

Área temática: Ensino de administração

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

AUTORES

ILSE MARIA BEUREN

Universidade Regional de Blumenau
ilse@furb.br

NADIA MAR BOGONI

FURB -Universidade Regional de Blumenau
nadiabogoni@hotmail.com

LUCIANO FERNANDES

Universidade Regional de Blumenau
luciano.fernandes@cetil.com.br

Resumo

O objetivo do estudo é analisar a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil com relação à Controladoria em seus 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 possuem a palavra “Controladoria” em seu título. Como resultado da análise observou-se, na Perspectiva I (aspectos conceituais), tendo como referência os elementos de definição, objeto de estudo e relacionamento com outras ciências, que não há consenso entre os autores das dissertações. Na Perspectiva II (aspectos procedimentais), que trata das atividades e funções da Controladoria por meio das quais a área do conhecimento se materializa nas organizações, observou-se que a abordagem das dissertações é bastante diferenciada no escopo de atividades. Com relação à Perspectiva III (aspectos organizacionais), também não há consenso sobre quais são as atividades típicas de Controladoria, mas incluem na definição de Controladoria a idéia de que ela é um serviço ou uma função de informação. Conclui-se que a abordagem da controladoria, em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, nas dissertações é semelhante aos elementos propostos por Borinelli (2006).

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 uses a quantitative approach. The sample consists of 26 master's thesis that 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 controllership, in terms of its conceptual, procedural and organizational aspects is similar to the elements proposed by Borinelli (2006).

Palavras-chave: Abordagens. Controladoria. Dissertações.

Keywords: Approaches. Controllershship. Master's thesis.

1 Introdução

A Controladoria passou por várias fases evolutivas no intuito de responder às necessidades do complexo meio empresarial em que está inserida. Os diversos fatores que estão 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 na tomada de decisão.

As funções da Controladoria vêm evoluindo e se alterando com o propósito de atender a demanda de seus mais diversos usuários, gerando informações necessárias ao processo de gestão como um todo, que por sua vez, irá garantir a continuidade da empresa. É notória a importância da Controladoria na busca da continuidade das empresas. Essa importância, conforme Borinelli (2006), decorre do fato das organizações, para assegurar sua continuidade, precisam atender as demandas impostas pela sociedade. Esse cenário requer que seus gestores estejam munidos de informações capazes de identificar alternativas de ação, analisá-las e escolher aquela que conduza ao alcance dos objetivos da organização.

A constatação teórica sobre a importância da Controladoria, bem como a relevância de colher evidências empíricas do que tem acontecido com a Controladoria nos últimos anos, especialmente no caso do Brasil, têm motivado a realização de pesquisas na área. Borinelli (2006) organizou, em sua tese de doutorado, a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC), com o propósito de deixar de conceber a Controladoria apenas à luz do senso comum para visualizá-la diante de uma estrutura teórica forte e consistente. A ECBC organizada por Borinelli (2006) 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 abordagem da Controladoria nos últimos anos, especialmente no Brasil, utilizando-se da ECBC de Borinelli (2006), elaborou-se a seguinte questão-problema: *Qual a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) no Brasil com relação à Controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais?* O enfoque da tese de doutorado de Borinelli (2006) como parâmetro para a pesquisa foi utilizado pela forma inovadora e didática com que concebeu essas três perspectivas.

O objetivo do estudo é analisar a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil com relação à Controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais. A relevância do estudo depreende-se da pesquisa de Borinelli (2006), que a Controladoria possui uma base teórica que se encontra 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 objeto de estudo.

Para melhor compreensão deste artigo, o mesmo foi dividido em cinco partes, iniciando com esta introdução. Na sequência tem-se o referencial teórico do estudo. Após evidencia-se a metodologia da pesquisa adotada para atender o objetivo do estudo. Em seguida apresenta-se a análise dos dados obtidos a partir das dissertações consultadas. Por último, evidenciam-se as conclusões do estudo realizado.

