

Controladoria no Brasil: Um Estudo a Partir da Perspectiva dos Pesquisadores Brasileiros

Controllershship in Brazil: A Study from the Perspective of the Brazilian Researchers

César Valentim de Oliveira Carvalho Júnior
Doutorando em Contabilidade e Controladoria
(USP)

Joseilton Silveira da Rocha
Doutor em Engenharia da Produção (UFSC)
Professor Adjunto (UFBA)

Resumo

Este estudo busca mapear a definição dada à Controladoria por pesquisadores brasileiros junto às pesquisas no Brasil. Para a operacionalização desta pesquisa, a coleta de dados envolveu a obtenção de 36 artigos publicados em: anais dos Encontros Anuais da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração e Contabilidade (Enanpad), do ano de 1998 a 2007; anais do Congresso ANPCONT, promovido pela Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (2007); anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (2005-2007); além da Revista de Contabilidade e Finanças da USP. A análise dos dados coletados compreende a análise qualitativa dos artigos para a classificação destes entre os que definem Controladoria como: (a) Função; (b) Órgão administrativo; e (b) como um Ramo do conhecimento humano. Seguido da análise quantitativa, onde foi observado o volume e a proporção na qual cada definição é destacada por pesquisadores brasileiros. Após a análise dos resultados obtidos, pôde ser inferido que os pesquisadores brasileiros definem Controladoria como órgão administrativo.

Palavras-chave: Controladoria; Órgão administrativo; Ramo do conhecimento; Função Controladoria.

Abstract

This study aims to map the definition given to the Controllershship by Brazilian researchers with the research in Brazil. To operationalization of this research, the data collection involved the taking of 36 articles published in: Annals of the Annual Meetings of the postgraduate degree National Association in Administration and Accounting (Enanpad) of years 1998 to 2007, Annals of ANPCONT Congress, sponsored by the National Association of the Post-graduate degree in Accounting (2007), Annals of Controlershship and Accounting Congress USP (2005-2007), besides of Accounting and Finance magazine at USP. The data Analysis collected includes the qualitative analysis of articles for the classification of those between those who define controlling Controllershship as: (a) Function (b) Administrative department, and (b) as a human knowledge branch. Followed by quantitative analysis, where was observed the volume and the proportion in which each definition is highlighted by Brazilian researchers. After analyzing the results, it might be inferred that the Brazilian researchers define controllershship as Comptroller Administrative department.

1 INTRODUÇÃO

As constantes mutações no cenário econômico mundial exigem das organizações constantes adaptações ao ambiente em que estejam inseridas, independente do setor, pois tais mudanças trazem ameaças, como: a concorrência; necessidades de aperfeiçoamento das novas tecnologias; e globalização dos mercados, bem como oportunidades, como: possibilidades de crescimento; exploração de novos mercados; e inovações.

Desta forma, a Contabilidade, enquanto ciência, busca a adaptação a estas mudanças, evoluindo e assumindo pressupostos multidisciplinares para melhor auxiliar nos processos organizacionais. Surgindo, neste contexto, a Controladoria, se utilizando cada vez mais de conhecimentos contábeis associados aos de diversas outras áreas do conhecimento, como: psicologia, estatística, matemática e outras, para melhor auxiliar aos gestores para que os mesmos conduzam as organizações de acordo com o que foi estabelecido em suas missões.

Muitas vezes, a evolução da Contabilidade, para atender às novas demandas organizacionais faz com que a Controladoria seja configurada e definida sob diferentes perspectivas, principalmente em pesquisas científicas. Neste caso, pode ser facilmente encontrado, a definição vinculada ao surgimento da Controladoria em grandes corporações norte-americanas no início do século XX, como órgão administrativo, bem como algumas abordagens voltadas à Controladoria como uma área do conhecimento emergente e como função, na figura do *Controller*.

Sendo assim, visto que ocorre uma certa indefinição por parte dos pesquisadores nacionais quanto à Controladoria, este estudo busca mapear junto às pesquisas em Controladoria no Brasil, qual a definição dada por pesquisadores brasileiros à Controladoria. Observa-se que, na teoria concernente, a palavra Controladoria aparece basicamente vinculada a três definições básicas: (a) órgão administrativo; (b) área do conhecimento humano; e (c) função gerencial, e que nem sempre ocorre uma unanimidade quando o assunto é a definição de Controladoria, surge o seguinte problema de pesquisa para a observação da realidade apresentada em pesquisas no Brasil: **qual a definição dos pesquisadores brasileiros quanto à Controladoria?**

Desta forma, para responder ao problema de pesquisa proposto, este estudo se apresenta estruturado em cinco partes: (a) Introdução; (b) Referencial teórico; (c) Metodologia da pesquisa; (d) Análise dos resultados; e (e) Conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Martins (2005), a Controladoria surgiu nas grandes corporações norte-americanas, no início do século XX. A finalidade deste setor era realizar um rígido controle das empresas relacionadas (subsidiárias e /ou filiais), visto que um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado.

Fatores como a verticalização, a diversificação, a expansão geográfica das organizações e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, aliados às tendências de descentralização da gestão empresarial, exigiram a ampliação das funções do *controller*, bem como o surgimento desse profissional, também, nas diversas divisões da organização, além do lotado na administração central da companhia. De acordo com Tung (1997), a controladoria surgiu para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão, identificando a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis.

Johnson (1972) destaca a função de Controladoria apontando cinco áreas definidas como mais pertinentes para se exercer esta função, bem como para a potencialização dos resultados das organizações, são elas: (a) o sistema contábil e a organização da contabilidade; (b) o fornecimento de relatórios regulares para os gestores; (c) as análises do ponto de equilíbrio; (d) o planejamento de longo prazo; e (e) o monitoramento dos resultados com pesquisa e desenvolvimento. Segundo Figueredo e Caggiano (1997), os primeiros *controllers* foram, inicialmente, recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem uma ampla visão da empresa, o que os possibilitaria reconhecer dificuldades e propor soluções gerais. De acordo com os autores, o *controller* é o chefe da contabilidade, é aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa. Nestes arquivos, além dos dados, encontram-se os critérios de mensuração e de valoração e as regras de decisão, entre outras informações que controlam todas as vertentes de decisão da empresa, sejam elas operacionais, econômicas ou financeiras.

