala likert para as questões relativas ao ambiente externo, e o Ranking Médio (RM) para mensurar o grau de concordância dos respondentes, conforme se observa no quadro 16:

Agrupamento questões	RM Subsid.Americana	RM Subsid. Mexicana
Parte C- questões C6	5	6

QUADRO 16- Ambiente Externo

Fonte: Dados da pesquisa

Mediante o cenário apresentado, pode-se inferir que a subsidiária mexicana atua em um ambiente mais hostil relacionados com o ambiente econômico e governamental e mais dinâmico considerando a competitividade do mercado, além de estar buscando uma maior diversidade para aumentar sua participação no mercado. Já a subsidiária americana atua em um ambiente também hostil com relação a economia, mas menos dinâmico quanto a concorrência, e ambos atuam em um ambiente em que não há muita heterogeneidade em termos da ação de clientes e fornecedores.

Quanto ao fator ambiente Chenhal (2003) observou que o ambiente externo é uma variável contextual poderosa que é a base da teoria da contingência, e talvez o aspecto mais amplamente pesquisado do ambiente é a incerteza. Argumenta que

quanto mais hostil e turbulento for o ambiente externo, é maior a confiabilidade em controles formais e ênfase nos orçamentos tradicionais. Verifica-se então a relação entre o ambiente e os controles.

Quanto ao grau de formalização, o respondente da subsidiária mexicana afirma que as tarefas são claramente especificadas, com critérios de desempenho bem estabelecidos, há manuais para os funcionários com descrições detalhadas das tarefas. Por outro lado, o sujeito da subsidiária americana acredita que não existem descrições formais das tarefas a serem feitas e que o manual para empregados contém apenas os princípios básicos.

Com relação aos controles, de acordo com a resposta da subsidiária mexicana são efetuados mensalmente análises financeiras e relatórios relativos as metas de cada vendedor e o seu respectivo acompanhamento, e para o staff administrativo são avaliadas suas metas individuais. Complementa que os índices de cada filial são analisados e efetuados estudos comparativos do período de três anos para o resultado de cada filial, e quanto aos estoques o inventário rotativo é efetuado e seus ajustes reportados, enquanto que na subsidiária americana não há menção da elaboração de relatórios de desempenhos específicos, mas há a valorização de controle internos e o desenvolvimento de outros mecanismos formais aderentes a necessidades locais, valorização da tecnologia de informação com a utilização significativa do *e-commerce*, *Supply Chain Management*, *Just in Time*, *Total Quality Management*, *Customer Relationship Management* e o *Enterprise Resource Planning*).

Assim, estas respostas corroboram com as ideias de Gordon e Miller (1976), que com o aumento do dinamismo, heterogeneidade e hostilidade mais frequente, sob estas condições os sistemas de controle gerenciais podem se tornar mais sensíveis e sofisticados desde que o progresso das divisões possa ser monitorado pelo topo das organizações. Há um aumento dos requerimentos para um controle mais formal no lugar dos controles informais. Sob a descentralização os sistemas de controles gerenciais são mais efetivos quando produzem relatórios mais explícitos sobre a performance das subunidades organizacionais com um desenvolvimento substancial de suporte informacional para possibilitar verificar a evolução da performance das subunidades e cercar-se de um sofisticado sistema de planejamento e controle. Em uma situação complexa há uma maior necessidade de

informações do controle de sistemas gerenciais (*Management Control Systems*), e uma vez designado e estabelecido o *MCS* deve ser suficiente para auxiliar na condução da tomada de decisões. (CHENHALL, 2003)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo delinear as características dos fatores contingenciais: tamanho, estratégia, tecnologia, estrutura e ambiente presentes nas subsidiárias de uma organização multinacional, procurando identificar de que modo estes aspectos influenciaram a área de Controladoria nos diferentes contextos organizacionais.

Os objetivos podem ser considerados alcançados uma vez que os respondentes delinearão as características dos fatores contingenciais na Controladoria de suas unidades, e por meio da verificação de estudos anteriores foi possível identificar como estas variáveis contingenciais afetaram a atuação da controladoria e os artefatos da contabilidade gerencial, através da análise do levantamento e análise à luz das referências de Controladoria em termos da Controladoria Divisional.

Para se responder a questão do problema, os fatores contingenciais foram analisados, não somente pelos achados da presente pesquisa, mas também comparativamente com outros estudos, para especificar os resultados encontrados.

Com relação ao tamanho constatou-se que houve influência na estrutura organizacional na subsidiária de maior porte (americana), em que a posição no organograma condiciona o *controller* a um superior hierárquico local que se reporta ao Gerente Geral, havendo um nível intermediário, enquanto que na unidade do México isto não se apresenta, havendo a subordinação direta ao executivo responsável pela unidade.

Outro ponto identificado ao fator tamanho nas subsidiárias está na quantidade de colaboradores em termos gerais nas unidades, em que há uma relação direta com o número de funcionários, ou seja, quanto maior o tamanho da empresa, maior o número de funcionários que atuam na área de Controladoria.

Entretanto não há uma associação positiva quanto ao porte em relação às funções e atividades desenvolvidas pela área de controladoria em que não se constatou diferenças significativas nas estruturas das atividades de planejamento,

controle, relatórios e interpretação de resultados, contabilidade, impostos, planejamento estratégico, custo dos produtos, salvaguarda de ativos, controles internos, controle de riscos, regulamentações governamentais e legais, processos orçamentários e processos de melhoria. Concluiu-se que há uma proeminente homogeneidade nas subsidiárias quanto a orientação para os controles internos, denotando o conceito do isomorfismo coercitivo em que a influência política e legitimidade da matriz são resultados de pressões tanto formais quanto informais exercidos nas organizações.

Não se observou também a segregação de funções da controladoria e da tesouraria. Em ambas subsidiárias elas estão na área de Controladoria, embora em termos de tamanho a americana seja muito maior, que segundo Schmidt Neto (2004) há uma quebra de paradigma, ocorrendo nas empresas de médio e grande porte devido ao *downsizing*, como avanço e desenvolvimento da tecnologia, havendo a fusão das áreas de controladoria e tesouraria, afetando a forma de atuação dos profissionais.

A respeito da variável estratégia constatou-se que a subsidiária mexicana se caracteriza como prospectiva, em que se nota uma associação positiva da Controladoria quanto ao suporte informacional atrelado ao desempenho do negócio, onde é dada uma grande importância para as previsões dos dados, monitoramento cuidadoso dos resultados e metas orçamentárias. Na subsidiária americana foi identificada a estratégia como analisadora em que há a preocupação mais voltada aos custos dos produtos.

Apesar das subsidiárias mexicana e americana adotarem estratégias diferentes, não foram identificadas diferenças com relação às funções e atividades da Controladoria, ratificando-se a orientação por controles internos e também quanto a segregação das áreas internas sob responsabilidade da Controladoria.

Os achados revelaram que em termos de estrutura quanto ao grau de autoridade ambas subsidiárias são limitadas em termos de tomada de decisões estratégicas, ratificando que elas fazem parte de um grupo maior, onde as diretrizes estratégicas normalmente são direcionadas pela matriz. Nas empresas multinacionais há uma visão etnocêntrica, onde os executivos da matriz tem uma visão de superioridade em relação às subsidiárias estabelecidas em países estrangeiros.