2 Referencial teórico

A origem da Controladoria, segundo Beuren (2002), está ligada à evolução da forma de produção que ocorreu nas organizações com o advento da Revolução Industrial, embora já tenha resquícios anteriores de atividades relacionadas. Para a autora, a partir do Século XIX, um significativo número de empresas começou a se fundir, formando grandes empresas, com crescimento vertical e diversificado e que passaram a demandar um controle centralizado.

Acrescenta ainda, que a formação de grandes empresas traduziu-se na expansão geográfica desses conglomerados e ao aumento da complexidade de suas atividades, exigindo a ampliação das funções da controladoria.

As funções da controladoria se confundem algumas vezes na literatura com as funções do *controller*. Kanitz (1976, p.5), ao abordar sobre a origem da controladoria e suas funções reporta-se à figura do *controller*, citando 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”.

Em artigo intitulado “Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado *controller*”, Ricardino Filho (1999, p. 2) aborda a respeito da etimologia da palavra *controller*, considerando sua origem e as mudanças ocorridas em decorrência de ambientes e línguas diversas entre países. Nos escritos não se encontra uma definição de controladoria, mas o autor menciona 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 voltadas para o desenvolvimento e implementações de sistemas de informações 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 acompanhar os interesses mais variados e dinâmicos (acionistas, credores ou gestores), cujas funções passaram a ser mais amplas, isto é, voltadas ao processo decisório da empresa como um todo.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), o surgimento da Controladoria reporta-se à evolução natural da Contabilidade, ou seja, da Contabilidade tradicional responsável pela mensuração de eventos econômicos passados e voltados para atender as necessidades fiscais. Para uma gestão com foco na continuidade da organização, tornou-se importante a simulação de eventos futuros, pois decisões que se concretizarão no futuro são tomadas no presente.

A Contabilidade, enquanto Ciência tem uma rica base conceitual, que aliada à interação de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, evolui de forma natural ao que se identifica de “Controladoria”. Seu campo de atuação são organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e que interagem com outros num determinado ambiente, ou seja, uma visão sistêmica de todas as demandas de informações, sejam elas internas ou externas (ALMEIDA; PARISI ; PEREIRA, 2001).

Apesar de toda a evolução apresentada pelos autores para o surgimento da Controladoria, segundo Beuren (2002), a literatura não tem apresentado uma nítida definição de Controladoria. Para a autora, as abordagens reportam-se às capacidades requeridas para o exercício da função de Controladoria, suas atribuições nas empresas, ao invés de explicar o seu verdadeiro significado. Para elucidar a afirmação de Beuren (2002), apresentam-se alguns conceitos atribuídos à Controladoria, por autores brasileiros.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88) citam que:

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.*

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344) afirmam que:

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.

Mossimann 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, onde qualquer ciência lança mão de suas leis sem perder o conhecimento no 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”. Sendo este o seu papel enquanto departamento da entidade, explica que a controladoria deve ser capaz de organizar e reportar dados e informações relevantes, bem como exercer uma força capaz de influenciar nas decisões dos administradores da entidade.

Peleias (2002, p.13) define a controladoria como “uma área da organização à qual é delegada 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, busca assegurar para a empresa eficácia nas suas diversas áreas organizacionais.

Em âmbito internacional também são variadas as 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 nas suas relações com os gestores. Portanto, o foco encontra-se na capacidade de apoio ao processo decisório dos gestores e no atendimento de suas demandas informacionais. Nessa mesma linha de raciocínio, mas enfatizando o papel do *controller*, encontram-se Siegel, Shim e Dauber (1997), que concebem o seu papel de forma diversificada e não compreendendo somente funções e relatórios contábeis, mas também apoio nas tomadas de decisões.

