

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

THAIZA CORDEIRO DE OLIVEIRA SILVA

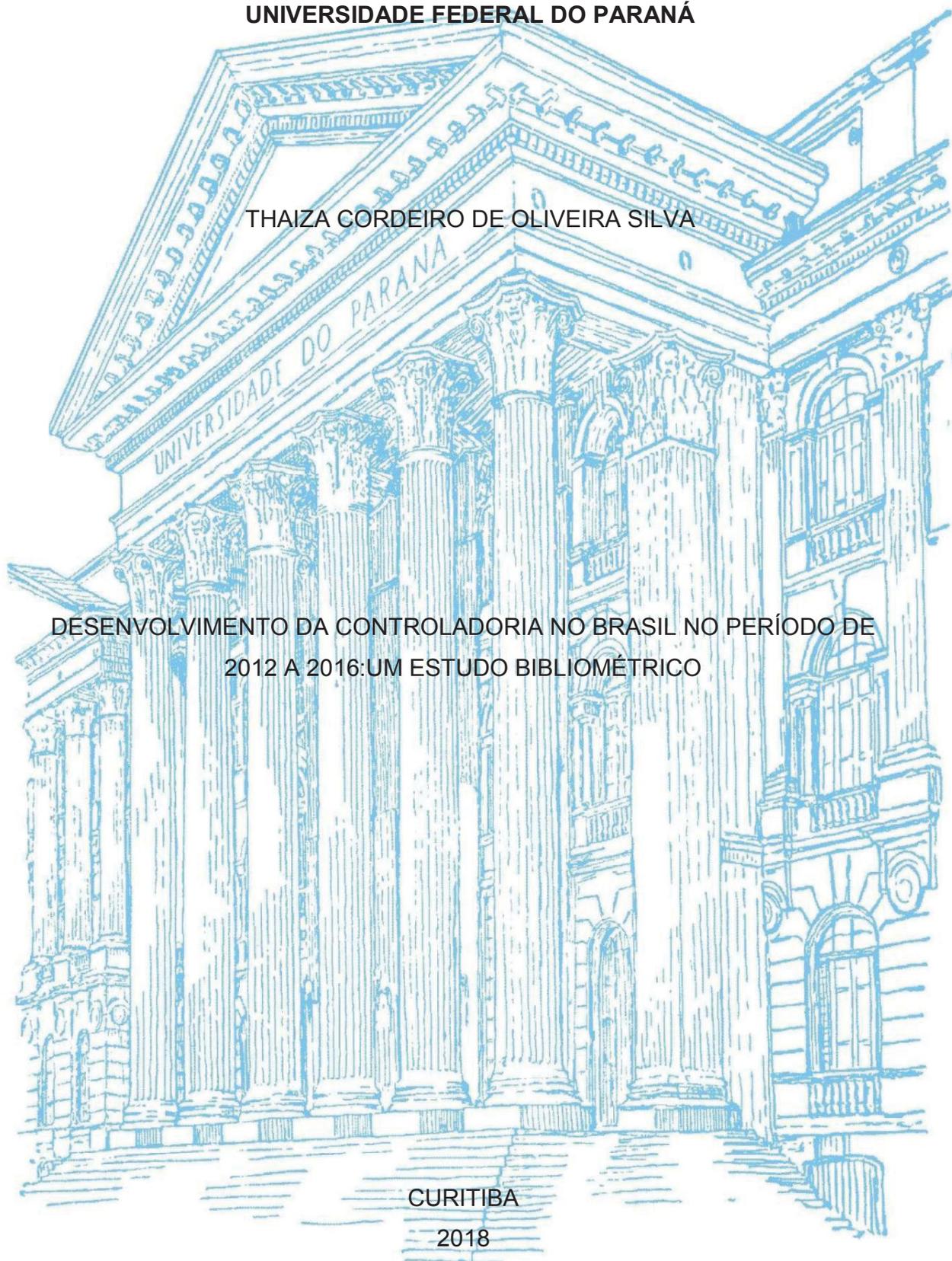
DESENVOLVIMENTO DA CONTROLADORIA NO BRASIL NO PERÍODO DE
2012 A 2016: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

CURITIBA
2018

SILVA, T.C.O.

CONTROLADORIA NO BRASIL NO PERÍODO DE 2012 A 2016:
UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO NA BASE SPELL

2018



THAIZA CORDEIRO DE OLIVEIRA SILVA

**DESENVOLVIMENTO DA CONTROLADORIA NO BRASIL NO PERÍODO DE 2012
A 2016: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de especialista, Curso de especialização em Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof^ª. Dra. Mayla Cristina Costa

CURITIBA

2018

THAIZA CORDEIRO DE OLIVEIRA SILVA

**DESENVOLVIMENTO DA CONTROLADORIA NO BRASIL NO PERÍODO DE 2012
A 2016: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Controladoria.

Aprovado em: ___ / ___ / _____

Banca Examinadora

Prof^a. Dra. Mayla Cristina Costa

AGRADECIMENTOS

Iniciar projetos, ter e realizar sonhos faz parte da vida humana, mas isto não significa que é fácil. Muitas vezes enfrentamos obstáculos que nos parecem maiores que nós mesmos, e queremos desistir. O que quero dizer com isto é que se dependesse da minha força, eu nada faria. No entanto, Deus, em sua infinita misericórdia, cuida de mim. Sem Ele jamais conseguiria concluir projeto algum, por isto, agradeço a Ele.

Também gostaria agradecer as pessoas maravilhosas que me auxiliaram nesta caminhada. Meu obrigada à Profª. Dra. Mayla Cristina Costa, que em todos os momentos demonstrou disponibilidade, boa vontade e paciência em me atender e ajudar. Agradeço ainda ao meu amado marido, Matheus de Lima Silva, por toda palavra de encorajamento e amor, e aos meus pais, Gaiza da Silva de Oliveira e Adailton Cordeiro de Oliveira por me ensinarem a valorizar o estudo. Enfim, obrigada a todos que de alguma forma contribuíram para este trabalho.

A cultura não se herda, conquista-se.
André Malraux

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- Acesso ao site	33
Figura 2 - Busca por palavra chave	33
Figura 3- Busca por resumo	33
Figura 4 - Parametrização de período I.....	34
Figura 5 - Parametrização de período II.....	34
Figura 6 - Estrutura conceitual básica de controladoria - Aspectos procedimentais	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento, segundo a literatura	20
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Artigos analisados	37
Tabela 2 - Número de autores por publicação	39
Tabela 3 - Autores.....	40
Tabela 4 - Perfil dos autores.....	41
Tabela 5 - Revistas.....	43
Tabela 6 - Base referencial.....	43
Tabela 7 - Teorias	44
Tabela 8 - Tipo de pesquisa.....	44
Tabela 9 - Palavras chave.....	44
Tabela 10 - Estudos propostos.....	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Artigos por número de autores	40
Gráfico 2 - Publicação por ano	42

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 CONTROLADORIA	18
2.2 HISTÓRICO DA CONTROLADORIA	21
2.2.1 Controladoria no mundo	21
2.2.2 Controladoria no Brasil	23
2.3 CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO	24
2.4 CONTROLADORIA NO SETOR PRIVADO.....	25
2.5 BIBLIOMETRIA.....	27
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	30
3.1 TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	30
3.2 TIPO DE PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	31
3.3 TIPO DE PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS ...	31
3.4 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES	32
3.5 TRATAMENTO DOS DADOS	35
4. ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	37
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS.....	53

RESUMO

A controladoria é uma ciência que abarca diversas outras áreas de conhecimento, e como outras ciências, está em constante evolução. Com o estudo do surgimento da controladoria no Brasil, pôde se entender que sua primeira aparição se deu por intermédio das multinacionais que aqui se instalaram. Por esta razão, ainda hoje, a controladoria no Brasil ainda está sendo descoberta, isto é, muito está se aprendendo e aperfeiçoando.

Neste sentido, as contribuições provenientes de pesquisas nesta área são de grande importância, contraditoriamente, no Brasil, esta ainda é uma área pouco explorada. Este estudo buscou proporcionar uma pintura geral de como está atualmente esta ciência, de tal sorte que, a partir deste ponto possa se inferir o caminho que deve ser seguido para a evolução, e assim novas pesquisas possam contribuir de forma eficaz.

Para entender a controladoria, muitos autores dividem a controladoria em dois aspectos, primeiramente como ramo do conhecimento e do outro lado como órgão administrativo. E muitos pesquisadores brasileiros encaram a controladoria essencialmente como órgão administrativo, e este conceito impacta diretamente o tipo de pesquisa realizada em âmbito nacional, bem como a forma como se utiliza a controladoria.

Esclarecidos estes aspectos, o objetivo desta pesquisa é de analisar a bibliografia sobre o termo controladoria no Brasil, no período compreendido entre 2012 e 2016, considerando as publicações divulgadas na base SPELL. Para este fim, na metodologia da pesquisa optou-se pela utilização de uma pesquisa descritiva e explicativa quanto aos objetivos, quali-quantitativa em relação ao problema, e ainda quanto à abordagem dos procedimentos, uma pesquisa documental e bibliográfica. Assim sendo, foram coletados os dados da base SPELL, finalizando em uma amostra de 53 artigos.

Para o tratamento dessas publicações foram extraídas informações como: número de autores, fonte de publicação, ano de publicação, tipo de pesquisa, objetivos, entre outros. De modo complementar, buscou-se o currículo dos autores dos artigos analisados pela plataforma Lattes. Findada a busca por dados, iniciou-se o tratamento das informações por meio de análise de conteúdo, sendo os mesmos registrados em tabelas do Excel.

Por fim, após toda a análise dos dados, os principais resultados levam ao entendimento que nos últimos anos o interesse sobre a controladoria no âmbito público foi ampliado. No

entanto, também se observa que a maioria dos autores publicou apenas um artigo sobre controladoria, isto é, não houve uma continuidade de interesse no tema. A respeito do perfil de autores, a maioria possui título de doutor e são da área da contabilidade, sendo Ilse Maria Beuren a autora que mais publicou.

Finalmente, existe uma corrente que impulsiona os estudos na direção do setor público e também nas funções dos *controllers*.

Palavras-chave: Controladoria; *Controller*; Órgão administrativo; Setor público.

ABSTRACT

Controlling is a science that spans many other areas of knowledge, and like other sciences, is constantly evolving. With the study of the emergence of controllership in Brazil, it was possible to understand that its first appearance was through the multinational companies that settled here. For this reason, even today, controllership in Brazil is still being discovered, that is, much is being learned and perfected.

In this sense, the contributions coming from research in this area is of great importance, contradictorily, in Brazil, this is still an area little explored. This study sought to provide a general picture of how this science is currently, in such a way that, from this point can be inferred the path that must be followed for evolution, and thus new research can contribute effectively.

To understand the controller, many authors divide the controller in two aspects, first as branch of knowledge and the other side as administrative organ. And many Brazilian researchers view the control as essentially an administrative body, and this concept directly impacts the type of research carried out at the national level, as well as the way in which the controller is used.

Having clarified these aspects, the objective of this research is to analyze the bibliography on the term control in Brazil, in the period between 2012 and 2016, considering the publications published in the SPELL database. To this end, in the research methodology, a descriptive and explanatory research regarding the objectives, quali-quantitative in relation to the problem was chosen, as well as the approach of the procedures, a documental and bibliographical research. Thus, data from the SPELL database were collected, finalizing a sample of 53 articles.

