

Análise da Legitimidade Sociopolítica e Cognitiva da Controladoria no Brasil

Analysis of Controllershship's Sociopolitical and Cognitive Legitimacy in Brazil

Rogério João Lunkes

Professor Pós-Doutorado pela Universidad de Valencia do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: lunkes@cse.ufsc.br

Darci Schnorrenberger

Professor Doutor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: darcisc@gmail.com

Claudio Marcio de Souza

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: claudio@pioneira.cnt.br

Fabricia Silva da Rosa

Professora Pós-Doutoranda do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: fabriciasrosa@hotmail.com

Recebido em 8.12.2011 - Aceito em 2.1.2012 - 5ª. versão aceita em 29.6.2012

RESUMO

Em diferentes partes do mundo têm sido realizados esforços na busca de legitimidade e identidade para a controladoria, a partir deste contexto emerge a pergunta de pesquisa: Qual a identidade da disciplina Controladoria no Brasil? Para responder esta pergunta, a presente pesquisa baseia-se nos estudos sobre legitimidade e tem como objetivo identificar e analisar a legitimidade sociopolítica (Zimmerman & Zeitz, 2002; Aldrich, 1999) e cognitiva (Scott, 2001; Zimmerman & Zeitz, 2002) da controladoria no Brasil. Para atingir o objetivo proposto, em relação à legitimidade sociopolítica, foram pesquisados documentos, normas e resoluções de órgãos oficiais e de representação de classe, e com a finalidade de analisar a legitimidade cognitiva, as publicações nas principais revistas de contabilidade, congressos e seminários, disciplinas de controladoria, livros e manuais. 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 Estados Unidos 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, e apresenta oportunidades de aperfeiçoamento, principalmente no que se refere a publicações em periódicos.

Palavras-chave: Controladoria. Controller. Legitimidade. Identidade.

ABSTRACT

In different parts of the world, efforts have been made to find legitimacy and identity for controllership. In this context, the following research question emerges: What is the identity of controllership in Brazil? To answer this question, this research is based on studies of legitimacy and aims to identify and analyze the sociopolitical (Zimmerman & Zeitz, 2002; Aldrich, 1999) and cognitive legitimacy (Scott, 2001; Zimmerman & Zeitz, 2002) of controllership in Brazil. To achieve the proposed goal for sociopolitical legitimacy, we examine documents, rules, and resolutions of official and professional representative bodies. To analyze cognitive legitimacy, we investigate publications in major accounting journals, materials presented conferences and seminars, descriptions of courses on controllership, books, and manuals. The results show that controllership in Brazil has sociopolitical legitimacy. It has its own bodies and rules, but it must improve its organization and development levels, as has occurred in the United States and Germany. Cognitive legitimacy increases in books and manuals, and courses on controllership are present in most accounting programs. There are opportunities for improvement, mainly for journal publications.

Keywords: Controllership. Controller. Legitimacy. Identity.

1 INTRODUÇÃO

A controladoria tem sido tratada no Brasil como disciplina acadêmica independente de outras, como contabilidade gerencial, contabilidade de custos, controle gerencial etc. Para tanto, há estudiosos que empenham esforços consideráveis para torná-la uma disciplina com bases conceituais próprias. Mesmo assim, há também aqueles que a consideram como sinônimo de contabilidade gerencial.

As diferenças entre a controladoria e a contabilidade gerencial têm sido objeto de estudos e manifestações na literatura, nacional e internacional (Ahrens, 1996, 1997a, 1997b; Ahrens & Chapman, 2000; Jones & Luther, 2005, 2006; Hoffjan & Wömpener, 2006). Hoffjan e Wömpener (2006) analisaram 20 livros de controladoria da Alemanha e de contabilidade gerencial dos Estados Unidos. Os resultados mostraram que, em termos gerais, na Alemanha "controladoria" implica numa ênfase mais estratégica do que a "contabilidade gerencial" norte-americana. Jones e Luther (2006) realizaram pesquisas de campo em empresas alemãs e britânicas e relatam que a controladoria na Alemanha demonstra uma tensão entre os fatores globais e locais em um ambiente cada vez mais internacional, se comparada a contabilidade gerencial no Reino Unido. Ao estudar a prática das atividades de 17 *controllors* alemães e 12 contadores gerenciais britânicos, Ahrens e Chapman (2000) descobriram que nesses dois países esses profissionais construíram identidades ocupacionais comuns.

No Brasil, a própria Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis - CEE/Contábeis diferenciou o conteúdo da disciplina de contabilidade gerencial e de controladoria. Koliver (2005) fez uma análise crítica sobre os conceitos e papéis fazendo distinção entre contabilidade gerencial e controladoria. Entretanto, há também aqueles que a consideram o mesmo conteúdo em outra roupagem, ou seja, vinho velho em garrafa nova.

Assim, como ocorre em outros países (Alemanha, Áustria e Suíça), a disciplina de controladoria no Brasil é estabelecida conjunta ou paralelamente a contabilidade gerencial. Este desenvolvimento tem gerado publicações de artigos científicos, livros e teses, explorando as origens (Lunkes & Schnorrenberger, 2009; Ricardino, 2005), funções básicas (Borinelli, 2006; Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto, & Vicente, 2009; Lunkes, Schnorrenberger, & Gasparetto, 2010), além de estudos sobre planos de ensino em controladoria (Souza & Borinelli, 2009; Richartz, Krüger, Lunkes, & Borgert, 2012).

Estes estudos buscam identificar um núcleo para a controladoria, visando estabelecer legitimidade cognitiva e sociopolítica e uma identidade própria, através de um conjunto de características, que a diferencia das demais disciplinas.

Nota-se que as definições sobre a disciplina são importantes para verificar se a controladoria será tratada como um sinônimo de contabilidade gerencial ou se ela se estabelecerá como uma disciplina própria. Interferem também, no delineamento de pessoas e entidades institucionais, tais como universidades, departamentos ou centros de pesquisa, que se dedicam à produção deste corpo de conhecimento. Caso estes aspectos não sejam consolidados, corre-se o risco de considerar temas amplamente abordados em outras disciplinas como sendo novidades na controladoria.

Uma das formas de verificar a identidade de uma disciplina é identificar um conjunto de características próprias e exclusivas que permitam diferenciá-la das demais e que lhe confirmem perspectiva de continuidade (Rowe, Truex, & Kvasny, 2004). Estas características podem ser refletidas através das legitimidades sociopolítica e cognitiva (Messner, Becker, Schäffer, & Binder, 2008). A legitimidade sociopolítica denota a aceitação moral e regulamentar, enquanto a cognitiva pode ser representada pelo conhecimento produzido por uma disciplina acadêmica (Aldrich, 1999).

A legitimidade sociopolítica pode ser verificada pela análise de fatores como a presença em órgãos oficiais e de representação de classe, utilização efetiva pela comunidade a que se destina etc. A legitimidade cognitiva pode ser estudada por meio da análise das publicações, congressos e seminários, disciplinas acadêmicas, livros e manuais etc.

A partir deste contexto, surge a seguinte pergunta de pesquisa: Qual a identidade da disciplina Controladoria no Brasil? Visando entender melhor este fenômeno, o presente estudo tem como objetivo identificar e analisar a legitimidade sociopolítica (Zimmerman & Zeitz, 2002; Aldrich, 1999) e cognitiva (Scott, 2001; Zimmerman & Zeitz, 2002) da controladoria no Brasil.

Os autores da presente pesquisa acreditam na importância de definir a controladoria com identidade própria. Portanto, o trabalho se justifica pela sua contribuição no auxílio à compreensão da importância da constituição e funcionamento da disciplina de controladoria no Brasil como disciplina com conteúdos próprios.

Como consequência, espera-se que os resultados contribuam com a compreensão do campo de atuação da controladoria como ciência e como instrumento de gestão nas organizações. Espera-se então que deste estudo resultem contribuições que ajudem a: (i) identificar o nível de desenvolvimento da controladoria, (ii) em que nível os fatores sociopolíticos e cognitivos, ligados à controladoria, encontram-se estabelecidos no Brasil, e (iii) compreender como estes fatores podem auxiliar a legitimar o seu estabelecimento como disciplina própria.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Origem e Desenvolvimento da Controladoria.

Jackson (1949) e Anthony e Govindarajan (2002) atribuem o surgimento do termo *comptroller* a um erro etimo-

lógico ocorrido no século XV, quando a palavra francesa *compter* (contar) teria sido utilizada como base para a escrita. Crow (1927) defende que isto se deve ao fato de a pa-

lavra “*count*” ser usada para designar a nobreza, logo, não poderia ser confundida e nem concedida como título para categorias profissionais de origem não nobre.

