

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

**THIAGO CESAR BEZERRA MORENO**

**O SABER EM CONTROLADORIA SOB A ÓTICA DE FOUCAULT: Análise do ensino da Controladoria nos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade do Brasil**

**CASCADEL**

**2017**

**Thiago Cesar Bezerra Moreno**

**O SABER EM CONTROLADORIA SOB A ÓTICA DE FOUCAULT: Análise do ensino da Controladoria nos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade do Brasil**

**THE CONTROLLERSHIP KNOWLEDGE BY FOUCAULT'S OPTICAL: A Controllership teaching analysis in Brazilians Accounting Postgraduate Programs**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade**.

Área de Concentração: Controladoria

Orientadora: Doutora Silvana Anita Walter.

**CASCADEL**

**2017**

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)  
(Sistema de Bibliotecas – UNIOESTE)

M842s Moreno, Thiago Cesar Bezerra.  
O saber em controladoria sob a ótica de Foucault: análise do ensino da controladoria nos programas de pós-graduação em contabilidade do Brasil/ Thiago Cesar Bezerra Moreno. --- Cascavel(PR), 2017.  
165 f.:il.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Silvana Anita Walter

Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Campus de Cascavel, 2017.

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui Bibliografia

1. Controladoria - Contabilidade - Estudo e ensino (Pós-graduação).
2. Análise do discurso. I. Walter, Silvana Anita. II. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. III. Título.

CDD 20.ed. 657.8327

Bibliotecária responsável Rosângela A. A. Silva – CRB 9<sup>a</sup>/1810



**unioeste**

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-65  
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110  
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



**PARANÁ**  
GOVERNO DO ESTADO

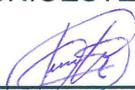
## THIAGO CESAR BEZERRA MORENO

O SABER EM CONTROLADORIA SOB A ÓTICA DE FOUCAULT: Análise do ensino da Controladoria nos Programas de Pós-Graduação em Contabilidade do Brasil

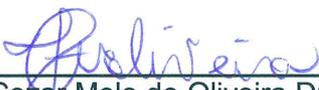
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, área de concentração Controladoria, linha de pesquisa Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações, APROVADO pela seguinte banca examinadora:

  
Orientadora - Silvana Anita Walter Dr<sup>a</sup>.

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Marechal Cândido Rondon  
(UNIOESTE)

  
Aladio Zanchet Dr.

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Marechal Cândido Rondon  
(UNIOESTE)

  
Fernando Cezer Melo de Oliveira Dr.

Universidade Federal da Integração Latino-Americana (Unila)

Cascavel, 19 de julho de 2017

## AGRADECIMENTOS

À minha esposa Roberta, pois é impossível relatar todas as dificuldades que enfrentamos juntos, sempre com paciência, amor e simplicidade, sem ela seria impossível vencer essa etapa acadêmica.

A minha orientadora Professora Doutora Silvana Anita Walter, por não subestimar os limites que poderiam ser atingidos e por acreditar que tudo é possível; bem como por perceber os momentos difíceis além de envolver-se com entusiasmo na pesquisa.

Aos colegas André, Júlio e Diego que dividiram os mais de 10.000 quilômetros de estrada e que tornaram essa experiência, além de tudo, divertida.

Aos docentes e à coordenação do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Sidnei Celerino da Silva, Aládio Zanchet, Maria da Piedade Araújo, Dione Olesczuk Soutes e demais, pelos valiosos ensinamentos.

À professora e coordenadora Doutora Delci Grapégia Dal Vesco por dedicar-se com esmero ao programa de mestrado e receber com respeito e afeto as propostas de estudo.

Aos professores que colaboraram com a pesquisa, pela participação no trabalho e exposição a esse tipo de estudo. O tempo é valioso e especificamente aquele dedicado a essa pesquisa foi fundamental para o seu êxito.

Aos colegas de trabalho Tiago Brugnera, Carlos Eduardo, Evandro, Gustavo, Jair Jeremias, Cristine, Eloíza, Laís, Karynge, Ligiane e demais que me apoiaram nas necessidades de ausência.

