Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES

doi: 10.4025/enfoque.v29i3.4721

Ilse Maria Beuren

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB
ilse@furb.br

Adriano José Silva

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB
ajs@al.furb.br

RESUMO

O objetivo do estudo é verificar quais conteúdos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006) são abordados nos artigos publicados sobre Controladoria em periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES. Para tanto foi realizada pesquisa descritiva, por meio de análise documental e com abordagem qualitativa. A população compreendeu os 17 Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Recomendados pela CAPES. A amostra totalizou oito periódicos vinculados aos Programas. Na pesquisa dos artigos que citam controladoria no título, resumo ou palavras-chave, foram identificados nove artigos. Os resultados evidenciam quanto aos aspectos conceituais, que os artigos analisados relacionaram a controladoria com a necessidade de coordenar as informações. Quanto aos aspectos procedimentais, relacionaram a Controladoria com a gestão de informação. Na análise dos aspectos organizacionais os artigos defendem ambas as posições hierárquicas para a Controladoria, como órgão de linha ou de *staff*. Conclui-se que os artigos se relacionaram de alguma forma com as duas primeiras perspectivas defendidas por Borinelli (2006), mas poucas evidências foram constatadas no que concerne à terceira perspectiva.

Palavras-chave: Controladoria. Periódicos. Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

Approaches on comptrollership in papers published in journals of post-graduate programs in accounting sciences recommended by CAPES

The objective of the study was to verify what contents of the Basic Structural Concept of Comptrollership proposed by Borinelli (2006) are approached in article published on Comptrollership in journals from Post-Graduate Programs in Accounting Sciences recommended by CAPES. Descriptive research was made by means of documental analysis using a qualitative approach. The population was composed of 17 Post-Graduate Programs in Accounting Sciences recommended by CAPES. The sample consisted of eight journals connected to the Programs. In the research, nine papers that cited comptrollership in the title, abstract or key words were identified. Results show that in regard to conceptual aspects the papers analyzed related comptrollership with the need to coordinate information. Regarding procedural aspects, they related comptrollership with the management of information. In analysis of organizational aspects, the papers defended both hierarchical positions for Comptrollership, as a line or staff function. It was concluded that the papers were related in some way with the first two perspectives defended by Borinelli (2006), but little evidence was found in regard to the third perspective.

Key words: Comptrollership. Journals. Post-Graduate Programs in Accounting Science.

1 INTRODUÇÃO

Com a Revolução Industrial no século XIX, ocorreu a multiplicação de empresas que, segundo Beuren (2002), ao final do mesmo século, começaram a se fundir, formando grandes empresas, organizadas sob forma de divisões, mas com controle centralizado. A formação de grandes empresas originou também a formação de conglomerados empresariais que diversificaram suas áreas de atuação. Beuren (2002) descreve que essa nova formação empresarial passou a exigir, por parte dos acionistas e gestores, um controle na gestão central em relação aos departamentos e divisões que se espalharam nos Estados Unidos e em outros países.

A exigência de maior controle por parte dos acionistas e gestores fez com que as empresas passassem a se profissionalizar. Dessa maneira, as funções de planejar, dirigir, organizar e controlar tornaram-se imprescindíveis para a manutenção das empresas ao longo do tempo e também para dirimir conflitos de interesse entre acionistas e gestores. Nessa nova reorganização empresarial os conflitos de interesse passaram a se intensificar, pois não existiam mecanismos que comprovassem que os gestores estariam realmente executando as determinações dos acionistas. Os gestores, por sua vez, não tinham meios de saber se os funcionários estavam cumprindo o que havia sido determinado.

Com a intensificação dos conflitos internos, surge, de acordo com Jensen e Meckling (1976), a Teoria da Agência, a qual procura examinar os potenciais conflitos de interesses entre acionistas e gestores, dada a separação entre propriedade e gestão nas modernas corporações. Além da abordagem tradicional envolvendo acionistas e gestores, também incorporaram-se na Teoria de Agência os conflitos entre acionistas e credores e entre acionistas majoritários e acionistas minoritários.

A implementação da Controladoria foi uma das maneiras encontradas por essas organizações para que os conflitos internos entre acionistas e gestores fossem minimizados. Ela passou a ser vital nessas organizações para assegurar o

cumprimento dos objetivos estabelecidos pelos acionistas e gestores. Nesse sentido a Controladoria precisa ser estudada e aperfeiçoada. Segundo Beuren (2002), a controladoria surgiu nos Estados Unidos no século XX, devido, principalmente, à verticalização, à diversificação e à expansão geográfica das entidades, o que criou uma maior complexidade de suas atividades.

