

## **CONTABILIDADE DE GESTÃO, CONTABILIDADE GERENCIAL OU CONTROLADORIA: MESMO VINHO, OUTROS RÓTULOS OU BEBIDAS DIFERENTES?**

## **MANAGEMENT ACCOUNTING, MANAGERIAL ACCOUNTING OR CONTROLLERSHIP: SAME WINE, DIFFERENT LABELS OR DIFFERENT DRINKS?**

**Carlos Alberto Diehl**

Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

E-mail: [cd@unisin.br](mailto:cd@unisin.br)

### **RESUMO**

A área de Controladoria e/ou Contabilidade Gerencial e/ou Contabilidade de Gestão tem sido pivô, no Brasil, de algumas discussões conceituais e questionamentos a cerca de sua precisa definição. Enquanto na esfera internacional a área tem sido, em geral, entendida como Management Accounting, no Brasil a denominação Controladoria tem sido usada alternativa ou complementarmente a essa. A história da área no país, reforçada a partir dos anos 1970, tem levado a certos conflitos conceituais ou semânticos, que geram uma profusão de definições, nem sempre concordantes, e a uma heterogeneidade de entendimentos e interpretações. Tal imprecisão dificulta, por vezes, a discussão científica sobre a temática e também o alinhamento da pesquisa nacional à internacional. Portanto, o objetivo deste texto é discutir o entendimento da definição de Controladoria e suas variações e propor uma interpretação alternativa para o fenômeno. A investigação, destarte, trata-se de um ensaio teórico suportado por pesquisas em literatura e em entidades afeitas à temática. Ao final são propostas definições conceituais, em termos epistemológicos e organizacionais, que podem sustentar novas pesquisas conceituais e empíricas, descortinando interpretações alternativas da realidade.

Palavras-chave: Controladoria; Controller; Contabilidade Gerencial; Contabilidade de Gestão. Management Accounting.

### **ABSTRACT**

*The area of Controllershship and/or Management Accounting and/or Managerial Accounting has been the pivot in Brazil of some conceptual discussions and questions about its precise definition. While in the international sphere the area has been generally understood as Management Accounting, in Brazil the denomination Controllershship has been used alternatively or in addition to this. The history of the area in the country, reinforced since the 1970's, has led to certain conceptual or semantic conflicts, which generate a profusion of definitions, not always concordant, and heterogeneity of understandings and interpretations. Such imprecision sometimes hinders the scientific discussion on the subject and also leads to misalignment of national to international research. Therefore, the purpose of this text is to discuss the understanding of the definition of Controllershship and its variations and to propose an alternative interpretation for the phenomenon. The research, therefore, is a theoretical*

*essay supported by literature and in entities related to the subject. At the end, conceptual definitions are proposed, in epistemological and organizational terms, which can support new conceptual and empirical research, revealing alternative interpretations of reality.*

*Keywords: Controllership; Controller; Management accounting; Managerial Accounting; Management Accounting.*

## 1. INTRODUÇÃO

A área de controladoria, suas variações e denominações tem sido objeto de estudo, em especial na contabilidade (Borinelli, 2006), mas também em outras áreas (ex: Paula *et al.*, 2014). Alguns autores sugerem que a área ganhou impulso no Brasil com a vinda de organizações multinacionais, nos anos 1950 e 60, que passaram a demandar profissionais “controllers” (Lunkes *et al.*, 2009; Frezatti *et al.*, 2009), o que ensejou o desenvolvimento de um campo de conhecimento “controladoria”. Para alguns desses autores controladoria é, então, uma área de conhecimento que contempla conceitos e teorias para sistemas de informação e gestão econômica, visando decisões ótimas dos gestores. (Almeida, Parisi & Pereira, 2009).

Por outro lado, alguns autores (por exemplo, Santos *et al.*, 2005) utilizam-se das definições<sup>1</sup> do *Institute of Management Accountants* (IMA - Instituto de Contadores de Gestão<sup>2</sup>) para a área de controladoria ou o termo contabilidade gerencial (Beuren, Schlindwein & Pasqual, 2007), insinuando que possam ser sinônimos. Tal abordagem cria uma zona cinzenta na definição e utilização de conceitos, indicando um potencial conflito de terminologia e taxonomia que pode não ser real, mas ilusório<sup>3</sup>.

Em vista do exposto, o objetivo deste artigo é discutir a conceituação de três expressões utilizadas de forma alternada na área, quais sejam, Controladoria, Contabilidade de Gestão e Contabilidade Gerencial.

O presente texto trata-se de um ensaio teórico com base em bibliografias selecionadas e referências profissionais. Além dessa introdução, o artigo apresenta uma revisão de literatura sobre as origens e conceitos dos termos em discussão, seguida por uma reflexão teórica e finalizando com as considerações finais e referências.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

A presente seção aborda a literatura de base para a discussão que se segue. Como a proposta do texto é discutir a compreensão consolidada dos conceitos relacionados à Controladoria, Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Gestão, várias das referências aqui utilizadas são mais introdutórias ou clássicas. Não se ignora a importância do uso de

---

<sup>1</sup> Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy

<sup>2</sup> Provisoriamente, utiliza-se a tradução Contadores de Gestão para o IMA. Posteriormente, nesse texto, essa nomenclatura será mais discutida.

<sup>3</sup> A contabilidade de custos, em situação análoga, é uma área na qual atuam profissionais e pesquisadores oriundos de diversos campos, tais como contabilidade, engenharia, administração e economia. Em vista disso possui também diversos “conflitos semânticos”, sendo usual encontrarem-se definições diversas para os mesmos conceitos essenciais.

referências contemporâneas e atualizadas em ciência; porém, como o foco está em aspectos com repercussão já consolidada, obras mais universalmente reconhecidas foram preferidas.

## 2.1. Origens e conceitos: *management accounting* (MA)

Para Johnson e Kaplan (1993), a contabilidade gerencial ou contabilidade de gestão (CG) é uma área de conhecimento cuja origem mais recente remonta ao século XIX. Para eles, os sistemas de custeio e ferramentas auxiliares usadas, principalmente, por gestores fabris naquela época tinham foco em melhoria do desempenho e aumento da eficiência das plantas industriais. Com o advento das grandes corporações e o crescimento acelerado do mercado de capitais, no início do século XX, vários desses artefatos foram ou abandonados ou adaptados para atender especialmente à contabilidade financeira<sup>4</sup>. Visão similar é compartilhada por Boisvert (1999), Anthony e Govindarajan (2002), entre outros.

Por um lado, como arguem esses autores, a importância da CG, originalmente, focada em custos, perde importância e migra, em grande parte, dos engenheiros e gestores industriais, para os contadores, os quais passam a tratá-la de forma mais especializada e mais dirigida aos relatórios financeiros, principalmente para informar usuários externos. A própria associação estadunidense que os congrega – *Institute of Management Accountants (IMA)* – nasceu como *National Association of Cost Accountants (NACA)* – Associação Nacional de Contadores de Custos em 1919, tornando-se IMA em 1991 (IMA, 2016).

Atualmente, o próprio IFAC define o papel do Contador de Gestão como aquele responsável pela mensuração de custos, tanto para a contabilidade de custos, para avaliação e análise de desempenho e para planejamento e tomada de decisão, entre outras atividades (Figura). Inclusive esta elenca três tipos de gestão financeira de empresas: Contabilidade Tributária, Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão<sup>5</sup>.

Na mesma linha, tem sido usual classificar os tipos de contabilidade em três ou quatro categorias: *Financial Accounting* (contabilidade financeira), *Public Accounting* (auditoria externa<sup>6</sup>), *Management Accounting* (contabilidade de gestão) e, eventualmente, *Tax Accounting* (contabilidade tributária). Outras categorias eventualmente podem ser adicionadas, mas, em geral, sua definição decorre dessas quatro principais, tais como Auditor Interno, Contador Forense (Perito), Contador Público (ou governamental) e Contador Tributário (ou tributarista<sup>7</sup>).

