

---

# Inserção da Controladoria em Teses da FEA/USP: uma Análise nas Perspectivas dos Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional

Adriano Lourensi <sup>1</sup>  
Ilse Maria Beuren <sup>2</sup>

---

•Artigo recebido em: 04/03/2009 •Artigo aceito em: 22/05/2009 •• Segunda versão aceita em: 25/01/2010

## Resumo

A Controladoria assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações. Ao prover informações de suporte ao processo de gestão, ela intenta contribuir para a continuidade dessas organizações. No entanto, por ser uma área de conhecimento relativamente nova, persistem ainda dúvidas sobre sua conceituação, seu papel no processo de gestão e os procedimentos por ela adotados como órgão administrativo. Assim, o estudo objetiva analisar a inserção da Controladoria, sob as três perspectivas propostas por Borinelli (2006), nas teses defendidas no Doutorado da FEA/USP no período de 1997 a 2006. Tendo um *checklist* como instrumento de pesquisa, foi realizada pesquisa exploratória, com abordagem predominantemente qualitativa. A população da pesquisa compreende as 102 teses defendidas no período, e a amostra estratificada, após alguns ajustes, resultou em 18 teses. Os resultados da pesquisa relacionam os enfoques da Controladoria nas teses com as três perspectivas, aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, propostas por Borinelli (2006). Conclui-se, com base nos achados da pesquisa, que há uma inserção fraca e pouco significativa da Controladoria, em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, nas teses da FEA/USP defendidas entre os anos de 1997 e 2006.

**Palavras-chave:** Controladoria; Aspectos Conceitual, Procedimental e Organizacional; Teses.

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Victor Konder - CEP 89012-900, Blumenau/SC. Telefone: (47) 3321-0565. E-mail: lourensi@al.furb.br

<sup>2</sup> Doutora em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 - Victor Konder - CEP 89012-900, Blumenau/SC. Telefone: (47) 3321-0565. E-mail: ilse@furb.br

Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves da Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

# Insertion of Comptrollership in Doctoral Theses from FEA/USP: an Analysis of Perspectives on Conceptual, Procedural and Organizational Aspects

---

## Abstract

Comptrollership has assumed an increasingly preponderant role in the administration of organizations. In providing information in support of the management process it intends to contribute to the continuity of these organizations. However, because it is a relatively new area of knowledge doubts still persist about its concepts, its role in the management process and the procedures adopted in order for it to become an administrative organ. Thus the objective of the study was to analyze the insertion of comptrollership, from the three perspectives proposed by Borinelli (2006), in doctoral theses defended at FEA/USP from 1997 to 2006. A checklist was developed as a research instrument and exploratory research was made using a mainly qualitative approach. The research population was composed of 102 theses defended in the period, with the sample stratified after some adjustments to 18 theses. Research results report the focus on Comptrollership in the theses from the three perspectives, the conceptual, procedural and organizational aspects proposed by Borinelli (2006). It was concluded that based on what was found in the research there is weak insertion and little significance attributed to comptrollership in its conceptual, procedural and organizational aspects in theses defended at FEA/USP in the years 1997 to 2006.

**Keywords:** Comptrollership; Conceptual; Procedural and Organizational Aspects; Doctoral Theses.

## 1. Introdução

No Brasil, a relativa estabilidade econômica, a abertura de mercados, as reorganizações empresariais e o aumento da concorrência levam as empresas a buscarem formas de se adequarem a essa realidade, resultando no desafio constante em adequar sua gestão. Têm-se assim novas regras de competição, tipos de organização, maiores desafios para a administração. Em decorrência dessa maior complexidade, assim como do maior dinamismo do contexto social, as organizações enfrentam situações incertas, tanto na definição dos objetivos como no processo de tomada de decisão.

A Contoladoria assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações, em virtude, principalmente, dos

efeitos do mundo globalizado. Ao prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa, dando apoio aos gestores no processo de tomada de decisão, ela contribui decisivamente para assegurar a continuidade das organizações. No entanto, por ser uma abordagem relativamente nova, persistem ainda dúvidas sobre qual o conceito de Controladoria, seu papel no processo de gestão e os procedimentos por ela adotados como órgão administrativo. É possível que essas dúvidas contribuam para o fato de empresas não implantarem a Controladoria ou persistirem em manter formas empíricas de controle.

No Brasil, essa necessidade de adequação e de entendimento dos preceitos da Controladoria tem levado à evolução constante de estudos e pesquisas acerca desse tema. Programas de Pós-Graduação surgiram na última década, contribuindo para o preenchimento desta lacuna existente na pesquisa da área contábil. Como destaque na pesquisa da área de Controladoria tem-se a Universidade de São Paulo, por ser ela a única instituição que ofertava o Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria no âmbito de doutorado. Por conseguinte, pressupõe-se que ele possui o referencial científico que possibilita identificar avanços apresentados no campo da Controladoria.

Em virtude do cenário apresentado, e diante da necessidade de aprofundar o conhecimento referente ao tema Controladoria, tem-se a seguinte questão-problema: *Qual é a inserção da Controladoria sob as três perspectivas propostas por Borinelli (2006) nas teses da FEA/USP defendidas no período de 1997 a 2006?* O objetivo do estudo é analisar a inserção da Controladoria, sob as três perspectivas propostas por Borinelli (2006), nas teses defendidas no Doutorado da FEA/USP no período de 1997 a 2006.

A pesquisa justifica-se pelo fato de contribuir para o deslinde das abordagens em pesquisas sobre Controladoria, na medida em que verifica a inserção das abordagens propostas por Borinelli (2006) nas teses que compõe a amostra da pesquisa. Ainda que o foco da pesquisa não seja a descrição da abordagem particular de cada tese, o estudo pretende sinalizar sobre a aderência da abordagem das teses à estrutura conceitual da Controladoria proposta por Borinelli (2006) a partir da revisão de literatura sobre o tema.

A seleção das teses defendidas no Doutorado da FEA/USP como objeto de pesquisa decorre da existência de apenas um doutorado em Ciências Contábeis no Brasil até o final de 2006. Em 2007, foi recomendado pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) outro doutorado, um curso multiinstitucional e inter-regional na UnB/UEPB/UFRN. Em 2008, foi recomendado o doutorado em Ciências Contábeis e Administração na Universidade Regional de Blumenau (FURB) e em 2009 na Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE). Embora existam mais três doutorados da área no País, as primeiras defesas ocorrem somente após três a quatro anos da instalação do curso.