Diante da necessidade de aprofundar os estudos sobre a Controladoria em função de o seu nascimento ser recente, Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, defende que o arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria não está consolidado. Justifica essa posição pelo fato da literatura apresentar divergências entre os autores e por não se saber até que ponto a realidade da Controladoria tem explicado tal arcabouço teórico. Borinelli (2006) sistematizou o conhecimento sobre a Controladoria num arcabouço teórico que denominou de Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC). Esta é composta das seguintes perspectivas: aspectos conceituais (o que é); aspectos procedimentais (como funciona) e aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

Diante do exposto elaborou-se a seguinte questão-problema: *Quais conteúdos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006) são abordados nos artigos publicados sobre Controladoria em periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES?* Assim, o objetivo do estudo é verificar quais conteúdos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006) são abordados nos artigos publicados sobre Controladoria em periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES.

O estudo justifica-se pelo fato do arcabouço teórico em que se assenta a Controladoria ainda não estar consolidado e pela importância de se testar a abordagem proposta por Borinelli (2006) como Estrutura Conceitual Básica da Controladoria. Também mostra-se relevante porque os periódicos nos quais os artigos selecionados foram publicados estão vinculados

aos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Estes artigos, antes de sua publicação, passaram pela análise de avaliadores que provavelmente pesquisam essa área de conhecimento.

Para alcançar o objetivo proposto, utilizaram-se como procedimentos metodológicos a pesquisa descritiva, realizada por meio de análise documental e com abordagem qualitativa dos dados. A população compreendeu os 17 Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis Recomendados pela CAPES, sendo que a amostra totalizou oito periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

O trabalho apresenta-se estruturado em seis seções, iniciando com essa introdução. Na seqüência faz-se uma incursão teórica no cenário para o surgimento da controladoria e na conceituação e fundamentos da controladoria. Em seguida discorre-se sobre a metodologia da pesquisa aplicada no estudo. Após apresentam-se o resultados da pesquisa nas três perspectivas da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006). Por último apresentam-se as conclusões do estudo realizado.

2 CENÁRIO PARA O SURGIMENTO DA CONTROLADORIA

Com o cenário da economia americana que emergiu na década de 30 do século XX, tanto econômico quanto financeiro, os conflitos entre proprietários e gestores se acentuaram, pois trata-se de um período de aquisições e fusões de empresas em função da grande depressão econômica da época.

Além disso, as mudanças vividas nos processos de gestão também contribuíram para que os conflitos internos passassem a se acentuar. No trabalho de Berle e Means (2007), realizado na década de 1930, tem início a teoria sobre os conflitos de agência, onde os autores mostram o caminho para a compreensão destes conflitos e

lançam a base teórica sobre a Teoria da Agência.

Para Lopes (2004, p. 171), “o conflito de agência surge quando os agentes ligados à empresa possuem interesses contrastantes e ao colocar seus interesses pessoais em primeiro lugar acabam por prejudicar o andamento da organização”.

Diante da dinâmica empresarial vigente e do aumento dos conflitos internos, a contabilidade passou a ser fundamental nesse novo ciclo de desenvolvimento empresarial, pois precisou atualizar-se em suas práticas e objetivos para proporcionar meios mais eficientes e eficazes de oferecer suporte à gestão e tomada de decisão dos gestores.

De acordo com Emmanuel, Otley, e Kenneth (1997), a visão da importância dos novos padrões de contabilidade, tanto na implementação de orçamentos, como na avaliação e controle de desempenho organizacional, permite por meio da avaliação do desempenho organizacional melhor alcançar os objetivos propostos.

Dessa forma, em face do cenário em que se inserem as organizações empresariais e da necessidade de controlar e fazer com que as informações circulem de forma ordenada e organizada, surge a controladoria. Também pode-se atribuir seu surgimento no sentido de fazer com que os conflitos internos fossem administrados de uma forma adequada entre seus agentes. A controladoria, por meio das técnicas de planejamento e controle, tem o papel de reduzir os conflitos internos entre os agentes.

