

# Estudo dos Aspectos Procedimentais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria na Gestão das Indústrias do Estado de Santa Catarina

**Michele Gonçalves**

Blumenau – SC  
Mestranda em Ciências Contábeis pelo PPGCC/FURB<sup>1</sup>  
michele.goncalves36@yahoo.com.br

**Cleston Alexandre dos Santos**

Blumenau – SC  
Doutorando em Ciências Contábeis pelo PPGCC/FURB<sup>1</sup>  
cleston.alexandre@hotmail.com

**Carlos Eduardo Facin Lavarda**

Florianópolis – SC  
Professor do PPGC da UFSC<sup>2</sup>  
Bolsista CNPq  
elavarda@gmail.com

## Resumo

A Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) é composta pelas perspectivas de aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais. O objetivo deste trabalho é evidenciar os aspectos procedimentais da ECBC contemplada na gestão das indústrias do Estado de Santa Catarina. Metodologicamente, trata-se de um estudo formal, de interrogação, ex post facto, descritivo, transversal, estatístico e também em ambiente de campo. A pesquisa foi realizada durante os meses de março a maio de 2015, com retorno de 40 indústrias. Os resultados revelam que a maioria das empresas pesquisadas é do segmento Têxtil e Metalúrgico e tem uma unidade organizacional denominada controladoria, sendo que apenas 20% não têm uma unidade organizacional denominada controladoria, cuja atividade é exercida por outra unidade. Quanto à posição hierárquica da controladoria, a maioria das organizações está caracterizada como órgão de linha, ou seja,

essa posição possibilita o setor a tomar decisões, tem ações de comando e é corresponsável pelo desempenho. Conforme os índices médios de conformidade, o estudo confirma as hipóteses de que os aspectos procedimentais da ECBC estão contemplados na gestão das indústrias de SC. Na aplicação do teste de Kruskal-Wallis, foi confirmada a associação de características específicas de respondentes e de empresas com os aspectos procedimentais da ECBC contemplada na gestão das indústrias de SC.

**Palavras-Chave:** ECBC, Processo de Gestão, Artefatos materializados.

## Abstract

The Basic Conceptual Controlling Framework (BCCF) includes perspectives of conceptual, procedural and organizational aspects. The objective of this study is to show the procedural aspects of BCCF used in the management of industries in the State of Santa Catarina (SC), Brazil. Methodologically, it is a formal study, interrogative, ex post facto, descriptive, cross-sectional, statistical and also field research. The survey was conducted during the months from March to May 2015, in a sample of 40 industries. The results reveal that the majority of companies surveyed are from the Textile and Metallurgy segments that have an organizational unit called controlling, and only 20% do not have an organizational unit called controlling, whose activity is carried out by another unit. As for the hierarchical position of the controlling unit, most organizations are characterized as line authority, that is, this position enables the industry to make decisions, control actions and be co-responsible for performance. As the average rates of compliance, the study confirms the hypothesis that the procedural aspects of BCCF are included in the management of SC industries. The Kruskal-Wallis test confirmed the association of specific characteristics of respondents and companies with the procedural aspects of BCCF used in the management of SC industries.

**Keywords:** BCCF, Management Process, Materialized Artifacts.

<sup>1</sup>PPGCC/FURB - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – CEP 89012-900 - Blumenau – SC.

<sup>2</sup>PPGC/UFSC - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – CEP 88040-900 - Florianópolis - SC

<sup>3</sup>CNPQ - Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CEP 70740-901 - Brasília – DF.

## 1. Introdução

Diante da diversidade de desafios e ambiente organizacional que transita diariamente mudanças e incertezas, cria-se a necessidade de informações úteis precisas e tempestivas, que contribuam para o controle de todos os departamentos inseridos na organização. Alguns sistemas e métodos podem ser utilizados para o desenvolvimento de uma estrutura adequada e execução de forma eficiente (BOUWENS; ABERNETHY, 2000).

Para isso, conforme Marostega et al. (2014), utilizam-se mecanismos confiáveis de busca de informações e ferramentas com a finalidade de conduzir um planejamento que coordene a execução e o controle de negócios com o objetivo de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, que contribuem para competitividade, continuidade e crescimento das organizações.

É nesse contexto que a controladoria preenche um papel de importância no processo de geração das informações, sob a perspectiva de atendimento aos requisitos de um adequado sistema organizacional e também de planejamento e controle dos negócios (MORANTE; JORGE, 2008).

Abramczuk (2009) afirma que, das informações recebidas, o gestor tem autonomia de decidir à renúncia de qualquer alternativa de decisão em juízo daquela que mais o satisfaz. Algumas pesquisas que têm sido realizadas na área de gestão das organizações enfatizam justamente esse tema, proporcionando aos gestores mecanismos e artefatos de controladoria que tragam algum benefício para suas atividades.

Nesse sentido, Borinelli (2006), em sua tese, apresentou uma proposta de estrutura conceitual da controladoria sob três abordagens diferentes para a área: aspectos conceituais, aspectos procedimentais e aspectos organizacionais, demonstrando que dentro da controladoria não existe um órgão estrutural, e que deve ser reconhecida como área do conhecimento, da qual suporta a realização de uma infinidade de atividades de controle.

Sob essa perspectiva, em relação à controladoria apresentar-se principalmente como suporte a todo processo decisório de uma organização, formulou-se a seguinte questão problema: quais os aspectos procedimentais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria que estão contemplados na gestão das indústrias do Estado de Santa Catarina? Desse modo o objetivo dessa pesquisa se dá na busca de evidenciar os aspectos procedimentais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria contemplada na gestão das indústrias do Estado de Santa Catarina.

Justifica-se essa pesquisa pela necessidade de mais estudos na área de controladoria e principalmente que instigam um foco específico relacionado às práticas de controladorias utilizadas em indústrias. Lunkes et al. (2009) descreve a importância dos instrumentos de controladoria para com o planejamento, execução e controle das atividades organizacionais. Nakagawa (1993) afirma que a controladoria é uma atividade que necessita de estudos que contribuam com o entendimento da mesma, para a realização de informações precisas e eficazes.