Com relação ao grau de formalização, constatou-se que subsidiária americana caracteriza-se como mecanicista, que é mais burocrática, com minuciosa divisão do trabalho, hierarquia reforçada, autoridade reforçada e mais compatíveis com ambientes estáveis; e a mexicana como orgânica, que são mais flexíveis, com pouca divisão do trabalho, descentralização e autonomia. Com a descentralização, as tarefas tornam-se mais complexas, e as responsabilidades sendo delegadas para os níveis mais baixos aumenta o poder de descentralização e responsabilidades. Desta forma a Controladoria atua no sentido de fornecer suporte informacional dando subsídios e possibilitando as análises e a evolução dos resultados.

Este aparente contraponto em que vários estudiosos fundamentam que há uma tendência em se adotar sistemas de controles mais formais em empresas grandes que neste estudo, a americana sendo maior, não apresentou este resultado esperado, voltada para os controles periódicos e menos burocráticos pode ser explicado pelo fator contingencial ambiente.

Com relação à tecnologia da informação, os resultados revelam que a subsidiária americana, valoriza a tecnologia de informação mais que a subsidiária mexicana com a utilização significativa do *e-commerce*, *Supply Chain Management*, *Just in Time*, *Total Quality Management*, *Customer Relationship Management* e o *Enterprise Resource Planning*. Esta padronização de processos que os sistemas promovem de forma geral, tendem a minimizar os riscos inerentes às operações, facilitando a gestão operacional e de riscos na Controladoria, ratificando a posição de centralização nas decisões.

Quanto aos resultados do fator ambiente, a subsidiária mexicana atua em um ambiente mais hostil e mais dinâmico, enquanto que a subsidiária americana atua em um ambiente também hostil quanto a economia e aspectos governamentais, mas menos dinâmico quanto a concorrência, e ambas atuam em um ambiente em que não há muita heterogeneidade em termos da ação de clientes e fornecedores. Para os ambientes mais dinâmicos e hostis com relação aos controles, os sistemas de controle gerenciais podem se tornar mais sensíveis e sofisticados. Aumentam-se os requerimentos para um controle mais formal no lugar dos controles informais e nestes ambientes mais complexos há uma maior necessidade de informações do controle de sistemas gerenciais para avaliar a performance através dos resultados da gestão dos negócios, observados na subsidiária mexicana. Já em ambientes

mais estáveis valorizam-se os controles de custos, com relatórios padronizados, conforme identificou-se na subsidiária americana.

No quadro 17 a seguir apresenta-se o sumário das conclusões e os achados da pesquisa, onde o sinal de (+) caracteriza que houve uma associação positiva, e o sinal de (-) que não houve associação entre os fatores contingenciais e a Controladoria.

Fatores contingenciais	Conclusões e achados
<ul style="list-style-type: none"> • Tamanho 	<p>(+) na estrutura organizacional: a subsidiária americana, de maior porte apresentou a existência de mais um nível no organograma quanto a subordinação do <i>controller</i>;</p> <p>(+) número de funcionários: o maior o tamanho da subsidiária, mais funcionários na área de Controladoria que se verificou na subsidiária americana;</p> <p>(-) funções e atividades da Controladoria: não há associação direta com o tamanho, as subsidiárias americana e mexicana não apresentaram diferenças significativas, proeminente homogeneidade quanto a orientação para os controles internos, influência do isomorfismo coercitivo da matriz;</p> <p>(-) segregação de funções de Controladoria e Tesouraria: em ambas subsidiárias estão ligadas a área de Controladoria.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Estratégia 	<p>(+) estratégias diferenciadas: prospectiva na subsidiária mexicana - forte suporte informacional da Controladoria; analisadora na subsidiária americana - voltada para o controle dos custos dos produtos;</p> <p>(-) funções e atividades da Controladoria: não há associação direta com a diferenciação das estratégias, ambas subsidiárias são orientadas para os controles internos;</p>

continua

conclusão

<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura 	<p>(-) autoridade: ambas subsidiárias são limitadas quanto ao grau de autoridade quanto a tomada de decisões estratégicas;</p> <p>(+) formalização: a subsidiária americana caracteriza-se como mecanicista, com autoridade reforçada, a subsidiária mexicana caracteriza-se como orgânica, mais flexíveis, mais descentralizada, sendo o suporte informacional da Controladoria mais atuante na subsidiária mexicana.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Tecnologia da Informação 	<p>(+) Valorização da tecnologia: Mais perceptível na subsidiária americana em relação à mexicana, possibilitando maior padronização de processos, facilitando a gestão operacional e de riscos na Controladoria.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Ambiente 	<p>(+) Ambientes diferenciados: na subsidiária mexicana mais hostil e mais dinâmico em relação a subsidiária americana. Necessidade de informações e controle dos sistemas de controle gerenciais quanto a avaliação de performance e resultados na gestão dos negócios na mexicana.</p>

QUADRO 17- Sumário das conclusões e achados

Como possível conclusão geral da pesquisa ratifica-se parcialmente a impressão dos vários estudiosos referenciados nessa pesquisa sobre a abordagem contingencial de que algo é verdadeiro somente sob condições específicas, e estabelecer uma situação específica ou genérica neste sentido é muito complexo. Isto se aplica parcialmente a atuação da controladoria divisional em função das correlações dos vários fatores contingenciais que impactam sua atuação e através da pesquisa teórica e empírica busca-se conhecer o que seria melhor apropriado sob estas condições. Mas também se apurou o efeito do isomorfismo coercitivo na controladoria divisional, minimizando o efeito das variáveis de contingência na sua estruturação.

Entende-se que uma das limitações deste estudo reside na impossibilidade de generalização dos resultados obtidos, pois se trata de uma pesquisa qualitativa

baseada em duas subsidiárias e na dificuldade de se obter uma amostra mais abrangente desta organização multinacional específica. Outro fator a ser considerado, refere-se as respostas dos questionários na língua inglesa, quanto a dificuldade da tradução devido aos vários significados que uma palavra pode ter em outro idioma, embora várias precauções tenham sido tomadas em relação a tradução dos dados coletados.

Essa pesquisa contribuiu com o entendimento das influências das variáveis contingenciais na atuação da Controladoria divisional evidenciado, para o caso estudado, que os aspectos da atuação da Controladoria podem ser explicados parcialmente pela teoria da contingência.

Muitos estudiosos como Otley (1980) e Fisher (1995), estabeleceram que a determinação dos fatores contingenciais, pode ser um processo interativo, e ao se combinar e identificar estes fatores contingenciais tem se encontrado achados consistentes quanto a seleção e eficácia dos sistema de controles gerenciais, ainda que se ressalve que há uma falta de clareza e consistência na aplicação da teoria contingencial, e que tanto na teoria quanto na prática são fragmentados e que as relações e causas entre as variáveis contingenciais ainda são desconhecidas, afirmando que houve progressos significativos, mas ainda há muito campo de estudo a ser explorado. Como futuras pesquisas, sugerem-se:

- a) a replicação do estudo para a outras empresas e subsidiárias
- b) pesquisa quanto ao efeito do isomorfismo coercitivo da matriz nas subsidiárias
- c) a influência da cultura organizacional na estruturação da controladoria divisional

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle. REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v.1, n. 3, p. 21-44, set/dez. 2007.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Doing a qualitative field research in management accountig: positioning data to contribute to theory. In CHAPMAN, C. S. HOPWOOD, A. G. SHIELDS, M. D. (Ed). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, v.1. cap.11. p. 299 -318, 2006. Disponível em: < <http://www.science-direct.com/science/article/pii/S175132430601011X>> Acesso em 14/11/2011.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. São Paulo: Atlas, 2001. In :CATELLI, A. (Coord.) **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, cap. 9. p.282-307, 2001.

