

ANÁLISE DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA EM UMA REDE HOTELEIRA¹

Rogério João Lunkes

rogeriolunkes@hotmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Charlene Arlene Ramos

charlenearamos@gmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Daniela de Oliveira Palhano

danielaopalhano@gmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Fabricia Silva da Rosa

fabriciasrosa@hotmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

RESUMO

A definição das funções básicas é um dos pontos fundamentais em qualquer estudo de controladoria. Na literatura percebe-se dificuldade neste aspecto em decorrência de diferentes definições e concepções. Diante disto, este trabalho tem como objetivo analisar a aplicabilidade das funções e competências da controladoria em uma rede hoteleira. Para tanto, foram elaborados questionários, o primeiro aplicado ao setor de controladoria e outro aplicado aos principais gestores da rede hoteleira. Os resultados mostram que na percepção dos controllers a controladoria tem uma atuação proativa e de cogestão em funções de fornecimentos de informações e auditoria. Outro aspecto de destaque é a atuação dos controllers, mesmo sendo da mesma rede, tem visões distintas sobre as funções que exercem. Já em relação a percepção dos principais gestores da rede hoteleira, destaque para aqueles que desejam mudanças na atuação dos controllers, que atuem sobre a eficiência econômica, mais próximos, inclusive para criticar suas ações e decisões.

Palavras-chave: Controladoria; Funções; Controller; Hotel.

ANALYSIS OF THE FUNCTIONS OF THE CONTROLLER IN HOTEL

ABSTRACT

¹ Recepção: 31/07/2015.

Aprovação: 22/01/2016.

Publicação: 30/06/2016.

The definition of the basic functions is one of the key points in any study of controller. However, in literature the difficulties in this regard due to different definitions and conceptions. Thus, this study aims to evaluate the feasibility of controlling the functions and powers in a hotel chain. To this end, questionnaires were prepared, the first applied to controllership industry and other applied to the main managers of the hotel chain. The results show that the perception of controllers the controller takes a proactive and co-management activities in information supply and audit functions. Another important aspect is the performance of controllers, even though the same network, have different views on the functions they perform. The perception of the main managers of the hotel network, especially those wishing to changes in the activity of controllers, which act on economic efficiency, closer even to criticize their actions and decisions.

Keywords: Controllership; Functions; Controller, Hotel.

1. INTRODUÇÃO

O setor hoteleiro, de uma forma geral, está imerso em um ambiente altamente competitivo, e necessita de informações precisas e fidedignas para a tomada de decisões e ações. As empresas hoteleiras, como qualquer outra organização, podem utilizar-se da controladoria para gerar informações para o processo de planejamento e controle, visando melhorar o desempenho do negócio.

A controladoria e o *controller* passam a exercer um papel central no processo de gestão. O desenvolvimento da controladoria ocorreu a partir dos preceitos básicos da contabilidade para uma ampla função de suporte informacional, planejamento e controle, elaboração de medidas de desempenho, passando a participar também ativamente da formulação das estratégias, fazendo com que o *controller* deixe de ser apenas um compilador de dados e passe a ser um gestor da informação responsável pela coordenação do planejamento estratégico das empresas hoteleiras.

No contexto atual, a controladoria necessita empreender um conjunto de funções. Entre estas funções tem-se o fornecedor de informações aos gestores da organização ou de comunicar os resultados da organização (WEBER, 2011). As atividades relacionadas ao sistema de comunicação podem ser executadas pela controladoria através de diversos instrumentos. Além do gerenciamento de informação *ad hoc*, pode obter relatórios de várias naturezas, os mais utilizados são os relatórios mensais, que constituem o elemento central dos relatórios padrão.

Além da própria evolução gerada pela mudança no mundo dos negócios, a controladoria pode assumir diferentes funções nas empresas hoteleiras. Esta dinâmica faz com que novas funções possam ser incorporadas, bem como, aquelas diferenças geradas pelo porte do hotel, por exemplo, já que em empresas hoteleiras menores a função da controladoria está vinculada diretamente a administração do negócio, logo, diverge da atividade principal, que seria o gerenciamento de informações para os tomadores de decisão (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009), a controladoria pode não estar somente relacionada a função contábil, enfatizada no controle financeiro e, sim multidisciplinarmente, envolvendo conhecimento de várias outras ciências como administração, economia, estatística, psicologia, dentre outras, que podem ser empregadas conjuntamente.

Estudos recentes também revelam que a atuação do *controller* pode ir além de uma participação operacional e do fornecimento de informações, representando um maior envolvimento na tomada de decisão. Esta transformação da controladoria está relacionada ao suporte prestado em diferentes etapas do processo gerencial, gerando uma parceria na gestão dos negócios (ORO et al., 2007; SOUZA; BORINELLI, 2009; MACIEL; LIMA, 2011; FERRARI et al., 2013; GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014).

Com a intenção de ampliar a compreensão sobre a utilização e aplicação das funções da controladoria pelas empresas de hotelaria e, visando conhecer o papel do *controller* nestas instituições, o estudo tem como problemática de pesquisa: qual a percepção dos *controllers* e dos gestores sobre funções e papéis exercidas pela controladoria? Assim, o objetivo da pesquisa é identificar e analisar a percepção dos *controllers* e gestores sobre as funções e papéis da controladoria em uma rede hoteleira.