A partir dessas áreas da contabilidade o profissional poderá ocupar diversos diferentes cargos<sup>8</sup> “contábeis”, como controller, CFO (*Chief Financial Officer*), contador, auditor, contador público, tesoureiro, analista de investimentos, etc. Ainda, nas organizações, é possível que um profissional da área contábil ocupe diferentes posições, tanto em termos de níveis como de áreas: gerente de controladoria, diretor financeiro, superintendente, CEO

---

<sup>4</sup> Grosso modo, a contabilidade pode ser pensada em duas grandes áreas: a contabilidade financeira, voltada para o público externo (principalmente investidores e fisco), e a contabilidade de gestão, voltada para o público interno, os tomadores de decisão das organizações. A Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Contabilidade (Anpcont) usa as áreas temáticas “Controladoria e Contabilidade Gerencial (CCG)” e “Contabilidade para Usuários Externos (CUE)”. Há também uma área específica para “Área de Mercado Financeiro, de Crédito e de Capitais (MFC)”, separado de CUE, por razões cuja discussão ultrapassa o escopo deste artigo.

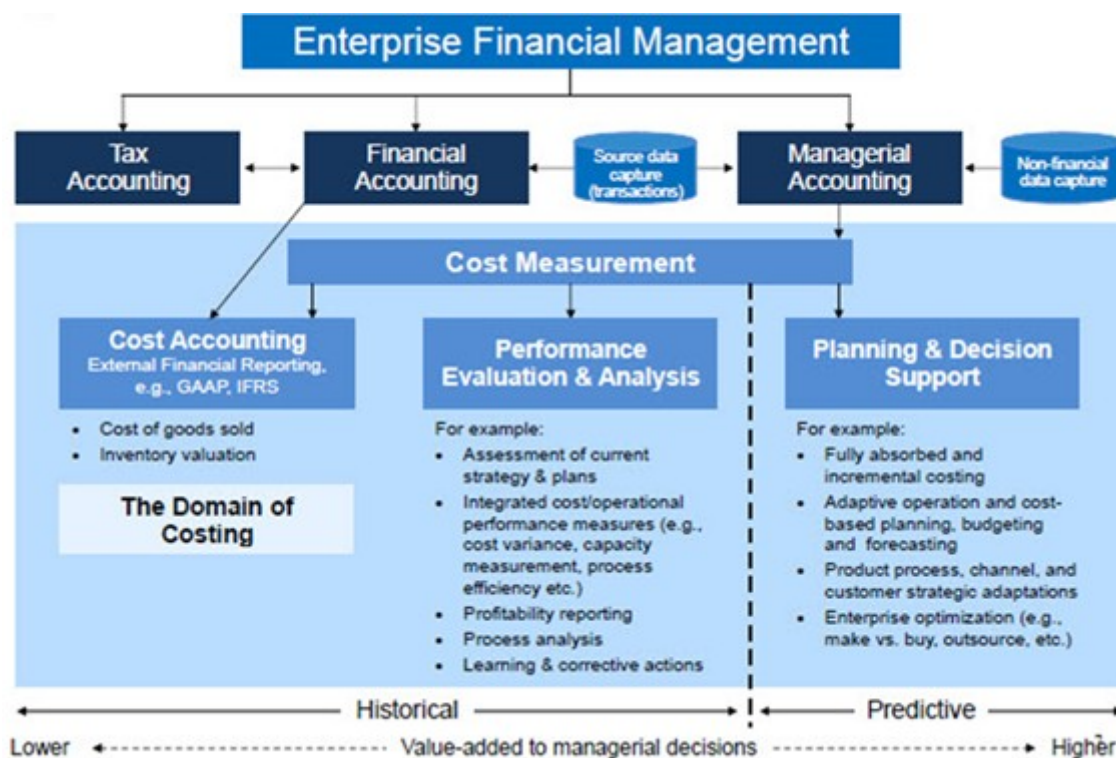
<sup>5</sup> Adota-se, provisoriamente, neste texto, o termo Contabilidade de Gestão. Mais adiante essa opção será justificada.

<sup>6</sup> Nos EUA essa denominação também pode incluir a contabilidade financeira.

<sup>7</sup> No Brasil, é usual encontrarem-se bacharéis em direito atuando nessa área.

<sup>8</sup> Aqui, se está tratando o exercício profissional, materializado substantivamente pela denominação dos cargos, de forma distinta de áreas de conhecimento. Posteriormente, nesse texto, este racional será mais discutido.

(Chief Executive Officer) diretor-presidente, vice-presidente, entre outros. Naturalmente, a denominação dos cargos nas organizações é uma prerrogativa destas, de forma que não há como regulá-la e pesquisadores devem ter cuidado ao comparar distintas situações.



**Figura 1.** Enterprise Financial Management

Fonte: IFAC, 2014

As associações profissionais, em especial nos EUA, e, eventualmente, instituições de ensino, em geral podem fornecer quatro tipos de certificações: CPA (*Certified Public Accountant* – Contador Público Certificado), CMA (*Certified Management Accountant* – Contador de Gestão Certificado), CIA (*Certified Internal Auditor* – Auditor Interno Certificado) e CFA (*Certified Financial Analyst* – Analista Financeiro Certificado). Embora não haja uma transcrição direta, no Brasil, essas atividades podem ser, grosseiramente, entendidas como segue:

CPA: é o contador “tradicional”, aquele que prepara e redige Demonstrações Financeiras Padronizadas, para quem é exigido registro no Conselho Federal de Contabilidade (CFC). É também, na tradição anglo-saxã, aquele profissional que pode conduzir auditorias. Neste aspecto há uma diferença entre as áreas de atuação. Alguns trabalharão em Auditoria (*auditing*) e outros em contabilidade financeira (*financial accounting*), o que seria a atividade do contador “tradicional” no Brasil. Em algumas certificações internacionais é o único que pode “assinar” auditorias e DFPs e por isso é deveras regulado.

CFA: é o analista de investimento, presente principalmente em instituições financeiras, e responsável pela análise de investimentos financeiros e pelas consequentes recomendações de decisão nessa seara. Nessa área, no Brasil, há algumas exigências da CVM e entidades que emitem certificação (por exemplo, Anbima e Apimec).

CIA: é o auditor interno, mais comum em empresas de médio e grande porte, cujo papel é zelar pela integridade dos controles e relatórios.

CMA: usualmente, em empresas maiores, é o controller, responsável, em geral, por aspectos mais relacionados à operação em si do negócio, como o orçamento, análise de desempenho, análise de lucratividade, dentre outros.

Esse último, no contexto brasileiro, é parte do objetivo desse texto e, portanto, será mais discutido a seguir.

## 2.2. Origens e conceitos: controladoria no Brasil

De acordo com Ricardino Filho (1999), o controller tem origem bastante remota, embora tenha sido identificado por outras nomenclaturas e suas funções diferissem significativamente do que hoje caracteriza sua atuação profissional. Fiirst *et al.* (2015) entendem que embora possa haver um histórico mais remoto, a profissão, nos moldes atuais, ganhou corpo ao final do século XIX. Para outros autores o grande crescimento se deu a partir da metade do século XX; por exemplo, Beuren, Fietz e Costa (2007, p. 2) mencionam que no “[...] início do século XX, a Controladoria surgiu devido à necessidade das empresas em controlarem sua cadeia de valores através de estratégias e do planejamento de suas atividades, tornando as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão”.

Já o início do estudo da controladoria no Brasil se deu pelo crescimento da atuação de multinacionais no país, cuja complexidade de negócios passou a exigir um profissional que preocupasse com o monitoramento do desempenho de grandes organizações. (Beuren, 2002). Sua maior inserção no cenário nacional trouxe essa nova área de atuação profissional. A partir da década de 1960 (Siqueira & Soltelinho, 2001) aumenta a busca por profissionais “controllers” no mercado brasileiro.

Respondendo, em parte, a essa demanda, surge na década de 1970 o Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da USP (Martins & Iudicibus, 2007), cujo foco era “pesquisa tanto na área da Contabilidade Financeira (para usuários externos) quanto na Gerencial (internos), principalmente no modelo que hoje denominamos de Contabilidade Normativa” (p.8). Em vista da identificação dessa circunstância, os autores afirmam que surgem estudos na “nova área” de “Controladoria”. Para Almeida, Parisi e Pereira (2009), no clássico livro organizado por Catelli (2009),

a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

O que se observa nessa declaração é que a área contempla conhecimentos sobre informações econômicas que serão fornecidas aos gestores no processo de tomada de decisão. Para Mosimann (1999, p. 99), reforçando essa visão, controladoria

pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos, oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orienta-las para a eficácia.