Oliveira, Perez e Silva (2005, p. 19) descrevem uma série de atividades as atividades do *controller* como: (a) Ter entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte; (b) Ter conhecimento de sua própria empresa; (c) Ter entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle; (d) Ter entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal; (e) Ter conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidades para dirigir pesquisas estatísticas; (f) Ter capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar informações necessárias para a tomada de decisão; (g) Tomar a iniciativa de elaboração de relatórios, quando necessário; (h) Fornecer informações específicas a cada usuário; (i) Traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos de tendência e em índices; (j) Elaborar relatórios da forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis; (k) Insistir na análise e estudo de determinados problemas; (l) Assumir, a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultoria na busca de solução para os problemas, nunca a de crítico; (m) Ser imparcial e justo em suas críticas e comentários; e (n) Ter capacidade de vender suas idéias, ao invés de procurar impor suas opiniões.

Segundo Mossimann, Alves e Fisch (1993), a controladoria pode ser conceituada como conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente, da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Entre os requisitos necessários para o desempenho da função Controladoria, destacadas por Mossimann, Alves e Fisch (1993), podem-se destacar: (a) Um bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor; (b) Um conhecimento da história da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas; (c) Habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados; (d) Habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Segundo Horngren (1985, p. 9-10), a Controladoria tem como funções principais exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da entidade. Com sua visão ampla e generalista, o *controller* influencia e assessora todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisões. São atribuições da Controladoria: dar suporte informacional e exercer o controle das atividades de uma entidade em todas as etapas do processo de gestão, visando assegurar os interesses da empresa. Através das funções da

Controladoria pode-se orientar a aplicação de um planejamento estratégico na empresa. (BEUREN, 2000, *apud* OLIVEIRA, 2005, p.15).

Oliveira (2005) afirma que a Controladoria deve possuir uma estrutura sólida de modo a suprir as necessidades de controles sobre as atividades rotineiras durante o processo de gestão da empresa. A estruturação da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos. Dessa maneira, pode-se visualizar a Controladoria estruturada em dois grandes segmentos: (a) contábil e fiscal: nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, como escrituração contábil e fiscal com geração de relatórios para fins societários, fiscais, publicações, auditorias, etc.; e (b) planejamento e controle: englobam este segmento as atribuições concernentes à gestão de negócios, como questões orçamentárias, projeções, simulações, aspectos estratégicos de apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidade, planejamento tributário, etc.

Além da descrição das atribuições convencionadas à função de *controller*, em publicações que abordam esta temática, a definição de Controladoria também aparece vinculada a uma área do conhecimento humano, segregado das Ciências Contábeis, bem como a um órgão administrativo. De acordo com Mossimann, Alves e Fisch (1993), a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Podendo ser visualizada sob dois enfoques: (a) Como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e (b) Como uma área do conhecimento humano com fundamentos conceitos, princípios e métodos oriundos de outra ciência.

A Controladoria, enquanto órgão administrativo, tem a finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com gestores em esforços de obtenção de eficácia empresarial, assim como sob aspectos econômicos através da coordenação de esforços dos gestores das áreas (FIGUEREDO; CAGGIANO, 1997; MOSIMANN; FISH, 1999).

De acordo com Peleias (2002), a Controladoria é 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. Para o autor, as decisões tomadas na Controladoria são referentes à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações, além das atividades que ocorrem em todas áreas das organizações, sempre buscando assegurar a eficácia empresarial.

Complementando as definições citadas anteriormente, Almeida e outros (2001) destacam que a Controladoria pode atuar como órgão de gestão empresarial ou administrativo, com o objetivo de garantir a qualidade das informações e auxiliar os administradores em suas áreas, orientando-os a atingir os objetivos da empresa, disseminando conhecimento, modelando e implantando sistemas de informações. Já Kanitz (1976, p.2-3) estabelece como função primordial da controladoria a direção e a implantação dos sistemas organizacionais de: (a) informação; (b) motivação; (c) coordenação; (d) avaliação; (e) planejamento; e (f) acompanhamento.

Mosimann e Fisch (1999) ainda destacam que, como um órgão administrativo, a controladoria se materializa numa área de responsabilidade bem definida, responsável pela execução de atividades como: (a) desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica; (b) subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases; gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões; (c) apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos de ação das áreas.

Almeida, Parise e Pereira (2001) destacam que, considerando a existência de uma hierarquia de objetivos, o objetivo maior da controladoria é a gestão econômica,

compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.

Heckert e Willson (1963, *apud* BEUREN, 2002) atribuem duas funções básicas à Controladoria: (a) supervisão da contabilidade geral, contabilidade de custos, da auditoria, dos impostos, dos seguros e das estatísticas; além da (b) aplicação da função contábil para a resolução de problemas administrativos futuros. Nesta abordagem, a Controladoria aparece basicamente voltada à gestão das áreas nas quais os diferentes seguimentos da contabilidade estejam presentes, o que ainda configura uma atuação restrita desta área organizacional se comparado com outras abordagens encontradas na literatura.

Extrapolando a visão da Controladoria como órgão administrativo apenas vinculado à gestão econômica das organizações, conforme apresentado anteriormente, a Controladoria, conforme Mosimann e Fisch (1999), tem como função básica prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa, bem como dar apoio aos gestores no processo de tomada de decisão. Segundo Almeida, Parise e Pereira (2001), os principais objetivos da controladoria, tendo em vista a missão da organização são: (a) a promoção da eficácia organizacional; (b) a viabilização da gestão econômica; e (c) a promoção da integração das áreas sob sua responsabilidade.

Quanto à classificação da Controladoria como uma nova área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências, alguns posicionamentos podem ser observados na literatura concernente. Almeida, Parise e Pereira (2001) destacam que a controladoria pode atuar como um ramo do conhecimento, responsável pelo estabelecimento das bases conceituais e teóricas, necessárias para a elaboração e continuidade do sistema de informações, dando suporte à contabilidade e à gestão da empresa.

