

ÁREA TEMÁTICA: ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

# Análise da Abordagem da Controladoria em Dissertações dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis

*Analysis of Approaches to Controllershship in Master's Thesis from Post-graduate Programs in Accounting Sciences*

*Análisis de la Aproximación a Controllershship en Disertaciones en Postgrados en Ciencias Contables*

Ilse Maria Beuren<sup>1</sup>  
Nadia Mar Bogoni<sup>2</sup>  
Luciano Fernandes<sup>3</sup>

Recebido em 05 de março de 2008 / Aprovado em 11 de julho de 2008

Editor Responsável: Roberto Coda, Dr. e Evandir Megliorini, Dr.

Processo de Avaliação: *Double Blind Review*

## RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a abordagem da Controladoria nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Brasil, tendo como referência os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006). A pesquisa é de cunho descritivo, com abordagem quantitativa. A amostra constitui-se de 26 dissertações que contêm a palavra “controladoria” no título. Como resultado da análise, observou-se, na Perspectiva I (aspectos conceituais), que não há consenso entre os autores das dissertações no que concerne a definição, objeto de estudo e relacionamento com outras ciências. Na Perspectiva II (aspectos procedimentais), que

trata das atividades e funções por meio das quais essas área do conhecimento se materializa nas organizações, constatou-se que a abordagem das dissertações é bastante diferenciada no escopo de atividades. Com relação à Perspectiva III (aspectos organizacionais), também ficou evidente que não há consenso sobre quais são as atividades típicas da área, mas percebe-se que os autores concordam com a idéia de que a controladoria é um serviço ou uma função de informação. Conclui-se, portanto, que a abordagem da Controladoria, em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil é semelhante aos elementos propostos por Borinelli (2006).

1. Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP. Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - FURB [ilse@furb.br]
  2. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB [nadiab@al.furb.br]
  3. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB [luciano.fernandes@cetil.com.br]
- Endereço dos autores: Rua Antônio da Veiga, 140 - sala D 202, Victor Konder - Caixa Postal 1507, Blumenau - SC Cep. 89012-900 - Brasil

**Palavras-chave:**

Abordagens. Controladoria. Dissertações. PPGCC.

**ABSTRACT**

The objective of the study is to analyze approaches in master's thesis in Brazilian Post-Graduate Programs in Accounting Sciences in relation to Controllershship, in terms of their conceptual, procedural and organizational aspects, as proposed by Borinelli (2006). The research is descriptive and it uses a quantitative approach. The sample consists of 26 master's thesis which have the word "Controllershship" in their titles. Resulting from analysis, in Perspective I (conceptual aspects), in which the elements of definition, object of study and relationship with other sciences were referenced, consensus among authors of the master's thesis was not verified. In Perspective II (procedural aspects), which deals with activities and functions of Controllershship by means of how they materialize as areas of knowledge within organizations, it was observed that the approach in the master's thesis is quite differentiated in terms of the scope of activities. In relation to Perspective III (organizational aspects), there is also no consensus about what constitutes typical Controllershship activities, but master's thesis do include in the definition of Controllershship the idea that it is a service or function of information. It was concluded that the approach to controllershship, in terms of its conceptual, procedural and organizational aspects is similar to the elements proposed by Borinelli (2006).

**Key-words:**

Approaches. Controllershship. Master's thesis. PPGCC.

**RESUMEN**

El objetivo de este estudio es analizar el enfoque del Controllershship en las disertaciones de los Programas de Postgrado en Ciencias Contables en Brasil, utilizándose como referencia los aspectos conceptuales, procedimentales y organizacionales propuestos por Borinelli (2006). Es una

investigación de naturaleza descriptiva con un enfoque cuantitativo. La muestra consta de 26 disertaciones con la palabra Controllershship (Auditoría) en el título. Como resultado del análisis, desde la Perspectiva I (aspectos conceptuales) y tomando como referencia los elementos de definición, el objeto de estudio y la relación con otras ciencias, se observó una falta de consenso entre los autores de las disertaciones. Desde la Perspectiva II (aspectos procedimentales), que se refiere a las actividades y funciones del Controllershship por medio de las cuales esa área del conocimiento se materializa en las organizaciones, se constató que el enfoque de las disertaciones es bastante diferenciado en el núcleo de las actividades. Con relación a la Perspectiva III (aspectos organizacionales), también resultó evidente que no hay consenso sobre cuáles son las actividades típicas del área, pero se percibe que los autores concuerdan con la idea de que la auditoría es un servicio o una función de información. Por lo tanto, se concluye que el enfoque de la Auditoría en sus aspectos conceptuales, procedimentales y organizacionales, en las disertaciones de los Programas de Postgrado en Ciencias Contables de Brasil, es similar a los elementos propuestos por Borinelli (2006).

**Palabras clave:**

Enfoques. Controllershship. Disertaciones. PPGCC.

**1 INTRODUÇÃO**

A controladoria passou por várias fases evolutivas no intuito de responder às necessidades do complexo meio empresarial onde está inserida. Os diversos fatores ligados ao processo de evolução da controladoria podem ser resumidos da seguinte forma: aumento do tamanho e complexidade das empresas, interesses de diferentes tipos de usuários da contabilidade e necessidade de produzir informações capazes de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

As funções da controladoria vêm evoluindo e se alterando com o propósito de atender à demanda de seus diversos usuários, inclusive,

gerando informações necessárias ao processo de gestão, o qual, por sua vez, irá garantir a continuidade da empresa. É nesse aspecto que a controladoria desempenha um papel de notória importância, fornecendo informações que tornem os gestores capazes de identificar alternativas de ação, analisá-las e escolher aquela que conduza ao alcance dos objetivos da organização que, conforme Borinelli (2006), precisa atender às demandas impostas pela sociedade para assegurar a própria continuidade.