O campo acadêmico apresenta alguns trabalhos que buscam evidenciar como funciona a controladoria nas organizações, quais atividades e funções que são típicas da controladoria e artefatos materializados, a fim de favorecer um melhor entendimento do processo organizacional (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; BORINELLI, 2006; BORINELLI; ROCHA, 2007; MACHADO, 2008; MÜLER; BEUREN, 2010; MÜLER; BEUREN, 2010; LUNKES et al., 2011; CAVALCANTE et al., 2012), e abre campo para novos estudos, com novas evidências, percepções e novas metodologias de análise.

O presente trabalho está estruturado em quatro partes, esta é a primeira, a segunda traz a revisão teórica, a terceira, os procedimentos metodológicos, e, em seguida, a quarta parte possui a apresentação e discussão dos resultados, e por fim, as conclusões.

## 2. Fundamentação Teórica

Neste tópico será discorrido sobre a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), em seguida, Estudos Anteriores e Desenvolvimento das Hipóteses.

### 2.1. Estrutura Conceitual Básica de Controladoria

Para Borinelli (2006, p.32), “o arcabouço teórico da Controladoria carece de algum nível de sistematização, face ao seu atual estágio de desenvolvimento”. O autor (p.32) destaca ainda que “ao discutir criticamente a teoria, da forma como se encontra, à luz do que vem ocorrendo na prática, poder-se a ajudar a incipiência desse arcabouço teórico”.

Beuren (2002) destaca que a controladoria surgiu nos Estados Unidos no século XX, em função da verticalização, à diversificação, como também pela expansão geográfica das organizações, o que fez gerar uma maior complexidade das suas atividades.

Com base no contexto acima, Borinelli (2006) em sua tese, defendeu que o conhecimento sobre a controladoria faz parte de um arcabouço teórico que é caracterizado de “Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC)”. A ECBC compreende os seguintes aspectos ou perspectivas: aspectos conceituais (o que é); aspectos procedimentais (como funciona) e aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

A perspectiva 1, aspectos conceituais, tem como objetivo entender conceitualmente o que é a controladoria. Segundo Borinelli (2006, p. 95), “trata-se de defini-la enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nessa perspectiva dois pontos integram a ECBC, o que é controladoria e qual o seu objeto de estudo, ou seja, busca-se destacar a essência desse ramo de saber. Na sequência busca-se compreender o posicionamento da controladoria no campo das diversas ciências, tais como: Administração, Ciências Contábeis, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia (BORINELLI, 2006).

Por fim, a perspectiva 1, encerra-se com as ramificações e subdivisões da área quanto à natureza da organi-

zação em que se aplica e quanto à de eficácia dentro da organização em que se aplica, com evidência dos esforços para se entender como a controladoria pode tomar forma quando da aplicação nas organizações. Nesse aspecto é mostrado que a controladoria como ramo do conhecimento, tem sua materialização no âmbito das organizações. (BORINELLI, 2006).

Na perspectiva 2, tendo como ponto de partida a materialização da controladoria no âmbito das organizações, conforme destacado anteriormente, inicia-se a contemplação dos aspectos procedimentais. São estudados os elementos pertinentes ao funcionamento da controladoria, cujos componentes ou dimensões da abordagem da ECBC compreendem as atividades e funções que são típicas da controladoria, incluindo os artefatos utilizados para ser operacionalizado nas organizações. Portanto, nesse aspecto tem-se a transição do entendimento da discussão ao redor da controladoria sob o foco do ramo de conhecimento para o de unidade de uma organização, quando esta existe constituída e formalizada na empresa (BORINELLI, 2006).

A dimensão funções contempla à função e atividade Contábil, Gerencial-Estratégica, Custos, Tributária, Proteção e Controle dos Ativos, Controle Interno, Controle de Riscos e Gestão da Informação. A dimensão Artefatos contempla Métodos, critérios e sistemas de custeio, Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho e Filosofias e modelos de gestão (BORINELLI, 2006).

Na terceira e última perspectiva, aspectos organizacionais, Borinelli (2006, p.192) menciona que “a Controladoria é entendida como área, unidade, divisão ou departamento que faz parte do sistema formal organizacional de uma entidade”. Nessa abordagem é discutido como as atividades e funções incluídas na explanação anterior estão disseminadas nas várias unidades, nos vários departamentos que compõe a organização, e busca-se entender a controladoria como unidade administrativa organizacional. De acordo com Borinelli (2006, p. 96) “nessa abordagem, compreendem-se as atividades e funções típicas de controladoria desempenhadas por uma área organizacional com esse nome, e quando não há essa área formalmente constituída, às áreas que desempenham tais atividades ou funções típicas”.

Borinelli (2006) destaca que na existência de uma unidade organizacional denominada controladoria, e que materializa os conceitos e funções discutidos nas abordagens anteriores, os seguintes itens são importantes na ECBC: a missão da unidade denominada controladoria, quando da existência; os seus objetivos, as suas finalidades; a posição hierárquica e sua organização interna. Como posição hierárquica, pode ser órgão de staff (subordinação) e órgão de linha (autoridade).

## 2.2. Estudos Anteriores e Desenvolvimento das Hipóteses

Estudos vêm sendo desenvolvidos, na intenção de verificar os aspectos práticos da controladoria que estão sendo explorados nas pesquisas acadêmicas, em desta-

que pode-se citar Abdel-Kader e Luther (2006), Borinelli e Rocha (2007), Machado (2008), Müller e Beuren (2010), Lunkes et al. (2011) e Cavalcante et al. (2012).