3 CONCEITUAÇÃO E FUNDAMENTOS DA CONTROLADORIA

De acordo com Beuren (2002, p.20), a controladoria surgiu “no século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais”. Ricardino Filho (1999, p. 3) destaca que, embora não seja possível precisar quem foi o

primeiro *controller* em uma empresa comercial nos Estados Unidos, “é razoável supor que a atividade tenha-se desenvolvido nos primeiros vinte anos do século XX, mais precisamente em sua segunda década, não obstante alguns autores apontem para períodos mais distantes”. Ressalta ainda que nos Estados Unidos a figura do *controller* “teve sua origem na vida pública, bem antes da atividade privada”.

No Brasil, a controladoria teve um incremento, de acordo com Siqueira e Soltelinho (2001), na década de 1960, em função do crescimento da participação da indústria na matriz produtiva brasileira. Siqueira e Soltelinho (2001) relatam que a participação na economia brasileira de empresas multinacionais é o pano de fundo para o surgimento da Controladoria no Brasil, pois através dessa participação, foi aplicada a cultura da controladoria trazida pelas empresas americanas. Com o acirramento da competição, as empresas nacionais foram obrigadas a se reestruturar e, conseqüentemente, o aumento da competitividade exigiu a formação de novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

Kanitz (1976, p. 5) afirma que a figura do *controller* 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”. Heckert e Wilson (1963) atribuem ao *controller* a seguintes funções: 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.

Siegel, Shim e Dauber (1997) também concebem o papel do *controller* de forma diversificada, compreendendo funções e relatórios contábeis, bem como apoio nas tomadas de decisões. Vatter (1950) entende que o objeto de estudo da Controladoria está na natureza das contribuições que oferece nas suas relações com os gestores, ou seja, na capacidade de apoio ao processo decisório dos gestores. Roehl-Anderson e Bragg

(1996) citam que podem existir diversos níveis de controladoria dentro da empresa, portanto com responsabilidades diversas e demandas informacionais diferenciadas.

Mosimann e Fish (1999, p.99) afirmam que “a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, especialmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia”. Segundo Borinelli (2006, p.105), a Controladoria “é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

A diversidade de concepções decorre do fato da base teórica da Controladoria ainda ser recente, tanto no mundo quanto no Brasil. Borinelli (2006, p. 86) propõe que, “para se chegar à teoria da controladoria, esta deverá sistematizar o conhecimento difundido sobre este tema e, também, fazer explicações disso”. A concepção, funções e objetivos, segundo o autor, justificam a existência da estrutura conceitual básica da controladoria. Borinelli (2006, p.95) define a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC) sob as seguintes perspectivas: Perspectiva 1: Aspectos Conceituais (o que é); Perspectiva 2: Aspectos Procedimentais (como funciona); e Perspectiva 3: Aspectos Organizacionais (como se materializa nas organizações).

A sistematização da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria oferecida por Borinelli (2006) coaduna parcialmente com o já anteriormente proposto por Mosimann e Fish (1999), Almeida, Parisi e Pereira (1999) e Peleias (2002). De acordo com Mosimann e Fish (1999, p.88), a controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques: “como órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, e, como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Almeira, Parisi e Pereira (1999, p. 370-371) entendem que a controladoria deve ser vista como ramo do conhecimento e como unidade administrativa:

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

b) a controladoria vista como unidade administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzem à otimização do resultado global da organização.

Peleias (2002, p.13) define a controladoria como unidade administrativa, que define, identifica, prevê, registra e explica eventos. Sendo considerada a “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”.

Sendo a estrutura conceitual básica da controladoria (ECBC) composta pelos aspectos conceituais, aspectos procedimentais e aspectos organizacionais, Borinelli (2006) explica que, de todo a perspectiva 1, aspectos conceituais, busca entender conceitualmente o que é a controladoria. Quanto ao conceito da área de conhecimento denominada Controladoria, Borinelli (2006, p. 95) cita que “trata-se de defini-la enquanto ramo, campo ou área do conhecimento humano. Nesse sentido, inicialmente, dois pontos integram a ECBC: o que é Controladoria e qual seu objeto de estudo. Em suma, busca-se evidenciar a essência desse ramo do saber”.

No contexto da transição entre a perspectiva 1 e a perspectiva 3, Borinelli (2006) define nos aspectos procedimentais, na perspectiva 2, quais

são as atividades, funções e artefatos por meio dos quais a área do conhecimento Controladoria se materializa quando da sua aplicação nas organizações. Quanto à perspectiva 3, aspectos organizacionais, Borinelli (2006, p.192) assevera que “a Controladoria é entendida como área, unidade, divisão ou departamento que faz parte do sistema formal organizacional de uma entidade”.

