

CONTROLADORIA E CONTROLLER: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DAS PUBLICAÇÕES EM PERIÓDICOS BRASILEIROS DE CONTABILIDADE NA DÉCADA 2009-2018

Mayk Jonhon de Carvalho Souza (UFU) - maykjonhon@gmail.com

Kelly Aparecida Silva Jacques (UFU) - kelly.silva@ufu.br

Resumo:

O objetivo deste artigo é analisar a publicação científica sobre os temas Controladoria e Controller. A Controladoria, e seu principal agente, o Controller, têm sido reconhecidos como relevantes para a eficácia do processo de gestão organizacional. Trata-se de um estudo descritivo de natureza qualitativa-quantitativa, desenvolvido no formato da bibliometria. A coleta de dados se deu pela consulta a periódicos brasileiros de contabilidade, com avaliação CAPES Qualis A2 e B1, da qual resultou uma amostra de 44 artigos. Como instrumento de coleta utilizou-se a base SPELL® para acesso aos periódicos, compreendendo a década de 2009-2018. A análise dos dados ocorreu com base em métricas tradicionalmente estabelecidas em estudos dessa natureza. Os principais resultados indicam a pesquisadora Ilse Beuren como a mais profícua e a adoção de metodologias descritivas e quantitativas. A instituição mais presente foi a UFSC e três autores são detentores da maior quantidade de parcerias científicas: Beuren, Oyadomari e Lunkes.

Palavras-chave: *Controladoria, Controller, Bibliometria, Sociometria.*

Área temática: *Controladoria e Contabilidade Gerencial*

CONTROLADORIA E *CONTROLLER*: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DAS PUBLICAÇÕES EM PERIÓDICOS BRASILEIROS DE CONTABILIDADE NA DÉCADA 2009-2018

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a publicação científica sobre os temas Controladoria e *Controller*. A Controladoria, e seu principal agente, o *Controller*, têm sido reconhecidos como relevantes para a eficácia do processo de gestão organizacional. Trata-se de um estudo descritivo de natureza qualitativa-quantitativa, desenvolvido no formato da bibliometria. A coleta de dados se deu pela consulta a periódicos brasileiros de contabilidade, com avaliação CAPES *Qualis* A2 e B1, da qual resultou uma amostra de 44 artigos. Como instrumento de coleta utilizou-se a base SPELL® para acesso aos periódicos, compreendendo a década de 2009-2018. A análise dos dados ocorreu com base em métricas tradicionalmente estabelecidas em estudos dessa natureza. Os principais resultados indicam a pesquisadora Ilse Beuren como a mais profícua e a adoção de metodologias descritivas e quantitativas. A instituição mais presente foi a UFSC e três autores são detentores da maior quantidade de parcerias científicas: Beuren, Oyadomari e Lunkes.

Palavras-chave: Controladoria, *Controller*, Bibliometria, Sociometria.

Área temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças ocorridas na economia têm transformado a estrutura organizacional das entidades empresariais, o que exige novos mecanismos de gestão do seu patrimônio e nas relações com seus agentes. A Controladoria deve contribuir para o planejamento estratégico, disponibilizar informações que auxiliem o processo de gestão, efetuar o acompanhamento, controle e avaliação do desempenho, contribuir para a superação de empecilhos do cotidiano empresarial além de propiciar o crescimento e a evolução das organizações no atendimento das necessidades de seus clientes (Lima *et al.*, 2011).

Devido a descentralização da gestão dos proprietários, as atividades internas das organizações são delegadas à especialistas para executar a gestão. A adoção dessa estratégia faz com que ocorra o alinhamento entre os objetivos do principal e do agente, exigindo modelo transparente alicerçadas em um sistema de Governança Corporativa capaz de garantir o cumprimento de obrigações legais e contratuais (Arruda, Madruga, Freitas Jr; 2008).

Diante disso, a atividade de Controladoria representada pelo *Controller*, tem o papel de fornecer suporte ao sistema de Governança Corporativa. A controladoria abrange em seu escopo, uma preocupação com a gestão expressa na atenção dedicada à compreensão do modelo de gestão e dos diversos ‘mecanismos’ por meio dos quais a gestão concretizará sua atuação (MENDES, 2001).

Alinhada à definição de Controladoria apresentada, mesmo que com funções específicas do *Controller* está vinculada à responsabilidade das informações em todas as etapas de processo de gestão da empresa, o que exige preparo para compreensão e direcionamento de suas ações e do ambiente onde está inserido, visto que a sua função pode exercer influência direta ao processo decisório da empresa (Oro; Beuren; Carpes, 2013).

Com a evolução do processo de negociações, há consequentemente aumento da complexidade do papel da Controladoria e da função do *Controller* no mercado, e espera-se

que exista no âmbito acadêmico a maximização de pesquisas relacionadas ao tema abordado. Diante disso, surge a seguinte indagação: Quais as características das pesquisas ligadas à Controladoria e *Controller* nos principais periódicos brasileiros de contabilidade?

Este estudo tem como objetivo geral: Identificar o perfil bibliométrico e sociométrico das pesquisas relacionadas à Controladoria e ao *Controller* publicadas na década 2009-2018 em periódicos brasileiros de contabilidade. A justificativa da pesquisa reside no fato de que profissão de *Controller*, como a Controladoria, passa por evoluções associadas às condições macroeconômicas, e consequentemente em suas funções, ensejando o exame do panorama da produção científica em relação as práticas de Controladoria e *Controller*, viabilizando discussões a aprimoramentos do tema associado às necessidades das organizações.

A contribuição deste estudo no campo acadêmico é de subsidiar o acervo em relação ao tema de Controladoria nas pesquisas em ciências contábeis, que poderá evidenciar quais os principais autores e instituições fomentadoras desta temática. Já no campo profissional contribui para a identificação de fontes de pesquisa que traçam o perfil da Controladoria e do *Controller*, exigida pelo mercado de trabalho, há diferentes definições das funções do *Controller* e da Controladoria (Borinelli, 2006; Lunkes; Schnorrenberg, 2009).

O artigo está estruturado em cinco seções, a saber: Introdução, Referencial Teórico, Procedimentos Metodológicos, Análise de Dados e Discussão de Resultados e Considerações Finais. O trabalho se encerra com a apresentação das obras pesquisadas para fundamentar o desenvolvimento do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Gestão Organizacional

O surgimento da Controladoria está associado ao aumento do tamanho das organizações, e a complexidade das atividades, que desencadearam o aprimoramento de ferramentas de controle das operações. O avanço econômico, tecnológico e a competitividade representaram um estímulo ao desenvolvimento de sistemas de informações na tomada de decisões, reforçando a necessidade de empresas divulgarem suas informações de forma coerente, sintética e explicativa aos seus *stakeholders* (Arruda, Madruga, Freitas Jr; 2008).