Abdel-Kader e Luther (2006) investigaram as práticas de contabilidade de gestão de 122 indústrias britânicas de alimentos e bebidas. Foi constatado que o custeio direto é amplamente praticado e importante, ao contrário do custeio baseado em atividades e custeio por absorção. Constataram-se menores níveis de importância e uso de ABC e outras técnicas de cálculo de custos completos. Ainda como resultados foram constatados que o BSC é mais falado do que aplicado.

Borinelli e Rocha (2007), com base no arcabouço teórico da ECBC, descreveram as práticas de controladoria das cem maiores empresas privadas do Brasil. Os resultados mostraram que a maioria das empresas possui no sistema organizacional uma área denominada controladoria, cuja abrangência varia de entidade para entidade. Também foi observado pelos autores que as empresas apresentam diferentes formas de tratar os aspectos da controladoria, e por meio de Clusters foi identificado quatro agrupamentos de organizações cujas práticas de controladoria são homogêneas entre si e heterogêneas entre os grupos.

Machado (2008) investigou o perfil da controladoria na prática das 100 maiores empresas de SC, sendo que 32% participaram do estudo. Os resultados destacam que boa parte das empresas tem a unidade organizacional controladoria constituída, cuja maior característica é de empresas com controladoria corporativa. Foi evidenciado que algumas áreas estão subordinadas à estrutura organizacional da controladoria, tais como setores contábeis, fiscais e de planejamento, tendo como responsabilidade a contribuição à gestão.

Müller e Beuren (2010) pesquisaram a estrutura formal e práticas da controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras listadas no anuário 500 Melhores e Maiores da revista Exame. Nos resultados, das 12 de 50 organizações que participaram do estudo, ficou claro que o departamento de controladoria foi implantado na maioria das organizações como órgão de staff. Quanto aos procedimentos padronizados, funções e artefatos de controladoria, constatou-se que todas as empresas pesquisadas têm práticas de acordo com suas necessidades e objetivos.

Lunkes et al. (2011) identificaram as funções da controladoria nas 100 maiores empresas de SC. Os resultados revelam que a função contabilidade, sistema de informações contábeis e a função de planejamento são exercidos pela maioria das empresas pesquisadas. Os autores destacam que as funções consideradas tradicionais como a contabilidade estão presentes e tem dividido espaço com novas funções como o planejamento. O estudo evidencia também que funções como planejamento, incluindo o estratégico, fazem parte das tarefas da controladoria na prática.

Cavalcante et al. (2012) evidenciaram as características da controladoria das maiores companhias com ações negociadas na BM&FBovespa, de acordo o ranking da Revis-

ta Exame Melhores e Maiores 2010. Os resultados de 86 empresas apontaram a partição das empresas formando dois clusters, apesar de que as companhias tenham seguido tendências semelhantes quanto às características descritas. O estudo revelou que a posição hierárquica da controladoria predominante é a órgão de staff. Referente à atuação operacional, verificou-se o maior número de indicações para as opções segundo as quais a controladoria participa da elaboração dos orçamentos, ao tempo em que exerce função contábil gerencial.

Com base nos estudos acima, no fato da controladoria compreender um conjunto de conhecimentos que tem sua origem em fundamentos teóricos e conceituais de naturezas operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, relativas ao controle do processo de gestão organizacional (BORINELLI, 2006), e o pressuposto de que os Aspectos Procedimentais da ECBC evidencia como a controladoria “funciona”, ou seja, discute quais são as atividades, funções e artefatos para materializar a aplicação do conhecimento de controladoria, surgem as seguintes hipóteses:

H1: As funções e atividades de controladoria da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria estão contempladas na gestão das indústrias do Estado de Santa Catarina.

H2: Os componentes da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria estão contemplados no processo de gestão das indústrias do Estado de Santa Catarina.

H3: Os artefatos de controladoria da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria estão contemplados na gestão das indústrias do Estado de Santa Catarina.

Diante disso, tem-se que a controladoria tem de garantir as informações necessárias e adequadas ao processo decisório, precisa colaborar com os gestores para a obtenção da eficiência e eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos. A controladoria precisa otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas. (MOSIMANN; FISCH, 1999; BORINELLI, 2006).

### 3. Método de Pesquisa

Neste tópico são apresentados os procedimentos metodológicos da pesquisa. Na realização do estudo, é primordial selecionar um planejamento específico. Há vários modelos diferentes, mas nenhum sistema define todas as variações que devem ser consideradas. Tendo como base Cooper e Schindler (2003), pode-se afirmar que a presente pesquisa contempla procedimentos de interrogação por meio de questionário. Trata-se ainda de um estudo formal, ex post facto, descritivo, transversal, estatístico e também em ambiente de campo.

Para o presente trabalho, têm-se como população 184 indústrias de grande porte de SC, associadas à Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC). O tratamento para distinção das indústrias de grande porte foi realizado conforme os parâmetros estabelecidos pela classificação de receita bruta anual do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2012). A amostra foi composta por

40 indústrias que responderam à pesquisa, ou seja, trata-se de uma amostra não probabilística, gerada por acessibilidade (MAROCO, 2007).

Como instrumento de pesquisa, foi utilizado o questionário com questões fechadas, que foi dividido em três partes: em caracterização do respondente (da questão 1 a 7), em caracterização da empresa (da questão 8 a 11) e em aspectos procedimentais da estrutura conceitual básica de controladoria (questão 12 a 60). A terceira e última parte do questionário está alinhada ao constructo da pesquisa. Optou-se por encaminhar via e-mail com contato telefônico prévio os questionários aos membros que ocupavam os seguintes cargos: Controller, Diretor de Controladoria, Gerente de Planejamento Financeiro, Econômico e Controle, Gerente de Controladoria, Gerente de Contabilidade e outros, desde que fossem gerentes.

O constructo da pesquisa, conforme Hair et al. (2009) é a base para a formação das relações causais, tem como objetivo buscar a representação mais correta do conceito teórico. Conforme abaixo, o constructo da pesquisa foi elaborado com o intuito de mostrar como este estudo foi conduzido no que diz respeito à adequação dos objetivos, variáveis e fontes de referência.

