



ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DE CONTROLADORIA NOS ARTIGOS SOBRE CONTROLADORIA EM PERIÓDICOS NACIONAIS DE CONTABILIDADE

CONTROLLERSHIP BASIC CONCEPTUAL FRAMEWORK IN PAPERS ABOUT CONTROLLERSHIP IN NATIONAL ACCOUNTING JOURNALS

Luís Antonio Lay ⁽¹⁾

Universidade do Contestado/UnC, Marafra/SC

Cleston Alexandre dos Santos ⁽²⁾

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul/UFMS, Três Lagoas/MS

Márcia Zanievicz da Silva ⁽³⁾

Universidade Regional de Blumenau/FURB

RESUMO

Estudos apontam que o arcabouço teórico da Controladoria carece de algum nível de sistematização, face ao seu atual estágio de desenvolvimento, e dessa forma, o presente artigo tem por objetivo identificar quais os conteúdos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), proposto por Borinelli (2006), estão sendo contemplados nos artigos sobre Controladoria em periódicos nacionais de contabilidade. Trata-se de uma pesquisa documental, descritiva, qualitativa e quantitativa, com análise dos artigos dos periódicos classificados pela CAPES em A1 à C, com área de avaliação em Administração. A amostra foi composta por 67 artigos de 18 periódicos brasileiros. Os resultados revelaram que na perspectiva I prevaleceram as formas distintas de tratamentos quanto ao objeto da controladoria e área de eficácia em que se aplica a controladoria, como também ficou destacado que o conceito de controladoria não está definido na maioria dos artigos dos periódicos analisados, também se evidencia a tendência das perspectivas I e II, as quais relacionam a controladoria como gestora do processo como um todo das organizações, e na perspectiva III ficou evidenciado uma forte relação dos artigos com a missão e os objetivos da Controladoria. E por fim, evidenciou-se uma tendência para a homogeneidade de tratamentos dos aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais da controladoria.

Palavras-chave: Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC); controladoria; periódicos nacionais; contabilidade.

ABSTRACT

A number of studies have suggested that the theoretical framework of Controllershship lacks a level of systematization due to its current level of development. The present study aims at identifying how the contents of the Controllershship Basic Conceptual Framework (CBCF), proposed by Borinelli (2006), have been depicted in papers about Controllershship published in national accounting journals. The study employs a documental, descriptive, qualitative and quantitative method. The analysis focused on papers published in journals evaluated by CAPES from A1 to C within the Administration area. The sample was composed of 67 papers from 18 Brazilian journals. Results revealed that in perspective I, distinct ways of treating the object of controllershship prevailed as well as the area of efficacy in which controllershship is applied. Additionally, the concept of controllershship was not clearly defined in the papers of the journals analyzed. Findings show a tendency towards perspectives I and II, the ones that relate controllershship in organizations as manager of the process as a whole. In perspective III, a strong relationship between the mission statements and the

objectives of controllership prevailed in the sample analyzed. Finally, results indicate a tendency towards the homogeneity in the treatment of conceptual, procedural and organizational aspects of Controllership.

Keywords: Controllership Basic Conceptual Framework (CBCF); controllership; national journals; accounting.

INTRODUÇÃO

O processo de globalização e a evolução tecnológica têm gerado um cenário cada vez mais competitivo para as organizações, como também tem exigido que os profissionais de contabilidade adotem posturas cada vez mais ágeis e responsáveis na busca da eficiência e eficácia do processo de tomada de decisão. Segundo Mosimann e Fisch (1999), a expansão da empresa, aliada às contínuas mudanças que ocorrem em torno do seu ambiente, tem impulsionado os gestores a desenvolverem suas atividades com a atenção simultânea na mensuração e verificação dos resultados de suas ações.

Para que a organização cumpra sua missão e mantenha a continuidade da atividade operacional, o fator processo decisório torna-se primordial para o sucesso. Mosimann e Fisch (1999) destacam que o alcance de um bom desempenho organizacional está atrelado à função de controle, que se configura como um artefato administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas. Nesse cenário, Hofstede (1968) destaca o controle como um processo pelo qual um agente afeta, de forma intencional, as ações de outro agente. Porém, Borinelli (2006) argumenta que não se discute controle antes de se ter um bom planejamento, cujo processo contemple a análise, avaliação e escolha de alternativas de ações futuras da organização, estruturadas na forma de planos para o alcance de um estado desejado, tendo como base os fatos do passado da entidade e seu ambiente, como

também o que ocorre no cenário atual e o que pode vir a acontecer.

Na busca por eficiência e eficácia organizacional, tem-se a contribuição da Controladoria no processo decisório. Para Catelli (2007), a Controladoria é considerada um ramo do conhecimento que contempla a unidade gestora das organizações. Borinelli (2006, p.32) evidencia que “o arcabouço teórico da Controladoria carece de algum nível de sistematização, face ao seu atual estágio de desenvolvimento”. Ainda segundo o autor (p.32), “ao discutir criticamente a teoria, da forma como se encontra, à luz do que vem ocorrendo na prática, poder-se-a ajudar a reduzir a incipiência desse arcabouço teórico”. Nesse contexto, Borinelli (2006), em sua tese, defendeu o conhecimento sobre a Controladoria dentro de um arcabouço teórico que foi caracterizado pela Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). A ECBC contempla os seguintes aspectos ou perspectivas: aspectos conceituais (o que é); aspectos procedimentais (como funciona) e aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

No entanto, após a constatação da necessidade de sistematização e de arcabouço teórico da Controladoria, que culminou na proposta da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) defendida por Borinelli (2006), torna-se oportuno investigar a contemplação dos conteúdos da ECBC nos trabalhos desenvolvidos no país antes e após a proposta. Dessa reflexão surge a seguinte pergunta: como os conteúdos da Estrutura

Conceitual Básica de Controladoria estão contemplados nos artigos sobre controladoria em periódicos nacionais de contabilidade? Assim, o objetivo da pesquisa é identificar como os conteúdos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria estão contemplados nos artigos sobre Controladoria em periódicos nacionais de contabilidade.

Justifica-se o estudo dos conteúdos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria pela necessidade de aprofundar o conhecimento sobre os conceitos de Controladoria abordados nos artigos, conforme também apontam Lourensi e Beuren (2011). Estudos anteriores evidenciam que a Controladoria necessita de um nível de sistematização e de arcabouço teórico diante do seu estágio de desenvolvimento. Os autores Beuren e Silva (2010) verificaram os periódicos que estão vinculados aos programas de pós-graduação, nos quais constataram que os artigos se relacionaram de alguma forma com as duas primeiras perspectivas defendidas por Borinelli (2006), mas poucas evidências foram constatadas no que concerne à terceira perspectiva.

Portanto, com o apresentado acima, percebe-se que o estudo contribui para compreender as publicações de artigos com ênfase em Controladoria em periódicos nacionais em relação aos conteúdos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria. Como a pesquisa, inclusive na Controladoria, tem presenciado um processo de investigação e validação empírica de proposições, o presente estudo contribui para a área acadêmica mostrando se as organizações e objetos de estudos empíricos que buscam apresentar a realidade da Controladoria no Brasil podem ser melhor compreendidas pela plataforma teórica da ECBC. No meio acadêmico, este estudo ainda pode contribuir para um melhor entendimento do arcabouço teórico que se

encontra disponível por meio de um processo de sistematização, já que estudos tais como Ricardino Filho (2005), Borinelli (2006), Lunkes et al, (2009) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012) tem mostrado que, na prática, há divergências no entendimento dos objetivos, funções e atividades da controladoria.