Como órgão administrativo, Borinelli (2006) afirma que a controladoria deverá ser dotada de missão, objetivos e metas, a fim de se entender seu enquadramento na estrutura organizacional. Para tanto, a base desta perspectiva está composta por conceitos de processo de organização e de estruturas organizacionais.

Depreende-se do exposto que a controladoria não possui conceituação e fundamentos consolidados, pois diversos autores apresentam diferentes conceitos e fundamentos para a mesma. Dessa forma, entende-se que a controladoria, através da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC), poderá preencher a lacuna deixada pela contabilidade, qual seja, atender às expectativas por informações que subsidiem o gestor em sua tomada de decisão.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para a elaboração deste estudo, fez-se uso de técnicas de pesquisa que se seguem: quanto ao seu objetivo, pesquisa descritiva; quanto aos procedimentos, pesquisa documental; e quanto à abordagem, análise qualitativa.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66), pesquisa descritiva é a “a pesquisa que observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Gil (1999) afirma que uma das características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

O procedimento utilizado consubstancia-se da pesquisa documental, pois se buscou estabelecer um ordenamento para as informações encontradas nos artigos de

controladoria publicados nos periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) recomendados pela CAPES.

Na pesquisa documental, buscou-se estabelecer a relação entre a estrutura conceitual básica da controladoria defendida por Borinelli (2006), em sua tese de doutorado, e os artigos publicados nos periódicos dos PPGCC recomendados pela CAPES. Segundo Gil (1999), “pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Quanto à abordagem do problema foi adotada análise qualitativa. De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 92), “a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista superficialidade deste último”. Busca-se, por meio da análise qualitativa, relacionar a estrutura conceitual básica da controladoria defendida por Borinelli (2006) com a abordagem dos artigos sobre controladoria publicados em periódicos dos PPGCC recomendados pela CAPES.

A população compreendeu os 17 Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

(PPGCC) recomendados pela CAPES. A amostra inicial foi formada pelos PPGCC que possuem periódicos disponibilizados na Internet, totalizando oito periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação. Determinada a amostra inicial, foi realizada a coleta, na Internet, dos artigos publicados nos periódicos, sendo o critério de escolha, os artigos que contém a palavra controladoria no título, no resumo ou nas palavras-chave.

Dessa amostra inicial, entretanto, quatro periódicos não haviam disponibilizado na Internet todas as edições publicadas até 21 de fevereiro de 2007 (Contabilidade Vista & Revista, UnB Contábil, Revista Brasileira de Gestão de Negócios e a Revista Base), sendo que nas edições pesquisadas não foi encontrado nenhum artigo com o critério de escolha definido na pesquisa.

No Quadro 1 apresentam-se o nome dos periódicos pesquisados, a Instituição de Ensino do Programa de Pós-Graduação, o conceito do periódico no Qualis CAPES, o ano de início da publicação do periódico, o total de edições pesquisadas na Internet até o final do ano de 2006, o total de artigos encontrados e o total de artigos sobre controladoria.

Nome do periódico	Instituição	Qualis CAPES	Ano de início do periódico	Edições Pesquisadas	Total de Artigos	Artigos de Controladoria
Revista Contabilidade & Finanças	USP	NA	1989	42	262	6
Contabilidade Vista & Revista	UFMG	NB	1989	4	25	0
UnB Contábil	UNB	NC	2003	6	63	0
Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC	NC	2004	6	37	1
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	FECAP	NB	2004	4	24	0
BBR – Brazilian Business Review	FUCAPE	NA	2004	7	31	1
BASE: Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos	UNISINOS	NA	2004	5	29	0
Revista Universo Contábil	FURB	NB	2005	6	36	1
Total				80	507	9

Quadro 1 – Periódicos dos PPGCC recomendados pela CAPES

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se pode observar no Quadro 1, foram pesquisados oito periódicos dos PPGCC recomendados pela CAPES. Encontraram-se nos sítios das revistas citadas no Quadro 1, disponíveis para pesquisa, 80 edições, com um total de 507 artigos, sendo encontrados somente

nove artigos com o critério de escolha mencionado anteriormente.

Observa-se também que o periódico que mais publicou foi a Revista Contabilidade & Finanças da USP, com um total de seis artigos desde o

ano de 1989. Na seqüência vêm, respectivamente, com um artigo publicado em cada periódico, a Revista Universo Contábil, da FURB; a Revista Contemporânea de Contabilidade, da UFSC; e a Brazilian Business Review, da FUCEPE.