É neste ambiente competitivo, que se exige constantes mudanças para garantia da continuidade e crescimento das organizações, onde os controles gerenciais encontram sua plenitude em relevância. A área de Controladoria deve representar um papel na mediação dos conflitos entre seu principal e seus agentes, além de ser sua a função de manutenção do sistema de controles internos, estabelecidos para a proteção dos ativos organizacionais. A essa área cabe também a tarefa de auxiliar na construção do sistema de informações econômico-financeiras da organização e sobre ele exercer controle (Nascimento; Bianchi; Terra, 2007).

Segundo Peleias (2002), a informação passou a ser um novo insumo e a Controladoria a principal fornecedora proativa para a geração de informações ao processo de gestão. Com o rompimento da fronteira geográfica, as relações governamentais e a diversificação das fontes de capital indicaram a necessidade de adaptação na forma de controle. Nesse cenário complexo, as incertezas aumentaram e as decisões demandam informações adicionais (Mendes; Kruger; Lunkes, 2017).

Um fator importante para o desenvolvimento da Controladoria foi a queda da Bolsa em Nova York em 1929, motivada pelos grandes escândalos de fraudes que abalaram significativamente a confiabilidade dos usuários da informação financeira, houve então por parte dos governantes dos Estados Unidos a criação de meios de controle na emissão de novos

títulos, como também foi criado linhas de pesquisas para o aprimoramento profissional dos contadores, como a ética, auditoria e certificação da prática contábil (Schmidt; Santos, 2006).

Impulsionada pelo processo evolutivo das corporações, a Controladoria é um instrumento importante para o fornecimento de informações úteis para tomada de decisão, além de monitoramento das atividades da organização como um todo. Sua função é promover a eficácia nas decisões e apoio informacional. Quanto mais complexo e incerto for percebido o ambiente organizacional interno, maior será a demanda por informações, e nessa mesma lógica a Controladoria surge a partir da percepção de ambientes complexos e incertos, para auxiliar o processo de tomada de decisões (Lunkes; Heichsen; Rosa, 2014).

A Controladoria atua como departamento fundamental para elaboração de projetos estratégicos, criação e manutenção de sistemas contábeis, financeiros e operacionais, que independe do tipo de organização. Além disso, deve estar habilitada a: organizar e reproduzir de dados e informações relevantes para os tomadores de decisões; manter monitoramento constante acerca de controles das diferentes atividades e do desempenho de outras divisões; e exercer poder de guiar as decisões dos gestores da entidade (Oliveira, Perez Jr; Silva, 2008).

Outras funções também são elencadas por Borinelli (2006) a fim de que a missão da Controladoria seja cumprida, como: auxiliar no processo de gestão, garantir informações apropriadas para a tomada de decisão, fazer o monitoramento dos efeitos das decisões tomadas pelo gestor; promover a busca pela eficácia de sua área de modo que haja zelo no bom desempenho da organização, tornar viável a gestão econômica, condicionar a execução de controle, auxiliar no continuo aperfeiçoamento de procedimentos internos, promover a interação da empresa com os demais *stakeholders*, e administrar a relação entre as áreas.

A controladoria trabalha em conjunto com controle interno que são meios coordenados pela empresa para manter seguros seus ativos, afim de verificar a ocultação e dar confiabilidade dos dados, com o propósito de aumentar sua eficácia e assegurar as políticas de gestão. No entanto, a definição apresentada de conceito de controle tem sido constantemente aprimorada, que incluem a garantia de informações confiáveis e abrangentes, protegendo a propriedade e os documentos, garantindo um desempenho econômico eficaz, mantendo os princípios contábeis e apresentando registros financeiros confiáveis, obedecendo às leis e atos executivos, regras empresariais e garantia de um controle efetivo do risco (Lakis; Giriunas, 2012).

Atualmente o controle interno é fundamental para o desenvolvimento do trabalho da Controladoria, que de acordo com Coso (2013), é conduzido pela alta administração, gestores e outros profissionais da organização, com o fim de proporcionar segurança razoável em relação aos objetivos ligados a i) efetividade das operações; ii) confiabilidade das informações; e iii) conformidade com as leis e regulamentos, dando suporte necessário para que a controladoria se paute nessas informações para o assessoramento de gestores das corporações.

2.2 Governança Corporativa

A Governança Corporativa, de acordo com Chagas (2007), originou-se da expressão inglesa *corporate governance*, significando o sistema pelo qual os acionistas tomam conta de sua empresa, que corresponde à fixação pelo conselho de mecanismos, estruturas e incentivos que compõem o sistema de controle de gestão pressupondo que a garantia de alocação de recursos de forma eficiente e eficaz na missão, objetivos e metas da organização, os quais devem garantir os interesses dos acionistas e proprietários, maximizando os resultados da organização, também ligados ao conceito de Controladoria (Arruda, Madruga, Freitas Jr; 2008).

As relações entre proprietários e agentes são suscetíveis a conflitos de interesses, podendo gerar inseguranças acerca da integridade dos resultados e transações da entidade. A

gerência das empresas também foi alterada, uma vez que, antes o proprietário era o gerente e o principal executivo e, mais tarde houve uma separação entre os acionistas – que detêm o capital – e os administradores – que gerenciam o capital investido pelos acionistas (Martin, 2002).

Nessa perspectiva, um sistema de Governança Corporativa emerge justamente para reparar o “conflito de agência”. Na medida em que uma grande corporação tem sua propriedade pulverizada e seu controle entregue a executivos não proprietários, coloca-se o problema de como garantir que o comportamento desses executivos esteja afinado com a maximização do valor para os acionistas (Jensen; Meckling, 1976).

Nos últimos anos, sem diminuir a importância dos sócios e administradores, a governança ampliou seu foco para as demais partes interessadas. Cada vez mais, desafios sociais e ambientais globais, regionais e locais fazem parte do contexto de atuação das organizações, afetando sua estratégia e cadeia de valor, com impactos na sua reputação e no valor econômico de longo prazo (Instituto Brasileiro De Governança Corporativa – IBGC, 2015). A boa Governança Corporativa contribui para o desenvolvimento econômico sustentável, melhorando o desempenho das empresas e proporcionando maior acesso a fontes externas de capital (*International Finance Corporation - IFC*, 2007).

2.3 Controladoria e *Controller*

Nem sempre as empresas adotam a Controladoria como um departamento independente. Há casos em que adotam uma estrutura de Controladoria centralizada em seu gestor principal, ou mesmo descentralizada entre gerentes de departamentos. Há ainda, casos em que um único profissional *Controller* é o responsável pelas informações (Mendes; Kruger; Lunkes, 2017).