Na Inglaterra, o termo *comptroller* foi utilizado para cargos de controle das contas da *English Royal Household*. Assim, os primeiros *controllers* ou *comptrollers* são da área estatal.

Nos Estados Unidos, com a independência, em 1776, surgiu um movimento em prol do maior controle e transparência na gestão dos recursos públicos. Em 1778, foi criado e institucionalizado o cargo de *comptroller* pelo congresso, seguido pelo Departamento de Tesouraria em 1789, sendo posteriormente estendido para as agências e repartições federais, estaduais e municipais.

Na iniciativa privada, estudos de Jackson (1949) apontam que a controladoria surgiu nas empresas americanas na segunda metade do século XIX para atender as áreas voltadas às finanças. Para Chandler (1962), por exercerem um papel central na economia, as empresas do setor ferroviário americano também foram pioneiras em diversas práticas de controle e gestão. A referência mais antiga é de 1855, na Ferrovia Pensilvânia, onde o *comptroller* sumariava e emitia de forma impressa a contabilidade para o conselho diretor.

Com a industrialização aumentou a demanda por controles e informações mais elaboradas, institucionalizando a controladoria nas empresas. A primeira a formalizar a posição de *controller* foi a *General Electric Company*, em 1892 (Horváth, 2006).

Dos órgãos de representação pode-se destacar o *Controller's Institute of America*, criado em 1931, nos EUA. Ele publicou, em 1946, a primeira compilação oficial das funções da controladoria com o título de *The Place of the Controller's Office*. Originalmente continha 17 funções que foram, em 1949, reunidas em 6 grupos de funções. Em 1962, com a mudança do nome para *Financial Executives Institute* (FEI), foi realizada a publicação das sete funções básicas da controladoria, separando-as das atividades do tesoureiro.

Enquanto nos EUA os primeiros registros sobre controladoria são do final do século XIX, na Europa, especialmente na Alemanha, a expansão começou na década seguinte a Segunda Guerra Mundial. Nesta época surgiram várias publicações de especialistas. Depois de uma resistência inicial, ela registrou um crescimento rápido na década seguinte em grande parte das organizações, impulsionada pelo novo contexto organizacional que começava a se desenhar na segunda metade da década de 1960 (Küpper, 2005).

Nas Universidades alemãs, as primeiras cadeiras de controladoria surgiram em 1973. Atualmente, os países de língua alemã (Alemanha, Áustria e parte da Suíça) contam com mais de 70 cadeiras (Schäffer & Binder, 2005; Messner et al., 2008). Também existe uma associação dos *controllers* (*Internationaler Controller Verein* – ICV), criada em 1975, com mais de 6.000 sócios.

No cenário brasileiro, a controladoria surgiu a partir de 1960, com a vinda de multinacionais norte-americanas. A partir de 1970 estudiosos e pesquisadores começaram a in-

cluir o desenvolvimento prático da controladoria em seus estudos e pesquisas.

Um estudo realizado por Siqueira e Soltelinho (2001), no *Jornal do Brasil*, revelou que o primeiro anúncio solicitando um profissional para exercer a função de *controller* data de 1962. Para Kanitz (1976), os primeiros *controllers* brasileiros foram selecionados entre os profissionais responsáveis pelos departamentos contábil ou financeiro. Schmidt e Santos (2006) alegam que isso se deve à visão ampla que esses profissionais têm da organização, tornando-os aptos a exercer as atividades iniciais da controladoria.

A primeira publicação brasileira sobre o tema foi a de Nguyen H. Tung, “Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática”, em 1971. Porém, nas décadas seguintes houve poucas publicações limitando, assim, os avanços em termos literários. O maior avanço ocorreu na década de 2000, com o lançamento de mais de 20 livros. Isto decorreu da criação da disciplina de controladoria nos cursos de graduação (o Brasil possui mais de 1.000 cursos de graduação em Ciências Contábeis), e de 18 novos mestres e 3 novos doutorados em contabilidade, permitindo, deste modo, discussões mais profícuas e maturidade maior sobre o tema.

No Brasil, os estudos geralmente apresentam características distintas, pois dividem a controladoria em duas grandes linhas. Na primeira, ela é abordada como órgão ou unidade administrativa com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema organizacional. Na outra linha, ela é vista como área ou ramo do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (Mosimann & Fisch, 1999; Almeida, Parisi & Pereira, 2001; Peleias, 2002).

2.2 Legitimidade e Identidade da Disciplina de Controladoria.

A legitimidade é uma condição essencial na sobrevivência de uma organização em seu contexto institucional mais geral (Meyer & Rowan, 1977), e pode ser definida como a percepção ou pressuposição generalizada de que as ações de uma instituição são desejáveis ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições (Suchman, 1995).

Para se estabelecer e ser reconhecida como legítima, uma área do conhecimento ou disciplina deve possuir características e um corpo de discussões próprias, além de ter continuidade no seu desenvolvimento. Deve, ainda, ter arcabouço com características realistas sem, no entanto, esquecer-se da natureza humana e social que atua sobre elas, conferindo-lhes também um viés construtivista (Rowe, Truex, & Kvasny, 2004).

A produção de identidade, por sua vez, ocorre através de discursos e práticas de autoidentificação, bem como a identificação externa (Jenkins, 2004). Hunt e Aldrich (1996) defendem que a legitimidade pode ser classificada em dois tipos básicos: sociopolítica (regulatória e normativa) e cognitiva.

A legitimidade sociopolítica regulatória é derivada de

regulações, regras, padrões e expectativas criadas por governos, associações credenciadoras, agências reguladoras, associações profissionais e de organizações legalmente instituídas. A legitimidade sociopolítica normativa é derivada das normas e valores da sociedade ou de um ambiente social relevante para o novo negócio (Zimmerman & Zeitz, 2002).

Ela requer a aceitação moral e regulamentar de uma organização ou disciplina acadêmica, respectivamente, pelos principais interessados ou pelo público em geral (Aldrich, 1999). De acordo com Aldrich (1999) e Benbasat e Zmud (2003), a legitimidade sociopolítica se refere à aceitação pelos principais interessados, público em geral, principais líderes de opinião e órgãos de governo, de um novo empreendimento como apropriado e correto. Ele tem dois componentes: a aceitação moral, referindo-se à conformidade com as normas culturais e valores, e a aceitação regulamentar, referindo-se à conformidade com as normas governamentais e regulamentos.

Um indicador importante para a aceitação moral de uma disciplina acadêmica emergente é o nível de ataques por representantes das disciplinas vizinhas ou por membros de disciplinas das quais ela derivou. O prestígio atribuído à disciplina também pode ser considerado como indicativo de aceitação moral. Um segundo tipo de legitimidade sociopolítica é a aceitação regulamentar que pode ser expressa pela aceitação formal pelos órgãos reguladores como, por exemplo, organismos de acreditação e pesquisa, agências de financiamento etc. (Messner et al., 2008).

Para ilustrar, Benbasat e Zmud (2003) afirmam que a disciplina “Sistema de Informações” teve sua institucionalização reconhecida com a presença como parte integrante do contexto organizacional e econômico, ou seja, o reconhecimento da importância dos sistemas de informações pelos organismos de acreditação acadêmica, e sua presença nos cursos de graduação na maioria das universidades públicas e privadas.

A legitimidade sociopolítica pode ser estudada através dos órgãos oficiais (Ministério do Trabalho e Emprego e Ministério da Educação, CNPq e Capes), órgãos de classe e de representação (Conselho Federal de Contabilidade, Administração e Economia), e aplicações nas organizações (estudos empíricos).

A legitimidade cognitiva é derivada das crenças e pressupostos que proveem um modelo de rotina diária, ou seja, conhecimento especializado e explícito, codificado como um sistema de crenças e promulgado por vários profissionais (Scott, 2001). Ela indica qual é o “jogo”, a realidade socialmente construída pelos participantes (Zimmerman & Zeitz, 2002). Para Aldrich (1999), trata-se da aceitação de um novo tipo de empreendimento concedido como parte das características do ambiente.

A legitimidade cognitiva significa que o corpo de conhecimento produzido pela academia torna-se aceito pela comunidade científica como parte do sistema de ensino superior e de pesquisa. Pode ser caracterizada por publicações científicas em revistas, congressos e seminários, livros e manuais e pela existência de disciplinas acadêmicas.