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

Essa falta de consenso e/ou indefinições sobre o que vem a ser a Controladoria, bem como os diferentes enfoques, motivou Borinelli (2006) a construir, em sua Tese de Doutorado, uma plataforma teórica denominada Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). Para o autor, o inventário teórico e prático apresentado na sua tese de doutorado contribuirá para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da Controladoria no Brasil. A fragilidade do arcabouço teórico de “Controladoria”, segundo Borinelli (2006, p.18), é decorrente 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.*

Para a construção da ECBC, Borinelli (2006) definiu três abordagens de 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 de estudo deste estudo.

No âmbito do que é Controladoria (Perspectiva I), Borinelli (2006, p. 105) define-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”.

Com relação aos aspectos procedimentais da Controladoria (Perspectiva II), Borinelli (2006) reporta os elementos relativos ao seu funcionamento, quando essa área do conhecimento é levada às entidades. Aborda atividades e funções típicas de Controladoria, além dos artefatos (instrumentos) utilizados para a sua operacionalização na entidade.

Os aspectos organizacionais (Perspectiva III) compreendem o estudo da controladoria enquanto 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 – 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.

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 sequência, descreve-se a metodologia utilizada na elaboração do estudo, que delimitará o objeto da pesquisa.

3 Metodologia da pesquisa

A presente pesquisa evidencia características de cunho descritivo, com abordagem quantitativa para os dados coletados nas dissertações. A pesquisa descritiva, segundo Gil (1995), possui como principal objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Com relação à utilização da abordagem quantitativa, Gil (1995) afirma que a utilização de dados desta natureza pode conduzir a importantes intuições, além de esclarecer a natureza das relações estatisticamente verificadas entre as variáveis e proporcionar nova visão acerca do problema e muitas vezes conduzir a novas hipóteses.

Para definir a população e amostra da pesquisa, acessaram-se em março de 2007 o sítio da CAPES e as *homepage* dos PPGCC, para relacionar todas as dissertações defendidas no período de 2000 a 2006 e verificar as que abordam “Controladoria” em seu título. O critério de busca utilizado deu-se em função de que muitas dissertações só estão relacionadas pelo título, não apresentando resumo e palavras-chave.

A escolha do período (2000 a 2006) para seleção da amostra foi motivada pelo fato de que na avaliação trienal 1998-2000 da CAPES (órgão que avalia o desempenho dos Programas de Pós-Graduação no Brasil) somente existiam dois programas (USP/SP e PUC/SP) que estão atualmente em funcionamento, ao passo que a partir do ano de 2000 uma quantidade maior de Programas estariam contemplados na pesquisa. Nesse sentido, a população e a amostra ficaram estabelecidas conforme dados apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Relação das dissertações defendidas nos PPGCC 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
Total		1018	41	26

Fonte: dados da pesquisa.

Do total de 41 dissertações que abordam Controladoria em seu título, somente 26 encontram-se digitalizadas. Vale destacar que apenas a partir da Portaria CAPES nº 013, de 15 de fevereiro de 2006, tornou-se obrigatório o depósito digital de teses e dissertações defendidas a partir de março de 2006. O art. 1º da referida Portaria estabelece que “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”. Portanto, a amostra por acessibilidade constitui-se das 26 dissertações digitalizadas que possuem a palavra “Controladoria” em seu título, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Dissertações digitalizadas com a palavra “Controladoria” em seu título

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	Katia 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 aplicado 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 à 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

Fonte: dados da pesquisa

A partir da amostra selecionada, que basicamente se concentra em três programas (11 dissertações da UNIFECAP, 7 da FURB e 5 da UFC), além de duas da UNISINOS e uma da PUC-SP, procurou-se investigar os enfoques das dissertações e suas ligações com a controladoria, considerando as Perspectivas I, II e III, isto é, aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais abordados por Borinelli (2006).

A busca nas dissertações pelos enfoques abordados por Borinelli, em sua Tese de Doutorado (2006), foi realizada com base em um *checklist* baseado nas abordagens descritas pelo autor. Para Colauto e Beuren (2006), o *checklist* é uma técnica para verificar se a

população pesquisada dispõe dos elementos necessários para a aplicação de uma determinada proposta teórica.