O estudo está estruturado em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na sequência apresenta a fundamentação teórica para consubstanciar a pesquisa, com ênfase na abordagem da Controladoria sob os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais. Em seguida expõe a metodologia da pesquisa adotada para o desenvolvimento do estudo. Após, apresenta os dados coletados e a sua respectiva análise. Por último são apontadas as considerações finais ao estudo realizado.

## **2. O Sistema Empresa e a Controladoria**

Os impactos advindos do mundo globalizado, da expansão geográfica das reorganizações societárias e sua verticalização, do avanço da tecnologia da informação e o conseqüente aumento da complexidade operacional, além da facilidade de acesso a novos e maiores mercados, trouxeram ao ambiente de negócios uma nova e contundente realidade, em que a capacidade de adaptação será crucial na determinação de quem sobrevive ou exclui-se do mercado.

Sob esses aspectos infere-se que a empresa só poderá ser concebida a partir de uma visão sistêmica, na percepção de que ela receba influências internas e, principalmente, influências externas. Bertalanffy (1975, p. 84) define “sistema” como “um complexo de elementos em interação”. Na perspectiva organizacional, Beuren (2002) caracteriza sistema como a união de elementos que interagem entre si ou desse conjunto com outros por meio de uma estrutura organizada, com vistas a propósitos predefinidos.

Santos (2005, p. 15) também conceitua sistema como “um conjunto de partes interagentes e interdependentes que formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”. Todo sistema capaz de interagir com seu ambiente denomina-se sistema aberto. Bio (1985, p. 18) esclarece que:

Sistema aberto pode ser compreendido como um conjunto de partes em constante interação (o que ressalta um dos aspectos fundamentais da idéia de sistemas: a independência das partes), construindo um todo orientado para determinados fins e em permanente relação de interdependência com o ambiente externo (ou seja, influenciando e sendo influenciado pelo ambiente externo).

Figueiredo e Caggiano (2004) definem sistema aberto como aquele que, apesar de possuir seus próprios objetivos e suas próprias funções internas, pelo fato de interagir com o meio ambiente, é afetado por fatores externos. Segundo Beuren (2002, p. 16), a empresa pode ser entendida como um sistema maior, que se relaciona com o ambiente onde está inserida e os diversos sistemas que a compõem, ou seja, um sistema aberto, que é assim considerado quando sua inserção no ambiente não é controlada. Nesse caso além dos *inputs* e *outputs*, o sistema é influenciado por turbulências no ambiente, isto é, *inputs* descontrolados que afetam os processos, internos e externos, do sistema.

Ao caracterizar a empresa como um sistema aberto, Mosimann e Fisch (1999) esclarecem que nos sistemas abertos verifica-se a sinergia, na qual o todo é superior à soma das partes, porque no agregado encontram-se características muitas vezes não encontradas nos componentes isolados. Para contribuir na gestão das entidades, sob a perspectiva de sistemas abertos, tem-se a Controladoria como elemento norteador do processo de gestão, composto pelo tripé planejamento, execução e controle.

Frezatti *et al.* (2009, p. 26) entendem que, independentemente da denominação do órgão na empresa, as funções de Controladoria devem ser exercidas. Atribuem à Controladoria “a disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações, por meio da contabilidade gerencial e contabilidade financeira”. Almeida, Parisi e Pereira (2001,

p. 369-370) ressaltam que a contabilidade “tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar informações” destinadas aos gestores.

## 2.1 Concepções de Controladoria

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), a evolução natural da contabilidade chama-se Controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com os outros num dado ambiente. Sobre o surgimento da Controladoria, Beuren (2002, p.20) afirma que:

A Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas (...). Um significativo número de empresas concorrentes começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas (...). O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle (...). Esses três fatores (verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações) e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades (...) exigiram a ampliação das funções do *controller*.

Considerando as razões expostas para o surgimento da Controladoria e também que a função e a responsabilidade do executivo financeiro têm mudado, a separação entre a função contábil e a função financeira foi o caminho lógico a ser tomado e, nesse sentido, ocorreu o desenvolvimento de uma função específica denominada Controladoria. Nakagawa (1993), a respeito do surgimento da Controladoria, enfatiza que, por ela se tratar de uma atividade relativamente nova no Brasil, é muito natural que ainda pairesm dúvidas sobre o papel do *controller*.

Ricardino Filho (1999, p. 4-5) destaca que “nas grandes e médias empresas, principalmente, a função não se delineou de forma absolutamente

clara e por diversos anos pairou razoável incerteza sobre o assunto”. O autor afirma ainda que, “ao longo dos últimos quase oitenta anos, a atividade vem passando por um processo de amadurecimento que fica bastante visível quando se observam as definições dadas à função, desde os anos 20”.

Apesar da evolução das atribuições do *controller* nas organizações, Beuren (2002) reitera que a literatura não tem apresentado uma definição de Controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicar o seu verdadeiro significado. Na tentativa de explicar o significado da Controladoria, Nakagawa (1993) e Oliveira (1998) enfatizam que ela é responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações.

Merchant (1998) afirma que é responsabilidade da administração, após estabelecer estratégias e fazer o planejamento, tomar medidas para assegurar que esses planos sejam implementados, o que envolve o gerenciamento das atividades para alcançar o almejado. A Controladoria precisa prover as informações necessárias para os gestores estabelecerem as estratégias, elaborarem o planejamento e acompanharem a execução do que foi previsto. Segundo Roehl-Anderson e Bragg (1996), a Controladoria direciona os gestores por meio de informações consistentes, conduzindo-os para melhor planejar os rumos a serem seguidos pela organização e para que seus esforços sejam produtivos.

A Controladoria contribui para a administração da organização em que atua como órgão da estrutura formal, à medida que desempenha com êxito as funções que lhe são conferidas. Oliveira (2009, p. 16) apresenta como atribuições da Controladoria as que se seguem: “colaborar na formação das estratégias; organizar, analisar e apresentar dados coletados; elaborar informações relevantes à administração; e gerar modelos decisórios coerentes e consistentes com a missão e visão da empresa”.