A análise quantitativa das publicações em controladoria

pode ser realizada nas principais revistas de contabilidade e áreas afins. Já para considerar uma disciplina acadêmica com identidade própria devem-se considerar duas questões (Becher, 1989). Primeiro, ela pressupõe identificar um conjunto idiossincrático de temas, questões, dúvidas ou estilos cognitivos que supostamente são especiais em relação a algum aspecto e que, portanto, devem ser diferentes de outras disciplinas. A outra questão é a existência de pessoas e entidades institucionais, tais como universidades, departamentos ou centros de pesquisa, que se dedicam à produção deste corpo de conhecimento (Messner et al., 2008).

Para verificar a legitimidade cognitiva, o foco está em congressos e seminários (Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, Congresso Anpcont), Revistas Acadêmicas (principais revistas de contabilidade-B1, B2 e B3/Capes), disciplinas acadêmicas (disciplinas de controladoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis), livros e manuais.

2.3 Trabalhos Anteriores.

Diversos estudos sobre legitimidade sociopolítica e cognitiva aplicada a disciplinas ou campos do conhecimento foram realizadas nas últimas décadas. Entre estes podem-se destacar os realizados por Lounsbury e Glynn (2001), Benbasat e Zmud (2003), Rowe, Truex e Kvasny (2004), Zott e Huy (2007), Messner et al. (2008), Drori, Honig, & Sheaffer (2009), Guah e Fink (2009), Karlsson e Wigren (2010).

Benbasat e Zmud (2003) analisaram a legitimidade sociopolítica e cognitiva da disciplina de sistema de informações. Para tanto, realizaram um exame dos artigos publicados na *MIS Quarterly and Information Systems Research*, no período de 2001 e 2002. Os resultados do estudo mostraram que os autores da área cometem erros ao tentar definir um núcleo principal para a disciplina e propõem sugestões para o redirecionamento dos conceitos e fenômenos.

Na sequência, Rowe, Truex e Kvasny (2004) estudaram a legitimidade cognitiva da disciplina de sistema de informações através do conceito descrito pelos principais autores franceses. Entre os resultados está a contribuição dos pesquisadores para o desenvolvimento de um núcleo central para o campo e as diferentes visões dos autores pesquisados.

Outros estudos têm mostrado que a legitimidade desempenha um papel importante na criação de novos empreendimentos. Por exemplo, Lounsbury e Glynn (2001) relacionam a história empresarial como fator de criação da identidade organizacional. Zott e Huy (2007) indicam que novos empreendimentos podem alcançar a legitimidade, contando histórias. Drori, Honig, & Sheaffer. (2009) demonstram que a legitimidade pode ser assegurada por meio do endosso de seus membros internos e parceiros externos.

Messner et al. (2008) realizaram estudo sobre legitimidade sociopolítica e cognitiva da disciplina de controladoria em países de língua alemã (Alemanha, Áustria e parte da Suíça). Para realizar o estudo entrevistaram pesquisadores da área e analisaram as publicações de autores alemães nas principais revistas internacionais. Os resultados mostram que as publicações de controladoria, no período de 1970 a

2003, são fracas (25 artigos).

Guah e Fink (2009) investigaram se a noção de Sistema de Informações de Saúde, conforme abordado pelos estudiosos da área, pode ser considerada como um termo equivalente a Informática em Saúde, de acordo com a abordagem dada pelos estudiosos que não trabalham com a disciplina. Para os autores, tem havido esforços consideráveis para estabelecê-la como uma disciplina por si só, ao invés de simplesmente considerá-la como parte das disciplinas relacionadas à área de cuidados com a saúde. Para tanto, analisam a literatura existente em saúde, principalmente aquela que está tentando identificar um "núcleo" ou "essên-

cia" para a disciplina. Os resultados mostram que os autores da área procuram estratégias para conseguir a legitimidade cognitiva e sociopolítica de sua disciplina.

Karlsson e Wigren (2010) pesquisaram uma amostra de 7.260 funcionários de uma universidade, sobre como a legitimidade, capital social e humano influenciam na ascensão (*Start-up*) dos funcionários. Os resultados mostram que a publicação em revistas científicas e congressos não apresenta efeito significativo, enquanto as publicações em revistas não indexadas mostrou efeito negativo. Já a publicação em revistas populares e aparições em público têm efeitos positivos.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesta seção apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para o enquadramento do estudo, e para o processo de seleção e análise dos resultados.

3.1 Enquadramento Metodológico.

Ao ingressar no campo da pesquisa científica, constata-se que diversas são as linhas existentes, bem como os resultados delas decorrentes. A forma de organização, investigação e análise dependem do quadro de referência adotado pelos pesquisadores, bem como da questão que orienta o trabalho. Assim, a definição do arcabouço metodológico a adotar constitui-se numa questão-chave, pois ele comporá o pano de fundo que norteará toda a pesquisa.

Desta forma, por ter como propósito a observação, classificação, registro e evidenciação dos resultados, a metodologia da pesquisa adotada é, de acordo com Andrade (2002), descritiva quanto ao seu objetivo, pois preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência dos pesquisadores. Ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica e documental. Gil (1999) ensina que este tipo de procedimento tem como pano de fundo a ideia de pautar seu desenvolvimento sobre material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. No entanto, o trabalho também utiliza a pesquisa documental. Desta forma, com base nestas investigações, busca-se fazer primeiramente uma breve apresentação das normas e resoluções.

Por fim, quanto à abordagem, a pesquisa pode ser considerada predominantemente qualitativa, uma vez que se caracteriza pela não utilização de instrumentos estatísticos. Isto porque Richardson (1999) define a pesquisa qualitativa como estudos que procuram descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis e compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

3.2 Procedimento para Seleção do Referencial Teórico e dos Dados da Pesquisa.

Para seleção do referencial teórico foi realizada pesquisa na Base de Periódicos da Capes, utilizando as palavras "legitimacy", "sociopolitical" e "cognitive". Esta pesquisa foi

realizada no período de 21 a 28 de abril de 2012, sendo selecionados 268 artigos. A partir desta amostra foram lidos os resumos e os artigos selecionados formaram a base do referencial teórico do trabalho.

Para gerar discussão sobre legitimidade sociopolítica e cognitiva considerando a realidade brasileira foram consultadas duas fontes principais. A primeira formada por órgãos oficiais e de representação e de uso efetivo pela comunidade a que se destina, e a segunda de publicações nas principais revistas e congressos de contabilidade, livros, manuais e disciplinas de controladoria oferecidas nos cursos de Ciências Contábeis.

Quanto aos órgãos oficiais foram consultados documentos, normas e resoluções do Ministério do Trabalho e Emprego e do Ministério da Educação e de órgãos de representação como o Conselho Federal de Contabilidade, Administração e Economia etc. Para verificar a efetiva utilização pela comunidade a que se destina, foram consultados diversos estudos empíricos (Giongo & Nascimento, 2005; Calijuri, Santos, & Santos, 2005; Santos, Castellano, Bonacim, & Silva, 2005; Borinelli, 2006; Daniel, Dal Vesco, & Tarifa, 2006; Oliveira & Ponte, 2005; Schnorrenberger, Ribeiro, Lunkes, & Gasparetto, 2007; Santos et al., 2008; Fachini, Beuren, & Nascimento, 2009; Medeiros & Rabello, 2010; e Lunkes, Machado, Rosa, & Telles, 2011) que verificaram as funções atribuídas à área nas organizações.

Para identificar as publicações em controladoria nas principais revistas de contabilidade segundo o Qualis (Capes), optou-se, neste artigo, por analisá-las com base na especificidade, ou seja, para a seleção das revistas buscou-se o termo "contabilidade" ou "contábil" e sua inclusão no Qualis da Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), considerando as revistas com as melhores ponderações A1, A2, B1, B2 e B3. A escolha do Qualis deve-se a sua grande utilização na classificação das pesquisas no Brasil, inclusive para avaliar os programas de pós-graduação do país.

Sete revistas brasileiras foram selecionadas, que são: Revista Contabilidade & Finanças, Revista de Contabilidade Vista & Revista, Revista Universo Contábil, Revista Contemporânea de Contabilidade, Revista de Contabilidade e Organizações, Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, e Revista de Administra-

ção e Contabilidade da Unisinos - Base. Já para a seleção dos artigos considerou-se a presença do termo “controladoria” ou “*controller*” no título, resumo ou palavras-chave. O período utilizado para a seleção dos artigos foi de 1996 a 2010.

Também foram analisados os artigos publicados nos dois congressos e eventos de contabilidade do Brasil, que são: Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP (Universidade de São Paulo) e Congresso Anpcont (Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis). Para seleção dos artigos, buscaram-se as palavras “controladoria” ou “*controller*” no título, resumo ou palavras-chave. O período de seleção é de 2001 a 2010 para o Congresso da USP e 2007 a 2010 para o Congresso da Anpcont.