For the treatment of these publications, information such as: number of authors, source of publication, year of publication, type of research, objectives, among others were extracted. In a complementary way, we searched the curriculum of the authors of the articles analyzed by the Lattes platform. Once the search for data was completed, the information was processed through content analysis, which was recorded in Excel tables.

Finally, after all the data analysis, the main results lead to the understanding that in the last years the interest on the controller in the public scope has been expanded. However, it is also observed that most of the authors published only one article on controllability, that is,

there was no continuity of interest in the topic. Regarding the profile of authors, most of them hold a doctoral degree and are from the accounting area, with Ilse Maria Beuren being the most published author.

Finally, there is a current that drives the studies in the direction of the public sector and also in the functions of the controllers.

Keywords: Controlling; Controller; Administrative organ; Public sector.

1. INTRODUÇÃO

A pesquisa apresentada traduz-se em um estudo bibliométrico de cunho especificamente nacional sobre controladoria. De forma complementar, Araújo (2006, p. 12) define a bibliometria como “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico”.

Buscando clarificar quais são as expectativas deste estudo, a introdução estabelece aspectos como uma base contextual inicial, o que se busca encontrar e ainda porque a pesquisa é relevante.

Deste modo, ao introduzir o estudo aqui proposto, o primeiro capítulo divide-se em três partes, a saber: contexto e problema, objetivos e justificativa.

Primeiramente o subcapítulo nomeado contexto e problema expõem informações básicas a respeito da controladoria, ressaltando principalmente que esta é uma área da ciência que ainda está evoluindo. Adicionalmente, neste item ainda é revelado o problema de pesquisa.

Sequencialmente, o segundo subcapítulo apresenta os objetivos da pesquisa, sendo eles geral e específicos. Por fim, na justificativa, são trazidas as razões pelas quais o estudo é importante e como pode contribuir com a sociedade.

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O controle gerencial tem auxiliado muitas organizações a se manterem no mercado empresarial, que atualmente, é altamente competitivo (SANTOS, 2005). Com isto, a controladoria é uma área da ciência que demonstra notória importância no âmbito empresarial.

De maneira complementar, Beuren, Bogoni e Fernandes (2008, p. 250) declaram que “a controladoria passou por várias fases evolutivas no intuito de responder às necessidades do complexo meio empresarial onde está inserida”.

Considerando-a enquanto área da ciência, a controladoria é mutável e está em constante desenvolvimento. Assim sendo, a relevância de um estudo que verse sobre a situação atual do assunto emerge.

Ao encontro da afirmativa acima, Beuren, Bogoni e Fernandes (2008, p. 250) defendem que “as funções da controladoria vêm evoluindo e se alterando com o propósito de atender à demanda de seus diversos usuários, inclusive, gerando informações necessárias ao processo de gestão, o qual, por sua vez, irá garantir a continuidade da empresa”.

Adicionado a constante evolução citada acima, Linhart e Sundqvist (2004) relatam a dificuldade de definições e falta de consenso de alguns autores a respeito do tema. Não obstante do informado, muitos autores ainda não são enfáticos a respeito do momento de criação da controladoria. Durigon e Diehl explicitam:

A origem da controladoria pode variar de país para país. Nos EUA, a controladoria surgiu no século XIX e na Alemanha a controladoria teve seu início nos últimos anos da década de 1950. Ao se referir sobre o surgimento da controladoria no Brasil, as afirmações não são precisas, pois não se sabe ao certo quando ela começou no país. Acredita-se que há uma ligação entre o surgimento da controladoria e o advento das grandes corporações internacionais no Brasil (DURIGON; DIEHL, 2013, p. 94).

Portanto, é essencial verificar a situação atual da controladoria no Brasil, buscando assim se constatar como está sendo a evolução desta área da ciência, para que caminho os estudos deste tema estão sendo direcionados, quais são os principais autores, dentre outros.

Considerando os fatos acima retratados, esclarece-se o problema de pesquisa, que é: Como se deu o desenvolvimento da área de controladoria no Brasil no período de 2012 a 2016, o que se estudou e discutiu, considerando as publicações divulgadas na base SPELL – Scientific Periodicals Eletronic Library?

1.2 OBJETIVOS

- Objetivo geral

Este estudo almeja verificar a situação da controladoria no âmbito nacional, para isso, tem por objetivo analisar a bibliografia sobre o termo controladoria no Brasil, no período compreendido entre 2012 e 2016, considerando as publicações divulgadas na base SPELL.

- Objetivos específicos:

- (i) Levantar os estudos de controladoria no Brasil do período compreendido entre 2012 e 2016, considerando as publicações divulgadas na base SPELL;
- (ii) Identificar os principais autores que falam sobre controladoria, bem como suas afiliações;
- (iii) Consolidar as informações mais relevantes sobre o estudo da controladoria no Brasil.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo pode ser justificado de inúmeras formas, no entanto, partindo da expectativa teórica, a análise bibliométrica aqui trazida é justificada porque busca observar a evolução da controladoria no Brasil.

Segundo Beuren, Bogoni e Fernandes (2008, p. 251) “a importância da controladoria, bem como a relevância de colher evidências empíricas a respeito do que tem acontecido nessa área de conhecimento nos últimos anos, especialmente no Brasil, têm motivado a realização de pesquisas na área”.

Neste aspecto, um estudo que atualize e informe qual a real situação a respeito de uma área atualmente tão explorada é essencial. Esta importância é refletida não apenas na área acadêmica, mas também relacionada a própria prática gerencial uma vez que as organizações utilizam a controladoria para buscar ótimos resultados, como retrata Carvalho Júnior e Rocha no trecho abaixo.

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. (CARVALHO JÚNIOR; ROCHA, 2008, p. 2)

Academicamente falando, um estudo bibliométrico pode apontar quais são os principais estudiosos do assunto, indicar quais pontos do assunto ainda devem ser mais pesquisados, dentre outros. Assim sendo, pode ser um direcionador de pesquisas no meio acadêmico. Essa ideia é corroborada por Chueke e Amatucci (2015, p.2), os autores defendem que “os artigos que buscam sistematizar a produção científica, quando bem elaborados, contribuem para o incremento da relevância e rigor de novas pesquisas”.

A importância sobre a verificação da situação atual da controladoria já foi defendida, por este motivo, a contribuição do presente estudo torna-se evidente. Esta pesquisa objetiva contribuir do ponto de vista prático para o aprofundamento do tema aqui desenvolvido. Por meio da análise dos artigos divulgados na base SPELL, a pesquisa busca identificar os principais autores que versam sobre a controladoria. Entretanto a contribuição do estudo não se limita ao entendimento do que se tem tratado sobre controladoria, mas busca também demonstrar a evolução da temática durante os cinco anos aqui estudados. Finalmente, considerando que estudos bibliométricos servem como referência para outros estudos, a pesquisa aqui proposta é significativa e carrega impactos positivos do ponto de vista acadêmico e prático.

Deste modo, o referencial teórico foi estruturado nos seguintes tópicos: controladoria, histórico da controladoria, controladoria no setor público e controladoria no setor privado. Logo após a revisão bibliográfica, inicia-se o capítulo de metodologia da pesquisa, seguido do estudo bibliométrico e das considerações finais. Portanto, este presente estudo é composto por cinco capítulos conforme fora explicitado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Buscando disponibilizar um conjunto de informações necessárias para a execução deste estudo sobre controladoria, é apresentado o referencial teórico. O objetivo deste é nivelar o entendimento sobre o assunto estudado, deste modo, aqui são tratados os seguintes tópicos: o que é a controladoria, seu histórico mundial e nacional, controladoria sob o espoco governamental e privado e ainda um breve trecho sobre bibliometria.

2.1 CONTROLADORIA

A ciência conhecida como controladoria pode ser definida como um conjunto de doutrinas e conhecimentos pertinentes a gestão econômica. Essas doutrinas e conhecimentos são provenientes de variadas ciências, como: Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade. (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Historicamente, é possível se perceber que o crescimento das organizações impulsionou o uso dos controles internos. De acordo com Godoy e Marcon (2006), as questões levantadas pela Teoria da Agência foram trabalhadas de modo mais acentuado nos anos 70, principalmente por Jensen e Meckling (1976) que segregaram os participantes envolvidos como: principal e agente. Deste modo, o controle interno se torna ainda mais relevante.

Tratando da importância do controle gerencial, Anthony e Govindarajan (2011) defendem que o controle gerencial fornece suporte para que os administradores das organizações possam caminhar de acordo com os objetivos estratégicos traçados pra elas. Complementarmente, Anthony e Govindarajan (2011, p. 6) definem o controle gerencial como “o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementar as estratégias da organização”. Após a conceituação trazida, os autores apresentam um modelo pragmático deste processo, o qual é baseado em centros de responsabilidade e avaliação de desempenho.

Por outro lado, Lorange e Morton (1974) trazem uma abordagem voltada a peculiaridade orgânica deste processo, deste modo, os autores destacam que as características ambientais devem influenciar as características organizacionais. Por fim, a divisão estabelecida para o controle gerencial neste caso é: processo de identificação de variável de

controle, processo esquemático de direção de curto prazo e processo de acompanhamento de curto prazo.

Deste modo, inúmeros autores apresentam modelos diferenciados de controle gerencial. Ao evidenciar que existem organizações de diversos tipos, formatos e tamanhos, é natural que isto ocorra, por exemplo, um modelo de gestão utilizado para uma companhia aberta pode não ser o melhor modelo para uma pequena empresa familiar. Além destes fatores, o constante estudo do assunto acarreta o aperfeiçoamento dos modelos existentes ou ainda novas visões.

Nos anos mais recentes, várias pesquisas foram realizadas abordando a questão e consolidando a área que passou a ser concebida como controladoria. Neste sentido observa-se que a controladoria se tornou uma ciência por si só. Tendo recebido grande contribuição de outras ciências, a controladoria agregou o saber de diversas áreas de conhecimento em prol da gestão econômica.

Catelli (2001) afirma que a controladoria não pode ser tratada como um método, e ainda complementa que para o entendimento da mesma é necessário segmentá-la. Portanto a ciência aqui tratada deve ser analisada sob dois aspectos, são eles: ramo do conhecimento e órgão administrativo.

Esta divisão é exposta por diversos autores, e tem por finalidade retratar a controladoria de forma mais eficaz. No ramo do conhecimento, Catelli (2001, p.344) afirma que a controladoria “é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica”.

Por outro lado, como órgão administrativo, a ciência aqui estudada é responsável pela coordenação e divulgação da Tecnologia de Gestão, ainda funciona como setor de junção e direcionamento de esforços dos gestores para eficiência geral da instituição (CATELLI, 2001).

Considerando as informações já apresentadas, pode entender-se que a Controladoria é uma ciência derivada de outras ciências, em especial a Ciência Contábil, que tem por foco auxiliar na gestão econômica. Portanto, o conhecimento sobre gestão econômica torna-se essencial.

O Borinelle (2006) apresenta a definição de controladoria de diversos autores, no intuito de clarificar este conceito, apresenta-se o quadro abaixo.

Quadro 1- Definições de Controladoria enquanto ramo do conhecimento, segundo a literatura

AUTORES	DEFINIÇÃO
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 de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.
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 de suas metas e dos caminhos econômicos a serem seguidos para atingi-los.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006), p. 112-113.

De acordo com Vieira, Raupp e Beuren (2004), a controladoria gera a perenidade e intensificação da empresa. É o setor que dá assessoria para ter o controle na empresa. A controladoria prepara e conduz as informações oriundas sobre tudo o que ocorreu na empresa.