Para Mosimann e Fisch (1999), foi a Controladoria como ramo do conhecimento que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações. Como o ramo do conhecimento, Mosimann e Fisch (1999) afirmam que a controladoria é responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, estando apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar. De acordo com estes autores, a Controladoria é responsável pelas bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelos de Gestão Econômica, que supra adequadamente às necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomarem decisões ótimas.

A Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza, traduzida no patrimônio dos agentes econômicos, a estruturação do modelo de gestão – principalmente os relacionados com os aspectos econômicos da empresa, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informações. A interação multidisciplinar é verificada pela agregação de conceitos das áreas de economia, administração, psicologia e sistemas de informações, dentre outras (MOSIMANN e FISCH, 1999).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa apresenta uma característica eminentemente exploratória, visto que a mesma objetiva mapear as publicações de pesquisas que tratem do tema Controladoria no Brasil, com a finalidade de mapear junto a esta pesquisa qual a definição dada por pesquisadores brasileiros à Controladoria. Visto que, na teoria concernente, a palavra Controladoria aparece basicamente vinculada a três definições básicas: (a) órgão administrativo; (b) área do conhecimento humano; e (c) função gerencial.

Para a operacionalização desta pesquisa, a coleta de dados envolveu a obtenção de artigos publicados em: anais dos Encontros Anuais da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração e Contabilidade (Enanpad), do ano de 1998 a 2007; anais do Congresso ANPCONT, promovido pela Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (2007); anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade (2005-2007); e na Revista de Contabilidade e Finanças da USP.

O Enanpad é um evento anual classificado no Sistema Qualis/Capes 2007 como Internacional A, já o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e o Congresso da ANPCONT são classificados no Sistema Qualis/Capes 2007 como Nacional A. A Revista de Contabilidade e Finanças da USP, também é classificada como um periódico Nacional A, o que faz com que a inclusão destes eventos e da revista a este estudo deva-se diretamente ao destaque nacional e internacional destes.

Sendo assim, a amostra coletada nos anais dos eventos destacados anteriormente e na revista também relacionada, somando um total de 36 artigos analisados, é composta por 13 artigos do Enanpad, 15 do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 1 do Congresso Anpcont e 1 artigo da Revista de Contabilidade e Finanças – USP.

A análise dos dados coletados compreende a análise qualitativa dos artigos para a classificação destes entre os que definem Controladoria como: (a) Função; (b) Órgão administrativo; e (b) como uma Área do conhecimento humano. Seguido da análise quantitativa, onde foi observado o volume e a proporção na qual cada definição é destacada por pesquisadores brasileiros, para que o problema de pesquisa proposto seja devidamente respondido.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Seguindo com a análise qualitativa dos artigos que compõem a amostra deste estudo, foram apresentados os títulos dos artigos, bem como os objetivos e resultados encontrados nestes estudos.

4.1 ARTIGOS DO ENANPAD

Nos anais do ano de 1998, apenas um artigo tratava do tema Controladoria, sendo este selecionado em nossa amostra. O artigo: **Impacto do Contexto Produtivo e Competitivo sobre a Controladoria**, escrito por Tânia Regina Sordi Relvas teve o objetivo de apresentar as implicações do contexto produtivo e competitivo atual sobre as responsabilidades da Controladoria e sobre a gestão de custos. O artigo apresenta um caráter normativo, tentando prescrever práticas a serem adotadas por *controllers*, segundo Relvas (1998) os profissionais de controladoria deveriam adaptar e capacitar as estruturas de controle e de gestão de custos em aspectos de mensuração, alocação e análise de custos para ajudar a empresa a identificar vantagens competitivas sustentáveis. No mesmo estudo, conclui-se que a Controladoria é uma área voltada para a informação de resultados e desempenhos. Desta forma, neste estudo, pode ser observado que a Controladoria é apresentada como função e órgão administrativo.

No ano de 1999, também foi encontrado um único artigo que tratava do tema Controladoria. O artigo: **Cultura Organizacional e Controladoria no Contexto Brasileiro**, escrito por Marcelle Colares de Oliveira e Aneide Oliveira Araujo, apresenta o objetivo principal de analisar aspectos da cultura organizacional brasileira, a partir de dados obtidos junto a quatro empresas dos ramos de automóveis e peças, bancário e de transportes, definindo-lhes os respectivos perfis de cultura organizacional. O resultado deste estudo destaca que não existe mudança de comportamento por conta da cultura, apresentando a idéia

de que as propostas de mudanças são resultado de choques culturais. Também no artigo, observa-se que a Controladoria se apresenta como órgão administrativo, principalmente quando se conclui que a Controladoria, dependendo da cultura, pode encontrar facilidade ou dificuldade, ser ouvida ou não, ser um órgão secundário ou influenciar esta cultura.

Os anais do ano de 2002 trazem dois artigos que tratam do tema Controladoria. O primeiro artigo analisado neste ano foi o: **Enfocando Áreas de Conhecimentos para o Desempenho das Funções de Controller sob a Ótica Contábil**, escrito por Maurício Fernando Pocopetz, que tem o objetivo de apurar e demonstrar as funções dos *controllers* agrupadas conforme sua natureza em grupos de conhecimentos pré-determinados, bem como aplicando questionário a dez *controllers* para o mapeamento da utilização dos grupos de conhecimentos por estes. Neste artigo, foi demonstrado que os *controllers* apresentam a necessidade de conhecimentos para a tomada de decisões, bem como aqueles que dão suporte a estas decisões, como os métodos quantitativos e a tecnologia da informação. Este estudo define a Controladoria como função.

O artigo: **Controladoria e Planejamento Estratégico – A Relação Necessária**, escrito por Jorge Luiz Rosa da Silva, foi o segundo analisado no ano de 2002. O objetivo deste estudo foi perceber a real participação do *Controller* no processo de Planejamento Estratégico empresarial, sendo selecionada uma amostra de 120 empresas de grande porte, do Estado do Rio Grande do Sul, a partir de cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul (FIERGS). Os dados foram coletados através da aplicação de questionário dirigido aos *Controllers* e Presidentes dessas empresas. Como resultado, a pesquisa aponta que presidentes e *controllers* entendem que é preponderante a participação efetiva do *controller* no processo de planejamento estratégico das empresas. Neste estudo, a Controladoria é definida como função e como órgão administrativo.