4 RESULTADOS

Visando a discussão sob o prisma de uma identidade própria em controladoria, este será contextualizado com a identificação de aspectos relacionados à legitimidade sociopolítica e cognitiva.

4.1 Legitimidade Sociopolítica.

Em relação à legitimidade sociopolítica foram analisados órgãos oficiais e de representação de classe, além de estudos empíricos sobre a efetiva utilização da controladoria nas organizações e em grupos de pesquisa. Em relação a órgãos oficiais foram consultados documentos, normas, resoluções, portarias e pareceres do Ministério do Trabalho e Emprego e a existência de referências sobre a disciplina de controladoria no Ministério da Educação.

O Ministério do Trabalho e Emprego, através da Portaria Ministerial n. 397, prevê que a função de *controller* está inserida na Classificação Brasileira de Ocupações (CBO) como sinônimo da ocupação contador.

Já em relação ao Ministério da Educação há referências normativas como o Parecer CNE/CES n. 67 de 2 de junho

Para verificar a inserção da disciplina de controladoria, foram analisadas as grades curriculares dos 230 cursos de graduação em Ciências Contábeis do Sul do Brasil, segundo dados do Ministério da Educação (MEC) coletados em fevereiro de 2010. Além das trinta e quatro universidades federais brasileiras listadas no *site* do Ministério da Educação (2010), que oferecem cursos em ciências contábeis na modalidade presencial. Para a análise utilizaram-se as vinte instituições que disponibilizam as ementas em meio eletrônico, no *site* da universidade. A coleta das informações ocorreu em novembro de 2011.

Para finalizar foram analisados os livros e manuais em controladoria, sendo incluídas as obras que apresentam no título os termos “controladoria” e “*controller*”. A seleção das obras considerou o período de 1970 a 2010.

de 2003, que regulam o ensino superior. A partir de então, os pareceres CNE/CES n. 289, de 6 de novembro de 2003, CNE/CES n. 269, de 16 de setembro de 2004 e as resoluções CNE/CES n. 6, de 10 de março de 2004 e CNE/CES n. 10 de 16 de dezembro de 2004, vêm regulando, orientando e normatizando as diretrizes básicas relativas ao currículo de ciências contábeis.

Segundo Pereira, Lopes, Pederneiras & Mulatinho (2005), no que concerne ao curso de Graduação em Ciências Contábeis, em 12 de abril de 1999, a Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis – CEE/Contábeis propôs o perfil do profissional e as competências e habilidades necessárias aos novos formandos em Ciências Contábeis no cumprimento da função dos agentes econômicos de prestar contas a sociedade (*accountability*).

A CEE/Contábeis recomendou que 50% dos conteúdos obrigatórios de formação básica e profissional se concentrassem em áreas determinadas do saber. Esses conteúdos não são os nomes das disciplinas, apenas a área de conhecimento, conforme síntese da Tabela 1.

Tabela 1 Resumo dos conteúdos obrigatórios relacionados a controladoria

Conteúdos obrigatórios de formação básica e profissional propostos pela CEE/Contábeis	
Conteúdos	Tópicos
Contabilidade gerencial	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Métodos de Custeio ◆ Sistemas de Acumulação de Custos ◆ Análise de Custos ◆ Descentralização (Preço de Transferência e Centro de Resultado)
Controladoria	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Sistemas de Informações ◆ Planejamento, Execução e Controle ◆ Avaliação de Desempenho ◆ <i>Accountability</i>

Segundo Cornachione Jr. (2004), o documento apresenta uma coleção de assuntos envolvendo habilidades e competências complementares na construção do currículo

de Ciências Contábeis, por meio de cursos ou disciplinas regulares e optativas, entre elas a controladoria, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 Habilidades e competências do currículo optativo de Ciências Contábeis

Conteúdo	Tópicos
Controladoria	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Sistema de Informação ◆ Teoria e Análise de Sistemas ◆ Planejamento Estratégico, Tático, Operacional e Orçamento ◆ Gestão de Tecnologias e Processos Avançados de Produção ◆ Avaliação de Empresas

Fonte: Cornachione Jr. (2004)

Na sequência, a Resolução CNE/CES n. 10/2004 estabelece no art. 5º os conhecimentos necessários à formação do futuro contador, no qual se destaca a obrigatoriedade da disciplina de controladoria conforme descrito no inciso II.

O art. 5º descreve que os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e na organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e peculiaridades das organizações governamentais, observando o perfil

definido para a formação.

O item II apresenta os seguintes conteúdos de formação profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo noções das atividades atuariais e de quantificação de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares aos setores público e privado.

O Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) não contempla a controladoria como uma área do conhecimento, embora, no Diretório dos Grupos de Pesquisa do Brasil (CNPq), estejam cadastrados 20 grupos de pesquisa em controladoria, conforme Tabela 3.

Tabela 3 Grupos de pesquisa em Controladoria

Grupo	IES	Coordenador
Contabilidade e Controladoria	UNIOESTE	Elza Hofer
Contabilidade e Controladoria	UFBA	Joseilton Silveira da Rocha
Controladoria	UFSC	Rogério João Lunkes
Controladoria	UNB	Paulo Roberto Barbosa Lustosa
Controladoria	MACKENZIE	Octavio Ribeiro de Mendonça Neto
Controladoria, Desenvolvimento, Sociedade e Meio Ambiente	UFMT	Renildes Oliveira Luciarido
Controladoria e Gestão Econômica	USP	Reinaldo Guerreiro
Controladoria e Gestão Tributária	USP	Carlos Alberto Pereira
Finanças, contabilidade gerencial/Pública e controladoria	UEFS	Célia Oliveira de Jesus Sacramento
Grupo de Pesquisa Aplicada em Contabilidade e Controladoria	UFMG	Poueri do Carmo Mario
Grupo de Pesquisa em Contabilidade e Controladoria Organizacional	UFAM	Mariomar de Sales Lima
Núcleo para Aplicação de Sistemas de Controladoria	USP	André Carlos Busanelli de Aquino
Núcleo de Estudos em Contabilidade e Controladoria	UFSC	José Alonso Borba
Grupo de Estudos em Controladoria	UFMG	Geova Jose Madeira
Núcleo de pesquisas em controladoria, contabilidade e gestão ambiental	UFMS	Jorge de Souza Pinto
Pesquisas em Controladoria e Sistemas de Informações	FURB	Ilse Maria Beuren
Contabilidade, Controle de Gestão e desenvolvimento organizacional	UNOPAR	Luciano Gomes dos Reis
Gestão, Controle e Mensuração Contábil-Financeira	UFPB	Aldo Leonardo Cunha Callado
Laboratório de Controle Gerencial e Teorias Organizacionais Aplicadas	UFPR	Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Pesquisas em Controle Gerencial	FURB	Jorge Eduardo Scarpin

Fonte: Adaptado de CNPq (2011)

Já em relação aos órgãos de representação foram analisadas as resoluções de três conselhos de representação de classe. Os Conselhos Federais de Contabilidade, Administração e Economia. Quanto à regulamentação das profissões, o Conselho Federal de Contabilidade prevê o cargo de *controller* como prerrogativa da profissão contábil. Contudo, não há detalhamento de suas funções. Os Conselhos Federais de Administração e de Economia não fazem men-

ção ao termo *controller*.

Outra vertente da legitimidade sociopolítica investigada foi a dos estudos empíricos sobre a existência efetiva de funções para esta área. Os estudos de Giongo e Nascimento (2005), Calijuri, Santos e Santos (2005), Santos (2005), Oliveira e Ponte (2005), Borinelli (2006), Daniel, Dal Vesco e Tarifa (2006), Schnorrenberger et al. (2007), Santos et al. (2008), Fachini, Beuren e Nascimento (2009), Medeiros e

Rabello (2010) e Lunkes et al. (2011) indicaram a existência de um conjunto de funções atribuídas à Controladoria nas organizações. Foram identificadas 10 funções que existem entre 57% e 93% das organizações investigadas e são atribuídas à área de Controladoria. Entre as funções destacadas nestes estudos estão: contábil, auditoria, controle, administração de impostos, planejamento, elaboração de relatórios e interpretação e controle interno. Cumpre destacar que estas funções podem estar presentes numa organização e, no entanto, estar abrigadas sob outra área ou terminologia.