A descentralização indica que o gestor transferiu a responsabilidade da gestão, mas ainda demanda informações para as decisões. A partir da descentralização do controle, essas informações de orientação da alta gerência passam a ser responsabilidade da Controladoria (Almeida; Beuren, 2014; Mendes *et al.* 2016).

Há diferentes maneiras de se construir uma estrutura de Controladoria, podendo esta ser formal ou informal. Enquanto na estrutura formal o *Controller* está ligado a algum departamento da empresa, como aporte à gestão, no modo informal, não há envolvimento de um específico departamento, assegurando apenas no fornecimento de informação aos gestores (Beuren; Silva, 2010; Lunkes; Heichsen; Rosa, 2014).

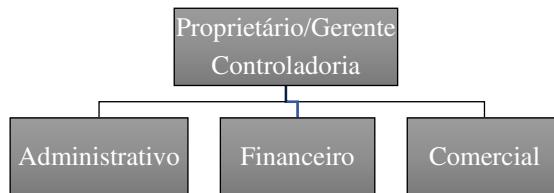
A estrutura da Controladoria deve se pautar no monitoramento dos controles gerenciais, que tem por finalidade melhorar a eficiência das atividades da organização, subsidiando informações tanto para os usuários internos (alta administração, produção, vendas, recursos humanos, contabilidade, entre outros) como os externos (acionistas, investidores, fornecedores, clientes, agências reguladoras, entre outros).

Diversos tipos de estruturas de controle podem ser utilizados, como: controles individuais, controles integrados, sistemas mais complexos, departamentalização da Controladoria ou único profissional responsável por controles e informações. Ainda, variáveis do ambiente empresarial são consideradas: idade das empresas, ramo de atuação, número de funcionários, faturamento, estrutura de Controladoria interna das organizações e a percepção da importância dos controles para a gestão empresarial (Mendes; Kruger; Lunkes, 2017).

De acordo com os levantamentos no trabalho de Borinelli (2006), foi possível identificar o posicionamento do departamento da Controladoria dentro das entidades empresariais, onde a maioria dos autores, defendem que a mesma ocupe a função de assessoria (*staff*), diretamente ligado à presidência da empresa, reforçar as decisões dos executivos.

A posição hierárquica da Controladoria é amplamente discutida, e as características das empresas em sua primeira fase de vida, quase sempre são familiares. Esta fase é baseada em três aspectos: estratégia, cultura e valores de gestão do patrimônio (Müller; Beuren, 2010). Nessa fase a personalidade dos fundadores é determinante nas decisões de gestão, que geralmente são tradicionalistas e conservadoras (Gersick *et al.* (1997), ou seja, com decisões centralizadas dentro da entidade, sem a figura do *Controller*, conforme a Figura 1.

Figura 1 – Proprietário como Gerente e *Controller* da organização

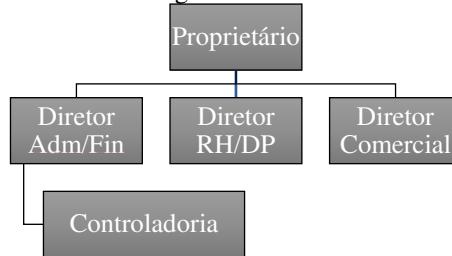


Fonte: Adaptado de Müller; Beuren (2010).

Na fase inicial do ciclo de vida de uma empresa familiar há uma preocupação com o desejo de aproximação familiar bem como insegurança da “terceirização” do controle da empresa. Muitas vezes se confunde conceitos de controle familiar e gestão, o que inibe a abertura administrativa da empresa (Lethbridge (1997)).

Entretanto, em algumas organizações, a função do *Controller* está subordinada ao diretor administrativo ou financeiro, conforme apresentado Figura 2, e este distanciamento dificulta a relação com os gestores principais, ocasionando uma mínima ou nula a interferência na tomada de decisão.

Figura 2 – Controladoria como órgão linha de subordinado a alta administração

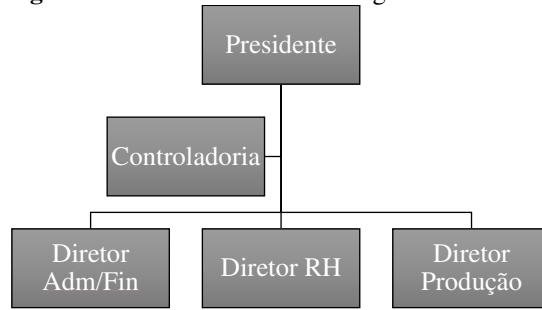


Fonte: Adaptada de Schmidt e Santos (2006)

Até que se estabeleça as práticas de Controladoria, faz necessário que a entidade, crie e divulgue a missão, visão e filosofia, como os instrumentos a serem utilizados pela Controladoria, de forma que essas as crenças e valores dos proprietários se estabeleça nas pessoas que dirigem a empresa.

A medida em que a complexidade de controle atinge maior proporção, há demanda por mudança de comportamento da entidade, a fim de manter a continuidade, envolvendo questões como sucessão, gestão profissional e abertura de capital, como também as variáveis consideradas por Mendes; Kruger; Lunkes, (2017). Torna-se fundamental a Controladoria tenha suas práticas formalizadas na estrutura organizacional, servindo de suporte para definir regras e rotinas, que possibilitem apontar aos gestores mudanças necessárias nas organizações, (Müller; Beuren, 2010), conforme apresentado na Figura 3.

Figura 3 – Controladoria como órgão de assessoria

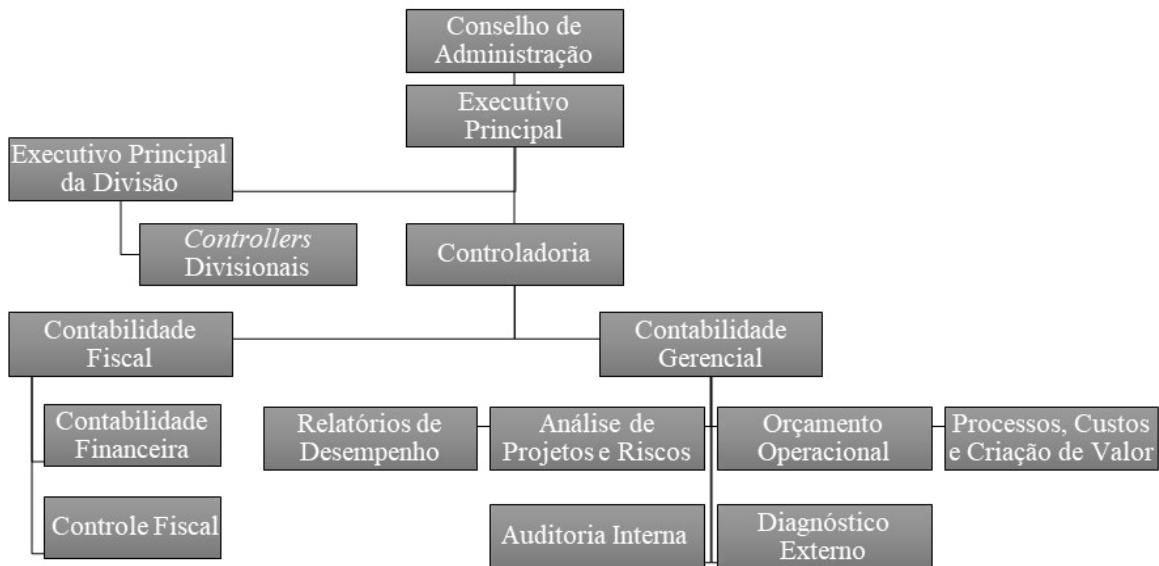


Fonte: Adaptada de Schmidt e Santos (2006)