Pesquisas desta natureza podem contribuir para a compreensão das funções utilizadas pelas empresas e as necessidades dos gestores, além das alterações específicas da necessidade de mudanças da controladoria nas empresas hoteleiras, buscando proporcionar maior contribuição e tornar esta atividade um fator chave de sucesso para a gestão. Este artigo será desmembrado em cinco seções, sendo a primeira esta, a introdução, em segundo o referencial teórico que trata de aspectos ligados as funções de controladoria. Na terceira seção é abordada a metodologia da pesquisa que expõe os métodos utilizados, em quarto apresenta-se a análise dos dados e informações, e por fim, na quinta seção trata-se das considerações finais do artigo.

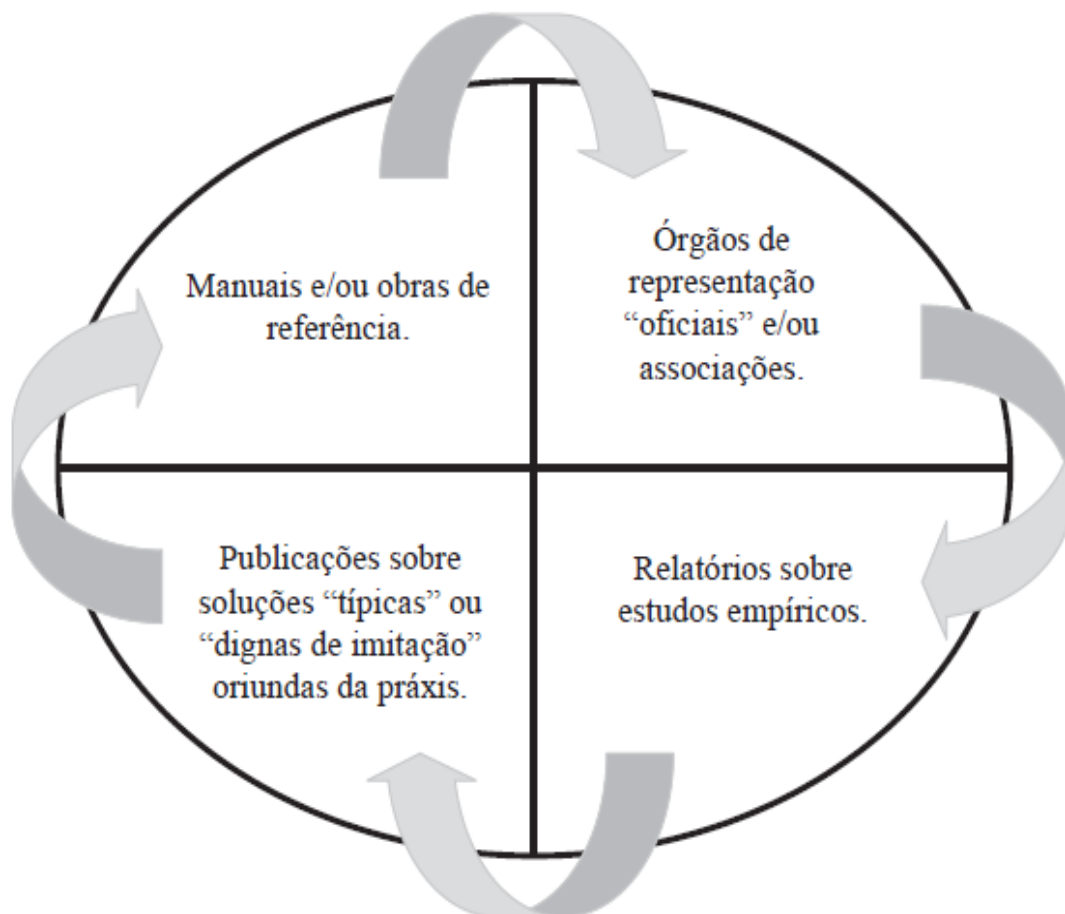
2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Funções da Controladoria

As funções da controladoria produzem a essência de atuação desta área. A sua definição é um aspecto fundamental para o desenvolvimento e crescimento das organizações como um fator chave de sucesso. A junção pode ocorrer por meio da interação entre a teoria e a prática das organizações. Portanto, esta revisão abordará a descrição das funções segundo livros e manuais de referência da área e estudos empíricos.

De acordo com Horváth (2006), para se obter conhecimento do estado e desenvolvimento da controladoria, é necessário estudar quatro elementos básicos, que são: i) órgão de representação “oficiais” e/ou associações; ii) relatório sobre estudos empíricos e específicos de atividades relacionados à organização e desenvolvimento; iii) publicações sobre soluções “típicas” ou “dignas de imitação” oriundas da práxis; e iv) manuais e/ou obras de referência, conforme a Figura 1.

Figura 1 - Instrumentos básicos na definição de um conjunto de funções da controladoria



Fonte: Adaptado de Horváth (2006)

Os estudos de Beuren, Borgoni e Fernandes (2008), Richartz et al. (2012) e Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) trazem uma síntese das principais pesquisas empíricas realizadas no Brasil. De acordo com o Quadro 1, as funções mais observadas foram: contábil, controle, administração dos impostos, planejamento, elaboração de relatórios e interpretação, controle interno, sistema de informações, auditoria, custos e orçamento.