Tabela 4 Quantidade de publicações nas principais revistas de contabilidade – 1996 a 2010

Revista	Quantidade de Artigos											Total de Artigos	Controladoria	Percentual (%)	
	1996	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009				2010
Revista de Contabilidade & Finanças – RCF	-	-	1	1	2	1	-	1	2	-	-	-	261	8	3
Revista de Contabilidade Vista & Revista – RCVR	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	388	2	1
Revista Universo Contábil – RUC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	200	2	1
Revista Contemporânea de Contabilidade – RCC	-	-	-	-	-	-	-	1	-	2	-	-	208	3	1
Revista de Contabilidade e Organizações – RCO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	98	1	1
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-	82	2	2
Revista de Contabilidade e Administração da Unisinos - BASE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	144	-	0
Total	1	-	1	1	2	1	-	2	4	2	3	1	1.381	18	1

A existência de poucos trabalhos que abordam diretamente o tema (1,30%) corrobora com estudos realizados por Luciani, Cardoso e Beuren (2007), que pesquisaram 18 periódicos nacionais de contabilidade e áreas afins (Qualis A, B e C), referentes ao período de 2000 a 2005. Para identificar os artigos da amostra buscaram a palavra controladoria no título, resumo e palavras-chave, e encontraram 6 artigos, ou seja, 0,35% do total das publicações do período analisado.

Lourensi e Beuren (2011) analisaram a inserção do tema Controladoria nas teses defendidas no Doutorado da FEA/USP no período de 1997 a 2006. A população da pesquisa compreendeu as 102 teses defendidas no período, e a amostra estratificada, após alguns ajustes, resultou em 18 teses (17,65%).

b) Congressos e Seminários

O Brasil apresenta congressos com a nomenclatura de Controladoria como, por exemplo, o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e o Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. No entanto, estes congressos não são exclusivos de controladoria. São eventos onde são apresentados e discutidos diferentes temas da contabilidade, inclusive, controladoria.

O Congresso Brasileiro de Custos, Congresso Anpcont e o Congresso USP apresentam área temática em controladoria, e o Congresso EnANPAD também apresenta um tema em controladoria dentro da área de contabilidade. Assim, os principais congressos de contabilidade apresentam uma área destinada a discutir temas de controladoria.

No que se refere ao número de artigos publicados,

4.2 Legitimidade Cognitiva.

A legitimidade cognitiva da disciplina de controladoria foi verificada através das publicações científicas em revistas, congressos e seminários, disciplinas acadêmicas, livros e manuais.

a) Publicações em Revistas

Consultaram-se as principais revistas de contabilidade, conforme descrito na metodologia de pesquisa. Os resultados apontaram 18 trabalhos relacionados diretamente ao tema controladoria no período de 1996 a 2010.

foram analisados os Congressos da Anpcont e da USP de Controladoria e Contabilidade. O Congresso Anpcont apresenta 8 artigos, aproximadamente 2,5% em controladoria, de um total de 380 trabalhos. Já o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade apresenta 976 artigos publicados, destes 37 (3,8%) estão alinhados com controladoria.

Já na pesquisa realizada por Beuren, Schindwein e Pasqual (2007) nos anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD) e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, no período de 2001 a 2006, foram encontrados 118 (66 artigos no EnANPAD representando 0,4% do total de artigos aprovados, e 52 no congresso da USP, representando 8,3%). Para encontrar esses resultados os autores buscaram no título, no resumo ou nas palavras-chave, as expressões: controladoria, *controller*, contabilidade gerencial ou controle gerencial.

c) Disciplinas

O estudo sobre a inclusão da disciplina de controladoria nas instituições de ensino superior foi realizado nos cursos de Ciências Contábeis do Sul do Brasil (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul). Com relação à inclusão da disciplina de Controladoria, pode-se verificar através da Tabela 5 que, dos 197 cursos analisados, 148 (75%) possuem a disciplina de controladoria. Numa análise geral constata-se a estreita relação e interface entre a Controladoria e a Contabilidade nos cursos de graduação, principalmente no Estado de Santa Catarina, onde 87% dos cursos possuem a disciplina de controladoria.

Tabela 5 Análise global das Instituições de Ensino Superior (IES) que possuem controladoria em SC, RS e PR

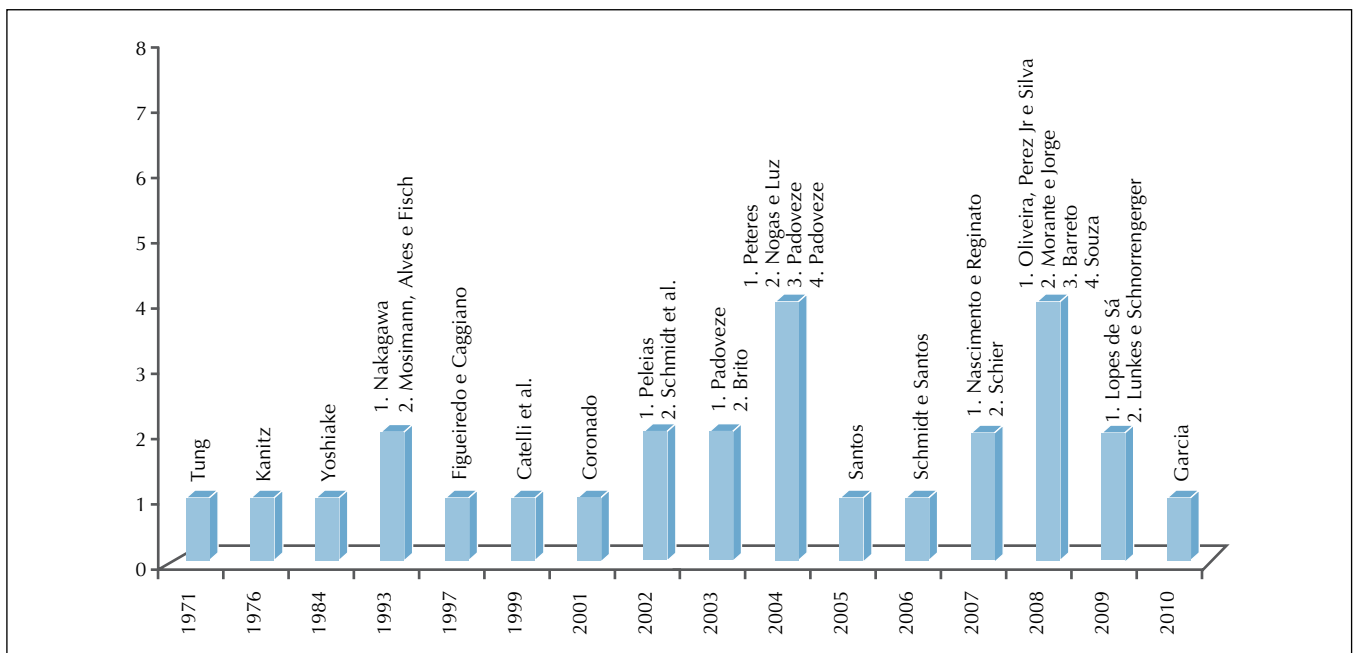
Ocorrências	SC		RS		PR		Total	
	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
Grades disponibilizadas para análise	70	100	65	100	62	100	197	100
IES que possuem a disciplina de Controladoria	61	87	45	69	42	68	148	75
IES que não possuem controladoria	9	13	20	31	20	32	49	25

No âmbito nacional, quando analisadas as grades curriculares dos cursos de ciências contábeis das universidades federais constata-se que 90% apresentam a disciplina de controladoria. Estes resultados corroboram com o estudo realizado por Richartz et al. (2012) nas universidades federais brasileiras onde, das 34 que oferecem o curso de Ciências Contábeis, 22 (65%) apre-

sentam a disciplina de controladoria.

d) Livros e Manuais

A análise da legitimidade cognitiva foi finalizada com a identificação das principais obras e manuais em controladoria. A Figura 1 apresenta a evolução do número de publicações de obras e manuais de referência no Brasil.

**Figura 1** Principais obras e manuais de referência publicados no Brasil

Na Figura 1, percebe-se que o período de 2001 a 2010 foi de consolidação da literatura em termos de livros, com

aproximadamente vinte obras e manuais publicados, com destaque para os anos de 2004 e 2008.

5 DISCUSSÃO

A legitimidade sociopolítica relacionada a órgãos oficiais é estabelecida no Brasil principalmente pelo Ministério da Educação, que apresenta recomendações para a disciplina de controladoria, com estabelecimento inclusive de temas. É reforçada pela Resolução CNE/CES n. 10/2004, que estabelece o conteúdo de controladoria para a formação profissional dos cursos de Ciências Contábeis.

Em relação a órgãos de representação, o Brasil não apresenta níveis de organização e desenvolvimento como os Estados Unidos e Alemanha, com separação das diferentes classes. Por exemplo, o *Controller's Institute of America* foi criado em 1931, nos Estados Unidos e teve uma mudança para *Financial Executives Institute* (FEI) em 1962. A Alemanha criou sua associação em 1975, a *Internatio-*

naler Controller Verein. Esta associação é uma plataforma de encontro de *controllers*, estudos e divulgação de temas relacionados a controladoria. Promove o intercâmbio de experiências e permite aos seus membros melhorar sua qualificação profissional. Ela atua como um órgão de representação e serve como modelo de competência gerencial e operacional representando seus sócios nas relações com o público.