Para que se alcance o objetivo do artigo, utiliza-se os seguintes procedimentos metodológicos: análise descritiva, análise documental e uma abordagem qualitativa e quantitativa dos dados. O estudo se dá com base em periódicos nacional, classificados pela CAPES em A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C.

O presente trabalho está ainda estruturado em cinco partes, sendo esta a primeira. A segunda consiste no referencial teórico. Na terceira parte, têm-se os aspectos metodológicos. Em seguida, na quarta parte, são apresentados o resultado e análise dos dados. Por fim, encontram-se as considerações finais.

REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico será discorrido sobre a Evolução da controladoria, em seguida, a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), e por último, Estudos posteriores.

Evolução da controladoria

A Controladoria corresponde à evolução da contabilidade, considerada como área administrativa, influencia diretamente na gestão das informações e no processo de gestão para o alcance dos objetivos propostos (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007). Para Borinelli (2006), a Controladoria compreende um conjunto de conhecimentos que se originaram de fundamentos teóricos e conceituais de naturezas operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

De acordo com Mosimann e Fish (1999, p.99), “a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, especialmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia”. Catelli (2007) conceitua Controladoria como sendo um ramo do conhecimento que abrange a unidade gestora das organizações.

Segundo Schimidt e Santos (2006), há relatos de que a Controladoria tenha surgido em meados do século XX, junto com o processo de evolução das entidades e em paralelo à criação das filiais de grandes corporações em torno do mundo. A partir dessa evolução, teve-se a necessidade de um maior acompanhamento dos relatórios contábeis e controle interno. “A área da Controladoria surgiu da necessidade de otimizar os resultados das decisões que são tomadas com referência à empresa” (OLIVEIRA, 2009, p.16).

Para Lunkes et al. (2009), a Controladoria teve sua evolução por meio de função de controle para uma diversificada área de atuação, o que fez incorporar atividades de suporte ao processo decisório, gestão estratégica, como também gestão de pessoas. A controladoria tem como papel essencial, na organização, o desenvolvimento de constantes mudanças e aperfeiçoamento das atividades, adequando-se às mudanças do ambiente externo, o que torna necessário a garantia e integridade da informação, planejamento, integração global e o processo de comunicação (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008). Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) destacam que a controladoria, caracterizada como área administrativa, tem

como propósito contribuir no processo de gestão por meio de informações de suporte à tomada de decisão, auxílio esse conduzido pelo agente controller.

A função de controller exige uma formação do profissional que contenha o desenvolvimento de vários e amplos conhecimentos em áreas tais como Administração, Economia, Estatística e Informática. Albuquerque (2013) destaca que o controller é um profissional responsável por atender os gestores da organização e conduzir à orientação quanto a direção e ao processo de gerenciamento das atividades empresariais.

De acordo com Beuren, Pinto e Zonatto (2012, p.6), “O controller aparece como figura responsável por uma espécie de centro receptor de informações e busca, a partir de análise e interpretação de dados, produzir relatórios que venham a suprir a necessidade informacional dos gestores da organização”. Mosimann e Fisch (1999) dizem que o controller faz parte da cúpula da gestão administrativa e tem uma participação ativa nos processos que envolvem o planejamento e controle empresarial, para o alcance da missão da controladoria.

Quanto à missão da controladoria, para Mosimann e Fisch (1999, p.90), essa visa “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”, enquanto que Catelli (2007, p. 346) define que a missão da Controladoria é “assegurar a eficácia da empresa por meio da otimização de seus recursos”.

E como objetivo, a Controladoria tem que garantir informações adequadas ao processo decisório e precisa contribuir com os gestores para o alcance da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos

(MOSIMANN; FISCH, 1999). Para Vatter (1950), o objeto de estudo da Controladoria abrange a natureza das contribuições que são oferecidas nas relações com os tomadores de decisão das organizações e na capacidade de apoio ao processo decisório.

O processo decisório acaba sendo influenciado pela filosofia da organização, por seu modelo de gestão, como também pelas variáveis ambientais que tem influência sobre ela. O processo de gestão abrange as três etapas primordiais: o planejamento, a execução e o controle. Apesar de essas três etapas serem distintas, elas estão interligadas, e chegam a compor-se em um só processo, ou seja, compreendem um grande processo de controle para que a organização alcance seus maiores objetivos: cumprir sua missão e manter sua continuidade (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC)

A Controladoria, na fase do seu estágio de desenvolvimento e da necessidade de padronização, como também das dúvidas

quanto ao papel no processo de gestão organizacional, apresenta uma abordagem teórica. Conforme ilustração 1, a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) proposta na tese de Borinelli (2006) é composta pelas perspectivas de aspectos conceituais (1), aspectos procedimentais (2) e aspectos organizacionais (3), respectivamente com respostas ao o que é, como funciona e como se materializa a Controladoria. O autor ressalta que a ilustração em cubo mostra que as três perspectivas podem ser estudadas e/ou compreendidas de forma diferente, fato este que depende da perspectiva que se está analisando.



Figura 1 - Visão das perspectivas da Controladoria

Fonte: Borinelli (2006, p 97)

A Perspectiva 1 trata de definir qual é o ramo, campo ou área do conhecimento humano em que a Controladoria está

inserida. Nessa perspectiva, dois pontos fazem parte da ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo (BORINELLI, 2006). Borinelli (2006, p. 105) fundamenta-se em diversos autores para definir o conceito de controladoria na Perspectiva 1, considerando-a como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.”

Já para responder qual é o objetivo do estudo de controladoria não há um consenso entre os autores (VATTER, 1950; GUERREIRO et al., 1997; MOSIMANN E FISCH, 1999; FERNANDES, 2000; OLIVEIRA et al., 2002; REGEL, 2003), sendo que essa incoerência faz parte de uma das justificativas da proposta de ECBC (BORINELLI, 2006). Dessa maneira, Borinelli (p.109) faz uma divisão em três possíveis pontos de atuação da Controladoria, os quais fazem parte da ECBC:

- 1) o processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente em suas fases de planejamento e controle, com suas respectivas ênfases: gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial;
- 2) as necessidades informacionais, substanciadas nos modelos de decisão e de informação;
- 3) o processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

Dentre os pontos da Perspectiva 1, constata-se uma carência de autores (PEREIRA, 1991, ALMEIDA et al., 2001; GARCIA, 2003) que consideram a Controladoria como ramo do conhecimento, e nesse contexto, Borinelli (2006) apresenta

quais são os campos de estudos envolvendo a Controladoria. Conforme Carvalho (1995), os saberes de outras áreas são base para a Controladoria, o que corrobora as áreas de conhecimento definidas por Borinelli, que constituem a ECBC. As áreas de conhecimento que se relacionam com a Controladoria, conforme Borinelli (2006), são: contabilidade, administração, economia, direito, estatística, matemática, psicologia e sociologia. Mesmo assim, é preciso que haja uma segmentação da Controladoria “para efeitos de sistematização da ECBC, cuja tarefa é fundamental, uma vez que isso permitirá, dentro de uma visão sistêmica, compreender o todo denominado Controladoria a partir de suas subdivisões” (BORINELLI, 2006, p.121). As subdivisões estão relacionadas quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização.

