

**Controladoria: um estudo sobre seu enfoque em artigos publicados em periódicos científicos qualificados**

Ermelinda Nogueira de Souza – graduada em Ciências Contábeis na UFGD

Letícia de Oliveira – professora da FACE/UFGD

Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira – professora da FACE/UFGD

**Resumo**

A controladoria vem sendo objeto de estudo por muitos pesquisadores brasileiros e em muitos trabalhos publicados percebe-se a diferença na abordagem acerca da controladoria, se trata de um ramo do conhecimento humano, de uma função ou de um órgão administrativo. Nesse sentido, o presente trabalho tem como objetivo mapear as definições dadas à controladoria nos artigos publicados em periódicos nacionais avaliados pelo sistema Qualis/Capes, no período de 2000 a 2010. Os artigos foram selecionados pelo critério de conter a palavra controladoria em seu título e de acordo com a estratificação que os periódicos receberam da Qualis/Capes, e analisados qualitativa e quantitativamente. Após a análise, os resultados foram tabelados por periódicos e por definição da abordagem da controladoria. Ao final, concluiu-se que a maioria dos artigos pesquisados, 61,54%, traz a abordagem da controladoria como órgão administrativo.

**Palavras-chave:** Controladoria, Periódicos Nacionais, Qualis.

**Abstract**

The controller is being studied by many researchers in Brazil and in many published notices the difference in approach on the controller, it is a branch of human knowledge, a function or an administrative body. Accordingly, this paper aims to map the definitions given to the comptroller in the articles published in national journals evaluated by the system Qualis / Capes, in the period 2000 to 2010. Articles were selected by the criterion of containing the word in its title and controller according to the stratification of the periodicals received Qualis / Capes, and analyzed qualitatively and quantitatively. After analysis, the results were tabulated by listing and defining the approach controller. At the end, it was concluded that most of the articles surveyed, 61.54%, brings the approach to controlling administrative body

**Key-words:** controller, national periodicals, Qualis

## 1. Introdução

Diante dos constantes desafios enfrentados pelas organizações em ambientes sempre em transformação, a administração vê-se diante da necessidade de que suas ações e decisões gerenciais sejam tomadas de forma mais assertiva possível, de forma que os impactos negativos sejam evitados. Assim sendo, a necessidade de que as decisões sejam baseadas em informações precisas é indispensável, o que acarreta em demanda de confiabilidade no processo de gestão e deve estar estruturado para atender à função a que se destina, qual seja, a busca da eficácia e continuidade da organização. Dessa forma, surge a Controladoria para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Para que a Controladoria atinja seus objetivos, ela deve atuar como plataforma, compreendendo o planejamento estratégico, o planejamento operacional, a execução e o controle, atuando de forma direta na elaboração das atividades da organização e sendo a responsável pela interação entre todas as áreas da empresa, de forma a garantir a integridade dos dados que se transformarão em informações e, em seguida, em conhecimento necessário para uma gestão eficiente.

Os gestores das empresas estão sempre envolvidos com decisões e essas devem estar integradas e coordenadas com o meio-ambiente no qual as organizações estão inseridas. As mudanças que ocorrem no ambiente externo e interno impactam diretamente os resultados da organização, criando assim a demanda por melhores práticas de gestão, de forma que a busca por melhores resultados seja permanente, a partir da utilização de ferramentas de gestão.

Na busca pela sistematização dos conceitos da Controladoria, ocorre certa divergência entre autores e pesquisadores brasileiros e estrangeiros quanto ao conceito da Controladoria e seus reais objetivos. Para buscar algum esclarecimento sobre esse conceito, esse trabalho tem como objetivo mapear artigos científicos publicados em periódicos nacionais avaliados pelo sistema Qualis da CAPES referentes à área de contabilidade e afins. Para tal fim, esta pesquisa está estruturada em cinco partes: Introdução, que apresenta a controladoria nas organizações, objetivos e método deste trabalho; seguida pelo Referencial Teórico, que apresenta as definições de controladoria, segundo estudiosos da área, seus objetivos e funções, e um tópico sobre o *controller*, dada a importância do profissional que será o executor da controladoria enquanto órgão administrativo ou função; em seguida é mostrada a Metodologia da Pesquisa, que contém o tipo de pesquisa utilizada e o critério utilizado para seleção dos artigos, além de quadro de apresentação dos artigos analisados neste trabalho; após, é feita a Análise dos Dados, que contém resumo dos artigos, separados por periódicos, com a análise das abordagens, e quadros dos resultados obtidos, segundo critério escolhido; e finalizando, são feitas as Considerações Finais, que apresenta a conclusão desta pesquisa.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Definições de Controladoria