Os resultados do estudo mostram que o Brasil não apresenta este nível de desenvolvimento, tendo os *controllers*, de forma geral, sua representação conferida ao Conselho Federal de Contabilidade.

Por outro lado, os estudos empíricos mostram que a controladoria ou o *controller* estão presentes nas organiza-

ções. Mostra, também, a existência efetiva de um conjunto de funções atribuído à área, mesmo que nem sempre abrigados sob esta terminologia. Isto corrobora com Siqueira e Soltelinho (2001), que constataram, no estudo realizado no *Jornal do Brasil*, que as empresas brasileiras, já em 1962, buscavam profissionais de controladoria.

A análise em termos de legitimidade cognitiva foi realizada nas publicações das principais revistas de contabilidade, congressos, seminários, disciplinas acadêmicas, livros e manuais.

Foram identificadas 18 publicações em revistas de contabilidade (1,3% do total de publicações no período). Isto corrobora com estudos realizados por Messner et al. (2008), em países de língua alemã, e que constataram a pouca exposição da pesquisa em controladoria, tanto em termos de publicações em revistas internacionais como em termos de citações de fontes internacionais. Entre 1970 e 2003, apenas 25 artigos foram publicados em revistas internacionais de contabilidade por autores filiados a instituições, em países de língua alemã.

A controladoria também apresenta inserção nos principais congressos da área como o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, o Congresso Brasileiro de Custos, Congresso Anpcont e Congresso EnANPAD, tendo, em geral, alcançado certa legitimidade com a inclusão de temas exclusivos para apresentação e discussões da disciplina. Por outro lado, o número de publicações na área ainda é pouco representativo em relação ao total de publicações. O país ainda não possui congressos ou seminários próprios, nos moldes do “*Controllingtagung*” da Alemanha, para apresentar e discutir exclusiva e diretamente temas atuais da controladoria.

Os estudos empíricos publicados em eventos e revistas mostram forte aderência à contabilidade. Entre os temas podem-se destacar a contabilidade, auditoria, administração de impostos, controle, elaboração de relatórios e interpretação, controle interno e planejamento.

A legitimidade em relação à disciplina de controladoria mostrou-se bem estabelecida, pois aproximadamente 75% dos cursos de Ciências Contábeis do Sul do Brasil oferecem a disciplina. Já em relação aos cursos de ciências contábeis das universidades federais brasileiras, 90% oferecem a disciplina em suas grades curriculares. Os programas de pós-graduação em contabilidade (mestrado e doutorado) também apresentam, na sua maioria, acima de 80%, a disciplina de controladoria.

Entre os temas destacados nas ementas das disciplinas está o sistema de planejamento e controle, subsidiar o processo de gestão, avaliação de desempenho e de resultados, e sistema de informações.

Ao comparar estes resultados com os apresentados em estudos empíricos verifica-se que alguns temas são comuns como o planejamento e controle. Já outros destacados nos estudos empíricos não são objeto de estudos nas disciplinas de controladoria como o contábil, auditoria, controle interno e administração de impostos. Isto mostra aderência da disciplina acadêmica em relação à prática das controladorias nas organizações em temas básicos como planejamento e controle.

Segundo Rowe, Truex e Kvasny (2004) e Messner et al. (2008), um aspecto importante na consolidação da disciplina de controladoria é o estabelecimento de um conjunto de temas (funções). Este aspecto, apesar do esforço do CEE/Contábeis (Tabelas 1 e 2), ainda não está consolidado no Brasil, talvez pela ausência de definições claras e da priorização das funções estabelecidas e aceitas na prática.

Com o desenvolvimento, questões como a identificação de um conjunto de temas (funções), através de discussões sobre nomenclaturas e definições claras e geralmente aceitas de pesquisa em controladoria, são fundamentais para o estabelecimento de uma identidade própria. Para entender melhor a prática da controladoria no Brasil, é importante a realização de mais pesquisas empíricas, embora, neste instrumento, tenham-se destacado vários estudos (Giongo & Nascimento, 2005; Calijuri, Santos, & Santos, 2005; Santos et al., 2005; Borinelli, 2006; Daniel, Dal Vesco, & Tarifa, 2006; Oliveira & Ponte, 2005; Schnorrenberger et al., 2007; Santos et al., 2008; Fachini, Beuren, & Nascimento, 2009; Medeiros e Rabelo, 2010; Lunkes et al., 2011).

Os livros e manuais também apresentaram um crescimento no período de 2001 a 2010, conforme Figura 1. Entre as funções básicas relatadas em obras e manuais podem-se destacar o planejamento, controle e sistemas de informação, além do contábil. Como essas funções são amplas, podem também estar contempladas em outras áreas do conhecimento, o que pode gerar resistências, porque atravessam disciplinas tradicionais. Isso faz com que, mesmo existindo, possam estar abrigadas em outras áreas, fazendo com que, segundo Rowe, Truex e Kvasny (2004), um dos pilares da legitimidade (ter um corpo de conteúdos e discussões exclusivos) ainda não esteja suficientemente estabelecido. Para Küpper (2005), na Alemanha por exemplo, apesar da relutância inicial, as funções de planejamento, controle e sistema de informações já estão consolidadas há algum tempo (Mann, 1973; Brausemann, 1980; Welge, 1988; Serfling, 1992; Reichmann, 2001; Hahn, 2001; Schwarz, 2002; Weber, 2004; Küpper, 2005; Horváth, 2006).

Tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos (Jackson, 1949; FEI, 1962; Heckert & Willson, 1963; Cohen & Robbins, 1966; Vancil, 1970; Willson & Colford, 1981; Roehl-Anderson & Bragg, 1996), a controladoria está estreitamente ligada à contabilidade. Além disso, as contabilidades de custos e gerencial normalmente são tratadas como disciplinas separadas no Brasil, enquanto em países de língua inglesa a contabilidade de custos é considerada um tema da contabilidade gerencial.

Com isso percebe-se que os temas propostos por Rowe, Truex e Kvasny (2004) para estabelecer a legitimidade de uma área de conhecimento encontram-se presentes, porém ainda não estabelecidos totalmente no Brasil. Enquanto há avanços no estabelecimento de previsões institucionais próprias, os temas ainda se encontram em arcabouços amplos e não exclusivos da área. Além disso, no que diz respeito à continuidade desta área, os avanços existem apesar de tímidos.

Diante dos resultados apresentados na pesquisa e das apontadas na literatura (Horváth, 2006) podem-se desta-

car como perspectivas de desenvolvimento da controladoria para os próximos anos: (i) a transformação da filosofia, (ii) mudanças no âmbito das funções (temas), (iii) maior

participação na tomada de decisão, (iv) utilização de mais instrumentos de gestão, (v) descentralização da estrutura organizacional e da controladoria e (vi) difusão.

6 CONCLUSÕES

O estudo atingiu seus objetivos com a identificação e análise dos fatores relacionados à legitimidade sociopolítica como órgãos oficiais de representação de classe e de existência e utilidade efetiva nas organizações, além de verificar a legitimidade cognitiva em relação a publicações nas principais revistas de contabilidade, congressos e seminários e o estabelecimento da disciplina nos cursos de Ciências Contábeis, além de livros e manuais.

Contudo, observa-se que diversos aspectos desta pesquisa podem apresentar limitações e viés em relação aos resultados. Primeiramente pesquisas deste gênero podem apresentar viés potencial ao utilizar palavras para selecionar as publicações. Isto porque pode haver artigos em controladoria que não utilizam expressamente as palavras consultadas.

A pesquisa também foi limitada a congressos e revistas de contabilidade, sendo, portanto, não exaustiva. Ou seja, podem existir artigos de controladoria também em congressos e revistas de outras áreas.

Destaca-se também que, embora o estudo tenha ampliado o escopo das questões em relação às pesquisas anteriores, o foco foram os aspectos relacionados a controladoria. Outros pontos sobre o tema podem ser explorados em conjunto como as funções ou campos de aplicação da controladoria, a exemplo dos estudos de Benbasat e Zmud (2003), Rowe, Truex e Kvasny (2004) e Guah e Fink (2009), o que pode enriquecer as discussões.