Conforme a natureza da organização empresarial, a estrutura da Controladoria se estabelece na medida em que a missão, os valores e objetivos da entidade vão se consolidando, porém, para o desempenho das práticas atribuídas à controladoria, faz-se necessário definir e compreender os instrumentos utilizados pela mesma.

A partir do momento em que há a implantação do departamento da controladoria, a mesma passa a ser responsável por vários setores da organização. O modelo apresentado na Figura 4 foi elaborado por Martin (2002), onde pesquisou a estrutura de controladoria em 27 empresas brasileiras.

Figura 4 – Estrutura Organizacional da Controladoria nas organizações brasileiras



Fonte: Adaptado de Martin (2002)

A expansão das atividades e complexidade de controle organizacional, impulsionou a implantação da Controladoria para atender às necessidades e aos objetivos das empresas, utilizando-se das informações contábeis no processo de gestão, assegurando o controle e os resultados da empresa. Isso corresponde à integração dos esforços das diversas áreas de acordo com os sistemas e subsistemas utilizados, como apresentado na Figura 4 (Müller; Beuren, 2010).

A ascensão nas operações no ambiente corporativo evidenciada nos últimos tempos, trouxe desenvolvimento na área de Controladoria, aliada ao avanço da tecnologia, surgimento de ferramentas eficientes de gestão, além de estreitar as relações com os demais saberes como

a auditorias interna e externa, gestão e análise de custos, entre outras atividades que fornecem importantes insumos, pela qual a controladoria assumiu responsabilidade em gerenciar.

Para que exerce o perfil de assessoria no processo decisório, a função do *Controller* deixou de ser exclusivamente contábil, agregando funções multidisciplinares, envolvendo outras áreas de conhecimento, como a administração, economia, estatística, psicologia, e outras, que são manuseadas em conjunto com a ciências contábeis (Lunkes; Schnorrenberg, 2009).

Ao evidenciar o perfil multidisciplinar que demanda do mercado, o *Controller* necessita suprir de conhecimentos ligados a inúmeras funções, que auxilie os executivos de diferentes setores e departamentos, assumindo assim a posição de conselheiro frente às adversidades. É importante que o *Controller* tenha uma visão sistêmica da organização, conheça o mercado em que a empresa compete, identifique todas as variáveis macroeconômicas que podem direta ou indiretamente impactar o processo decisório dos gestores (Schmidt; Santos, 2006).

Os conhecimentos exigidos para o desempenho das funções de *Controller* são: contabilidade e finanças, sistemas de informações gerenciais, tecnologia da informação, aspectos legais de negócios e visão empresarial, métodos quantitativos, e processos informatizados da produção de bens e serviços (Oliveira; Perez Jr.; Silva, 2008).

O perfil do profissional *Controller* está muitas vezes associado a posição de *staff* aos gestores e a todo o processo gerencial, e seu perfil ainda não é bem definido, visto que suas competências são moldadas de acordo com as peculiaridades da empresa e/ou mercado onde está inserido (Amorim; Silva, 2018). Em algumas empresas, especialmente as maiores, o *Controller* atua ativamente no planejamento estratégico, muitas vezes assumindo um papel de parceiro ou co-piloto do negócio (Rahman; Ahmed, 2012; Lambert; Sponem (2012).

2.4 Estudos Relacionados

Na literatura alguns estudos analisaram temas gerais da Controladoria. Entre os estudos, alguns buscaram analisar sobre as principais funções da Controladoria no âmbito brasileiro e internacional (Lunkes; Gasparetto e Schorrenberger, 2010), além da rede cooperações entre pesquisadores sobre a temática (Cruz *et al.*, 2011). Contudo, observa-se a predominância de estudos com foco no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, que analisaram a inserção do tema de Controladoria das teses do programa de Pós-graduação, como as características e abordagens dada a Controladoria (Lourensi; Beuren, 2011; Beuren; Pinto; Zonatto, 2012; Lunkes *et al.*, 2012; Durigon; Diehl, 2013). No quadro 1 são apresentados estes estudos, em ordem cronológica, com a respectiva quantidade de artigos analisados, épocas e alguns resultados encontrados.

Quadro 1 – Levantamento sobre a produção científica em controladoria

Estudo	Trabalho Analisados	Período	Resultados
Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010)	147 trabalhos de Congressos brasileiros com <i>Qualis A</i> e eventos de natureza equivalente, do exterior	Estudos empíricos do Brasil, Alemanha e EUA.	Objetivo: identificar as principais funções da controladoria em pesquisas realizadas em empresas dos EUA, Alemanha e Brasil. Constatou-se que, no Brasil, 100% dos pesquisadores analisados, classificam o planejamento como a função mais relevante. Nos EUA e Alemanha, esta é a opinião de 80%. Quanto a função de controle, percebe-se que na Alemanha, ela é considerada fundamental por 100% das obras. Por seu turno, no Brasil e nos EUA, esta função é julgada relevante por 80% e 70% das obras, respectivamente.