Os fundamentos, conceitos, princípios e métodos que embasam a Controladoria são importantes para o exercício de suas funções na organização. Catelli, Guerreiro e Pereira (1999, p. 371) aduzem que “a Controladoria como ramo do conhecimento é que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de

informações num contexto de tecnologia de gestão”. Esse sistema capacita os gestores a planejarem, executarem e controlarem as atividades da empresa, utilizando com eficácia e eficiência os recursos disponíveis para tanto. O *controller* é o gestor desse sistema, na condição de responsável pelo órgão Controladoria.

Os instrumentos que a Controladoria utiliza no desempenho de suas funções não estão, segundo Kanitz (1976), restritos à administração do sistema contábil da empresa. Portanto, os conhecimentos sobre contabilidade e finanças não são mais suficientes para desempenhar o papel da Controladoria segundo seus conceitos. Apesar de todos os esforços em torno da necessidade de se definir o que é a Controladoria, há ainda muitas divergências sobre o tema. No entanto, estudos acadêmicos mais recentes revelam a tendência em se definir a Controladoria abordando os seus aspectos, tanto teóricos quanto práticos.

A evidência dessa divergência é observada em Nakagawa (1993), em que o autor, ao tentar propor a implementação de um modelo de Controladoria, evidencia que esse modelo proposto deve ser entendido antes de tudo como um corpo coerente e consistente de conhecimentos, e não como órgão, departamento, divisão ou função. Assim, em que pese a importância do estudo da Controladoria, tanto como ramo do conhecimento como unidade organizacional, observa-se que a teoria sobre Controladoria ainda é frágil. Borinelli (2006) relata que quando se vai à literatura para estudar o tema Controladoria, depara-se com uma situação peculiar, qual seja, a de uma teoria em desenvolvimento e discrepante em vários de seus aspectos.

## **2.2 Aspectos Conceituais, Procedimentais e Organizacionais da Controladoria**

Borinelli (2006), em sua tese de doutoramento, visando preencher uma lacuna percebida na literatura sobre a teoria de base da Controladoria, propõe a criação de uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC). A partir da análise de literatura nacional e estrangeira, estruturou os fundamentos da Controladoria sob três perspectivas: quanto aos seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais.

Nos aspectos conceituais, Borinelli (2006) aborda a Controladoria



quanto à sua definição, objeto de estudo e correlação com ciências afins. Sob esse enfoque a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento humano, é definida por Borinelli (2006, p.105) como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão”. O autor focaliza, nessa perspectiva, a Controladoria quanto ao seu objeto de estudo, seu enquadramento científico, o relacionamento com outros ramos da ciência e suas subdivisões.

Nos aspectos procedimentais, aborda as funções que se materializam por meio das atividades e os artefatos utilizados pela Controladoria. Borinelli (2006) aponta funções como a contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, de proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação. Ainda sobre os aspectos procedimentais, Borinelli (2006) relata as atividades de planejamento, orçamento, execução, controle, medidas corretivas e avaliação de desempenho como inerentes ao processo de gestão como um todo, em que a Controladoria é também responsável.

Por fim, sobre os aspectos organizacionais, que define o estudo da Controladoria como órgão formal no sistema empresa ou enquanto unidade organizacional, Borinelli (2006, p. 198) afirma que:

Controladoria é o órgão formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.

Ainda que a organização não tenha um órgão denominado Controladoria, talvez porque suas funções sejam executadas por outro órgão, ou por receber denominação diferente, nessa perspectiva a discussão prioriza o entendimento do que é, como funciona e que objetivos tem a respectiva unidade organizacional. Nessa perspectiva a Controladoria é concebida por

Borinelli (2006) como parte do sistema formal organizacional, isto é, sua missão, seus objetivos, a posição hierárquica e sua organização interna.

Borinelli (2006) buscou analisar, na literatura existente, qual a missão da unidade organizacional denominada Controladoria. Nesse sentido, diz que a missão da Controladoria é zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que forma o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

A tentativa de Borinelli (2006) em definir uma estrutura conceitual básica de Controladoria tem, até certo ponto, características de um trabalho inédito, na medida em que a relaciona Controladoria sob a ótica conceitual, procedimental e organizacional. No entanto, outros autores já abordaram relações semelhantes, talvez não tão amplas como Borinelli (2006). Nesse sentido, autores como Mosimann e Fisch (1999, p. 88) já abordavam a Controladoria sob dois aspectos:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa e
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Com enfoque semelhante, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 370) destacam que:

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

O estudo de Borinelli (2006) vai além desses enfoques citados por esses autores. Procurara acurar a deficiência teórica sobre a Controladoria

enquanto ramo do conhecimento. Apresenta o enfoque da Controladoria além de sua concepção como ramo de conhecimento, abordando-a também como unidade organizacional e sua materialização nas organizações. Pela profundidade e alcance teórico é que o estudo de Borinelli (2006) serviu de fundamentação para a identificação das três perspectivas, apontadas na ECBC, nas teses sobre Controladoria defendidas na FEA/USP no período de 1997 e 2006.

### **3. Metodologia da Pesquisa**

A presente pesquisa tem cunho exploratório, com abordagem do problema predominantemente qualitativa. Para Cervo e Bervian (2006, p. 69), estudo exploratório “é normalmente o passo inicial do processo de pesquisa pela experiência e um auxílio que traz a formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas”. Este estudo não elabora hipóteses a serem testadas, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre a Controladoria em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006).

Raupp e Beuren (2004, p. 92) destacam que, em pesquisa qualitativa, procedem-se análises mais profundas em relação ao fato de que está sendo estudado e complementam que “a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”. A pesquisa tem caráter predominantemente qualitativo, pois, apesar de quantificar as teses em estudo, ela fundamentalmente analisa a informação contida em cada tese sob as perspectivas propostas por Borinelli (2006).

Atendendo aos objetivos propostos neste estudo, buscou-se, por meio de correio eletrônico, junto à Secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo (USP), a relação de todas as teses defendidas no Brasil desde a criação do curso de Doutorado na instituição em 1962. Como resultado, obteve-se uma lista com 161 teses tituladas e defendidas entre os anos de 1966 e 2006, seus respectivos autores, orientadores e banca examinadora, que acabaram por se constituírem o universo da pesquisa.

