

Controladoria no Contexto Brasileiro: Foco dos Estudos Acadêmicos nos últimos Dez Anos

Oderlene Vieira de Oliveira
oderlene@hotmail.com
UNIFOR

Helen Diana Lopes
helendianalopes@gmail.com
FAMETRO

Sérgio Henrique Arruda Cavalcante Forte
sergioforte@unifor.br
UNIFOR

Resumo: Neste artigo buscou-se conhecer o foco do tema controladoria nos últimos dez anos mediante a análise de seis variáveis nos principais periódicos da área: 1) produção; 2) setores pesquisados; 3) natureza das análises; 4) tipologia da pesquisa; 5) técnicas de coleta de dados; e 6) técnicas de análise de dados. Para tanto realizou-se pesquisa descritiva por meio de estudo bibliométrico nos periódicos Revista de Contabilidade e Finanças, Contabilidade Vista & Revista e Contabilidade Gestão e Governança fazendo-se uma análise nos artigos publicados no período de 2003 a 2012. Dentre os resultados, cabe destacar que a produção acadêmica no tema controladoria ainda é pouco expressiva e apresenta sazonalidade, pois foram identificados somente 11 artigos no período analisado. Conclui-se que o foco do tema controladoria, no que se refere aos setores pesquisados não há uma predominância; a natureza das análises tem sido mais qualitativa, de tipologia exploratória ou descritiva, a técnica de coleta de dados tem sido documental e quanto às técnicas de análise de dados, a análise de conteúdo foi a mais utilizada.

Palavras Chave: Controladoria - Contexto Brasileiro - Foco dos estudos - Bibliometria - Contabilidade

1 INTRODUÇÃO

A controladoria surge em um contexto em que áreas específicas auxiliam na gestão das organizações em atividades de suma importância, como por exemplo, na tomada de decisão. O auxílio desta ciência pode trazer todo um diferencial para a gestão, pois o *controller* tendo uma visão global da empresa adquire informações essenciais para o planejamento. Na visão de Figueiredo (1997, p. 27), a “Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

Por não conhecerem a atuação do *controller* muitos empresários de pequenos e médios negócios entendem como desnecessário o serviço deste profissional dentro de suas empresas. Creem que só as grandes corporações devem ter um departamento de controladoria, sendo que, funções básicas como planejamento e controle são pertinentes a esse departamento, já que este participa de processos, auxiliando ou assessorando a direção da empresa nas escolhas dos planos e objetivos e ainda atua no processo de verificação da execução dos planos, fazendo controle e avaliação contínua visando captar informações necessárias para revisão deles e até mesmo correção de eventuais falhas.

Fazendo a verificação de cada setor, o *controller* é capaz de perceber falhas nos processos e passar estas informações aos executivos para correção. O intuito do *controller* é fazer com que todos na organização trabalhem de forma eficiente e eficaz a fim de assegurar a continuidade da empresa.

A importância da controladoria para os ganhos de competitividade e desempenho das empresas é questão indiscutível. Por outro lado, apesar de sua importância, também se constata que a prática da controladoria em determinadas empresas não corresponde aos níveis de *performance* naturalmente exigidos pelo mercado. Tal fato decorre do uso fragmentado da controladoria em atividades não estratégicas ou menos relevantes para o sucesso da organização, o que se constitui numa visão pouco abrangente do negócio (LUNKES; SCHNORREBERGER; GASPARETO, 2008). Esse uso fragmentado, segundo alguns pesquisadores (BORINELLI, 2006; CARVALHO, 1995; TEIXEIRA, 2003) se deve as múltiplas visões sobre a amplitude da aplicação da controladoria existentes na literatura, não havendo consenso de quais seriam as funções básicas da controladoria.

O conhecimento científico busca esclarecer como e por que os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar os fatos que estão correlacionados. Como produto desse conhecimento científico surge, então, a produção científica. Normalmente esse produto é fruto de trabalhos realizados nos cursos de graduação e pós-graduação promovidos pelas instituições de ensino superior (CARDOSO et al., 2005, p.5). São estudos que procuram identificar, dentre outras coisas, os estágios de desenvolvimento das temáticas por meio de seu enquadramento em perspectivas conceituais que apresentem suas características, e o alinhamento das funções básicas de cada temática (LUNKES; SCHNORREBERGER; GASPARETO, 2008), possibilitando assim alinhar a prática a teoria.