ANDERSON, D. R.; SCHIMIDT, L. A. **Practical controllership**. Homewood. Illinois: Irwin, 1961.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2006.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed., Lisboa, Portugal: Edições 70,, 2004.

BECKER, S. W.; NEUHAUSER, D. **The efficient organization**. New York: Elsevier North Holland, 1975.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (Org.) **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman/ Artmed, 2002. cap. 1, p. 15-38.

_____; COSTA, A.; FIETZ, E. E. Z. A participação de controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 12, n. 1, p. 29-41, jan./mar. 2007.

_____; CZESNAT, A. O.; SILVA, M. Papel da controladoria na adequação às contingências ambientais das agroindústrias de carne e derivados listadas na Bovespa. In:Seminários em Administração, 12., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. CD-ROM.

BIRNBERG, J. G. Robert N. Anthony: a pioneering thinker in management accounting. **Accounting Horizons**, [S.l.], v. 25, n. 3, p. 593-602, 2011.

BLAU, P. M. A formal theory of differentiation in organizations. **American Sociological Review**, [S.l.], v. 35, n. 2, p. 201-270, 1970.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 333 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BOURDIEU, P. **Coisas ditas**. São Paulo: Brasiliense, 1990.

BRANDAU, M. et al. Institutional drivers of conformity – evidence for management accounting from Brazil and Germany. **International Business Review**, v. 22, p.466-479, 2013.

BRUNS JR, W. J.; MCKINNON, S. Information and managers: a field study. **Journal of Management Accounting Research**, [S.l.], v. 5, p. 84-108, 1993.

BYRNE, S.; PIERCE, B. Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. **European Accounting Review**, [S.l.], v. 16, n. 3, p. 469-498, 2007.

BURNS, J.; STALKER, G. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v.33, n. 7 – 8, p. 836-863, Oct/Nov. 2008.

CARVALHO, M. F. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de um banco múltiplo**. 1995. 185 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

CATELLI, A. et al. Sistema de Gestão Econômica- GECON. In: CATELLI, A **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica GECON. (Org). São Paulo: Atlas, 2001. cap. 9, p. 282-307.

_____; PEREIRA, C. A.; VASCONCELOS, M. T. C. Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais. In: CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. CATELLI A. (Org). São Paulo: Atlas, 2001. cap. 4, p. 135-154.

CALIJURI, M. S. S. Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 150, p.1-16, nov/dez 2004.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAGAS, J. F. **O exercício da controladoria em instituições bancárias com atuação no Brasil**. 2000. 231f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

CHANDLER, A. D. **Strategy and structure**. Cambridge, MA: MIT Press, 1962.

CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingency view of accounting. **Accounting Organization and Society**, Great Britain, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency- based research and directions for the future. **Accounting Organization and Society**, [S.l.], v. 28, n. 2-3, p.127-168, 2003.

CHILD, J.; MANSFIELD, R. Technology, size and organization structure. **Sociology**, [S.l.], v. 6, p. 369-393, 1972.

CHOW, C. W., SHIELDS, M. D.; WU, A. The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 24, n. 5-6, p. 441-461, July 1999.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisas em administração**. 7. ed. São Paulo: Bookman, 2003.

COVALESKI, M.; AIKEN, M. Accounting and theories of organizations: some preliminar considerations. **Accounting Organizations and Society**. [S.L], v.11, n.4-5, p. 297-319, 1986.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 5, p. 1-20, jul./dez. 2003.

D'AVILA, T. An exploratory study of the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. **Accounting, Organizations and Society**, [S.I.], v. 30, n. 3, p. 223-248, Apr. 2005.

DENT, J. F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, [S.I.], v. 15, n. 1-2, p. 3-25, 1990.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, [S.I.], v. 48, n. 2, p. 147-160, Apr. 1983.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 2001. cap.1, p.58-76.

DONNELLY, R. M. The controller's role in corporate planning. **Management Account**, Montvale, ABI/Inform Global, v. 63, n. 3, p. 13-18, Sept. 1981.

EMSLEY, D. Restructuring the management function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. **Management Accounting Research**, Australia, v.16, p. 157-177, Mar. 2005.

FERNANDES, F. C. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada**: uma abordagem da gestão econômica. 2000. 249 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

FISHER, J. Contingency based on management control systems categorization by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, [S.l.], v.14, p. 24-53, 1995.

FLEURY, M. T. L.; FISCHER, R. M. (Coord.). **Cultura e poder nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREITAS, C. L.; LUNKES, R. J. Factores que interfieren en la toma de decisiones de los contadores gerenciales o controllers de los hoteles: un estudio en el sector hotelero de Florianópolis, Brasil. **Estudios y Perspectivas en Turismo**, Buenos Ayres, v. 20, n. 3, p. 542-562, jan./jun. 2011.

FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GARCIA, E. A. R. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica**. 2003. 172f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GALBRAITH, J. R. **Designing complex organizations**. Boston: Addison Wesley Publishing Company, 1973.

_____; Organizational design. In: CUMMINGS, T. G. (Ed). **Handbook of Organizational Development**, Los Angeles: Sage Publications, cap.18, p.325-352, 2008.

GASSENFERTH, W.; SILVA, R. N. S.; SILVA, F. O impacto da cultura sobre o sistema de controle gerencial: uma análise de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro. **Revista de Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, Minas Gerais, v. 19, n. 2, p. 35-60, abr./jun.2008.

GIBSON, J. L. et al. **Organizações**: comportamento, estrutura, processos. São Paulo: Atlas, 1981.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Projetos e relatórios de pesquisas em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting Organizations and Society**, Great Britain, v. 1, n. 1, p. 59-69, 1976.

_____; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organizations structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GOVINDARAJAN, V. A. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as intervening variable. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 9, n. 2, p. 125-135, 1984.

GUERRA, R. A. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 125 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição á teoria da comunicação da contabilidade. 1989. 221f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

GRESSLER, L. A. **Introdução á pesquisa**: projetos e relatórios. São Paulo: Loyola, 2004.

HILL, A.; HILL, M. M. **Investigação por questionário**. 3. ed. Lisboa: Silabo, 2002.

HOPPER, T. M. Role Conflicts of management accountants and their position within organisation structures. **Accounting, Organizations and Society**, Great Britain, v. 5, n. 4, p. 401-411, 1980.

HOPWOOD, A. G. Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems. **Accounting Organizations and Society**, Great Britain, v. 3, n. 1, p. 3-13, 1978.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L. ; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

HYVÖNEN, J. Strategy performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Account Research**, [S.l.], v. 18, p. 343-366, 2007.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS – IMA. **Tools and techniques for redesigning the financial function, statement on management accounting**. Montvale, NJ: IMA, 1999.

INDJEJIKIAN, R. J.; MATEJKA, R. J. Organizational slack in decentralized firms: the role of business unit controllers. **The Accounting Review**, [S.l.], v. 81, n. 4, p. 849-872, 2006.