O artigo: **A percepção de controllers sobre decisões de bonificação em quantidade de produtos: um estudo exploratório com empresas brasileiras**, escrito por Arioaldo dos Santos e Reinaldo Guerreiro, foi o único a tratar do tema Controladoria no Enanpad 2003. O objetivo deste estudo foi identificar a percepção dos *controllers* sobre os principais aspectos que direcionam e configuram a política de bonificação em quantidade de produto, sendo 600 questionários enviados a *controllers* de um conjunto de empresas selecionadas de diversos setores de atividades cadastradas no banco de dados da FIPECAFI-USP e utilizados 91 questionários corretamente respondidos. Os resultados obtidos neste estudo destacaram a percepção dos *controllers* com relação a um conjunto de importantes aspectos com relação à decisão de bonificação em quantidade de produtos, sendo a Controladoria definida como função no mesmo.

Nos anais do Enanpad 2005, foram encontrados 3 (três) artigos que tratavam do tema Controladoria. O artigo: **A Controladoria como um Mecanismo Interno de Governança Corporativa: Evidência de uma Survey Comparativa entre Empresas de Capital Brasileiro e Norte-Americano**, escrito por Auster Moreira Nascimento, Márcia Bianchi e Paulo Renato Soares Terra, apresentava o objetivo de identificar características intrínsecas às atividades da área de controladoria que a credenciasse ser o instrumento que complementa os mecanismos internos de governança corporativa. O estudo ocorreu através de pesquisa de campo com o uso de questionários, respondidos por executivos de 66 empresas, sendo concluído que a área de controladoria pode ser considerada um mecanismo interno de governança corporativa voltado ao provimento da transparência na divulgação dos atos administrativos, ampliando as possibilidades de redução da assimetria informacional e da minimização dos conflitos de agência. Neste estudo, a Controladoria aparece definida como função e como órgão administrativo.

Já o artigo: **A Controladoria e o Capital Intelectual: Um Estudo Empírico Sobre a Sua Gestão**, escrito por Maria Thereza Pompa Antunes, também publicado nos anais de

2005, objetivava verificar o tratamento que os investimentos em elementos do Capital Intelectual recebiam da Contabilidade, em grandes empresas brasileiras, a fim de se investigar a adequação do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais dessas empresas para a gestão do Capital Intelectual. A amostra foi composta por 30 (trinta) empresas selecionadas, dentre as 150 maiores empresas relacionadas na Revista Exame Melhores & Maiores em 2003. Através de entrevistas com gestores, foi observado que a maioria destes realiza investimentos em elementos do Capital Intelectual e que atribuíram indicadores para avaliar esses investimentos, mas não de forma integrada que permita a correta quantificação dos valores investidos e avaliação dos retornos. Assim, a Controladoria aparece definida como órgão administrativo e como área do conhecimento humano.

O artigo: **A Participação da Controladoria no Processo de Gestão Organizacional**, escrito por Juliano Giongo e Márcia Bianchi, também encontrado no Enanpad 2005, apresentou o objetivo de verificar a participação da controladoria no processo de gestão das organizações. A amostra foi constituída por 48 empresas industriais de grande porte do estado do Rio Grande do Sul, onde foram aplicados questionários. Os resultados encontrados apontaram o órgão administrativo Controladoria como o principal responsável pela implantação e monitoramento dos controles internos na organização e pelo monitoramento e manutenção do sistema de informações da organização. Neste estudo, a Controladoria é definida como órgão administrativo.

Nos anais do ano de 2006, foram encontrados 2 (dois) artigos que tratavam do tema Controladoria. O artigo: **A influência da controladoria estratégica no desempenho e criação de valor da empresa**, escrito por Hong Yuh Ching, apresentou o objetivo de verificar se a controladoria estratégica exerce influencia no desempenho e na criação do valor da empresa através do teste das seguintes hipóteses: H1: As funções da Controladoria Estratégica estão intimamente ligadas com a sua missão na empresa; H2: As ferramentas utilizadas pela Controladoria Estratégica suportam suas funções. A amostra foi composta por 319 empresas listadas na Bovespa, tendo os resultados apontado para a não-confirmação da primeira hipótese, enquanto a segunda foi confirmada. O estudo define controladoria como função, órgão administrativo e área do conhecimento humano.

Já o artigo: **Um Estudo de Caso envolvendo Business Intelligence como Instrumento de apoio a Controladoria**, escrito por Luciane Reginato e Auster Moreira Nascimento, também encontrado em 2006, apresenta o objetivo de identificar como as ferramentas de Business Intelligence poderiam auxiliar a área de controladoria na sua função de prover informações confiáveis, úteis e tempestivas na forma requerida pelo processo decisório. Sendo observado que estas ferramentas podem auxiliar a controladoria na função de prover informações confiáveis, úteis e tempestivas ao processo decisório, por meio de sua flexibilização e dinamicidade, proporcionando a melhoria dos resultados das áreas organizacionais e da empresa em geral. Neste estudo, a Controladoria é eminentemente apresentada como um órgão administrativo.

Em 2007, os anais do Enanpad apresentaram 3 (três) artigos que tratavam do tema Controladoria. O artigo: **Considerações Sobre o Processo de Institucionalização de Área Organizacional de Controladoria: Uma Abordagem de Interação da Visão da Psicologia Humana, Cultura Organizacional à Teoria Institucional**, escrito por Ademilson Rodrigues dos Santos, Lauro Brito de Almeida e Jaime Crozatti, objetivou discutir o processo de institucionalização de área organizacional de controladoria e a influência da psicologia humana e cultura organizacional. Como resultado, o estudo também apresenta contribuições teóricas referentes ao resgate das origens dos conceitos de instituição social pela abordagem sociológica e econômica e como estas fornecem as bases teóricas que justificam considerar as organizações e também suas áreas como instituições. Neste estudo, a Controladoria é apresentada como um órgão administrativo.