Quanto aos resultados alcançados, verificou-se que, no Brasil, a legitimidade sociopolítica possui organismos e normas próprias para a controladoria, contudo, em relação a órgãos de representação, não apresenta níveis de organização e desenvolvimento como os Estados Unidos e Alemanha, com separação das diferentes classes. Com relação à legitimidade cognitiva, o Brasil destaca-se no quesito formação, com grades curriculares em instituições de ensino superior com boa representatividade em cursos de graduação, mestrado e doutorado, contudo verificam-se oportunidades de melhorias nas publicações em eventos e revistas.

A identificação das oportunidades e potencialidades da disciplina de controladoria no Brasil, tanto no que se refere aos aspectos de legitimidade sociopolítica, quanto cognitiva, também constitui-se numa constatação da pesquisa. A sociopolítica, com o fortalecimento de órgãos de representação como ocorre nos Estados Unidos e Alemanha. Já na legitimidade cognitiva verifica-se a evolução no número de publicações permanentes (livros e manuais) na última década. Percebem-se, também, oportunidades para criar eventos específicos nos moldes do *Controllingtagung* da Alemanha, bem como incentivos a publicações em periódicos.

A inserção da controladoria como disciplina nas grades curriculares dos cursos de graduação, mestrado e doutorado no Brasil, avança a criação e desenvolvimento de novos grupos de pesquisa, formação de mestres e doutores na área, potencializa discussões e pesquisas mais profícuas e aprofundadas, contribuindo, assim, na legitimação, tanto sociopolítica quanto cognitiva.

Verifica-se, ainda, que existem vários aspectos potenciais de legitimidade sobre os quais a disciplina pode e deve ser desenhada, como uma comunidade nacional de pesquisadores, alinhar as pesquisas ao contexto internacional, campos ou núcleos básicos da área. Estudos sobre as diferenças entre controladoria e contabilidade gerencial, como as realizadas por (Ahrens, 1996, 1997a, 1997b; Ahrens & Chapman, 2000; Jones & Luther, 2005, 2006; Hoffjan & Wömpener, 2006), são fundamentais para um melhor entendimento e para evitar sobreposição ou a ausência de conteúdo nas disciplinas inseridas nas grades curriculares dos cursos superiores. É importante salientar que a legitimidade sociopolítica depende em parte da legitimidade cognitiva, para tanto, é fundamental empreender pesquisas para consolidar este campo do conhecimento.

Como sugestões para investigações futuras sugere-se o estudo sobre as funções da controladoria; ampliar a pesquisa com incremento do grupo de palavras; apresentar o perfil dos temas pesquisados e do perfil dos integrantes dos grupos de pesquisa, entre outros aspectos.

Referências

- Almeida, L. B., Parisi, C., & Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In Catelli, A. (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. (2a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Andrade, M. M. (2002). *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (1), 139-173.
- Ahrens, T. (1997a). Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), 617-637.
- Ahrens, T. (1997b). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review*, 6 (4), 557-588.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*, 9 (1), 477-498.
- Aldrich, H. (1999). *Organizations evolving*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Barreto, M.G.P. (2008). *Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade*. São Paulo: Saraiva.
- Becher, T. (1989). *Academic tribes and territories. Intellectual enquiry and the cultures of disciplines*. Buckingham and Bristol: SRHE and Open University Press.
- Benbasat, I., & Zmud, R. (2003). The identity crisis within the IS discipline: defining and communicating the discipline's core properties. *MIS*

- Quarterly. 27 (2), 183-194.
- Beuren, I. M., Scindewin, A. C., & Pasqual, D. L. (2007). Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista de Contabilidade e Finanças*. 18 (45), 1-30.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura básica conceitual de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de doutorado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuarial, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Brausemann, R. (1980). *Handbuch controlling: methoden und techniken*. 2. Auflage, München.
- Brito, O. (2003). *Controladoria de risco – retorno em instituições financeiras*. São Paulo: Saraiva.
- Calijuri, M. S. C., Santos, N. M. B. F., & Santos, R. F. (2005). Perfil do Controller no contexto organizacional atual brasileiro. *XII Congresso Brasileiro de Custos, Brasil*. Recuperado em 06 julho, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=610.
- Catelli, A. et al. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas.
- Chandler, A. (1962). *Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Cohen, J. B., & Robbins, S. M. (1966). *The financial manager – basic aspects of financial administration*. New York: Evanston & London.
- Conselho Federal de Administração. (2011). Recuperado em 9 outubro, 2011, de <http://www2.cfa.org.br/>.
- Conselho Federal de Economia. (2011). Recuperado em 11 novembro, 2011, de <http://www.cofecon.org.br/dmdocuments/2.3.1.pdf>.
- Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. CNPq. (2011). Recuperado em 13 novembro, 2011, de <http://dgp.cnpq.br/buscagrupo/>.
- Cornachione Júnior, E. B. (2004). *Tecnologia da educação e cursos de Ciências Contábeis: modelos colaborativos virtuais*. 383 p. Tese de livre docência, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Coronado, O. (2001). *Controladoria no atacado e varejo*. São Paulo: Atlas.
- Crow, W. B. (1927). Abnormal forms of Gonium. *Ann. and Mag. Nat. Hist. Series*. 9 (19), 596-601.
- Daniel, M. M., Dal Vesco, D. G., & Tarifa, M. R. (2006). *Estudo do perfil, conhecimento, papel e atuação do controller nas cooperativas agropecuárias do Estado do Paraná*. Florianópolis: ABC, Congresso Brasileiro de Custos.
- Drori, I., Honig, B., & Sheaffer, Z. (2009). The life-cycle of an internet firm: Scripts, legitimacy and identity. *Entrepreneurship Theory and Practice*. 33, 715-738.
- Fachini, G. J., Beuren, I. M., & Nascimento, S. (2009). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. *XVI Congresso Internacional de Custos – Fortaleza; ABC*. Recuperado em 05 setembro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2856.
- FEI. Financial Executives Institute. (1962). New York: FEI.
- Figueiredo, S., Caggiano, P. C. (1997). *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Garcia, A. S. (2010). *Introdução à Controladoria: instrumentos básicos de controle de gestão das empresas*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (5. ed.). São Paulo: Atlas.
- Giongo, J., & Nascimento, A. M. (2005). O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em indústrias do Estado do Rio Grande do Sul. *XII Congresso Brasileiro de Custos, Florianópolis: ABC*. Recuperado em 19 outubro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=376.
- Guah, M. W., & Fink, K. (2009). Investigating legitimacy and identity for healthcare. *Proceedings of the AMCIS, 2009, Information Systems Research*.
- Hahn, D., & Hungenberg, H. (2001). *Puk-wertorientierte controlling konzepte*. Wiesbaden.
- Heckert, J. B., & Willson, J. D. (1963). *Controlling*. New York: Ronald Press.
- Hoffjan, A., & Wömpener, A. (2006). Comparative analysis of strategic management accounting in German and English-Language general management accounting textbooks. *Schmalenbach Business Review*. 58 (7), 234-258.
- Horváth, P. (2006). *Controlling*. (10. ed.). München: Verlag Vahlen.
- Hunt, C. S., & Aldrich, H. E. (1996). *Why even Rodney Dangerfield has a home page: legitimizing the world wide web as a medium for commercial endeavors*. Cincinnati: Academy of Management, Academy of Management Annual Meeting.
- Jackson, J. H. (1949). *The comptroller: his function and organization*. Cambridge: Mass.
- Jenkins, R. (2004). *Social identity*. London: Routledge.
- Jones, C., & Luther, R. (2005). Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies: some observations from a British perspective. *Accounting in Europe*. 2 (1), 165-193.
- Jones, T. C., & Luther, R. (2006). *Globalization and management accounting in Germany*. Working Paper, Bristol Centre for Management Accounting Research, UWE/Bristol University.
- Kanitz, S. C. (1976). *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira.
- Karlsson, T., & Wigren, C. (2010). Start-ups among university employees: the influence of legitimacy, human capital and social capital. *The Journal of Technology Transfer*. 35 (2), 1-25.
- Koliver, O. (2005). *A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Porto Alegre: CRC-RS.
- Küpper, P. (2005). *Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente*. 4. Auflage. Berlin: MSG.
- Lopes De Sá, A. (2009). *Controladoria e Contabilidade aplicada à Administração*. Curitiba: Juruá, 2009.
- Lounsbury, M., & Glynn, M. A. (2001). Cultural entrepreneurship: stories, legitimacy, and the acquisition of resources. *Strategic Management Journal*. 22, 545-564.
- Lourensi, A., & Beuren, I. M. (2011). Inserção da Controladoria em teses da FEA/USP: uma análise nas perspectivas dos aspectos conceitual, procedimental e organizacional. *Revista de Contabilidade Vista & Revista*. 22 (1), 15-42.
- Luciani, J. C. J., Cardoso, N. J., & Beuren, I. M. (2007). Inserção da controladoria em artigos de periódicos nacionais classificados no sistema Qualis da Capes. *Revista de Contabilidade Vista & Revista*. 18 (1), 11-26.
- Lunkes, R. J., Machado, A. O., Rosa, F.S., & Telles, J. (2011). Funções da Controladoria: um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. *Análise Psicológica*. 2 (29), 345-361.
- Lunkes, R. J., & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Gasparetto, V. (2010). Um estudo sobre as funções da Controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*. 4 (10), 90-110.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F.R. (2009). Considerações sobre as funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*. 5 (4), 63-75.
- Mann R. (1973). *Die praxis des controlling*. München: MSG.
- Medeiros, C. S. C., & Rabelo, E. C. (2010). O perfil da controladoria em concessionárias de veículos do município de Tubarão (SC). *XVII Congresso Brasileiro de Custos*. Belo Horizonte: ABC.
- Messner, M., Becker, C., Schäffer, U., & Binder, C. (2008). Legitimacy and identity in germanic management accounting research. *European Accounting Review*. 17 (1), 129-159.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*. 83 (2), 340-363.
- Ministério da Educação (2010). Recuperado em 10 novembro, 2011, de <http://www.mec.gov.br/>.
- Morante, A. S., Jorge, F. T. (2008). *Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário*. São Paulo: Atlas.
- Mosimann, C. P., Alves, J. O. C., & Fisch, S. (1993). *Controladoria seu papel na administração das empresas*. Florianópolis: Fundação ESAG.
- Mosimann, C. P., & Fisch, S. (1999). *Controladoria*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2007). *Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional*. São Paulo: Atlas.
- Nogas, C., & Luz, E. E. (2004). *Controladoria: gestão, planejamento e aplicação*. Curitiba: Lobo Franco.
- Oliveira, L., Perez Jr., J., & Silva, C. (2008). *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, R. L., & Ponte, V. M. R. (2005). O papel da controladoria nos fundos de pensão. *IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis: ABC*. Recuperado em 15 novembro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=331.
- Padoveze, C. L. (2003). *Controladoria estratégica e operacional: conceito, estrutura e aplicação*. São Paulo: Thomson.
- Padoveze, C. L. (2004a). *Controladoria básica*. São Paulo: Thomson.
- Padoveze, C. L. (2004b). *Controladoria avançada*. São Paulo: Cengage