A perspectiva 2 apresentada na tese de Borinelli (2006) contempla as atividades, funções e artefatos para materializar a aplicação do conhecimento de Controladoria. Nakagawa (1994, p.42) define que “a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”, cujo significado contempla serviços e ações que dão suporte aos diversos procedimentos organizacionais, além dos processos de produção (BORINELLI, 2006).

De acordo com Borinelli (2006, p.126), “no que se refere à ECBC, uma atividade corresponde a uma ação, a uma tarefa ou a um processo realizado por uma unidade organizacional que gera um produto ou serviço. Já uma função corresponde a um conjunto de atividades com propósitos comuns”. Com base no exposto, Borinelli

identificou as funções de Controladoria consideradas em estudos nacionais e internacionais, o que fez o autor determinar

ECBC são funções contábeis, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação. Após as definições acima atribuídas à Controladoria, Borinelli (2006, p. 145) apresenta as atividades e funções do processo de gestão:

- 1) Planejamento: estabelecimento de objetivos, metas e planos (estratégicos e operacionais);
- 2) Orçamento: transformações dos planos nos orçamentos operacional e financeiro;
- 3) Execução: implementação dos planos (realização das ações);
- 4) Controle: observação e mensuração do desempenho, comparação do desempenho real com o esperado e análise das variações e de suas causas;
- 5) Medida corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas;
- 6) Avaliação de desempenhos: atribuição de conceito aos desempenhos medidos.

Após determinar as seis atividades e funções da Controladoria no processo de gestão, Borinelli apresenta que há uma relação da Controladoria com controle interno e a auditoria interna, pois, esses pontos são citados nos estudos por ele analisados, contendo um total de 25% dos estudos nacionais e internacionais que tratam de Controladoria tendo relação à auditoria interna, e 32% dos autores internacionais e 14% dos autores nacionais abordando a relação da Controladoria com o controle interno. Dentre essas funções e atividades que envolvem a Controladoria com uma visão da ECBC, Borinelli destaca que a

quais são as mais abordadas na Controladoria. Dentre as atribuídas à Controladoria, as que estão relacionadas à

tesouraria também é abordada como uma função referente à Controladoria.

Ainda na perspectiva 2, Borinelli (2006) descreve os principais artefatos de Controladoria necessários ao desempenho para as atividades e funções, divididos em três dimensões: métodos, critérios e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação; e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

Em seguida, Borinelli apresenta a perspectiva 3, que trata do estudo da estruturação organizacional da unidade que reproduz as funções e atividades envolvendo a Controladoria. A definição feita por Borinelli para Controladoria enquanto órgão do sistema formal das organizações, adequada para ECBC é:

O órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões (BORINELLI, 2006, p.198)

Com a caracterização do órgão do sistema formal, a segunda definição apresentada é a missão que, para a ECBC, conforme Borinelli (2006, p.204), é a de “zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo

permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade”.

Em consonância com a missão apresentada, seguem os objetivos abordados na ECBC para que se tenha um efetivo cumprimento da missão:

- subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- garantir informações adequadas ao processo decisório;
- monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área;
- administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- zelar pelo bom desempenho da organização;
- viabilizar a gestão econômica;
- criar condições para se exercer o controle;
- contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e
- desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização (BORINELLI, 2006, p.209).

Outro ponto abordado por Borinelli (2006) sobre a Perspectiva 3 são as hierarquias em que a Controladoria pode estar configurada, seja como órgão de *staff* (subordinação) ou órgão de linha (autoridade). Por fim, Borinelli evidencia na perspectiva 3 os departamentos em que consiste ou que completam a área de Controladoria. Para chegar a uma concepção de departamentos, foram utilizados estudos nacionais e internacionais, e juntamente os pressupostos das funções e atividades

destacadas na perspectiva 2, com os quais são definidas as áreas que integram o órgão Controladoria em termos de ECBC, conforme abaixo:

- Contabilidade Geral ou Financeira – função contábil;
- Contabilidade Societária – função contábil;
- Contabilidade Gerencial – função gerencial-estratégica;
- Planejamento, Orçamento e Controle – função gerencial-estratégica;
- Contabilidade de Custos – função de custos;
- Contabilidade Fiscal ou Tributária – função tributária;
- Seguros e Controle Patrimonial – função de proteção e controle dos ativos;
- Controles Internos – função de controle interno;
- Riscos – função de controle de riscos;
- Sistemas de Informações – função de gestão da informação (BORINELLI, 2006, p. 222).

Sendo assim, as 3 perspectivas da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria apresentadas por Borinelli (2006) buscam atender às expectativas dos gestores com informações que deem suporte para as decisões, com foco na eficácia e otimização dos recursos disponíveis. Portanto, nesse contexto, a Controladoria fica evidenciada como a área da entidade que é responsável pela agregação e disponibilização das informações necessárias para todo processo decisório (GUERREIRO 1989; NAKAGAWA, 1994; CATELLI, 2007).

Lourensi e Beuren (2011, p.24-25) argumentam que a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria “procurara acurar a deficiência teórica sobre a Controladoria enquanto ramo do conhecimento, com enfoque além de sua concepção como ramo

de conhecimento, abordando-a como unidade organizacional e sua materialização nas organizações". Borinelli (2006) destaca que a proposta da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, além de oferecer uma plataforma teórica devidamente sistematizada, oferece também oportunidade para que possa ser criticada e melhorada pelos pesquisadores da área, e assim, ter a possibilidade de alcançar uma Teoria da Controladoria que seja consistente com a realidade.

Estudos posteriores

Posteriormente à Tese de Borinelli (2006), outros pesquisadores também se dedicaram a analisar as pesquisas acadêmicas sobre controladoria, em destaque pode-se citar Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), Beuren e Silva (2010), Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), Lourensi e Beuren (2011), Beuren, Pinto e Zonatto (2012), Albuquerque et al. (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014).

Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) investigaram o perfil da pesquisa em Controladoria nos trabalhos publicados em anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2001 a 2006. Os resultados evidenciam que apesar de se ter constatado um número maior de textos publicados em 2005, o volume é pequeno quando comparado aos outros temas desses eventos. Como a localização desses trabalhos foi realizada por meio das palavras Controladoria, *Controller*, Contabilidade Gerencial e Controle Gerencial, contidas no título, no resumo ou nas palavras-chave, isso também pode ter influenciado o pequeno número de trabalhos.

Beuren e Silva (2010) desenvolveram um estudo com o objetivo de verificar quais conteúdos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC) estão contemplados nos artigos publicados sobre Controladoria em periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES. Por meio de análise documental, os resultados demonstram que, nos aspectos conceituais, os artigos analisados relacionaram a controladoria com a necessidade de coordenar as informações. Com base nos aspectos procedimentais, os autores relacionaram a Controladoria com a gestão de informação. Por fim, na análise dos aspectos organizacionais o artigo revela as posições hierárquicas para a Controladoria, sendo órgão de linha ou de *staff*. Portanto, os resultados apontam que os artigos se relacionaram de alguma forma com as duas primeiras perspectivas da ECBC defendida por Borinelli (2006), mas há poucas evidências constatadas referente à terceira perspectiva.

Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), com base em estudos empíricos nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, analisaram comparativamente um conjunto básico de funções da controladoria. Como resultados, as funções mais citadas são as de elaboração e interpretação de relatórios, planejamento e controle e contábil. Foi constatado também que a controladoria apresenta atuação em atividades estratégicas nas organizações, sendo que as funções informativas ainda estão centradas na prática do *controller*.

O estudo de Lourensi e Beuren (2011) teve como objetivo verificar a inserção da Controladoria, sob as três perspectivas da ECBC, nas teses do Doutorado da FEA/USP no período de 1997 a 2006, por meio de um *checklist* como instrumento de coleta. O estudo

baseado em 18 teses constatou a presença das três perspectivas da ECBC. Foi constatado também que há uma inserção fraca e pouco significativa da Controladoria, quanto aos aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais nas teses analisadas.

Beuren, Pinto e Zonatto (2012) identificaram a abordagem da Controladoria em trabalhos publicados nos anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade entre 2001 a 2006. Por meio de pesquisa documental, os resultados apontam que na perspectiva conceitual não há preocupação em definir o termo controladoria, como também sua relação com outras áreas do conhecimento. Quanto à perspectiva procedimental, não há consenso sobre as atividades típicas, mas é dada ênfase relativa aos sistemas de informação. Por fim, na perspectiva organizacional, a controladoria não é destacada como sendo unidade organizacional formalmente constituída com poder de decisão, mas como sendo uma unidade administrativa que presta assessoria e informações, aconselha e não toma decisões.

Albuquerque et al. (2013) investigou o que foi publicado sobre Controladoria no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2004 a 2010. Por meio de análise bibliométrica, o autor concluiu que 64% dos artigos publicados abordaram a parte conceitual definindo a missão, funções e os conceitos da Controladoria e do *controller*. Ainda como resultado, 36% dos artigos identificam o papel e a atuação da Controladoria e do *controller* em diversas empresas, setores, bem como no processo de gestão e processo decisório. Albuquerque et al. (2013) destacou que apesar da importância da Controladoria como instrumento de apoio aos gestores nas

empresas, não ocorreu uma evolução significativa sobre o tema, e ainda, foi percebido um volume pequeno de publicações sobre Controladoria no evento.

Gomes, Souza e Lunkes (2014) desenvolveram um estudo com o propósito de identificar o perfil do profissional da controladoria solicitado pelas empresas brasileiras. Os resultados revelam que o mercado de trabalho demanda profissionais formados, com preferência em ciências contábeis, e que detenham conhecimento e experiência em tecnologia da informação, como também em normas internacionais de contabilidade. O perfil esperado é de um contador que participe da gestão de forma sistemática, incluindo liderança, proatividade e capacidade analítica.

ASPECTOS METODOLÓGICOS

Para o desenvolvimento deste estudo, utilizou-se de pesquisa documental, descritiva, qualitativa e quantitativa (COOPER; SCHINDLER, 2003; RAUPP; BEUREN, 2004), com análise dos periódicos classificados pela CAPES em A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C (Qualis 2014), com área de avaliação em Administração, e que contemplam no título do periódico uma das seguintes palavras: controladoria, contabilidade ou contábil. A especificação da classificação CAPES, a área de avaliação e as palavras consideradas para identificação e análise dos periódicos consistem na delimitação do presente estudo.

A coleta dos dados ocorreu entre os meses de abril e junho de 2015. Com base na relação de periódicos do Portal da CAPES (WebQualis), foram identificados 38 periódicos da área de avaliação em Ciências Contábeis e que contém no título a palavra

controladoria, contabilidade ou contábil. Do total, 20 periódicos foram excluídos da amostra pela falta de acesso, seja por problemas na página ou pela disponibilidade ser apenas impressa.

Após a identificação dos 18 periódicos com versão online e com disponibilidade da ferramenta “pesquisa”, foram selecionados 111 artigos que têm a palavra “controladoria” no título. Na sequência foram excluídos 44 artigos, pois o conteúdo não era condizente com a controladoria ou eram bibliométricos. A amostra final para análise resultou em 67 artigos.

No Quadro 1 consta a relação de periódicos analisados com pelo menos um artigo que tem a palavra “controladoria” no título, com especificação do nome dos

periódicos, a instituição de vínculo, o Qualis CAPES, o ano da primeira publicação do periódico e o total de artigos identificados sobre controladoria. A Revista *Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* (RICG) foi incluída na análise, pois partilha de conhecimentos sobre questões relacionadas com a controladoria na comunidade de países latino-americanos, o que inclui o Brasil, tanto nos estudos quanto na participação do Conselho Editorial e do Conselho Profissional do periódico. A presente pesquisa foi realizada nos meses de abril, maio e junho de 2015, contemplando os artigos publicados desde a criação de cada período analisado.

Quadro 1- Periódicos e artigos analisados

Nome do periódico	Instituição	Qualis CAPES	Ano da 1º publicação	Artigos de Controladoria
Revista Contabilidade & Finanças (Online)	USP	A2	2001	6
Contabilidade Vista & Revista	UFMG	B1	1989	2
Revista Contemporânea de Contabilidade (UFSC)	UFSC	B1	2004	5
Revista de Contabilidade e Organizações	USP	B1	2007	1
Revista Universo Contábil	FURB	B1	2005	6
Enfoque: Reflexão Contábil (Impresso)	UEM	B1	2005	3
Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)	UFRJ	B3	2006	1
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	CFC	B3	2007	4
Revista Ambiente Contábil	UFRN	B3	2009	2
Revista Catarinense da Ciência Contábil	CRC SC	B3	2001	6
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	UNEB	B3	2011	1
Registro Contábil - RECONT	UFAL	B3	2010	1
Contabilidade, Gestão e Governança (UNB Contábil)	UNB	B4	1998	4
Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión	AIC/AECA	B4	2003	10
Revista de Contabilidade da UFBA	UFBA	B4	2007	4
Revista de Administração e Contabilidade da FAT	FAT	B5	2009	2
Revista de Informação Contábil (UFPE)	UFPE	B5	2007	2
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (Online)	UERJ	B5	1995	7

Fonte: Dados da Pesquisa

Para a amostra selecionada, utilizou-se análise de conteúdo para categorizar cada um dos artigos da amostra em uma das três

perspectivas propostas por Borinelli (2006), ou seja, (o que é) – aspectos conceituais; (como funciona) – aspectos procedimentais;

(como se materializa nas organizações) - aspectos organizacionais.

Para a verificação dos artigos em relação aos aspectos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, utilizou-se de *checklist*, que de acordo com Colauto e Beuren (2003, p. 133), é um instrumento que permite “verificar se a população pesquisada dispõe de elementos necessários para aplicação de uma determinada proposta teórica, isto é, para operacionalizar uma pesquisa. Trata-se de conhecer, de forma mais ampla, a população que servirá como suporte para a validação do estudo”.

RESULTADO E ANÁLISE DOS DADOS

Conforme o objetivo da pesquisa, nesta seção é realizada a descrição e análise dos resultados da pesquisa nas três perspectivas da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC) proposta por Borinelli (2006) e já descritas. No Gráfico 1 são apresentados os artigos analisados por ano de publicação.