Quadro 1 - Principais funções de controladoria segundo estudos empíricos

FUNÇÕES	Oro et al. (2007)	Souza e Boninelli (2009)	Lunkes et al. (2009)	Ferrari et al. (2013)	Ferreira et al. (2014)	Gomes, Souza e Lunkes (2014)	Sub-total (Solicitadas)	Giorgio e Nascimento (2005)	Calijuri, Santos e Santos (2005)	Santos et al. (2005)	Daniel, Dal Vesco e Tarifa (2006)	Oliveira e Ponte (2006)	Schnorrenberger et al. (2007)	Santos et al. (2008)	Fachini et al. (2009)	Medeiros e Rabelo (2010)	Lunkes et al. (2011)	Sub-total (Práticas)	Total (Funções Empíricas)
	Planejamento	X	X	X	X	X	X	6	X	X				X	X	X	X	X	7
Controle	X	X	X	X	X	X	6	X	X			X	X	X	X	X	X	8	14
Sistema de Informações		X				X	2	X			X	X	X	X	X	X	X	8	10
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X		X	X	X		4		X	X	X	X	X	X		X	X	8	12
Contábil	X	X	X	X	X	X	6		X	X	X	X	X	X	X	X	X	9	15
Auditoria	X		X	X	X		4		X	X	X	X	X			X	X	7	11
Administração dos Impostos	X	X	X	X			4			X	X	X	X	X	X	X	X	8	12
Controle Interno	X	X	X				3	X	X	X	X		X		X		X	7	10
Avaliação e Deliberação																X		1	1
Avaliação e Consultoria	X		X		X		3												3
Relatórios Governamentais									X		X						X	3	3
Proteção de Ativos																X		1	1
Processamento de Dados																			
Mensuração de Risco															X			1	1
Organização																			
Direção																			
Desenvolvimento Pessoal				X		X	2												2
Análise e Avaliação Econômica										X	X		X			X		4	4
Atender Agentes de Mercado									X									1	1
Coordenação				X			1												1
Custos	X	X	X	X			4			X	X			X	X	X	X	6	10
Orçamento	X		X	X			3			X	X	X	X			X	X	6	9
Avaliação de Desempenho				X	X		2												2
Estudos Dirigidos e Projetos				X	X		2												2
Governança Corporativa - SOX					X		1												1
Fluxo de Caixa					X		1												1
Análise Financeira					X		1												1
Conhecimento das IFRS				X			1												1
Gerenciamento da Tesouraria				X			1												1
Indicadores					X		1												1

Fonte: Adaptado de Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013)

Em relação as obras e manuais do Brasil, destaque para as funções: controle, planejamento, sistema de informação e contábil, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Principais funções listadas em obras e manuais de referência no Brasil

FUNÇÕES	Obras e Manuais de Referência																	Sub-Tota				
	Tung (1974)	Kantiz (1976)	Yoshitake (1984)	Mossiman e Fisch (1999)	Almeida, Parisi e Pereira (2001)	Pelelas (2002)	Beuren (2002)	Brito (2003)	Peters (2004)	Nogas e Luz (2004)	Padoveze e Benedicto (2005)	Santos (2005)	Schmidt e Santos (2006)	Nascimento e Reginato (2007)	Schier (2007)	Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008)	Morante e Jorge (2008)		Souza (2008)	Lopes de Sá (2009)	Lunkes e Schnorrenberger (2009)	Garcia (2010)
Planejamento	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	15
Controle	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	16
Sistema de Informação		X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	13
Elaboração de Relatórios e Interpretação	X		X	X			X			X												5
Contábil	X	X	X	X				X	X	X					X		X	X	X			11
Auditoria	X																		X			2
Administração dos Impostos																X		X				2
Controle Interno													X		X						X	3
Avaliação e Deliberação		X			X																	2
Avaliação e Consultoria														X								1
Relatórios Governamentais																						0
Proteção de Ativos			X																			1
Processamento de Dados	X																					1
Mensuração de Risco			X																			1
Organização																				X		1
Direção						X																1
Desenvolver Pessoal																				X		1
Análise e Avaliação Econômica					X																	1
Atender Agentes de Mercado					X	X	X	X														4
Coordenação																				X		1

Fonte: Adaptado de Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013)

De maneira geral, observa-se que não há consenso na literatura em relação as funções desempenhadas pela controladoria, o que estimula a realização de novos estudos. Apesar de algumas convergências observadas, a realização de novos estudos possibilitará a compreensão entre as abordagens destacadas na literatura e a práxis organizacional.

Entende-se que a controladoria está em processo de consolidação de um grupo básico de funções que vão orientar os estudos e pesquisar na área e, conseqüentemente, as disciplinas acadêmicas e a sua aplicação prática nas organizações. Nos últimos anos, tem crescido a