No início do século XX, a Controladoria surgiu devido à necessidade das empresas controlarem suas operações, que cresceram em tamanho e complexidade, através de estratégias e planejamento de suas atividades, tornando as informações cada vez mais importantes para a tomada de decisão. Para Kanitz (1977, p. 5), “a Controladoria originou-se de pessoas que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no

departamento financeiro, uma vez que esses profissionais possuem uma visão ampla da empresa, capacidade esta que os tornou capazes de detectar as dificuldades e propor soluções”. Inicialmente os profissionais contábeis e financeiros exerciam, dentro das organizações, o trabalho de verificação das movimentações para que estivessem de acordo com o processo, tendo autonomia para interferir quando da detecção de desvios que por ventura viessem a ocorrer. A partir desse procedimento é que se originou a Controladoria, ou seja, profissionais responsáveis pela execução dos processos dentro da empresa.

Ao longo do tempo, autores brasileiros e estrangeiros como por exemplo Catelli (2001), Mossinan e Fisch (1999), Oliveira (1998) vêm buscando conceituar a palavra Controladoria. Para Catelli (2001, p. 344),

a controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

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

Essa definição de Mosimann e Fisch é questionada por Padoveze (2005, p. 22):

Consideramos questionável esse aspecto da definição desses autores. Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a Ciência Contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação, e esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação de Controladoria,

Para o autor, a controladoria é a Contabilidade melhorada, com outras funções além da simples escrituração dos eventos contábeis.

Oliveira (1998, p. 19) define a controladoria da seguinte forma: “Pode-se entender a Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma entidade, com ou sem fins lucrativos”.

No sítio da Controladoria Geral da União, do Governo Federal (2010), encontramos a seguinte definição das características e responsabilidades do órgão:

A Controladoria Geral da União (CGU) é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos ao patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. “A CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle

Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.”

Aqui se observa que, na Administração Pública Nacional Brasileira, a Controladoria é considerada um órgão administrativo que se reporta diretamente ao Presidente da República, assim como Kanitz (1977, p. 06), Mosimann e Fisch (1999) e Beuren (2002) a qualificam: é um órgão de *staff* junto à alta administração; um órgão independente, que se reporta única e diretamente ao alto escalão, não tendo relação de subordinação com outras áreas da administração.

Borinelli (2006) em sua tese de doutorado realizou uma pesquisa de campo com o intuito de descobrir as formas como são vistos os departamentos chamados de Controladoria nas 100 maiores e melhores empresas no ranking da revista Exame do ano de 2004, e fez uma reflexão sobre a Estrutura Conceitual Básica em Controladoria (ECBC) apresentada como proposta para estudos da fundamentação teórica sobre a qual se assenta a controladoria.

Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento, segundo as literaturas, reunidas por Borinelli (2006, p. 102), são apresentadas no quadro 1.

<b>Autores</b>	<b>Definição</b>
Almeida <i>et. al.</i> (in Catelli, 2001, p. 344)	Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos Sistemas de informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e induzam o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
Garcia (2003, p. 67-68)	Apóia-se na Teoria da Contabilidade, sendo suportada por várias disciplinas, com o objetivo de estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite a sua aplicabilidade nas organizações.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	Corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica.
Mosimann e Fisch (1999, p.99)	Conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.
Pereira (1991, p. 51)	Conjunto organizado de conhecimentos que possibilita o exercício do controle de uma entidade, a identificação das suas metas e dos caminhos econômicos a serem seguidos para atingi-los.

Quadro 1 – Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento

Fonte: Borinelli (2006, p. 102)

Do mesmo modo que se fez na controladoria como ramo de conhecimento, no quadro 2, Borinelli (2006, p. 194) apresenta as definições de controladoria enquanto unidade organizacional, ou seja, enquanto órgão administrativo, segundo as literaturas existentes.

<b>Autores</b>	<b>Definição</b>
Fiske (1940, p. 232)	É uma função informativa e analítica que acumula, analisa e informa à administração, investidor-proprietários e outros acionistas essenciais, dados financeiros e estatísticos.
Anderson (1944, p. 63)	Função que compreende o registro e utilização de todos os fatos pertinentes a um negócio.
Brink (1950, p. 251)	Atividade que torna possível a utilização ótima da contabilidade e suas técnicas relacionadas para propósitos de gerenciamento.
Yoshitake (1982, p. 247)	Sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho.
Peixe (1996, p. 67)	Serve como órgão de controle da cúpula administrativa. É ela que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a eficiência administrativa.
Fernandes (2000, p. 169)	A atividade de controladoria é um serviço de informação econômica voltado para a gestão da empresa.
Almeida <i>et. al.</i> (in Catelli, 2001, p. 344)	Responde pela disseminação de conhecimento, modelagem e implementação de sistema de informações.
Oliveira <i>et. al.</i> (2002, p. 13)	É o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.
Peleias (2002, p. 13)	É uma organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão.
Teixeira (2003, p. 17)	Sob a ótica do modelo de gestão econômica [...] é responsável pela coordenação e disseminação da tecnologia de gestão econômica, quanto ao conjunto de teoria, conceitos, sistema de informações, atuando também como órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores, de forma a conduzir a otimização do resultado global da organização.
Padoveze (2004, p. 31)	É a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa.
Padoveze (2004, p. IX)	É o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da empresa, com o objetivo de levá-la à maior eficiência.