No Quadro 2 relacionam-se os artigos que foram encontrados na Internet a partir do critério de busca definido, com o nome do periódico, a instituição, o título, o autor ou autores.

Nº	Nome do Periódico	Instituição	Título do artigo	Autores
01	Revista Contabilidade & Finanças	USP	A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão	Maria Thereza Pompa Antunes
02	Revista Contabilidade & Finanças	USP	Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária	Nilton Cano Martin
03	Revista Contabilidade & Finanças	USP	Estudo do impacto de um curso de MBA em controladoria na evolução de seus egressos	Fábio Frezatti, Sílvia Kassai
04	Revista Contabilidade & Finanças	USP	Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria.	José Maria Dias Filho, Nilton Cano Martin, Lílian Regina dos Santos
05	Revista Contabilidade & Finanças	USP	O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais	José Ricardo Maia de Siqueira, Wagner Soltelinho
06	Revista Contabilidade & Finanças	USP	O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos	Verônica de Miglio Moura, Ilse Maria Beuren
07	BBR – Brazilian Business Review	FUCEPE	Promoções de pacotes de gratificações: percepção dos gerentes de controladoria e dos gerentes comerciais	Reinaldo Guerreiro, Beng Soo Ong, Ariovaldo dos Santos
08	Revista Contemporânea de Contabilidade	UFSC	O papel da controladoria nos fundos de pensão	Liliam Rodrigues de Oiveira, Vera Maria Rodrigues Ponte
09	Revista Universo Contábil	FURB	Contribuição da controladoria no comércio exterior para otimização de resultados em operações internacionais: um estudo de caso	Célio Corrêa dos Santos, Jorge Ribeiro de Toledo Filho

Quadro 2 – Relação dos artigos pesquisados

Fonte: dados da pesquisa.

Dessa forma, esse estudo buscou a identificação e compilação dos artigos publicados com o tema “Controladoria” no âmbito dos artigos publicados nos periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES, desde sua existência.

A partir dos artigos selecionados, procurou-se verificar se os mesmos abordam os aspectos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria preconizada por Borinelli (2006), em sua tese de

doutorado: aspectos conceituais (o que é), aspectos procedimentais (como funciona) e aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações).

O instrumento de pesquisa utilizado para coletar os dados compreende um *checklist*. De acordo com Colauto e Beuren (2003, p. 133), o *checklist* é um instrumento que permite “verificar se a população pesquisada dispõe de elementos necessários para aplicação de uma determinada proposta teórica, isto é, para operacionalizar uma

pesquisa. Trata-se de conhecer, de forma mais ampla, a população que servirá como suporte para a validação do estudo”.

No Quadro 3 apresentam-se os elementos do *checklist* elaborado, sendo que o mesmo foi adaptado da tese de doutorado de Borinelli

(2006), onde se encontram as três perspectivas propostas pelo autor. As funções com asterisco foram adicionadas para fins desse estudo, pois as mesmas foram citadas nominalmente nas análises e, dessa forma, o objetivo é de contribuir com a análise da perspectiva II.