O mapeamento dos estudos acadêmicos no Brasil tem sido objeto de estudos de pesquisadores de várias áreas. Na área contábil se identificou estudos sobre os temas Contabilidade Pública, Contabilidade Gerencial, Contabilidade Ambiental, Governança Corporativa, e Controladoria. O tema controladoria, apesar de ter sido foco de alguns estudos bibliométricos em um passado recente, a exemplo das pesquisas de Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), Luciani, Cardoso e Beuren (2007), Lunkes, Schnorrenberger, & Gaspareto, (2008) e Lourensi & Beuren (2011) ainda carece de estudos com foco em algumas variáveis.

Assim, buscando contribuir com a redução das múltiplas visões sobre a amplitude da aplicação da controladoria existentes na literatura, por meio da exposição de dados sobre a produção acadêmica no tema controladoria, visando melhor orientar futuras pesquisas, no presente estudo se propõe a investigar o seguinte problema de pesquisa: Qual o foco do tema controladoria nos estudos acadêmicos no Brasil? Assim, o presente artigo tem como objetivo conhecer o foco do tema mediante a análise de periódicos observando seis variáveis. Sendo elas: 1) produção; 2) setores pesquisados; 3) natureza das análises; 4) tipologia da pesquisa; 5) técnicas de coleta de dados e 6) técnicas de análise de dados.

O presente trabalho encontra-se organizado em cinco seções. A primeira trás é esta introdução. Em seguida o leitor se depara com o referencial teórico onde se procurou apresentar, através da literatura, um pouco da história da controladoria e seus aspectos mais relevantes para este estudo. Na sequência descreve-se a metodologia utilizada na pesquisa. Após, apresenta as análises e resultados da investigação. Finaliza-se apresentando as conclusões do estudo.

2 DA CONTABILIDADE A CONTROLADORIA

Ao se falar da controladoria como ciência faz-se necessário inicialmente mencionar o surgimento das primeiras escolas de contabilidade. De acordo com Mosimann e Fisch (1999) no século XV se desenvolveu a primeira escola de contabilidade, a escola italiana, tendo o seu apogeu no século XIX. Dois italianos foram essenciais para o avanço do pensamento contábil: Francesco Villa, contabilista público, que com a obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche* inicia a nova fase, e Fabio Besta, grande teórico, que superou seu mestre, Francesco Villa, em seus ensinamentos.

Os estudos e publicações de Francesco Villa levaram ao aparecimento de uma escola de pensamento denominada Lombarda. Para ele, o entendimento do movimento da riqueza era a “substância”, ou seja, um objeto imprescindível de estudo. Segundo essa escola, os registros eram apenas dados, ou subsídios para estudos. A contabilidade não deveria ficar restrita aos registros puros e simples, mas sim ser um instrumento de acompanhamento e controle dos negócios. Já Fábio Besta demonstrou o elemento fundamental da conta, o valor, e chegou muito perto de definir o patrimônio como objeto da contabilidade. Também desenvolveu os conceitos de “controle” antecedente, concomitante e subsequente. Na obra *La Ragioneria*, defendeu a ideia de que o controle econômico é o objetivo de estudo da contabilidade, ou seja, o estudo e a construção dos fatos administrativos (IBRACON, 2007).

D’Amore e Castro (1967, p. 50), citando Fábio Besta, apresentam uma definição de contabilidade que reflete a visão da escola italiana, “[...] estuda e enuncia as leis do controle econômico das empresas de todas as classes e deduz as normas oportunas a seguir para que esse controle seja verdadeiramente eficaz, persuasivo e completo”.

Logo depois veio a escola americana demonstrando novos pensamentos a respeito desta ciência. Apesar de ter sido superada pela escola americana, a escola italiana foi a de maior importância para o desenvolvimento da contabilidade (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A Escola Norte-Americana caracteriza-se pela predominância da preocupação com o usuário da informação contábil, buscando o fornecimento de informações sobre os recursos econômicos e as obrigações da entidade, e sobre as mudanças nos seus recursos. Com isso, ganhou corpo o aspecto prático no tratamento de problemas econômico-administrativos.