Quadro 2 – Definições de Controladoria enquanto unidade organizacional.

Fonte: Borinelli (2006, p. 194)

Ainda segundo Borinelli (2006, p. 106), no quadro 3 constam os objetos de estudo da controladoria, reunidas das literaturas existentes.

<b>Autores</b>	<b>Objeto De Estudo</b>
Vatter (1950, p.238)	A natureza da controladoria encontra-se nas relações que acontecem com os vários níveis de executivos nas quais o <i>controller</i> exerce sua influência, e faz contribuições úteis à efetividade gerencial. O significado de controladoria encontra-se na natureza destas contribuições.
Regel (2003, p. 32)	Considera que o modelo de controladoria deve atender a três tipos de informações: fiduciária (usuário externo), operacional (usuário interno) e estratégica (usuário interno).
Fernandes (2000, p. 45)	A abrangência da atividade de controladoria estende-se a todo o processo de formação de resultados das entidades, com todos os seus aspectos - estruturais, sociais, quantitativos e outros.
Catelli (apud PADOVEZE, 2004, p. 5)	A identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos.
Oliveira <i>et. al.</i> (2002, p. 14)	O estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.
Padoveze (2004, p. 34)	Os objetivos empresariais são o ponto central de atuação da controladoria.
Padoveze (2004, p. IX)	O foco da Controladoria é a criação de valor para a empresa e para os acionistas, valor esse que será obtido pelos gestores das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa, inseridas em processo de gestão claramente definido.
Guerreiro <i>et. al.</i> (1997, p. 11)	A gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.
Mosimann e Fisch (1999, p. 99)	A gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.
Farias (1998, p. 40)	A gestão econômica, de modo que é responsável pelos sistemas de informações gerenciais e pela disponibilização de modelos de mensuração e de informação que possibilitem as melhores decisões, tendo em vista a otimização dos resultados da empresa.
Almeida <i>et. al.</i> (in CATELLI, 2001, p. 345)	Modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Quadro 3 – Objeto de estudo da Controladoria, segundo a literatura

Fonte: Borinelli (2006, p. 106)

Esses enfoques demonstram a falta de consenso entre variados autores, ao se discutir a abordagem da Controladoria. As funções da controladoria, reunidas por Borinelli (2006), segundo literaturas existentes, e adaptadas para este trabalho, também podem ser observadas no quadro 4.

Autores	Definição
Peleias (2002, p. 15)	Subsídio ao processo de gestão, nas etapas de planejamento, execução e controle; gestão dos sistemas de informação para apoio ao processo; atendimento aos agentes de mercado.
Almeida <i>et. al.</i> (apud CATELLI, 2001, p. 349-351)	Subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informação e atender os agentes do mercado.
Russel e Frasure (apud Mosimann e Fisch, 1999, p. 93)	Reunir, analisar e interpretar a informação que a administração necessita para operar a empresa; e manter os registros contábeis adequados, com a finalidade de prover informações corretas para as várias entidades externas.
Kanitz (1976)	Direção e implementação de sistemas de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.
Borinelli (2006)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Função contábil: gerenciar as atividades de contabilidade, implementar e manter todos os registros contábeis, elaborar as demonstrações contábeis, atender aos agentes de mercado (<i>stakeholders</i>) em suas demandas informacionais, proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis e desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle;</li> <li>• Função gerencial-estratégica: prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo de gestão como um todo;</li> <li>• Função de custos: registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, incluindo análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de produtos e serviços, resultados de produtos e serviços, de linhas de negócios e de clientes;</li> <li>• Função tributária: atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias;</li> <li>• Função de proteção de controle dos ativos: compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos;</li> <li>• Função de controle interno: estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos (...) proteger o patrimônio organizacional;</li> <li>• Função de controle de riscos: identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos;</li> <li>• Função de gestão da informação: conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas;</li> <li>• Outras funções.</li> </ul>

Quadro 4 – Funções da Controladoria, segundo a literatura.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006, p. 135-139)

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

## 2.2. Controller

Tung (2001, p. 83) apresenta o seguinte conceito de *controller*:

A palavra controller não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das nossas empresas através da prática dos países industrializados, como os Estados Unidos e a Inglaterra. Nesses países, controller, ou comptroller, designava inicialmente o executivo incumbido de

controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do controller. No Brasil, principalmente, o desenvolvimento econômico tem provocado o aparecimento de classes profissionais antes desconhecidas. A função dos Executivos Financeiros, como atividade profissional distinta, nas grandes empresas, obedece na prática às normas internacionais, que seguem em grande parte o padrão norte-americano.