Gráfico 1 -Evolução de publicação analisada



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme o Gráfico 1, percebe-se uma evolução na quantidade de artigos que contém a palavra “controladoria” nos títulos publicados após a proposta da ECBC (após 2006), sendo que antes da proposta foram identificados 13 trabalhos e após 54. Os trabalhos identificados estão concentrados em 18 periódicos, com destaque para a Revista *Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, com 10 trabalhos identificados, e a Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, com 7, as quais

possuem classificação Qualis CAPES B4 e B5, respectivamente. Os números mostram que a maioria dos periódicos têm poucos trabalhos sob a temática de análise, como também não há um desenvolvimento contínuo do tema.

As Tabelas 1, 2 e 3 apresentam o *checklist*, com os elementos dos aspectos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006), nas quais se encontram as três perspectivas desenvolvidas por ele. Para fins de análise, como a tese de Borinelli (2006) conduziu a pesquisa em 2006 e o estudo de Beuren e Silva (2010)

analisaram estudos publicados até o ano de 2006, a presente pesquisa evidencia os resultados da análise dos trabalhos científicos divididos em duas partes: na primeira até o ano de 2006 e na segunda após o ano de 2006. No total foram identificados 67 trabalhos, sendo 13 na primeira parte e 54 na segunda, o que revela um aumento significativo (de 415%) na quantidade de trabalhos desenvolvidos sobre a temática controladoria após 2006, sendo que crescimento no interesse pelo tema pode ter sido

influenciado pela publicação da proposta da ECBC.

Na Tabela 1, são apresentados os artigos que foram publicados segundo os pressupostos dos aspectos conceituais (Perspectiva I) da ECBC, que compreendem definição, objeto, ramos da ciência e à área de eficácia em que se aplica a controladoria.

Tabela 1 - Análise de conteúdo dos artigos publicados de acordo com os aspectos conceituais

	Até 2006			Após 2006			Total Geral
	Sim	Não	Total	Sim	Não	Total	
Definição da Controladoria	6	7	13	37	17	54	67
OBJETO da Controladoria							
Processo de Gestão como todo	10	3	13	35	19	54	67
Necessidades de coordenar a informação	11	2	13	25	29	54	67
Processo de formação dos resultados operacionais	5	8	13	30	24	54	67
RAMOS DA CIÊNCIA							
Contabilidade	11	2	13	43	11	54	67
Administração	9	4	13	34	20	54	67
Economia	6	7	13	25	29	54	67
Direito	1	12	13	6	48	54	67
Estatística	2	11	13	20	34	54	67
Matemática	1	12	13	8	46	54	67
Psicologia	3	10	13	18	36	54	67
Sociologia	1	12	13	6	48	54	67
QUANTO A ÁREA DE EFICÁCIA EM QUE SE APLICA							
Controladoria Corporativa (pensa o todo)	6	7	13	14	40	54	67
Controladoria de Unidade (descentralizada)	3	10	13	35	19	54	67

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com a Tabela 1, dos 67 artigos analisados, 43 (64,18%) apresentam uma definição de controladoria, sendo 6 até 2006 e 37 após 2006. Na análise por período, o resultado aponta que no primeiro período foi observada uma quantidade maior de trabalhos que não apresentaram a definição de controladoria, já no segundo período houve uma inversão, prevalecendo os estudos que evidenciaram a definição.

Observa-se que remanescem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser controladoria, ou seja, constata-se que não se tem consenso entre os autores (BEUREN, 2002; BORINELLI, 2006; CARVALHO, 1995). Beuren (2002) destaca que mesmo com a evolução das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura da área carece de uma definição sólida de controladoria, sendo que tal dificuldade tem relação com o fato de que as abordagens têm sido direcionadas às capacidades requeridas para o exercício da função do *controller* e suas

atribuições, ao invés de expor seu verdadeiro significado.

Com base nos levantamentos nacionais e internacionais para elaborar uma definição de Controladoria para compor a ECBC em sua tese, Borinelli (2006, p. 105) apresenta que “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Tung (1997) evidencia que a controladoria consiste em uma ciência que é responsável por questionar os objetivos e as realizações da organização sob a perspectiva econômica. Para Mosimann e Fisch (1999), a controladoria compreende um conjunto de doutrinas e conhecimentos referentes à gestão econômica, que podem ser analisados sob o aspecto de uma unidade administrativa ou sob o enfoque de área de conhecimento humano. Na visão de Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria tem como propósito auxiliar o processo de decisão e é visualizada como um conjunto multidisciplinar de fundamentações teóricas e conceituais, o que possibilita a definição, a criação e a manutenção de sistemas de informações, como também modelos de gestão.

Quanto ao objeto da controladoria, a Tabela 1 apresenta que em mais da metade dos estudos configura-se com enfoque no “processo de gestão como todo”, “necessidades de coordenar a informação” e “processo de formação dos resultados operacionais”, porém, com uma frequência maior para o “processo de gestão como todo”, sendo observado em 45 (67,16%) dos 67 artigos. Porém, ao analisar por período, até 2006 a maioria dos trabalhos (8 de 13) não apresentaram o “processo de formação dos

resultados operacionais” como objeto de controladoria, o que também foi percebido nos estudos publicados após 2006 quanto ao aspecto “necessidades de coordenar a informação” (29 de 54). Com base nas informações acima, observa-se duas inversões no segundo período, a diminuição da proporção de estudos que consideram a “necessidade de coordenar a informação” como objeto de controladoria e o aumento relevante do aspecto “processo de formação dos resultados operacionais”. As informações apresentadas anteriormente evidenciam que não há um consenso na caracterização do objeto da controladoria, mesmo após a proposta da ECBC.

Quando se relaciona outros ramos da ciência à controladoria, revela-se a predominância da Contabilidade (80,60%), Administração (64,18%) e Economia (46,27%), o que corrobora os achados de Beuren e Silva (2010) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012). Observa-se também a Psicologia em 21 (31,34%) estudos. Segundo Borinelli (2006), a controladoria busca na Psicologia elementos que possam nortear o entendimento do processo de decisão e o efeito comportamental dessas respectivas decisões. Vale destacar que Borinelli (2006) em sua tese, observou pouca frequência das demais áreas do conhecimento da controladoria (Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia). Na análise por período, em ambos predominou a Contabilidade e Administração, porém, percebe-se que após 2006 houve um aumento na proporção das outras áreas como sendo ramos da ciência, o que revela uma distribuição mais homogênea quando comparado aos estudos analisados até 2006.

Por fim, quanto à área de eficácia em que se aplica a controladoria, 20 (29,85%) estudos caracterizam como controladoria corporativa (pensa o todo) e 38 (56,72%) como controladoria de unidade (descentralizada), o que corresponde aos achados de Lourens e Beuren (2010). Na análise por período, observa-se uma distribuição mais homogênea, com destaque para a controladoria de unidade (descentralizada), pois apresentou uma inversão e evolução nos resultados do primeiro para o segundo período, o que mostra uma predominância na consideração por parte dos estudos analisados após 2006, quanto à área de eficácia em que se aplica a controladoria. Nesse arranjo, do como pensar no todo ou de forma descentralizada, percebe-se que tal definição depende da estrutura organizacional específica de cada empresa, ou seja, será em razão da necessidade de manter as funções como centralizadas ou descentralizadas.