Desde então, os Estados Unidos transformaram-se num dos mais importantes e influentes centros de produção do conhecimento contábil no mundo, apresentando regras para o tratamento de questões ligadas à contabilidade de custos, controladoria, análise das demonstrações contábeis, gestão financeira, controle orçamentário, entre outros pontos (IBRACON, 2007).

Das duas escolas apresentadas, pode-se verificar duas vertentes conceituais sobre a contabilidade: a primeira enfoca o conceito de controle econômico do patrimônio e de suas mutações (controle estático e dinâmico), e a segunda enfatiza o conceito de processo de comunicação e informação econômica (PADOVEZE, 2012).

Cinco séculos após o desenvolvimento da primeira escola de Contabilidade, surgem no século XX os primeiros indícios da controladoria, quando as organizações passam a buscar a excelência nas suas operações e para isso procuram ter o controle de tudo que ocorre dentro da empresa (SCHMIDT, 2002).

A controladoria tem por objeto a identificação, mensuração, comunicação e a decisão relativas aos eventos econômicos. Ela deve ser a gestora dos recursos da empresa, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial (CATELLI, 1994).

Considerando que a gestão econômica se faz precipuamente por meio da decisão sobre os eventos econômicos, pode-se compreender que na realidade contabilidade e controladoria têm o mesmo campo de atuação e estudam os mesmos fenômenos (PADOVEZE, 2012). Na visão do autor a controladoria é a ciência contábil evoluída. Mais especificamente a controladoria procura “[...] assegurar a eficácia da empresa através da otimização de seus resultados” (CATELLI, 1999, p. 33), ou seja, “dar suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão” (PELEIAS, 2002, p. 33).

O profissional responsável por este setor é chamado de *controller*.

O *controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento e de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente (FIGUEIREDO, 1997, p. 28)

A respeito dos requisitos da controladoria Tung (1976, p. 28) menciona que:

requer a aplicação de princípios sadios, os quais abrangem todas as atividades empresarias, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Por planejamento entende-se que o *Controller* deve medir as possibilidades de sua empresa, perante as realidades externas, para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada posição dentro da sua própria organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios.

Heckert e Willson (1963, p. 94), descrevem algumas qualificações que o *controller* deve ter:

- a. entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- b. conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- c. entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- d. entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- e. habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem a base para a ação;
- f. habilidade de expressar idéias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada; e

g. conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.

Como pode ser observado, as funções do *controller* englobam conhecimento e entendimento sobre todas as variáveis em que a organização está inserida, pois este deve ter uma visão global do ambiente interno e externo à empresa.

Ainda de acordo com Heckert e Willson (1963) alguns princípios devem nortear o trabalho do *controller*. São eles: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão voltada para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência de suas próprias limitações.

Pode-se inferir então que é papel da controladoria assegurar que o planejamento da empresa esteja sendo elaborado e executado a contento. Fazendo auditoria interna, o *controller* consegue ter uma visão global da organização e pode analisar se cada etapa dos processos está sendo cumprida e a partir de então corrigir possíveis falhas nas operações ou do planejamento, já que este consegue fazer o *feedback* de todas as operações da organização.

É imprescindível também se falar neste trabalho sobre eficiência e eficácia, uma vez que o *controller* trabalha para auxiliar os executivos na tomada de decisão e estes se baseiam no lucro que estão tendo e no que pretendem ter e a melhor medida de se alcançar é através da eficácia, que terá um resultado ainda melhor se aliado à eficiência.

Para a organização conseguir alcançar sua missão e seus objetivos é essencial que todos na organização trabalhem com eficiência e eficácia. Apesar de já ter sido muito discutido muitas pessoas ainda confundem o significado destes conceitos.

Para Bio (1995, p.30), “[...] eficiência diz respeito a método, a modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volume produzido/recursos consumidos”.

Com relação à eficácia, Nakagawa (1987, p.34) explana que está associada diretamente com a ideia de resultados e produtos decorrentes da atividade principal de uma empresa, a realização de suas metas e objetivos com vista ao atendimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos e que eficiência é um conceito relacionado a método, processo, operação, enfim, ao modo certo de se fazer as coisas e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recursos.