*Controller* é a palavra que serve para designar o executivo titular da controladoria que tem a tarefa de controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolver as atividades envolvendo planejamento, execução, controles e análises do desempenho da gestão, atende a demanda crescente de mais eficiência e controle sobre o capital investido, os riscos do negócio, a carga tributária incidente em cada segmento, os custos de produção, o valor agregado de cada produto, a qualidade do produto, as tendências e perspectivas do mercado, os lucros agregados aos sócios, o capital de giro próprio e de terceiros, os investimentos a curto e longo prazo, a produtividade, a eficiência da produção, os custos, volumes, vendas, os pontos de equilíbrio.

Segundo Tung (2001, pg.84-85), as funções básicas do *controller*, agrupadas no “*Controllers Institute of América*”, são:

- 1) implantação e supervisão do plano contábil da empresa;
- 2) preparação e interpretação dos relatórios financeiros da empresa;
- 3) verificação contínua das contas e registros em todos os setores da empresa;
- 4) compilação dos custos da produção;
- 5) compilação das despesas com distribuição;
- 6) realização e custeio das contagens físicas dos estoques;
- 7) preparação, apresentação e supervisão dos assuntos referentes aos impostos;
- 8) preparação e interpretação das estatísticas e relatórios para as decisões da direção;
- 9) preparação do orçamento global da empresa;
- 10) supervisão do seguro de todos os bens da empresa;
- 11) fixação de normas-padrão relativas à contabilidade e aos processos e sistemas de trabalho da empresa;
- 12) supervisão dos planos de aquisição do ativo fixo;
- 13) aplicação de todas as decisões financeiras tomadas pela direção, uma vez de acordo com as normas vigentes;
- 14) manutenção de todos os contratos celebrados pela empresa com terceiros;
- 15) aprovação do pagamento e assinatura dos cheques, notas promissórias, etc, de comum acordo com o Tesoureiro;
- 16) aplicação dos regulamentos da empresa no tocante a assuntos relativos a cauções e ações emitidas pela empresa;
- 17) preparação e/ou aprovação dos regulamentos internos que visem o cumprimento dos regulamentos governamentais.

Assim, pode-se dizer que o *controller* tem a responsabilidade de apurar e disseminar todos os aspectos econômico-financeiros das organizações, tendo papel de fundamental importância quanto à busca pelos melhores resultados, e em muitos casos, exercendo influência na tomada de decisões pelos gestores.

### 3. Metodologia

Este trabalho apresenta uma pesquisa de caráter exploratório, com o objetivo de mapear os artigos publicados em periódicos nacionais avaliados pelo sistema Qualis da Capes. Conforme Richardson (1989, pg. 281), a pesquisa exploratória procura conhecer as características de um fenômeno para procurar explicações das causas e conseqüências do dito fenômeno.

O Qualis é um instrumento de avaliação da qualidade de classificação dos veículos utilizados para divulgação das produções científicas dos programas de Pós Graduação.

Na definição encontrada no sítio da Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), tem-se que: Qualis é o conjunto de procedimentos utilizados pela Capes para estratificação da qualidade da produção intelectual dos programas de Pós Graduação. Neste sítio, os periódicos são estratificados de A1 a A5, B1 a B5 e com classificação C, sendo A1 a melhor nota e assim em ordem decrescente, e as notas C são as que não possuem valor na classificação.

Utilizando o sítio oficial do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC, encontrou-se a relação dos periódicos nacionais relacionados à área de Ciências Contábeis e afins. Para selecionar os periódicos nacionais qualificados foi feita uma pesquisa no endereço eletrônico oficial da Capes e foram tomados em consideração apenas os periódicos de estratificação A1, A2 e A3 e B1, B2 e B3. Utilizou-se como critério para a consulta os artigos que possuem a palavra Controladoria em seu título e foram encontrados dezenove artigos, sendo que nove artigos foram publicados em periódicos com estratificação B1 e dez artigos em periódicos com estratificação B3. Além desses periódicos encontrados, foram identificados outros dez periódicos nacionais, porém os mesmos não apresentaram estratificação alguma na Qualis/Capes.

O quadro 5 apresenta a relação dos periódicos nacionais pesquisados e quantidades de artigos encontrados.