A etapa seguinte do estudo ocupou-se em delimitar a população da pesquisa, delimitando-a às teses defendidas entre 1997 e 2006, por tratarem-se de estudos de mais fácil acesso (via sistema eletrônico). O resultado desse corte foi a redução do número total de 161 para 102 teses aptas para análise, um decréscimo de aproximadamente 36,65%. Portanto, este estudo caracteriza-se como sendo de corte seccional (*cross-sectional*). Babbie (1999) descreve-o como investigação de algum fenômeno, no qual se realiza um corte transversal no tempo, em que são feitas análises detalhadas para fundamentar as observações realizadas uma única vez. Tem-se, assim, formada a população de pesquisa. A Tabela 1 apresenta esses dados compilados, destacando o ano de defesa e a quantidade de defesas por ano.

**Tabela 1 – Relação das teses defendidas entre 1997 e 2006**

<b>Ano</b>	<b>Quantidade</b>
1997	3
1998	5
1999	7
2000	19
2001	14
2002	13
2003	11
2004	7
2005	17
2006	6
<b>TOTAL</b>	<b>102</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Apresentada a quantidade de teses que compõem a população pesquisada, procedeu-se à estratificação dos dados em duas etapas, objetivando obter a amostra do estudo. Sua definição deu-se de forma estratificada. Para Babbie (1999, p. 137), “amostragem estratificada é um método para obter maior grau de representatividade, reduzindo o erro amostral”. O autor complementa afirmando que “a função da estratificação é organizar a população em subconjuntos e selecionar o número adequado de elementos de cada subconjunto”.

A primeira etapa de estratificação ocupou-se em relacionar os orientadores das teses, atribuindo a cada um o percentual de 30% de participação na amostragem final da pesquisa. A Tabela 2 resume essa etapa.

**Tabela 2 – Quantidade de teses por orientador e sua participação na amostra da pesquisa**

<b>Orientador</b>	<b>Quantidade de orientações</b>	<b>Percentual de orientações</b>	<b>Participação na amostra (Qt.)</b>
Armando Catelli	16	15,7	5
Eliseu Martins	12	11,8	4
Luiz Nelson Guedes de Carvalho	12	11,8	4
Reinaldo Guerreiro	8	7,8	3
Edson Luiz Riccio	7	6,9	2
Lázaro Placido Lisboa	7	6,9	2
Masayuki Nakagawa	7	6,9	2
Alexandre Assaf Neto	6	5,9	2
Iran Siqueira Lima	4	3,9	1
Sérgio de Iudicibus	4	3,9	1
Diogo Toledo do Nascimento	3	2,9	1
Luiz João Corrar	3	2,9	1
Nelson Petri	3	2,9	1
Alexsandro Broedel Lopes	1	1,0	0
Antonio de Loureiro Gil	1	1,0	0
Ariovaldo dos Santos	1	1,0	0
José Carlos Marion	1	1,0	0
Marina Mitiyo Yamamoto	1	1,0	0
Nilton Cano Martin	1	1,0	0
Sérgio Rodrigues Bio	1	1,0	0
Stephen Charles Kanitz	1	1,0	0
Valmor Slomski	1	1,0	0
Welington Rocha	1	1,0	0
<b>Total de teses</b>	<b>102</b>	<b>100%</b>	<b>29</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se, por meio da Tabela 2, os orientadores e a quantidade de teses que orientaram no período. Procedeu-se a estratificação com base em 30% das teses que cada um orientou. Os resultados apontam para a exclusão da amostra de pesquisa os 10 orientadores que não atingiram o número mínimo de uma orientação.

A segunda etapa da estratificação em busca da amostra da pesquisa considerou as 29 teses resultantes do percentual adotado para o corte na etapa anterior. Entre as 29 teses, e respeitadas as proporções entre os orientadores, buscou-se avaliar a similaridade com o tema, objeto deste estudo, ou seja, se a abordagem da tese está relacionada ao estudo da Controladoria. Para isso analisaram-se o título, o resumo e as palavras-chave das teses.

Apresenta-se, a partir do Quadro 1, em ordem cronológica da mais antiga para a mais recente, o resultado dessa seleção estratificada, oportunidade em que também se codificaram as teses (T1,T2...), objetivando facilitar a posterior análise dos dados.

**Quadro 1 – Relação das teses que compõem a amostra de pesquisa**

<b>Cód.</b>	<b>Autor</b>	<b>Título</b>	<b>Orientador</b>
<b>T1</b>	Gideon Carvalho de Benedicto	“Contribuição ao estudo de um sistema de contabilidade gerencial para uma gestão eficaz das instituições de ensino”	Armando Catelli
<b>T2</b>	Osmar Coronado	“Contribuição para o estudo de formação de preços e planejamento de resultado com a logística integrada, no setor atacadista/distribuidor, sob a ótica da gestão econômica”	Armando Catelli
<b>T3</b>	Francisco Carlos Fernandes	“Uma contribuição à estruturação da atividade de Controladoria em entidades fechadas de previdência privada: uma abordagem da gestão econômica”	Reinaldo Guerreiro
<b>T4</b>	Aneide Oliveira Araújo	“Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica”	Masayuki Nakagawa
<b>T5</b>	Lauro Brito de Almeida	“Contribuição ao estudo das transações e seu impacto na eficácia das organizações sob o enfoque da Gestão Econômica - Gecon”	Armando Catelli
<b>T6</b>	Antonio Lopo Martinez	“Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras”	Sérgio de Iudícibus
<b>T7</b>	Valcemiro Nossa	“Conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional”	Luiz Nelson Guedes de Carvalho
<b>T8</b>	Auster Moreira Nascimento	“Descentralização do processo de formulação das estratégias empresariais”	Armando Catelli
<b>T9</b>	Silvio Hiroshi Nakao	“Um modelo de tributação da renda por fluxos de caixa realizados”	Alexandre Assaf Neto

Fonte: Elaborado pelos autores.