O artigo: **A Controladoria e a Instrumentalização da Cidadania Organizacional em um Modelo Autogerido: o Caso de uma Universidade**, escrito por Eliana Ribas Maciel, Marinês Ribas e Martinho Luís Kelm, apresenta como objetivo da pesquisa identificar como a controladoria influencia na sustentabilidade e instrumentalização de um contexto de cidadania organizacional em uma organização universitária autogerida, na perspectiva de seus atores. Desta forma, o estudo conclui que as informações dos demonstrativos contábeis podem assumir dimensões mais substantivas que se adaptem às necessidades de flexibilização da gestão, oferecendo sustentação às estratégias e efetividade à cidadania organizacional. Assim, este estudo acaba definindo Controladoria como órgão administrativo.

O terceiro artigo analisado foi o: **Cultura Organizacional e Controladoria: Perfil Preponderante nas Empresas da Grande Curitiba, na Observação de Alunos de Pós-graduação da UFPR**, escrito por Jackson Ciro Sandrini e Silvio Matucheski. O objetivo deste artigo foi investigar aspectos da cultura organizacional das empresas da Grande Curitiba e sua relação com a controladoria, baseado no modelo CVM, por meio do OCAI - Instrumento de Diagnóstico da Cultura Organizacional. Os dados foram coletados a partir de 201 formulários respondidos por alunos de pós-graduação *lato sensu* do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Os resultados deste estudo apontaram para a predominância das culturas tipo racional e hierárquica e que, a depender da cultura predominante, a controladoria pode encontrar dificuldades na execução das suas funções e atividades. Este estudo classifica a Controladoria como um órgão administrativo.

4.2 ARTIGOS DO CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Nos anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria no ano de 2005, foram encontrados quatro artigos que abordavam o tema Controladoria. O primeiro artigo analisado foi: **Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa**, escrito por Auster Moreira Nascimento e Marcia Bianchi. Este estudo teve como objetivo verificar se as relações funcionais mantidas entre o *controller* de uma subsidiária ou filial de uma empresa e o seu gerente geral local, permitem que ele atue com independência no processo de elaboração e divulgação das informações decorrentes dos atos administrativos e operacionais da unidade de negócios em que trabalha. Os dados foram coletados através de questionários, respondidos por executivos de 66 empresas, sendo 35 brasileiras e 31 norte-americanas, tendo os resultados apontado que a área de controladoria pode ser considerada um mecanismo interno de governança corporativa, que amplia a segurança dos usuários das informações da empresa. O estudo apresentou a Controladoria como função e como órgão administrativo.

O artigo: **A controladoria e as inovações tecnológicas na gestão pública: o caso governança eletrônica na prefeitura municipal de Uberlândia**, escrito por Edileusa Godoi de Souza, Mara Alves Soares e Edvalda Araújo Leal, apresentou o objetivo de pesquisar as formas de ação possibilitadas pelas novas Tecnologias de Informação e Comunicação aplicadas em um processo de governança eletrônica municipal, verificando a ação da controladoria. Então, após a pesquisa de campo na prefeitura municipal de Uberlândia, os resultados obtidos identificaram variáveis associadas às formas de ação, benefícios, dificuldades e motivações no processo de inovações dentro da governança eletrônica, abordada pelo ângulo da democracia e eficiência da gestão pública. Neste estudo, a Controladoria é abordada como um órgão administrativo.

Já no artigo: **A controladoria nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí/SC**, escrito por Adalberto Andreatta e Amélia Silveira, pôde ser encontrado o seguinte objetivo: Com esta perspectiva, elaboraram-se os objetivos da pesquisa: Caracterizar as empresas quanto ao tempo de atividade, mercado de atuação, produtos e faturamento; Identificar a

controladoria na estrutura organizacional das empresas; e Verificar a missão e a função da controladoria nas empresas em estudo. A amostra foi composta por 18 empresas têxteis localizadas no Vale do Itajaí/SC e os dados coletados a partir de questionário estruturado aplicados a *Controllers*, Gerentes de Controladoria ou Contábil. Como resultado, este estudo apresenta que 72,2% empresas possuem o órgão administrativo controladoria, e a missão da controladoria converge para cumprimento normativo e político, e para o controle e gerenciamento de processos. Neste estudo a Controladoria é definida como órgão administrativo.

Concepção e Desenvolvimento de um Painel de Controladoria Utilizando Tecnologia da Informação – Um Estudo Fundamentado no Método de Pesquisa-Ação foi o quarto artigo analisado nos anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria de 2005. O artigo escrito por Alexandre Majola Gava e Evandro Carlos Stumpf, trouxe como objetivo a implementação de um Painel de Controladoria para apoiar a tomada de decisões nos níveis de diretoria e gerência em uma organização privada do setor de autopeças do município de Caxias do Sul - RS, e avaliar o impacto desta solução sobre as atividades das pessoas envolvidas. Os resultados encontrados demonstraram que os usuários percebem no Painel de Controladoria um forte aliado para enfrentar o forte ambiente competitivo em que a empresa está inserida. O artigo traz a Controladoria apresentada como função e órgão administrativo.

Também, quatro artigos foram coletados nos anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria no ano de 2006. O artigo: **Estudo dos fatores condicionantes do Índice de Desenvolvimento Humano nos municípios do Estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental**, escrito por Valmor Slomski e Jorge Eduardo Scarpin, apresentou o objetivo de apontar uma modelagem matemática para determinar o valor futuro do IDH-M para os municípios do Estado do Paraná, com base em dados contábeis atuais e outras variáveis. A amostra estudada foi composta por 370 municípios do estado do Paraná, quando foi testada a seguinte hipótese nula: H_0 : as informações provenientes das finanças públicas não possuem valor preditivo na determinação do IDH do município. Os resultados apontaram que os objetivos do estudo foram atingidos em todos os seus aspectos, com a evidência das variáveis contábeis e não contábeis responsáveis pelo IDH nos municípios do Estado do Paraná, bem como a evidência da temporalidade das receitas e gastos públicos no impacto do IDH-M. Neste estudo, a Controladoria é apresentada como um órgão administrativo.