Periódico	Estratificação Qualis	Nº de artigos encontrados
BASE	B2	00
Contabilidade Vista & Revista	B3	01
Pesquisa e Planejamento Econômico	B2	00
Pensar Contábil	A2	00
RAC Revista de Administração Contemporânea	B1	00
RAM Revista de Administração Mackenzie	B1	01
REGE Revista de Administração	B3	00
Revista Brasileira de Economia	A2	00
Revista Brasileira de Finanças	B1	00
Revista de Contabilidade & Finanças	B1	08
Revista Contemporânea de Contabilidade	B3	03
Revista de Negócios	B3	03
Revista Universo Contábil	B3	03
<b>Total de artigos</b>		<b>19</b>

Quadro 5 – Periódicos Nacionais Classificados no Sistema Qualis Capes, conforme a estratificação

Fonte: Dados da pesquisa

No quadro 6 é apresentada a relação dos artigos publicados nos periódicos pesquisados, por ano, conforme o período de abrangência da pesquisa.

Ano de Publicação	Nº de artigos por ano
2001	02
2002	01
2003	02
2004	01
2005	01
2006	02
2007	06
2008	02
2009	02
<b>Total de artigos</b>	<b>19</b>

Quadro 6 – Artigos por ano de publicação

Fonte: Dados da pesquisa

Diante do resultado da pesquisa, os artigos foram analisados quantitativa e qualitativamente a fim de identificar qual a abordagem dos autores quanto à classificação da Controladoria como: ramo de conhecimento, órgão administrativo ou função.

#### 4. Análise dos dados

Após a pesquisa e a análise dos artigos encontrados nos periódicos nacionais estratificados pela Qualis/Capes, identificou-se os objetivos e a abordagem da controladoria utilizada em cada artigo, seguindo a classificação de controladoria como ramo de conhecimento humano, como órgão administrativo ou como função.

##### 4.1. Periódico: Contabilidade Vista & Revista

Neste periódico, publicado pela UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais foi encontrado o artigo “Inserção da Controladoria em Artigos de Periódicos Nacionais Classificados no Sistema Qualis Capes”, que faz uma análise qualitativa e quantitativa da inserção da controladoria em artigos nacionais publicados, porém não menciona a abordagem da controladoria nos artigos, sendo assim, foi considerado não proveitoso para o objetivo proposto neste trabalho.

##### 4.2. Periódico: RAM - Revista de Administração Mackenzie

Nesta revista, publicada pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, foi encontrado o artigo “A Controladoria utilizando a lógica *FUZZIE* no auxílio à empresa para definição das prioridades do planejamento estratégico: Um estudo em uma empresa de turismo”, cujo objetivo é apresentar a lógica *fuzzie* em uma aplicação empresarial como técnica de análise e julgamento para a tomada de decisão. Nesse aspecto, a controladoria é tratada como função, responsável por buscar e interpretar cenários, fornecer informações sobre o que ocorreu e compará-las com o que foi previsto, bem como estabelecer padrões de desempenho e acompanhar a evolução dos planos estabelecidos, apontando, caso necessário, as alternativas de mudança dos planos traçados.

##### 4.3. Periódico: Revista de Contabilidade & Finanças

Na Revista Contabilidade & Finanças, publicada pelo Departamento de Contabilidade e Atuária da FAE / USP, foram encontrados oito artigos segundo o critério desta pesquisa.

No artigo “A Controladoria e o Capital Intelectual: Um estudo empírico sobre sua gestão”, o objetivo é investigar a adequação do Sistema de Informações Contábeis Gerenciais de grandes empresas brasileiras à gestão do Capital Intelectual. A autora assume a controladoria como a área da empresa mais adequada para identificar, avaliar e mensurar esses elementos e para disponibilizar as informações necessárias à gestão da empresa no atingimento de sua missão. Assim, a controladoria é admitida como ramo do conhecimento humano e como órgão administrativo.

No artigo “Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária”, o autor faz uma reflexão sobre as transformações ocorridas nos ambientes das empresas e das funções desempenhadas por seus gestores, da inserção da controladoria nessa nova ordem, da integração dos modelos de informação contábil-financeiro à avaliação de desempenho e procura demonstrar as novas técnicas, posturas, atitudes e percepções que, ao lado de novas técnicas e instrumentos de trabalho, devem ser adotadas por um contador para se transformar num moderno *controller*. Assim, este autor trata a controladoria como um órgão administrativo e como função.

O artigo “Estudo do Impacto de um curso MBA em Controladoria na evolução de seus egressos”, apresenta um estudo exploratório do impacto de um programa de MBA - *Master of Business Administration* - na evolução profissional de seus egressos. Por sua característica de avaliação dos egressos quanto à sua colocação no mercado de trabalho a partir de uma qualificação de MBA em controladoria, pode-se, implicitamente, definir que a mesma foi abordada como função e como órgão administrativo.

O artigo “Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: A emergência de um novo modelo de Controladoria” tem como objetivo demonstrar a importância dos controles internos, que sua eficácia exige que os controles internos sejam feitos de forma integrada e unificada num único órgão, a controladoria, e que ela deve ser reformulada para ter um posicionamento na estrutura organizacional das empresas, sendo um órgão com independência total na administração. Nesse sentido, pode-se considerar que a controladoria é abordada, fortemente, como um órgão administrativo e como função.