Neste caso, a elaboração de um *checklist* fundamentado nas três perspectivas propostas por Borinelli (2006) serviu para averiguar se na abordagem das dissertações, que compõem a amostra por acessibilidade, a Controladoria é concebida nas perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais.

A partir do *checklist* apresentado no Quadro 2, buscou-se analisar cada dissertação e confronta-la com os itens do *checklist* para, a partir da posse destes dados capturados com base em análise documental, poder fazer um comparativo com as perspectivas estabelecidas por Borinelli (2006). A análise documental, tendo como base as dissertações, foi realizada durante os meses de março a maio de 2007.

Quadro 2 – Checklist utilizado para análise das dissertações

Perspectiva I - Aspectos Conceituais (Ramo do Conhecimento)	Perspectiva II - Aspectos Procedimentais (Funções e Atividades)	Perspectiva III - Aspectos Organizacionais (Órgão do Sistema Formal)
Definição	Funções e Atividades	Unidade organizacional
Objeto	Função Contábil	Missão
Processo de gestão como um todo	Função Gerencial	Objetivos
Necessidades de coordenar a informação	Função de Custos	Posição hierárquica
Processo de formação dos resultados operacionais	Função Tributária	Órgão de Linha
Ramos da ciência	Função de Proteção e Controle dos Ativos	Órgão de Staff
Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia	Função do Controle Interno	Organização interna
Subdivisões da Controladoria	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	Artefatos de controladoria	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

Fonte: adaptado de Borinelli (2006).

Esse *checklist* foi elaborado com base em elementos pesquisados na literatura e averiguados na realidade empírica das empresas por Borinelli (2006), fundamentados nas três perspectivas que delineou. Para verificar se na abordagem das dissertações a Controladoria é concebida nas perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais, foram excluídos ou reunidos alguns elementos, sempre tentando preservar a idéia original do autor.

Uma das limitações da pesquisa está relacionada à dificuldade de acesso às dissertações, uma vez que, apenas a partir de 2006 tornou-se obrigatório (Portaria CAPES n. 013) o depósito de teses e dissertações digitalizadas. Outra limitação decorre do fato de que a pesquisa limitou-se à analisar as dissertações que possuem a palavra “controladoria” no título, não se estendendo ao resumo e palavras-chave.

4 Descrição e análise dos dados

Nesta seção procede-se a descrição e análise da abordagem das dissertações quanto ao seu enfoque na Controladoria com relação às três perspectivas (aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais) preconizadas por Borinelli (2006).

4.1 Perspectiva I – Aspectos conceituais

Primeiramente faz-se a análise das abordagens das dissertações no que diz respeito aos aspectos conceituais da Controladoria. Tomando-se como referência a Perspectiva I apresentada por Borinelli (2006), tem-se a compreensão da Controladoria em relação à definição, enquadramento científico e relacionamento com outros ramos da ciência e suas subdivisões.

A Figura 1 apresenta as principais inserções ocorridas com relação à controladoria em seus aspectos conceituais.