JARVENPAA, M. The institutional pillars of management accounting function. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [S.l.], v. 5, n. 4, p. 444-471, Apr. 2009.

JOKIPII, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **J. Manag. Gov.**, [S.l.], v.14, p. 115-144, 2010.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do Sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, [S.l.], v. 59, n. 3, p. 390-418, July 1984.

KAZANJIAN, R. K.; DRAZIN, R. An empirical test of a stage of growth progression model. **Management Science**, [S.l.], v. 35, n. 12, p. 1489-1503, 1989.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, [S.l.], v. 10, n. 2, p.275-285, 1972.

KOONTZ, H.; O'DONNELL, C. **Fundamentos da administração**. São Paulo: Pioneira, 1981.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2005.

LAMBERT, C.; SPONEM, S. Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. **European Accounting Review**, [S.l.], v. 21, n. 3, p. 565-589, Sept. 2011.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v.22, n. 2, p. 207-232, 2005.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Differentiation and integration in complex organizations. **Administrative Science Quarterly**, [S.l.], v.12, n.1, p. 1- 47, jun. 1967.

LINHARDT, M.; SUNDQVIST, S. Ther role of the Controller. , 2004. 71f. Master´s Thesis (Business Administration and Economics Programme) - Lulea University of Techonology, Lulea, Sweden, 2004.

LIRA, A. M. **A relação dos sistemas ERP com as funções de controladoria**: uma pesquisa nas indústrias de auto peças do estado de São Paulo. 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2010.

LOO, I. D.; VERSTEGEN, B.; SWAGERMAN, D. Understanding the roles of management accountants. **European Business Review**, [S.l.], v. 23, n. 3, p. 287-313, 2011.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. **RCO-Revista de Contabilidade e Organizações – FEA – RP/USP**, Ribeirão Preto, v. 4, n. 10, p. 106-126, set./dez. 2010.

LUNKES, R. J.et al. Considerações sobre as funções de controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 5, p. 63-75, out./dez. 2009.

MAAS, V. S.; MATEJKA, M. Balancing the dual responsibilities unit controllers: Field and survey evidence. **The Accounting Review**, [S.l.], v. 84, n. 4, p.1233-1253, July 2009.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MAMBRINI, A; COLAUTO, R. D; BEUREN, I. M. Papel da controladoria no redesenho da gestão na perspectiva dos processos em empresa familiar. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, UEM, Maringá, v. 23, n. 2, p. 5-13, jul./dez. 2004.

MARTIN, N. C. ; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo**, São Paulo, n. 34, p. 7-22, jan/abr. 2004.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografia e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTAR, J. **Metodologia científica na era da informática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução á administração**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**. v. 56, n.4, p. 813-828, 1981.

MILES, R. E. et al. Organizational Strategy, Structure and Process. **The Academy of Management Review**, New York, v. 3. n. 3, p. 546-562, July 1978.

MORGAN, G. **Imagens da organiza5ção**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAGAKAWA, M. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial**. 1987. 256 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. In CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005. CD-ROM,

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria**: instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria**: fundamentos do controle empresarial. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, L. H. **Exemplo de cálculo de ranking médio para likert**. Notas de Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa. 2005. 145 f Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de pós-graduação em Administração, FACECA, Varginha, 2005.

OLIVEIRA, L. M. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting Organization and Society**, Great Britain, v. 5, p. 428-431, 1980.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PARISI, C. Planejamento estratégico. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. cap. 5, p. 99-125.

PEIXE, B. C. S. Controladoria governamental: um enfoque municipal – estudo de caso **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 98, p. 64-79, mar./abr. 1996.

PELEIAS, I. R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PENNINGS, J. M. Structural contingency theory: a reappraisal. **Research in Organizational Behavior**, [S.I.], v. 14, p. 267-309, 1992.

PERROW, C. A. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, [S.I.], v. 32, p. 194-208, 1967.

PIERCE, B.; O'DEA, T. Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. **The British Accounting Review**, [S.I.], v. 35, p. 257-290, 2003.

PORTER, M. **Competitive strategy**. New York: The Free Press, 1980.

PRENGER, A. J. Divisional controllership. **Management Accounting** (pre-1986), Montvale, v. 54, n. 5, p. 29-32, Nov. 1972.

PUGH, D. S. et al. The context of organization structures. **Administrative Science Quartely**, [S.I.], v. 14, p. 91-114, 1969.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, L. R. **A governança empresarial e a emergência de um novo modelo de controladoria**. 2004. 223 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia e Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SANVICENTE, A . Z.; SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1979.

SATHE, V. Who should control division controllers? **Harvard Business Review**, [S.I.], p. 99-104, 1978.

SATHE, V. **Controller involvement in management**. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1982.

SCHMIDT NETO, A. **O impacto da implementação de sistemas ERP na gestão econômico-financeira em medias empresas industriais catarinenses**. 2004.191f. Dissertação Mestrado (Ciências Contábeis e Financeiras) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

SHIELDS, M. D. A empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. **Journal of Management Accounting Research**, [S.l.], v.7, p. 148-166, 1995

SIEGEL, G. H.; RUSSELL, K. A; KULESZA, B. Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession. **Management Accounting Quartely**, IMA, Montvale, v.1, n. 1, p. 28-34, Nov. 1999.

_____; SHIM, J. K.; DAUBER, N. A. Corporate controller's handbook of financial management. 2.ed. Paramus: Prentice Hall, 1997.

SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Revista de Gestão da tecnologia e Sistema de Informação**, [S.l.], v. 5, n. 1, p. 163-168, 2008.

SILVA, C. D. **O papel da área de controladoria nas empresas que adotam boas práticas de governança corporativa**. 2008. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008.

SILVA, R. O. **Teorias da administração**. São Paulo: Pioneira, 2001.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting Organizations and Society**, Great Britain, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

SMITH, K. L. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting Organization and Society**, Great Britain, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

TILEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 16, p. 101-129, 2005.

THOMPSON, J. **Organizations in action**. New York: McGraw-Hill, 1967.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira nas empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa – Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

TUSHMAN, M. L.; NADLER, D. A. Information processing as an integrating concept in organizational design. **Academy of Management Review**,[S.I.], v. 3, n. 3, p. 613-624, July 1978.

VAIVIO, J.; KOKKO, T. Counting big: re- examining the concept of the bean counter controller. **The Finnish Journal of Business Economics**,[S.I.], v. 1, p. 49-74, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**.8. ed. São Paulo. Atlas, 2008.

YOSHIKAWA, D. M. **Contribuição ao estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento – “scorecards”- pela controladoria em instituições financeiras**. 1997. 198 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1997.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organizations and Society**, Great Britain, v. 3. n. 1, p. 65-76, 1983.

WEIBENBERGER, B. E; ANGELKORT, H.; HOLTHOFF, G. MAS Integration and controllership effectiveness: Evidence of a preparer-user perception gap. **BuR- Business Research Official Open Access Journal of VHB**,[S.I.], v. 5, p. 134-153, Nov. 2012.

WILLSON, J. D.; ROEHL-ANDERSON, J. M. R.; BRAGG, S. M. **Controllershship**: the work of the managerial account. 5th ed. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1995.

WOODWARD, J. **Industrial organization**: theory and practice. Londres: Oxford University Press, 1965.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZONI, L.; MERCHANT, K. A. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. **Journal of Accounting & Organization Change**, [S.I.], v. 3, n. 1, p. 29-43, 2007.

**APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO
FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO- FECAP
MASTER DEGREE IN ACCOUNTING**

Clarifications to the Professional

Title of research: The Controlling from the perspective of contingency theory: The influence of contingency factors in the Divisional Controlling for subsidiaries of a multinational organization.

Responsible for the project: Edna Yayoi Hirakawa Goto

Registration on CRC: 1SP168426/O-3

Institution: School of Commerce Foundation Alvares Penteado - FECAP / SP

Dear Professional

The survey "*The Controlling from the perspective of contingency theory: The influence of contingency factors in divisional Controlling area in subsidiaries of a multinational organization*," aim to characterize contingency factors present in the main subsidiaries of a multinational company, seeking to identify how these aspects influenced the Controlling in different divisional organizations.

To achieve this goal for the main subsidiaries will need: a) a questionnaire b) a semi-structured interview c) analysis documentation, charts, reports, etc..

Based on the data collected, will seek to outline the characteristics of contingency factors present in subsidiaries of a multinational organization seeking to identify aspects that influenced the divisional controllership in various subsidiaries. The instrument for data collection does not have any identification and is strictly academic.

INFORMED CONSENT

(name) _____, I am aware of the information received and agree to participate in research "**The Controlling from the perspective of contingency theory: The influence of contingency in the divisional controllership in subsidiaries of a multinational organization**". I am aware that at no time I will be exposed to risk due to my participation in this research and that I may at any time refuse to continue participating. I also know that the data from the instrument answered by me will be used only for scientific purposes, with guaranteed **anonymity**. I was informed that I will not have any expenses or receive any payment or reward for my participation in this research. Therefore, I **agree** voluntarily to participate in this study.

Signature: _____

Date _____ / _____ / _____

Sincerely

Edna Yayoi Hirakawa Goto

Tel: 055115633-3030

(Researcher)

Prof. Dr. Claudio Parisi

Tel: 05511 3272-2337

(Advisor) .

APÊNDICE B – ROTEIRO PARA A ENTREVISTA

QUESTIONNAIRE

BLOCK O - Company and Interviewed data

	Answer
Name of the interviewed (Optional):	
1)Position:	
2)Time working at the company:	
3)Time in your current position:	
4)Time experience in Controlling:	
5)Academic Background:	
6)Functional Area:	
7)Age:	
8)Gender:	
9)City/Country Company:	
10) Company's start up date:	
11)Business Activities:	

BLOCK A- CONTROLLERSHIP DUTIES

A1) Is your organization is there a Controlling department? If not, what is the name of the organizational area that performs the duties of Controllership?

A2) What is the title of the individual who performs the Controlling duties at your company?

A3) In your organization who does the individual responsible for Controlling area report to? What is his/her position in the organizational chart. Could you please send me the organizational chart.

A4)In your opinion, what is the role of the controller? What are the core activities of a controller position?

A5)Based on your experience at your subsidiary, do you agree that the following tasks constitute important functions of a controller, why or why not, and please justify your answers.

➤	Planning
➤	Control
➤	Reporting and interpreting reports results
➤	Accounting
➤	Taxes
➤	Strategic Management
➤	Products Costs
➤	Protection Assets
➤	Internal Controls
➤	Risk Controls

➤ Government / regulatory authorities reporting
➤ Budget process
➤ Improvement of company process and activities

A6) Do you believe that the role of the controller has changed significantly in the last years? If yes, how and why has the role has been changed?

A7) In your opinion, are the following skills important for work as a controller. Please justify

➤ Ability to communicate?
➤ Ability to solve problems?
➤ Analytical ability?
➤ Ability to see the whole Picture?
➤ Creativity?
➤ Flexibility?
➤ Ability to negotiate with colleagues, competitors or customers?
➤ Leadership?
➤ Ethics?

A8) What others skills do you think are crucial for a controller position?

Continuous improvement programs.....	<input type="checkbox"/>
Kaizen costing.....	<input type="checkbox"/>
Changes to responsibility accounting.....	<input type="checkbox"/>
Use of Economic Value Added (EVA).....	<input type="checkbox"/>
Customer profitability analysis.....	<input type="checkbox"/>
Customer lifetime valuation.....	<input type="checkbox"/>
Developing closer working relationship with the users of management accounting information.....	<input type="checkbox"/>
Increasing the emphasis on team based work within the accounting department.....	<input type="checkbox"/>
Transfer pricing.....	<input type="checkbox"/>
Yield management (revenue) techniques.....	<input type="checkbox"/>

Is there any change that you initiated that is not listed above, please include it here:

A10- DIVISIONAL SUPPORT CONTROLLING TO THE CORPORATE CONTROLLER

Please explain the types of tasks/support your controlling department reports to the corporate controller for example;

- Monthly reports
- Budget preparation
- Special studies/information
- Auditing information
- Short- range financial planning
- Inventory valuation/ controls
- Nonfinancial performance measure regarding market share, subsidiary progress, internal process, quality, training projects,etc..)

PART B- CONTROLLERSHIP AREA

B1) The activities listed below are held in the Controllership area ? If not please specify in which area is held.	YES	AREA NAME
ACCOUNTING	////////	////////////////////////////////////
Accounting records of the company transactions		
Control sheet for fixed assets		
Preparation of financial statements		
Disclosure of accounting information		
TAX ACCOUNTING	////////	////////////////////////////////////
Determination, conference, bookkepping and tax collection		

Tax Planning		
Management and control of taxes		
PROTECTION OF COMPANY ASSETS	////////	////////////////////////////////////
Internal controls (doesn't include fixed assets controls)		
Accounting audit or Internal audit		
Insurance	////////	////////////////////////////////////
FINANCE		
Financial Management and treasury		
Financial Controls		
Cash Flow		
Payables control (conference and authorization)		
Studies and analysis of Project feasibility		
INFORMATION SYSTEM	////////	////////////////////////////////////
Management information systems (including TI infrastructure)		
Management information systems (excluding TI infrastructure)		
Development, design and maintenance of information systems.		
Information production and generation		
ATTENDING TO EXTERNAL USERS	////////	////////////////////////////////////
Shareholder		
Government		
Inspector		
External Audit		
Class Entities		

Financial Institutions		
Customers		
OTHERS	////////	////////////////////
Issuance of accounting standards		
Please mention below if you have another duties at controllership area		

B2) Please tick the functions of your responsibility:

- a) Control of cash and bank balances
- b) General accounting
- c) Budgeting and financial planning
- d) Banks relationship
- e) Control of receivables and payables
- f) Credit management
- g) Analysis of business operations
- h) Financial analysis
- i) Risk (insurance) management

j) Supervision of pension funds

k) Federal, state and local taxes

l) Business systems

PART C- CONTINGENCY VARIABLES

C1- COMPANY SIZE

According to the number of the employees, please classify the company size

a) Small

b) Medium

c) Large

Number of full-time employees in your organization _____ people

Number of employees in Controllership area _____ people

C2 -STRATEGY

What is the business strategy of your organization? The following three statements describe different types of businesses. Please indicate which of statements best describes your firm during the last years.