Ao chefe e amigo Luiz Marcos que compreendeu e apoiou essa etapa de estudo sem nenhuma restrição.

Finalmente, a minha amiga Edilaine Lovatto Donato, a qual confiei os dias, as dúvidas e os trabalhos mais difíceis.

## RESUMO

A problemática central desta pesquisa reside no fato de que a Controladoria é um conteúdo obrigatório na graduação em Contabilidade e representa um campo profissional para o Contador. Contudo, possui natureza híbrida e pode ser confundida com outras áreas da Contabilidade. É visível a propagação da Controladoria como ferramenta indispensável ao processo de gestão e tomada de decisão, também é perceptível que a Controladoria e a Contabilidade interagem e tornam-se um elo entre o patrimônio e a gestão (Lunkes *et al.*, 2010). A análise, contudo, não reside nos conceitos sobre a Controladoria, mas sim na formação discursiva, que consiste nas regras que permitem a emergência dos saberes. Tais regras compreendem um conjunto de sistemas que regem o discurso que por sua vez constrói socialmente o conhecimento. Assim, surge a indagação: **como se constitui o saber em Controladoria nos programas de pós-graduação *Stricto Sensu*, sob a ótica da arqueologia *foucaultiana*?** Diante desse questionamento objetivou-se compreender como se constitui o saber em controladoria nos programas de pós-graduação *stricto sensu* no Brasil, sob a ótica da arqueologia *foucaultiana*. Por meio da abordagem qualitativa, empregou-se o método de análise do discurso nas entrevistas com os docentes da disciplina de Controladoria, realizadas no período de fevereiro a abril de 2017. O constructo sistema de formação discursiva da Controladoria foi analisado por meio das categorias de análise da formação dos objetos, das modalidades enunciativas, dos conceitos e da estratégia discursiva proposta por Foucault (2013). Os resultados foram analisados em conjunto com os resumos da Estrutura Conceitual Básica da Controladoria proposto por Borinelli (2006). Verificou-se que a Universidade de São Paulo – USP, bem como seus professores e ex-alunos, impulsionam as superfícies de primeira emergência da Controladoria no Brasil. Quanto à formação das modalidades enunciativas, a área é considerada híbrida e permite a entrada de professores com formações diferentes de Contabilidade. Na formação dos conceitos verificou-se a predominância de abordagens quantitativas, representadas por meio de métodos estatísticos. No que tange à Formação da estratégia discursiva, a Controladoria vai além da Contabilidade, não há consenso a respeito das inúmeras perspectivas da Controladoria e alguns nem visualizam como necessário definir uma posição única. Uma difração foi identificada em relação à contabilidade gerencial, a qual pode ser confundida com a Controladoria e isso pode influenciar o desenvolvimento do saber, uma vez que é possível um viés gerencial restringir os conteúdos de ensino. Finalmente, os resultados evidenciam que mesmo professores com formação acadêmica idênticas podem assumir perspectivas diferentes e que a dispersão dessas perspectivas torna os saberes, ainda

que de certa maneira confundidos com a contabilidade gerencial, abertos a novos conhecimentos de áreas diferentes da Contabilidade. Percebe-se, ainda, a necessidade de a Contabilidade conduzir a formação discursiva, visando ampliar as possibilidades de atuação do futuro Contador.