Continua

Conclusão

Estudo	Trabalho Analisados	Período	Resultados
Cruz <i>et al.</i> (2011)	882 artigos de nove edições do congresso USP.	2001 a 2009	Objetivo: delinear o perfil das redes de cooperação configuradas entre os pesquisadores envolvidos no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Observaram que o perfil das redes de cooperação mostrou-se com a predominância de laços fortes. Embora exista um perfil de redes de cooperação deficiente em alguns quesitos, o universo explorado apresentou sinais de desenvolvimento. A rede teve sua densidade aumentada no último período e houve diminuição das relações fortes.
Lourengi e Beuren (2011)	18 teses defendidas no doutorado FEA/USP.	1997 a 2006	O estudo objetivou analisar a inserção da Controladoria, sob as três perspectivas propostas por Borinelli (2006), nas teses defendidas no Doutorado da FEA/USP. Com base nos achados da pesquisa, que há uma inserção fraca e pouco significativa da Controladoria, em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.
Beuren, Pinto e Zonatto (2012)	133 trabalhos publicados no congresso USP.	2001 a 2006	Objetivo: identificar a abordagem dada a controladoria pelos trabalhos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade. Observaram que há preocupação em definir o termo controladoria e não há a sua relação com outras áreas do conhecimento, como também não há consenso sobre as atividades típicas, e focam a controladoria como unidade administrativa que subsidia a tomada de decisões.
Lunkes <i>et al.</i> (2012)	268 artigos de periódicos de contabilidade com Quali Capes A1, A2, B1, B2 e B3.	1996 a 2010	A pesquisa baseia-se nos estudos sobre legitimidade e tem como objetivo identificar e analisar a legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. Os resultados mostram que a controladoria no Brasil apresenta legitimidade sociopolítica, ou seja, possui organismos e normas próprias, contudo, necessita melhorar os níveis de organização e desenvolvimento, assim como ocorre nos EUA e Alemanha. Observa-se também que a legitimidade cognitiva cresceu na publicação de livros e manuais, a disciplina de controladoria está presente na maioria dos cursos de Ciências Contábeis.
Durigon e Diehl (2013)	323 artigos publicados nas onze edições do congresso USP.	2001 a 2011	Objetivo: analisar as características das publicações sobre controladoria no setor público. Dentre os principais resultados destacaram-se: a) não há muitas publicações sobre o assunto, demonstrando que a importância dada ao tema pelos pesquisadores brasileiros no congresso em análise é baixa; b) os artigos publicados apresentam como procedimento de pesquisa: a pesquisa bibliográfica, a pesquisa de campo e o estudo de caso; c) os artigos geralmente são publicados por mais de um autor; e d) o autor mais influente é Valmor Slomski.

Fonte: Elaborado pelos autores

Os trabalhos apresentados no Quadro 1, cujo o formato é bibliométrico, mas diferem por terem objetivos diferentes deste trabalho, sendo apenas o trabalho de Lunkes *et al.* (2012), comparável, mas apenas na utilização da mesma população “periódicos brasileiros de contabilidade”, porém a classificação CAPES *Qualis* é diferente, os autores analisaram

periódicos com CAPES *Qualis* A1, A2, B1, B2 e B3, e os objetivos da pesquisa também diferem.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação Metodológica

O delineamento da pesquisa é documental, pois visa a captação e utilização de materiais brutos ou sem devido tratamento analítico como objeto de pesquisa (GIL, 2008). Quanto ao problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa-quantitativa, quanto a abordagem do problema, realizada mediante análises bibliométrica e, quanto ao objetivo é de natureza descritiva, que preza pela exposição das características de um fenômeno ou população (GIL, 2008).

O caráter quantitativo, justifica-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas. Enquanto o caráter qualitativo envolve a compreensão de análises de atores envolvidos em determinado fenômeno (RICHARDSON, 1999).

Sendo o estudo bibliométrico um conjunto de métodos de pesquisa utilizados para mapear a estrutura do conhecimento em um campo científico através de uma abordagem quantitativa e estatística de diversos dados bibliográficos (VANTI, 2002), já a sociometria busca identificar a rede de relacionamento entre os diversos atores de uma amostra.

3.2 Procedimentos de Coleta de Dados

A população deste estudo se pautou em artigos publicados em periódicos brasileiros ligadas ao curso de Ciências Contábeis, cuja classificação fosse correspondente a *Qualis A2 e B1*, entre o recorte temporal de 2009 a 2018, conforme apresentado no quadro 1:

Quadro 2 – Periódicos Brasileiros de Contabilidade – Base para Pesquisas

Denominação	Classificação Qualis / Capes	ISSN
Contabilidade Vista & Revista	A2	0103-734X
Advances in Scientific and Applied Accounting	A2	1983-8611
RCO – Revista de Contabilidade e Organização	A2	1982-6486
Revista de Contabilidade e Finanças	A2	1808-057X
Revista Contemporânea de Contabilidade	A2	2175-8069 ou 1807-1821
Revista Universo Contábil	A2	1809-3337
BASE – Revista Administração e Contabilidade da Unisinos	B1	1984-8196
Contabilidade Gestão e Governança	B1	1984-3925
Custos e @gronegócio on Line	B1	1808-2882
Enfoque: Reflexão Contábil	B1	1984-882X
REPEC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B1	1981-8610

Fonte: Elaborado pelos autores

O procedimento para coleta e seleção dos artigos ocorreu na base de dados Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL®) e nas páginas das revistas avaliadas.

Na base SPELL®, a seleção balizou-se na utilização das seguintes palavras-chave: “Controladoria”, “Controller”, “Profissional Controladoria” e “Controle Interno”, e em seguida, a etapa de seleção foi realizada da seguinte forma: I) examinar o título dos trabalhos que remetia ao tema de *controladoria* e/ou *Controller*; II) leitura do resumo dos artigos; III) seleção dos artigos que se associavam com o tema da presente pesquisa.

3.3 Procedimentos de Análise

Para compreensão do conjunto de características bibliométricas ligadas ao objeto de estudo, foram realizadas análises descritivas para identificar a quantidade de artigos publicados sobre a temática por ano e por periódico, número de artigos por autor, por estado, vínculo institucional e frequência de palavras-chave. A análise descritiva foi realizada com auxílio do software MS-Excel®, e a análise das palavras-chave pelo software online WordClouds.

A análise do sociométrica deve ser estruturada em formato simétrico de matriz de modo que os dois atores (indivíduos x e y) estejam mutuamente relacionados (Cruz *et al.*, 2011). Para o presente estudo, os dados foram estruturados em uma matriz quadrada de modo que fosse possível captar a relação entre os autores e entre seus respectivos vínculos institucionais, com utilização do software UCINET®.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Apresentação e Análise dos Dados

A busca pelas palavras-chave selecionadas retornou uma quantidade de 69 artigos. Notou-se, após a investigação do conteúdo que 25 deles não correspondiam ao objeto de estudo, resultando uma amostra de 44 artigos contemplando o tema esperado. A Tabela 1 apresenta a quantidade de periódicos publicados no recorte temporal de 10 anos divulgados por ano.