A) We offer regular services or products. We are not looking for anything new for our product range, but operate efficiently with our present products and markets. **(Defender)**

B) We offer fairly standardized services or products. We are not the first to offer novelties, but we still try to follow the market development in a cost-efficient way. **(Analyzer)**

C) Our services or products are constantly changing We endeavor to respond to market needs rapidly and to be the first to offer novelties. **(Prospector)**

C3 - DELEGATION

1. To what extent has authority been delegated to the general managers of the business unit (in relation to the headquarters) for each of the following classes of decisions? (Please rate actual authority.)

	Delegation				Complete delegation		
a. Development of new products or services.....	1	2	3	4	5	6	7
b. The hiring and firing of managerial personnel.....	1	2	3	4	5	6	7
c. Selection of large investments.....	1	2	3	4	5	6	7
d. Budgets allocations.....	1	2	3	4	5	6	7
e. Pricing decisions.....	1	2	3	4	5	6	7
f. Outsourcing (contracting out) services in general.....	1	2	3	4	5	6	7
g. Financial banks fundings.....	1	2	3	4	5	6	7

- h. Investments decisions..... 1 2 3 4 5 6 7
- i. Human Resources decisions.....1 2 3 4 5 6 7
- j. Marketing decisions.....1 2 3 4 5 6 7
- k. Expensing versus capitalizing costs
 (e.g provisions, writing-off receivables)..... 1 2 3 4 5 6 7
- l. Strategic decisions..... 1 2 3 4 5 6 7

2. Which of the following best characterizes the specification of actual job tasks in your firm?

Tasks are clearly specified, with well established Performance criteria	1 2 3 4 5 6 7	No formal description of job tasks exists
--	---------------	--

3. Does your firm publish an employee’s manual? No_____ Yes_____. If yes

Detailed descriptions of employee Tasks and rights are provided		Only the most basic tenets are outlined, leaving many questions unanswered
How complete is it?	1 2 3 4 5 6 7	

4. Most operating decisions are made at:

The senior executive level		The lower managerial level
----------------------------	--	----------------------------

1 2 3 4 5 6 7

5. The managerial styles (modes of decision making) of your firm’s senior managers are:

Expected to conform to a uniform style

Allowed to range from informal to very formal

1 2 3 4 5 6 7

C4- TECHNOLOGY

This question is related to the information technology used by your company. Please use the follow scale: **1 for INSIGNIFICANT** until **7 for VERY SIGNIFICANT**. Please mark **NA for NOT APPLICABLE**.

- A) E-COMMERCE – Sales product and services by internet..... NA 1 2 3 4 5 6 7
- B) CRM – Customer Relationship Management.....NA 1 2 3 4 5 6 7
- C) SCM- Supply Chain Management..... NA 1 2 3 4 5 6 7
- D) EDI- Exchange Data Information..... NA 1 2 3 4 5 6 7
- E) ERP- Enterprise Resource-Planning(SAP)..... NA 1 2 3 4 5 6 7
- F) JIT- Just in Time..... NA 1 2 3 4 5 6 7

- G) TQM- Total Quality Management..... NA 1 2 3 4 5 6 7
- H) BUDGETING System..... NA 1 2 3 4 5 6 7

C5 – EXTERNAL ENVIRONMENT

A) How is the external environment in economic and business competitiveness terms. Please use the follow scale for the questions (1,2 and 3):

1 for INSIGNIFICANT until 7 for VERY SIGNIFICANT. Please mark NA for NOT APPLICABLE.

- 1) Nowadays we live in a rare moment, with a high degree of uncertainty about the organizational future. NA 1 2 3 4 5 6 7
- 2) There are many direct competitors with our company NA 1 2 3 4 5 6 7
- 3) The market share of our company is on the top five position NA 1 2 3 4 5 6 7

B) How well can you predict the changes in the environment of your organization?

Please indicate the correct number for your organization

- | | Foreseeable | Not foreseeable |
|---|---------------|-----------------|
| 1)Supplier’s action | 1 2 3 4 5 6 7 | |
| 2)Customer demands, tastes and preferences..... | 1 2 3 4 5 6 7 | |
| 3)Deregulation and globalization..... | 1 2 3 4 5 6 7 | |
| 4)Market activities of competitors..... | 1 2 3 4 5 6 7 | |

5)Government regulation and policies..... 1 2 3 4 5 6 7

6)Economic environment..... 1 2 3 4 5 6 7

THANK YOU VERY MUCH!

APÊNDICE C – SÍNTESE GLOBAL DAS RESPOSTAS DA ENTREVISTA

QUESTIONS		ANSWERS
Block 0 – Please tell me:		
01. Your Position:	A) B)	Controller Financial Accounting Manager
02. The time working at the company::	A) B)	August/07 until presente – around 06 years 09 years
03. The time in your current position	A) B)	It is the same – 06 years 08 years and a half
04. The Time experience in Controlling:	A) B)	I can consider 12 years The same- 08 years and a half
05. Your Academic Background	A) B)	Bachelor's in Communication and Master Degree in Accounting Accounting Degree
06. Your Functional Area:	A) B)	Controlling and Finance Controlling, Accounting, Auditing and Administrative area
07. Your Age:	A) B)	44 years 37 years old
08. Your Gender	A) B)	Male Male
09. The City /Country Company	A) B)	Frederisckburger/Virginia – USA Queretaro/ Queretaro – Mexico
10. The Company's start up date:	A) B)	In 1986 In October, 27, 1995
11. The company business activities	A) B)	Manufacturer, Custom Manufacturer, Service Company, Air Treatment Wholesale trade, rental, air treatment
A1) In your organization is there a Controlling department? If not, what is the name of the organizational area that performs the duties of Controlling?		
A	Yes, at the USA subsidiary we do have a Controlling department, it is named Finance Controlling because this department includes activities related to Controllership, Accounting, and, Financial which performs activities concerning treasure as accounting payables, accounting receivables, financial credit lines, etc.	
B	Actually, there is not a specific Controlling department, the area which performs the duties of Controlling is the Financial Accounting department. You understand, in our	

	area we have different roles for controlling functions, I think depends how big is the company, here the company is small, so as I said we are responsible for everything, it's hardworking, and it doesn't make sense just the segregation of lots of duties, its very expensive,so as you know its a hardwork with lots of activities.
A2) What is the title of the individual who performs the Controlling duties at your company?	
A	Here, the position is Financial Controller. Additionally I'd like to say that we are responsible for the consolidation information for around 33 subunits which we operates in USA.
B	As I have explained in the former question, the job title is Financial Accounting Manager, due to I'm responsible for all activities concerned of the accounting, accounts receivables and payables, taxes, financing, etc..
A3) In your organization who does the individual responsible for the Controlling area report to? What is his/her position in the organizational chart? Could you please send me the organizational chart.	
A	In USA I report to the Director of Finance and Human Resources which reports to the General Manager of the subsidiary, and of course to the Corporative Controller in Germany.... Sorry but unfortunately we cannot distribute our organizational chart. It is guarded by police 24/7 and armed guards. However, you know, I could probably answer any questions you have.
B	My report is to General Manager, for sure I can send you our organizational chart. You will see that is a little bit confused because it is considered the subunits too, that basically we have the following areas accounting, financing, application engineer, service engineering and sales departments, warranty claims, service contract sales, service planning and logistics , in these branches .
A4) In your opinion, what is the role of the controller? What are the core activities of a controller position?	
A	The role? Well, basically I think the roles are the protect the assets, correctly report the assets and liabilities, guarantee the regulatory reporting and compliance such as taxes,licencing,attend the government laws, insure people follow the corporate polices, you know, there are lots of activities and it is important to stabilish internal controls sufficient to accomplish all of these roles.
B	In my opinion one of the main activities for the controller is verify if all transactions are carried out correctly and attached the procedures stabilished by the company, as well as stabilish internal controls to prevent frauds.
A5) Based on your experience at your subsidiary, do you agree that the following tasks constitute important functions of a controller, and please justify your answers:	
<ul style="list-style-type: none"> • Planning • Control • Reporting and interpreting reports results • Accounting 	

- Taxes
- Strategic Management
- Product Costs
- Protection Assets
- Internal Controls
- Risk Controls
- Government/regulatory authorities reporting
- Budget process
- Improvement of company process and activities

Well, I agree that all of these tasks listed for you are important of the financial controller. For sure planning is important although most of the responsibility is shared with my director, you know without planning we can't manage the company.