Com a globalização econômica, as empresas perceberam a necessidade de mudar sua forma de gestão, com isso emergiu um novo sistema chamado: sistema de gestão econômica. O Gecon surgiu no final dos anos 70, por meio das reflexões do professor doutor Armando Catelli. (SANTOS, 2005).

Este novo sistema é traduzido por Santos como:

[...] modelo gerencial de administração por resultados econômicos que incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico, objetivando a eficácia empresarial e compreende basicamente os seguintes elementos integrados: um modelo de gestão empresarial, um sistema de gestão empresarial, um modelo de decisão, mensuração e informação do resultado econômico, apoiados por um sistema de informações para avaliação econômico-financeira. (SANTOS, 2005, p.4).

Tendo o termo gestão econômica sido definido, volta-se novamente a atenção para a controladoria propriamente dita, bem como suas nuances. Inúmeros autores nomeiam a controladoria como órgão de *staff*, isto é, um setor auxiliador. No entanto, Catelli enxerga a controladoria como um setor não subordinado, mas sim em grau de igualdade, considerando que o *controller* tem o poder da decisão em relação a aprovação de projetos, por exemplo. (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Os mesmos autores ainda defendem que a controladoria deve empenhar-se de modo a assegurar o cumprimento da missão e continuidade da organização. Complementarmente, Mosimann e Fisch definem o papel da controladoria como:

[...] tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação de esforços dos gestores das áreas. (MOSSIMANN; FISCH, 1999, p.88).

Borinelli (2006), o criador da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC), informa também que são diversas as funções da controladoria, como contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, de proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação. Para o autor, no ponto de vista dos procedimentos, de responsabilidade da controladoria, cita as atividades de planejamento, orçamento, execução, medidas corretivas, etc. De acordo com Benedicto e Leite (2004), a controladoria objetiva auxiliar os gestores, responsáveis das empresas, no processo de tomada de decisão, vinculado com um sistema de informações.

De modo sequencial, após o estabelecimento dos conceitos básicos, o próximo tópico busca explicar sobre a criação e desenvolvimento da controladoria, em outras palavras, seu histórico.

2.2 HISTÓRICO DA CONTROLADORIA

2.2.1 Controladoria no mundo

Conforme apresentado na introdução, datar o início da controladoria é uma tarefa complexa, pois em muitas publicações não há especificação de uma data de criação. Durigon e Diehl (2013, p.94) declaram que “a origem da controladoria pode variar de país para país”.

E como fora visto, no século XIX foi iniciada nos Estados Unidos, já na Alemanha, surgiu a partir da década de 50.

Nas pesquisas selecionadas, observou-se que é provável o surgimento da área devido à crescente necessidade das grandes corporações norte-americanas em conseguir controlar suas subsidiárias e filiais. Martins (apud BRUNI e GOMES 2010, p. 16) explica que devido ao processo de fusão ocorrido com muitas empresas que proliferaram durante a Revolução Industrial, foram originados grandes conglomerados, os quais eram caracterizados por ter uma estrutura verticalizada em forte crescimento, organizada sob forma de departamentos e divisões.

No trecho a seguir, Borges, Parisi e Gil corroboram com esta afirmativa.

A controladoria surgiu no início do século XX em grandes corporações norte-americanas, estas fortemente influenciadas por três fatores que marcaram o desenvolvimento industrial daquela época: verticalização, várias empresas com controle centralizado; diversificação, grupos atuando em segmentos diversos do mercado; e expansão geográfica, a globalização dos mercados tinha início. (BORGES; PARISI; GIL, 2005, p. 122).

Pinheiro, Paula e Vasconcelos (2017, p. 3) afirmam que “os relatos mais remotos sobre a origem da palavra controladoria iniciam com o surgimento do termo *controller*”. E em termos de datas, Linhart e Sundqvist (2004) afirmam que o conceito americano de controladoria iniciou-se no final do século XIX.

Quanto aos fatores que impulsionaram a criação da controladoria, Schmidt e Santos apontam os seguintes:

A origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial. Quatro fatores podem ser considerados como sendo os principais influxionadores de sua origem:

1. aumento em tamanho e complexidade das organizações;
2. globalização física das empresas;
3. crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias;
4. aumento no número de fontes de capital. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.11).

Finalmente, sabe-se que o profissional responsável pela controladoria é comunmente intitulado como *controller*. E apesar da aparição do termo controladoria desde o século dezoito, ainda paira grande incerteza a respeito da função do *controller*. (LINHART; SUNDQVIST, 2004).

Desta forma, a Controladoria é uma ciência recente, isto é, a ciência aqui estudada ainda está em evolução. Assim, o próximo tópico trata da evolução da controladoria no Brasil.

2.2.2 Controladoria no Brasil

No Brasil a controladoria só começou a ter maior relevância a partir dos anos 60, com o forte crescimento industrial no pós-guerra em decorrência da mudança da matriz industrial brasileira e impulsionada entre outros fatores, pela industrialização via substituição de importações e a chegada de empresas estrangeiras. A instabilidade econômica desse período, a partir da queda do governo Jânio Quadros e, posteriormente, o Golpe Militar de 1964, assim como a expansão da economia brasileira no período do “Milagre Econômico” entre 1968-73 servem de pano de fundo para explicar a procura por profissionais da contabilidade com intuito de melhor administrar as organizações que aqui se instalaram.

Como evidenciado anteriormente, os conceitos da controladoria foram fortificados no século XX devido necessidades empresariais. A seguir, Ilse Maria Beuren relata como se deu surgimento da controladoria no Brasil.

No Brasil, a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas. (BEUREN, 2002, p. 20).

De acordo com Siqueira e Soltelinho (2001) a procura por *controller* no Brasil iniciou-se em 1962, período este que corresponde a entrada de multinacionais americanas no território brasileiro. Todavia, os autores afirmam que já em 1960 havia a busca por contadores para assumir funções que se assemelhavam as atribuições de *controllers*.

Os autores ainda detalharam essa busca por profissionais, conforme é exposto abaixo.

Nota-se inclusive a pouca familiaridade na época com o termo *controller*, já que havia um anúncio procurando um Assistente de Diretoria que tivesse experiência em contabilidade, legislação fiscal, contabilidade industrial e interpretação de balanços, ou seja, um profissional com um perfil bastante próximo ao exigido pela área de controladoria.

Durante o ano de 1961 não há nenhum anúncio procurando *controllers*, mas há dois bastante interessantes procurando contadores. Um de uma empresa do setor siderúrgico interessado em um contador com experiência em custo industrial e na

solução de problemas de organização e controle. O outro, da Lacta S/A, procura um profissional para assumir o serviço de contabilidade e controle.

Em 1962, diferente de 1961, encontram-se três anúncios buscando profissionais de controladoria. (SIQUEIRA ; SOLTELINHO, 2001, p. 70).

Acerca do entendimento brasileiro da controladoria, Carvalho Júnior e Rocha (2008, p.15) expõem a seguinte sentença: “desta forma, pode ser inferido que os pesquisadores brasileiros definem Controladoria como órgão administrativo”.

Deste modo, verifica-se a definição da controladoria enquanto órgão administrativo, que conforme Franklin Santos é:

[...] garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com gestores, na obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas. (SANTOS, 2012, p.6).

Por fim, o trecho acima define qual é o entendimento brasileiro a respeito da controladoria. Assim sendo, no próximo capítulo trata-se da controladoria relacionada ao setor público.

2.3 CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO

Considerando a controladoria no setor público, Pinheiro, Paula e Vasconcelos (2017, p. 4) declaram a seguinte frase “as motivações para atuação da controladoria no setor público são semelhantes as motivações descritas no setor privado, entretanto, devido as diferenças inerentes a natureza de suas operações apresenta peculiaridades próprias ao setor”.

Rebién e Amarin declaram:

[...] a Controladoria pode contribuir para aumentar a transparência das contas públicas, bem como para cumprir eficazmente a obrigatoriedade de elaboração e publicação dos relatórios exigidos pelas seguintes legislações: Lei nº4.320/64 (Lei do Orçamento), Lei Complementar nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional nº. 632 e 633, de 2006, e do Ministério do Orçamento e Gestão nº. 42, de 1999, com foco no controle interno da gestão orçamentária e financeira. (REBIÉN; AMORIN, 2008, p.2)

A declaração dos autores citados acima denota a grande contribuição da controladoria para com o setor público. Esta contribuição se torna ainda maior em tempos de crises e grandes escândalos como os dias atuais, isto porque nestes tempos paira a desconfiança sobre as ações governamentais.

Como fora dito, a contribuição da controladoria para o setor público é notória, e Pinheiro, Paula e Vasconcelos ainda exemplificaram da seguinte forma.

A Controladoria no setor público permite um amplo entendimento dos processos, assim como a utilização eficiente dos recursos, propiciando uma maior capacidade de desenvolvimento de metas e objetivos inserido num ambiente de controle, transparente, eficiente e legal. (PINHEIRO; PAULA; VASCONCELOS, 2017, p. 5).

Tendo sido estabelecida a relevância no âmbito público, o próximo capítulo trará a controladoria aplicada ao setor privado.

2.4 CONTROLADORIA NO SETOR PRIVADO

No que tange o desenvolvimento da controladoria, Linhart e Sundqvist (2004) relatam que a importância desta ciência para o setor privado americano se revelou no século XX. Os autores explicam que essa evidência se deu devido as mudanças estruturais que aconteceram neste período, como a descentralização do poder nas grandes corporações americanas.

Ao encontro do relatado acima, Carvalho Júnior e Rocha expressam o seguinte trecho:

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*. (CARVALHO JÚNIOR; ROCHA, 2008, p.2).

De acordo com Santos (2005), a controladoria voltada à gestão economia iniciou-se por meio dos pensamentos do professor doutor Masayuki Nakagawa em sua tese de doutorado defendida em 1987. A respeito do fator ambiental, sabe-se que neste mesmo período a

economia mundial havia passado por modificações, os consumidores tornaram-se mais exigentes e competitivos.

Neste sentido, Mambrini, Beuren e Colauto (2002) declaram que a controladoria é capaz de auxiliar na propagação do processo de gestão.

A controladoria surgiu para ampliar e disseminar o entendimento do processo de gestão. Identifica 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. (MAMBRINI; BEUREN; COLAUTO, 2002, p.45).

Com um cenário econômico competitivo, as organizações buscavam vantagens competitivas, por isso muitas empresas optaram pela modificação da gestão tradicional. De modo que a criação e desenvolvimento da controladoria contaram com os seguintes fatores:

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. (CARVALHO JÚNIOR; ROCHA, 2008, p.3).

Por fim, Takakura Júnior define a controladoria aplicada a empresa do seguinte modo:

Ciência da Controladoria é a etapa evoluída da Ciência Contábil adequada a um novo método de pensar nas organizações. Nas empresas, a Controladoria se identifica como uma unidade administrativa, com estrutura própria pela utilização intensa da teoria contábil, inserida aos conceitos necessários das demais ciências exercendo função específica.

A finalidade da Ciência de Controladoria é o controle econômico das entidades, com uma gestão baseada em resultados econômicos. As diretrizes econômicas abrangem os três aspectos temporais: controle antecedente, controle concomitante e controle subsequente.

Conforme essa linha de pensamento apresentada, a Controladoria deve participar ativamente de todo o processo de gestão empresarial, que está inserido o ciclo de planejamento, execução e controle. No planejamento podemos identificar três etapas principais: planejamento estratégico, planejamento tático e operacional.