Os resultados apresentados possibilitam o entendimento de que o conceito de controladoria ainda não está definido na maioria dos artigos dos periódicos analisados, porém, nos trabalhos publicados após 2006, percebe-se uma evolução nessa compreensão. Quanto ao objeto da controladoria, apesar do destaque do processo de gestão como todo, observa-se que a forma de tratamento está dividida, sendo que na análise do segundo período foi constatado que o processo de formação dos resultados operacionais apresentou uma frequência significativa (30 de 54) quanto à

caracterização como objeto da controladoria, diferente do período anterior (5 de 13).

Além do exposto, os resultados apontam que a controladoria apresenta uma forte relação com as ciências afins, tais como a Contabilidade, Administração e a Economia, sendo que após a proposta da ECBC (após 2006) ocorreu um crescimento na proporção das outras áreas como ramos da ciência, cujo resultado mostra uma distribuição mais homogênea quando comparado às pesquisas anteriores à proposta. E por fim, ficou constatado que a área de eficácia em que se aplica a controladoria também está dividida, porém, com um destaque maior para a controladoria descentralizada (controladoria de unidade), principalmente pelo aumento da abordagem nos trabalhos após 2006.

Na Tabela 2, apresentam-se os aspectos procedimentais, referentes à Perspectiva II, que são abordados pelos artigos publicados nos periódicos, sendo que esses aspectos são compreendidos em funções, atividades e funções da controladoria no processo de gestão, controladoria e relações e os artefatos de controladoria.

Tabela 2 – Análise de conteúdo dos artigos publicados de acordo com os aspectos procedimentais

Perspectiva II - Aspectos Procedimentais							
	Até 2006			Após 2006			Total Geral
	Sim	Não	Total	Sim	Não	Total	
FUNÇÕES							
Função Contábil	7	6	13	29	25	54	67
Função Gerencial	4	9	13	26	28	54	67
Função de Custos	2	11	13	10	44	54	67
Função Tributária	3	10	13	9	45	54	67
Função de Proteção e Controle dos Ativos	2	11	13	8	46	54	67
Função do Controle Interno	3	10	13	19	35	54	67
Função do Controle de Riscos	2	11	13	11	43	54	67
Função da Gestão de Informações	4	9	13	25	29	54	67
Outras Funções	5	8	13	20	34	54	67
ATIVIDADES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO							
Planejamento (estabelecer objetivos)	10	3	13	43	11	54	67
Elaboração do Orçamento	4	9	13	20	34	54	67
Execução Orçamentária	4	9	13	18	36	54	67
Controle Orçamentário	7	6	13	24	30	54	67
Medidas Corretivas	4	9	13	9	45	54	67
Avaliação de Desempenho	6	7	13	26	28	54	67
CONTROLADORIA E SUA RELAÇÃO COM							
Controle Interno	8	5	13	25	29	54	67
Auditoria Interna	3	10	13	14	40	54	67
Atividades de controladoria e de tesouraria	3	10	13	1	53	54	67
ARTEFATOS DE CONTROLADORIA							
Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio (ABC, Pleno, Variável)	5	8	13	12	42	54	67
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho (EVA, MVA, valor presente etc.)	5	8	13	11	43	54	67
Filosofias e Modelos de Gestão (planejamento, Kaizen, BSC, orçamento, simulação, BSC, VBM)	8	5	13	26	28	54	67

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme apresentado na Tabela 2, a função da controladoria que mais foi identificada nos artigos analisados é a contábil, com um total de 36 (53,73%) dos 67 artigos, sendo que a gerencial e a gestão de informação estão contempladas em 30 (44,78%) e 29 (43,28%) artigos, respectivamente, tanto na análise geral como por período. No entanto, a função de proteção e controle dos ativos é a que tem uma menor evidência nos artigos, com 10 (14,93%) evidências. Na análise por período, observa-se que após a proposta da ECBC, todas as funções identificadas nos artigos

tiveram um aumento de proporção quando comparados com os trabalhos publicados até 2006, o que revela um direcionamento para a homogeneidade. Em relação aos estudos de Beuren e Silva (2010), Lourensi e Beuren (2011) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012), há uma inversão na função abordada pela controladoria, nos estudos predomina a função da gestão de informação e a gerencial como as mais relacionadas, sendo que no presente estudo essas funções estão menos evidenciadas do que a contábil, o que mostra uma variação na abordagem da função da controladoria.

Em relação a atividades e funções da controladoria no processo de gestão, prevaleceu o planejamento (estabelecer objetivos), verificado em 53 (79,10%) artigos, tanto na análise geral, como por período. Vale destacar também que a avaliação de desempenho e o controle orçamentário, foram identificados em 32 (47,76%) e 31 (46,17%) artigos, respectivamente, como sendo atividades e funções da controladoria no processo de gestão e, junto com o planejamento, são os três que têm uma maior evidência nos artigos analisados. Já as medidas corretivas têm uma menor relação com as atividades e funções da controladoria no processo de gestão, identificado em 13 (19,40%) trabalhos analisados. O resultado corrobora os estudos de Lourensi e Beuren (2011) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012), em que o planejamento é a atividade e função da controladoria que está mais presente nos artigos, no entanto, em relação ao estudo de Beuren e Silva (2010) o que tinha sido mais evidenciado (Avaliação de desempenho) pelos autores, na atual pesquisa apresenta-se em segundo momento. Na análise por período, até e após 2006, os níveis de predominância por componente identificado nos artigos apresentam-se semelhantes, porém, no segundo período a proporção de identificação aumentou em todos os itens, o que demonstra uma tendência para a homogeneidade na consideração das atividades e funções da controladoria no processo de gestão.

De acordo com a perspectiva II da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006), o estudo revela também a relação da controladoria com o controle interno, auditoria interna e atividades de controladoria e de tesouraria. Desse modo, o que se apresenta com destaque nos artigos analisados é o controle interno que consta em 33 (49,25%) trabalhos.

Já a atividade de controladoria e de tesouraria não foram identificados em 63 (94,03%) dos 67 artigos analisados. O presente estudo corrobora Beuren e Silva (2010), Lourensi e Beuren (2011) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012), entretanto, em relação à Beuren e Silva (2010), os achados somente evidenciaram relação com a auditoria. No caso de Lourensi e Beuren (2011) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012), foi constatado uma relação significativa da controladoria em relação ao controle interno. Na análise por período, 62,54% (8) dos artigos publicados até 2006 identificaram a relação da controladoria com o controle interno, já nos artigos publicados após 2006 foram identificados 46,30% (25), mas apesar dessa diminuição, a relação apresenta-se significativa. Após a proposta da ECBC, percebe-se um aumento na proporção da identificação da relação da controladoria com a auditoria contábil nos trabalhos publicados, sendo 3 de 13 (23,08%) antes da proposta, para 14 de 54 (25,93%) após.