O artigo “O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro: Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais”, tem como o objetivo identificar quando houve o incremento da demanda pelo profissional *controller*, buscando localizar indícios do nascimento da profissão no país, além de procurar traçar um perfil da profissão ao longo dos anos até a atualidade. O trabalho trata das qualificações requeridas para o profissional que irá desempenhar a função de *controller* nas organizações, com indícios de que grande parte delas é de grande porte. Assim, entende-se que, neste estudo, a Controladoria é abordada como função.

O artigo “O Suporte Informacional da Controladoria para o Processo Decisório da Distribuição Física de Produtos”, tem o objetivo de averiguar o suporte informacional da Controladoria para o processo decisório da logística na distribuição física dos produtos, a partir do estudo de três empresas que possuem a controladoria como órgão administrativo. Entretanto a análise revelou que o suporte informacional da controladoria não atendia as necessidades para fins de processo decisório. Portanto, pode ser observado que este estudo aborda a Controladoria como órgão administrativo.

O artigo “Um Estudo de Caso envolvendo o *Business Intelligence* como Instrumento de Apoio à Controladoria”, apresenta como objetivo investigar a contribuição das ferramentas de tecnologia da informação, especificamente as de *Business Intelligence*, para a área de Controladoria exercer sua função de suprir o processo decisório com as informações úteis por

ele requeridas, concluindo que as ferramentas podem auxiliar a controladoria na função de prover informações confiáveis, úteis e tempestivas ao processo decisório, proporcionando a melhoria dos resultados das áreas e da empresa em geral. Assim, pode ser observado que a controladoria é abordada como órgão administrativo.

O artigo “Abordagem da Controladoria em Trabalhos Publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006”, traça um perfil da pesquisa em Controladoria nos trabalhos publicados em anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2001 a 2006. Conclui-se que, embora se tenha constatado um maior número de trabalhos publicados em 2005, o volume ainda é pequeno comparativamente a outros temas focalizados nesses eventos. Nesse trabalho, a controladoria é tratada como a evolução da contabilidade na condição de organizar a demanda de informações dos tomadores de decisão na organização, ou seja, é vista como órgão administrativo.

#### **4.4. Periódico: Revista Contemporânea de Contabilidade**

Na Revista Contemporânea de Contabilidade, editada pela UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina, foram encontrados 3 artigos de acordo com o critério de seleção.

O artigo “Atuação da Controladoria em uma Empresa de Médio Porte – Um Estudo de Caso” investiga a aderência das funções de Controladoria executadas por uma empresa de médio porte, sediada no Estado de Goiás. Este artigo adota como premissa as funções de Controladoria descritas por Almeida, Parisi e Pereira que são: subsidiar o processo decisório; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações; e atender aos agentes de mercado. A organização estudada passou a adotar a controladoria com o objetivo de melhorar o sistema de informação para decisão. Nesse contexto, observa-se que a Controladoria é abordada como órgão administrativo.

O artigo “Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação” tem como objetivo mostrar as mudanças ocorridas em uma organização após a adoção de procedimentos de controladoria. O estudo conclui que, após a implantação das técnicas de controladoria, houve aumento de faturamento e economia de impostos, tornando possível pensar que a gestão conduzida pela idéia de sustentabilidade econômica contribui com o cumprimento da missão da organização e sua continuidade. Assim, observa-se que a Controladoria é abordada como órgão administrativo.

O artigo “O Papel da Controladoria nos Fundos de Pensão”, averigua a prática dos conceitos de controladoria no âmbito das Entidades Federais de Previdência Complementar do Nordeste (EFPC). O estudo apresenta que, apesar de não haver a controladoria na estrutura organizacional, as entidades pesquisadas implementam as fases do processo de gestão, direcionando informações para os tomadores de decisão. Neste caso, observa-se que a Controladoria é abordada como órgão administrativo.

#### **4.5. Periódico: Revista de Negócios**

Na Revista de Negócios, publicada pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Regional de Blumenau – (PPGAd / FURB), foram encontrados três artigos.

O artigo “A controladoria como ferramenta de apoio as estratégias competitivas: Estudo de caso numa empresa de telefonia móvel” teve como objetivo investigar o papel da

controladoria no apoio às estratégias competitivas de uma empresa brasileira de telefonia móvel. Os resultados evidenciam que informações do setor de controladoria possibilitam o conhecimento do mercado, de forma a enfrentar a concorrência. Neste artigo, a controladoria é colocada como o departamento da empresa detentor do conhecimento e que tem o papel fundamental na prestação de informações sobre o desempenho da empresa em relação aos resultados planejados, possibilitando aos gestores a tomada de decisão conforme os cenários apresentados. Nesse contexto, a controladoria é apresentada como órgão administrativo.