O constructo da presente pesquisa está dividido em 3 objetivos específicos (dimensões): Caracterizar as atividades e funções da controladoria; Evidenciar as atividades e funções da controladoria no processo de gestão; e Identificar os artefatos implantados pela controladoria.

Com o objetivo de caracterizar as funções e atividades da controladoria nas empresas, a variáveis atividades e funções da controladoria, contemplam as seguintes subvariáveis: contábil, gestão estratégica, custos, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle dos riscos, gestão da informação e outras funções. (BORINELLI, 2006; BRITO, 2000; FERNANDES, 2000). Essas subvariáveis são analisadas da questão 12 a 20 do instrumento de pesquisa e mensuradas da seguinte forma: “Dummy”, sendo atribuído 0 para Não e 1 para Sim.

Em se tratando do objetivo de evidenciar as atividades e funções da controladoria no processo de gestão, têm-se as seguintes subvariáveis: planejamento (estabelecer objetivos), elaboração do orçamento, execução do orçamento, controle do orçamento e medidas corretivas. (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2001; BORINELLI, 2006; DONNELLY, 1981; MAMBRINI et al., 2002; MOSIMANN E FISCH, 1999; MOURA E BEUREN, 2000; SIEGEL et al., 1997). Essas subvariáveis são analisadas da questão 21 a 26 do instrumento de pesquisa e mensuradas da seguinte forma: “por escala”, seguindo a classificação em “a função é nula porque a empresa não realiza esse tipo de atividade” (0), “não participa do processo” (1), “apenas fornece apoio/suporte informacional” (2), “é uma das responsáveis por todo o processo” (3), “é a coordenadora/organizadora de todo o processo” (4) e “é a executora de todo o processo, ou seja, realiza todas as atividades” (5).

O terceiro objetivo específico do constructo, “Identificar os artefatos materializados pela controladoria”, está evidenciado no Quadro abaixo:

**Quadro 1:** Constructo da Pesquisa

Painel A - Questões 27 a 44				
Variáveis	Subvariáveis	Mensuração	Autores	
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Custeio por absorção	Dummy. Atribui-se 0 para Não e 1 para Sim quanto aos artefatos implantados pela unidade organizacional denominada controladoria ou pela unidade que exerce as funções de controladoria, quando aquela não existir.	Borinelli (2006), Frezatti(2006), IFAC (1998), Grande e Beuren (2011), Guerreiro (1999), Soutes (2006), Soutes e De Zen (2005).	
	Custeio baseado em atividades			
	Custeio pleno ou integral			
	Custeio variável			
	Custeio direto			
	Custo padrão			
	Custo de reposição			
	Custeio meta			
	Custeio do ciclo de vida			
	Custo total de propriedade (TCO)			
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Preço de transferência			Borinelli (2006), Frezatti (2006), IFAC (1998), Grande e Beuren (2011), Guerreiro (1999), Soutes (2006), Soutes e De Zen (2005).
	Moeda constante			
	Valor presente			
	Retorno sobre o investimento			
	Retorno sobre o patrimônio líquido			
	Benchmarking			
	Valor Econômico Agregado (EVA)			
Valor de Mercado Agregado (MVA)				
Painel B - Questões 45 a 60				
Variáveis	Subvariáveis	Mensuração	Autores	
Filosofias e modelos de gestão	Planejamento (Estratégico e operacional)	Dummy. Atribui-se 0 para Não e 1 para Sim quanto aos artefatos implantados pela unidade organizacional denominada controladoria ou pela unidade que exerce as funções de controladoria, quando aquela não existir.	Borinelli(2006), Frezatti (2006), Hoper e Fraser (2003), IFAC(1998), Grande e Beuren(2011), Guerreiro (1999), Soutes (2006), Soutes e De Zen (2005).	
	Orçamento			
	Simulação			
	Gestão flexível sem orçamento (Beyondbudgeting)			
	Contabilidade por responsabilidade			
	Kaizen			
	Just in time (JIT)			
	Análise das restrições (Teoria das restrições)			
	Gestão baseada em atividades (ABM)			
	Gecon (Modelo de gestão econômica)			
	Balanced Scorecard (BSC)			
	Gestão baseada em valor (VBM)			
	Gestão de custos inter-organizacionais			
	Análise de cadeia de valor			
Planejamento tributário				
Mapa de gestão de riscos				

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006).

Para o tratamento estatístico, foi adotada a análise descritiva dos dados, na sequência, foi aplicado o teste de Kruskal-Wallis, método usado para testar se duas ou mais amostras provêm de uma mesma população ou de populações diferentes. (MAROCO, 2007). Para análise dos dados, empregou-se o software Statistical Package for Social Science (SPSS) versão 22.0 para a análise descritiva e para os testes.

#### 4. Análise dos Resultados

##### 4.1. Análise Descritiva

Com base na pesquisa realizada de março a maio de 2015, nesta seção será abordada a análise dos dados obtidos da pesquisa, que foram divididos em blocos, com as características dos respondentes, na sequência características das organizações, e por fim, os Aspectos Procedimentais da ECBC.

No primeiro bloco que compreende as características dos respondentes, dos 40 retornos recebidos, 75% representavam o gênero masculino e 25% do gênero feminino, a faixa etária correspondente aos respondentes se deu em maioria entre 26 a 35 anos contando com 18 pessoas, seguido de 14 respondentes terem de 36 a 45 anos. A maior titulação que predomina é de especialista (62,5%), sendo que 22,5% já possuem mestrado.

A maior parte dos respondentes tem formação acadêmica no curso de Ciências Contábeis (70%), seguido de Administração (18%), Economia (8%) e dos que não possuem graduação (5%), o que demonstra a representatividade do contador nas atividades de controladoria dentro de uma organização.

Na Tabela 1 são apresentadas as funções exercidas pelos respondentes da pesquisa, o que demonstra que 40% dos indivíduos exercem a função de Controller dentro da organização, seguido de 30% por Gerente de controladoria.