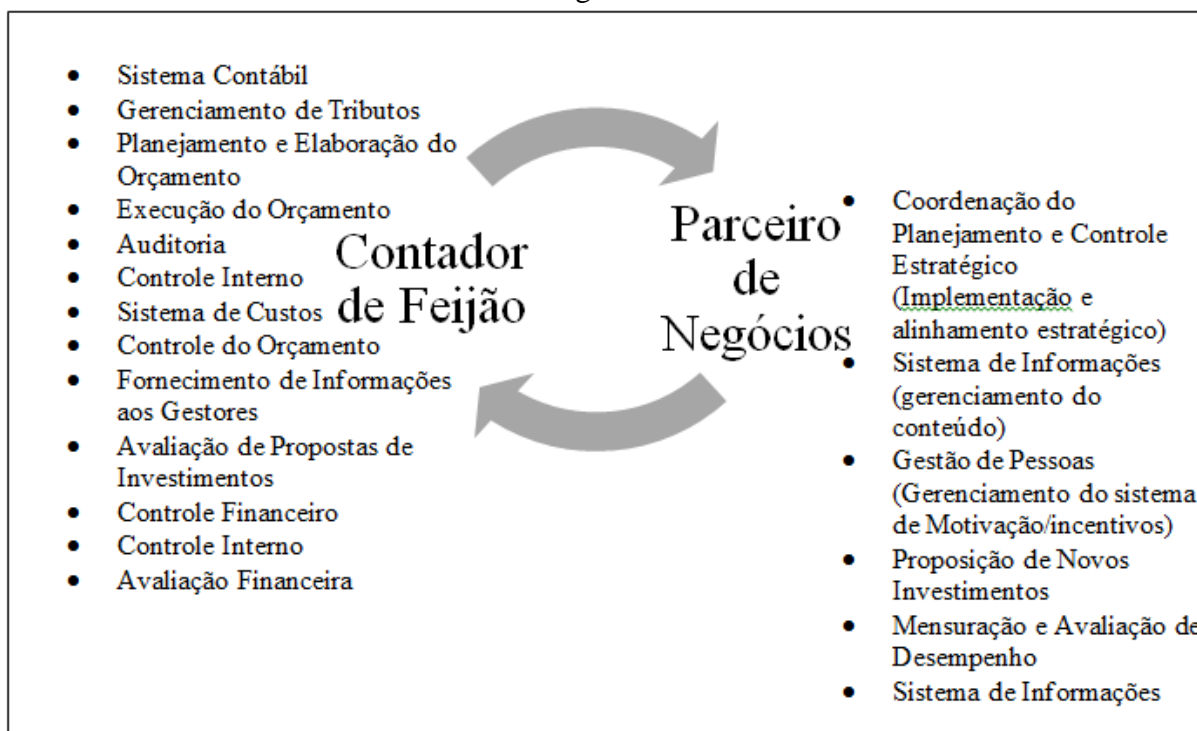
quantidade de estudos relacionados às funções da controladoria, o que pode ser algo positivo, pois esta área pode auxiliar na melhoria da gestão e conseqüentemente dos resultados das organizações.

2.2 Modelo de Investigação Proposto

Com a evolução do mercado cada vez mais as empresas devem se adequar as mudanças e ter um planejamento e controle maior para continuarem competitivas. Com isso, a controladoria, e por sua vez o *controller*, devem proporcionar está mudança, por meio de medidas de desempenho, estudos e planejamento das melhores práticas para a organização.

Em decorrência destas novas necessidades, as empresas precisam de uma área com profissionais que tenham sólidos conhecimentos de contabilidade e sistemas de informação, mas também sobre processos de implementação do planejamento e das estratégias que conduzam a organização ao sucesso. Na literatura, há autores que apresentam estas funções “contador de feijão” e “parceiro de negócios” (WEBER, 2011). A Figura 2 apresenta um rol de funções que podem estar relacionados ao “contador de feijão” e “parceiro de negócios”.

Figura 2 - Principais funções do *controller* na visão do ‘contador de feijão’ e do ‘parceiro de negócios’



Fonte: Adaptado de Weber (2011)

A Figura 2 apresenta as funções básicas do “contador de feijão” e do “parceiro de negócios”. No grupo do “contador de feijão” são classificados aqueles que exerçam funções básicas como elaboração de relatórios contábeis, controle da demonstração do resultado do

exercício, fluxo de caixa, balanços, controle de custos, fechamento de planilhas, contratos, validação e inclusão de dados no sistema, atuação na interpretação da legislação, organização de documentos, atuação no estudo de viabilidade financeira, controle orçamentário, entre outras.

O “parceiro de negócios” é aquele que participa mais ativamente nas tomadas de decisões da organização, tendo uma atuação proativa mais estratégica de apoio e tomada de decisão com outros gestores. As funções exercidas pelo parceiro de negócios compreendem o gerenciamento do sistema de informações, o planejamento e o controle estratégico, a participação efetiva na elaboração do plano estratégico em conjunto com as unidades de negócio, a gestão da equipe visando à obtenção do máximo rendimento por meio das práticas de gestão da organização, suporte às equipes gerenciais na tomada de decisão, entre outras funções de caráter mais estratégico.

Na comparação observada na Figura 2, o “parceiro de negócios” é o tipo de *controller* que as empresas veem buscando atualmente, que possam auxiliar nos planejamentos estratégicos elaborados e controlando a organização para obter uma melhor gestão e possibilitar aos gestores informações e auxílio no processo de tomada de decisão (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014).