Com isso pode ser concluído que uma empresa eficiente trabalha de forma a otimizar todos os recursos disponíveis, e uma empresa eficaz trabalha para alcançar o objetivo estabelecido. Portanto é o dever do *controller* verificar se todos na organização estão trabalhando eficiente e eficazmente.

Em sendo o objetivo da controladoria dar suporte à gestão de negócios da empresa, se faz necessário contextualizar sobre os modelos e processos de gestão.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 30), “a palavra gestão deriva do latim *gestione*, que quer dizer ato de gerir, gerência, administração. Portanto gestão e administração são sinônimos”. Já modelo “é qualquer representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais” (NAKAGAWA, 2011, p. 37). Para Figueiredo (1997, p. 30):

Um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais; é, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

O modelo de gestão é a forma escolhida pelos executivos a fim de orientar a empresa na escolha dos melhores meios para cumprir sua missão com eficácia. A gestão empresarial pode ser subdividida em três tipos: gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica. Todas estas tem sua devida importância para as organizações, mas as duas primeiras não serão abordadas neste trabalho.

O modelo de gestão econômica foi criado no Brasil pelo professor Armando Catelli este é o mais utilizado pela Controladoria. Mosimann (1999, p. 30) traz a definição deste modelo:

A gestão econômica é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados, mensurados segundo conceitos econômicos. Na gestão econômica procura-se avaliar a forma pelo qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto de sustentação o planejamento e o controle. A gestão econômica consolida as demais, tendo em vista que todas as atividades em uma empresa devem estar voltadas para o resultado econômico da mesma.

A gestão econômica é a orientação voltada para resultado econômico de toda a organização, a fim de alcançar a eficácia com eficiência. Este modelo de gestão preocupa-se com todas as operações da empresa que tenham algum impacto econômico, e como todas as operações de uma organização estão voltadas para a obtenção de lucro, todas as áreas participam diretamente no aumento ou diminuição deste lucro, uma vez que a perda deste lucro pode-se dá em ações diversas como, não economizar os recursos disponíveis, ou fazer ações desnecessárias. Logo a gestão econômica se preocupa com todas as operações da empresa.

O processo de gestão é influenciado pelo modelo de gestão da empresa e é composto de três etapas: planejamento, execução e controle.

Execução: nesta etapa acontece o cumprimento de tudo o que foi planejado anteriormente. Buscando-se fazer a utilização de todos os recursos disponíveis com eficiência.

De acordo com Peleias (2002, p. 25):

A execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços. [...] Na execução as ações devem estar em consonância com o que foi anteriormente planejado, pois só assim conduzem aos resultados esperados.

Quanto ao controle, este é necessário para garantir que o que foi executado está conforme o planejado. No planejamento da empresa, os executivos traçam planos de ação necessários para o crescimento da mesma, para que esta alcance seu objetivo maior que é obter lucro e garantir sua continuidade. Logo não haveria sentido fazer este planejamento se a execução não estivesse de acordo com o plano. Então se faz necessário o controle para que os executivos analisem o processo a fim de verificar se há algo a melhorar, e se preciso até mudar algo que foi proposto que não está de acordo com o cenário atual.

De acordo com Figueiredo (1997, p. 46), “controle é um sistema de *feedback* que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados; controle é essencial para a realização do planejamento de longo e curto prazo.”

Na próxima seção é apresentada a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho.

3 METODOLOGIA

Segundo Fachin (2006, p.31), “método é um plano de ação, formado por um conjunto de etapas ordenadamente dispostas, destinadas a realizar e a antecipar uma atividade, na busca de uma realidade.” Faz-se necessário este plano de ação nos trabalhos científicos, para que o pesquisador tenha orientação, a fim de alcançar ao longo do seu percurso o objetivo proposto.

Quanto à classificação deste estudo pode-se afirmar que a pesquisa é do tipo descritiva (Cervo, Bervian, & Da Silva, 2007), numa abordagem qualitativa (Minayo, 1999), com o auxílio da bibliometria (Sancho, 1998), cujos dados são do tipo secundário (Richardson, 1999).

De acordo com Sancho (1998) a bibliometria é vastamente empregada para quantificar os processos de comunicação escrita.