**Tabela 1:** Função na empresa

Função	Respondentes	Freq. (%)
Controller	16	40%
Diretor de planejamento	1	3%
Gerente de Planejamento Financeiro, Econômico e Controle	4	10%
Gerente de Controladoria	12	30%
Gerente de Contabilidade	6	15%
Outro	1	3%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao período contínuo exercido na atual função, a maioria dos respondentes descreveu como até 5 anos (40%) e de 6 a 10 anos (27,5%), sendo que a maior representatividade quanto ao tempo de atuação na empresa é de 06 a 10 anos (35%), seguido de até 5 anos (32,5%).

No segundo bloco que contempla as características das organizações, primeiramente foi questionado o segmento. Os resultados revelam que o maior segmento de indústrias respondentes é o ramo têxtil que representa 40% da amostra realizada feita durante a pesquisa conforme Tabela 2. A área metalúrgica também tem uma boa representatividade.

**Tabela 2:** Segmento da empresa

Segmento	Respondentes	Freq. (%)
Material Elétrico e de Comunicações	1	3%
Metalúrgica	8	20%
Papel e Papelão	1	3%
Produtos Alimentares	2	5%
Têxtil	16	40%
Vestuário, Calçados e Artefatos de Tecidos	5	13%
Outro	7	18%
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre a quantidade de funcionários, a maioria das organizações tem mais de 500 funcionários (75%). Já quando perguntados sobre a existência de uma unidade denominada controladoria, 80% dos respondentes apontaram a existência da unidade, o que confirma com os achados de Borinelli (2006) e Müller e Beuren (2010). Quanto ao restante, há unidade que exerce as funções de controladoria.

Na identificação da posição hierárquica da unidade organizacional denominada controladoria (ou que exerce as funções de controladoria), foi constatado que 62,5% são órgão de linha, ou seja, toma decisões, tem ações de comando e é corresponsável pelo desempenho, enquanto 37,5% afirmam ser de órgão de staff, que presta assessoria e informações, aconselha e não toma decisões. Esses resultados confirmam os de Borinelli (2006) e Borinelli e Rocha (2007). Kanitz

(1976) afirma que a controladoria pode operar tanto em organizações de linha como em staff.

O terceiro bloco aborda os Aspectos Procedimentais da ECBC, que foi dividido em três partes: Funções e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada controladoria, Papel desempenhado no processo de gestão pela unidade organizacional denominada controladoria e os artefatos implantados pela unidade organizacional denominada controladoria.

Na Tabela abaixo, em Funções e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada controladoria, fica claro a contemplação das funções e atividades na maioria das organizações pesquisadas, sendo que a maior função e atividade desempenhada é o Controle Interno (95%) e a menor Proteção e controle dos ativos, com 60%. Os achados confirmam com os de Machado (2008).

**Tabela 3:** Funções e atividades desempenhadas pela unidade organizacional denominada controladoria

Funções e atividades	Cont	GE	Custos	Trib	Prot	CI	CR	GI
Sim	31	30	37	31	24	38	26	30
	77,50%	75%	92,50%	77,50%	60%	95%	65%	75%
Não	9	10	3	9	16	2	14	10
	22,50%	25%	7,50%	22,50%	40%	5%	35%	25%
Total	40	40	40	40	40	40	40	40
	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Cont = Contábil; GE = Gestão Estratégica; Custos = Custos; Trib. = Tributária; Prot. = Proteção e Controle dos Ativos; CI = Controle Interno; CR = Controle dos Riscos; GI = Gestão das Informações.

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados acima, a hipótese 1 da pesquisa, de que “as funções e atividades de controladoria da ECBC estão contemplados na gestão das indústrias de SC”, considera-se que foi confirmada, com um índice médio de conformidade de 72,78%.

Quanto ao papel desempenhado pela controladoria no processo de gestão, foi elaborada a Tabela 4.

**Tabela 4:** Papel desempenhado no processo de gestão pela controladoria

Papel	0	1	2	3	4	5	TOTAL
Planejamento	0	1	6	14	15	4	40
	0%	3%	15%	35%	38%	10%	100%
Elaboração do orçamento	1	0	3	2	28	6	40
	3%	0%	8%	5%	70%	15%	100%
Execução do orçamento	1	2	5	8	15	9	40
	3%	5%	13%	20%	38%	23%	100%
Controle do orçamento	1	1	4	4	23	7	40
	3%	3%	10%	10%	58%	18%	100%
Medidas corretivas	1	0	6	12	19	2	40
	3%	0%	15%	30%	48%	5%	100%
Avaliação de desempenho	1	2	6	10	16	5	40
	3%	5%	15%	25%	40%	13%	100%

0 = A função é nula porque a empresa não realiza esse tipo de atividade; 1 = Não participa do processo; 2 = Apenas fornece apoio/suporte informacional; 3 = É uma das corresponsáveis por todo o processo; 4 = É a coordenadora/organizadora de todo o processo; 5 = É a executora de todo o processo, ou seja, realiza todas as atividades.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados revelam que o papel dos componentes da controladoria no processo de gestão, na maioria das organizações, é considerado como a “coordenadora/organizadora de todo o processo”. Borinelli (2006) descreve a controladoria como um sistema formal dentro da organização, que é responsável por todo controle do processo e também geração e fornecimento de informações para as operações organizacionais, de ordem econômica, financeira e patrimonial necessárias.

Os resultados apontados no estudo revelam que a hipótese 2 de pesquisa, de que “os componentes da ECBC, estão contemplados no processo de gestão das indústrias de SC”, considera-se que foi confirmada, com um índice médio de conformidade de 96,25%.

Nas Tabelas 5, 4 e 7, respectivamente, apresenta-se a utilização desses artefatos e frequência com que a organização se apropria de tais conceitos da controladoria.