A partir das funções pode-se definir os tipos de papéis exercidos pelo *controller*, conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Tipos de papéis exercidos pelo *controller*

PAPÉIS	SIGNIFICADO DO PAPEL
Fornecedor de números/Principal informante	É o fornecedor de informações financeiras aos principais gestores. Ele tem a responsabilidade de gerar os relatórios sobre os resultados da organização. Analista de dados. Presta informações e relatórios sobre o desempenho organizacional.
Guarda freio/ Controlador de gastos	Atua no controle do processo de planejamento e orçamento e frequentemente impõem/exige/cobra cortes exigidos/propostos/definidos pela alta direção.
Inspetor/Fiscal/Policial	Atua principalmente sobre o processo de controle da execução orçamentária. Comando e controle. Fazer cumprir as normas da organização (políticas e procedimentos).
Cão de guarda/Vigilante/ Auditor Interno	Atua na verificação se está tudo certo e em casos de problemas, toma ou sugere medidas punitivas. Manter os superiores informados sobre o comportamento e desempenho dos gestores de linha.
Navegador/Direcionador	Atua sobre os objetivos estabelecidos, informando ao principal executivo o alinhamento das ações de negócio. Ele informa sobre a direção e velocidade imprimida. Atua na coordenação do alinhamento dos esforços da organização e na definição dos seus rumos.
Consciência econômica/Conselheiro/ Assessor	Atua sobre a eficiência econômica, tem relação muito próxima com os gestores, inclusive para criticar suas ações e decisões.
Agente de mudança	Atua e contribui com iniciativas, além de acompanhar e dar suporte aos processos de mudança.

Comunicador	Atua na comunicação direta com a gestão, ao transmitir os indicadores de gestão e mostrar as implicações e impactos sobre o resultado. Procura gerar um impacto positivo sobre o comportamento do gerente, com forte interação.
Arquiteto	Propõem e desenvolve os modelos e instrumentos de gestão, o que inclui os sistemas de informações.
Inovador	Atua no desenvolvimento e transmissão de conceitos e técnicas inovadoras relacionadas a gestão. A diferença entre o arquiteto e o inovador é que o primeiro atua mais no campo das ideias e conceitos e o segundo na proposição e desenvolvimento de modelos e instrumentos.
Consultor interno/Consultor	Atua em funções que vão além da prestação de informações, com a recomendação de ações de melhoria e correção de desvios. Ele atua como facilitador da execução, ou seja, aquele que ajuda as áreas ou gestores em casos de dúvidas sobre como realizar a execução orçamentária. Conduta de aconselhamento e assessoria.
Bobo da corte/Crítico	Fala verdades, mesmo que duras, e faz críticas, sem temer consequências negativas.

Fonte: Adaptado de Rehring, Voußem e Weber (2011)

Os *controllers* com aderência a papéis pró ativos e estratégicos acabam tendo uma participação e influência maior na gestão da organização. Em contrapartida, uma postura mais de controle e operacional acaba tornando a controladoria um órgão de fiscalização das atividades dos outros setores da organização. Esta diferença de postura pode fazer falta para a organização, principalmente na avaliação de desempenho e no apoio a tomada de decisão dos gestores.

Para a realização desta pesquisa, estes tipos de papéis (Quadro 3) e as funções (Figura 2) exercidas pelo *controller* formam a base para a elaboração do questionário, sendo os procedimentos para sua estruturação descritos na sequência.

3. METODOLOGIA

A metodologia está estruturada em procedimentos para elaboração do questionário e população e amostra.

3.1 Procedimentos para Elaboração do Questionário

Para Rudio (2011), é “um conjunto de atividades orientadas para a busca de um determinado conhecimento”. Diante disto, o estudo tem a finalidade de proporcionar maior conhecimento das funções do *controller* e sua visão confrontada com a opinião dos gestores.

O questionário aplicado em uma rede hoteleira, foi estruturado de acordo com estudos teóricos e empíricos sobre as funções e papéis da controladoria/*controller* (WEBER, 2011; REHRING; VOUBEM; WEBER, 2011; LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013).

Foram elencadas as funções de controladoria, com a utilização de escala *Likert* (onde 1 não atua e 5 atuam de forma pró ativa).

Foram elaborados dois questionários, um aplicado aos *controllers* e outro aplicado aos gestores. Além das questões gerais, os questionários tinham uma questão sobre as funções exercidas pelo *controllers*. Já o aplicado aos gestores, solicita também as funções que eles gostariam que o *controller* exercesse na organização.

Visando evitar possíveis vieses nas respostas obtidas, as funções não eram divididas no questionário em “contador de feijão” e “parceiro de negócios”. Da forma como as questões foram elaboradas é possível extrair o grau em que as funções de controladoria são aplicadas na empresa hoteleira e a percepção individual em que cada um tem em relação ao seu conhecimento, habilidades e características que o fazem se enquadrar em um perfil profissional.

Com os dados e informações obtidos através do questionário e da entrevista, o objetivo desta pesquisa era obter maiores detalhes capazes de identificar a capacidade da controladoria de executar as funções elencadas na revisão de literatura.

3.2 População e Amostra

No universo, a variedade de eventos capazes de serem estudados é infinita. Devido a isto, seleciona-se o que se deseja estudar e aprofunda-se nos fenômenos a serem analisados e interpretados com a intenção de descobrir respostas ao seu problema de pesquisa.

População ou universo é a totalidade de componentes distintos que possui uma certa semelhança nas características definidas para determinado estudo. Conforme Rudio (2011), a população é o conjunto de indivíduos que possuem a mesma característica definida para um determinado assunto.

Na maioria das vezes, por impossibilidade ou inviabilidade econômica e temporal, limitam-se o estudo a uma parte da população, sendo conhecida como amostra. Portanto, esta parte selecionada deve ser efetivamente representativa. De acordo com Beuren (2010), amostra é “uma pequena parte da população ou do universo selecionada em conformidade às regras”. Portanto, amostra é a seleção de parte da população, devendo seguir procedimentos para que essa seleção tenha uma certa representatividade da população para que haja confiabilidade e fidedignidade nos resultados obtidos através da amostra.