A constatação teórica sobre a importância da controladoria, bem como a relevância de colher evidências empíricas a respeito do que tem acontecido nessa área de conhecimento nos últimos anos, especialmente no Brasil, têm motivado a realização de pesquisas na área. Em sua tese de doutorado, Borinelli (2006) organizou a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) com o propósito de que esta deixasse de ser concebida somente à luz do senso comum e passasse a ser contemplada a partir de uma estrutura teórica forte e consistente. A ECBC compõe-se de três perspectivas: Perspectiva I - Aspectos Conceituais (o que é), Perspectiva II - Aspectos Procedimentais (como funcionam) e Perspectiva III - Aspectos Organizacionais (como se materializa nas organizações).

Com base na inquietação sobre a forma como a controladoria é abordada nos últimos anos, em especial no Brasil, e utilizando-se a ECBC de Borinelli (2006), elaborou-se a seguinte questão-problema: *Qual a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) do Brasil com relação a controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais?* O enfoque da tese de doutorado de Borinelli (2006) foi utilizado como parâmetro para esta pesquisa pela forma inovadora e didática com que o autor concebeu as supracitadas perspectivas.

O objetivo deste estudo é analisar a abordagem da Controladoria nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Brasil, tendo como referência os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006). A relevância do estudo

– depreendida da pesquisa de Borinelli (2006) – consiste no fato de que a base teórica da controladoria encontra-se em fase de desenvolvimento, tendo em vista o normativismo e a falta de consenso existente. Logo, parece oportuno conhecer quais são os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais contemplados nas dissertações de mestrado, que são o objeto deste estudo.

Para melhor compreensão deste artigo, o mesmo foi dividido em cinco partes, que abrangem: esta introdução; o referencial teórico; a metodologia da pesquisa adotada para atender ao objetivo do estudo; a análise dos dados obtidos a partir das dissertações consultadas e; por fim, as conclusões do estudo realizado.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Segundo Beuren (2002), embora haja resquícios de atividades anteriores, a origem da controladoria está ligada à evolução da forma de produção, que ocorreu nas organizações em decorrência da Revolução Industrial. Para a autora, a partir do século XIX, um significativo número de empresas começou a se fundir, formando grandes organizações, com crescimento vertical e diversificado, as quais passaram a demandar um controle centralizado.

Beuren (2002) acrescenta que a formação de grandes empresas traduziu-se na expansão geográfica desses conglomerados e no aumento da complexidade de suas atividades, exigindo a ampliação das funções da controladoria que, no âmbito da literatura, algumas vezes, confundem-se com as funções do *controller*.

Kanitz (1976, p. 5) refere-se à figura do *controller*, ao afirmar que a controladoria surgiu com “pessoas que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no departamento financeiro, uma vez que estes profissionais possuem uma visão ampla da empresa, capacidade esta que os tornou capazes de detectar as dificuldades e propor soluções”.

No artigo intitulado “Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado *controller*”, Ricardino Filho (1999, p. 2) discorre sobre a

etimologia da palavra *controller*, considerando sua origem e as mudanças decorrentes de diferentes ambientes e línguas. O autor não define controladoria, mas alega que o “*controller* surgiu exercendo atividades voltadas a controlar e conferir. Com o passar do tempo, outras possibilidades se abriram à função”.

De acordo com Beuren (2002), as funções da controladoria foram se ampliando aos poucos. No início, eram direcionadas ao desenvolvimento e implementação de sistemas de informação capazes de atender aos diversos tipos de usuários da contabilidade. Com o passar do tempo, o perfil do usuário foi se alterando e a controladoria passou a desempenhar funções mais variadas e dinâmicas, voltadas ao processo decisório da empresa como um todo, o que inclui os interesses de acionistas, credores ou gestores.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) descrevem a controladoria como uma evolução natural da contabilidade tradicional, pois, ao passo que esta mensura eventos econômicos passados para atender às necessidades fiscais, aquela contribui para uma gestão com foco na continuidade da organização, permitindo a simulação de eventos vindouros, orientando, no presente, as decisões que se concretizarão no futuro.

As Ciências Contábeis têm uma rica base conceitual que - aliada a outras áreas do conhecimento - evolui naturalmente para o que se denomina “Controladoria”, cujo campo de atuação são organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos, que interagem com outros em determinado ambiente, propiciando uma visão sistêmica de todas as demandas de informações, sejam estas internas ou externas (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001).

Embora muitos autores abordem o surgimento e a evolução da controladoria, segundo Beuren (2002), a literatura não tem apresentado uma nítida definição do termo, pois, ao invés de explicar o significado, as abordagens reportam-se às capacidades requeridas para o exercício da função e sua atribuição nas empresas. Para elucidar a afirmação de Beuren (2002), serão apresentados alguns conceitos de autores brasileiros sobre controladoria:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques: (a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; (b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 88).

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação do sistema de informações (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001, p. 344).

Mosimann e Fisch (1999, p. 99) conceituam controladoria como “um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas com a finalidade de orientá-las para a eficácia”. Assim os autores concebem a Controladoria como ramo do conhecimento em que qualquer ciência lança mão de suas leis, sem perder o conhecimento do seu campo de experimentação.