O último tópico da perspectiva II apresenta os artefatos de controladoria utilizados. Os resultados mostram que entre as três dimensões deste tópico, a filosofia e modelos de gestão com identificação em 36 (53,73%) artigos, são o que se apresentam mais dentre os trabalhos analisados, entretanto, métodos, critérios e sistemas de custeio e métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho são os que têm pouca identificação, não observados em 50 (74,63%) e 51 (76,12%) trabalhos, respectivamente. O resultado encontrado não confirma os achados de Beuren e Silva (2010), Lourensi e Beuren (2011) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012). Na análise por período, os resultados apresentaram-se semelhantes, porém, após 2006 ocorreu uma pequena diminuição na proporção de identificação dos

artefatos quando comparados aos estudos publicados até 2006.

Na Tabela 3, apresentam-se as principais inserções da controladoria nos

aspectos organizacionais, constatados nos 67 artigos pesquisados.

Tabela 3 - Análise de conteúdo dos artigos publicados de acordo com os aspectos organizacionais

Perspectiva III - Aspectos Organizacionais							
	Até 2006			Após 2006			Total Geral
	Sim	Não	Total	Sim	Não	Total	
Unidade organizacional	5	8	13	27	27	54	67
Missão	8	5	13	35	19	54	67
Objetivos	9	4	13	42	12	54	67
POSIÇÃO HIERÁRQUICA							
Órgão de Linha	5	8	13	19	35	54	67
Órgão de Staff	3	10	13	17	37	54	67
ORGANIZAÇÃO INTERNA							
Contabilidade Gerencial ou Financeira	7	6	13	31	23	54	67
Contabilidade Societária	1	12	13	3	51	54	67
Contabilidade Gerencial	3	10	13	22	32	54	67
Planejamento, Orçamento e Controle	4	9	13	30	24	54	67
Contabilidade de Custos	3	10	13	11	43	54	67
Contabilidade fiscal ou Tributária	2	11	13	10	44	54	67
Seguros e Controle Patrimonial	0	13	13	4	50	54	67
Controles Internos	6	7	13	14	40	54	67
Riscos	0	13	13	11	43	54	67
Sistemas de Informações	5	8	13	26	28	54	67

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com as informações da Tabela 3, 32 (47,76%) artigos consideram a controladoria como uma unidade organizacional formalmente constituída. Da mesma forma que o estudo de Beuren, Pinto e Zonatto (2012), os atuais achados apontam que a maioria dos artigos (52,24%) não considera a controladoria como uma unidade organizacional. No estudo de Lourensi e Beuren (2011), percebe-se uma diferença ainda maior, já que nenhum trabalho entre os analisados apontou para a existência de tal unidade. Na observação por período, no segundo, ou seja, após a proposta da ECBC, o número de trabalhos que consideram a controladoria como unidade organizacional aumentou de forma significativa, o que reduziu em muito a diferença e manteve o

equilíbrio entre os que consideram e não consideram. Antes da proposta da ECBC, a maioria dos trabalhos analisados não apresentou a controladoria como unidade organizacional (8 trabalhos de 13).

Na sequência, foi constatado que 43 (64,18%) trabalhos mencionam a missão da controladoria e 51 (76,12%) os objetivos. Os resultados, nesse aspecto, apontam para uma forte relação dos artigos com a missão e os objetivos da Controladoria, já que mais da metade dos trabalhos analisados contemplaram esses temas, resultados esses contrários aos de Beuren e Silva (2010), Lourensi e Beuren (2011) e Beuren, Pinto e Zonatto (2012). Na análise por período, a predominância dos artigos que apresentam a missão e objetivos da controladoria no primeiro período é mantido no segundo, mas

a proporção de estudos que não apresentam, aumentou após 2006, ou seja, após a proposta da ECBC, o que revela uma tendência para a homogeneidade.

Na análise da posição hierárquica da controladoria, 24 (35,82%) trabalhos se caracterizam como sendo órgão de linha. Como órgão de linha, predomina a participação nas tomadas de decisões e, portanto, são co-responsáveis pelas decisões. Já 20 (29,85%) trabalhos caracterizam como sendo órgão de staff. Na apreciação por período, até e após 2006, a quantidade de trabalhos publicados consideram que a posição hierárquica da controladoria como órgão de linha é superior ao de staff, mas vale ressaltar que a proporção de estudos que consideram a controladoria como de linha ou staff cresceu nos publicados após 2006. Como órgão de staff, o órgão apenas contribui com subsídios para que as decisões sejam tomadas por meio de assessoria, sem participar dessas, já como órgão de linha, toma decisões. A superioridade da caracterização do órgão de linha em relação ao de staff se mostra nos achados correspondem aos de Lourensi e Beuren (2011), cujo resultado aponta também a tendência das Perspectivas I e II, as quais relacionam a controladoria como sendo gestora do processo como um todo das organizações.

Por fim, a Tabela 3 mostra a organização interna da controladoria, cujo resultado revela que a controladoria está dividida em diversas áreas, com destaque para Contabilidade geral ou financeira, identificado em 38 (56,72%) artigos, e Planejamento, orçamento e controle, contemplado em 34 (50,75%) trabalhos. As demais áreas foram identificadas em menos da metade dos trabalhos analisados. Resultados similares podem ser observados de forma segmentada nos trabalhos publicados até e após 2006, com exceção do

planejamento, orçamento e controle, que foram identificados em 30,77% (4 de 13) dos trabalhos publicados até 2006 e em 55,55% (30 de 54) dos publicados após 2006. Apesar da similaridade de resultados nos dois períodos, após a proposta da ECBC, foi identificado um aumento na maioria das áreas apresentadas como fazendo parte da organização interna da controladoria, o que aponta uma inclinação para a homogeneidade de tratamentos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo de pesquisa identificar como os conteúdos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria estão contemplados nos artigos sobre Controladoria em periódicos nacionais de contabilidade. Para isso se fez uma busca nos periódicos nacionais, a fim de identificar artigos voltados à controladoria para a análise dos conteúdos.

Na análise da perspectiva I – aspectos conceituais, pode-se dizer que na grande maioria dos artigos é apresentada a definição de controladoria, no entanto, observa-se que há muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser a controladoria, ou seja, constata-se que não há consenso entre os autores. Vale destacar que nos trabalhos publicados após 2006, percebe-se uma evolução nesse entendimento. Mais da metade dos trabalhos reportam como objeto da controladoria o enfoque no processo de gestão como todo, e após a proposta da ECBC a consideração do processo de formação dos resultados operacionais como objeto da controladoria apresentou um aumento significativo, porém, os resultados revelam que há uma falta de consenso entre os artigos na caracterização do objeto da controladoria.

Em relação aos ramos da ciência em que a controladoria se insere, verifica-se que

a Contabilidade, Administração e Economia são as que mais se relacionam, todavia é observado um crescimento no ramo da psicologia, como também nas demais áreas após 2006, o que aponta uma distribuição mais homogênea quando comparada às pesquisas anteriores à proposta da ECBC. Na análise da área de eficácia em que se aplica a controladoria, o destaque fica para a controladoria descentralizada (controladoria de unidade), principalmente pelo aumento da abordagem nos trabalhos após 2006.