Logo, a pesquisa se concretizou pelo estudo realizado em uma rede hoteleira, a qual está distribuída por todo o território nacional e em outros países. No entanto, a aplicação dos questionários ocorreu nas unidades concentradas na Grande Florianópolis e Vale do Itajaí, totalizando 4 (quatro) unidades, 8 (oito) gestores e 4 (quatro) *controllers*.

Sobre os instrumentos utilizados para a coleta de dados, utilizou-se dois tipos de questionários. O primeiro foi direcionado para os gestores, com o objetivo de identificar sua percepção sobre funções que o *controller* executa, quais gostaria que executasse, e identificar se suas expectativas convergem com a prática atual da controladoria dentro da rede hoteleira pesquisada. O segundo questionário foi encaminhado para os *controllers* e buscou coletar a visão desse profissional perante a sua própria atuação e contribuição em algumas atividades dentro da organização, desde atividades relacionadas a sistemas contábeis até planejamento e

metas. Por fim, confrontou-se a opinião dos gestores e suas expectativas com a percepção dos *controllers*.

Obteve-se como respostas válidas 2 (dois) questionários respondidos por *controllers* e 3 (três) questionários respondidos por gestores. O período de aplicação dos questionários foi na última quinzena de abril de 2015.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados demonstra os dados obtidos na pesquisa, analisando as necessidades que os gestores e *controllers* identificam na rede hoteleira pesquisada.

4.1 Funções da Controladoria na Percepção dos *Controllers*

O questionário aplicado aos *controllers* explorou a percepção sobre as funções executadas, conforme demonstrado no Quadro 4.

Quadro 4 - Grau de atuação da controladoria nas seguintes funções

GRAU DE ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA NAS SEGUINTE FUNÇÕES:					
ATIVIDADE	1	2	3	4	5
Sistema contábil			C1	C2	
Gerenciamento dos tributos			C1	C2	
Planejamento e elaboração do orçamento		C1		C2	
Execução do orçamento		C1		C2	
Controle do orçamento		C1		C2	
Fornecimento de informações aos gestores				C2	C1
Avaliação das propostas de investimentos	C1		C2		
Controle				C1	C2
Controle interno				C1	C2
Auditoria				C2	C1
Sistema de custos	C1			C2	
Avaliação financeira				C1	C2
Coordenação do desenvolvimento do planejamento estratégico	C1		C2		
Coordenação da implementação do planejamento estratégico	C1		C2		
Gerenciamento do conteúdo da informação		C1		C2	
Controle estratégico			C1	C2	
Proposição de novos investimentos	C1		C2		
Sistema de incentivos/motivação			C1	C2	
Alinhamento dos objetivos e metas		C1		C2	
Avaliação não financeira		C1	C2		

Sistema de informações			C1	C2	
------------------------	--	--	----	----	--

Legenda: 1. Não participa; 2. Fornece informações a Gerência sobre assuntos econômicos e atividades na organização; 3. Fornece e interpreta as informações AD-HOC, ou seja, de acordo com as necessidades de cada usuário; 4. Auxilia na tomada de decisão de forma crítica, quando solicitado, influencia o gestor a partir de uma opinião independente; 5. Atuação de forma proativa no fornecimento de informações e de cogestão na tomada de decisão.

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 4 apresenta a percepção dos *controllers*, que estão separados pelas cores cinza forte (C1-*controller* 1) e claro (C2-*controller* 2). As semelhanças então relacionadas as funções de controle, controle interno, avaliação financeira, controle estratégico e sistemas de incentivo/motivação.

O *controller* 1 tem uma atuação em funções mais tradicionais como sistema contábil, fornecimento de informações, auditoria, controle e controle interno e avaliação financeira. Corroborando com os estudos empíricos de Giongo e Nascimento (2005), Calijuru, Santos e Santos (2005), Santos et al. (2005), Daniel, Dal Vesco e Tarifa (2006), Oliveira e Ponte (2006), Schnorrenberger et al. (2007), Oro et al. (2007), Santos et al. (2008), Souza e Borinelli (2009), Fachini, Beuren e Nascimento (2009), Medeiros e Rabelo (2010), Lunkes et al. (2011), Maciel e Lima (2011), Ferrari et al. (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014), conforme Quadro 1.

Entretanto, não atua em funções estratégicas e de tomada de decisão como a coordenação do desenvolvimento e implementação do planejamento estratégico, proposição e avaliação de investimentos, bem como no sistema de custos. Também tem uma atuação relativa no alinhamento de objetivos e metas, avaliação não financeira, gerenciamento do conteúdo e no processo orçamentário. De uma forma geral, sua atuação é alinhada com funções tradicionais do “contador de feijão”, não tendo participação proativa na tomada de decisão como “parceiro de negócios”.

Da mesma forma que *controller* 1, o *controller* 2 tem uma atuação ativa em funções tradicionais como o contábil, tributos, processo orçamentário, controle e controle interno, auditoria, sistema de custos e avaliação financeira. Porém, também apresenta uma atuação em funções estratégicas como gerenciamento do conteúdo das informações, alinhamento dos objetivos e metas e sistema de informações. Assim, tem um alinhamento com as funções do “contador de feijão” e do “parceiro de negócios”, o que é recomendável na literatura (WEBER, 2011). Portanto, observa-se que em uma mesma rede hoteleira, as funções desenvolvidas pelo *controller* também podem variar de organização para organização.