Everything we get control to know what kind of actions figure out due to the deviations you have, to do analyzes to fix, so yes, planning and controlling are very important.

Reporting and interpreting results – all time lots of reporting are requested with lots of numbers, so know how to interpreting them and explain is fundamental for the controller, .

Accounting yes, for sure there are lots of tasks, with day-to-day operations including accounting payables, accounting receivables, staff accounting, fixed assets management, etc. This is one of the basis for the controlling area.

A I think we have lots of waste of money in every company because the taxes are not correctly managed. There are two drains where the money goes away. Do you know what drain means? So, yes that I say basically the two drains in my opinion are product costing and taxes. It is necessary we have good management for them to, here usually we need advisors, lawyer to support us. In the USA I think it is a little different taxing from Brazil, anyway in USA we also have gross sales taxes (GST), for example if you go to Miami outlets you have to pay the GST for the products, it is a kind of VAT taxes, depending on the state you go there are different rate taxes, and also we have sales service taxes (GSS). We have too income tax, which there are reductions and added values to calculate it, to handle these states sales tax filings and also income tax filings which we have tax consultants to support us to prepare our income tax returns for the Federal for approximately 33 states.

In relation to strategic management although the mostly part of this task it is my director is responsible to, I think it is kind of controller activities because the controller's position is as advisor and not only bookkeeper, we should help the managers and top executives, the professional must work very closer with them to build best strategies with the stakeholders. I think strategic thinking is necessary for every executives, including the controllers.

Well, as I have mentioned before it is a drain, if you don't manage products costs.

I think you want to say in terms of safeguard of assets, yes, sure I understand in this case

	<p>it is part of controlling area, because those are responsible for generating revenues for the company, and if we don't safeguard the assets the result is not good in all shapes with products, the way of its are been purchased, negotiated, to have good turnover with good margins to get rewards overall.</p> <p>Internal controls and risk controls, yes, sure, I always say that we aren't free of have risks, there are risks everywhere, so the difference is how we should to take them, you get what I mean? The idea is how to managing our risks, for example: depending on the operation of acquisitions, sales, inventories, how we should recognize the revenue, assets or profits, we need to have arguments to discuss with the auditors, president, to ensure the proper record. I do think the risk controls and internal controls are important duties controlling.</p> <p>Maybe the government/ regulatory authorities reporting are one of the first and principal activity we should take care about because if we deny the compliances, laws, authorities, polices by the government the company can shut off, it is a great concern.</p> <p>Yes, budget process is related to the control process, for sure it is responsibility of controlling area as well.</p> <p>I think that improvement of company process and activities are responsibility for all simple area, and controlling should care, improving about the process, the best way to apply, think about them, you know, so continuous improvements for sure we can take it and apply in every area.</p>
B	<p>OK, all my comments is based at this working subsidiary.</p> <p>About the planning yes, because with planning shows the way to forward our the fulfillment of the objectives of our company.</p> <p>For me, control, obviously is part of controlling duties mainly when we analyze the budget numbers with the actual results.</p> <p>I say based on reporting and interpreting reports results, we can establish corrective actions to achieve the objectives of the company, reduce expenses, to know the profit for every sale, know where we stand versus with the previous year , the budget and actual.</p> <p>I think that without the Accounting , it is not possible to say about the Controllership.</p> <p>Yes, by accounting we can verify that the information is reliable, because it is used as basis for decision-make, payment of taxes, and lots of information. Additionally I am responsible for supervise the accounts receivables and accounts payables</p> <p>Related to the taxes, it is an important duty in terms of pay taxes to prevent futures contingencies set, it is fundamental the controlling area manages the local and federal taxes and contributions, another task is approve and supervise the payment of importation taxes, due to the high amount of this kind of taxes.</p>

	<p>I would like to say that strategic management and product costs here in Mexico, are not responsibility for the controlling area. It is managed by the general manager.</p> <p>Concerning the products costs are important to find out the products gross margin, essential to know how the operation is going on.</p> <p>We must ensure that the fixed assets of the company are in good condition and not be stolen illegally from company. Working together with our general manager we are responsible too for purchasing and sales fixed assets. We are too responsible for the cyclic inventories, well, we insure that all the company assets are properly accounted for an insured against any losses.</p> <p>For this issue – internal controls, it is a plan of the organization and this measure implemented within the company in order to safeguard its assets and verify the reliability of the accounting data. We have the annual external auditing, as you know we have the external auditing contracted by the headquarters.</p> <p>Actually concerning to risk controls we serve to determine that processes must be careful and we have to establish internal control more stringent.</p> <p>It is important to attend government and regulatory authorities reporting because if we do not have extra expenses when we comply suitable the requirements and legal reports, we must insure that the company policies and procedures are properly administrated and adhered to.</p> <p>Budget process, oh yes, of course, it help us to define the economic course of the company.</p> <p>We are seeking out operational improvements through out the company and looks to integrate new technologies into daily operations. We work together each are responsible to set and achieve goals for their work, which support the company's mission statement, for the other hand, according to the errors in the process that we go by detecting we establish corrective actions and identify areas of opportunity and improve them.</p>
<p>A6) Do you believe the roles of a controller have significantly changed throughout the years? If so, how do you see the such changes and why do you think it has changed.</p>	
A	<p>In my opinion I think that that the roles of controller has not changed in my 12 years of experience in this area, I noticed that the techniques and technology have changed the way we fulfill our roles, but in fact, the roles have not.</p>
B	<p>I say in terms of the company the principal changes is the increase of employees and the company sales, our products has been well accepted by the customers due to the quality of our products. To have an idea with numbers: In 2005 we received 81 containers, 2006-128, 2007-128, 2008-150, 2009-102, 2010-133, 2011-189, 2012-136 and actual 137 containers. Believe me, in 2004 we didn't have many procedures, so in that moment we made to review lots of transactions and the controlling area in that moment we made a</p>