**Quadro 1 – Relação das teses que compõem a amostra de pesquisa**  
(continuação)

<b>Cód.</b>	<b>Autor</b>	<b>Título</b>	<b>Orientador</b>
<b>T10</b>	Evandir Megliorini	Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de capital sob encomenda	Reinaldo Guerreiro
<b>T11</b>	Aldo Vicenzo Bertolucci	O custo da administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento	Diogo Toledo do Nascimento
<b>T12</b>	Antonio Saporito	Análise referencial: proposta de um instrumento facilitador da análise a longo prazo de demonstrações contábeis	Iran Siqueira Lima
<b>T13</b>	Jerônimo Antunes	Modelo de avaliação de risco de controle utilizando a lógica nebulosa.	Eliseu Martins
<b>T14</b>	Vinicius Aversari Martins	Interações entre estrutura de capital, valor da empresa e valor dos ativos.	Luiz Nelson Guedes de Carvalho
<b>T15</b>	Zaina Said El Hajj	Evolução e desempenho dos bancos durante o Plano Real.	Lázaro Plácido Lisboa
<b>T16</b>	Luciano Marcio Scherer	Valor adicionado: análise empírica de sua relevância para as companhias abertas que publicam a Demonstração do Valor Adicionado	Reinaldo Guerreiro
<b>T17</b>	Daphnis Theodoro da Silva Junior	O conteúdo informacional dos contratos futuros de IBOVESPA	Luiz João Corrar
<b>T18</b>	Lucio Rodrigues Capelletto	Mensuração do risco sistêmico no setor bancário com utilização de variáveis contábeis e econômicas	Eliseu Martins

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como a pesquisa está limitada ao banco de teses e dissertações da USP, ao se observar o Quadro 1, verifica-se que 11 teses foram excluídas das 29 estratificadas na pesquisa. Nove foram excluídas, em virtude de sua indisponibilidade em tal meio eletrônico de publicação. Outras duas foram excluídas porque não tratam de Controladoria, tema analisado neste estudo, e, portanto, também foram excluídas da amostra do trabalho. São elas:

“Competências do contador: um estudo empírico”, de Ricardo Lopes Cardoso (2005), orientada pelo Dr. Edson Luiz Riccio, e “Adesão do contabilista ao código de ética de sua profissão: um estudo empírico sobre percepções”, de Francisco José dos Santos Alves (2005), orientada pelo Dr. Lázaro Plácido Lisboa.

Diante das duas etapas do processo de estratificação e das exclusões apresentadas acima, definiu-se a amostra da pesquisa, constituída de 18 teses aptas à análise, conforme apresentado no Quadro 1.

Para que a pesquisa aponte as perspectivas propostas por Borinelli (2006), os itens verificados foram dispostos em um instrumento de coleta e agrupamento de dados denominado *checklist*. Colauto e Beuren (2006, p. 133) entendem que, apesar de não ser muito contemplado nas bibliografias, o *checklist* se enquadra como um instrumento de pesquisa utilizável na coleta de dados. Os autores referem que “entende-se por *checklist* a técnica de verificar se a população pesquisada dispõe de elementos necessários para aplicação de uma determinada proposta teórica”.

No Quadro 2, apresenta-se o *checklist* dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional, extraídos do trabalho de Borinelli (2006). O *checklist* serviu de base para pontuar as teses que formam a amostra da pesquisa.

### Quadro 2 – Checklist dos aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais

Aspectos Conceituais	1 DEFINIÇÃO	3.6 Matemática
	2 OBJETO	3.7 Psicologia
	2.1 Processo (Modelo) de Gestão como todo	3.8 Sociologia
	2.2 Necessidades Informacionais (Modelos)	4 SUBDIVISÕES DA CONTROLADORIA
	2.3 Processo de formação dos R. Operacionais	4.1 Quanto à Natureza em que se aplica
	3 RAMOS DA CIÊNCIA	4.1.1 Controladoria Empresarial
	3.1 Contabilidade	4.1.2 Controladoria Pública
	3.2 Administração	4.1.3 Controladoria em Entidades do 3º Setor
	3.3 Economia	4.2 Quanto à área de Eficácia dentro da Organização
	3.4 Direito	4.2.1 Controladoria Corporativa (pensa o todo)
	3.5 Estatística	4.2.2 Controladoria de Unidade (Descentralizadas)

Fonte: Elaborado pelos autores.



## Quadro 2 – Checklist dos aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais

(continuação)

Aspectos Procedimentais	1 FUNÇÕES	2.3 Execução Orçamentária
	1.1 Função Contábil	2.4 Controle Orçamentário
	1.2 Função Gerencial	2.5 Medidas Corretivas
	1.3 Função de Custos	2.6 Avaliação de Desempenho
	1.4 Função Tributária	3 CONTROLADORIA E SUA RELAÇÃO COM
	1.5 Função de Proteção e Controle de Ativos	3.1 Controle Interno
	1.6 Função de Controle Interno	3.2 Auditoria Interna
	1.7 Função de Controle de Riscos	4 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA
	1.8 Função de Gestão de Informações	5 ARTEFATOS DE CONTROLADORIA
	1.9 Outras Funções	5.1 Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio
	2 ATIVIDADES E FUNÇÕES	5.2 Métodos de Mensuração e Avaliação
	2.1 Planejamento (estabelecer objetivos)	5.3 Filosofias e Modelos de Gestão (Kaizen, BSC)
2.2 Elaboração do Orçamento		
Aspectos Organizacionais	1 UNIDADE ORGANIZACIONAL	5.3 Contabilidade Gerencial
	2 MISSÃO	5.4 Planejamento, Orçamento e Controle
	3 OBJETIVOS	5.5 Contabilidade de Custos
	4 POSIÇÃO HIERÁRQUICA	5.6 Contabilidade Fiscal ou Tributária
	4.1 Órgão de Linha	5.7 Seguros e Controle Patrimonial
	4.2 Órgão de Staff	5.8 Controles Internos
	5 ORGANIZAÇÃO INTERNA	5.9 Riscos
	5.1 Contabilidade Gerencial ou Financeira	5.10 Sistemas de Informação
	5.2 Contabilidade Societária	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, a partir da amostra estratificada de teses defendidas no PPGCC da FEA/USP, tendo o *checklist* como instrumento de pesquisa, e utilizando-se de abordagem qualitativa, procurou-se investigar os enfoques da Controladoria contemplados pelas teses, considerando como parâmetros os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006).

A primeira limitação do estudo refere-se ao fato de que a pesquisa é de cunho exploratório, sendo um primeiro contato com os aspectos definidos por Borinelli (2006), como ECBC (estrutura conceitual básica de Controladoria), que não permite formular hipóteses de pesquisa. Outra limitação do estudo é o fato de ele contemplar somente teses defendidas na FEA/USP, já que existe a possibilidade de que trabalhos realizados por outros programas de pós-graduação também sinalizem para estudos semelhantes ao de Borinelli

(2006). No entanto, as limitações da pesquisa devem ser consideradas como um estímulo e uma sugestão a outros trabalhos sobre o tema, já que ela não se esgota por este estudo.