Visão similar é compartilhada por Nascimento e Reginato (2009). Há alguns autores que ampliam o papel da controladoria ao incluir, sob sua reponsabilidade, eventualmente, a contabilidade societária, financeira, fiscal e mesmo auditoria interna. (Frezatti *et al.*, 2009; Oliveira, Perez Jr. & Silva, 2011, entre outros). Porém, essa é uma visão acadêmica e o termo,

como os autores referenciados reconhecem, tem também conotação profissional, tratado por entidades e associações, perspectiva discutida a seguir.

### **2.3. A visão das associações e entidades**

Como as associações que congregam estudiosos e profissionais veem a discussão Contabilidade de Gestão, Contabilidade Gerencial, Controladoria? Para responder a isso serão discutidas a seguir as abordagens de algumas delas.

#### **2.3.1. Entidades Nacionais**

Possivelmente a principal entidade que congrega estudiosos na área de Contabilidade, a Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Anpcont) promove anualmente seu congresso (na décima-primeira edição, realizada em Junho de 2017), no qual a área de Controladoria e Contabilidade Gerencial “envolve campo de pesquisa e desenvolvimento de estudos sobre instrumentos de apoio ao processo de planejamento e controle das organizações” (ANPCONT, 2017). A área segue, em linhas gerais, a definição do IFAC, abarcando aspectos relacionados à gestão econômico-financeira das organizações, controle de gestão e, de forma diversa, auditoria em sistemas de informação. Não abarca, por exemplo, contabilidade tributária, auditoria em si, gestão de riscos, etc., cobertos por outras áreas do evento.

Principal entidade brasileira na área de custos, a Associação Brasileira de Custos (ABC, 2017) congrega estudiosos e profissionais, numa visão multidisciplinar do tema. Em seu congresso (23 edições até 2016) a área que se aproxima da abordagem deste artigo é “custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões”, cuja descrição é “uso das metodologias de custeio na controladoria, no processo de planejamento e controle, empresarial, na gestão estratégica e no apoio à tomada de decisões” (ABC, 2017). Embora focado em custos, como base para a contabilidade de gestão, segue linha similar à Anpcont e IFAC.

A Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (Anpad) é voltada à produção de conhecimento na área de ciências administrativas, contábeis e relacionadas. Promove, anualmente, seu congresso, o Enanpad, no qual um dos temas de interesse, Contabilidade (CON), tem um subtema Controladoria e Contabilidade Gerencial, cujo foco é o processo decisório, sob um ponto de vista econômico (ANPAD, 2017). Adicionalmente àqueles assuntos cobertos pelas anteriores, inclui também Controles Internos. Porém, aspectos como tributos, auditoria, perícia, etc., são cobertos por outros subtemas.

Numa proximidade menor com a Contabilidade de Gestão, a Associação Brasileira de Engenharia de Produção (Abepro) congrega estudiosos e profissionais da área. Promove, também anualmente, seu congresso Enegep, no qual a área de Gestão Econômica tem como subáreas Engenharia Econômica, Gestão de Custos, Gestão Financeira de Projetos, Gestão de Investimentos e Gestão de Desempenho de Sistemas de Produção e Operações (ABEPRO, 2017). A área é voltada, em especial, para a avaliação econômica e de desempenho de sistemas produtivos, abordagem que engloba, parcialmente, contabilidade de gestão, mas a amplia.

Em vista das pesquisas apontarem que as formações demandadas para o exercício da função de controller nas organizações apontarem para Contadores, Administradores, Engenheiros e Economistas, a visão dos órgãos que regulam essas profissões são a seguir discutidas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) fiscaliza o exercício da profissão contábil. Esta profissão é regulamentada e na sua descrição não consta a área de controladoria, embora seja previsto nas funções que o contabilista pode desempenhar a de “controller<sup>9</sup>”. Também não há uma área de contabilidade gerencial ou contabilidade de gestão, embora temas comumente abordados por essas estejam previstos na lei. (CFC, 2017).

No caso de administradores, a legislação constante do site do Conselho Federal de Administração (CFA) é deveras genérica, não permitindo vislumbrar, especificamente, a área de contabilidade de gestão, embora possa ser subsumida na descrição da profissão, ao incorporar, por exemplo, administração financeira e orçamentos. (CFA, 2017).

Quanto aos economistas, a regulamentação prevê estudos econômicos e financeiros, voltados para aumento do rendimento econômico. (COFECON, 2017). Portanto, pode se entender que contempla os temas de interesse da contabilidade de gestão, pelo menos tangencialmente.

Para os engenheiros de produção, conforme a legislação, há previsão de orçamentos e estudos de viabilidade técnico-econômica. (CONFEA, 2017). Ou seja, embora sejam temas de interesse da contabilidade de gestão, não há, especificamente, uma atribuição voltada a ela, mesmo em outros termos. Importante observar que a Abepro tem um entendimento mais amplo das áreas de interesse do engenheiro de produção quanto às questões econômico-financeiras.

O que se percebe, sintetizando as descrições, é que as associações e órgãos profissionais brasileiros da área reconhecem a Contabilidade de Gestão (ou similar) nas profissões e campos do conhecimento da Contabilidade, Economia, Administração e Engenharia de Produção. Entre as entidades nacionais estudadas, a ABC e Anpcont são as que mais explicitamente incluem-na no seu escopo de atuação. Essa consideração reforça a ideia de que a Contabilidade de Gestão é uma área multidisciplinar, envolvendo diversas profissões e áreas do conhecimento.

### 2.3.2. Entidades Internacionais

A Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*) prevê, em seu “Padrões Internacionais de Educação para Profissionais Contábeis<sup>10</sup>” (*International education standards for professional accountants*) que a profissão inclui (mas não limita), entre outros a “parceria em tomada de decisão e em formulação e implementação de estratégias organizacionais”. (IAESB, 2015, p. 4). Para a entidade, a profissão contábil fornece informações financeiras e, eventualmente, não financeiras, para tomadores de decisão; destaca, entre outros, a gestão e os empregados das organizações. (IAESB, 2017). Não foi encontrada uma definição muito clara sobre MA, o que não parece ser também o objetivo dessa associação.

A Fundação para os Padrões Internacionais de Relatórios Contábeis (*IFRS Foundation*) é uma associação dirigida ao desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade dirigida aos mercados financeiros (IFRS, 2016). A *IFRS Foundation* é a patrocinadora, também, do Comitê Internacional de Normas Contábeis (IASB). Assim, não traz uma preocupação explícita quanto à contabilidade de gestão, um campo no qual não há normatização. Para alguns autores as novas normas do IFRS podem trazer uma aproximação entre a contabilidade financeira e a de gestão (ex: Araújo *et al.*, 2014).

---

<sup>9</sup> O termo é citado, literalmente na lei, entre aspas.

<sup>10</sup> O IAESB é uma comitê para educação contábil facilitado pelo IFAC.

O Instituto dos Contadores de Gestão<sup>11</sup> Certificados (CIMA – *Chartered Institute of Management Accountants*) é, talvez, o principal órgão profissional em nível mundial na área de contabilidade de gestão. O CIMA define a contabilidade de gestão como “fonte, análise, comunicação e uso da informação financeira e não financeira relevante para a decisão, com o objetivo de gerar e preservar valor para as organizações” (CIMA, 2016, p. 8). A afirmação, portanto, o coloca alinhado com as definições até aqui adotadas, em especial do IFAC, Anpcont e ABC.

A Associação Americana de Contabilidade (AAA – *American Accounting Association*) tem uma seção dedicada à *Management Accounting*. Sua definição para o tema é a contabilidade que apoia a gestão das entidades (AAA, 2017). Tem uma relação forte com o CIMA e, como se percebe pela descrição anterior, segue abordagem similar para área de Contabilidade de Gestão.