Por outro lado, Oliveira (1998, p.19) concebe a controladoria como “o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas”. O autor explica que a controladoria deve ser capaz de organizar e reportar dados e informações relevantes, bem como de influenciar as decisões dos administradores da entidade.

Peleias (2002, p.13) define a controladoria como “uma área da organização a qual é dele-

gada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão”. O autor ainda cita algumas formas de decisão em relação à organização como: “critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades”. Nesse sentido, a controladoria busca assegurar a eficácia das diversas áreas organizacionais.

Em âmbito internacional, também há varias abordagens sobre o significado e a ênfase da controladoria. Vatter (1950) destaca que o objeto de estudo da controladoria está na natureza das contribuições que oferece ao processo de gestão. Em outras palavras, o foco encontra-se na capacidade de apoio ao processo decisório dos gestores e no atendimento de suas demandas informacionais. Siegel, Shim e Dauber (1997) seguem essa linha de raciocínio, mas enfatizam o papel do *controller*, atribuindo-lhe funções diversificadas que, além de relatórios contábeis, envolvem o suporte à tomada de decisão.

De modo mais específico, Heckert e Wilson (1963) conferem duas funções básicas para a controladoria: (a) supervisão da contabilidade geral, da contabilidade de custos, da auditoria, dos impostos, dos seguros e das estatísticas; (b) aplicações da função contábil para a resolução de problemas administrativos futuros. Observa-se que a primeira compreende a responsabilidade pelas funções contábeis tradicionais, ao passo que a segunda amplia a função para o suporte ao processo decisório fundamentado na contabilidade. Roehl-Anderson e Bragg (1996) advertem que diversos níveis de controladoria podem coexistir dentro da empresa, com responsabilidades diversas.

Essa falta de consenso, as indefinições e os diferentes enfoques sobre o que vem a ser controladoria motivaram Borinelli (2006) a construir, em sua Tese de Doutorado, uma plataforma teórica denominada Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Para o autor, tal inventário teórico e prático contribui para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da controladoria no Brasil. A fragilidade do arcabouço teórico sobre “controladoria”,

segundo Borinelli (2006, p.18), decorre de duas características:

- (i) a plataforma teórica da controladoria possui características preponderantemente normativas, necessitando de mais evidências empíricas; e
- (ii) há posições significativamente diferenciadas entre os autores no que diz respeito à plataforma teórica da controladoria, o que traz à tona a necessidade de se entender em que aspectos e por que isso ocorre.

Na ECBC, Borinelli (2006) definiu três abordagens para o estudo e organização da controladoria, denominadas: Perspectiva I – Aspectos Conceituais (o que é); Perspectiva II – Aspectos Procedimentais (como funciona); e Perspectiva III – Aspectos Organizacionais (como se materializa nas organizações). É oportuno contextualizar, sucintamente, as três Perspectivas que compõem a ECBC, uma vez que as mesmas nortearão o objeto deste estudo.

Na Perspectiva I, Borinelli (2006, p. 105) define controladoria 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”.

Na Perspectiva II, Borinelli (2006) descreve aspectos procedimentais, dentre eles, elementos relativos ao funcionamento da controladoria, funções típicas da área e artefatos (instrumentos) utilizados para sua operacionalização na entidade.

Na Perspectiva III, o autor aborda aspectos organizacionais que compreendem a controladoria como órgão do sistema formal da empresa. Borinelli (2006, p. 198) menciona que:

Controladoria é o órgão 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 – planejamen-

to, 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.

Conforme já mencionado, a ECBC, construída por Borinelli (2006), servirá de embasamento teórico para a presente pesquisa. Portanto, o arcabouço teórico organizado pelo autor irá orientar a investigação sobre as abordagens da controladoria nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil. Na seqüência, descreve-se a metodologia utilizada que delimitará o objeto da pesquisa.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo evidencia características de cunho descritivo, com abordagem quantitativa para os dados coletados nas dissertações.

Segundo Gil (1995), o objetivo da pesquisa descritiva é delinear as características de determinada população ou fenômeno e estabelecer relações entre as variáveis. O autor acrescenta que o emprego da abordagem quantitativa pode

levar a importantes inferências, esclarecendo a natureza de relações estatisticamente verificadas entre as variáveis e proporcionando uma nova visão acerca do problema, muitas vezes, conduzindo a novas hipóteses.

Para definir a população e amostra da pesquisa, em março de 2007, acessou-se o sítio da CAPES e as *homepages* dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) do Brasil, visando relacionar as dissertações – defendidas entre 2000 e 2006 – cujo título contém a palavra “controladoria”. Utilizou-se esse critério de busca porque muitas dissertações só estão relacionadas pelo título, não apresentando resumo e palavras-chave.

A escolha da amostra 2000-2006 deve-se ao fato de que, na avaliação trienal 1998-2000, da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), órgão que avalia o desempenho dos Programas de Pós-Graduação no Brasil, havia somente dois Programas avaliados (USP/SP e PUC/SP), ao passo que, a partir do ano de 2000, a pesquisa contemplaria uma quantidade maior de programas. A Tabela 1 apresenta a população e a amostra definidas para esta pesquisa.