Tabela 1 – Artigos por periódico ligados ao tema Controladoria e Controller

Periódico	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total
Universo Contábil	3			1	1	2	2		1		10
Contabilidade Vista e Revista	1	1	2		2	1			1		8
ASAA		1	1	2			1			1	6
Enfoque		1		2			1		1	1	6
RCC	1	1		1						1	4
Base									1	1	2
Contabilidade, Gestão e Governança					1	1					2
REPEC							2				2
Revista de Contabilidade e Finanças					1				1		2
Custos e @gronegócio									1		1
RCO				1							1
Total	5	5	3	7	4	6	4	0	6	4	44

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Nota-se que a revista Universo Contábil detém o maior número de artigos ligados ao tema, seguida pela Revista Contabilidade Vista e Revista. Quando somadas representam mais de 40% da amostra. Nota-se que em 2016 nenhum periódico apresentou artigos com a temática. Com a inclusão de 2016 no rol de amostras, a média de artigos anuais está entre 4 e 5 artigos.

Outro fato que chama a atenção é a predominância de artigos no ano de 2017, o que representa 16% da amostra, sendo as revistas ASAA e Enfoque as com maior número no ano. No contexto geral, durante o recorte temporal, ambas apresentaram a mesma quantidade de artigos relacionadas ao tema.

Ao todo, os 44 artigos ligados ao tema controladoria e *Controller*, contaram com a contribuição de 98 autores diferentes. A tabela 2 apresenta a publicação por autor, envolvendo o nome de autores que apresentaram pelo menos 2 artigos sobre o mesmo tema, ao todo 19 deles, o que quer dizer que 80% dos autores publicaram sobre Controladoria e *Controller* uma única vez nos periódicos listados.

Tabela 2 - Artigos por autor ligados ao tema Controladoria e Controller

Autor	Quantidade
Ilse Maria Beuren	10
Rogério João Lunkes	7
Carlos Alberto Diehl	4
Darci Schnorrenberger	4
José Carlos Tiomatsu Oyadomari	4
Ricardo Lopes Cardoso	4
Márcia Martins Mendes De Luca	3
Valdirene Gasparetto	3
Vera Maria Rodrigues Ponte	3
Andson Braga de Aguiar	2
Edileia Gonçalves Leite	2
Ernesto Fernando Rodrigues Vicente	2
Fernando Barros de Lima	2
Franciele Beck	2
Octavio Ribeiro de Mendonça Neto	2
Ramão Humberto Martins Manvailer	2
Sandra Maria dos Santos	2
Vanderlei dos Santos	2
Vinícius Costa da Silva Zonatto	2

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Nota-se que a maior quantidade de artigos ligados a temática do presente estudo, partiu de dois autores: Beuren e Lunkes. Somados, detêm 12% das publicações presentes na amostra. Um fato a ser considerado é que ambos possuem o mesmo vínculo institucional, fato que motivou a análise por vínculo institucional (Tabela 3) e avaliação da unidade da federação.

Tabela 3 – Vínculo dos autores ligados ao tema Controladoria e Controller

Local de Trabalho/Vínculo	Quantidade
Universidade Federal de Santa Catarina	30
Universidade Regional de Blumenau	21
Universidade Presbiteriana Mackenzie	18
Universidade Federal do Ceará	12
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	8
Universidade Federal de Pernambuco	7
Universidade de São Paulo	5
Universidade do Estado de Mato Grosso	5
Universidade Federal Rural de Pernambuco	5
Universidade Federal do Paraná	5
Universidade Federal da Bahia	4
Universidade Federal do Amazonas	3
Universidade do Oeste de Santa Catarina	2
Universidade Federal da Paraíba	2
Defensor & Associados Consultoria em Gestão Empresarial	1
Faculdade Anchieta de Ensino Superior do Paraná	1
Fundação Getúlio Vargas	1
Fundação Instituto de Educação de Barueri	1
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras	1
Secretaria do Tesouro Nacional	1
Universidad de Cantabria	1
Universidade do Estado da Bahia	1
Universidade do Estado de Santa Catarina	1
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte	1
Universidade Federal da Fronteira Sul	1

Continua

Local de Trabalho/Vínculo	Quantidade	Conclusão
Universidade Federal de Goiás	1	
Universidade Federal de Viçosa	1	
Universidade Federal do Mato Grosso do Sul	1	
Universidade Federal do Pará	1	
Total	142	

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

A partir da análise de frequência, nota-se que a maior parte das pesquisas acerca do tema Controladoria e *Controller* partiu de autores vinculados à Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), o que representa 21% do total de estudos. Ao avaliar por Unidade de Federação, nota-se que o estado de Santa Catarina - SC lidera o *ranking*, englobando praticamente 40% do local onde estes autores estão vinculados. São Paulo segundo estado com maior quantidade de autores interessados pela temática, representando 19% do total.

Ceará e Pernambuco vêm empatados na terceira posição do *ranking* contendo 8% de autores vinculados cada. Uma estratificação por regiões geográficas do país, demonstra que a região Sul está presente no vínculo institucional de 40% dos autores (avaliados por artigo), seguido pelas regiões Nordeste (23%) e Sudeste (19%). Vale considerar que para a respectiva análise, se deu pela avaliação individual dos artigos em razão da alteração de vínculo e estado por parte de alguns autores, ao longo do recorte temporal coletado, ou seja, o universo de autores envolve a soma por artigos. Vale destacar ainda que entre os autores da amostra há um autor, que contribuiu para a confecção de um artigo, vinculado à uma instituição no exterior do país.

4.2 Palavras-chave Identificadas

Outra característica explorada é a análise das palavras-chave (Figura 5) durante a confecção de suas pesquisas relacionadas ao tema Controladoria e *Controller*. Nota-se que algumas abordagens se repetem, mas se diferem pelo objeto avaliado. É o exemplo da palavra “funções” e “comportamento” que ora é atribuída ao *Controller*, ora à Controladoria. Para facilitar a compreensão acerca do universo de palavras, todas foram reunidas na nuvem de palavras, de modo que sua magnitude fosse enfatizada pelo tamanho da fonte utilizada.