## 4. Resultados da Pesquisa

Os dados a seguir apresentados foram coletados e analisados a partir do que se estabeleceu na metodologia e em conformidade com o objetivo proposto neste artigo. As abordagens conceitual, procedimental e organizacional, propostas por Borinelli (2006), foram apresentadas e analisadas, primeiramente, através do agrupamento das teses em cada aspecto proposto pelo autor. Em seguida, as teses foram apresentadas e analisadas de forma individualizada, ou seja, cada aspecto relacionado a cada tese em questão.

### 4.1 Aspectos Conceituais

A busca pelo melhor entendimento da Controladoria e suas funções são representados nesta perspectiva. Na Tabela 3, apresenta-se a ocorrência dos aspectos conceituais presentes nas teses que compõem a amostra da pesquisa.

**Tabela 3 – Frequência dos aspectos conceituais**

	Quantidade	Percentual
1 DEFINIÇÃO	1	6
2 OBJETO		
2.1 Processo (Modelo) de Gestão como todo	8	44
2.2 Necessidades Informacionais (Modelos decisão)	11	61
2.3 Processo de formação de Resultados Operacionais	5	28
3 RAMOS DA CIÊNCIA		
3.1 Contabilidade	15	83
3.2 Administração	16	89
3.3 Economia	9	50
3.4 Direito	1	6
3.5 Estatística	0	0
3.6 Matemática	0	0
3.7 Psicologia	0	0
3.8 Sociologia	0	0

Fonte: Elaborada pelos autores.

**Tabela 3 – Frequência dos aspectos conceituais**

(continuação)

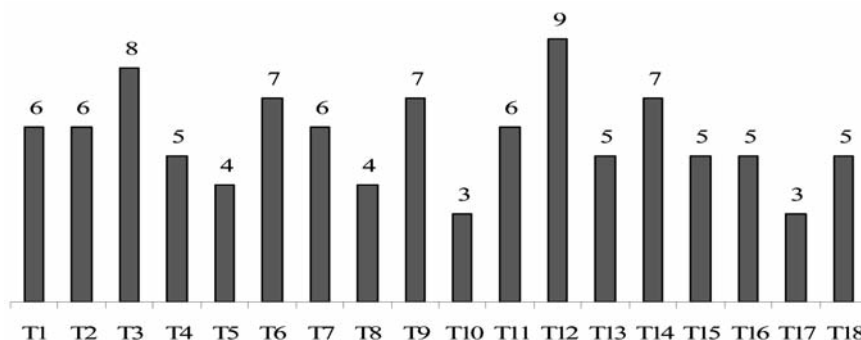
Aspectos Conceituais		Quantidade	Percentual
	4 SUBDIVISÕES DA CONTROLADORIA		
4.1 Quanto à Natureza em que se aplica		0	0
4.1.1 Controladoria Empresarial		17	94
4.1.2 Controladoria Pública		2	11
4.1.3 Controladoria em Entidades do 3º Setor		1	6
4.2 Quanto à área de Eficácia dentro da Organização			
4.2.1 Controladoria Corporativa (pensa o todo)		11	61
4.2.2 Controladoria de Unidade (Descentralizadas)		4	22

Fonte: Elaborada pelos autores.

A partir da Tabela 3 é demonstrado que em apenas uma tese (6% da amostra) o conceito de Controladoria foi evidenciado, e em 61% dos trabalhos o objeto da Controladoria reflete-se na necessidade informacional ou como modelo de gestão. Quando se relacionam outros ramos da ciência à Controladoria, observa-se a predominância dessa correlação com a Administração (89%), a Contabilidade (83%) e a Economia (50%). A análise reflete também que à Controladoria aplica-se, fundamentalmente, ao setor empresarial (94%), em detrimento ao terceiro setor e a Controladoria pública.

Em linhas gerais, essa análise permite visualizar que o conceito de Controladoria não está definido na maioria das teses em estudo, e seu objeto tende a suprir a necessidade de informação. Além disso, a Controladoria tem forte ligação com as ciências afins, como a Administração e a Contabilidade. Finalmente, tem-se a evidência de que o estudo da Controladoria aplica-se ao ramo empresarial, e em menor escala, ao setor público, de acordo com a amostra pesquisada.

Pela Figura 1, vê-se que os aspectos conceituais propostos por Borinelli (2006) são relacionados individualmente em cada tese componente da amostra.

**Figura 1 – Ocorrência dos aspectos conceituais em cada tese**

Fonte: Elaborada pelos autores.

A análise da Figura 1 evidencia, de maneira geral, que os aspectos conceituais não estão fortemente presentes em cada tese. Essa percepção dá-se pela média total de incidência (aproximadamente 6) dos aspectos conceituais nas teses pesquisadas. Considerando que foram 17 os itens relacionados, nesse quesito, no *checklist*, essa média acaba por refletir a dissonância entre os autores e o aspecto conceitual proposto por Borinelli (2006).

Pode-se ressaltar também que, apesar do exposto acima, dois trabalhos destacam-se dos demais. A tese de doutorado de Fernandes (2000) e de Saporito (2005) são as que mais se aproximam do que Borinelli (2006) acredita ser o suporte conceitual aceitável de Controladoria.

## 4.2 Aspectos Procedimentais

A Controladoria, sob o ponto de vista funcional, suas atividades, seu relacionamento com o controle interno e auditoria interna e seus artefatos, são os pontos relevantes abordados por Borinelli (2006) na perspectiva procedimental. Na Tabela 4 são apresentadas as frequências dos aspectos procedimentais apontados nas teses pesquisadas.