Do total de 41 dissertações que contêm a palavra “controladoria” no título, somente 26 fo-

**Tabela 1** – Relação das dissertações defendidas nos PPGCC do Brasil de 2000 a 2006.

IES dos PPGCC	Ano de Autorização de Funcionamento pela CAPES	Total de Dissertações Relacionadas na CAPES e/ou Sítios dos PPGCC	Dissertações que Possuem a Palavra “Controladoria” no Título	Dissertações de Controladoria Digitalizadas Disponíveis
USP/SP	1970	248	7	0
PUC/SP	1978	183	3	1
UNIFECAP/SP	1999	157	12	11
UNB/DF	2000	102	0	0
UNISINOS/RS	2000	74	5	2
UFRJ/RJ	2000	58	0	0
FUCAPE/ES	2001	84	0	0
UFC/CE	2002	25	5	5
UFSC/SC	2004	6	0	0
FURB/SC	2005	76	9	7
USP- RP/SP	2005	5	0	0
UFPR/PR	2005	Não há dados	0	0
UFMG/MG	2006	Não há dados	0	0
UFBA/BA	2006	Não há dados	0	0
<b>Total</b>		1018	41	26

Ano de Defesa	IES do Programa	Título da Dissertação	Autor da Dissertação
2001	UNIFECAP	Um estudo exploratório sobre a atuação da controladoria nas operadoras de planos de assistência à saúde - modalidade medicina de grupo	Otacílio de Moraes Souza
2002	UNIFECAP	Contribuição à estruturação da controladoria e proposição de um modelo de informações aplicáveis à atividade hospitalar	Walter Luiz Quaglio
2002	UNIFECAP	Um estudo sobre a controladoria na indústria de pequeno porte no município de SP	Moses Benadiba
2003	UNIFECAP	A Controladoria e a implantação de sistemas integrados de gestão (ERP)	Luiz Carlos de Souza
2003	UNIFECAP	O papel da controladoria do segmento bancário durante as fases de concepção e implantação de um sistema de informações contábeis gerenciais: estudo de caso	Kátia Peralta da Silva Dias
2004	UNIFECAP	Análise do Sistema Integrado de Gestão - ERP como sistema de informação de controladoria para a tomada de decisão	Jorge Pereira Otero
2004	UNIFECAP	Estudo exploratório sobre a atuação da controladoria nas empresas de <i>factoring</i>	Carmo Aparecido Brito
2005	UNIFECAP	A controladoria no processo de gestão de instituições privadas de ensino superior de Goiás: um estudo sob a ótica da contabilidade e finanças	Lúcio de Souza Machado
2005	UNIFECAP	Serviços compartilhados: estudo de caso na área de Controladoria no Brasil em uma empresa de vitaminas compartilhando serviços em alguns países da América Latina	Márcio Antonio Gonçalves
2005	UNIFECAP	O papel da controladoria na gestão estratégica: estudo de caso em uma empresa do segmento de transporte vertical	Gustavo Rodrigues Ortega
2006	UNIFECAP	Uma pesquisa de campo sobre a contribuição da controladoria à gestão de riscos nas empresas não-financeiras de capital aberto da cidade de São Paulo	Iolanda do Couto Guimarães
2005	UFC	A controladoria como ferramenta de apoio ao processo de elaboração do planejamento estratégico de uma empresa de telefonia móvel	Carlos Alberto Correia Lima Junior
2005	UFC	Controladoria e competitividade: estudo de caso em empresa varejista de vestuário em Fortaleza - Ceará	Francisco R. Vidal do Nascimento
2005	UFC	Controladoria em instituição de microcrédito: um estudo de caso do programa Crediamigo do Banco do Nordeste do Brasil SA (BNB)	Joelma Leite Castelo
2006	UFC	Análise do impacto financeiro da implantação da secretaria da controladoria no Estado do Ceará	Helena Lúcia D. de Aragão Pinheiro
2006	UFC	A utilização pela controladoria dos trabalhos de auditoria interna e externa sobre o sistema de controle interno: um estudo nas grandes empresas do Estado do Ceará	Paolo Giuseppe Lima de Araújo
2005	FURB	A controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí/SC	Adalberto Andreatta
2005	FURB	Contribuição da controladoria na otimização de resultados das operações internacionais: um estudo de caso	Célio Corrêa dos Santos
2005	FURB	A utilização da controladoria para o gerenciamento de pequena empresa do setor metal-mecânico do médio Vale do Itajaí	Edison Luiz de Oliveira
2005	FURB	Sistema de informação com base na abordagem da controladoria sob a ótica da gestão econômica aplicada em instituições do ensino superior	Miriam Leopoldina Herbst de Lima
2005	FURB	Informações da controladoria de suporte à decisão logística em cooperativa de transportes rodoviários de cargas de Santa Catarina	Renato Luiz Artifon
2005	FURB	Controle interno na gestão pública municipal: uma contribuição à análise da controladoria nos vinte maiores municípios do Paraná.	Valmir Alberto Thomé
2006	FURB	O suporte informacional da controladoria na gestão das empresas centenárias do Rio Grande do Sul	Aldecir José Theodoro
2005	UNISINOS	A participação da controladoria no processo de gestão organizacional	Juliano Giongo
2006	UNISINOS	A tecnologia da informação como instrumento de apoio a controladoria: um estudo de caso envolvendo a aplicação das ferramentas de <i>business intelligence</i>	Luciane Reginato
2006	PUC-SP	Uma contribuição da controladoria para a gestão de um centro de medicina diagnóstica	Silvio José Moura e Silva

Quadro 1 – Dissertações digitalizadas com a palavra “controladoria” no título.

ram digitalizadas. Isso está relacionado ao fato de que o depósito digital só tornou-se obrigatório para as teses e dissertações defendidas a partir de março de 2006, após a publicação da Portaria CAPES nº 013, de 15 de fevereiro de 2006, cujo art. 1º estabelece: “os programas de mestrado e doutorado deverão instalar e manter, até 31 de dezembro de 2006, arquivos digitais, acessíveis ao público por meio da Internet, para divulgação das dissertações e teses de final de curso” (BRASIL, 2006). Sendo assim, a amostra acessada constituiu-se de 26 dissertações digitalizadas, que possuem a palavra “controladoria” no título, conforme apresentado no Quadro 1.