O artigo: **Controladoria e Gerenciamento do Risco Operacional: Um Estudo Nas Grandes Empresas do Estado do Ceará**, escrito por Paolo Giuseppe Lima de Araújo e Marcia de Luca, também foi encontrado no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria no ano de 2006. O Objetivo deste estudo foi demonstrar quais trabalhos a Controladoria desenvolve sobre o gerenciamento do risco operacional, principalmente na verificação do adequado funcionamento do sistema de controle interno, com foco em 12 grandes empresas localizadas no Estado do Ceará. Os resultados deste estudo apontaram que as ferramentas utilizadas pela Controladoria para gerenciar o risco operacional das empresas estudadas eram: informatização dos sistemas; normatização dos procedimentos desenvolvidos nas diversas atividades; e utilização da auditoria interna e externa como forma de garantir o adequado funcionamento dos sistemas de controle interno. O estudo apresentou a Controladoria como um órgão administrativo.

O artigo: **Um estudo de caso envolvendo business intelligence como instrumento de apoio à controladoria**, escrito por Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato, investigou a contribuição das ferramentas provindas da tecnologia da informação, especificamente as de Business Intelligence (BI), para a área de controladoria exercer sua função. A empresa estudada foi uma fabricante de sistemas de energia, líder no mercado em

que atua. Como resultado, pôde ser observado que as ferramentas de BI podem auxiliar a controladoria na função de prover informações confiáveis, úteis e tempestivas ao processo decisório, por meio de sua flexibilização e dinamicidade, proporcionando também a melhoria dos resultados da empresa. Este estudo apresenta a Controladoria como um órgão administrativo.

O último artigo analisado nos anais do ano de 2006 foi: **Uma Pesquisa de Campo Sobre o Papel da Controladoria à Gestão de Riscos nas Empresas Não-Financeiras de Capital Aberto da Cidade de São Paulo**, escrito por Iolanda do Couto Guimarães e Claudio Parisi. Este artigo apresenta o objetivo de avaliar como a Controladoria vem atuando nas empresas sob a ótica dos riscos e de que forma pode contribuir para o monitoramento de riscos nas empresas não-financeiras. A amostra foi composta por empresas não-financeiras listadas na Bovespa, quando foram submetidos questionários aos gestores. Como resultado, observou-se que a Controladoria fornece suporte à gestão de riscos, por meio de informações que contribuem para a mitigação dos riscos nestas empresas estudadas. Este estudo apresenta a Controladoria como um órgão administrativo.

Já nos anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria no ano de 2007, foram encontrados sete artigos que abordavam o tema Controladoria. O primeiro artigo analisado foi: **Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil**, escrito por Márcio Luiz Borinelli e Wellington Rocha. O objetivo deste estudo foi investigar, descrever e analisar a realidade das práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil, de acordo com o ranking da revista Exame Melhores e Maiores, edição de julho de 2005. Após a coleta de dados, através de entrevistas, pôde ser concluído que as companhias estudadas apresentam diferentes formas de tratar os aspectos de controladoria, sendo identificado quatro grupos de empresas cujas práticas de Controladoria são homogêneas. Este estudo apresenta a Controladoria como área do conhecimento humano.

O artigo: **O perfil do profissional de controladoria sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro**, escrito por Ieda Margarete Oro, Antonio Maria da Silva Carpes, Jadir Roberto Dittadi e Alessandro Dias Benoit, apresenta o objetivo de investigar o perfil de competências requerido pelo mercado nacional, para o profissional de Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico. Após análise de 373 anúncios de oferta de emprego, os resultados apontaram para a predominância da busca de profissionais para o nível operacional, em empresas de pequeno porte, e para o nível estratégico, em empresas de grande porte, bem como são exigidos conhecimentos específicos em diversas áreas. Este estudo aborda a Controladoria como órgão administrativo.

A atuação da controladoria em um ambiente envolvendo os modelos de governança corporativa alemão e latino-europeu é um artigo escrito por Auster Moreira Nascimento, Luciane Reginato e Lidiane Ribeiro da Veiga. O objetivo deste estudo foi verificar se a área de controladoria pode ser considerada como um mecanismo interno de governança corporativa em organizações de países relacionados aos modelos de governança alemão e latino-europeu. Após selecionada a amostra, companhias com subsidiárias no Brasil, e aplicado o questionário aos profissionais da área de controladoria, pôde ser observado que a área de controladoria pode ser considerada parcialmente como um mecanismo interno de governança corporativa na maioria das organizações analisadas. Neste estudo, a Controladoria aparece como um órgão administrativo.

O artigo: **Cultura e comportamento organizacional nas práticas de controladoria empresarial: estudo de caso em uma companhia de café solúvel do norte do Paraná**, escrito por Marcelo Resquetti Tarifa, apresentou o objetivo de identificar a relação entre a cultura organizacional e as práticas de controladoria em uma empresa de capital aberto da cidade de Londrina, Paraná. Após a coleta e interpretação dos dados, pôde ser observado que

a cultura organizacional influencia nos aspectos qualitativos relacionados às práticas de controladoria, sendo identificada, em todas as dimensões abordadas, a predominância da cultura hierárquica nos modos atuais de desenvolvimento operacional da controladoria. Neste estudo, a Controladoria pode ser observada como função e como órgão administrativo.

Já o artigo: **A controladoria na gestão do capital humano: um fator de competitividade empresarial**, escrito por Maria Thereza Pompa Antunes, Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar e Edgard Kiyoshi Suzuki, quinto artigo analisado nos anais de 2007, apresentou como objetivo: identificar como a Controladoria, por meio dos sistemas de informações contábeis gerenciais, contribui para a competitividade empresarial quanto à mensuração de gestão de investimentos em capital humano. Após entrevistas com 14 gerentes de grandes empresas listadas entre as 50 maiores do país, os resultados apontam para o tratamento contábil do capital humano como despesa (50%), e como investimento (50%), sendo observado que os modelos tradicionais de contabilidade ainda não foram substituídos na sua totalidade. A Controladoria é apresentada neste estudo como órgão administrativo.

O artigo: **Controladoria comportamental: constatação empírica de tendências de mudanças no paradigma decisório quantitativo**, escrito por Regis Garcia e Paulo Arnaldo Olak, apresentou o objetivo de identificar a presença de elementos comportamentais no processo decisório operacional e estratégico das organizações. Após a coleta de dados, através de questionário aplicado a 22 gestores, os resultados apontaram para o equilíbrio entre elementos quantitativos e comportamentais no processo decisório. Neste estudo, a Controladoria é abordada como órgão administrativo e como área do conhecimento humano.