O banco de dados desta pesquisa são artigos publicados em revistas no período de 2003 a 2012 sobre o tema controladoria. No processo de seleção dos periódicos utilizaram-se os seguintes critérios: 1) estar vinculada a área de contabilidade; 2) possuir registro no sistema *Qualis* do Conselho de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), nos estratos A1, A2, B1, B2; B3; B4; ou B5; origem brasileira, tanto de âmbito nacional e/ou internacional; e 4) está em circulação no período de 2003 a 2012. Os periódicos selecionados encontram-se relacionados na Tabela 1.

Tabela 1: Periódicos selecionados para estudo

Título	ISSN	Estrato
Revista Contabilidade & Finanças (<i>Online</i>)	1808-057X	A2
Contabilidade Vista & Revista	0103-734X	B1
Contabilidade, Gestão e Governança	1984-3925	B2

Fonte: Elaborado com base no *Qualis* Capes (2012).

Já para a seleção dos artigos a serem analisados nos periódicos selecionados buscou-se inicialmente as palavras-chave “controladoria”, “*controller*”, “contabilidade gerencial” ou “controle gerencial” localizadas não simultaneamente no título, no resumo, nas palavras-chave, na fundamentação teórica e/ou nas referências bibliográficas, resultando numa base inicial de dados contendo 355 artigos de um total de 654 publicados. Dos 654 artigos publicados, 37 não foram selecionados; 34 por serem de língua estrangeira e 3 por serem publicações antigas e não estarem disponíveis em meio eletrônico.

Na segunda fase, foi feita leitura integral dos artigos selecionados. Nessa fase foram descartados 344 (trezentos e quarenta e quatro) por não tratarem do tema controladoria. Assim, o total de artigos analisados foi 11.

Após o processo de seleção, estes foram catalogados utilizando-se o Adobe e posteriormente foram analisados com o intuito de se localizar as seguintes variáveis: 1) produção; 2) setores pesquisados; 3) natureza das análises; 4) tipologia da pesquisa; 5) técnicas de coleta de dados e 6) técnicas de análise de dados. A seleção das fontes publicadas caracterizar-se-ão como intencional e não probabilística. A busca pelas informações se dará de forma manual aos respectivos anais.

Para análise dos dados foi empregado o método analítico descritivo, proposto por Selltiz et al. (1975) para analisar a frequência de ocorrência de um fato ou variável.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Os dados apresentados a seguir foram extraídos dos periódicos em estudo respeitando os critérios estabelecidos para análise. As variáveis serão apresentadas individualmente a fim de atender ao objetivo proposto neste artigo.

Tabela 2: Dados coletados sobre periódicos selecionados

Periódicos	Ano de publicação	Nº de Edições	Nº de Artigos Publicados	Nº de artigos com as palavras pesquisadas	Nº de artigos sobre Controladoria	% sobre o total de artigos do periódico
Revista Contabilidade & Finanças (Online)	2003 a 2012	35	257	133	7	2,72
Contabilidade Vista & Revista	2003 a 2012	38	238	133	3	1,26
Contabilidade, Gestão e Governança	2003 a 2012	23	159	89	1	0,62
Totais		96	654	355	11	1,68

Fonte: dados da pesquisa (2013).

A Tabela 2 demonstra os três periódicos selecionados. Foram publicados 96 edições, perfazendo um total de 654 artigos publicados, dos quais foram encontrados 355 artigos com as palavras pesquisadas de acordo com os critérios preestabelecidos na metodologia. Dos quais apenas 11 são sobre o tema controladoria, o equivalente a 1,68% do total publicado.

Verificou-se um maior volume de publicações sobre o tema na Revista de Contabilidade e Finanças, registrando 7 dos 11 artigos analisados, já a revista Contabilidade Vista & Revista publicou três artigos e o periódico Contabilidade, Gestão e Governança teve apenas uma publicação com o tema em questão, sendo este no ano de 2012.

4.1 A PRODUÇÃO NO PERÍODO DE 2003 A 2012

A pesquisa foi realizada nas publicações dos últimos 10 anos dos periódicos selecionados, iniciando em 2003 e finalizando na última publicação de 2012.

Tabela 2: Quantidade publicada por ano

Periódico	Ano									
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Revista de Contabilidade e Finanças	2	1	0	1	2	0	0	0	0	1
Contabilidade Vista & Revista	0	0	0	0	1	0	0	0	2	0
Contabilidade, Gestão e Governança	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Total	2	1	0	1	3	0	0	0	3	1

Fonte: dados da pesquisa (2013).