Afora duas dissertações da UNISINOS e uma da PUC-SP, a amostra se concentra basicamente em dissertações de três programas: 11 da UNIFECAP; 7 da FURB e 5 da UFC. Desse modo, procurou-se investigar os enfoques das disserta-

ções e suas ligações com a controladoria, considerando as Perspectivas I, II e III, isto é, os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais abordados por Borinelli (2006).

A busca pelos enfoques abordados por Borinelli (2006) foi realizada por meio de um *checklist* baseado nas perspectivas descritas pelo autor. Para Colauto e Beuren (2006), esta técnica permite verificar se a população pesquisada dispõe dos elementos necessários para a aplicação de determinada proposta teórica.

Neste caso, a elaboração do *checklist* serviu para averiguar se, nas dissertações que compõem a amostra, a controladoria é concebida dentro das perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais propostas por Borinelli (2006). Conforme demonstra o Quadro 2, cada dissertação da amostra foi confrontada com os itens do *checklist* para, a partir dos dados capturados, esta-

<b>Perspectiva I - Aspectos Conceituais (Ramo do Conhecimento)</b>	<b>Perspectiva II - Aspectos Procedimentais (Funções e Atividades)</b>	<b>Perspectiva III - Aspectos Organizacionais (Órgão do Sistema Formal)</b>
<b>Definição</b>	<b>Funções e atividades</b>	<b>Unidade organizacional</b>
Objeto	Função Contábil	Missão
Processo de gestão como um todo	Função Gerencial	Objetivos
Necessidades de coordenar a informação	Função de Custos	<b>Posição hierárquica</b>
Processo de formação dos resultados operacionais	Função Tributária	Órgão de Linha
<b>Ramos da ciência</b>	Função de Proteção e Controle dos Ativos	Órgão de <i>Staff</i>
Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia.	Função do Controle Interno	<b>Organização interna</b>
<b>Subdivisões da controladoria</b>	Função do Controle de Riscos	Contabilidade Geral ou Financeira
<i>Quanto à natureza em que se aplica</i>	Função da Gestão de Informações	Contabilidade Societária
Controladoria Empresarial	Outras Funções	Contabilidade Gerencial
Controladoria Pública	<b>Artefatos de controladoria</b>	Planejamento, Orçamento e Controle.
Controladoria em Entidades do 3º Setor	Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio (ABC, Pleno, Variável, etc).	Contabilidade de Custos
<i>Quanto à área de eficácia dentro da organização</i>	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho (EVA, MVA, valor presente etc.).	Contabilidade fiscal ou Tributária
Controladoria Corporativa (pensa o todo)	Filosofias e Modelos de Gestão (planejamento, kaizen, orçamento, simulação, BSC, VBM ).	Seguros e Controle Patrimonial
Controladoria de Unidade (Descentralizadas: filial, marketing etc.).		Controles Internos e Riscos

**Quadro 2** – *Checklist* utilizado para análise das dissertações.

Fonte: adaptado de Borinelli (2006).

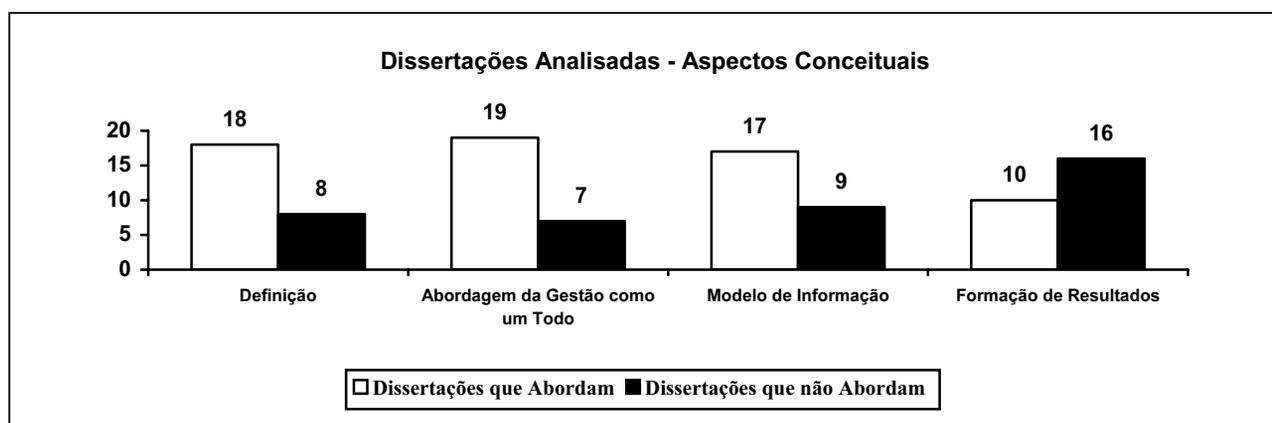


Figura 1 – Perspectiva I: aspectos conceituais.

belecer-se um comparativo com as perspectivas estabelecidas por Borinelli (2006). A análise documental foi realizada durante os meses de março, abril e maio de 2007.