Perspectiva I - Aspectos Conceituais - Ramo do Conhecimento	Perspectiva II - Aspectos Procedimentais - Funções e Atividades	Perspectiva III - Aspectos Organizacionais
<i>Definição</i>	<i>Funções</i>	<i>Unidade organizacional</i>
<i>Objeto</i>	- Função Contábil	<i>Missão</i>
- Processo de Gestão como um todo	- Função Gerencial	<i>Objetivos</i>
- Necessidades de coordenar a informação	- Função de Custos	<i>Posição hierárquica</i>
- Processo de formação dos resultados operacionais	- Função Tributária	- Órgão de Linha
<i>Ramos da ciência</i>	- Função de Proteção e Controle dos Ativos	- Órgão de Staff
- Contabilidade	- Função do Controle Interno	<i>Organização interna</i>
- Administração	- Função do Controle de Riscos	- Contabilidade Gerencial ou Financeira
- Economia	- Função da Gestão de Informações	- Contabilidade Societária
- Direito	- Outras Funções	- Contabilidade Gerencial
- Estatística	<i>Atividades e funções da controladoria no processo de gestão</i>	- Planejamento, Orçamento e Controle.
- Matemática	- Planejamento (estabelecer obj.)	- Contabilidade de Custos
- Psicologia	- Elaboração do Orçamento	- Contabilidade fiscal ou Tributária
- Sociologia	- Execução Orçamentária	- Seguros e Controle Patrimonial
- Publicidade*	- Controle Orçamentário	- Controles Internos
- Engenharia*	- Medidas Corretivas	- Riscos
- Análise de Sistemas*	- Avaliação Econômica*	- Sistemas de Informações.
- Ciências Sociais*	- Planejamento para o Controle*	
<i>Subdivisões da controladoria</i>	- Relatórios e Interpretações*	
- Quanto à Natureza em que se aplica	- Proteção de Ativos*	
- Controladoria Empresarial	- Motivação*	
- Controladoria Corporativa	- Avaliação e Assessoramento*	
- Controladoria de Unidade (Descentralizada: filial, planta, divisão etc)	- Avaliação de Desempenho	
	<i>Controladoria e sua relação com:</i>	
	- Controle Interno	
	- Auditoria Interna	
	<i>Atividades de controladoria e de tesouraria</i>	
	<i>Artefatos de controladoria</i>	
	- Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio (ABC, Pleno, Variável, etc	
	- Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho (EVA, MVA, valor presente etc.)	
	- Filosofias e Modelos de Gestão (planejamento, kaizen, BSC, orç. simulação, BSC, VBM)	

Quadro 3 – Checklist da perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais

Fonte: adaptado de Borinelli (2006).

Os dados utilizados na análise dos resultados da pesquisa foram coletados e analisados a partir do que se estabeleceu na metodologia da pesquisa, de acordo com o objetivo proposto para esse estudo. Os artigos coletados foram analisados conforme a abordagem defendida por Borinelli (2006): aspectos conceituais, aspectos procedimentais e aspectos organizacionais.

Para analisar os artigos publicados foi utilizada a análise descritiva que, segundo Colauto e Beuren (2003, p.139), “se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, em descobrir as características de um fenômeno”.

A pesquisa apresenta limitações, pois a mesma foi desenvolvida com base em sítios dos PPGCC recomendados pela CAPES, sendo o total de 17 programas recomendados. Desses somente oito disponibilizavam na época da pesquisa periódicos que constam no Qualis CAPES. Todos os Programas de Pós-Graduação possuem sítio, mas nem todos possuem periódicos e às vezes suas publicações não

estão atualizadas ou não estão disponíveis para acesso livre, sem assinatura do periódico.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção faz-se a descrição e análise dos resultados da pesquisa nas três perspectivas da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006): aspectos conceituais, aspectos procedimentais e aspectos organizacionais.

5.1 ASPECTOS CONCEITUAIS

No Quadro 4 analisam-se os artigos publicados de acordo com os aspectos conceituais, que resumidamente estão descritos como: definição, objeto, ramos da ciência e as subdivisões da controladoria. Os ramos da ciência que estão sinalizados foram incluídos no *checklist*, pois estavam relacionados nos artigos pesquisados.

Perspectiva I - Aspectos Conceituais	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Definição						X		X	
Objeto									
- Processo de Gestão como todo						X		X	
- Necessidades de coordenar a informação	X	X		X	X	X		X	X
- Processo de formação dos resultados operacionais		X				X		X	
Ramos da ciência									
- Contabilidade	X	X	X	X	X			X	
- Administração			X		X				
- Economia			X		X				
- Direito					X				
- Estatística									
- Matemática		X							
- Psicologia									
- Sociologia									
- Publicidade*			X						
- Engenharia*			X		X				
- Análise de Sistemas*			X						
- Ciências Sociais*			X						
Subdivisões da controladoria									
- Quanto à Natureza em que se aplica									
- Controladoria Empresarial								X	
- Controladoria Corporativa (pensa o todo)		X		X					
- Controladoria de Unidade (Descentralizadas: filial, marketing, etc)		X							

Quadro 4 – Análise dos artigos publicados de acordo com os aspectos conceituais

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando-se os artigos publicados de acordo com a perspectiva 1, aspectos conceituais, constata-se que a grande maioria dos artigos analisados estão relacionando a controladoria com a necessidade de coordenar as informações. Em se tratando da relação com os ramos da ciência, a mesma é bastante pulverizada, mas existe uma maior ênfase em relação à contabilidade. No entanto, quanto às subdivisões, nos artigos é mencionada a controladoria corporativa (que pensa o todo).