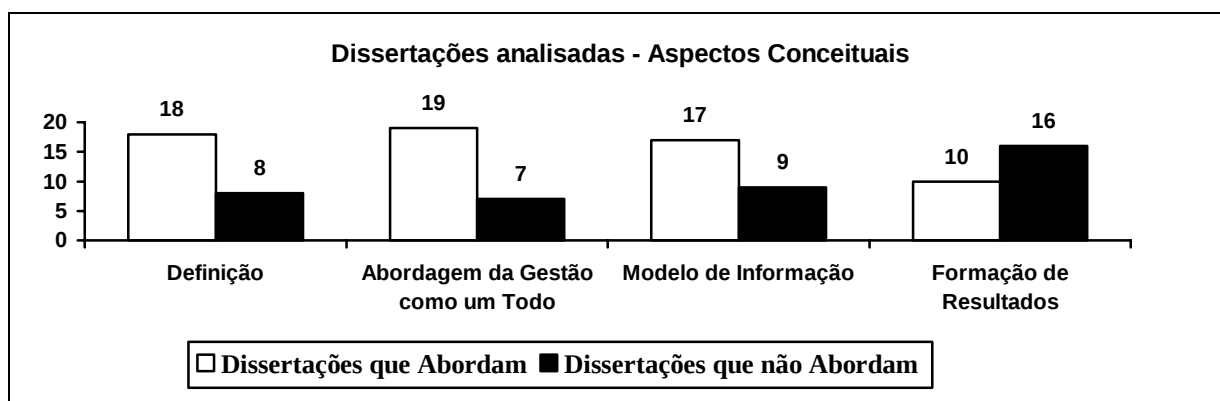


Figura 1 - Perspectiva I - Aspectos conceituais

Fonte: dados da pesquisa.

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

A análise das definições apresentadas nas dissertações corrobora a afirmação de Beuren (2002, p. 21). A autora ressalta a falta de uma nítida definição de controladoria, e que “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 19 das dissertações analisadas abordam a controladoria como um processo de gestão como um todo. E que 17 dissertações apresentam a controladoria como responsável pela formação de modelos de decisão e de informação.

Os achados da pesquisa podem ser explicados utilizando-se do cenário apresentado por Bornelli (2006), em que as discussões sobre Controladoria acabam sendo realizadas sob dois ângulos: como função de apoio gerencial e como função responsável pela Contabilidade

para fins externos. Logo, confirmando as abordagens de gestão como um todo e do modelo de informação.

Observa-se também que os enfoques adotados nas dissertações baseiam em livros que tratam desse assunto, cujas principais obras consultas foram: Catelli (2001), Figueiredo e Caggiano (2004) e Mosimann e Fisch (1999). Segundo Borinelli (2006), são obras totalmente focadas na 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 as maiores relações concentram-se na contabilidade (42%), estatística (38%), administração (35%), economia (31%) e a psicologia (27%). Esse aspecto evidencia a Controladoria como ramo do conhecimento e a afinidade com outras áreas, confirmando os resultados da pesquisa de Borinelli (2006).

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

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com Borinelli (2006), a Controladoria utiliza-se da contabilidade como fornecedora de matéria-prima (utilização de conceitos contábeis); da administração utiliza-se principalmente dos conceitos de gestão; a interface com a economia ocorre quando a Controladoria aporta em suas bases teóricas conceitos econômicos (índices econômicos) e com a estatística quando busca conceitos relativos à coleta, organização, análise e interpretação de dados.

Outros autores, como Vatter (1950), Kanitz (1976), Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001), Peleias (2002), já destacaram a interdisciplinaridade da Controladoria com outras áreas de conhecimento. Portanto, as interfaces apontadas nas dissertações pesquisas com a Contabilidade, Administração, Economia, Psicologia, Direito, Estatística e Matemática não surpreendem. O próprio escopo da Controladoria, conforme abordado na fundamentação teórica do artigo, leva a essa expectativa.

Na Tabela 3 tem-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 isso permitirá, dentro de uma visão sistêmica, compreender o todo denominado Controladoria a partir de suas subdivisões.

Tabela 3 – Perspectiva I - Subdivisões da controladoria

Subdivisões da controladoria	Número de observações	% de observações
<i>Quanto à natureza em que se aplica a controladoria</i>		
Controladoria Empresarial	24	92
Controladoria Pública	2	8
Controladoria de Terceiro Setor	0	
Total	26	100
<i>Quanto à área de eficácia dentro da organização</i>		
Controladoria Corporativa	12	46

(pensa o todo)		
Controladoria de Unidade (descentralizada)	2	8
Não Menciona	12	46
Total	26	100

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 3 que, quanto à natureza em que se aplica a controladoria, 24 das dissertações analisadas referem-se à Controladoria Empresarial, demonstrando a fragilidade de estudos empíricos com relação à Controladoria Pública (apenas 2) e em entidades do terceiro setor (nenhuma).