Na análise da perspectiva II – aspectos procedimentais, destaca-se que a função da controladoria que tem um maior foco nos artigos analisado é a contábil, seguido pela gerencial e gestão de informações, sendo que na análise por período, após a proposta da ECBC todas as funções identificadas nos artigos tiveram um aumento de proporção quando comparados com os trabalhos publicados até 2006. Em relação a atividades e funções da controladoria no processo de gestão, verificou-se que o planejamento é a atividade e função mais abordada em relação à controladoria, mas apesar da semelhança no nível de predominância na observação por período, após 2006 a proporção de identificação aumentou em todos os itens analisados, o que revela uma tendência para a homogeneidade na consideração das atividades e funções da controladoria no processo de gestão.

Foi constatado também que a relação da controladoria com o controle interno tem sido mais abordada que nos achados dos estudos anteriores, mas vale destacar que, após a proposta da ECBC, houve um aumento na relação da controladoria com a auditoria contábil. Os artefatos de controladoria evidenciados nos artigos analisados que têm mais representação são

da dimensão filosofia e modelos de gestão, que estão presentes em metade dos estudos analisados.

Os achados da pesquisa mostram que, sob a perspectiva III – aspectos organizacionais, os artigos analisados consideram que a controladoria é como uma unidade organizacional formalmente constituída, sendo que está presente em quase metade dos estudos, principalmente após 2006. Juntamente, verificou-se que na grande maioria dos estudos constam a missão e objetivos da controladoria, o que revela uma forte relação dos artigos com a missão e os objetivos da Controladoria, cuja observação fica mais nítida no segundo período de análise. Os resultados revelaram também que um terço dos artigos considera a controladoria como órgão de linha e o mesmo para órgão de staff, com um aumento maior para o de linha nos artigos publicados após 2006. E, por fim, foi evidenciado que a organização interna da controladoria está dividida em diversas áreas, com destaque para Contabilidade geral ou financeira e Planejamento, orçamento e controle, que estão contemplados em mais da metade dos artigos analisados. Mas vale destacar que após a proposta da ECBC foi constatado um aumento na maioria das áreas apresentadas como fazendo parte da organização interna da controladoria, o que mostra uma tendência para a homogeneidade de tratamentos.

Diante do exposto, conclui-se que os artigos analisados se relacionam em maior ou menor intensidade com os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais da ECBC proposta por Borinelli (2006). Vale destacar que na perspectiva I prevaleceram as formas distintas de tratamentos quanto ao objeto da controladoria e área de eficácia em

que se aplica a controladoria, como também, ficou destacado que o conceito de controladoria não está definido na maioria dos artigos dos periódicos analisados. Os resultados mostraram também a tendência das perspectivas I e II, as quais relacionam a controladoria como gestora do processo como um todo das organizações, e ainda, na perspectiva III ficou evidenciado que os resultados mostram uma forte relação dos artigos com a missão e os objetivos da Controladoria. Outro achado importante é o aumento da identificação dos componentes da ECBC após 2006, ou seja, depois da publicação da proposta da ECBC apresentada por Borinelli (2006). Esse achado revela uma tendência para a homogeneidade de tratamentos dos aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais da controladoria.

A presente pesquisa possibilitou a compreensão das publicações de artigos com ênfase em Controladoria em periódicos nacional em relação aos conteúdos da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria. Devido às divergências no entendimento dos objetivos, funções e atividades da controladoria apresentadas na literatura, esse entendimento sistematizado, proporciona um melhor entendimento da controladoria na abordagem teórica e prática das organizações. Dessa forma, uma plataforma teórica sistematizada, como a Estrutura Conceitual Básica de

Controladoria, ao apresentar um retrato do que tem sido feito na realidade, possibilita às organizações conhecerem e compreenderem a realidade do mundo à sua volta e não somente o seu horizonte em particular.

Diante das limitações da presente pesquisa, referente ao estudo dos periódicos classificados pela CAPES em A1, A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C, recomenda-se para futuros estudos sobre o tema investigado, reaplicar esta pesquisa para analisar as tendências constatadas. Também sugere-se a aplicação da presente pesquisa nas dissertações, teses e nos anais de eventos científicos da área, com comparabilidade de resultados.

Quanto à proposta da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, Borinelli (2006) expos que a estrutura, além de evidenciar uma plataforma teórica sistematizada, está passível de críticas visando melhorias pelos pesquisadores para alcançar uma Teoria da Controladoria que possa ser consistente com a realidade das organizações, o que também possibilita estudos futuros nessa vertente. A realização de aprofundamentos, como estudos de caso, com a análise dos aspectos procedimentais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria contemplada na gestão das organizações, pode contribuir para um melhor entendimento da realidade das empresas, e ainda, permite uma confrontação da teoria e prática.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, L. S. et al. Análise bibliométrica dos artigos sobre Controladoria publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2004 a 2010. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 1, n. 2, p. 123-138, 2013.

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. **In:** CATELLI, Armando (Org.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARRETO, J. M. P. **Ênfase da Controladoria e empresas localizadas na Bahia**. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2009.

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

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BEUREN, I. M.; SILVA, A. J. Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 3, p. 9-21, 2010.

BEUREN, I. M.; PINTO, J.; ZONATTO, V. C. S. Abordagens da controladoria nos trabalhos do congresso USP de Controladoria e Contabilidade: um enfoque nas perspectivas conceitual, procedimental e organizacional. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 17, p. 3-16, 2012.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e das práticas**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

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

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. **Coleta, análise e interpretação de dados**. *In*: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R.. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre, Bookman, 2003.

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

GARCIA, E. A. R. **Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsector edificações sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GOMES, C. V.; DE SOUZA, P.; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras/El perfil profesional de controlar impulsada por las empresas

- brasileñas/The Professional Profile of Controllershship Sought by Brazilian Companies. **Revista de Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**, v. 8, n. 1, p. 34, 2014.
- GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo, São Paulo. 1989.
- HOFSTEDE, G. H. **The game of budget control**. London: Tavistok, 1968.
- LOURENSI, A.; BEUREN, I. M. Inserção da controladoria em teses da FEA/USP: uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 15-42, jan./mar. 2011.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTE, E. F. R. Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n.4, p. 63-75, out./dez., 2009.
- LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBARGER, D. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PEREIRA, J. C. **Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática: uma visão da controladoria e da qualidade**. São Paulo, 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In. Beuren, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- REGEL, R. W. Change in the controller's role: why intuition improves operational and strategic decisions. **Journal of Cost Management: ABI/INFORM Global**, v. 1, n. 17, p. 31-38, Jan./Feb. 2003.
- RICARDINO FILHO, A. A.. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. Saraiva, 2005.
- SCHIMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
- TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 4. ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1997.
- VATTER, W. J. Accounting education for controllership. **The Accounting Review**. Sarasota, v. 25, n. 3, p. 236-250, 1950.

NOTA

⁽¹⁾ Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau/FURB. Graduado em Matemática pela Universidade Regional de Blumenau/FURB. Professor na Universidade do Contestado/UnC, Mafra/SC.

(2) Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau/FURB. Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná/UFPR. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul/UFMS. Professor efetivo do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul/UFMS, Três Lagoas/MS.

(3) Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau/FURB. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau/FURB. Especialista em Gestão Estratégica em Custos pelo Centro Universitário Católica de Santa Catarina/UNERJ, Jaraguá do Sul/SC. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau/FURB. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis/PPGCC da Universidade Regional de Blumenau/FURB.

Enviado: 22/02/2016

Aceito: 03/02/2017