A Tabela 2 apresenta a quantidade de artigos com tema controladoria publicados por ano. Observa-se que há uma maior quantidade de artigos publicados nos anos 2007 e 2011, com 3 artigos, tendo destaque por maior número publicado em 2007 a Revista de Contabilidade e Finanças com 2 publicações e em 2011 o periódico Contabilidade Vista & Revista igualmente com 2 publicações. Observa-se também uma maior produção do tema nos 5 primeiros anos pesquisados, havendo um queda considerável de 27,27% nas publicações posteriores.

4.2 SETORES PESQUISADOS

Tabela 3: Setores das empresas pesquisadas nos artigos com tema controladoria

Periódico	Título do Artigo	Setor
Revista de Contabilidade e Finanças	Estudo do impacto de um curso MBA em controladoria na evolução de seus egressos	Curso acadêmico
	O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos	Logística
	Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria	Empresas de capital aberto: Alimentação, aviação, universidade privada, construtora, hospital privado, varejista, fabricante de bens de capital e fundação sem fins lucrativos
	A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão	Empresas de comércio, serviço e indústria
	Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006	Produção acadêmica sobre o tema controladoria
	Um estudo de caso envolvendo <i>business intelligence</i> como instrumento de apoio à controladoria	Setor energético
	Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil	Curso acadêmico
Contabilidade Vista & Revista	Inserção da controladoria em artigos de periódicos nacionais classificados no sistema Qualis da Capes	Produção acadêmica sobre o tema controladoria
	A controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.	Setor Bancário
	Inserção da controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional	Produção acadêmica sobre o tema controladoria
Contabilidade, Gestão e Governança	As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria <i>versus</i> prática	Instituições do setor público

Fonte: dados da pesquisa (2013).

A Tabela 3 mostra os setores das empresas pesquisadas pelos autores dos artigos selecionados. Constatou-se que mesmo em uma pequena quantidade de artigos publicados, há uma variedade de setores, confirmando o que foi mencionado anteriormente sobre a importância da controladoria em empresas de todos os setores.

Vale ressaltar que se detectou apenas um estudo publicado em instituições do setor público. Por outro lado, evidenciou-se a publicação de três estudos bibliométricos no tema controladoria. Revelando que tem havido uma preocupação da academia em mapear os estudos no tema e com isso possibilitar um melhor direcionamento dos futuros estudos.

4.3 NATUREZA DA ANÁLISE

A Tabela 4 apresenta a natureza da análise preferida pelos artigos, de forma que se possa ter uma ideia da predominância destas pelos pesquisadores do tema. Para fazer esta análise, foram utilizadas as informações fornecidas pelos próprios autores sobre a natureza que eles adotaram. Não cabe a este estudo julgar eventuais incongruências, já que se trata de artigos aprovados em revistas que possuem procedimentos de revisão.

Tabela 4: Natureza da análise dos artigos publicados com tema Controladoria

Periódico	Natureza da análise		
	Qualitativa	Quantitativa	Qualitativa e Quantitativa
Revista de Contabilidade e Finanças	5	2	
Contabilidade Vista & Revista	2		1
Contabilidade, Gestão e Governança	1		
Total	8	2	1

Fonte: dados da pesquisa (2013).

Se pode constatar na Tabela 4 que em sua maioria as pesquisas é de natureza qualitativa, com nove publicações, sendo oito publicações sozinha e uma em parceria com o método quantitativo; apenas duas pesquisas foram de natureza quantitativa.

4.4 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Observando a Tabela 5 pode ser verificado que quanto à tipologia os pesquisadores vêm se utilizando basicamente de pesquisas do tipo exploratória ou descritiva. Esse resultado vai ao encontro de estudos bibliométricos anteriores no tema controladoria (Luciani, Cardoso, & Beuren, 2007; Melo et al., 2013) em que os tipos de pesquisas exploratória e descritiva foram apontadas com as mais utilizadas.