No Quadro 5 estão tabulados os artigos de acordo com a perspectiva II, que contempla os aspectos procedimentais. Os componentes dessa abordagem, de acordo com Borinelli (2006), são as atividades e funções típicas de Controladoria, além dos artefatos (instrumentos) utilizados para sua operacionalização. Nessa segunda abordagem faz-se a transição do entendimento da discussão da Controladoria sob o enfoque de ramo do conhecimento para o de unidade de uma organização, quando esta existe formalmente constituída.

5.2 ASPECTOS PROCEDIMENTAIS

Perspectiva II - Aspectos Procedimentais	1	2	3	4	5	6			
Funções									
- Função Contábil		X			X				
- Função Gerencial			X	X					
- Função de Custos			X		X				
- Função Tributária			X		X				
- Função de Proteção e Controle dos Ativos									
- Função do Controle Interno					X				
- Função do Controle de Riscos				X					
- Função da Gestão de Informações		X		X	X	X	X	X	X
- Outras Funções		X							
Atividades e funções da controladoria no processo de gestão									
- Planejamento (estabelecer objetivos)			X		X	X	X	X	X
- Elaboração do Orçamento			X		X			X	
- Execução Orçamentária								X	
- Controle Orçamentário		X						X	
- Medidas Corretivas									
- Avaliação Econômica*					X				
- Planejamento para o Controle*					X				
- Relatórios e Interpretações*					X			X	
- Proteção de Ativos*					X				
- Motivação*						X			
- Avaliação e Assessoramento*					X	X			
- Avaliação de Desempenho									
Controladoria e sua relação com:									
- Controle Interno									
- Auditoria Interna						X		X	
Atividades de controladoria e de tesouraria									
Artefatos de controladoria									
- Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio (ABC, Pleno, Variável)		X							
- Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho (EVA, MVA, valor presente etc.)				X				X	
- Filosofias e Modelos de Gestão (planejamento, Kaizen, BSC, orç. simulação, BSC, VBM)		X							

Quadro 5 – Análise dos artigos publicados de acordo com os aspectos procedimentais

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos aspectos procedimentais, nota-se na análise do Quadro 5, uma divisão nas funções exercidas pela controladoria nos artigos

analisados, sendo a função de gestão de informações a mais citada. Quanto às atividades e funções da controladoria no processo de

gestão, observa-se que o planejamento para estabelecer os objetivos foi o mais apontado. No item “Controladoria e sua relação” somente foi indicada a auditoria interna. No que se refere aos artefatos, constataram-se poucas citações, sendo que a mais citada foi a de métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho.

5.3 ASPECTOS ORGANIZACIONAIS

No Quadro 6 encontram-se tabulados os artigos de acordo com a perspectiva III, na qual Borinelli

(2006) buscou conceber a Controladoria enquanto unidade administrativa organizacional, ou seja, como um subsistema do sistema organizacional-formal.

Borinelli (2006) menciona que aspectos organizacionais compreendem as atividades e funções típicas de Controladoria desempenhadas por uma área organizacional com esse nome e, quando não há essa área formalmente constituída, as áreas que desempenham tais atividades ou funções típicas.

Perspectiva III - Aspectos organizacionais	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Unidade organizacional				X		X			
Missão	X								
Objetivos									
Posição hierárquica									
- órgão de Linha		X		X				X	
- Órgão de Staff	X	X		X				X	
Organização interna									
- Contabilidade Gerencial ou Financeira								X	
- Contabilidade Societária					X				
- Contabilidade Gerencial		X							
- Planejamento, Orçamento e Controle						X			
- Contabilidade de Custos						X			
- Contabilidade fiscal ou Tributária					X			X	
- Seguros e Controle Patrimonial									
- Controles Internos				X				X	
- Riscos		X		X					
- Sistemas de Informações.									

Quadro 6 – Análise dos artigos publicados de acordo com os aspectos organizacionais

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Perspectiva 3, conforme Quadro 6, verificou-se que os artigos pesquisados, de maneira geral, são bastante divididos quanto aos aspectos organizacionais. Quanto à posição hierárquica citam órgão de linha e órgão de *staff*. Quanto à organização interna, prevaleceram na análise, a contabilidade fiscal ou tributária, os controles internos e os riscos.

6 CONCLUSÕES

O estudo objetivou verificar quais conteúdos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006) são abordados nos artigos publicados sobre Controladoria em periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES. Portanto, analisaram-se os conteúdos nos artigos que citam Controladoria no título, resumo ou

palavras-chave, publicados nos periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES.