No artigo “Controladoria como geradora de informações para subsidiar decisões administrativas”, o objetivo geral consiste em verificar o papel da controladoria da geração de informações para dar suporte ao processo de gestão. Concluiu-se que na maioria das empresas estudadas a controladoria está integrada com as áreas de contabilidade financeira, contabilidade fiscal, contabilidade de custos, auditoria, planejamento estratégico, orçamento, etc., e que apenas uma empresa pesquisada está satisfeita com os relatórios gerados para os gestores. Nesse âmbito, verifica-se que a controladoria é vista como função.

O artigo “Participação da Controladoria no Processo de Gestão das Organizações: Uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul” traça um comparativo entre a participação da controladoria no processo de gestão de grandes indústrias e Santa Catarina e do Rio Grande do Sul, com a reaplicação de um questionário aplicado por Giongo (2005). Os resultados evidenciaram a atuação da controladoria em empresas de estados distintos, focalizando diferentes formas de gestão. Os dois estados apresentaram fatores semelhantes e divergentes no que tange à participação da controladoria no processo de gestão. O trabalho trata a controladoria a partir de sua participação no processo de gestão, de onde se observa que a abordagem da controladoria é como órgão administrativo.

#### **4.6. Periódico: Revista Universo Contábil**

Na Revista Universo Contábil, publicado pela Universidade Regional de Blumenau – FURB, foram encontrados três artigos de acordo com o critério da pesquisa.

O artigo “Contribuição da Controladoria no Comércio Exterior para otimização de resultados em operações internacionais: Um estudo de caso” apresenta, metodologicamente, características de cunho exploratório, utilizando-se de revisão bibliográfica e levando à reflexão sobre a importância da controladoria na área de comércio exterior. Abordou-se também a relevância dos termos internacionais de comércio, conhecidos como *incoterms*, pois o seu uso correto tende a diminuição de custos. Em resumo, apresenta a controladoria como órgão administrativo, com a atribuição de fornecer suporte informacional para o processo decisório em todas as fases da gestão.

O artigo “A Controladoria nas Organizações Públicas Municipais: Um Estudo de caso” tem como objetivo o de identificar se as práticas exercidas pela Controladoria Geral do município pesquisado se assemelham às funções de controladoria usualmente encontradas na literatura e avaliar o grau de implementação dessas funções. Os resultados mostram que existe uma distância entre as funções da controladoria previstas na literatura e a prática da entidade pública pesquisada; por outro lado, observa-se que existe certo conhecimento sobre as atividades de controladoria e intenções de mudança da cultura organizacional. Nesse contexto, a controladoria é abordada como função e como órgão administrativo.

O terceiro artigo encontrado neste periódico é “Considerações Sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil”. Este trabalho tem o objetivo de identificar um conjunto de funções da Controladoria em manuais e obras de referência nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Os resultados mostram que as funções mais citadas são

as de planejamento e de controle, e demonstra que o papel do *controller* possui um caráter pró-ativo na organização. Evidencia também que a controladoria, no seu desenvolvimento, tem incorporado funções mais amplas e sistêmicas, deste modo, a controladoria é vista como função e como órgão administrativo.

#### 4.7. Síntese dos Resultados

Após análise dos artigos, identificou-se que o artigo encontrado no periódico Contabilidade Vista e Revista não atendeu ao propósito desta pesquisa, e observou-se que os 18 artigos que atenderam ao critério de seleção apresentam 26 definições, pois em alguns artigos a controladoria foi abordada em mais de uma perspectiva. O quadro 7 apresenta os resultados das abordagens encontradas nos artigos separadas por periódicos nacionais, e o quadro 8 traz o resultado geral das abordagens da controladoria.

Periódico Nacional	Quantidade de Artigos Encontrados	Órgão Administrativo		Função		Ramo de Conhecimento	
		Qtd.	%	Qtd.	%	Qtd.	%
RAM - Revista de Administração Mackenzie	1	0	0	1	100	0	0
Revista de Contabilidade & Finanças	8	8	57,14	5	35,71	1	7,15
Revista Contemporânea de Contabilidade	3	3	100	0	0	0	0
Revista de Negócios	3	2	66,67	1	33,33	0	0
Revista Universo Contábil	3	3	60	2	40	0	0

Quadro 7 – Resultado das abordagens de controladoria encontradas nos artigos, conforme periódicos pesquisados.

Fonte: Dados da pesquisa

A seguir, é apresentado quadro com o resultado da pesquisa em relação à quantidade de abordagens encontradas.

Tipo de Abordagem	Quantidade	Porcentagem
Ramo de conhecimento	01	3,85 %
Órgão administrativo	16	61,54 %
Função	09	34,61 %
<b>Total</b>	<b>26</b>	<b>100 %</b>

Quadro 8 – Resultados gerais das abordagens de controladoria.