4.2 Papel da Controladoria na Percepção dos Gestores

O questionário aplicado aos gestores procura explorar a percepção em relação a atuação atual e desejada da controladoria. Foi possível verificar respostas divergentes entre os três gestores, tanto para o papel que o *controller* exerce atualmente na rede hoteleira, como aquele que gostariam que os *controllers* exercessem. No Quadro 5, tem-se as respostas na visão dos gestores sobre o papel atual e desejado do *controller*.

Quadro 5 - Percepção dos gestores sobre o papel atual e desejado

Papel	Papel Atual		Papel Desejado	
	G1	G3	G2	G3
Fornecedor de números/Principal informante	G1	G3	G1	
Guarda freio/ Controlador de gastos		G3		
Inspetor/Fiscal/Policial				
Cão de guarda/Vigilante/ Auditor Interno		G3		
Navegador/Direcionador				
Consciência econômica/Conselheiro/				
Assessor			G2	G3
Agente de mudança		G2		
Comunicador		G3		G3
Arquiteto				
Inovador				

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 5 apresenta as respostas dos três gestores, que estão separados pelas cores cinza forte (G2-gestor 2), cinza mais claro (G3-gestor 3) e a cor preta (G1-gestor 1). Na percepção do Gestor 1, o *controller* somente exerce o papel atual de fornecedor de números/principal informante, sendo que o gestor três também tem a mesma percepção. O Gestor 2, atribui a função do *controller* ao agente de mudança, e por fim o Gestor 3, atribui a função do *controller* de fornecedor de números/principal informante, mais também o guarda freio/controlador de gastos, Cão de guarda/Vigilante/Auditor Interno, Comunicador e Bobo da corte/Crítico.

Quando solicitados sobre o papel desejado do *controller*, pode-se verificar que dois gestores gostariam que o *controller* estivesse mais voltado para o apoio ao processo de tomada de decisão, ou seja, de “parceiro de negócios”. As funções de agente de mudanças e arquiteto também foram destacadas. Somente um dos gestores ainda tem a visão que o *controller* deve ser o “contador de feijão”, como aquele que fornece os números, para a tomada de decisão do principal gestor do hotel.

4.3 Funções da Controladoria na Percepção dos *Controllers* versus Percepções dos Gestores

Com ambos os questionários aplicados para *controllers* e gestores, pôde-se detectar divergências entre as respostas obtidas nesta pesquisa. De acordo com os resultados apresentados no Quadro 4, que evidenciam as respostas dos *controllers*, nota-se que o *controller* 1 possui uma atuação mais voltada ao perfil de “contador de feijão”. Esta postura revela que o *controller* atua em atividades mais operacionais do hotel, o que significa que os gestores podem encontrar dificuldades em obter informações estratégicas para a tomada de decisões, além de dificuldades na implementação do planejamento e controle estratégico, pois não terão o apoio desta área na empresa.

Em contrapartida, o *controller 2* atua mais direcionado a postura classificada na literatura como “parceiro de negócios”. Este perfil pode ser interessante para a empresa hoteleira, pois o *controller* auxilia e apoia os gestores principais na tomada de decisão, atuando de forma pró ativa.

Comparativamente aos resultados observados a partir do Quadro 5, pela percepção de dois gestores, pode-se verificar que o papel exercido pelo *controller* está direcionado ao “contador de feijão”, com destaque para o fornecimento de informações, auditor interno e crítico. Entretanto, estes profissionais gostariam que o *controller* exercesse papéis mais estratégicos, de “parceiro de negócios”.

Estes resultados sugerem que o papel do *controller* nas organizações ainda pode evoluir para atuar nas novas funções sugeridas pela literatura como, coordenação do planejamento e controle estratégico. E o mais importante, os resultados mostram que os gestores gostariam desta mudança de perfil, ou seja, um *controller* que assessora e auxilia no processo de mudança. Pesquisa também mostram que profissionais com atuação mais convergente ao perfil de parceiros estratégicos tendem a serem mais valorizados nas organizações, pois seu papel é mais fácil de ser percebido pelos demais gestores (REHRING, VOUBEM; WEBER, 2011).

Em comparação as percepções dos *controllers versus* gestores de um modo geral percebe-se que há um conflito, pois, os executivos da rede hoteleira gostariam de papéis voltados a atuação na eficiência econômica, com relação próxima, inclusive para criticar suas ações e decisões. Ou seja, apontam a necessidade que o *controller* apoiasse as decisões dos principais gestores, seja no fornecimento de informações, como no auxílio ao processo de tomada de decisão.

5 CONCLUSÕES

Este artigo teve por objetivo analisar a percepção de *controllers* e de gestores sobre as funções e papéis exercidos e desejados em uma rede hoteleira. Por meio da aplicação de um questionário foi possível verificar as funções exercidas pela controladoria, e de outro para os gestores, a percepção dos papéis exercidos e desejados.

De acordo com as respostas obtidas, é perceptível a falta de consenso dos *controllers* sobre as funções exercidas pela controladoria. As funções não estão adequadamente definidas. Em determinados assinalamentos, ocorre contrassensos de informações onde um julga ter participação e o outro aponta o oposto. Os resultados do estudo refletem a falta de consenso apontado pela própria literatura, conforme destacado no Quadro 1 e 2. Em ambos os pontos de vistas a controladoria tem participação parcial nas funções elencadas na pesquisa, destacando-se predominantemente aquelas ligadas ao fornecimento de informações, auditoria, controle e controle interno, além de avaliação financeira.