Figura 5 – Nuvem de palavras



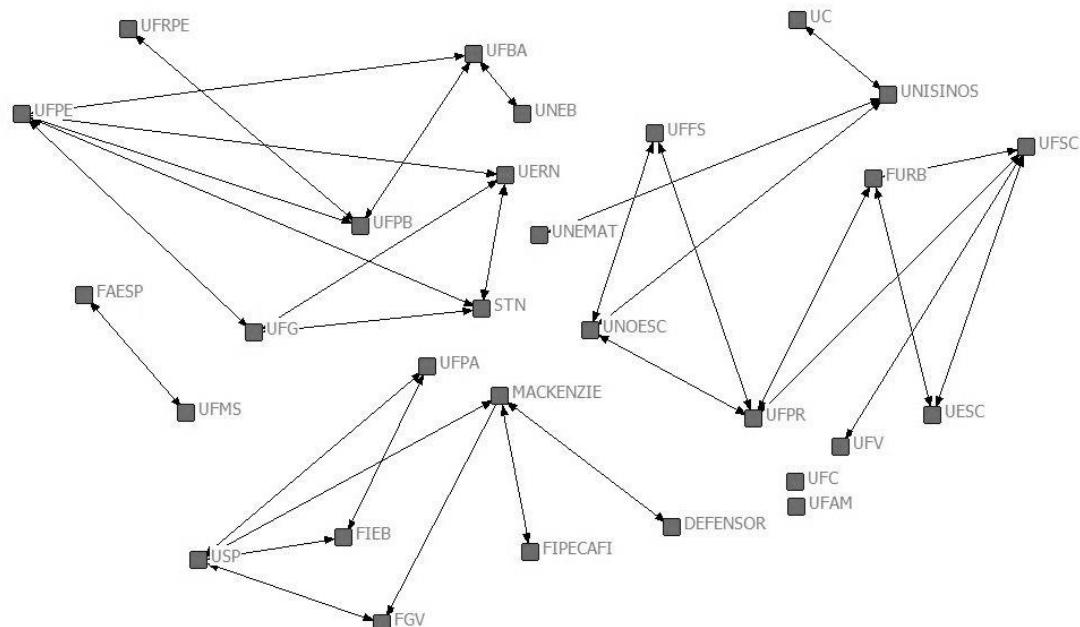
Fonte: Resultado da pesquisa (2019).

Após avaliação dos artigos encontrados, nota-se que ao todo 155 palavras-chave diferentes foram utilizadas pelos autores relacionados. A palavra-chave predominante foi a palavra Controladoria, que foi utilizada 19 vezes dentro do universo de estudos selecionados. Em seguida, foram identificadas oito repetições da palavra *Controller*, ambas consideradas cerne para a composição da presente pesquisa, reforçando o alinhamento do tema com os achados.

4.3 Avaliação Sociométrica

Visando complementar a análise longitudinal das tabelas contempladas na seção 4.1, as Figuras 6 e 7 apontam os resultados da análise das redes de cooperação dos 98 autores identificados no universo de artigos selecionados. A Figura 6 apresenta a relação entre diferentes vínculos institucionais.

Figura 6 – Análise Sociométrica dos Vínculos Institucionais



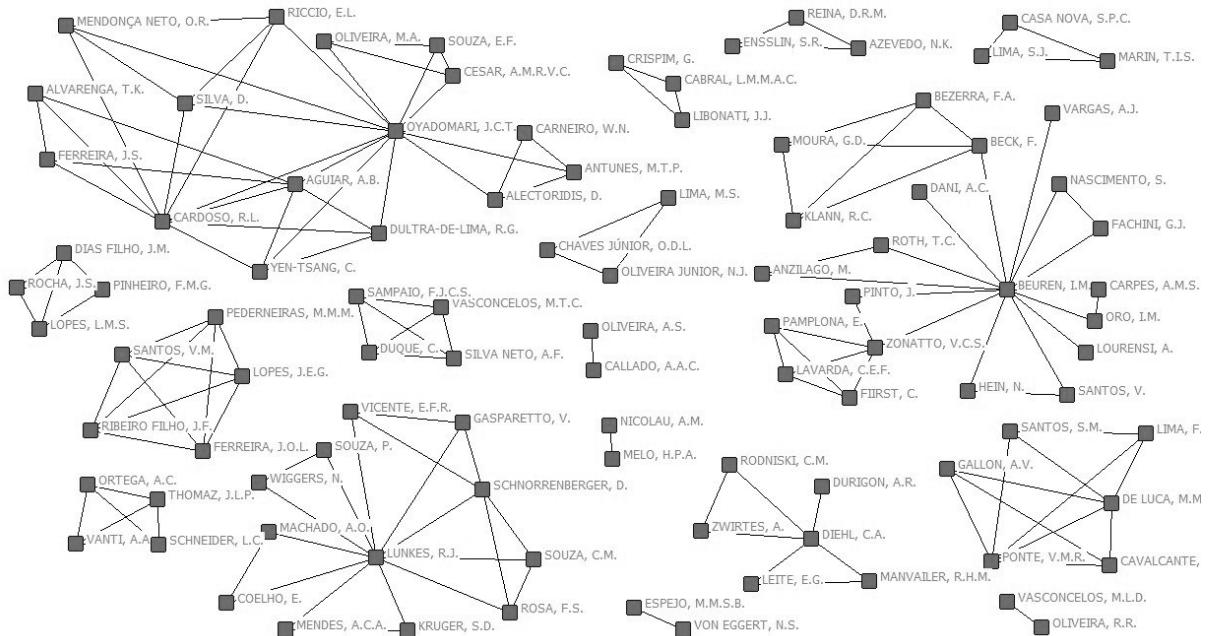
Fonte: Resultado da Pesquisa (2019)

Nota-se que há uma maior interação entre as instituições localizadas ao sul do país, com a abrangência de sete instituições distintas, sendo a UFPR a principal instituição de ligação entre elas. Ao confrontar com a análise bibliométrica, diferente do que se esperava, a Universidade Federal de Santa Catarina, que apresentou maior quantidade de artigos publicados, possui uma menor quantidade de interações se comparada com a Universidade Federal de Pernambuco.

Este resultado traz evidências de que a princípio as pesquisas realizadas na UFSC estão sendo produzidas dentro do seu próprio meio acadêmico ou prioriza parcerias em ambientes mais próximos (FURB, UFPR, UESC, etc). Duas universidades da amostra realizaram pesquisa apenas dentro da sua instituição, ou seja, não realizar sequer uma parceria (UFAM e UFC), enquanto as demais realizaram pelo menos uma interação entre as diferentes instituições.

Ao avaliar a interação entre os autores, nota-se que há uma predominância entre grupos de estudo com grupos com 3 a 6 autores. Esperava-se, de fato, que o maior número de ligação partiria daqueles cujo número de artigos foram maiores.

Figura 7 – Análise Sociométrica dos Autores



Fonte: Resultado da Pesquisa (2019).

A Figura 6, identificou os autores: Beuren, Oyadomari e Lunkes, como detentores do maior número de parcerias. Em complemento ao resultado exposto na Figura 7, vale ressaltar que se fossem consideradas as parcerias repetidas, o ranking seria convertido para a seguinte ordem: Lunkes, Oyadomari e Beuren, onde o laço mais forte encontrado entre os autores relacionados envolve Lunkes e Schnorrenberger (4 vezes). Para o segundo, o laço mais forte totaliza três parcerias com Cardoso; e Beuren, repetiu apenas uma parceria com Santos, V.

Em linhas gerais, a pesquisa se aproxima de Cruz, et al (2011) pelo recorte temporal de dez anos e pelo foco em pesquisa científica de contabilidade, apesar destes autores utilizarem com base o Congresso USP ao invés de periódicos nacionais de contabilidade. Em seu resultado sociométrico, os mesmos destacaram a presença de laços fortes, ou seja, publicações que seguiram adiante com a mesma parceria entre autores. O presente estudo, por sua vez, não encontrou nenhuma parceria com repetição superior a 4 vezes, como supracitado.