Fonte: Dados da pesquisa

Após a tabulação dos resultados, observa-se que a controladoria é abordada uma única vez como área do conhecimento humano, o que pode ser explicado pelo fato de um único artigo conter a classificação da controladoria como ramo do conhecimento humano, no periódico Revista de Contabilidade & Finanças.

A controladoria aparece definida como órgão administrativo em dezesseis dos dezoito artigos pesquisados, sendo que no periódico Revista de Contabilidade & Finanças o percentual encontrado, em relação ao total de artigos do periódico, foi de 57,14 %, no periódico Revista Contemporânea de Contabilidade o percentual encontrado, em relação aos artigos deste periódico, foi de 100%, no periódico Revista de Negócios, em relação ao total de artigos do mesmo, foi encontrado o percentual de 66,67 %, e no periódico Revista Universo Contábil o percentual encontrado foi de 60 %.

A definição de Controladoria como função é encontrada em oito dos dezoito artigos pesquisados, sendo que no periódico Revista de Administração Mackenzie o percentual encontrado, em relação com o total de artigos deste periódico, é de 100 %, no periódico Revista de Contabilidade & Finanças o percentual encontrado, em relação ao total de artigos do periódico, foi de 35,71 %, no periódico Revista de Negócios, em relação ao total de artigos do mesmo, foi encontrado o percentual de 33,33 %, e no periódico Revista Universo Contábil o percentual encontrado foi de 40 %.

No resultado geral, de vinte e seis abordagens encontradas nos dezoito artigos utilizados nesta pesquisa, dezesseis artigos, ou 61,54 %, definem a controladoria como órgão administrativo, enquanto que nove artigos, ou 34,61% a definem como função e apenas um artigo, ou 3,85 %, define controladoria como ramo do conhecimento humano, de onde se conclui que a controladoria é vista como um órgão administrativo na maioria dos trabalhos pesquisados.

## **5. Considerações Finais**

Nos dias atuais, as organizações dependem cada vez mais de informações corretas e tempestivas que deem suporte ao processo decisório. A controladoria chegou às empresas para suprir a deficiência da contabilidade no suprimento de informações gerenciais que visem à eficácia organizacional. A concepção da controladoria enquanto ofertadora de informações, quando adicionada ao modelo contábil-financeiro, pressupõe sua capacidade de avaliar o estado atual da entidade, além de projetar e simular variáveis ambientais futuras, protegendo a empresa quanto às incertezas.

Deste modo, o presente artigo teve por objetivo mapear o enfoque da Controladoria, verificando nos periódicos nacionais classificados no sistema Qualis da CAPES, segundo o critério específico de conter a palavra Controladoria em seu título. Durante a pesquisa, percebeu-se a diferença nos trabalhos publicados na área de controladoria. Nos dezenove artigos encontrados na pesquisa, verificou-se a presença de aspectos divergentes em relação à definição da Controladoria pelos autores dos artigos analisados, pois, apesar de dezesseis autores concordarem que a Controladoria, em suma, é tratada como órgão administrativo, apesar de ter sido identificada mais de uma perspectiva em alguns artigos, também houve outros que a definiram apenas como função ou como área de conhecimento, sendo este último em menor quantidade.

Para a maior parte dos estudiosos da área, a função da Controladoria, de modo geral, é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles precisam para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente. Essa é a característica principal da Controladoria, conforme definições encontradas na bibliografia existente. Mas apesar das várias abordagens encontradas, segundo Beuren (2002, p. 21), “o verdadeiro significado do termo Controladoria ainda não está totalmente definido na literatura”.

A limitação deste estudo refere-se ao fato de estar sendo analisados artigos que possuem a palavra controladoria no título apenas, o que limita a quantidade de artigos e cuja publicação contempla somente os periódicos elencados em um único endereço eletrônico. Assim, segue como sugestão para trabalhos futuros uma análise mais abrangente sobre a caracterização da Controladoria nas pesquisas brasileiras.

## 6. Referências

BEUREN, Ilse Maria. **O Papel Da Controladoria No Processo De Gestão**. In SCHIMIDT, Paulo (Org.). Controladoria: Agregando Valor Para a Empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. Tese. Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma Abordagem da Gestão Econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

CGU – **Controladoria-Geral Da União**. Disponível em: <[www.cgu.gov.br/cgu](http://www.cgu.gov.br/cgu)> - Acessado em 27 de outubro de 2010.

KANITZ, Stephen. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1977.

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

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria**: Conceitos e Aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

RICHARDSON, R. (Coordenador) et. al. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**, São Paulo: Atlas, 1989

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das empresas**: uma abordagem prática. 9ª Edição. Edições Universidade - Empresa Ltda. São Paulo, 2001.