A ferramenta básica para as funções da controladoria é o sistema de informação gerencial (SIG), permitindo a atuação do controller em todas as etapas do processo de gestão. Dessa forma, as teorias, conceitos e técnicas da ciência contábil devem ser internalizados nos subsistemas do sistema de informação de controladoria. (TAKAKURA JÚNIOR, 2012, p.15).

Assim, observamos as similaridades da controladoria no setor público e privado, ambos prezam pelas melhores práticas contábeis e auxiliam na gestão seja pública ou empresarial.

E encerrando o referencial teórico, o próximo capítulo intitulado como bibliometria, clarificará o que é um estudo bibliométrico.

2.5 BIBLIOMETRIA

Visto que a pesquisa proposta classifica-se em estudo bibliométrico, faz-se necessário também abarcar este tópico. Conforme exposto por Blonkoski, Bortoluzzi e Antonelli (2014, p. 2), a “bibliometria tem sido utilizada como uma das ferramentas para atender a necessidade de padronização na análise da literatura”.

Correia e Mesquita declaram no trecho a seguir a importância da bibliometria.

A bibliometria tornou-se, nos últimos anos, uma ferramenta essencial na gestão da investigação, determinando que os relatórios de produção científica têm uma grande componente de indicadores com base nas estatísticas de publicação e citação. A bibliometria é o conjunto de métodos usados para “estudar ou medir” textos e informação (Osareh, 1996). Embora consista num método do âmbito da ciência da informação, é cada vez mais uma ferramenta utilizada por investigadores para avaliar a influência de um autor, de um artigo ou de uma publicação, no contexto de um dado domínio científico. (CORREIA; MESQUITA, 2014, p.177).

Adicionalmente, a bibliometria é definida por Café e Bräscher da seguinte maneira:

De maneira geral, a Bibliometria pode ser definida como um conjunto de leis e princípios aplicados a métodos estatísticos e matemáticos que visam o mapeamento da produtividade científica de periódicos, autores e representação da informação. Para cada um destes campos de estudo são adotadas respectivamente as leis de Bradford, de Lotka e de Zipf. (CAFÉ; BRÄSCHER, 2008, p.54).

Ao encontro dessas afirmativas, Kobashi e Santos também definem a bibliometria.

A bibliometria é uma metodologia de recenseamento das atividades científicas e correlatas, por meio de análise de dados que apresentem as mesmas particularidades. Por meio dessa metodologia, pode-se, por exemplo, identificar a quantidade de trabalhos sobre um determinado assunto; publicados em uma data precisa; publicados por um autor ou por uma instituição ou difundidos por um periódico científico, o grau de desenvolvimento de P&D e de inovação, entre outros. Por meios bibliométricos pode-se, por exemplo, computar dados para comparar e confrontar os elementos presentes em referências bibliográficas de documentos representativos das publicações.

Estudos bibliométricos objetivam conhecer como se comporta uma propriedade relativamente a outra já conhecida. (KOBASHI; SANTOS, 2008, p.109)

Estabelecida a conceituação de bibliometria, os próximos parágrafos versarão sobre as principais leis utilizadas na bibliometria, são elas: Leis de Bradford, Lotka e Zipf. Deste modo, Café e Bräscher resumem as leis citadas da seguinte maneira:

[...] estas leis sintetizam-se da seguinte forma: Bradford objetiva conhecer o núcleo de periódicos produzidos em determinado tema, Lotka visa definir as maiores contribuições de pesquisadores em determinadas áreas do conhecimento e Zipf pontua a frequência com que certas palavras aparecem nos textos científicos de maneira a definir sua representatividade neste contexto. (CAFÉ; BRÄSCHER, 2008, p. 54).

Exposto o resumo acima, dar-se-á início ao tratamento individual das leis. Primeiramente sobre a Lei de Bradford, também conhecida como Lei de Dispersão, esta “permite, diante a medição de produtividade das revistas, estabelecer o núcleo e às áreas de dispersão sobre um determinado assunto em um mesmo conjunto de revistas” (BLONKOSKI; BORTOLUZZI; ANTONELLI, 2014, p. 5).

Complementarmente a Lei de Bradford é definida por Araújo da maneira a seguir:

A lei de Bradford pode ser enunciada da seguinte forma: se dispormos periódicos em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre um determinado tema, pode-se distinguir um núcleo de periódicos mais particularmente devotados ao tema e vários grupos ou zonas que incluem o mesmo número de artigos que o núcleo, sempre que o número de periódicos existentes no núcleo e nas zonas sucessivas seja de ordem de 1: $n: n^2:n^3\dots$. Assim, os periódicos devem ser listados com o número de artigos de cada um, em ordem decrescente, com soma parcial. O total de artigos deve ser somado e dividido por três, o grupo que tiver mais artigos, até o total de $1/3$ dos artigos, é o “core” daquele assunto. O segundo e o terceiro grupo são as extensões. A razão do número de periódicos em qualquer zona pelo número pelo número de periódicos na zona precedente é chamada “multiplicador de Bradford” (B_m): à medida que o número de zonas for aumentando, o B_m diminuirá. (ARAÚJO, 2006, p.15).

Na sequência estabelecida, Araújo (2006) também apresentou clarificações sobre a lei de Lotka conforme apresenta-se abaixo.

A lei de Lotka, formulada em 1926, foi construída a partir de um estudo sobre a produtividade de cientistas, a partir da contagem de autores presentes no *Chemical Abstracts*, entre 1909 a 1916. Lotka descobriu que uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores, e um grande número de pequenos produtores se iguala, em produção, ao reduzido número de grandes produtores. A partir daí formulou a lei dos quadrados inversos: $y_x = 6/p^2x^a$, onde y_x é a frequência de autores publicando número x de trabalhos e a é um valor constante para cada campo científico (2 para físicos e 1,89 para químicos, por exemplo). (ARAÚJO, 2006, p. 13).

Desde mesmo modo, Blonkoski, Bortoluzzi e Antonelli (2014, p. 4) afirmam que a “Lei de Lotka: também denominada como Lei do Quadrado Inverso, refere-se à medição da produtividade dos autores mediante um modelo de distribuição de tamanho-frequência dos diversos autores em um conjunto de documentos.”

Por fim, a terceira lei, Lei de Zipf foi definida por Blonkoski, Bortoluzzi e Antonelli (2014, p. 5) como: “Lei de Zipf: ou lei de Mínimo Esforço, consiste em medir a frequência do aparecimento das palavras em vários textos, gerando uma lista ordenada de termos em uma determinada disciplina ou assunto.”

Ainda sobre a Lei de Zipf, Araújo (2006) apresenta informações como o ano de criação da mesma (1949), explica seu surgimento e ainda traz o seguinte trecho:

A partir daí Zipf formulou o princípio do menor esforço: existe uma economia do uso de palavras, e se a tendência é usar o mínimo significa que elas não vão se dispersar, pelo contrario, uma mesma palavra vai ser usada muitas vezes; as palavras mais usadas indicam o assunto do documento. (ARAÚJO, 2006, p.17).

Finalmente, após definidas todas as principais leis da bibliometria, o próximo capítulo disporá da metodologia utilizada para realização desta pesquisa.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

O termo metodologia científica é definido por Rampazzo (2005, p. 13) como “aquela disciplina que ensina o “caminho”, quer dizer, as normas técnicas que devem ser seguidas na pesquisa científica”. Deste modo, o presente capítulo objetiva detalhar os procedimentos metodológicos aplicados nesta pesquisa.

Primeiramente, destaca-se que a pesquisa é um estudo bibliométrico, que conforme fora apontado no referencial teórico por Correia e Mesquita (2014, p.177) é um importante recurso pelo qual pode se determinar “influência de um autor, de um artigo ou de uma publicação”.

Considerando as características deste tipo de estudo, os próximos tópicos apresentam quais foram os tipos de técnicas de pesquisa utilizadas quanto aos objetivos, quanto ao problema de pesquisa e quanto a abordagem dos procedimentos.

3.1 TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

De acordo com Beuren (2003, p. 80) “quanto aos objetivos, o estudante poderá enquadrar seu trabalho monográfico como uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa”. Desta forma, este estudo compreende-se em uma pesquisa descritiva e explicativa.

A pesquisa explicativa, apesar de não muito utilizada na área contábil, é definida por Beuren (2003, p. 82) como uma pesquisa que objetiva “explicar a razão e o porquê das coisas, esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade”.

De modo complementar, Beuren expõe sua opinião a respeito da pesquisa descritiva.

[...] a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. (BEUREN, 2003, p. 81).

Isto posto, optou-se pela pesquisa descritiva e explicativa, pois para os fins propostos, estes são os métodos que melhor se enquadram.

3.2 TIPO DE PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Na busca pela classificação da pesquisa quanto ao problema de pesquisa, Beuren (2003, p.91) destaca dois tipos de pesquisa, “as tipologias de pesquisa aplicáveis à contabilidade, contemplam-se, na sequência, as tipologias de pesquisas quanto à abordagem de problema. Nessa perspectiva, destacam-se as pesquisas qualitativa e quantitativa”.

Neste sentido, para concretização da pesquisa serão utilizadas as duas tipificações. Isto é, a pesquisa será classificada como qualitativa e quantitativa.

Assim, Beuren retrata a pesquisa qualitativa como:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativa, haja vista a superficialidade deste último. (BEUREN, 2003, p. 92).

Sequencialmente, a pesquisa quantitativa é definida por Beuren conforme o trecho abaixo:

[...] a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos. (BEUREN, 2003, p. 92).

Por fim, para realização desta bibliometria será utilizado tanto a pesquisa do tipo qualitativo como quantitativo, pois uma junção das duas técnicas é o procedimento que melhor atende as necessidades da pesquisa.

3.3 TIPO DE PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Quanto a tipologia em relação à abordagem dos procedimentos, optou-se pela pesquisa documental e bibliográfica. A primeira, segundo Beuren (2003) é comumente utilizada nas pesquisas contábeis. A autora ainda declara que “sua notabilidade é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta” (BEUREN, 2003, p.89).

Conforme Lopes a pesquisa documental é definida da seguinte maneira:

É a pesquisa realizada com base na documentação direta (questionários, entrevistas, formulários, etc.) ou indireta (resultante da extração de produtos oriundos de publicações oficiais ou privadas encontradas nos arquivos) de uma ou várias fontes. (LOPES, 2006, p. 220).

Complementarmente, sobre a pesquisa bibliográfica Beuren traz as seguintes afirmações:

No que diz respeito a estudos contábeis, percebe-se que a pesquisa bibliográfica está sempre presente, seja como parte integrante de outro tipo de pesquisa ou exclusivamente enquanto delineamento. As publicações dos autores sobre a teoria e a prática contábil podem ajudar o estudante a conhecer o que foi produzido de importante sobre o objeto de pesquisa. Também podem implicar o desenvolvimento do próprio trabalho, reunindo os fragmentos encontrados, e inseri-los em um texto construído pelo estudando, ou fazendo uma interpretação dos escritos ainda não realizada. (BEUREN, 2003, p.87).

Considerando o estudo proposto, a pesquisa documental e bibliográfica são as que melhor se enquadram. Isto por basear-se-á em documentações indiretas encontradas em uma fonte, neste caso, a fonte selecionada foi a base SPELL. Sequencialmente, o próximo item irá tratar sobre a coleta de dados.