	review for them, with the passage of the time we have been engaging us the technological changes that has even influenced the form of the transactions.
A7)	In your opinion, are the following skills important for work as controller. Please justify. <ul style="list-style-type: none"> • Ability to communicate? • Ability to solve problems? • Analytical ability? • Ability to see the whole picture? • Creativity? • Flexibility? • Ability to negotiate with colleagues, competitors or customers? • Leadership? • Ethics
A	<p>For sure, in my opinion all these skills are very important to be a top controller. Many controllers excel in a few of these skills, such as analytical ability, ethics and perhaps solving problems. The more difficult skills for a traditional controller to learn are communication, creativity and leadership. When people ask me about accounting, I usually say that accounting is mostly problem solving and we just use the numbers to solve the problems...</p> <p>In my opinion the ranking considering the most significant at first: Ability to solve problems, ethics, communication, analytical, see the whole picture, creativity, leadership, ability to negotiate and flexibility.</p>
B	<p>Yes, we do have the skills mentioned for you. Good communication is important to be able to properly convey the ideas at all levels of the organization; ability to solve problems, it is important because when the problems reach the controller, normally it is because these problems already need a solution; analytical ability, it is important for decision-makers analyze the different options we have for a better decision; ability to see the whole picture, it is important because we can see all the pros and cons of a decision that is intended to take and having an impartial decision; flexibility, it is necessary because everybody do not work in the same way; ability to negotiate with colleagues, competitors or customers, in our position we must always be able to negotiate with all areas of the company and we must find the best decision that does not affect the interest of the company; leadership helps to direct the efforts of the members of the team and company and ethics for all decisions taken are designed to take care of the interests of the company.</p> <p>The ranking for me is: ability to solve problems, ethics, ability to see the whole picture, ability to negotiate with colleagues, creativity, leadership, communication, analytical ability and flexibility.</p>
A8)	What other skills do you think are crucial for a controller position?
A	I would like to add time management, as nowadays there are same tasks to manage, and this skill is fundamental.
B	I think the principal skills were considered in the former question.
A9)	This part of the questionnaire asks about changes to your management accounting practices over years. For those changes which you have personally initiated, please tick one

of the boxes you have personally initiated, please tick the first box. Then tick one of the boxes on the right to indicate amount of work that you were involved (a lot, medium, little).

- Month-end reporting
- Year-end and annual reporting
- Budget setting processes
- Outsourcing (contracting third-party) accounting activities
- Benchmarking activities
- Business process reengineering exercises
- Product profitability analysis
- Activity based costing (ABC)
- Product life cycle costing
- Developing balanced scorecards (BSC)
- Use of key performance indicators (KPI).
- Introducing integrated database systems (e.g. SAP)
- Continuous improvement programs
- Kaizen costing
- Changes to responsibility accounting
- Use of Economic Value Added (EVA)
- Customer profitability analysis
- Customer lifetime valuation
- Developing closer working relationship with the users of
- management accounting information
- Increasing the emphasis on team based work within the
- accounting department
- Transfer pricing
- Yield management (revenue) techniques

Is there any change that you initiated that is not listed above, please include it here:

A As there are lots of items I'll answer very directly

Month-end reporting - Yes, medium

Year-end and annual reporting – Yes, a lot

Budget setting processes- Yes, a lot

Outsourcing (contracting third-party) accounting activities- Yes, medium

Benchmarking activities- Yes, a little

Business process reengineering exercises- Yes, a lot

Product profitability analysis- Yes, a lot

Activity based costing (ABC)- Yes, a little

Product life cycle costing- No

Developing balanced scorecards (BSC)- No

Use of key performance indicators (KPI)- Yes, a little

Introducing integrated database systems (e.g. SAP)- Yes, a lot

Continuous improvement programs- Yes, a lot

Kaizen costing- No

Changes to responsibility accounting- No

	<p>Use of Economic Value Added (EVA)- No Customer profitability analysis- No Customer lifetime valuation- No Developing closer working relationship with the users – of management accounting information- Yes, a lot Increasing the emphasis on team based work within the accounting department- Yes, a lot Transfer pricing- Yes, a little Yield management (revenue) techniques- No</p> <p>I would like to include in the list: corporate acquisitions and new company setup</p>
B	<p>Oh, lots of items, lets see,</p> <p>Month-end reporting - Yes, a little Year-end and annual reporting – Yes, a lot Budget setting processes- Yes, a lot Outsourcing (contracting third-party) accounting activities- Yes, medium Benchmarking activities- Yes, a lot related to the human resources – Model of Equity Gender Business process reengineering exercises- Yes, a lot Product profitability analysis- Yes, a lot Activity based costing (ABC)- No Product life cycle costing- No Developing balanced scorecards (BSC)- No Use of key performance indicators (KPI)- Yes, medium – as example concerning to record of customers quotation, advises and inventory, by branches. Total sales equipment versus equipment in service contract. The relation of all air demand analysis, and the summary by salesman. The comparison between charged freight and freight paid for shipping to customers. Piping projects billed by each salesman. Summary of rental and loan equipment. Introducing integrated database systems (e.g. SAP)- Yes, a lot Continuous improvement programs- Yes, medium Kaizen costing- No Changes to responsibility accounting- No Use of Economic Value Added (EVA)- No Customer profitability analysis- No Customer lifetime valuation- No Developing closer working relationship with the users – of management accounting information- Yes, a lot Increasing the emphasis on team based work within the accounting department- Yes, a lot Transfer pricing- Yes, a little Yield management (revenue) techniques- No</p>
A10) Please explain the types of tasks and informational support your controlling department	

<p>reports to the corporate controller for the activities below:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Monthly reports; • Budget preparation; • Special studies/information; • Auditing information; • Short-range financial planning; • Inventory valuation/ controls; • Nonfinancial performance measure regarding market share, subsidiary progress, internal process, quality, training projects, etc.; • Others; 	
A	<p>Monthly reports – yes, monthly income and balance sheet data, cash flow, headcount data and statistical units and sales volume data.</p> <p>Budget preparation- yes, annually once a year, the same data as above, except that the data provide is by month for an entire year.</p> <p>Special studies/information – rarely, sometimes related to complex projects as new acquisitions branches, new investments with softwares, in these cases reports related to the feasibility, payback, etc were required.</p> <p>Auditing information – Yes annually, we should to provide the HBII (it is a German reporting which contains lots details information for: fixed assets, balance statements, income statements, value adjustments (HBI/HB II), fixed assets movements schedule, goodwill, shareholding, investments, debtors analysis, doubtful receivables, calculation of allowance for doubtful receivables, split of inventories, other receivables and payables, intercompany trade, development of accruals, schedule of contingent liabilities, financial obligations resulting from rental or leasing contracts, average number of employees, long term bank loans, other operating income and expenses, information taxes, shareholder, expenses for interests, leasing for activated assets and extraordinary expenses and revenues.</p> <p>Short-range financial planning – Yes, the annual budget is updated regularly, usually quartely for year</p> <p>Inventory valuation/ controls – not really provided</p> <p>Nonfinancial performance measure – not usually provided</p> <p>Others – I think somehow is included above.</p>
B	<p>Monthly reports- account payables – payments – purchases with Germany, account payables – balance with Germany, accounts receivables, management sales report, financial statements.</p> <p>Budget preparation: sales for units per month, cost of sales and operational expenses, personnel number, and cost of personnel by job</p>

Special studies/information: monthly: financial analysis, objectives and financial statements- in sales we have goals for each seller and we give follow-up by them. For administrative staff – they are evaluated by individual goals. We do key figures by branch to evaluate the financial results and we do the comparative for three years of results by branch.

Inventory valuation/controls- Monthly – physical inventory and adjustments analysis

Non financial performance measure – reports concerning to training control and training planning

Others – answer to headquarter in Germany questions about planning vs actual numbers, when the high deviations were occurred.