**Tabela 4 – Frequência dos aspectos procedimentais**

		Quantidade	Percentual
Aspectos Procedimentais	1 FUNÇÕES		
	1.1 Função Contábil	9	50
	1.2 Função Gerencial	14	78
	1.3 Função de Custos	8	44
	1.4 Função Tributária	3	17
	1.5 Função de Proteção e Controle de Ativos	5	28
	1.6 Função de Controle Interno	2	11
	1.7 Função de Controle de Riscos	5	28
	1.8 Função de Gestão de Informações	12	67
	1.9 Outras Funções	0	0
	2 ATIVIDADES E FUNÇÕES DA CONTROLADORIA		
	2.1 Planejamento (estabelecer objetivos)	6	33
	2.2 Elaboração do Orçamento	1	6
	2.3 Execução Orçamentária	0	0
	2.4 Controle Orçamentário	0	0
	2.5 Medidas Corretivas	6	33
	2.6 Avaliação de Desempenho	10	56
	3 CONTROLADORIA E SUA RELAÇÃO COM		
	3.1 Controle Interno	5	28
3.2 Auditoria Interna	0	0	
4 ATIVIDADES DE CONTROLADORIA	0	0	
5 ARTEFATOS DE CONTROLADORIA			
5.1 Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio	2	11	
5.2 Métodos de Mensuração, Avaliação e Desempenho	8	44	
5.3 Filosofias e Modelos de Gestão (Kaizen, BSC)	2	11	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Entre as funções da Controladoria destacam-se a gerencial e a de gestão de informações, representadas, respectivamente, pela frequência de 14 e 12 teses. Outro ponto em destaque, relacionado às funções da Controladoria, é o fato de que, mesmo em menor escala, todas as funções apontadas por Borinelli (2006) acabaram por pontuar na amostra de pesquisa.

Quando relacionadas às atividades que a Controladoria exerce, pode-se observar que em 56% das teses pesquisadas ela está relacionada à avaliação de desempenho e em 33%, relacionada ao planejamento, estabelecendo objetivos organizacionais.

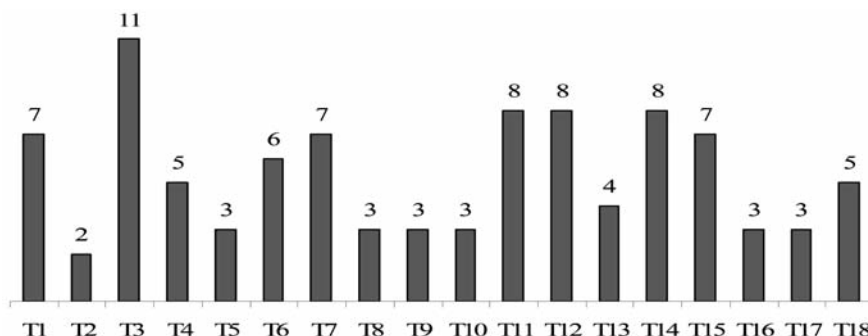
A relação da Controladoria com o controle interno da organização é apontada por 28% das teses. E, quanto aos artefatos de Controladoria, 44%

das teses abordam sobre métodos de mensuração e avaliação de desempenho.

De maneira geral, em que pese as considerações acima, pode-se dizer que foi no aspecto procedimental que houve a menor incidência de teses que apontam para a convergência ao apresentado por Borinelli (2006).

Analisados os aspectos procedimentais relativos a todas as teses que compõem a amostra da pesquisa, passa-se agora a analisá-las de forma individualizada. A Figura 2 apresenta os achados nessa modalidade.

**Figura 2 – Ocorrência dos aspectos procedimentais em cada tese**



Fonte: Elaborada pelos autores.

A análise dos aspectos procedimentais revela a média de 5 pontos convergentes em cada tese, no montante de 21 apontados por Borinelli (2006), demonstrando uma certa distância ente a ECBC e os trabalhos analisados. Apesar dessa evidência, pode-se destacar os trabalhos de Fernandes (2000), com 11, entre os 21, pontos convergentes aos de Borinelli (2006) e os trabalhos de Bertolucci (2005), Saporito (2005) e Martins (2005), todos com 8 pontos convergentes.

### 4.3 Aspectos Organizacionais

Os aspectos organizacionais fazem alusão, segundo Borinelli (2006), à missão da unidade organizacional denominada Controladoria. Assim, o que se buscou observar neste tópico da pesquisa foi a identificação e a ordenação de itens que compõem a estrutura funcional da Controladoria. Na

Tabela 5 são relacionados os itens convergentes dessa perspectiva na amostra da pesquisa.

**Tabela 5 – Frequência dos aspectos organizacionais**

	Quantidade	Percentual
1 UNIDADE ORGANIZACIONAL- CONTROLADORIA	0	0
2 MISSÃO	1	6
3 OBJETIVOS		
4 POSIÇÃO HIERARQUICA	5	28
4.1 Órgão de Linha	1	6
4.2 Órgão de Staff		
5 ORGANIZAÇÃO INTERNA	2	11
5.1 Contabilidade Gerencial ou Financeira	3	17
5.2 Contabilidade Societária	11	61
5.3 Contabilidade Gerencial	4	22
5.4 Planejamento, Orçamento e Controle	5	28
5.5 Contabilidade de Custos	2	11
5.6 Contabilidade Fiscal ou Tributária	3	17
5.7 Seguros e Controle Patrimonial	2	11
5.8 Controles Internos	5	28
5.9 Riscos	14	78
5.10 Sistemas de Informação		

Fonte: Elaborada pelos autores.

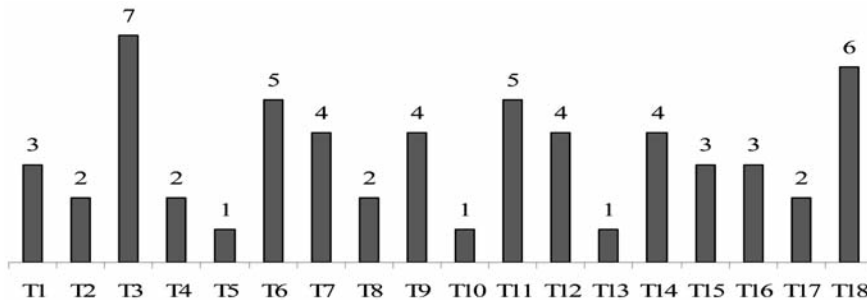
Os achados nesse aspecto apontam para uma fraca relação das teses com a missão e os objetivos da Controladoria, haja vista que, em apenas uma tese tratou-se desses temas. No que concerne à identificação de uma unidade organizacional denominada Controladoria, pode-se observar uma distância ainda maior, visto que nenhum trabalho entre os analisados apontou para a existência de tal unidade.

Com relação à posição hierárquica e à organização interna da Controladoria, pode-se verificar que, quanto à primeira, 28% das teses analisadas apontam para o entendimento de que ela é um órgão de linha. Quanto à segunda, observa-se que, em 61% da amostragem de pesquisa a Controladoria está ligada sob o ponto de vista da estrutura funcional à contabilidade gerencial. Outro ponto em destaque nesta análise reside no fato de que 78% das teses relacionam a Controladoria aos sistemas de informação.