3.4 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

A coleta de dados abordada nesta seção é definida como “a etapa que dará início à pesquisa propriamente dita, com a busca exaustiva dos dados, recorrendo-se aos tipos de pesquisa mais adequados ao tratamento científico do tema escolhido” (CARVALHO, 2008, p. 153). Portanto, os próximos parágrafos detalharão como se iniciará a pesquisa em si.

Conforme explicitado no próprio título, as principais informações tratadas neste estudo serão retiradas da base de dados SPELL, base esta que foi criada em 2012. Apesar da data de criação, o SPELL possui artigos, resenha e outros relacionados ao ramo da administração, contabilidade e turismo a partir do ano de 2008.

O SPELL é “uma ferramenta virtual que agrega a produção científica disponibilizada eletronicamente pelos periódicos associados, reunindo artigos científicos, resenha, editoriais, notas bibliográficas, casos de ensino, debates entre outros documentos”, esta definição foi retirada do próprio site da base de dados.

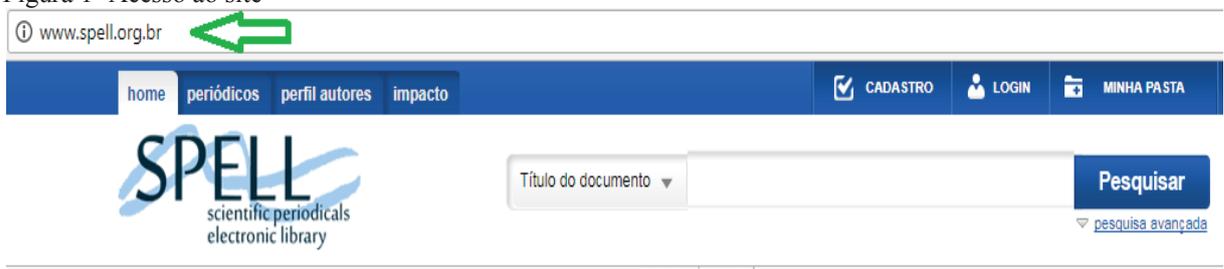
A ferramenta virtual citada acima foi selecionada para a realização desta pesquisa porque compila inúmeros materiais de origens diversas, com isto, possui grande abrangência.

Neste sentido, para abordar o tema proposto, controladoria, foram analisados artigos relacionados ao ramo da contabilidade.

Para tanto procurou-se, na ferramenta de busca escolhida, publicações sobre controladoria no período de 2012 a 2016, isto é, um período de cinco anos. O procedimento de coleta se deu mediante ao acesso do site do SPELL, desta forma foi pesquisado todos os documentos que continham a palavra “controladoria” como palavra-chave ou no resumo.

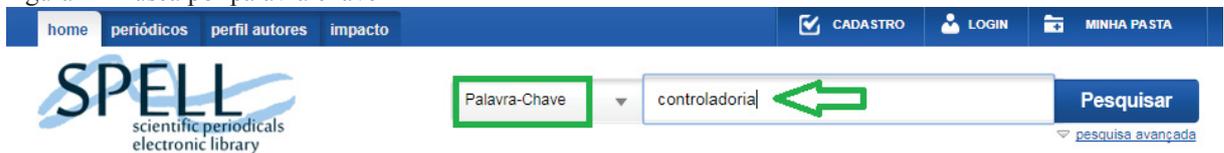
As figuras abaixo retratam as etapas descritas, sendo elas: acesso ao site da base SPELL, seleção da busca por artigos que contenham a palavra chave “controladoria” e por último a parametrização da busca selecionando o período de 2012 a 2016.

Figura 1- Acesso ao site



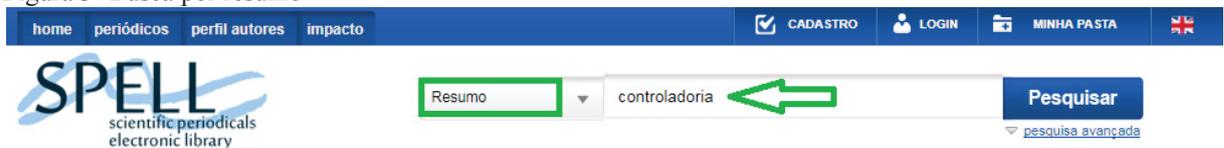
Fonte: dados da pesquisa

Figura 2 - Busca por palavra chave



Fonte: dados da pesquisa

Figura 3- Busca por resumo



Fonte: dados da pesquisa

Figura 4 - Parametrização de período I

SPELL
scientific periodicals
electronic library

Palavra-Chave: controladoria **Pesquisar**
pesquisa avançada

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Ordenar: Recentes Registros/Página: 20 Exibir Resumos **Spell it**

Citações: 0 Downloads: 242 Acessos: 746 PDF (412KB) Adicionar a minha pasta

As funções da Controladoria e sua aplicabilidade na Administração Pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle

ID: 43377
Autoria: Luana de Assis, Christian Luiz da Silva, Anderson Catapan.
Fonte: *Revista Capital Científico - Eletrônica*, v. 14, n. 3, p. 26-43, Julho-Setembro, 2016. 18 página(s).
Palavras-chave: Controladoria , Funções da Controladoria , Gestão Pública
Tipo de documento: Artigo (Português) Ver Resumo **Compartilhar** **Tweet** **Compartilhar**

Citações: 0 Downloads: 985 Acessos: 2928 PDF (535KB) Adicionar a minha pasta

A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo

Fonte: dados da pesquisa

Figura 5 - Parametrização de período II

SPELL
scientific periodicals
electronic library

Resumo: controladoria **Pesquisar**
pesquisa avançada

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 Ordenar: Recentes Registros/Página: 20 Exibir Resumos **Spell it**

Citações: 0 Downloads: 102 Acessos: 527 PDF (454KB) Adicionar a minha pasta

Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria

ID: 44033
Autoria: Hildegarde Pedro Araujo de Melo, Melina França Cabral Bemfica, Antonio Moreira Nicolau, Isabel Batista Souza De Lima.
Fonte: *Revista Capital Científico - Eletrônica*, v. 14, n. 4, p. 126-144, Outubro-Dezembro, 2016. 19 página(s).
Palavras-chave: Aspectos Organizacionais e Procedimentais , Controladoria Pública , Ministério Público , Teoria versus Prática , Tomada de Decisão
Tipo de documento: Artigo (Português) Ver Resumo **Compartilhar** **Tweet** **Compartilhar**

Citações: 0 Downloads: 124 Acessos: 466 PDF (762KB) Adicionar a minha pasta

Fonte: dados da pesquisa

Conforme observado na figura 4 e 5, foram identificadas 34 publicações na primeira busca e 101 publicações na segunda busca, que se enquadravam nos critérios definidos. No entanto haviam publicações que se repetiam, deste modo, excluindo-se as duplicidades, o total de trabalhos que foram analisados inicialmente é igual a 108 artigos.

Feita a seleção prévia, passou-se a observar quais artigos realmente tratavam sobre controladoria e excluídos os trabalhos que não estavam diretamente relacionados ao tema. Neste aspecto, para definir quais artigos que efetivamente tratavam sobre controladoria, foram

lidos os resumos de todos os artigos, e os artigos que, por exemplo, apenas citavam a palavra controladoria no resumo como exemplificação de alguns setores, foram excluídos.

Para melhor elucidar, é apresentado o objetivo de umas das pesquisas excluídas: “analisar as potencialidades e os limitadores do uso de tecnologias da informação e comunicação (TIC) para o desempenho do serviço de transporte rodoviário de cargas”, nota-se que o objeto de estudo deste artigo é a tecnologia da informação e comunicação, e não a controladoria. Neste caso a palavra controladoria foi citada para explicar que a pesquisa contou com a participação de executivos da área de controladoria.

Assim, a seleção final de publicações a serem analisadas por esta pesquisa foi equivalente a 53 artigos. A partir disto, foram extraídos dos artigos selecionados dados como: número de autores, autores, fonte de publicação, título, ano de publicação, palavras chave, resumo, tipo de pesquisa, objetivos, base referencial e propostas de estudos futuros.

Relacionado aos autores, foram extraídos da plataforma Lattes o currículo dos mesmos, com dados como ano e instituição de formação entre outros. Já na plataforma Sucupira, buscou-se a classificação qualis das publicações selecionadas.

Assim, finalizou-se a busca por dados e finalmente o próximo subcapítulo clarificará como se deu o tratamento das informações.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

O tratamento dos dados é a etapa subsequente a coleta de dados, e é fundamental para a confiabilidade da pesquisa. Nela são processadas todas as informações obtidas para que posteriormente seja feita a análise. Desta forma, após coletados os dados deve se buscar uma forma de padronização para que haja um tratamento único para todos os materiais obtidos.

Isto posto, nesta pesquisa optou-se pela utilização do Excel. Assim, após o recolhimento dos dados, as informações foram compiladas em forma de planilha no Excel.

Para tanto, cada publicação que se enquadrou nos critérios estabelecidos para a pesquisa é equivalente a uma linha da tabela, enquanto os dados que foram buscados (número de autores, autores, fonte de publicação, título, ano de publicação, palavras chave, resumo, tipo de pesquisa, objetivos, base referencial, propostas de estudos futuros e nível qualis) estão dispostos nas colunas.

Acima foi descrito a planilha resumo, onde são expostas todas as informações recolhidas, no entanto estas informações foram segregadas em diversas abas com o objetivo de analisar e tratar individualmente cada informação recolhida.

Findada esta etapa, iniciou-se a análise de dados, portanto, o próximo capítulo apresenta o estudo bibliométrico propriamente dito.

4. ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Conforme Café e Bräscher (2008, p.54) “Bibliometria pode ser definida como um conjunto de leis e princípios aplicados a métodos estatísticos e matemáticos que visam o mapeamento da produtividade científica”, assim, para a realização deste estudo primeiramente foi realizada uma análise de conteúdo.

Isto posto, conforme comentado nos procedimentos metodológicos, após a busca de artigos no site SPELL pela palavra controladoria nos resumos ou palavras-chave, a análise iniciou-se com a definição das publicações a serem analisadas, são elas os 53 artigos abaixo.