Foram analisados oito periódicos disponíveis na Internet e identificados nove artigos de controladoria, no sentido de responder ao questionamento proposto: *Quais conteúdos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposta por Borinelli (2006) são abordados nos artigos publicados sobre Controladoria em periódicos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela CAPES?*

Para responder ao questionamento proposto, procurou-se verificar quais conteúdos e quais abordagens foram dadas à Controladoria. Analisaram-se os artigos de acordo com a estrutura conceitual básica da controladoria

(ECBC), proposta por Borinelli (2006) em sua Tese de Doutorado, em que o autor abordou a Controladoria sob as perspectivas conceitual, procedimental e organizacional.

Os resultados da pesquisa mostram que sob o aspecto conceitual, Perspectiva I, nos artigos analisados quase não é encontrada definição de controladoria. Em relação ao objeto, a evidência ficou por necessidade de organizar as informações. As abordagens mantêm uma ligação bastante acentuada com a Contabilidade, e pouca consistência quanto à natureza em que se aplica, de acordo com os artigos analisados.

Na Perspectiva II, aspectos procedimentais, a Controladoria como função de gestão de informações foi a mais abordada nos artigos analisados. A Controladoria nas atividades e funções no processo de gestão, teve o planejamento para se alcançar os objetivos como mais citado pelos autores. O relacionamento da Controladoria dentro das organizações materializa-se nos artigos analisados com a Auditoria Interna. Os artefatos da Controladoria se materializaram nos artigos analisados através dos métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho.

Com relação aos aspectos organizacionais, os artigos analisados apresentaram discrepâncias com a ECBC defendida por Borinelli (2006), pois poucos artigos definiram a Controladoria como unidade organizacional e missão. Quanto à posição hierárquica, a análise demonstrou certa confusão, pois os mesmos artigos que defendem órgão de linha para a Controladoria defendem órgão de *staff*. Por fim, quanto à organização interna, os artigos analisados apresentaram-se de certa forma pulverizados quanto à organização interna da Controladoria.

Assim conclui-se que, em se tratando dos aspectos conceituais e procedimentais, as duas primeiras perspectivas, os artigos analisados se relacionaram de alguma forma com os elementos preconizados por Borinelli (2006) para essas duas perspectivas. Quanto ao aspecto organizacional, os artigos analisados não apresentaram de forma clara a relação da Controladoria com a abordagem organizacional defendida por Borinelli (2006).

Para o desenvolvimento de futuros estudos sobre o tema, recomenda-se que a pesquisa seja estendida às publicações científicas de pesquisadores que possuem como linha de pesquisa a Controladoria, pois dessa forma seria possível verificar se os mesmos abordam ou abordaram em suas pesquisas a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC) proposta por Borinelli (2006).

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

BERLE, A.; MEANS, G. **The modern corporation and private property**. Disponível em: <http://findarticles.com/p/articles/mi_m1282/is_n7_v44/aj_12127957>. Acessado em: 25 maio 2007.

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

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

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

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

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

- EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; KENNETH, M. **Accounting for management control**. 2. ed. London: Thomson, 1997.
- GIL, A. C. **Técnicas de pesquisa em economia**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- HECKERT, J. B.; WILSON, J. D. **Controllership**. 2. ed. New York: Ronald Press, 1963.
- JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, October, 1976.
- KANITZ, S. C. **Controladoria**: teoria e estudos de casos. São Paulo, Pioneira, 1976.
- LOPES, A. B. A Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio; LOPES, Alexsandro, Broedel, (Coord.) **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas 2004.
- MOSIMANN, C. P.; FISH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PELEIAS, I R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- RICARDINO FILHO, A.A. Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado *controller*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6., 1999, Braga. **Anais...** Braga: Universidade do Minho, 1999.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **The controller's function**: the work of the managerial accountant. New York: Hohn Wiley & Sons, 1996.
- SIEGEL, J. G.; SHIM, J. K.; DAUBER, N. A. **Corporate controller's handbook of financial management**. 2. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIECAFI – FEA/ USP**. São Paulo, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.
- VATTER, W. J. Accounting education for controllership. **The Accounting Review**. Sarasota, v. 25, n. 3, p. 236-250, 1950.

Endereço dos Autores:

Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202
Caixa Postal 1507
Blumenau – SC – Brasil
89012-900