**Tabela 5:** Artefatos implantados pela controladoria - Métodos, critérios e sistemas de custeio

Artefatos		Não	Freq. (%)	Sim	Freq. (%)
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Custeio por absorção	9	23%	31	78%
	Custeio baseado em atividades	19	48%	21	53%
	Custeio pleno ou integral	29	73%	11	28%
	Custeio variável	16	40%	24	60%
	Custeio direto	23	58%	17	43%
	Custo padrão	20	50%	20	50%
	Custo de reposição	26	65%	14	35%
	Custeio meta	25	63%	15	38%
	Custeio do ciclo de vida	33	83%	7	18%
	Custo total de propriedade (TCO)	37	93%	3	8%

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre Métodos, critérios e sistemas de custeio, os respondentes afirmam que a maior utilização de artefato está no custeio por absorção (78%), cuja predominância corrobora com alguns achados (MÜLER; BEUREN, 2010; CAVALCANTE et al., 2012). Pode-se justificar essa representatividade, pois o método de custeio por absorção é o mais utilizado pelas organizações desde seu surgimento por volta de 1920, sendo o único aceito pela legislação fiscal no Brasil e operacionalização conceituada a longa data (EYERKAUFER; COSTA; FARIA, 2007).

Já como menor utilização obteve-se o Custo total de propriedade (TCO). Nos estudos de Souza, Silva e Pilz (2010) que buscaram identificar as práticas de gestão estratégicas utilizada por uma empresa multinacional verificou-se que apesar de existir uma necessidade de adoção a práticas de custos na literatura, ainda existe muito a esclarecer sobre o artefato na prática, a não utilização do TCO pode estar associada ao bloqueio dos possíveis benefícios que essa prática proporciona e que as organizações ainda não conseguiram visualizar.

**Tabela 6:** Artefatos implantados pela controladoria - Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho

Artefatos		Não	Freq. (%)	Sim	Freq. (%)
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Preço de transferência	22	55%	18	45%
	Moeda constante	29	73%	11	28%
	Valor presente	12	30%	28	70%
	Retorno sobre o investimento	2	5%	38	95%
	Retorno sobre o patrimônio líquido	4	10%	36	90%
	Benchmarking	17	43%	23	58%
	Valor Econômico Adicionado (EVA)	18	45%	22	55%
	Valor de Mercado Agregado (MVA)	29	73%	11	28%

Fonte: Dados da pesquisa

Dos artefatos implantados pela controladoria relacionada aos métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, o artefato mais utilizado conforme os respondentes foi o Retorno sobre o investimento com 95% de utilização, o que corrobora com Müller e Beuren (2010) e Cavalcante et al. (2012). Como menos utilizado tem a Moeda Constante e MVA, ambos apresentaram o mesmo percentual de não utilização (73%).

**Tabela 7:** Artefatos implantados pela controladoria - Filosofias e modelos de gestão

	Artefatos	Não		Sim	
			(%)		(%)
Filosofias e modelos de gestão	Planejamento (Estratégico e operacional)	5	13%	35	88%
	Orçamento	4	10%	36	90%
	Simulação	10	25%	30	75%
	Gestão flexível sem orçamento (Beyond budgeting)	33	83%	7	18%
	Contabilidade por responsabilidade	22	55%	18	45%
	Kaizen	33	83%	7	18%
	Just in time (JIT)	37	93%	3	8%
	Análise das restrições (Teoria das restrições)	34	85%	6	15%
	Gestão baseada em atividades (ABM)	28	70%	12	30%
	Gecon (Modelo de gestão econômica)	39	98%	1	3%
	Balanced Scorecard (BSC)	21	53%	19	48%
	Gestão baseada em valor (VBM)	37	93%	3	8%
	Gestão de custos inter-organizacionais	31	78%	9	23%
	Análise de cadeia de valor	20	50%	20	50%
	Planejamento tributário	9	23%	31	78%
Mapa de gestão de riscos	24	60%	16	40%	

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre os artefatos da controladoria classificados como filosofias e modelos de gestão, pode-se observar na Tabela 7 que a maioria dos artefatos perguntados é utilizada pelas organizações, sendo que o orçamento é utilizado em maior frequência nas indústrias de SC (90%), o que corrobora com os achados de Müller e Beuren (2010). Já a utilização do GECON não obteve muitas respostas, apenas um dos respondentes faz uso desse artefato.

Com base nos resultados acima, a hipótese 3 da pesquisa, de que “os artefatos de controladoria da ECBC estão contemplados na gestão das indústrias de SC”, considera-se que foi confirmada, com um índice médio de conformidade de 52,25%.

Portanto, os resultados revelam que as três hipóteses foram confirmadas, conforme os resultados e os índices médios de conformidade. As funções e atividades da controladoria, a controladoria no processo de gestão e a materialização dos artefatos da ECBC estão sendo desempenhados e utilizados pela maioria das organizações pesquisadas.

#### 4.2. Análise dos dados com o teste de Kruskal-Wallis

A existência de associação entre as características dos respondentes e das empresas com os aspectos procedimentais da ECBC contemplada na gestão das indústrias de SC foi verificada

com o teste não-paramétrico Kruskal-Wallis, mas de forma preliminar, foi aplicado o Alfa de Cronbach para verificar a consistência das variáveis do constructo, conforme mostra a Tabela 8.

**Tabela 8:** Alfa de Cronbach do Constructo

	Caracterização do Constructo
Alfa Cronbach	0,864
Número de variáveis	49

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo Hair et al. (2009), o teste Alfa de Cronbach é um tipo de confiabilidade que é utilizado para avaliar uma escala somada em que várias afirmações são somadas para formar um escore total para um constructo. Hair et al. (2009, p. 100) destacam que o Alfa de Cronbach é uma “medida de confiabilidade que varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior de aceitabilidade”. Portanto, o Alfa de Cronbach de 0,864 observado na Tabela acima, revela a confiabilidade e consistência do constructo do presente estudo.