Tabela 1- Artigos analisados

Nº	Título
1	As funções da Controladoria e sua aplicabilidade na Administração Pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle
2	A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício
3	Conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do controller no mercado de trabalho
4	Os aspectos organizacionais e procedimentais da controladoria do ministério público de Pernambuco: um ensaio entre a prática e a teoria
5	Análise das Características e Similaridades Presentes na Produção Científica dos Congressos ANPCONT 2007-2014
6	Análise do uso de instrumentos de controladoria nos empreendimentos comerciais e industriais, de São João Del-Rei – Minas Gerais
7	A Controladoria como Suporte à Estratégia da Empresa: Estudo Multicaso em Empresas de Transporte
8	Mudanças nos Imperativos da Configuração Organizacional com a Crise Subprime e suas Relações com a Controladoria
9	O custo de conformidade à tributação no processo orçamentário em uma indústria alimentícia
10	Lei de Newcomb-Benford aplicada no controle interno nas empresas: um estudo de caso no controle de lançamentos financeiros.
11	Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de rondônia e a literatura
12	Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um Estudo em Empresas Atuantes no Brasil
13	Habilidades e competências do controller: um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria
14	Impacto da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade na Área da Controladoria
15	Avaliação de processos de segurança da informação integrando as áreas de controladoria e tecnologia da informação.
16	Associações entre Informações, Desempenho da Controladoria, Desempenho Gerencial e Organizacional: um Estudo Exploratório
17	Fatores Preditivos à Desinstitucionalização de Hábitos e Rotinas na Controladoria: Um Estudo de Caso
18	Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller em cooperativas
19	Análise da Produção Científica sobre controladoria nas Revistas Brasileiras de Contabilidade

Continua

Continuação

Nº	Título
20	International Financial Reporting Standards - IFRS: percepção dos profissionais de Contabilidade sobre a Nova Contabilidade e o impacto dessa na Controladoria
21	Análise das relações entre o grau de complexidade das estruturas das cadeias de suprimento e o uso de indicadores de desempenho
22	Uma análise em organização sob a ótica da Controladoria Empresarial
23	Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação
24	Desafios da Controladoria Pública no contexto da Copa do Mundo de 2014
25	Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&FBovespa
26	Controladoria nos mestrados em Ciências Contábeis no Brasil
27	Fatores indutores de inovação e manutenção de práticas de controle gerencial: um estudo exploratório
28	Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais
29	Competências e habilidades exigidas do Controller e a proposição para sua formação acadêmica
30	Características da produção científica nacional e internacional sobre orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública na primeira década do século XXI
31	Perfil dos artigos sobre controladoria publicados em periódicos nacionais de contabilidade
32	Papel da controladoria na adequação às contingências ambientais das agroindústrias de carne e derivados listadas na Bovespa
33	Reflexos na controladoria com a adesão da empresa à governança corporativa
34	Análise bibliométrica dos artigos sobre controladoria publicados no Congresso USP de controladoria e contabilidade no período de 2004 a 2010
35	Análise das atribuições e da participação do controller no processo sucessório em uma empresa familiar
36	Contribuição do congresso USP ao estudo da área temática controladoria e contabilidade gerencial: uma bibliometria
37	Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - período de 2001 a 2011
38	Apuração de fatores não-controláveis: um estudo sobre as ações da empresa rubi engenharia em prol da redução dos efeitos negativos
39	Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro
40	A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará
41	Controladoria como instrumento de Governança no Setor Público
42	Desempenho dos municípios paulistas: uma avaliação de eficiência da atenção básica à saúde
43	Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil
44	Características da controladoria nas maiores companhias Listadas na BM&F BOVESPA
45	Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas
46	A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina
47	Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil

Continua

Continuação

Nº	Título
48	O Papel da Controladoria em Relação ao Grau de Centralização das Organizações
49	Perfil dos controles internos em prefeituras do Rio Grande do Sul: uma análise nas maiores cidades gaúchas
50	O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em empresas brasileiras
51	Abordagens da controladoria nos trabalhos do congresso USP de controladoria e contabilidade: um enfoque nas perspectivas conceitual, procedimental e organizacional
52	Análise preliminar da controladoria da cidade de Salvador
53	Proposta para o ensino da controladoria ambiental nos cursos de graduação de ciências contábeis nas IES's brasileiras

Fonte: dados da pesquisa

Dando continuidade, o próximo passo foi a análise do número de autores. Deste modo, apresenta-se os seguintes números.

Tabela 2 - Número de autores por publicação

Nº de Autores	Artigos
1	1
2	15
3	18
4	15
5	4

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 2 nos informa quanto artigos possuem um determinado número de autores, e assim conclui-se que a maioria dos artigos, isto é, 18 artigos possuem composição tripla. Estes são seguidos dos artigos que possuem dois e quatro autores. O gráfico 1 traduz a informação da tabela apresentando uma linha de tendência, onde nota-se que o número de publicações aumenta conforme o número de autores até o topo do gráfico, 3 autores, após este número observa-se uma nova redução no número de artigos.

Por fim, entende-se que os números mais comuns de autores são dois, três e quatro. Considerando essa verificação, podemos indagar se todas as áreas científicas apresentam essa característica de poucos trabalhos sendo realizados por apenas um pesquisador ou se é uma característica de ciências menos amadurecidas. Além disso, será que a qualidade dos trabalhos apresenta distinção por um número maior de autores ou essa característica é apresentada pela pressão maior por publicações e necessidade de parcerias. No entanto, considerando o tempo hábil para elaboração deste trabalho, a análise aqui se pautou por características mais objetivas.

No Gráfico 1 apresenta-se os dados encontrados e já apresentados na Tabela 2, para constatar essa Curva em U que em economia e na área financeira seria equivalente à Curva do Custo Marginal, que é a mudança no custo total de produção advinda da variação em uma unidade da quantidade produzida.

Gráfico 1 - Artigos por número de autores



Fonte: dados da pesquisa

De forma sequencial passa-se a identificação dos autores para estabelecer o nível de produtividade, e também suas possíveis relações. A tabela 3 informa sobre a produtividade dos autores, nesta tabela o número de autores que possuem apenas uma publicação se destaca, sendo igual a 89,23%.

Isto pode significar que o tema não possui grande interesse para a maioria destes autores. Contrariamente, existe uma autora mais prolífera, esta é responsável por 11 publicações, Ilse Maria Beuren. Após esta autora, o segundo autor mais prolífero é Rogério João Lunkes com cinco artigos, seguido de José Carlos Tiomatsu Oyadomari com 4 publicações.

Tabela 3 - Autores

Nº de publicações	Nº de autores	%
1	114	88,37%
2	5	3,88%
3	7	5,43%
4	1	0,78%
5	1	0,78%

Continua

N° de publicações	N° de autores	%
11	1	0,78%
Total	129	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

A despeito do perfil dos autores, notou-se que 58,14% dos autores são do sexo masculino, e ainda a maior parte deles possuem titulação de doutor, conforme é trazido na tabela abaixo.

Tabela 4 - Perfil dos autores

Títulos	N°	%	Masculino	Feminino
Pós-doutor	4	3,10%	4	0
Doutores	55	42,64%	36	19
Mestres	43	33,33%	21	22
Graduados	11	8,53%	8	3
Não informado	16	12,40%	6	10
Total	129	100,00%	75	54

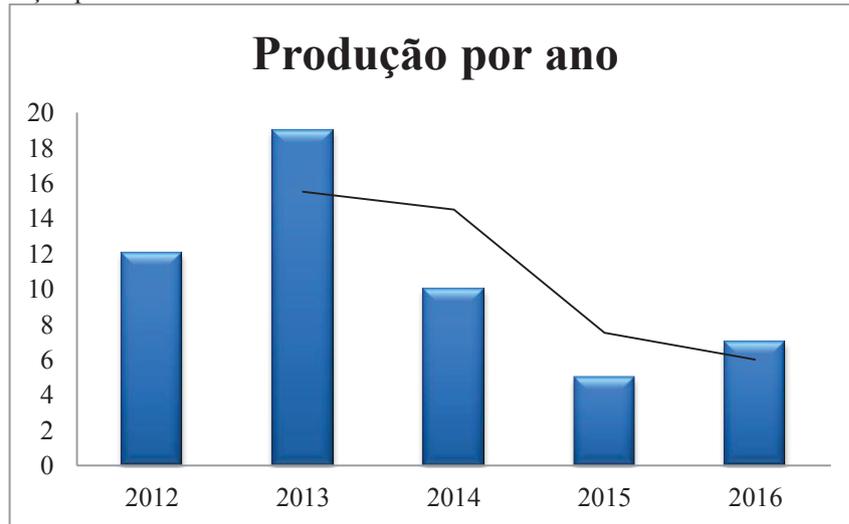
Fonte: dados da pesquisa

Sobre a área de formação destes autores, a pesquisa revelou seis áreas, são elas: Administração, Ciências contábeis, Ciências da computação, Economia, Educação e Engenharia de produção. No entanto, dentre essas áreas, a formação em Ciências contábeis é predominante, sendo a formação de aproximadamente 73%.

Adicionalmente observa-se a relação repetida entre quatro autores, a saber, Andson Braga de Aguiar, José Carlos Tiomatsu Oyadomari, Ricardo Lopes Cardoso e Ronaldo Gomes Dutra de Lima. Este publicaram três artigos aqui analisados sobre controladoria.

Outra relação que se destacou foi a relação de Rogério João Lunkes e Darci Schnorrenberger, que também publicaram três artigos juntos. Tendo findado a análise dos autores, passa-se para a avaliação do número de publicações por ano.

Gráfico 2 - Publicação por ano



Fonte: dados da pesquisa

A linha de tendência do segundo gráfico traça a variação das publicações através dos anos de 2012 a 2016. Em outras palavras o gráfico mostra que o ano que mais teve publicações sobre controladoria foi o ano de 2013, foi seguido respectivamente dos anos de 2012, 2014, 2016 e por último 2015.

Isto revela que houve um aumento no interesse relacionado a controladoria no ano de 2012 a 2013, após este período houve um decréscimo no interesse, passando este a novamente aumentar em 2016.

Não apenas é importante analisar a quantidade produzida por ano, mas também quem publicou e qual o nível de confiabilidade desta fonte, portanto, o próximo item a ser tratado são as fontes, isto é, quais as revistas que publicaram os artigos aqui selecionados sobre controladoria.

As revistas enquanto fontes de publicação são responsáveis pela divulgação do conhecimento, desta forma é importante identificar a qualidade das publicações transmitidas. Assim, para verificar o nível de confiabilidade das revistas da amostra utilizou-se a classificação Qualis.

Conforme outrora dito, o número total de publicações analisadas foi de 53, dentre estes artigos, observou-se a existência de 38 revistas. Nesta amostra observou-se uma grande variedade nos níveis de revistas, possuindo da classificação A2 até a classificação B3.

Adicionalmente, observou-se a quantidade de artigos que foram publicados por ano, assim, abaixo é disponibilizada uma tabela com as revistas que mais publicaram artigos

relacionados a controladoria no período e amostra estudada. Ressalta-se que, apenas cinco revistas publicaram mais de um artigo por ano, estas, publicaram dois artigos.

Tabela 5 - Revistas

Revista	Qualis	Ano
Contabilidade Vista & Revista	A2	2013
Contabilidade, Gestão e Governança	B1	2013
Revista Capital Científico - Eletrônica	B3	2016
Revista Catarinense da Ciência Contábil	B2	2013
Revista de Administração	A2	2012

Fonte: dados da pesquisa

Feita a exposição da tabela, pode-se notar que no ano que houve o maior número de publicações, isto é, 2013, foi o único ano que apresentou mais de uma revista nas condições apresentadas.

Dando prosseguimento nos dados estudados, o próximo item a ser tratado é a base referencial de cada estudo. Como base referencial, entenda-se a teoria utilizada como base para a pesquisa.

O que pode se notar a partir desta perspectiva é que a maioria dos artigos não são calcados ou não informam em que teoria são alicerçados. Assim, a tabela a seguir vem corroborar com a afirmativa anterior, a mesma retrata que aproximadamente 85% dos artigos não apresentaram base referencial.

Tabela 6 - Base referencial

Possui teoria como base referencial	%	
Não informam	45	84,91%
Informam	8	15,09%
Total	53	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Apesar da grande parte dos artigos não apresentarem base referencial, existem oito artigos que informaram esta, desta forma analisou-se quais foram elas. Da amostra estudada, as teorias extraídas foram: Teoria da Agência, Teoria da Configuração, Teoria da Contingência, Teoria da Estruturação e a Teoria Institucional.

A tabela 7 especifica quantas vezes cada teoria foi utilizada, o ano de publicação e ainda a classificação Qualis. Isto posto, nota-se que as teorias mais utilizadas foram a Teoria da Contingência, Teoria da Estruturação e a Teoria Institucional. Como existe uma distribuição entre os anos e também não existe homogeneidade dentro dos níveis Qualis, não se pôde observar nenhum fator que fosse determinante para a existência da base referencial.