O *checklist*, apresentado no Quadro 2, foi elaborado com base em elementos pesquisados na literatura, averiguados empiricamente por Borinelli (2006) e fundamentados nas três perspectivas que o autor delineou. Para verificar se, nas dissertações pesquisadas, a controladoria é concebida dentro das perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais, foram excluídos ou inseridos alguns elementos, mas sempre tentando preservar a idéia do autor.

Uma das limitações da pesquisa está relacionada à dificuldade de acesso às dissertações, uma vez que o depósito de teses e dissertações digitalizadas só tornou-se obrigatório a partir da publicação Portaria CAPES n. 013, no ano de 2006, já comentado anteriormente. Outra limitação decorre do fato de que a pesquisa restringiu-se à análise de dissertações com a palavra “controladoria” no título, não se estendendo ao resumo e as palavras-chave.

#### 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, considerando-se as três perspectivas preconizadas por Borinelli (2006), procedeu-se a descrição e análise dos aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais da controladoria abordados nas dissertações pesquisadas.

##### 4.1 Perspectiva I: aspectos conceituais

Ao analisar os aspectos conceituais abordados nas dissertações pesquisadas, tomando-se como referência a Perspectiva I proposta por Borinelli (2006), tem-se a compreensão da definição, enquadramento científico, relacionamento com outros ramos da ciência e subdivisões da controladoria. A Figura 1 apresenta as principais inserções ocorridas dos aspectos conceituais de controladoria.

De acordo com a Figura 1, do total de 26 dissertações analisadas, 18 apresentam definições de controladoria. Conforme resultados da pesquisa realizada por Borinelli (2006), talvez isso seja motivado pelo fato de não haver consenso entre os autores acerca do que vem a ser a controladoria.

A análise dos conceitos apresentados nas dissertações corrobora a afirmação de Beuren (2002, p. 21) sobre a ausência de uma nítida definição de controladoria: “as diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado”.

Com relação ao objeto de estudo da controladoria, observa-se que, dentre as 26 dissertações analisadas, 19 abordam a controladoria como um processo de gestão e 17 a responsabilizam pela formação de modelos de decisão e de informação. Esses dados podem ser explicados com base no cenário apresentado por Borinelli (2006), no qual a controladoria é vista sob dois

**Tabela 2 – Perspectiva I: ramos da ciência e sua relação com a controladoria.**

Ramos da Ciência	Número de Observações	% de Observações
Contabilidade	11	42
Estatística	10	38
Administração	9	35
Economia	8	31
Psicologia	7	27
Direito	1	4
Matemática	1	4
Sociologia	0	0

ângulos: como função de apoio gerencial e como função responsável pela contabilidade para fins externos, confirmando as abordagens de gestão como um todo e do modelo de informação.

Observa-se, também, que os enfoques adotados nas dissertações se baseiam em livros que tratam do assunto. As principais obras consultadas foram: Catelli (2001), Figueiredo e Caggiano (2004) e Mosimann e Fisch (1999). Segundo Borinelli (2006), estas obras focam a função de controladoria voltada ao processo de gestão organizacional.

A Tabela 2 apresenta a relação existente entre a Controladoria e outros ramos da ciência. Nota-se que os maiores percentuais concentram-se na Contabilidade (42%), Estatística (38%), Administração (35%), Economia (31%) e Psicologia (27%).

Esse aspecto evidencia a afinidade deste ramo do conhecimento com outras áreas, confirmando os resultados da pesquisa de Borinelli (2006).

De acordo com Borinelli (2006), a Controladoria utiliza-se: da matéria-prima da Contabilidade; dos conceitos de gestão da Administração; das bases teóricas e índices da Economia e dos procedimentos de coleta, organização, análise e interpretação de dados apresentados pela Estatística.

Outros autores – como Kanitz (1976), Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001), Peleias (2002) e Vatter (1950) – já destacaram a interdisciplinaridade da Controladoria. Por isso, as interfaces com a Contabilidade, Administração, Economia, Psicologia, Direito, Estatística e Matemática, apontadas nas dissertações pesquisadas, não surpreendem. O próprio escopo da controladoria,

**Tabela 3 – Perspectiva I: subdivisões da controladoria.**

Subdivisões da Controladoria	Número de Observações	% de Observações
<b>Quanto à Natureza em que se Aplica a Controladoria</b>		
Controladoria empresarial	24	92
Controladoria pública	2	8
Controladoria de terceiro setor	0	
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100</b>
<b>Quanto à Área de Eficácia Dentro da Organização</b>		
Controladoria corporativa (pensa o todo)	12	46
Controladoria de unidade (descentralizada)	2	8
Não menciona	12	46
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100</b>

conforme abordado na fundamentação teórica deste artigo, leva a essa expectativa.

Na Tabela 3, têm-se as subdivisões da controladoria quanto à natureza em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização. Segundo Borinelli (2006), trata-se de uma tarefa fundamental, uma vez que permite, dentro de uma visão sistêmica, compreender o todo denominado controladoria a partir de suas subdivisões.

Na Tabela 3, verifica-se que 24 dissertações analisadas referem-se à Controladoria Empresarial, demonstrando a escassez de estudos empíricos voltados à Controladoria Pública (2) e a entidades do terceiro setor (nenhum).