A Associação Europeia de Contabilidade (EAA – *European Accounting Association*) tem como missão disseminar e desenvolver a pesquisa sobre contabilidade por toda a Europa. (EAA, 2017). Promove anualmente o seu congresso (<http://www.eaacongress.org/r/home>) sobre contabilidade. Nele, há uma área específica sobre *Management Accounting* que inclui sistemas de controle. Numa visão panorâmica dos artigos listados em 2016, por exemplo, observa-se que os temas tratados estão relacionados, principalmente, com desempenho, motivação, compensação executiva, orçamento, sistemas de controle de gestão e custos. Interessantemente, as áreas tributária, auditoria e sistemas de informação são temas específicos, separados. Pode-se observar também que o CIMA e o IMA são copatrocinadores e parceiros para o congresso, o que indica um possível alinhamento àqueles institutos. Aparentemente, não há, a priori, uma definição explícita para *Management Accounting*, mas pelas temáticas e artigos tratados, como citado, é possível depreender o alinhamento à definição do CIMA sobre CG.

Em síntese, as entidades internacionais pesquisadas parecem se alinhar à definição do CIMA para MA, que segue linha similar à Anpcont, ABC e IFAC.

Portanto, parece haver, em grandes linhas, uma concordância de que a CG é “**fonte, análise, comunicação e uso da informação financeira e não financeira relevante para a decisão, com o objetivo de gerar e preservar valor para as organizações**”. (CIMA, 2016, p.8). Também é possível observar que as definições estudadas, em geral, excluem as temáticas de Auditoria, Tributos e Sistemas de Informação. Feitas as considerações para as entidades que congregam pesquisadores e profissionais, em nível nacional e internacional, são apresentadas algumas pesquisas relacionadas ao tema.

## 2.4. Pesquisas relacionadas

De forma geral, nos últimos anos, há poucas publicações entre os principais periódicos, com abordagem conceitual sobre o tema deste artigo ou correlatos. Para uma revisão sobre as publicações, foram selecionados dez periódicos brasileiros com classificação Qualis entre B1 e A2 (Quadro 1).

Foram consultados artigos que abordassem, pelo menos acessoriamente, uma discussão conceitual sobre os temas do artigo, entre 2011 e 2017. A consulta foi focada em periódicos nacionais, em vista da abordagem sobre controladoria ter uma visão própria no Brasil (Quadro 2). Acessoriamente, foi consultada a base Ebscohost, entre 2011 e 2017, na qual não foi encontrado nenhum artigo que, ao menos, tangenciasse a discussão dos conceitos objetos da presente pesquisa.

---

<sup>11</sup> A tradução oficial para o português usa o termo “contador gerencial”. Pelas razões já explicadas anteriormente, o termo Contador de Gestão é utilizado aqui e mais adiante melhor debatido.



ISSN	Título	Estrato
1807-7692	BAR. BRAZILIAN ADMINISTRATION REVIEW	A2
1679-3951	CADERNOS EBAPE.BR (FGV)	A2
0103-734X	CONTABILIDADE VISTA & REVISTA	A2
1519-7077	REVISTA CONTABILIDADE & FINANÇAS (IMPRESSO)	A2
1809-3337	REVISTA UNIVERSO CONTÁBIL	A2
1807-054X	BASE (UNISINOS)	B1
1517-9087	ENFOQUE: REFLEXÃO CONTÁBIL (IMPRESSO)	B1
1982-6486	RCO - Revista de Contabilidade e Organizações	B1
1984-3291	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	B1
1516-7011	Contabilidade, gestão e governança (UNB Contábil)	B1

**Quadro 1.** Periódicos consultados para esta pesquisa

Fonte: elaborado pelo autor.

Como é possível perceber pelo quadro, embora alguns artigos façam certa comparação da prática de controladoria com a previsão da literatura, em especial a nacional, não há, em geral, uma reflexão crítica sobre sua definição. No entanto, os que o fazem partem do pressuposto da definição já estabelecida e, em certa forma, consolidada da temática, sem discussão prévia, do ponto de vista conceitual e taxonômica. Assim, embora tangenciem a temática deste artigo, não tem a abordagem aqui proposta.

Autores/ ano	Título	Periódico	Resumo
Wanderley, C.A. Cullen, J. 2011	Management Accounting Research: mainstream versus alternative approaches	Contabilidade Vista & Revista	Compara a divulgação de relatórios de empresas no Brasil e EUA, por meio de levantamento usando o formulário 20-F. o estudo conclui que as empresas evidenciam mais informações de custos nos EUA que no Brasil, possivelmente por razões legais e pelo desenvolvimento do mercado de capitais.
Fernandes, F.C, Klann, R.C. Figueredo, M.S. 2011	A Utilidade da Informação Contábil para a Tomada de Decisões: uma pesquisa com gestores alunos	Contabilidade Vista & Revista	Aborda a importância das informações da CG para os gestores, por meio de pesquisa descritiva usando questionário fechado com alunos gestores. Os autores encontraram que a informação de CG é importante, porém há deficiência na sua disponibilização. Respondentes que são alunos de pós-graduação atribuem mais importância às informações de CG.
Lourensi, A. Beuren, I.M. 2011	Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional	Contabilidade Vista & Revista	Usa a estrutura proposta por Borinelli (2006) para avaliar a inserção de aspectos conceituais de controladoria nas teses defendidas na USP entre 1997 e 2006. Conclui que os trabalhos tem pouca aderência conceitual à proposta do referido autor.
Lima, F.B. Luca, M.M.M Santos, S.M. Ponte, V.M.R. 2011	A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.	Contabilidade Vista & Revista	Identifica as funções da controladoria em um banco, por meio de estudo de caso, usando entrevistas, documentos e questionários. Conclui que a controladoria do banco está alinhada à literatura, em relação ao planejamento, avaliação e controle e gestão da informação, contribuindo para a eficácia, segundo os gestores.

<b>Autores/ ano</b>	<b>Título</b>	<b>Periódico</b>	<b>Resumo</b>
Cavalcante, D.S. Márcia Martins Mendes De Luca, M.M.M.L Ponte, V.M.R. Gallon, A.V. 2012	Características da Controladoria nas Maiores Companhias Listadas na BM&FBOVESPA	Universo Contábil	Estuda as características da controladoria entre as maiores empresas listadas, por meio de questionário respondido por 86 empresas. Conclui que a controladoria tem foco interno, avaliando os impactos sobre o patrimônio, bem como, predominantemente, função de CG.
Coelho, E. Lunkes, R.J. Machado, A.O. 2012	A Controladoria na Hierarquia Organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina.	Enfoque: Reflexão Contábil	Estuda o tipo de autoridade da controladoria ( <i>staff</i> ou linha) nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. Conclui não ser possível afirmar se um ou outro tipo de autoridade é predominante.
Durigon, A.R. Diehl, C.A. 2013	Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - período de 2001 a 2011	Contabilidade Vista & Revista	Uma pesquisa bibliográfica em artigos sobre Controladoria no Setor Público publicados no Congresso USP. O estudo mostra a importância da temática, aponta a principal referência e principais métodos utilizados (pesquisa bibliográfica, estudos de campo e estudos de caso).
Oro, I.M. Beuren, I.M Carpes, A.M.S 2013	Competências e Habilidades Exigidas do Controller e a Proposição para sua Formação Acadêmica	Contabilidade Vista & Revista	Compara as demandas por profissionais de controladoria e a formação acadêmica propiciada, por meio de levantamento por questionário. Conclui que existe certa aderência entre o perfil desejado e a formação.
Ribeiro, R.R.M. Espejo, M.M.S.B 2013	Evolução das Pesquisas em Contabilidade gerencial: uma análise das opções temáticas em teses e dissertações no Brasil	Enfoque: Reflexão Contábil	Estuda as opções temáticas de teses e dissertações defendidas em Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis <i>Stricto Sensu</i> e aponta os principais assuntos abordados.
Espejo, M.M.S.B Daciê, F.P. 2015	Redução da Assimetria Informacional sob a Ótica do Controle Gerencial: discussão sobre práticas em empresas transparentes	Revista de Contabilidade & Finanças USP	Compara se empresas potencialmente mais transparentes apresentam mais informações sobre CG, usando análise de discurso sobre Relatórios de Administração (RA). Conclui que, embora haja categorias peculiares de informação nos seus RA's, elas não são suficientes para evidenciar diferentes níveis de divulgação.
Farias, M.R.S. Martins, G.A. 2015	Contabilidade como Ramo de Conhecimento: ciência, tecnologia e prática	Universo Contábil	Ensaio teórico discutindo a contabilidade como ciência, tecnologia e prática. Ao distinguir contabilidade como ciência e tecnologia, permite explicar a diferença entre contabilidade normativa e contabilidade positiva, bem como auxilia avanços na pesquisa entre os diferentes entendimentos.
Frezatti, F. Aguiar, A.B, Wanderley . C.A. Malagueño. R. 2015	A Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades	Universo Contábil	Apresenta um resumo de discussões em uma conferência sobre CG. Reflete sobre o desenvolvimento, as dificuldades e as oportunidades de pesquisa na área, ao melhorar o entendimento do cenário atual e apontar perspectivas.