A controladoria quando vista sob a percepção dos gestores, também apresenta diferentes papéis, desde fornecedor de informações (Gestor 1 e 3), a papéis de controle como guarda freio ou controlador de gastos, cão de guarda, vigilante e auditor interno (Gestor 2). Estes papéis representam comportamento reativo, de fiscal dos processos e ações dos empregados e gestores, como um cão de guarda; embora em muitos casos a empresa hoteleira necessitaria de um estrategista, que mostra o caminho a ser seguido, ou seja, um cão guia.

Constatou-se no estudo, que embora ocorra a predominância no fornecimento de informações aos gestores para a tomada de decisão, isto ocorre pela geração de relatórios, minimização de riscos financeiros e correção de erros de planejamento e controle. Além disso, o estudo aponta um conflito entre a percepção dos gestores e dos *controllers* sobre as funções e papéis, o que pode acarretar desvantagens para a gestão da empresa, já que os gestores priorizam as funções básicas e podem carecer de informações estratégicas para a tomada de decisão.

De acordo com Horváth (2006) (Figura 1), a controladoria não deve atuar unicamente em funções contábeis, auditoria e de controle e sim prover interface com as demais funções ligadas a “parceiro de negócios”, promovendo uma maior influência na gestão da empresa hoteleira. A interface entre as funções do “contador de feijão” e do “parceiro de negócios” é recomendável na literatura (WEBER, 2011). Conforme explicam Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), a controladoria deve atuar no apoio a tomada de decisões, com ação proativa e estratégica.

Este estudo contribui para geração de conhecimento sobre as funções da controladoria, o que pode ser importante para ampliação e melhoria nas empresas hoteleiras. Para futuros estudos é importante ampliar a amostra pesquisada, bem como verificar em outras empresas o nível de desenvolvimento das funções, o que pode criar um mapa geral do funcionamento da controladoria no Brasil.

REFERÊNCIAS

- BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BEUREN, I.; BORGONI, N.; FERNANDES, L. Análise da Abordagem da Controladoria em Dissertações dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 10, n. 28, p. 249-263, 2008.
- CALIJURI, M. S.; SANTOS, N. M.; SANTOS, R. F. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. In: VII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=610>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- DANIEL, M. M.; DAL VESCO, D. G.; TARIFA, M. R. Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do *controller* nas cooperativas agropecuárias do estado do Paraná. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/419.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- FACHINI, G. J.; BEUREN, I. M.; NASCIMENTO, S. Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: ABC, 2009. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2856>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- FERRARI, M. J. et. al. O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho nacional. **Revista de Informação Contábil**, v. 7(3), 2013, p.25-50.

- GIONGO, J.; NASCIMENTO, A. M. O envolvimento da Controladoria no processo de gestão: um estudo em indústrias do estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em:
<http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=376>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- GOMES, C. V., SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Estudio sobre el perfil profesional de contraloría buscada por las empresas brasileñas. **Revista de Globalizacion, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 8(1), 2014, p. 34-50.
- HORVÁTH, P. **Controlling**. 10. ed. München: Verlag Vahlen, 2006.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.
- LUNKES, R. J. et. al. Funções da Controladoria: um estudo nas 100 maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Análise Psicológica**, Lisboa, v. 29, n. 2, p. 345-361, 2011.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACIEL, L. F.; LIMA, R. A. O perfil ideal do *controller* nas condições que se apresentam o mercado de trabalho no Brasil. **Artigo apresentado no 11 Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e 15 Encontro Latino Americano de Pós-Graduação 2011**, Paraíba, Brasil, 2011.
- MEDEIROS, C. S. C.; RABELO, E. C. O perfil da controladoria em concessionárias de veículos do município de Tubarão (SC). In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: ABC, 2010. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3142>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- OLIVEIRA, R.L.; PONTE, V. M. R. O papel da controladoria nos fundos de pensão. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 5, p. 97-114, 2006.
- ORO, I. M. et. al. O perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho nacional. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos... São Paulo: USP, 2007**. Disponível em:
<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/320.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- REHRING, J.; VOÜßEM, L.; WEBER, J. Die Rolle(n) der Controller: Eine Einordnung durch den WHU-Controllerindex. **Controller Magazin**. Vol. 1, 2011, p.14-19.
- RICHARTZ, F. et al. Análise curricular em controladoria e as funções do *controller*. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, Madrid, v. 9, n. 19, p. 25-39, 2012.
- RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 39. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2011.
- SANTOS, R. V. et. al. O papel do *controller* em empresas de grande porte. In: XII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em:
<http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=415>. Acesso em: 15 jul. 2015.
- SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SCHNORRENBERGER, D. et. al. Perfil do *controller* em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João

Pessoa. **Anais eletrônicos...** João Pessoa: ABC, 2005. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=255>. Acesso em: 15 jul. 2015.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: ABC, 2009. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2876>. Acesso em: 15 jul. 2015.

WEBER, J. O desenvolvimento das tarefas do controlador: explicando a natureza da controladoria e suas mudanças. **Journal of Management Control**, v. 22. ed. 1. p. 25-46, 2011.