Na primeira parte da análise do teste de Kruskal-Wallis aplicado ao constructo da pesquisa, comparado na questão “custos” (Questão(Q) 14) como função e atividade desempenhada

pela unidade organizacional denominada controladoria ou pela unidade que exerce as funções de controladoria, evidencia que é influenciada pelas entidades classificadas pelo tipo de graduação do respondente (Q.4 / significância(p)=0,001), pelo tempo do respondente na função atual (Q.6 / p=0,005), pela existência ou não da unidade denominada controladoria (Q.10 / p=0,000) e pela posição hierárquica da unidade de controladoria (Q.11 / p=0,022).

Outras funções e atividades desempenhadas pela unidade também são influenciadas por características de respondentes e de empresas, ou seja, os níveis de significâncias ( $p \leq$

0,05) revelam a influência dos fatores apresentados sobre as funções e atividades, tais como: A atividade e função “Proteção e controle de ativos” (Q.16) comparada com o curso de graduação do respondente (Q.4 / p=0,030), com o tempo do respondente na função atual (Q.6 / p=0,017) e com a quantidade de funcionários da entidade (Q.9 / p=0,044); A atividade e função “Controle Interno” (Q.17) comparada com o segmento da empresa (Q.8 / p=0,003) e com a função do respondente na empresa (Q.5 / p=0,001); A atividade e função “Controle dos riscos” (Q.18) comparada com a quantidade de funcionários (Q.9 / p=0,017).

**Tabela 9:** Teste Kruskal-Wallis para a relação entre as características do respondente e da empresa com o papel da unidade denominada controladoria ou que exerce a função de controladoria no processo de gestão

Questões	Q.21	Q.22	Q.23	Q.24	Q.25	Q.26
Q.1-Gênero	0,045	0,045	0,083	0,057	0,110	0,030
Q.6-Tempo na função atual	0,188	0,009	0,012	0,073	0,066	0,214
Q.7-Tempo na empresa	0,014	0,005	0,099	0,096	0,492	0,487
Q.10-Tem unidade denominada controladoria?	0,017	0,004	0,015	0,027	0,004	0,026
Q.11-Posição hierárquica da unidade denominada controladoria	0,005	0,003	0,187	0,105	0,674	0,397

Q.21 = Planejamento; Q.22 = Elaboração do Orçamento; Q.23 = Execução do Orçamento; Q.24 = Controle do Orçamento; Q.25 = Medidas Corretivas; Q.26 = Avaliação do Desempenho.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 9, as características dos respondentes e das empresas evidenciados, influenciam em pelo menos 2 componentes da ECBC no processo de gestão. A questão que trata a existência de unidade denominada controladoria influencia todos os componentes da ECBC no processo de gestão, já o componente Elaboração do Orçamento é influenciado por todas as questões acima que contemplam as características dos respondentes (Q.1, Q.6 e Q.7) e das empresas (Q.10 e Q.11) pesquisadas.

Na análise da variável “métodos, critérios e sistemas de custeio (artefatos)” implantados, o “Custeio por absorção” (Q.27) é influenciado pelo gênero do respondente (Q.1 / p=0,018), por função do respondente (Q.5 / p=0,041); por tempo do respondente na função atual (p=0,023), por tempo do respondente na empresa (Q.7 / p=0,049) e pela existência ou não da unidade denominada controladoria (Q.10 / p=0,000).

Outros métodos, critérios e sistemas de custeio (artefatos) implantados são influenciados por uma ou mais características dos respondentes e/ou das empresas, tais como: Custeio Baseado em Atividades (ABC) (Q.28) com a posição hierárquica da unidade de controladoria (Q.11 / p=0,012); Custeio pleno ou o integral (Q.29) com o segmento (Q.8 / p=0,013); Custeio direto (Q.31) comparado com a função do respondente (Q.5 / p=0,044) e com o segmento da empresa (Q.8 / p=0,014); Custeio meta (Q.34) com a posição hierárquica da unidade (Q.11 / p=0,016) e Custo Total de Propriedade (TCO) (Q.36) com a idade do respondente (Q.2 / p=0,003).

Em “métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho (artefatos)”, implantadas, foram constatadas a existência de influências nas seguintes comparações: Preço de transfe-

rência (Q.37) comparado com a titulação do respondente (Q.3 / p=0,003); Valor presente (Q.39) com a existência ou não da unidade denominada controladoria (Q.10 / p=0,002); Retorno sobre o investimento (Q.41) com o tempo do respondente na função atual (Q.6 / p=0,042); Benchmarking (Q.42) com a função do respondente na empresa (Q.5 / p=0,032) e MVA (Q.44) com o tempo do respondente na empresa (Q.7 / p=0,044).

Nos artefatos de “filosofias e modelos de gestão” implantados, foram constatadas a existência de influências nas seguintes comparações: Planejamento (Q.45) com a posição hierárquica da unidade de controladoria (Q.11 / p=0,038); Orçamento (Q.46) comparado com o gênero (Q.1 / p=0,016) e com a função do respondente na empresa (Q.5 / p=0,000); Simulação (Q.47) com o gênero do respondente (Q.1 / p=0,037) e com a função do respondente (Q.5 / p=0,001); Beyond budgeting (Q.48) com o curso de graduação do respondente (Q.4 / p=0,029); Kaizen (Q.50) com a idade do respondente (Q.2 / p=0,024) e com o tempo de atuação na empresa (Q.7 / p=0,048); JIT (Q.51) com o tempo de atuação do respondente (Q.5 / p=0,027); ABM (Q.53) com a quantidade de funcionários (Q.9 / p=0,026), BSC (Q.55) com a titulação do respondente (Q.3 / p=0,044), com o tempo de atuação na empresa (Q.7 / p=0,005) e com a posição hierárquica da unidade de controladoria (Q.11 / p=0,044).