Autores/ ano	Título	Periódico	Resumo
Espejo, M.M.S.B Eggert, N.S. 2017	Não Deu Certo Por Quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria*	Revista de Contabilidade & Finanças USP	Estuda a não implementação da controladoria em uma empresa de sucesso, por meio do modelo de Bogt e Scapens (2014) como mecanismo de observação empírica. Concluem que lógicas diferentes, cultura das pessoas e cultura da organização, associados fator tempo dificultaram a implementação.

**Quadro 2.** Artigos publicados em periódicos brasileiros com temas tangentes à CG

Fonte: periódicos consultados.

### 3. COMPARANDO *MANAGEMENT ACCOUNTING* E CONTROLADORIA—MESMO VINHO, OUTROS RÓTULOS?

Em primeiro lugar é necessário observar que em nível internacional não foi encontrado, como mostrado na seção 2.3, uma área de conhecimento chamada “controladoria”. Uma tradução literal para o inglês seria “*controllership*”<sup>12</sup>, o que não foi encontrado. No mesmo sentido, Borinelli coloca que (2006, p. 103), “[...] não se encontram, na literatura estrangeira pesquisada, autores que definissem a Controladoria como ramo de conhecimento”. Exceção, talvez ao *Financial Executive Institute*, que trata o tema, mas não como uma área de conhecimento como citado por Frezatti *et al.* (2009) e Oliveira, Perez e Silva (2011). No entanto, se trata essencialmente de uma associação profissional de executivos financeiros, como uma visita ao site demonstra. A temática, inclusive, mais tratada é relacionada às demonstrações contábeis.

Assim, em um primeiro momento, parece que o termo Controladoria para descrever uma como área de conhecimento é peculiarmente brasileiro, enquanto na literatura internacional o termo correspondente ou mais próximo é *Management Accounting*. Ainda assim, alguns autores - por exemplo, Padoveze (2007) - não reconhecem a “Controladoria” senão como uma “evolução” da ciência contábil.

Ainda assim, a academia brasileira, embora adote o termo controladoria para disciplinas de pós-graduação stricto-sensu, usa, em grande medida, referências de “Contabilidade Gerencial”. Uma breve revisão de ementas de programas de pós-graduação (PPG) em ciências contábeis aponta que entre os 24 (de um total de 26), cujas disciplinas estavam disponíveis no site, 17 tem disciplinas com a palavra “controladoria” no seu título e sete não as tem. Na mesma linha, ao consultar as cinco bibliografias disponíveis para disciplinas de Controladoria em sites dos PPGs, em um total de 28 obras referentes à Controladoria, Contabilidade de Gestão ou Gerencial, Controle Gerencial e o Profissional “Controller”, somente cinco são diretamente relacionadas à controladoria (exemplo: Catelli, 1999). No entanto, nesta mesma base há 11 obras relativas à Contabilidade de Gestão/Gerencial (exemplo: Atkinson, 2000). Uma explicação poderia ser o fato de que a temática “contabilidade gerencial” faz parte de controladoria. Este artigo apresenta uma interpretação alternativa para discussão: **a academia brasileira fez, isoladamente, a opção de considerar uma área de atividade profissional como área de conhecimento, de forma não alinhada ao que é internacionalmente praticado.** A seguir, a argumentação que sustenta essa proposta é discutida. Essa situação parece reforçar o entendimento de Padoveze (2007) para quem a controladoria na escola americana é denominada contabilidade gerencial.

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que existe uma demanda nacional e internacional por profissionais de controladoria (controller ou similar). Em empresas maiores

<sup>12</sup> Sintomático observar que, ao realizar buscas em temáticas apresentadas como de “controladoria”, em bases de dados, a área na qual normalmente se encontram catalogadas é “*management accounting*”.

existe um órgão específico (setor, departamento, diretoria) denominado “Controladoria”; em empresas menores, essas atribuições estão disseminadas pela estrutura organizacional. Empresas menores, em geral, não têm condições de manter uma área específica de Controladoria (Garcia, 2010 *apud* Cintra *et al.*, 2014). Assim, parece mais apropriado tratar controladoria como uma FUNÇÃO organizacional e não meramente como unidade organizacional ou cargo. Assim como ocorre com outras funções organizacionais, em empresas menores ou iniciantes, essa função, assim como outras (TI, Recursos Humanos, etc.) podem estar dispersas pela organização ou concentradas no empreendedor, no começo.

Em segundo lugar, entidades como o *Financial Executive Institute* (FEI) reconhecem, por exemplo, que o controller pode exercer várias funções (FEI, 2017), entre elas aquelas que poderiam ser consideradas como *management accounting*. Interessante observar que na mesma fonte há uma comparação diferenciadora entre controller e tesoureiro. Porém, não existe na literatura uma área de conhecimento “tesouraria”; na verdade, essa função usa conhecimentos de outras áreas de conhecimento (finanças de curto e de longo prazo, por exemplo). Assim, por analogia a essa categorização<sup>13</sup>, se válida, é razoável inferir que controladoria é uma função organizacional que usa diversos conhecimentos, em especial de contabilidade de gestão (*management accounting*).

Reforçando esse entendimento, o IFAC, por exemplo, aponta a existência de três áreas de conhecimento existentes na empresa: *Tax Accounting*, *Financial Accounting*, e *Managerial Accounting* ( Figura). Eventualmente, como mostrado pelo FEI, o controller pode abarcar as funções de contabilidade tributária e financeira (*tax and financial accounting*) e mesmo outras. Outro exemplo que pode reforçar esse entendimento é, inversamente, o exemplo dado por Frezatti *et al.* (2009) ao comparar a controladoria com a área de compras de uma organização. Ora, não existe uma área de conhecimento “compras”; a função de compras (ou, mais amplamente, aquisição) de uma organização utiliza conhecimentos de finanças, contabilidade, ciências dos materiais, engenharia, etc., para sua atuação. Ainda assim, existem publicações acadêmicas (livros, artigos etc.) sobre compras, sem que com isso esta se torne uma área de conhecimento. Logo, não há necessidade de a cada função organizacional corresponder uma área de “conhecimento”. Organização é um conjunto estruturado de recursos com o intuito de atingir objetivos, usando para isso conhecimentos de **diversas áreas**.

Esse raciocínio poderia ser estendido *ad nauseam* para funções organizacionais como logística, etc. Não há “área de conhecimento” logística. O fato de existir cargo ou função logística nas organizações não enseja a criação de uma área específica de conhecimento sobre isso. Esta função organizacional utiliza conhecimento de diversas áreas.

Somando-se a esses argumentos mesmo a literatura nacional também não traz um consenso sobre os enfoques dados à controladoria. Por exemplo, para Padoveze (2007, p.3) a controladoria é “a ciência contábil evoluída”. Portanto, para o autor, não haveria sentido em se abordar controladoria como uma área de conhecimento; bastaria citar a ciência contábil.