Tabela 5: Tipologia da pesquisa dos artigos publicados com tema Controladoria

Periódico	Tipologia da Pesquisa	
	Exploratória	Descritiva
Revista de Contabilidade e Finanças	4	3
Contabilidade Vista & Revista	1	2
Contabilidade, Gestão e Governança	1	
Total	6	5

Fonte: dados da pesquisa (2013).

4.5 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Tabela 6: Técnica de Coleta de Dados dos artigos publicados com tema Controladoria

Periódico	Título do Artigo	Técnica de Coleta de Dados
Revista de Contabilidade e Finanças	Estudo do impacto de um curso MBA em controladoria na evolução de seus egressos	Questionário
	O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos	Documental e entrevista
	Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria	Observação
	A controladoria e o capital intelectual: um estudo empírico sobre sua gestão	Entrevista
	Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006	Documental
	Um estudo de caso envolvendo <i>business intelligence</i> como instrumento de apoio à controladoria	Entrevista, documental, e observação direta
	Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil	Bibliográfica e documental
Contabilidade Vista & Revista	Inserção da controladoria em artigos de periódicos nacionais classificados no sistema Qualis da Capes	Levantamento bibliometria
	A controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A.	Documental, entrevista semi-estruturada e questionário
	Inserção da controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional	Documental
Contabilidade, Gestão e Governança	As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria <i>versus</i> prática	Documental

Fonte: dados da pesquisa (2013).

Na Tabela 6 foi relacionado a técnica de coleta de dados de cada artigo. Pode-se observar que normalmente se tem utilizado mais de uma técnica por pesquisa, cabendo destacar a documental que foi utilizada por 7 dos 11 artigos analisados.

4.6 TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS

Tabela 7: Técnica de análise de dados dos artigos publicados com tema Controladoria

Periódico	Técnica de Análise de Dados	Quantidade
Revista de Contabilidade e Finanças	Estatística descritiva (distribuição de frequência, média, mínimo, máximo, desvio padrão)	2
	Análise de Discurso	1
	Análise de Conteúdo	4
Contabilidade Vista & Revista	Análise de Conteúdo	3
Contabilidade, Gestão e Governança	Análise de Conteúdo	1

Fonte: dados da pesquisa (2013).

As técnicas de análise de dados dos artigos selecionados são apresentadas por periódico na Tabela 7. Conforme se pode observar há uma predominância da Análise de Conteúdo, com um total de 8 artigos, dos 11 analisados. Esse resultado corrobora os dados evidenciados na Tabela 6 quando se identificou que as pesquisas vêm sendo realizada em sua maioria com base em documentos.

5 CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo conhecer o foco do tema controladoria mediante a análise de periódicos qualificados pelo sistema *Qualis* do Conselho de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior observando seis variáveis. Sendo elas: 1) produção; 2) setores pesquisados; 3) natureza das análises; 4) natureza da pesquisa; 5) técnicas de coleta de dados e 6) técnicas de análise de dados. Para análise foi utilizado pesquisa do tipo descritiva, numa abordagem qualitativa, com o auxílio da bibliometria.

A pesquisa foi realizada em artigos com tema controladoria, publicados no período de 2003 a 2012. A seleção das revistas foi feita por meio do sistema *Qualis* do Capes, resultando na escolha de 3 periódicos, destes foram analisados 11 artigos dos 355 que continham as palavras pesquisada, do total de 654 artigos publicados em 96 edições. Sobre a produção em cada periódico, foram encontrados 7 na Revista de Contabilidade e Finanças, 3 na Contabilidade Vista & Revista e apenas uma na Contabilidade Gestão e Governança.

Sobre a produção no tema controladoria nas revistas pesquisadas, conclui-se que este tema ainda é inexpressivo e apresenta sazonalidade, pois há um baixo número de publicações. Observa-se ainda uma queda nestas publicações se comparado os últimos 5 anos pesquisados com os 5 primeiros anos. Sinalizando que este tema é muito carente de pesquisas, havendo assim muito a ser pesquisado.

No que se refere aos setores investigados, conclui-se que as pesquisas foram realizadas em setores variados. Cabendo ressaltar que dos onze artigos publicados, três se trataram de estudos bibliométricos, ou seja, de pesquisas buscando averiguar a produção do tema na academia. O que pode estar indicando a preocupação de alguns pesquisadores com a baixa produção no tema e a tentativa de a partir dessas evidências despertar nos acadêmicos o interesse em investigar mais a Controladoria.