Tabela 7 - Teorias

Teorias		%	Qualis	Ano
Teoria da Agência	1	1,89%	B1	2013
Teoria da Configuração	1	1,89%	B2	2015
Teoria da Contingência	2	3,77%	A2/B2	2015/2013
Teoria da Estruturação	2	3,77%	A2	2014/2012
Teoria Institucional	2	3,77%	B1	2013
Não informaram	45	84,91%	-	
Total	53	100,00%		

Fonte: dados da pesquisa

Terminada a análise a respeito das teorias, estudou-se os tipos de pesquisas utilizados. E os principais resultados observados são retratados na tabela 8.

Tabela 8 - Tipo de pesquisa

	Tipo de pesquisa				Total
	Qualitativa	Quantitativa	Quali-quantitativa	Não Informou	
Quanto ao problema	20	16	5	12	53
Quanto aos objetivos	Descritiva	Explicativa	Exploratória	Não Informou	Total
	36	1	20	6	63
Quanto aos procedimentos	Bibliográfica	Documental	Estudo de Caso	Levantamento/Survey	Total
	14	13	12	9	60
	Não informou		12		

* 10 artigos são classificados em dois tipos de pesquisa quanto aos objetivos.

* 7 artigos possuem duas classificações quanto aos procedimentos.

Fonte: dados da pesquisa

Após extrair os dados da tabela, sabe-se que a maior parte das pesquisas foram qualitativa em relação ao problema. Tratando-se do tipo de pesquisa quanto aos objetivos, destaca-se a pesquisa descritiva. Finalmente, quanto aos procedimentos, o principal tipo de pesquisa utilizada foi a pesquisa bibliográfica.

Na análise das palavras chaves utilizadas pelos artigos, já era esperado que a palavra que mais apareceria seria a controladoria, visto que foi um dos parâmetros de busca utilizado. No entanto destacamos também outras palavras que se destacaram.

Tabela 9 - Palavras chave

Palavras chave	
Controladoria	33 16,75%
Controller	10 5,08%
Controladoria Pública	4 2,03%
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	3 1,52%
Funções da Controladoria	3 1,52%

Continua

Palavras chave	Continuação	
Inovação	3	1,52%
Práticas de controle gerencial	3	1,52%
Setor Público	3	1,52%
Contabilidade gerencial	2	1,02%
Desempenho	2	1,02%
Disciplina de Controladoria	2	1,02%
Funções	2	1,02%
Governança	2	1,02%
Habilidades	2	1,02%
Normas internacionais de contabilidade	2	1,02%
Perfil	2	1,02%
Práticas de controladoria	2	1,02%
Produção Científica	2	1,02%
Teoria da estruturação	2	1,02%
Tomada de Decisão	2	1,02%
Outras	111	56,35%
Total de palavras	197	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Como resultado advindo da tabela acima, nota-se que existe uma preocupação na área de controladoria quanto a profissão, isto é, a atividade dos controllers. Este fator pode ser explicado pela questão temporal. Conforme dito no referencial teórico, a profissão do controller é uma função relativamente nova, portanto é natural que se tenha uma maior especulação nesta área.

Outro item que chama a atenção é o interesse pelo setor público, neste caso pode se inferir diversas teorias. No ano de 2014 o Brasil sediou a Copa do mundo e logo após adentrou em um período de profunda crise econômica e ética, com isto, o interesse pelo setor público explica-se.

Corroborando com as afirmativas acima, o interesse pelo setor público também é verificado quando se analisam os objetivos. Na análise dos objetivos pôde se observar a repetição dos objetivos, nesta observação notou-se a grande ocorrência de objetivos como a análise da controladoria no setor público e ainda a identificação da controladoria no setor público.

Desta forma, o interesse pelo setor é evidenciado em diversos aspectos. Outro objetivo mais citado foi a identificação de trabalhos na área de controladoria. A respeito deste objetivo, a busca pelo que tem se tratado na área de controladoria é incentivada por ser uma ciência ainda recente e em desenvolvimento.

Neste mesmo sentido, outros objetivos que mais apareceram foram: identificar as práticas de controle gerencial, analisar a controladoria em empresas e verificar as normas

internacionais de contabilidade. Portanto, é notório que há a busca por explicações de como funciona a controladoria e como esta está evoluindo.

A despeito da proposta de estudos futuros, a tabela 10 retrata os principais temas que foram levantados. Ao observar a proposição de estudos, nota-se que ainda existe uma busca pelo conhecimento da área da controladoria e também uma preocupação com o setor público. Sendo assim, os três temas mais propostos foram: controladoria pública, funções da controladoria e publicações atuais.

Um fato importante na análise de temas de estudos futuros identificado é que todos eles estão relacionados com a área prática da controladoria, uma questão que surge também é porque a teoria se desenvolveu tão pouco na área, sendo mais dependente do desenvolvimento teórico se outras áreas de conhecimento ainda. Questões relacionadas com a prática são sem dúvida muito relevantes, mas também se considera que para a ciência poder crescer e uma área ganhar relevância e credibilidade é necessário que ocorra modificações e ganhos teóricos, até mesmo percepção de lacunas teóricas, o que por enquanto parece não ser tratado nas pesquisas de doutorado do Brasil na área de controladoria, sendo refletido esse lapso nos artigos científicos publicados.

Nesse sentido observa-se na Tabela 10 os estudos que os autores propõem como temas de estudos futuros.

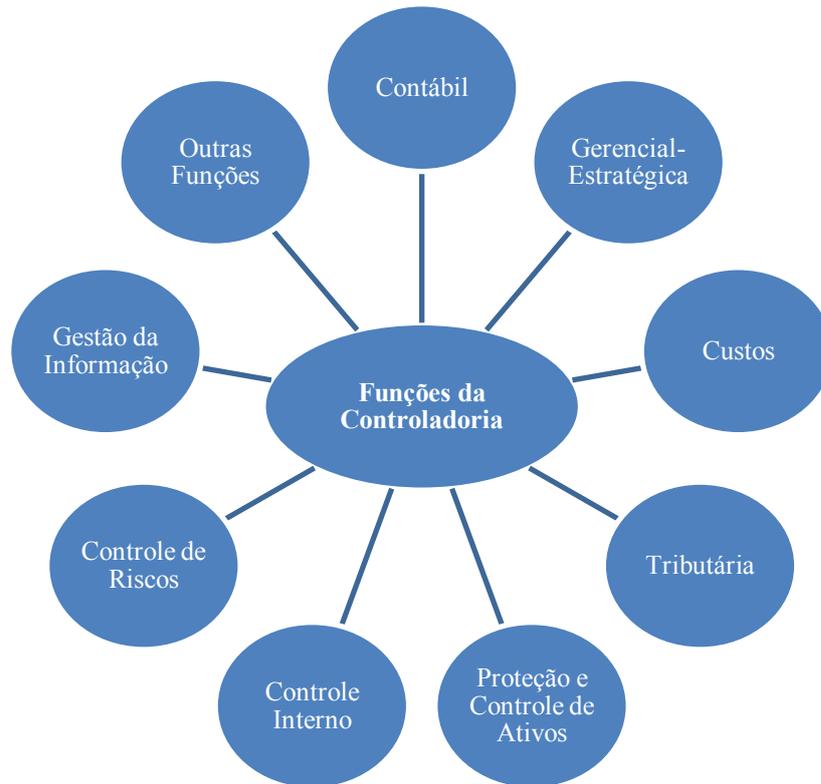
Tabela 10 - Estudos propostos

Temas de estudos futuros		
Controladoria pública	7	12,28%
Funções da controladoria	7	12,28%
Publicações atuais	7	12,28%
Ensino da controladoria	5	8,77%
Controller	4	7,02%
Controle gerencial	3	5,26%
Normas internacionais de contabilidade	3	5,26%
Práticas da controladoria	3	5,26%
Análise da controladoria	2	3,51%
Processo decisório	2	3,51%
Outros	14	24,56%
Total	57	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Ao comparar com os achados de Borinelli (2013), que propôs uma Estrutura Conceitual Básica para a área de Controladoria, conforme pode ser observado na Figura 6:

Figura 6 - Estrutura conceitual básica de controladoria - Aspectos procedimentais



Fonte: adaptado de Borinelli (2006)

Borinelli (2006) constatou em sua tese de doutorado, que pesquisas nacionais enfatizam que, além das atividades citadas pelos autores estrangeiros na área de controladoria, o controller deve tomar parte nas decisões, elaborar o plano, gerenciar o planejamento, além de realizar outras atividades. Por sua vez, nas pesquisas internacionais o autor verificou que as atividades de Controladoria se concentram em dar suporte, assessorar, consolidar e, no máximo, coordenar o processo de elaboração dos planos.

Ao realizar a análise desses artigos, verifica-se que ainda a controladoria é vista dessa maneira e tratada de maneira mais pragmática pelos pesquisadores da área, que pouco relacionam com as teorias ou pouco se preocupam em encontrar lacunas teóricas para resultar em contribuição a uma teoria de controladoria diferenciada ou mais robusta.

Por fim, considera-se que o campo de pesquisas em controladoria ainda necessita encontrar uma forma de unir a relevância prática que já possuem à necessidade de aprofundamento teórico, desta forma, a área da controladoria se consolidaria enquanto ciência.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Iniciando o último capítulo, salienta-se o problema de pesquisa: como se deu o desenvolvimento da área de controladoria no Brasil no período de 2012 a 2016, o que se estudou e discutiu, considerando as publicações divulgadas na base SPELL – Scientific Periodicals Electronic Library?

Complementarmente, é importante trazer à memória os objetivos propostos no estudo. Deste modo, ressalta-se que o objetivo principal da pesquisa foi analisar a bibliografia sobre o termo controladoria no Brasil, no período compreendido entre 2012 e 2016, considerando as publicações divulgadas na base SPELL.

Quanto aos objetivos específicos, foram apresentados três tópicos, são eles:

- (i) Levantar os estudos de controladoria no Brasil do período compreendido entre 2012 e 2016, considerando as publicações divulgadas na base SPELL;
- (ii) Identificar os principais autores que falam sobre controladoria, bem como suas afiliações;
- (iii) Consolidar as informações mais relevantes sobre o estudo da controladoria no Brasil.

À luz dos objetivos apresentados levantou-se questões como: qual é a situação atual da controladoria no Brasil?; como a controladoria no Brasil está evoluindo?; para quais caminhos estão sendo direcionados os estudos?; e quais são os principais autores?

E este estudo buscou, dentro dos parâmetros estabelecidos para pesquisa, responder estes questionamentos. Deste modo, para dar início as considerações finais propriamente ditas, parte-se do objetivo geral. Assim, a amostra definida da pesquisa foi igual a cinquenta e três artigos, isto significa que, na base SPELL, no período de 2012 a 2016, existem 53 artigos sobre controladoria.

Nesta primeira consideração é importante ressaltar novamente os critérios adotados para definir quais os artigos foram incluídos na pesquisa. Pois inicialmente acreditava-se que a busca por artigos apenas contendo a palavra controladoria nas palavras-chave era suficiente para a pesquisa. No entanto, notou-se que a amostra não poderia representar o todo, visto que excluía muitos outros artigos que tratavam do tema e também por ser uma amostra pequena.