- Learning.
- Parecer n. 67/2003.* (2003). Ministério da Educação e do Desporto, Conselho Nacional de Educação. Recuperado em 10 setembro, 2009, de <http://www.mec.gov.br/cne>.
- Parecer n. 146/2002.* (2002). Ministério da Educação e do Desporto, Conselho Nacional de Educação. Recuperado em 11 novembro, 2011, de <http://www.mec.gov.br/cne>.
- Parecer n. 269/2004.* (2004). Ministério da Educação e do Desporto, Conselho Nacional de Educação. Recuperado em 10 novembro, 2011, de <http://www.mec.gov.br/cne>.
- Parecer n. 289/2003.* (2003). Ministério da Educação e do Desporto, Conselho Nacional de Educação. Recuperado em 10 novembro, 2011, de <http://www.mec.gov.br/cne>.
- Peleias, I. R. (2002). *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva.
- Pereira, M. V. G., Lopes, J. E. G., Pederneiras, M. M. M., & Mulatinho, C. E. S. (2005). A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo Isar: uma abordagem no processo ensino-aprendizagem. *2º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. Recuperado em 13 outubro, 2011, de http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos22005/an_resumo.asp?cod_trabalho=192.
- Peters, M. R. S. (2004). *Controladoria internacional*. São Paulo: DVS.
- Portaria ministerial n. 397, de 9 de outubro de 2002.* (2002). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 de outubro de 2002. Recuperado em 11 dezembro, 2009, de <http://www.mtecbo.gov.br/cbsite/pages/home.jsf>.
- Reichmann, T. (2001). *Controlling und managementberichten*. 6. Auflage, München.
- Resolução n. 1/01, de 03 de abril de 2001.* (2001). Ministério da Educação e do Desporto, Conselho Nacional de Educação. Recuperado em 10 novembro, 2011, de <http://www.mec.gov.br/cne>.
- Resolução n. 560 de 28 de outubro de 1983.* (1983). Conselho Federal de Contabilidade. Recuperado em 11 novembro, 2011, de: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=3298>.
- Resolução CNE/CES 6, de 25 de setembro de 2009.* (2009). Estabelece normas para o funcionamento de cursos de pós-graduação. Resoluções, Portal CNE. Recuperado em 10 novembro, 2011, de http://portal.mec.gov.br/dmdocuments/rces006_09.pdf.
- Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004.* (2004). Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Resoluções, Portal CNE. Recuperado em 10 novembro, 2011, de <http://portal.mec.gov.br/cne/index.php?option=content&task=view&id=146&Itemid=206#2004>.
- Ricardino, A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária – origens e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Saraiva.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3. ed.). São Paulo: Atlas.
- Richartz, F., Krüger, L. M., Lunkes, R. J., & Borgert, A. (2012). Análise curricular em controladoria e as funções do Controller. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. 9 (19), 25-39.
- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (1996). *The controller's function: the work of the managerial accounting*. New York: John Wiley & Sons.
- Rowe, F., Truex III, D.P., & Kvasny, L. (2004). Cores and definitions: building the cognitive legitimacy of the information systems discipline across the Atlantic. *IFIP International Federation for Information Processing*. 143, 83-101. DOI: 10.1007/1-4020-8095-6_6.
- Santos, R. V. (2005). *Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica Gecon*. São Paulo: Saraiva.
- Santos, R. V., Castellano, A.C. F., Bonacim, C. A. G., & Silva, L. P. (2005). O papel do Controller em empresas de grande porte. *IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis: ABC*. Recuperado em 05 outubro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=415.
- Santos, S. et al. (2008). A controladoria como suporte ao processo de gestão das grandes empresas do estado do Ceará – um estudo em empresas ganhadoras de prêmio Delmiro Gouveia. *XV Congresso Internacional de Custos. Curitiba: ABC*. Recuperado em 11 outubro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2594.
- Schäffer, U., & Binder, C. (2005). Deutschsprachige Controlling lehr stühle an der schwelle zum generations wechsel [controlling chairs: towards a new generation], *Zeitschrift für Controlling and Management*. 49 (2), 100-104.
- Schier, C. U. C. (2007). *Controladoria como instrumento de gestão*. Curitiba: Juruá.
- Schnorrenberger, D., Ribeiro, L. M. S., Lunkes, R. J., & Gasparetto, V. (2007). Perfil do Controller em Empresas de Médio e Grande Porte da Grande Florianópolis. *XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa: ABC*. Recuperado em 19 novembro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2557.
- Schmidt, P. et al. (2002). *Controladoria agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookmann.
- Schmidt, P., & Santos, J. L. (2006). *Fundamentos de controladoria*. São Paulo: Atlas.
- Schwarz, W. U. (2002). *Controlling: stragische unternehmens führung*. München: MSG.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. (2. ed.). London: Sage Publications.
- Serfling, K. (1992). *Controlling*. 2. Auflage, Stuttgart: MSG.
- Siqueira J. R., & Soltelinho, W. (2001). O profissional de controladoria no mercado brasileiro - do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças (USP)*. 27 (3), 1-18.
- Souza, B. C., & Borinelli, M. L. (2009). As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. *XVI Congresso Brasileiro de Custos. Fortaleza: ABC*. Recuperado em 19 novembro, 2011, de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2876.
- Souza, L. C. (2008). *Controladoria aplicada aos pequenos negócios*. Curitiba: Juruá.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*. 30 (3), 571-610.
- Tung, N. H. (1971). *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Vancil, R. F. (1970). *Controlling*. Homewood: Schäffer.
- Yoshitake, M. (1984). *Manual de controladoria financeira*. São Paulo: IOB Informações Objetivas.
- Weber, J. (2004). *Einführung in das Controlling*. (10a. ed.). Nördlingen: Schäffer Poeschel.
- Welge, M. K. (1988). *Controlling*. Stuttgart: Schäffer.
- Willson, J. D., & Colford, J. P. (1981). *Controllership*. (3. ed.). New York.
- Zimmerman, M. A., & Zeit, G. J. (2002). Beyond survival: achieving new venture growth by building legitimacy. *Academy of Management Review*. 27 (3), 414-431.
- Zott, C., & Huy, Q. N. (2007). How entrepreneurs use symbolic management to acquire resources. *Administrative Science Quarterly*. 52 (1), 70-105.