Nessa Tabela, também se demonstra que, dentre as 26 dissertações analisadas, 12 apontam a Controladoria Corporativa como uma área dentro da organização. Para Borinelli (2006), isso está relacionado à existência de uma área organizacional que possa fazer a consolidação das partes. Quanto à presença da controladoria em níveis não corporativos, observada em 12 dissertações, Borinelli (2006) afirma que isso vai depender das características e necessidades de cada organização. Em suma, não há como afirmar que toda entidade deve ter uma ou mais controladorias descentralizadas.

Após a análise dos aspectos conceituais da controladoria (Perspectiva I) abordados nas dissertações pesquisadas, investigam-se as formas de aplicação da controladoria na esfera organizacional. Assim, o próximo passo é verificar os elementos relativos ao funcionamento dessa área do conhecimento nas empresas (Perspectiva II).

#### 4.2 Perspectiva II: aspectos procedimentais

Neste tópico, são analisados os aspectos procedimentais da controladoria abordados nas dissertações. Segundo Borinelli (2006), tais aspectos referem-se às funções, atividades e artefatos por meio dos quais essa área de conhecimento se materializa nas organizações.

A Tabela 4 apresenta as funções/atividades atribuídas a controladoria. Para Nakagawa (1993, p. 44), “a definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: o que a ela faz?”. Neste caso, qual a função da controladoria na visão dos autores das dissertações analisadas.

Conforme os dados apresentados na Tabela 4, as funções mais citadas pelos autores são: gestão de informações (73%), contábil (69%), gerencial (65%), custos (50%), controles internos (31%), seguidas das funções de tributação, proteção e controle de ativos (19%).

Os dados produzidos convergem com as observações de Borinelli (2006) de que as funções da controladoria interagem, fortemente, com as demais funções organizacionais, o que lhe permite criar condições para que os gestores elaborem seus planos à luz do planejamento estratégico, e esse os integre de forma a se ter um plano global, organizado por áreas ou funções organizacionais.

A Tabela 4 demonstra, ainda, que a função de controle de riscos representa apenas 12% das citações. Segundo Borinelli (2006), isso se deve ao fato de que esta é uma função recente da controladoria.

**Tabela 4** – Perspectiva II: funções da controladoria.

<b>Funções e Atividades</b>	<b>Número de Observações</b>	<b>% de Observações</b>
Gestão de informações	19	73
Contábil	18	69
Gerencial	17	65
Custos	13	50
Controle interno	8	31
Proteção/Controle de ativos	5	19
Tributária	5	19
Controle de riscos	3	12
Outras funções	1	4

**Tabela 5 – Perspectiva II: artefatos de controladoria.**

<b>Artefatos de Controladoria</b>	<b>Apresentam</b>	<b>Não Apresentam</b>	<b>Total</b>
Métodos, critérios e sistemas de custeio (ABC, pleno, variável etc.).	6	20	26
Métodos de mensuração, avaliação e medidas de desempenho.	8	18	26
Filosofias e modelos de gestão (planejamento, kaizen, BSC, orçamento etc.).	8	18	26

Após a identificação das atividades e funções da controladoria, é necessário reunir informações sobre seus artefatos. De acordo com Borinelli (2006), os artefatos compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e funções de controladoria. Para o autor, os artefatos passam a ter um papel fundamental, uma vez que são os mecanismos que vão ajudar a área do conhecimento a se materializar nas organizações. Em suma, as atividades e funções precisam de artefatos para se realizar.

A Tabela 5 apresenta os métodos, conceitos e modelos considerados como artefatos no desempenho das funções da controladoria pelas dissertações pesquisadas.

Por meio dos dados da Tabela 5, observa-se que as técnicas, modelos, ferramentas e métodos começam a se materializar como uma forma de aprimorar o desempenho das funções de controladoria, porém, em nenhum momento, foram tratados como artefato de controladoria pelos autores das dissertações.

A partir da identificação dos aspectos conceituais e procedimentais da controladoria, abordados pelas dissertações, faz-se necessária a

análise da perspectiva III, isto é, de como as atividades e funções da controladoria estão disseminadas nos órgãos/unidades da controladoria ou áreas que desempenham funções típicas.

#### 4.3 Perspectiva III: aspectos organizacionais

De acordo com Borinelli (2006), os aspectos organizacionais objetivam entender como a definição, o objeto de estudo, as atividades e funções típicas da controladoria acontecem dentro das organizações. A Tabela 6 apresenta as principais inserções de aspectos organizacionais da controladoria, identificados nas dissertações pesquisadas.

Conforme a Tabela 6, 10 dissertações (38%) identificaram a existência de um departamento ou unidade semelhante, com missão e que desempenha a função de controladoria. Somente 4 das dissertações analisadas (15%) identificaram a existência de um órgão de controladoria instituído com objetivos formalmente delineados. Também se observa que em 12 dissertações (46%), a controladoria foi percebida como órgão de linha, isto é, a controladoria possui ação de comando nos ambientes em que atua.

**Tabela 6 – Perspectiva III: controladoria como órgão formal.**

<b>Unidade/Posição Hierárquica</b>	<b>Número de Observações</b>	<b>% de Observações</b>
<b>Unidade Organizacional</b>		
Missão	10	38
Objetivos	4	15
<b>Posição Hierárquica</b>		
Órgão de linha	12	46
Órgão de staff	3	12

**Tabela 7 – Perspectiva III – organização interna da unidade organizacional de controladoria.**

<b>Organização Interna</b>	<b>Número de Observações</b>	<b>% de Observações</b>
Sistema de informações	14	54
Planejamento, orçamento e controle.	10	38
Contabilidade geral/financeira	9	35
Contabilidade de custos	9	35
Contabilidade gerencial	7	27
Seguros e controle patrimonial	7	27
Contabilidade societária	6	23
Contabilidade fiscal /tributária	6	23
Controles internos	5	19
Riscos	3	12

A Tabela 7 apresenta os resultados desta pesquisa no que se refere à organização interna da unidade organizacional de controladoria.