Em relação ao tipo, conclui-se que o foco tem sido na natureza exploratória ou descritiva, fazendo uso de método qualitativo, com base em documentos, e consequentemente se utilizando da técnica de análise de conteúdo.

O estudo em questão é de suma importância para uma percepção do quantitativo já produzido sobre controladoria e a relação com as diversas combinações e tipos de conhecimentos científicos utilizados. Portanto, espera-se que o mesmo possa contribuir para o desenvolvimento de pesquisas futuras de um número cada vez mais significativo de estudiosos da área.

Por fim, destaca-se a importância de dá continuidade nas investigações no tema controladoria, com pesquisas que visem consolidar os variados aspectos relacionados ao tema, sendo fundamental o estudo bibliométrico nos eventos e periódicos internacionais que possibilitem estabelecer comparações com estudos realizados no Brasil, que possam revelar como está a produção acadêmica no tema Controladoria em comparação ao restante do mundo. Também é recomendável incluir outras variáveis de análise relacionadas a controladoria e a atividade de *controller* como, competências e posição na estrutura hierárquica e de poder, entre outras.

REFERÊNCIAS

- BIO, Sérgio R. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo, Atlas, 1985.
- BORINELLI, Márcio L. *Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática*. São Paulo: FEA/USP, 2006. Tese (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis)-Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2006.
- CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. *Revista Administração de Empresas – RAE*, São Paulo, v.45, n.2, p.34-45, 2005.
- CARVALHO, Marcelino F. *Uma Contribuição ao Estudo da Controladoria em Instituições Financeiras Organizadas sob a Forma de Múltiplo Banco*. São Paulo: FEA/USP, 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1995.
- CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo, Atlas, 1999.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; DA SILVA, Roberto da. *Metodologia científica* (6. ed.). São Paulo, Prentice Hall, 2007.
- D'AMORE, Domingos; CASTRO, Adauto de Souza. *Curso de Contabilidade*, 14 ed. São Paulo, Saraiva, 1967.

- FACHIN, Odilia. *Fundamentos de Metodologia* (5. ed.). São Paulo, Saraiva, 2006.
- Figueiredo, Sandra, & Caggiano, Paulo Cesar. (1997). *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo, Atlas.
- HECKERT, J. B.; WILLSON, James D. *Controllershship*. New York, Ronald Press Co.
- Iudícibus, Sérgio de. (2008). *Contabilidade Gerencial*. 6. ed. São Paulo, Atlas, 1963.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. *Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000 e 2004*. In II Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, Florianópolis, UFSC, 2008.
- MELO, Dialison L. S. de; SILVA, Ana Paula F. da; FALK, James A.; NASCIMENTO, Rosemberg G. G. *Controladoria: um estudo bibliométrico dos artigos publicados em periódicos avaliados pela Capes*. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v.5, n.3, p.66-82, 2013.
- MINAYO, M. C. S. (org.). *Pesquisa social: teoria e método e criatividade*. 12. ed. Petrópolis, Vozes, 1999.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração das empresas*, 2. ed. São Paulo, Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para eficácia gerencial*. 1987. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)-Universidade Federal de São Paulo. São Paulo: FEA-USP, 1987.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação* (1. ed.). São Paulo, Atlas, 2011.
- OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria Estratégica*. São Paulo, Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria Estratégica e Operacional: Conceito, Estrutura e Aplicação*. 3. ed. São Paulo, Thomson, 2012.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo, Saraiva, 2002.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo, Atlas, 1999.
- SANCHO, Rosa. Indicadores bibliométricos utilizados en la evaluación de la ciência y la tecnologia: revisión bibliográfica. *Revista Española de Documentación Científica*, Madrid, v.13, n.3-4, p.842-865, 1998.
- SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre, Bookman, 2002.
- SELLTIZ, C. et al. *Métodos de pesquisas nas relações sociais*. São Paulo, EPU/EDUSPE, 1975.
- TEIXEIRA, Olimpio C. *Contribuição ao Estudo das Funções e Responsabilidades do Controller nas Organizações*. São Paulo: FEA/USP, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2003.
- TUNG, Nguyen H. *Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática*. 5. ed. São Paulo, USP, 1976.