5 CONCLUSÃO

Sob o propósito de identificar e quantificar as características da produção científica ligadas ao tema Controladoria e *Controller*, este estudo investigou as características da produção científica nos principais periódicos brasileiros de contabilidade. Em consonância, buscou-se a identificação dos padrões de colaboração dos pesquisadores por meio de avaliação sociométrica, visando as principais tendências acerca destes atores. Juntos, as características encontradas contemplam o preenchimento da lacuna de conhecimento voltada para a temática investigada no presente estudo. Percebeu-se que se trata de um tema não muito explorado na literatura brasileira, tanto que apenas 44 artigos foram selecionados como equivalentes à

expectativa de objeto de pesquisa. Além disso, vale destacar que o tema esteve ausente no ano de 2016, onde não houve nenhuma pesquisa publicada a respeito.

A partir da amostra encontrada, se percebeu uma predominância de autores presentes na região Sul do país, em especial no estado de Santa Catarina. Também foi possível identificar que apenas 20% dos autores voltaram a publicar sobre o tema durante o recorte temporal avaliado. Em relação à sociométrica, nota-se que poucos autores voltaram a escrever juntos acerca da temática controladoria e *Controller*.

Este fato pode ser considerado uma limitação, em razão da não avaliação de periódicos com classificações inferiores perante sua estratificação *Qualis*. Isso quer dizer que embora não tenham sido encontradas novas publicações, provavelmente os autores buscaram outras revistas para exposição da temática.

Para futuras pesquisas, sugere-se que seja investigada a quantidade de publicações em outras estratificações para fortalecer o estudo. Sugere-se ainda que sejam avaliadas as citações mais frequentes entre os autores que estudam o tema Controladoria e *Controller*.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, D. M., BEUREN, I. M. (2014). Presença dos pilares da teoria da estruturação na controladoria com o processo de convergência contábil. **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión**, v. 22, n. 1, p. 79-97.
- AMORIM, T. N. G. F., SILVA, B. L., (2019). Profissionais de controladoria: competências e demandas organizacionais. **Revista Ambiente Contábil**, vol. 11, n.1.
- ARRUDA, G. S., MADRUGA, S. R., FREITAS JR, N. I, (2008). A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria. **Rev. Adm. UFSM**, v. 1, n. 1, 71-81.
- BEUREN, I. M., SILVA, A. J., (2010). Abordagens da controladoria em artigos publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em ciências contábeis recomendados pela CAPES. **Enfoque: Reflexão contábil**, v. 29, n. 3, p. 9-21.
- BORINELLI, M. L., (2006). **Estrutura Básica Conceitual de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática**. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- CHAGAS, J. F. (2007). **Governança corporativa: aplicabilidade do conceito, dos princípios e indicadores à gestão de pequenas e médias organizações**. Disponível em: <<http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/085.doc>>. Acesso em: 20 maio 2019.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - **COSO**. Internal Control - Integrated Framework - Executive Summary. 2013. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.

CRUZ, A. P. C.; ESPEJO, M. M. S. B.; COSTA, F.; ALMEIDA, L. B. (2011). Perfil das redes de cooperação científica: congresso USP de controladoria e contabilidade - 2001 a 2009. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 22, n. 55, 64-87.

GERSICK, K. E., DAVIS, J. A., HAMPTON, M. M.; LANSBERG, I., (1997). **De geração para geração: ciclos de vida da empresa familiar**, São Paulo.

GIL, A. C., (2008). **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo, Atlas.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. IBGC, São Paulo, 2015.

INTERNATIONAL FINANCE CORPORATION, (2019). **Governança corporativa**. Disponível em: <<https://www.ifc.org/>>. Acesso em: 20 maio 2019.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. (1976) Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, out. 1976.

LAMBERT, C., SPONEM, S., (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. **European Accounting Review**, v. 21, n. 3, p. 565-589.

LAKIS, V., GIRIŪNAS, L., (2012). The concept of internal control system: theoretical aspect. **Ekonomika**, vol. 91. Vilnius Univerty, Lithuania.

LETHBRIDGE, E., (2007). Tendências da empresa familiar no mundo. **Revista do BNDES**, n. 7, Rio de janeiro.

LIMA, F.B., DE LUCCA, M. M. M., SANTOS, S. M., PONTE, V. M. R., (2011). A Controladoria em Instituições Financeiras: Estudo de Caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Revista de Contabilidade Vista e Revista**, v. 22, n. 1, p. 43-72.

LUNKES, R. J., HEICHSEN, L., ROSA, F. S., (2014) Adoção das funções da controladoria: um estudo em empresa do setor elétrico. **Revista Inova Ação**, v. 3, n. 1, p. 1-18.

LUNKES, R. J., SCHNORRENBERGER, D., (2009). **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas.

MARTIN, N. C, (2002). Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 28 p. 7-28.

MENDES, A. C. A., KRUGER, S. D., LUNKES, R. J., (2017). Características da estrutura de controladoria: um estudo empírico em empresas do oeste catarinense. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, n. 2, p. 121-140.

MENDES, A. C. A., LUNKES, R. J., SCHNORRENBERGER, D., GASPARETTO, V., KRUGER, S. D., (2016). Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 35, n. 2, p. 87-103.

MÜLER, E. T. C., BEUREN, I. M., (2010). Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p. 105-120.

NASCIMENTO, A. M., BIANCHI, M., TERRA, P. R. S., (2007). A controladoria como mecanismo interno de governança corporativa: evidências de uma survey comparativa entre empresas de capital brasileiro e norte-americano. **ABCustos – Associação brasileira de custos**, v. 2, n. 2, 70-96.

OLIVEIRA, L. M., PEREZ JUNIOR, J. H., SILVA, C. A. S., (2008). **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas.

ORO, I. M., BEUREN, I., CARPES, A. M. S., (2013). Competências e habilidades exigidas do *Controller* e a proposição para sua formação acadêmica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 1, p. 15-36.

PELEIAS, I. R. (2002). **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva.

RAHMAN, S., AHMED, J. U., (2012). An evaluation of the changing role of management accountants in recent years. **Indus Journal of Management & Social Science**, v. 6, n. 1, p. 18-30.

RICHARDSON, R. J. (1999). **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas.

SCHMIDT, P., SANTOS, J. L., (2006). **Fundamentos de controladoria**, São Paulo: Atlas.

VANTI, N. A. P., (2002). La bibliometría y webmetría: una exploración conceptual de mecanismos utilizados para medir registro de información y la difusión del conocimiento. **Ciência e Informação**, v. 31, n. 2, 152-162.