Na Tabela 7, evidencia-se que, de acordo com as dissertações pesquisadas, há vários departamentos que compõem a organização interna da controladoria. Borinelli (2006) argumenta que as formas assumidas pela controladoria variam de acordo com as características de cada empresa, incluindo, o porte, a estrutura operacional, o grau de atuação e o tipo do negócio em que atua. Dessa forma, o autor estabelece que a controladoria de cada organização possui suas peculiaridades.

Um aspecto que se destaca em relação à terminologia utilizada para designar o departamento da Contabilidade Financeira, aparece nas dissertações sob a denominação de Geral/Financeira ou Societária. Como ambas têm o mesmo significado, se o número de indicações fosse somado, o departamento de Contabilidade Financeira figuraria em primeiro lugar na lista.

Outro aspecto observado, na pesquisa, diz respeito à participação dos sistemas de informação na composição da unidade de controladoria, com 14 das citações (54%). De acordo com Borinelli (2006), percebe-se um consenso entre os autores no que concerne a idéia de que a controladoria é um serviço ou uma função de informação.

Para o autor, dentro da Perspectiva III, ainda que nem sempre as organizações tenham um órgão denominado controladoria, é importante o entendimento do que é, como funciona e que

objetivos têm a unidade organizacional que recebe essa denominação ou realiza as funções e atividades relacionadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar a abordagem da Controladoria nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil, tendo como referência os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006).

A pesquisa realizada é de cunho descritivo com abordagem quantitativa. A amostra constituiu-se de 26 dissertações que contêm a palavra “controladoria” no título.

Com relação à Perspectiva I (aspectos conceituais), identificou-se semelhanças entre as dissertações analisadas e a abordagem de Borinelli (2006). A incursão teórica na definição, objeto de estudo e relacionamento com outros ramos da ciência, permite a compreensão da Controladoria como uma área de conhecimento com base conceitual e princípios (missão e objetivos). Confirmou-se, também, a afirmação de Borinelli (2006) de que não existe consenso entre os autores com relação à definição e ao objeto de estudo da Controladoria.

A partir da Perspectiva II (aspectos procedimentais), buscou-se relacionar os elementos voltados ao funcionamento da controladoria, com

destaque para as funções e atividades por meio das quais essa área do conhecimento se materializa nas organizações. O que se observou, nas dissertações analisadas, corrobora as inferências de Borinelli (2006), ou seja, é bastante diferenciado o escopo de atividades que os autores atribuem à controladoria. Ao mesmo tempo, salienta-se a forte integração das funções de controladoria com as demais funções organizacionais.

Na perspectiva III (aspectos organizacionais), procurou-se analisar a controladoria como unidade administrativa organizacional e identificar as atividades e funções típicas a ela relacionadas. Cabe ressaltar que, conforme Borinelli (2006), não há consenso na literatura sobre quais são as atividades típicas de controladoria. Nesta pesquisa, constatou-se que, embora não haja unanimidade quanto à definição de controladoria, os autores concordam que esta consiste em um serviço ou função de informação. Outro fator relevante, diz respeito a controladoria como órgão de linha, isto é, a controladoria é vista como um órgão de comando dentro das organizações em que atua.

Com base nos dados da pesquisa, conclui-se que a abordagem da Controladoria, analisada sob os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil, assemelha-se aos elementos propostos por Borinelli (2006). Portanto, o objetivo de analisar a abordagem da Controladoria nas dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Brasil, tendo como referência os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006), foi alcançado.

Além disso, esta pesquisa contribuiu para o estabelecimento da ECBC proposta por Borinelli (2006) e permitiu conhecer a forma com que as dissertações dos PPGCC abordam a controladoria, sob os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais. Recomenda-se que estudos dessa natureza sejam ampliados para outros materiais de pesquisa, como artigos de periódicos, trabalhos em anais de congressos.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PE-REIRA Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 16-38.

BORINELLI, Márcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Ministério da Educação. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Portaria nº 013**, de 15 de fevereiro de 2006. Institui a divulgação digital das teses e dissertações produzidas pelos programas de doutorado e mestrado reconhecidos. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/servicos/legislacao/portarias.html>>. Acesso em: 29 jun. 2008.

CAPES. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. [2007]. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/avaliacao/recomendados>>. Acesso em: 05 mar. 2007.

CATELLI, Armando. Introdução: o que é GECON. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 29-32.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria Beuren. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HECKERT, J. Brooks; WILSON, James D. **Controllership**. 2nd ed. New York: Ronald Press, 1963.

KANITZ, Stefen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

RICARDINO FILHO, Alvaro Augusto. Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado *controller*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6., Braga/ Portugal, 1999. **Anais...** Braga/Portugal, Universidade do Minho, 1999.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **The controller's function: the work of the managerial accountant**. New York: John Wiley & Sons, 1996.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K.; DAUBER, Nicky A. **Corporate controller's handbook of financial management**. 2nd ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.

VATTER, W. J. Accounting education for controllership. **The Accounting Review**, Sarasota, Florida, v. 25, n. 3, p. 236-250, 1950.