No entanto, para outros autores (Mosimann & Fisch, 1999), a controladoria engloba conhecimentos de administração, economia, psicologia, estatística e contabilidade. Novamente, isso não permite, necessariamente, concluir tratar-se de nova área do conhecimento, mas de uma atividade que se baseia em conhecimentos de outros campos para seu exercício. Já Frezatti *et al.* (2009, p.26) definem controladoria como uma unidade organizacional que “dissemina conhecimento por meio das contabilidade gerencial e

---

<sup>13</sup> Um processo classificativo eficaz deveria, idealmente, usar o mesmo critério para distinguir os objetos em análise e propor categorias que fossem mutuamente excludentes; no presente caso, isso implicaria que a distinção entre controller e tesoureiro usa como critério o exercício profissional (ou cargo/ função organizacional) e que um controller não poderia ser considerado tesoureiro e vice-versa.

financeira”. Inclusive os autores não discutem a controladoria como área de conhecimento, mas somente como unidade organizacional, ao definirem conceitos utilizados na sua obra (seção 1.3). Há mesmo o uso alternativo dos termos controladoria e contabilidade gerencial em algumas obras (exemplo: Oliveira, Perez Jr. & Silva, 2011).

Estudos como os de Pletsch, Silva e Lavarda (2016) sobre disciplinas de controladoria em cursos de graduação; Souza e Borinelli (2009) sobre recrutamentos de profissionais de controladoria; Frezatti *et al.* (2015), sobre o cenário da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil; Lunkes *et al.* (2011); Cavalcante *et al.* (2012), sobre a área de controladoria nas maiores empresas listadas; são, pelo menos, parcialmente conflitantes entre si quanto à controladoria e contabilidade gerencial. O primeiro conclui que aspectos relacionados à informação, planejamento e controle são majoritários na sua pesquisa, assim como nos estudos consultados. Já Souza e Borinelli (2009) apontam também forte demanda por funções contábeis, além das de contabilidade gerencial. O livro de Frezatti *et al.* (2009) discute sobre contabilidade gerencial, mas aporta às suas características elementos como questões tributárias e auditoria o que, segundo se viu no presente texto, estariam mais afeitas à controladoria. Para Lunkes *et al.* (2011) a função contábil está fortemente presente na controladoria das maiores empresas de Santa Catarina. Para Cavalcante *et al.* (2012), as atribuições da área de controladoria têm “a predominância da característica quanto à abrangência da controladoria no ambiente interno da organização, interpretando o impacto econômico dos eventos sobre o patrimônio, ao mesmo tempo em que exerce, predominantemente, a função contábil gerencial”.

Assim, é possível perceber que há uma heterogeneidade de entendimentos do que seja a controladoria, seja a partir de informações de mercado, seja a partir das discussões acadêmicas. Portanto, é razoável supor que a controladoria é uma função que, dependendo da organização, pode ter diversas atribuições, principalmente de contabilidade gerencial, mas também de contabilidade financeira. E, para ser fiel à proposta de entidades como o IFAC, também pode incorporar gestão tributária e auditoria. Em sentido similar, Francischetti, Poker Junior e Padoveze (2017, p.32) afirmam que a controladoria

tem um papel decisivo na elaboração de modelos e sistemas de informação econômico/financeiro de apoio aos gestores na tomada de decisões, por meio da indicação de alternativas, com base em avaliações quantitativas necessárias na formulação de diretrizes táticas para o planejamento estratégico da organização

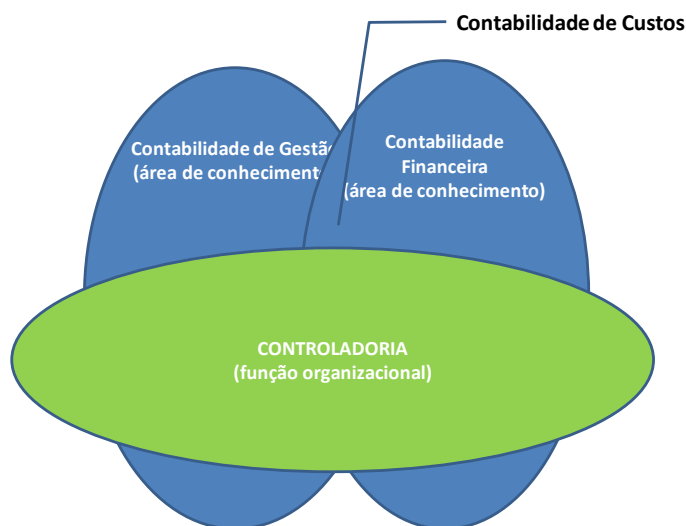
É possível inferir que em organizações menores ou menos complexas não seja racional ter unidades organizacionais específicas para as questões tributárias, por exemplo, fazendo com que o controller, mesmo com viés de contabilidade de gestão, acabe por assumir, por otimização de recursos, atividades acessórias. E, como muitos dos profissionais de controladoria têm formação contábil, a assunção de atividades de contabilidade financeira (DFPs), auditoria e tributária é tecnicamente viável. Isso também pode ser reforçado pela percepção de Oro *et al.* (2007) que numa pesquisa sobre anúncios de vagas para controllers identificaram que empresas menores buscam profissionais com uma visão mais operacional. Para alguns autores (Gomes, Souza & Lunkes, 2014), (Lunkes *et al.*, 2009), as funções contábeis têm caráter mais operacional. Portanto, é lógico supor que atividades mais operacionais ou vinculadas à contabilidade financeira, sejam, em empresas menores, agrupadas em um só profissional, chamado controller.

Uma evidência que pode reforçar essa percepção pode ser obtida do estudo de Gomes, Souza e Lunkes (2014). Nele, somente 33% das vagas ofertadas em controladoria demandavam formação em Ciências Contábeis, sendo as demais em Administração, Economia e Engenharia entre outros. Logo, não é esperado que o detentor dessa posição

pudesse ser tecnicamente responsável, por exemplo, por Demonstrações Financeiras (para usuários externos). Naturalmente, como gestor da área, poderia haver um subordinado que fosse designado responsável técnico. Mas isso sinaliza que, pelo menos do ponto de vista de mercado, a Controladoria não pode ser uma “evolução da ciência contábil”, como apregoa Padoveze (2007), uma vez que a responsabilidade técnica contábil não estaria coberta. Outro ponto que pode ser adicionado é a constatação, para Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) que na Alemanha, por exemplo, o controller não se confunde com o cargo de contador, sendo que as funções de contabilidade financeira, auditoria, controle interno e administração de impostos não são atividades de controladoria.

Não obstante, a área de controladoria cresceu de importância no Brasil, após o final dos anos 1970, incentivado pela criação do primeiro programa de pós-graduação em Ciências Contábeis do país e, segundo alguns autores, teve uma mudança de entendimento a partir do desenvolvimento de trabalhos na área de gestão econômica (GECON), ampliando seu alcance (Frezatti *et al.*, 2009; Lunkes *et al.*, 2009). Por outro lado, a ascendência dessa abordagem sobre a área contábil no Brasil, levou, possivelmente, a um afastamento do *mainstream* internacional, que, como discutido ao longo deste artigo, considera controladoria uma profissão, relevante, mas não uma área de conhecimento.

Considerando, então, como até aqui discorrido: i) a origem da *management accounting*; ii) a evolução da controladoria no Brasil e sua heterogeneidade conceitual; iii) a visão das entidades nacionais e internacionais (em especial, as últimas); iv) e a comparação realizada entre controladoria e *management accounting*; o entendimento proposto é que a **Management Accounting** (contabilidade gerencial ou de gestão) é uma **AREA DE CONHECIMENTO** e a **Controladoria** (*Controllership*) uma **FUNÇÃO ORGANIZACIONAL** que usa conhecimentos de contabilidade de gestão, principalmente, mas também, eventualmente, de contabilidade financeira, auditoria e tributos (Figura 1).



**Figura 1.** Contabilidade de Gestão, Contabilidade Financeira e Controladoria

Fonte: elaboração própria.