Quanto à área de eficácia dentro da organização em que atua a controladoria, 12 dissertações apontam a Controladoria Corporativa, que segundo Borinelli (2006) trata-se da existência de uma área organizacional que possa fazer as consolidações das partes. Quanto à presença da Controladoria em níveis que não o corporativo, com 12 indicações, Borinelli (2006) cita que isso vai depender das características e necessidades de cada organização. Em suma, não há como se afirmar que toda entidade deve ter uma ou mais controladorias descentralizadas.

Após a análise nas dissertações da abordagem da Controladoria quanto aos aspectos conceituais (Perspectiva I), investiga-se o entendimento de como a controladoria pode tomar forma quando da sua aplicação na esfera organizacional. Assim, o próximo passo é verificar os elementos relativos ao seu funcionamento, quando essa área do conhecimento é levada às empresas (Perspectiva II).

4.2 Perspectiva II – Aspectos Procedimentais

Neste tópico faz-se a análise das abordagens das Dissertações no que diz respeito à Controladoria em seus aspectos procedimentais. Segundo Borinelli (2006), os aspectos procedimentais referem-se às funções, atividades e artefatos por meio dos quais a área do conhecimento Controladoria se materializa quando da sua aplicação nas organizações.

A Tabela 4 apresenta as funções/atividades atribuídas à 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.

Tabela 4 - Perspectiva II – Funções da controladoria

Funções e atividades	Número de observações	% de observações
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

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme os dados apresentados (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 e proteção e controle de ativos (19%).

Os dados produzidos vêm ao encontro do contexto estabelecido por Borinelli (2006). O autor estabelece que as funções de Controladoria interagem, fortemente, com as demais funções organizacionais, o que lhe permite criar condições para que os gestores elaborem seus planos, à luz do plano estratégico, e essa os integre de forma a se ter um plano global, organizado por áreas ou funções organizacionais.

Convém observar, ainda na Tabela 4, que a função de controle de riscos participa com apenas 12% nas análises realizadas, que segundo Borinelli (2006), trata-se de uma função mais recente da Controladoria.

Após o conhecimento das atividades e funções da controladoria, é necessário ter-se a informação sobre seus artefatos. Segundo 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 eles são os mecanismos que vão ajudar a área do conhecimento a se materializar nas organizações. Dito de outra forma, as atividades e funções, para serem realizadas, precisam de artefatos.

A Tabela 5 apresenta os métodos, considerados artefatos, nas dissertações analisadas, isto é, os métodos, conceitos, modelos, se os mesmos estão sendo considerados no desempenho das funções da Controladoria.

Tabela 5 – Perspectiva II – Artefatos de controladoria

Artefatos de Controladoria	Apresentam	Não Apresentam	Total
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

Fonte: dados da pesquisa.

Através dos dados constantes na Tabela 5, observa-se que as técnicas, modelos, ferramentas, métodos começam a materializar-se como forma de desempenho das funções de controladoria. Porém, em nenhum momento foi tratado como artefato de controladoria pelos autores em suas respectivas dissertações.

A partir do conhecimento que se tem das abordagens apresentadas pelas Dissertações com relação à Controladoria em seus aspectos conceituais e procedimentais, faz-se a análise da Controladoria através da perspectiva III, isto é, como as atividades e funções da controladoria estão disseminadas nos órgãos/unidades denominadas controladoria ou áreas que desempenham funções típicas.

4.3 Perspectiva III – Aspectos Organizacionais

De acordo com Borinelli (2006), os objetivos dos aspectos organizacionais é entender como a definição, o objeto de estudo, as atividades e funções típicas de Controladoria acontecem dentro das organizações. Na presente pesquisa verifica-se a abordagem das dissertações sobre como a Controladoria é abordada dentro das organizações.