Em que pese o exposto acima, pode-se resumir a relação das teses pesquisadas aos aspectos organizacionais propostos por Borinelli (2006) como fraca. As exceções observadas estão no fato de vários autores relacionar na estrutura funcional a Controladoria à contabilidade gerencial, e que a Controladoria está relacionada fortemente com sistemas de informações. Os demais itens que compõem o *checklist* não foram apontados suficientemente para que se possa estabelecer uma relação entre os aspectos organizacionais propostos por Borinelli (2006) e as teses componentes da amostra da pesquisa.

Demonstra-se, por meio da Figura 3, a ocorrência dos aspectos organizacionais em cada tese.

**Figura 3 – Ocorrência dos aspectos organizacionais em cada tese**



Fonte: Elaborada pelos autores.

O *checklist* extraído do trabalho de Borinelli (2006) aponta para 15 itens relacionados aos aspectos organizacionais, sendo que a média de incidência desses aspectos, na amostragem pesquisada, foi de três itens relacionados. Percebe-se, dessa forma, que esta análise acaba por confirmar o que se observou anteriormente, a fraca incidência de pontos convergentes com os aspectos organizacionais. As teses de Fernandes (2000) e de Capeletto (2006) são as que mais se aproximam do proposto por Borinelli (2006) no aspecto organizacional.



## 5. Considerações Finais

O estudo objetivou analisar a inserção da Controladoria, sob as três perspectivas propostas por Borinelli (2006), nas teses defendidas no Doutorado da FEA/USP no período de 1997 a 2006. Para tanto, foi realizada pesquisa exploratória, com abordagem predominantemente qualitativa. A população da pesquisa compreende as 102 teses defendidas no período, e a amostra estratificada, após alguns ajustes, resultou em 18 teses. Tendo o *checklist* como instrumento de pesquisa, procurou-se investigar os enfoques da Controladoria nas teses, considerando como parâmetros os aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais propostos por Borinelli (2006).

Observou-se na pesquisa realizada que a Controladoria apresenta-se pouco fundamentada nas teses defendidas que compõem a amostra da pesquisa. Sob o ponto de vista conceitual, o que se observa é que os autores pouco têm se preocupado em definir Controladoria. Quando avaliadas individualmente as teses componentes da amostra, percebe-se também a falta de conceituação do que é Controladoria. Maior atenção foi despendida ao objeto da Controladoria, como modelos e processos de gestão.

Pode-se afirmar que, quanto aos aspectos conceituais, a Controladoria está inserida nas teses da FEA/USP de maneira mais evidente na sua interdisciplinaridade, principalmente suas relações com a Administração, a Contabilidade e a Economia; no seu objetivo de suprir a necessidade de informações ao processo decisório; e o destaque para estudos da Controladoria no ramo empresarial. Assim, considerados os detalhes analisados na seção 4.1 deste estudo, reitera-se que há pouca inserção dos aspectos conceituais da Controladoria, conforme proposto por Borinelli (2006), nas teses da FEA/USP defendidas entre 1997 e 2006.

Quanto aos aspectos procedimentais a pesquisa demonstrou maior destaque às funções gerencial e de gestão de informações. Além disso, observou-se que todas as funções apontadas por Borinelli (2006) acabaram por pontuar na amostra da pesquisa. De maneira geral, a partir da análise exposta na seção 4.2, pode-se dizer que esta abordagem também não está fortemente inserida nas teses defendidas na FEA/USP entre 1997 e 2006. Individualmente, as teses pesquisadas apontam na mesma direção, ou seja, um distanciamento entre os procedimentos relatados e os propostos.

A abordagem organizacional denota que as teses pesquisadas apresentam um quadro distante das perspectivas preconizadas por Borinelli (2006), em virtude dos objetivos propostos em cada uma delas. O estudo individualizado confirma que nesta abordagem a ECBC ficou distante e pouco inserida nas teses defendidas na FEA/USP, considerando a amostra da pesquisa. De maneira geral, com base no que foi abordado na seção 4.3, essa perspectiva está fracamente relacionada à ECBC proposta por Borinelli (2006). Salvo algumas exceções, esse aspecto não está inserido nas teses da FEA/USP que compõem a amostra.

Diante do exposto, pode-se concluir que os resultados encontrados apontam para uma inserção fraca e pouco significativa da Controladoria, em seus aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais, nas teses da FEA/USP entre os anos de 1997 e 2006, considerando a amostra da pesquisa. Dadas as limitações desta pesquisa, recomenda-se para futuros estudos a ampliação da população e da amostra da pesquisa, contemplando, inclusive, outros programas de pós-graduação. Acredita-se que um estudo que analise a influência dos orientadores na elaboração das teses poderá evidenciar resultados diferentes dos encontrados nesse estudo.

## Referências

- ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 369-381.
- BABBIE, Earl. *Métodos de pesquisa survey*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.
- BERTALANFFY, Ludwig Von. *Teoria geral dos sistemas*. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1975.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *O custo da administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. 2005. 110 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, 2005.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da Controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.

BORINELLI, Márcio. *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.

CAPELETTO, Lucio Rodrigues. *Mensuração do risco sistêmico no setor bancário com utilização de variáveis contábeis e econômicas*. 2006. 260 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.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERNANDES, Francisco Carlos. *Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: uma abordagem da gestão econômica*. 2000. 257 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, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Wellington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. *Técnicas de pesquisa em economia*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

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

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Vinícius Aversari. *Interações entre estrutura de capital, valor da empresa e valor dos ativos*. 2005. 153 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, 2005.

MERCHANT, K. *Modern management control systems: text and cases*. Upper Sadle River, New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

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

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. *Controladoria: fundamentos do controle empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luis Martins de. *Controladoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998.

RAUPP, Fabiano Mury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

RICARDINO FILHO, Alvaro Augusto. Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado controller. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6., Braga/Portugal, 1999. *Anais...* Braga/Portugal, Universidade do Minho, 1999.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. *Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades*. Tradução: Gloria Hillers Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

SANTOS, Roberto Vatan dos. *Controladoria: uma introdução sistema de gestão econômica* (Gecon). Saraiva: São Paulo, 2005.

SAPORITO, Antônio. *Análise referencial: proposta de um instrumento facilitador da análise a longo prazo de demonstrações contábeis*. 2005. 191 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, 2005.