A definição da controladoria como função organizacional possibilita igualmente o melhor entendimento de seu papel nas organizações. É possível, com isso, observar que, apesar da inexistência de uma unidade organizacional “controladoria”, suas atribuições podem, do ponto de vista da pesquisa, ser mais bem identificadas e estudadas e, do ponto de vista aplicado, permitir aos executivos uma melhor estruturação das atividades. A partir dessa

definição, subfunções de controladoria podem ser delimitadas, permitindo um estudo mais específico de suas atribuições e mais adaptado às necessidades organizacionais.

Controladoria, então, é a **função organizacional** responsável pelo **monitoramento econômico-financeiro da organização**, inclusive podendo (e muitas vezes, devendo) usar informações não-financeiras para isso. Este entendimento traz como vantagens: o alinhamento da pesquisa nacional às principais correntes internacionais que pesquisam os mesmos subtemas (remuneração executiva, orçamento, BSC, planejamento, controle, avaliação de desempenho, etc.); uma definição mais clara de sua estrutura conceitual, sem misturá-la com outras áreas de conhecimento que, apesar de relevantes, tem premissas diferentes. Por exemplo, a contabilidade financeira parte de normas contábeis compulsórias que, não somente são dispensáveis na contabilidade de gestão, como também podem mesmo ser perniciosas.

Já a Contabilidade de Gestão é uma **área de conhecimento** que estuda **conceitos e práticas voltadas à coleta, análise e divulgação de informações, principalmente econômico-financeiras, para apoiar os tomadores de decisão (internos), com vista à otimização do desempenho organizacional**. Inclui, não de forma exclusiva, estudos sobre remuneração executiva, desempenho organizacional, orçamento, Balanced Scorecard, EVA, análise diferencial, precificação, etc.

Um último ponto foi desafiado no início do presente artigo e precisa agora ser discutido. Contabilidade de Gestão ou Contabilidade Gerencial? Originalmente, a área se chama, em inglês, *Management Accounting*. Uma rápida revisão de alguns livros clássicos traduzidos para o português dá uma visão de seus nomes originais ( Quadro 3). Adicionalmente, o livro do professor Boisvert (1999) usa o sugestivo título de “*La Comptabilité de Management*” (em francês) que em uma tradução mais literal seria “A Contabilidade de Gestão”.

Autores	Título em Português	Título Original
Warren, Reeve e Fess	Contabilidade Gerencial	Managerial Accounting
Horngren, Sunden e Stratton	Contabilidade Gerencial	Introduction to Management Accounting
Atkinson, Banker, Kaplan, Young	Contabilidade Gerencial	Management Accounting
Atkinson, Kaplan, Matsumura e Young	Contabilidade Gerencial	Management Accounting

**Quadro 3.** Títulos originais de livros clássicos utilizados no Brasil

Fonte: elaborado com base nos autores consultados.

Embora pareça plausível que o termo “management” possa ser traduzido tanto como “gestão”, como “gerencial”, isso pode acarretar um problema semântico. O termo gerente ou gerencial é usado nas organizações, frequentemente, para designar o gestor de nível médio ou tático, em contraposição aos níveis estratégico e operacional. É usual encontrar nas organizações os cargos de diretor, gerente e supervisor relacionados aos níveis estratégico, tático e operacional, respectivamente, três diferentes níveis de gestores. Em nível internacional, ao diferenciar gestores de alto nível (estratégico) e médio nível (tático) é usual que alguns autores os referenciem como “*top manager*” e “*middle manager*” (por exemplo, Wong-On-Wing *et al.*, 2007).

Assim, para se evitar a confusão potencial entre o nível do gestor (gerencial = tático) e o tipo de contabilidade que se está abordando (de gestão ou financeira), o proposto nesse artigo é que se trate a área como Contabilidade de Gestão e não contabilidade gerencial<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Alguns autores tratam a contabilidade de gestão de alto nível como Contabilidade Gerencial Estratégica. Se a leitura de “gerencial” for de nível hierárquico, isso pode significar um paradoxo, enquanto Contabilidade de Gestão Gerencial não seria um pleonasmo.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo abordou a discussão semântica e conceitual sobre a área de Contabilidade de Gestão, Controladoria ou Contabilidade Gerencial, do ponto de vista epistemológico e organizacional. Foi mostrada a origem dos termos, em nível nacional e internacional, a visão de entidades nacionais e internacionais e as diferenças de abordagem entre os conceitos. Também foram apresentadas pesquisas recentes sobre a controladoria no Brasil.

Após a visão geral mostrada no texto foi proposta a interpretação de que Contabilidade de Gestão é uma área de conhecimento e que Controladoria trata-se de uma função organizacional. A sugestão traz como vantagens um maior alinhamento dos estudos nacionais ao que é praticado internacionalmente e a melhor caracterização de uma função organizacional que faz uso de conhecimentos de várias áreas e, ao mesmo tempo, é mais aderente à realidade encontrada empiricamente.

Do ponto de vista acadêmico, a clarificação dos conceitos e seu tratamento de forma autônoma permite melhor definir os conteúdos que devem ser previstos no estudo da área de conhecimento proposta. Igualmente, permite uma interpretação menos contaminada do papel da (função de) controladoria nas organizações, evitando aparentes contradições quando essa engloba, além das temáticas esperadas de Contabilidade de Gestão, outras atribuições da Contabilidade Financeira (demonstrações contábeis, contabilidade societária, auditoria, contabilidade tributária, etc.). Ou seja, não há contradição no fato da unidade organizacional Controladoria ter como atribuições atividades vinculadas à área de conhecimento Contabilidade de Gestão e à área de conhecimento Contabilidade Financeira. Igualmente, o reconhecimento da Controladoria como função organizacional permite estudar e identificar mais claramente suas atribuições e subfunções. Ao fazê-lo, sem ficar limitado ou constrangido pelas definições conceituais de CG, é possível estudar mais claramente seus elementos e, por exemplo, relacioná-los a características organizacionais como porte, controle acionário, estrutura, estratégia, etc. E inclusive, no mesmo sentido, se executa mais ou menos atividades de Contabilidade de Gestão ou Contabilidade Financeira.

Do ponto de vista aplicado, a definição mais precisa da função organizacional Controladoria pode levar os gestores a identificar os atributos que sejam mais relevantes à sua respectiva organização, devido à maior clareza conceitual. Também seu entendimento como função, ao invés de unidade, possibilita, em especial em estruturas menores, a alocação das suas atividades ao longo da organização, não restrita ou não dependente de uma área específica. Ou seja, é possível que atribuições da Controladoria estejam dispersas ao longo da estrutura organizacional, sem prejuízo do seu correto funcionamento, não sendo necessário haver uma área, uma unidade específica de controladoria, realidade em muitas pequenas empresas.

Como limitações desse ensaio estão as heterogeneidades das definições dos diversos autores e seus possíveis vieses. Também as diferentes realidades dos países, tanto conceituais, históricas ou práticas podem limitar, senão impedir, a universalização do entendimento sobre a temática. No mesmo sentido, a interpretação que a ciência, ou seja, os pesquisadores fazem da realidade ao transcrevê-la para a teoria, pode não ser a mais aderente, havendo divergências naquilo que os profissionais, controllers e demais, entendem da área e o que os acadêmicos reconhecem. Por fim, o próprio viés do autor na interpretação dos diferentes textos consultados e suas escolhas na seleção das fontes de consulta podem gerar equívocos conceituais, ainda mais considerando, como registrado neste texto, a diversidade de conceitos,



definições e realidades encontradas nas pesquisas empíricas e, portanto, a pouca concordância sobre a temática.

Por fim, algumas recomendações podem ser feitas para a sequência do estudo. Primeiramente, a mais óbvia consequência é testar a aderência da estrutura conceitual proposta à luz da realidade organizacional e também dos estudos já realizados, em especial no Brasil. Outra oportunidade é, a partir desta proposta, estudar as possíveis subfunções da controladoria, suas ferramentas (práticas, artefatos ou tecnologias) e os conhecimentos utilizados. Na sequência, realizar pesquisas comparando os diferentes elementos da função controladoria em relação às características das organizações. Por exemplo, verificar se determinadas atribuições e/ou atividades da controladoria são mais ou menos relacionadas com a estratégia, controle acionário, grau de centralização, etc.; ou se a existência de uma unidade (setor, departamento, etc.) está relacionada com o porte.