Portanto, com base no exposto, todas as características dos respondentes e das empresas exercem, em maior ou menor intensidade, influência na contemplação e aplicação da ECBC, com destaque para a posição hierárquica da controladoria, tempo do respondente na função atual do respondente e a função atual do respondente. E ainda, os resultados reforçam a confirmação das 3 hipóteses do estudo.

## 5. Conclusões

Com base nos resultados obtidos e analisados, foi possível revelar que a maioria dos respondentes é do gênero masculino, tem entre 26 e 35 anos, possuem a graduação em Ciências Contábeis, tem especialização e ocupam a função de Controller e Gerente de Controladoria. Do total, 42,5% dos pesquisados tem até 5 anos de função, já de tempo de empresa, 35% tem de 6 a 10 anos.

As empresas pesquisadas, a maioria é do segmento Têxtil e Metalúrgico e tem uma unidade organizacional denominada controladoria. Apenas 20% não têm uma unidade organizacional denominada controladoria, cuja atividade é exercida por outra unidade. Quanto à posição hierárquica da Controladora, a maioria das organizações está caracterizada como órgão de linha, ou seja, essa posição possibilita o setor a tomar decisões, tem ações de comando e é corresponsável pelo desempenho.

Os resultados mostram também que na maioria das organizações, a unidade organizacional denominada controladoria ou pela unidade que exerce as funções de controladoria, é a coordenadora/organizadora de todo o processo que envolve

o Planejamento (estabelecer objetivos), Elaboração do Orçamento, Execução do Orçamento, Controle do Orçamento, Medidas Corretivas e Avaliação de Desempenho. É evidente também que é uma das corresponsáveis por todo o processo em algumas empresas, mas em menor predominância.

Na abordagem das hipóteses, de que “as funções e atividades (H1)”, “os componentes (H2)” e “os artefatos (H3)” de controladoria da ECBC estão contemplados na gestão das indústrias de SC, considera-se que as 3 hipóteses foram confirmadas, conforme os resultados e índices médios de conformidade. Na aplicação do teste de Kruskal-Wallis foi reforçada a confirmação das hipóteses e confirmada à associação de características específicas de respondentes e de empresas com os aspectos procedimentais da ECBC contemplada na gestão das indústrias de SC, o que faz concluir que o objetivo da pesquisa foi alcançado.

Destaca-se que os resultados obtidos nesta pesquisa limitam-se com a amostra das indústrias de SC. Recomenda-se que sejam feitas novas investigações sobre a identificação e comparação dos resultados alcançados, ampliando a amostra e realizando a pesquisa em outras regiões e estados.

## Referências

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.
- ABRAMCZUK, A. A prática da tomada de decisão. São Paulo: Editora Atlas, 2009.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2001.
- BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, p. 15-38, 2002.
- BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2006.
- BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 2007. São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.
- BRITO, O. S. Contribuição ao estudo de modelo de controladoria de risco retorno em bancos de atacado. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BOUWENS, J.; ABERNETHY, M. A. The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, v. 25, p. 221-241, 2000.
- CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M. D; PONTEV. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias Listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Universo Contábil*, v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.
- COOPER, D.; SCHINDLER, P. S. Métodos de pesquisa em administração. 7. ed. Porto Alegre, Bookman, 2003.
- DONNELLY, R. M. The Controller's role in corporate planning. *Management Accounting*. Montvale: ABI/INFORM Global, v. 3, n. 63, p. 13-18, Sep. 1981.
- EYERKAUFER, M. L.; COSTA, A.; FARIA, A. C. D. Métodos de custeio por absorção e variável na ovinocultura de corte: estudo de caso em uma Cabanha. *Organizações Rurais & Agroindustriais*, v. 9, n. 2, p. 202-215, 2007.
- FERNANDES, F. C. Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- FIESC. Federação das indústrias do Estado de Santa Catarina. 2015. Disponível em: <<http://www.fiescnet.com.br>>. Acesso em: 20 fev. 2015.
- FREZATTI, F. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*. São Paulo: v. 19, n.1, p. 5-17, Jan./Fev./Mar. 2006.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. *R. Adm. FACES Journal*, Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 84-104, jul./set. 2011.

- GUERREIRO, R.A meta da empresa: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1999.
- HAIR Jr, J. F. et al. Análise multivariada de dados.6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HOPE, J.; FRASER, R. Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business Press, 2003.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC).International management accounting practice statement: management accounting concepts. NY, 1998.
- KANITZ, S. C. Controladoria: teoria e estudo de caso. São Paulo: Pioneira, 1976.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 5, n. 4, p. 63-75, out./dez. 2009.
- LUNKES, R. J.; MACHADA, A. O.; ROSA, F. S.; TELLES, J.. Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. Aná. Psicológica [online]. vol. 29, n.2, p. 345-361, 2011.
- MACHADO, A. O. Um estudo sobre o perfil da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. Florianópolis, 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008.
- MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, n. 133, ano 27, p. 41-50, 2º quadrimestre de 2002.
- MAROCO, J. Análise estatística com utilização do SPSS. 3º ed. Lisboa: Sílabo, 2007.
- MAROSTEGA, F. L.; LYRIO, M. V. L.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Análise da produção científica sobre Controladoria nas revistas brasileiras de Contabilidade. Pensar Contábil, v. 16, n. 59, p. 10-19, 2014.
- MORANTE, A. S.; JORGE, F. T. Controladoria: Análise financeira, planejamento, e controle orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008, 164p.
- MOURA, V. M.; BEUREN, I. M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, n. 126, ano 29, p. 59-67, Nov./Dez. 2000.
- MÜLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. Gestão & Regionalidade, v. 26, n. 76, 2010.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. Controladoria: seu papel na administração das empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação. Atlas, 1993.
- SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. 2012. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>> Acesso em: 10 mar. 2015.
- SIEGEL, J. G.; SHIM, J. K.; DAUBER, N. A. Corporate Controller's handbook of financial management.2nd ed. Paramus: Prentice Hall, 1997.
- SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 5., 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2005. CD-ROM.
- SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.