Por fim, foi analisado o artigo: **Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller nas cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná**, escrito por Marilde Maia Daniel, Delci Grapegia Dal Vesco e Marcelo Resquetti Tarifa. O objetivo deste estudo é apresentar o papel do *controller* no Brasil, sendo efetuada a aplicação de questionários a profissionais atuantes em cooperativas agropecuárias do estado do Paraná. Os resultados encontrados apontaram para a atuação do *controller* na gestão de custos, planejamento e controle orçamentário, análise de investimentos, dentre outras atuações. Também foi destacado que o perfil encontrado do *controller* é o de um profissional com experiência profissional, conhecimento em tecnologia da informação, domínio de línguas estrangeiras, apto ao trabalho em equipe e sob pressão, além de possuir capacidades de liderança e comunicação. Assim, este estudo acaba tratando a Controladoria como função e como órgão administrativo.

4.3 ARTIGOS DO CONGRESSO ANPCONT

O congresso ANPCONT, promovido pela Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis, teve a sua primeira edição no ano de 2007. Nos anais deste evento, foi encontrado apenas o artigo: **A Controladoria e os Sistemas de Informações nas grandes indústrias têxteis do Vale do Itajaí, Sc, Brasil**, escrito por Carlos Fabiano Fistarol, Amélia Silveira e Francisco Carlos Fernandes. Este estudo apresenta o objetivo de estudar a controladoria e os sistemas de informações, como suporte à gestão de controle, nas grandes empresas têxteis do Vale do Itajaí, no estado de Santa Catarina. Após aplicação de questionários aos controllers destas empresas, pôde ser observado que quanto maior o porte das empresas, maiores os níveis de controle interno implementados, não havendo diferenças significativas entre os grupos de empresas, maiores e menores, quanto à existência da controladoria. Neste estudo a Controladoria aparece definida como função e como órgão administrativo.

4.4 ARTIGOS DA REVISTA CONTABILIDADE & FINANÇAS – USP

Foram encontrados sete artigos que tratavam do tema Controladoria entre as publicações da Revista Contabilidade & Finanças – USP. O primeiro artigo analisado foi publicado na edição set./ dez. de 2001: **O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro - Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais**, escrito por José Ricardo Maia de Siqueira e Wagner Soltelinho. O estudo apresenta como objetivos: identificar quando ocorre este o na demanda por *controllers*, localizar indícios do nascimento da profissão no Brasil; e traçar um perfil da profissão ao longo dos anos até a atualidade. Para isso, procedeu-se a coleta de dados através de núncios publicados no caderno de Classificados de Domingo do Jornal do Brasil entre os anos de 1960 a 1969, 1980, 1989, 1991, 1992 e 1999. Como resultado, pôde ser observado que o mercado atual deseja um profissional experiente, com profundos conhecimentos de informática, domínio de uma ou mais línguas estrangeiras, habilitado a trabalhar sob pressão e em equipe, comunicativo e com capacidade de liderar, que também possua formação que seja compatível com a crescente visão estratégica do cargo. Neste estudo, a Controladoria é abordada enquanto função.

O artigo: **Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária**, escrito por Nilton Cano Martin, foi encontrado na edição jan./ Abr. do ano de 2002. O estudo objetiva demonstrar quais são as novas posturas, atitudes e percepções que, ao lado de novas técnicas e instrumentos de trabalho, devem ser adotados por um contador para se transformar em um *Controller*. Dado o caráter normativo do estudo, que poderia ser considerado um ensaio, o autor traz diversas propostas para que o contador se torne um *controller*, bem como uma mudança da tradicional visão da Contabilidade Gerencial para a Controladoria. Assim, este estudo acaba tratando a Controladoria como função e como órgão administrativo.

O artigo: **O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos**, escrito por Verônica de Miglio Moura e Ilse Maria Beuren, retirado da edição de jan./ abr. 2003, apresenta como objetivo averiguar o suporte informacional da Controladoria para o processo decisório da Logística, com vistas à função de distribuição física dos produtos. Após analisada a amostra, composta por empresas de capital aberto do estado de Santa Catarina, que possuem uma Controladoria enquanto órgão administrativo e um setor de Logística foi observado que os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria com vistas à função da distribuição física de produtos, não eram emitidos de forma específica para o processo decisório da Logística. Assim, pôde ser observado que este estudo aborda a Controladoria apenas como órgão administrativo.

O artigo: **Estudo do impacto de um curso MBA em controladoria na evolução de seus egressos**, escrito por Fábio Frezatti e Sílvia Kassai, foi retirado da edição de out./ 2003. O objetivo deste estudo foi identificar os fatores que poderiam estar relacionados ao sucesso profissional do aluno egresso de um programa MBA. A amostra coletada foi composta por alunos de um programa que teve seu início em 1994 e que, através de um questionário. Como resultado, foi observado que 58% dos egressos do programa apresentaram evolução profissional na carreira e cerca de 66% avaliaram positivamente o impacto causado pelo curso. Dentre os fatores percebidos como impactantes na evolução profissional destes egressos, foram destacados: (a) Idade do aluno ao iniciar o programa; (b) Tempo de formado; e (c) Dedicção às disciplinas no sentido de obtenção das avaliações. Assim, implicitamente, este estudo aborda a Controladoria como órgão administrativo e função.

O artigo: **Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de Controladoria**, retirado da edição jan./ abr. de 2004, escrito por Nilton Cano Martin, Lílian Regina dos Santos e José Maria Dias Filho, apresenta o objetivo de demonstrar que a governança é necessária numa empresa moderna; que não pode existir governança empresarial sem controles internos; que a eficácia dos controles internos exige que eles sejam unificados e harmonizados entre si e, que a Controladoria é o órgão mais

adequado para centralizar os controles. Como seu caráter normativo, o estudo, que poderia ser classificado como um ensaio, apresenta diversas alternativas para o um novo modelo de controladoria que atenda às demandas propostas nos objetivos apontados. Assim, este estudo acaba abordando a Controladoria como função e principalmente como órgão administrativo.