## REFERÊNCIAS

- American Accounting Association - AAA. (2017). *American Accounting Association – Management Accounting*. Disponível em: <http://aaahq.org/MAS>. Acesso em 15Mar17.
- Associação Brasileira de Custos- ABC. (2017). Áreas Temáticas. Disponível em <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4225/4225>. Acesso em 12Mar17.
- Associação Brasileira de Engenharia de Produção- ABEPRO. (2017). *Áreas e Subáreas da Engenharia de Produção*. Disponível em <https://www.abepro.org.br/enegep/2017/interna.asp?m=1410&c=1394&p=1345>. Acesso em 12Mar17.
- Almeida, L. Brito de, Parisi, C., & Pereira, C. A. (2009). Controladoria. In: Catelli, A. (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração- ANPAD. (2017). *Temas de Interesse*. Disponível em [http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod\\_evento=1&cod\\_evento\\_edicao=89&cod\\_edicao\\_subsecao=1360](http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod_evento=1&cod_evento_edicao=89&cod_edicao_subsecao=1360). Acesso em 12Mar17.
- Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis- ANPCONT. (2017). *Temática do Evento*. Disponível em <http://congressos.anpcont.org.br/x/tematica>. Acesso em 12Mar17.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Araújo, K. D. de, Cornacchione Junior, E. B., Reginato, L., & Suzart, J. A. da S. (2014). Awareness of the Impact of Adopting IFRS on Management Accounting From the Perspective of Teachers of Postgraduate Stricto Sensu Programs in Accounting. *Revista Universo Contábil*, 10 (2), 105–124.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da Controladoria no processo de gestão. In: Schmidt, P. (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman/Artmed.
- Beuren, I.M., Schlindwein, A.C., & Pasqual, D.L. (2007). Abordagem da Controladoria em Trabalhos Publicados no Enanpad e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18 (45), 22 – 37.
- Boisvert, H. (1999). *La Comptabilité de Management - prise de décision et gestion*. (2a ed.). Saint-Laurent: ERPI.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. (Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo.

- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior- CAPES. (2017). *Considerações sobre Qualis Periódicos - Administração, Ciências Contábeis e Turismo*. Disponível em [http://capes.gov.br/images/documentos/Documentos\\_de\\_area\\_2017/27\\_ADMI\\_doc\\_area\\_2016\\_final\\_20jan2017.pdf](http://capes.gov.br/images/documentos/Documentos_de_area_2017/27_ADMI_doc_area_2016_final_20jan2017.pdf).
- Catelli, A. (2009). *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Conselho Federal de Administração- CFA. *Lei N° 4.769, de 09/09/1965* - dispõe sobre o exercício da profissão de Administrador e dá outras providências. Disponível em <http://www.cfa.org.br/institucional/legislacao/leis/1965/Lei4769.pdf/view>.
- Conselho Federal de Contabilidade- CFC. *Resolução CFC 560/83*. Disponível em [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_560.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_560.pdf).
- Instituto dos Contadores de Gestão Certificados- CIMA. (2016). *Princípios Globais de Contabilidade Gerencial*. Disponível em: <http://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/principios-globais-de-contabilidade-gerencial-1.pdf>.
- Cintra, C.S., Rodrigues, D. E., Bisco, T. G., & Faleiros, V.A. (2014). O Papel da Controladoria como Ferramenta de Gestão. *Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online)*, 1 (2), 1-19.
- Conselho Federal de Economia- COFECON. *Decreto n° 31.794, de 17 de novembro de 1952* - Dispõe sobre a regulamentação do exercício da profissão de Economista. Disponível em [http://www.cofecon.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=62:decreto-no-31794-de-17-de-novembro-de-1952&catid=210:legislacao](http://www.cofecon.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=62:decreto-no-31794-de-17-de-novembro-de-1952&catid=210:legislacao).
- Conselho Federal de Engenharia e Agronomia- CONFEA. *Resolução n° 218, de 29 de junho de 1973*. Disponível em <http://normativos.confea.org.br/downloads/0218-73.pdf>.
- European Accounting Association- EAA. (2017). *EAA home*. Disponível em <http://www.eaa-online.org/r/default.asp?iId=FDJHJD>. Acesso em 12Mar17.
- Financial Executive Institute- FEI. (2017). *Role of Management Accountant, Controller and Treasurer*. Disponível em <http://www.yourarticlelibrary.com/accounting/management-accounting/role-of-management-accountant-controller-and-treasurer/52479/>. Acesso em 21Mar17.
- Fiirst, C., Pamplona, E., Lavarda, C. E. F., & Zonatto, V. C. da S. (2015, Outubro). Perfil do controller e a evolução histórica da profissão no contexto brasileiro. *Anais do Congresso Nacional de Administração e Contabilidade – AdCont*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 6.
- Francischetti, C. E., Poker Júnior, J. H., & Padoveze, C. L.(2017). Contabilometria: análise bibliométrica, tendências e reflexões em publicações da base de dados SCOPUS de 1982 até 2014. *Contabilometria - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, 4 (1), 31-44.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. do, & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- International Accounting Education Standards Board- IAESB (2015). *International education Standards for Professional accountants*. Disponível em [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Framework-for\\_IES-for-Professional-Accountants-and-Aspiring-Professional-Accountants.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Framework-for_IES-for-Professional-Accountants-and-Aspiring-Professional-Accountants.pdf).

- International Federation of Accountants- IFAC, Professional Accountants in Business Committee (2014). *International Good Practice Guidance, Evaluating and Improving Costing in Organizations*. Disponível em <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Costing-July-2009.pdf>.
- International Financial Reporting Standards- IFRS (2016). *Quem somos e o que fazemos*. Disponível em <http://www.ifrs.org/About-us/Documents/Who-We-Are-Portuguese-2016.pdf>.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1993). *Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus.
- Lunkes, R.J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E.F.R (2009) Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5 (4), 63-75.
- Martins, E., & Iudícibus, S. D. (2007). Editorial: 30 anos do doutorado em contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18, 3-8.
- Mosimann, C. P., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A., & Reginato, L. (org.). (2009). *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, L. M., Perez Jr., J. H., & Silva, C. A. D. S. (2011). *Controladoria Estratégica: textos e casos práticos com solução*. (8a ed.). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. (2007). *Controladoria: estratégica e operacional - conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Thomsom Learning.
- Paula, A.R., Maia, S.C., Bispo, O.N.A., & Angotti, M. (2014, Outubro). A Influência da Controladoria nos Processos de Gestão. Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Curitiba, PR, Brasil, 34.
- Ricardino Filho, A. A. (1999). *Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting: o enfoque anglo-americano*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Santos, R.V., Castellano, A.C.F., Bonacim, C.A.G., & Silva, L.P. (2005, Novembro). O papel do controller em empresas de grande porte. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 9.
- Siqueira, J. R. M. de, & Soltelinho, W. (2001). O profissional de controladoria no mercado brasileiro - do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16 (27), 66-77.
- Wong-on-wing, B., Guo, L., Li, W., & Yang, D. (2007). Reducing conflict in balanced scorecard evaluations. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (4-5), p. 363-377.

### **Agradecimentos**

O autor foi enormemente beneficiado com diversas discussões com colegas, em especial durante os congressos da Anpcont. Correndo o risco do esquecimento, não se pode deixar de citar, entre outros, os professores Carlos Lavarda, Márcia Espejo, Rogério Lunkes, Ilse Beuren, Cláudio Wanderley Fábio Frezatti, Welington Rocha e André Callado. Igualmente, os debates no grupo de Pesquisa Contest (Implementação e Controle Estratégicos), registrado no CNPq e vinculado à Universidade do Vale do Rio dos Sinos foram de muita valia. Também se beneficiou do apoio do mestrando Rafael Pessin, na coleta de algumas informações e textos, e do colega da UFSM e ex-orientando de doutorado, prof. Luiz Henrique Figueira Marquezan, pela revisão do texto. Todos foram de grande valia na reflexão proposta aqui; entretanto, qualquer erro ou imprecisão é responsabilidade exclusiva do autor.