Por estes motivos ampliou-se a amostra buscando também artigos que incluíssem a palavra controladoria no resumo, finalizando então com o número relatado acima. Na análise desses artigos alguns aspectos merecem ser reforçados. Buscando a simplificação das

considerações, elas serão apresentadas em dois grupos: aspectos estruturais e aspectos conceituais.

No primeiro grupo, uma das características que se destacou foi o autor que mais produziu. Conforme Correia e Mesquita (2014), a bibliometria é comumente utilizada para inferir influências de autores a cerca de algum tema.

Deste modo, a autora mais prolífera, Ilse Maria Beuren, produziu o equivalente a 11 das publicações analisada, enquanto 89,23% dos outros autores possuíram apenas uma publicação. Também se observou que a maior parte dos pesquisadores, aproximadamente 43%, possuíam grau de doutor e ainda a se revelou a predominância da formação na área contábil.

Fazendo-se inferências ao referencial teórico, a controladoria é uma área ainda em desenvolvimento e relativamente nova, por esta razão, é natural que a maior demanda por conhecimento a cerca do tema seja advinda de pessoas que tenham mais formação. Isto porque, não é um assunto que grandemente difundido.

Sobre a predominância de formação em Ciências Contábeis, Siqueira e Soltelinho (2001) afirmaram que na implementação da função de *controller* no Brasil buscou-se por profissionais da área da contabilidade, deste modo, estes profissionais foram os primeiros a terem contato com o tema. Assim, pode ter se gerado uma cultura de que esta seria uma área pertencente a contabilidade, o que, conforme foi visto, não é verdade.

Outro fator que saltou aos olhos foram os números de publicações por ano, neste quesito notou-se que o maior número de artigos publicados foi no ano de 2013. Graficamente é clara a tendência que ocorre, existe uma linha de crescimento até o ano de 2013, seguida de uma regressão até 2016, onde novamente se inicia um aumento no volume de publicações. No entanto, é importante salientar que mesmo apresentando crescimento em relação ao ano anterior, o crescimento de 2016 é igual a aproximadamente 37% do ano de 2013.

Muitos poderiam ser os influenciadores, no entanto, é essencial não apenas analisar os dados da pesquisa, mas também o contexto histórico. Isto posto, lembra-se que o ano de 2013 não apenas era o ano que precedia a Copa do Mundo de Futebol que o Brasil iria sediar, mas também precedia um ano de eleição presidencial. Desta forma, é importante verificar se existe algum comportamento cíclico para definir se há ou não ligação, para isto seria necessário uma pesquisa com o período de tempo ampliado.

Finalizando o grupo estrutural, percebeu-se que a maior parte das revistas analisadas publicou em torno de um artigo por ano. Esta afirmativa pode novamente se relacionar com o

fato de ser um assunto ainda pouco abordado, em descobrimento. Corroborando com esta afirmativa, a maioria das publicações estudadas são do tipo descritivas e exploratórias.

Sobre os aspectos conceituais, as palavras que mais se repetiram foram: controladoria, *controller* e controladoria pública. Sabendo que esta é uma pesquisa que trata de controladoria, a primeira palavra dispensa explicações. A respeito da segunda palavra, *controller*, existem duas óticas que podemos estudar. A primeira ótica versa a respeito do início da controladoria no Brasil, que se deu por meio da utilização da função de *controller*.

Deste modo, como a controladoria foi inserida a partir da função, ou seja, não houve uma introdução do assunto antes, ou algum estudo teórico. Houve somente a inclusão e busca por profissionais desta área no mercado de trabalho, passando após estes eventos a ocorrer o estudo do tema. Como outra vertente, temos novamente o lado de que a controladoria é uma ciência nova.

Adicionalmente, Carvalho Júnior e Rocha (2008, p.3) informaram que alguns fatores demandaram uma modificação das funções dos *controllers*, entres elas, os autores citaram: verticalização, diversificação, expansão geográfica das organizações, aumento da complexidade das atividades e a tendência de descentralização da gestão empresarial.

Como nova área de estudo, a controladoria ainda está em grande desenvolvimento, ainda não se existe tanta informação consolidada. Por esta razão, existe uma necessidade por saber mais sobre a ciência bem como suas ramificações, por exemplo, as atribuições dos *controllers*.

Por fim, a controladoria pública também foi muito trabalhada nos artigos analisados. Neste caso as explicações vão além do interesse na área de estudo pois agrega principalmente o contexto político-econômico atual. Conforme dito outrora, o Brasil, desde de 2014, enfrenta uma profunda crise econômica e ética, o que pode ter acarretado o desenvolvimento acelerado desta área específica.

Em concomitância a este realidade, Rebién e Amorin (2008) relatam que a controladoria é capaz de aumentar a transparência das contas públicas. Assim, não é estranho que se tenha observado que as propostas de estudos futuros indicam a área da controladoria pública como um dos principais temas a serem estudados. Seguidos dos temas: funções da controladoria e verificação das publicações mais atuais. Assim, pode se notar que já existe um fluxo nesta direção e ainda o incentivo para que este se prolongue.

Ao fim de todos os achados da pesquisa é relevante reafirmar que Carvalho Júnior e Rocha (2008) declararam que a controladoria no âmbito brasileiro é vista essencialmente

como órgão administrativo. Portanto, os resultados advindos tanto dos objetivos apresentados quanto dos estudos futuros não são surpreendentes.

Tratando-se de limitações, o presente estudo apresentou a principal limitação relacionada a amostra. Conforme dito anteriormente, teve de se modificar a proposta inicial a fim de analisar uma amostra maior, pois desta forma poderia representar melhor a realidade do todo.

Relacionado a isto, como proposição para que se estude futuramente, é interessante não só a ampliação do parâmetro de pesquisa, mas também a ampliação do período temporal. Sugere-se ainda que seja realizado um estudo a respeito da base SPELL, pois é uma base de dados brasileira e que tem potencial para fornecer inúmeras informações.

Por último, como foi retratado a respeito do número de publicações que estava com tendência de crescimento a partir de 2016, sugere-se que haja observação desta tendência. E que assim possa se verificar a existência de um efeito cíclico ou pontual, principalmente, relacionando-se a situação política econômico do país.

Finalmente, acredita-se que a pesquisa tenha cumprido todos os seus objetivos e tenha apresentado contribuição à sociedade acadêmica, pois, por meio da pesquisa se encontrou informações relevantes a respeito, principalmente, da tendência de desenvolvimento da controladoria. Conseqüentemente, também pôde se notar as brechas existentes, isto é, áreas que podem se abordadas e ainda não estão sendo tão estudadas com afinco.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2008.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, Porto Alegre, v.12, n. 1, p.11-32, jan./jun, 2006.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade - teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BEUREN, I. M. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: Agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: BOOKMAN, 2002.
- BEUREN, I; BOGONI, N. M; FERNANDES, L. Análise da Abordagem da Controladoria em Dissertações dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v.10, n. 28, p. 249–263, 2008.
- BENEDICTO, G. C. de; LEITE, J. da S. J. Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 33, n. 146, p. 61-81, mar./abr. 2004.
- BLONKOSKI, P. R; BORTOLUZZI, S. C; ANTONELLI, R. A. Contabilidade gerencial: análise bibliométrica e sistêmica da literatura científica internacional. **XIV Congresso da USP de controladoria e contabilidade**, São Paulo, jul. 2014.
- BORGES, T. N; PARISI, C; GIL, A. de L. O *controller* como gestor da Tecnologia da Informação – realidade ou ficção? **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v.9, n.4, out/dez., 2005.
- BORINELLI, M. Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. **Tese (Doutorado em Contabilidade)** - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 2006.
- BRUNI, A. L.; GOMES, S. M. da S. **CONTROLADORIA: CONCEITOS, FERRAMENTAS E DESAFIOS**. Ed. Salvados: EDUFBA, 2010.
- CAFÉ, L.; BRÄSCHER, M. Organização da informação e bibliometria. **Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, Florianópolis, n. esp., 1º sem. 2008.
- CATELLI, A. (Coor.). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CARVALHO JÚNIOR, C. V. O; ROCHA, J. S. Controladoria no Brasil: Um estudo a partir da perspectiva dos pesquisadores brasileiros. **Simpósio de gestão e estratégia em negócios**, Seropédica, v. 6, set. 2008.

CARVALHO, M. C. M. **Construindo o saber – Metodologia científica: Fundamentos e técnicas**. 19. ed. Campinas: Papyrus, 2008.

CHUEKE, G. V; AMATUCCI, M. O que é bibliometria? Uma introdução ao Fórum. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**. São Paulo, v. 10, n.2, p. 1-5, mai/ago 2015.

CORREIA, A. M. R; MESQUITA, A. **Mestrados & Doutoramentos - Estratégias para elaboração de trabalhos científicos: o desafio da excelência**. 2 ed. Porto: Vida Económica, 2014.

DURIGON, A. R; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: Uma análise dos artigos publicados no congresso USP da controladoria e contabilidade – período de 2001 a 2011. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 24, n. 2, p. 91-109, abr./jun., 2013.

GODOY, P. de; MARCON, R. Teoria da agência e os conflitos organizacionais: A influência das transferências e das promoções nos custos da agência em uma instituição bancária. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v.7, n.4, p.168 – 210, 2006.

KOBASHI, N. Y; SANTOS, R. N. M. Arqueologia do trabalho imaterial: uma aplicação bibliométrica à análise de dissertações e teses. **Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, Florianópolis, n. esp., 1º sem. 2008.

LINHARDT, M; SUNDQVIST, S. The role of the controller. [online] Disponível na internet via WWW.URL: http://ltu.diva-portal.org/smash/record.jsf?dswid=-7977&aq2=%5B%5B%5D%5D&af=%5B%22personName%3A%5C%22Linhardt%2C+Mattias%5C%22%22%5D&searchType=SIMPLE&query=linhardt&language=en&pid=diva2%3A1017768&aq=%5B%5B%5D%5D&sf=all&aqe=%5B%5D&sortOrder=author_sort_asc&onlyFullText=false&noOfRows=50&dspwid=-7977#sthash.G7Jq60Hh.dpbs. Acesso em 15 de julho de 2017.

LOPES, J. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife: Ed. Universitária de UFPE, 2006.

LORANGE, P.; MORTON, M. S. S. A framework for management control systems, **Sloan Management Review**, 1974.

MAMBRINI, A; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, v. 27, n. 133, p. 41-50, mai/ago., 2002.

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

PINHEIRO, T. M; PAULA, J. M. S; VASCONCELOS, G. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso da ANPCONT – período de 2010 a 2016. **Congresso ANPCONT**, Belo Horizonte, v. 11, jun., 2017.

REBIÉN, A. R; AMORIN, A. V. Controladoria na administração pública municipal: Um estudo de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita/RS. **Congresso Brasileiro de Contabilidade**, Gramado, v. 18, ago., 2008.

RAMPAZZO, L. **Metodologia científica: para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação**. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

SANTOS, F. **Controladoria**. 1.ed. Recife: AGBOOK, 2012.

SANTOS, R. V. **Controladoria: Uma introdução ao sistema de gestão econômica**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SCHMIDT, P; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.
SIQUEIRA, José Ricardo Maia; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro – Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v.16, n.27, p.66-77, set/dez., 2001.

TAKAKURA JÚNIOR, F. K. **Controladoria na gestão de serviços**. São Paulo: Paco editorial, 2012.

VIEIRA, S. A; RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Relatórios contábeis gerado pela Controladoria para o controle de gestão: um estudo de caso em uma empresa de construção civil. **Pensar Contábil: Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 44-50, fev./ abr. 2004.