Na edição Maio/Ago. de 2006, foi encontrado o artigo: **A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão**, escrito por Maria Thereza Pompa Antunes, publicado primeiramente nos anais do Enanpad 2005. O objetivo deste estudo era investigar a adequação do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais de grandes empresas brasileiras à gestão do Capital Intelectual. A amostra foi composta por 30 (trinta) empresas selecionadas, dentre as 150 maiores empresas relacionadas na Revista Exame Melhores & Maiores em 2003. Através de entrevistas com gestores, foi observado que a maioria destes realiza investimentos em elementos do Capital Intelectual e que atribuíram indicadores para avaliar esses investimentos, mas não de forma integrada que permita a correta quantificação dos valores investidos, além da avaliação do retorno desses investimentos. A Controladoria aparece definida como órgão administrativo e como área do conhecimento humano.

O artigo: **Um estudo de caso envolvendo Business Intelligence como instrumento de apoio à Controladoria**, escrito por Luciane Reginato e Auster Moreira Nascimento foi encontrado na edição Junho de 2007. Este estudo apresentou o objetivo de investigar a contribuição das ferramentas da tecnologia da informação, especificamente as de Business Intelligence (BI), para a área de controladoria exercer sua função de suprir o processo decisório com as informações úteis por ele requeridas. Concluindo que as ferramentas de BI podem auxiliar a controladoria na função de prover informações confiáveis, úteis e tempestivas ao processo decisório, por meio de sua flexibilização e dinamicidade, proporcionando a melhoria dos resultados das áreas organizacionais e da empresa em geral. Neste artigo, pôde ser observado que a Controladoria é apresentada como um órgão administrativo.

4.5 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Após análise dos artigos, pôde ser observado que os 36 artigos apresentaram 51 definições, isso porque algumas pesquisas abordaram a Controladoria em mais de uma das três perspectivas abordadas: (a) função; (b) órgão administrativo; ou (c) área do conhecimento humano. Sendo assim, após a tabulação destes resultados, observa-se que a definição de Controladoria como área do conhecimento humano representa apenas 9,8% do total de definições apresentadas; a Controladoria aparece definida como função em 27,45% das definições observadas; e a classificação da Controladoria como órgão administrativo é encontrada em 62,75% do total de definições apresentadas.

Tabela 1: Definições de Controladoria encontradas nos artigos

Definições de Controladoria	Enanpad		Congresso USP de Cont. e Control.		Congresso ANPCONT		Rev. Contabilidade & Fin.		Geral	
	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
Área do conhecimento humano	2	10,53%	2	10,00%			1	10,00%	5	9,80%
Função	6	31,58%	4	20,00%	1	50,00%	3	30,00%	14	27,45%
Órgão administrativo	11	57,89%	14	70,00%	1	50,00%	6	60,00%	32	62,75%
Total geral	19	100,00%	20	100,00%	2	100,00%	10	100,00%	51	100,00%

Os anais do Enanpad apresentaram a Controladoria, na sua maioria, definida como órgão administrativo (57,89%). Nestes anais, a Controladoria é definida como função em 31,58% e como área do conhecimento humano em apenas 10,53% do total de definições encontradas nestes anais. Os anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria apresentaram a Controladoria, na sua maioria, definida como órgão administrativo (70%). A Controladoria também é definida como função em 20% e como área do conhecimento humano em apenas 10% do total de definições encontradas nestes anais. Os anais do Congresso ANPCONT apresentaram a Controladoria definida como órgão administrativo e como função na mesma proporção. A Controladoria enquanto área do conhecimento humano não foi encontrada nos artigos analisados. Já a revista Contabilidade & Finanças – USP, também apresenta a Controladoria, na sua maioria, classificada como órgão administrativo (60%), sendo as definições como função e área do conhecimento humano encontradas nas seguintes proporções, respectivamente: 30% e 10%.

5 CONCLUSÕES

Como o objetivo deste estudo foi mapear junto às pesquisas em Controladoria no Brasil, qual a definição dada por pesquisadores brasileiros à Controladoria, a investigação junto a anais e periódicos possibilitou o mapeamento de 36 pesquisas que tratam explicitamente do tema Controladoria, possibilitando a inferência acerca do posicionamento dos pesquisadores brasileiros. O que caracteriza o estudo como exploratório.

Então, pôde ser observado que, no Brasil, a Controladoria ainda é pouco estudada enquanto uma área do conhecimento humano, quando foi observado um percentual de apenas 9,8% do total de definições apresentadas. Já a Controladoria enquanto função representou aproximadamente 27% do total das definições apresentadas, enquanto a definição de Controladoria como órgão administrativo foi a mais apresentada por pesquisadores brasileiros, aproximadamente 63% das definições destacadas nos artigos derivavam de estudos em que a Controladoria figurava como um órgão administrativo.

Desta forma, pode ser inferido que os pesquisadores brasileiros definem Controladoria como órgão administrativo, sendo observado que apenas o Congresso ANPCONT não apresentou tal definição como principal, o que pode ser justificado por conta da pequena amostra.

A principal limitação deste estudo é o fato de estar analisando as pesquisas de forma qualitativa para então classificar as definições subjacentes, bem como o pequeno volume de pesquisas encontradas que tratam explicitamente do tema Controladoria.

Segue como sugestão para estudos futuros, o mapeamento do posicionamento de pesquisadores estrangeiros para que seja confrontado com os resultados aqui encontrados junto aos pesquisadores nacionais, para que seja observado se há um consenso entre estes na definição de Controladoria.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISE, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, p. 341-356, 2001.

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

CAGGIANO, P. C.; FIGUEIREDO, S. **Controladoria: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CATELLI, A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: Teoria e Prática** / Sandra Figueredo, Paulo César Caggiano. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

HORNGREN C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Editora Prentice-Hall do Brasil: 1985.

JOHNSON, E. A. The controllership function. *Management Accounting*, v. 53, n. 9, p. 45-48, mar. 1971.

KANITZ, Stephen. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOSSIMANN, C. P.; ALVES, J. O. C.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação Esag, 1993.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S.. **Controladoria Estratégica**. Atlas. São Paulo: 2005.

OLIVEIRA, A. B. S. Planejamento, planejamento de lucro. In: CATELLI Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, p. 155-177, 2001.

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

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1997.