A Tabela 6 apresenta as principais inserções identificadas com relação à Controladoria em seus aspectos organizacionais.

Tabela 6 - Perspectiva III – Controladoria como órgão formal

Unidade/Posição hierárquica	Número de observações	% de observações
Unidade organizacional		
Missão	10	38
Objetivos	4	15

Posição hierárquica		
Órgão de Linha	12	46
Órgão de Staff	3	12

Fonte: dados da pesquisa.

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

Na Tabela 7 apresentam-se os resultados da pesquisa nas dissertações referente à organização interna da unidade organizacional de Controladoria.

Tabela 7 - Perspectiva III – Organização interna da unidade organizacional de controladoria

Organização interna	Número de observações	% de observações
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

Fonte: dados da pesquisa.

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

Um aspecto que se destaca é em relação à terminologia utilizada para designar o departamento da Contabilidade Financeira, que 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 constaria em primeiro lugar na lista.

Outro aspecto observado na pesquisa diz respeito à participação dos sistemas de informações na composição da unidade de controladoria, com 14 (54%) observações. De acordo com Borinelli (2006), percebe-se que há consenso entre os autores quando insere na definição de Controladoria a idéia de que ela é um serviço ou uma função de informação.

Segundo Borinelli (2006), 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

O estudo objetivou analisar a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil com relação à Controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, propostos por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado. A pesquisa realizada é de cunho descritivo com abordagem quantitativa. A amostra constitui-se de 26 dissertações que possuem a palavra “Controladoria” em seu título.

Com relação à Perspectiva I (aspectos conceituais), evidenciou-se semelhança 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 permitem a compreensão da Controladoria como ramo do conhecimento. Portanto, a Controladoria é evidenciada através da base conceitual e seus princípios (missão e objetivos). Confirmou-se também a afirmação do autor quando estabelece que não existe consenso entre os autores com relação à definição e objeto de estudo da Controladoria.

A partir da Perspectiva II (aspectos procedimentais), buscou-se relacionar os elementos relativos ao funcionamento da Controladoria, com destaque às funções e atividades por meio das quais a área do conhecimento se materializa nas organizações. O que se observou nas dissertações analisadas corrobora com o observado por Borinelli (2006). É bastante diferenciado o escopo de atividades que os autores atribuem à Controladoria. Ao mesmo tempo, se salienta a forte integração das funções de Controladoria com as demais funções organizacionais, confirmando o exposto por Borinelli (2006).

Na perspectiva III (aspectos organizacionais), buscou-se entender a Controladoria enquanto unidade administrativa organizacional, bem como, as atividades e funções típicas a ela relacionadas. Cabe ressaltar, que conforme foi estabelecido por Borinelli (2006), não há consenso na literatura sobre quais são as atividades típicas de Controladoria. Um fator importante com relação à perspectiva 3 é com relação ao consenso entre os autores quando inserem na definição de Controladoria a idéia de que ela é um serviço ou uma função de informação. Outro fator relevante diz respeito à 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 achados da pesquisa conclui-se que a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil pesquisadas, com relação à Controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais é semelhante aos elementos propostos por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado. Desse modo, o objetivo da pesquisa foi alcançado, o de analisar a abordagem das dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Brasil com relação à Controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, propostos por Borinelli (2006) em sua tese de doutorado.

Ao mesmo tempo em que a presente pesquisa corroborou para o estabelecimento da ECBC proposta por Borinelli (2006), permitiu conhecer a abordagem dada pelas dissertações dos PPGCC à 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; PEREIRA Carlos Alberto. Controladoria. In CATELLI, Armando (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. pp. 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. 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. pp. 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.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004. pp. 117-144.

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

HECKERT, J. Brooks; WILSON, James D. **Controllershship**. 2. 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: Hohn Wiley & Sons, 1996.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K.; DAUBER, Nicky A. **Corporate controller's handbook of financial management**. 2. 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.