**Palavras-chave:** Controladoria; Arqueologia do Saber; Análise do Discurso

## ABSTRACT

The central inquiry of this paper resides in the fact that Controllershship is a mandatory content in the in the Accounting undergraduation and represents a professional field for Accountants. However, it has a hybrid nature and can be mistaken for other accounting areas. It is noteworthy the dissemination of Controllershship as an indispensable tool for the process of management and decision making, and it is noticeable that Controllershship and Accounting interact among themselves and become a link between equity and management (Lunkes *et al.*, 2010). The analysis, however, does not lie in the concepts of Controllershship, but in discursive formation, which consist in the rules that allow knowledge emergence. Such rules comprise a set of systems that govern the discourse that builds up social knowledge. Thus, the inquire resides in: **how is knowledge build up in Controllershship in Stricto Sensu graduate Programs, from the perspective of Foucaultian archeology?** In face of this inquiry, the knowledge was to understand how the is constituted the Controllershship knowledge in the post-graduate programs Stricto Sensu in Brazil, from the perspective of Foucaultian archeology. Through the qualitative approach, the method of discourse analysis was used in the interviews with the teachers of the Controllershship discipline, carried out from February to April 2017. The ‘System of Discursive Formation of Controllershship’ construct was analyzed through the categories of analysis of the formation of objects, of the enunciative modalities, of the concepts and of the discursive strategy proposed by Foucault (2013). The results were analyzed together with the summaries of the Basic Conceptual Framework of the Controllershship proposed by Borinelli (2006). It was verified that the University of São Paulo - USP, as well as its professors and alumni, propelled the areas of first emergence of Controllershship in Brazil. As for the formation of enunciative modalities the area is considered hybrid and allows the entry of teachers with different training in Accounting. In the formation of concepts, there was a predominance of quantitative approaches, represented by means of statistical methods. Regarding the formation of the discursive strategy, the Controllershship goes beyond Accounting, there is no consensus regarding the many perspectives of the Comptroller and some do not see as necessary to define a single position. A diffraction has been identified with managerial accounting that can be confused with Controllershship and this can influence the development of knowledge, since it is possible a management bias to restrict teaching contents. Finally, the results show that even teachers with identical academic backgrounds can assume different perspectives and that the dispersion of these perspectives makes the knowledge, although sometimes mixed with the managerial accounting and open to new knowledge in different areas of accounting. It is also perceived the

need for Accounting to conduct the discursive formation to expand the possibilities of the future accounting professional.

**Keywords:** Controllership; Knowledge Archeology; Discourse analysis

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Estrutura da dissertação.....	22
Figura 2. Construções teóricas que orientam a dissertação .....	23
Figura 3. Fases da obra foucaultiana .....	29
Figura 4. Evolução da Controladoria.....	42
Figura 5. Modelo teórico .....	60
Figura 6. Relatório para definição de modelo conceitual .....	138
Figura 7. Modelo Conceitual - resultado .....	140

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Resumo dos aspectos chave da Controladoria.....	44
Tabela 2. Estágios das práticas contábeis .....	45
Tabela 3. Práticas de Controladoria classificadas no IMAP1.....	46
Tabela 4. Autores sobre técnicas, teorias, ferramentas.....	47
Tabela 5. Pesquisas anteriores e principais achados.....	55
Tabela 6. Teses e dissertações entre 2006 e 2016.....	58
Tabela 7. Instituições de Ensino Superior investigadas.....	66
Tabela 8. Programas de Pós-Graduação stricto sensu. ....	66
Tabela 9. Classificação dos dados do processo de pesquisa.....	69
Tabela 10. Programas de mestrado e disciplinas .....	72
Tabela 11. Professores com base no Lattes .....	73
Tabela 12. Apresentação dos colaboradores.....	74
Tabela 13. Constructo Formação do Objeto .....	76
Tabela 14. Constructo Formação das Modalidades Enunciativas. ....	78
Tabela 15. Constructo Formação dos Conceitos .....	80
Tabela 16. Constructo Formação das estratégias.....	82
Tabela 17. Superfície de primeira emergência .....	85
Tabela 18. Instâncias de delimitação .....	87
Tabela 19. Grades de especificação e relações .....	91
Tabela 20. Orientadores dos docentes .....	93
Tabela 21. Áreas de atuação a partir do Currículo Lattes.....	96
Tabela 22. Lugares institucionais .....	98
Tabela 23. Jogos enunciativos e ementas .....	118

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1	LACUNA DE PESQUISA .....	16
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA .....	18
1.3	QUESTÃO DE PESQUISA .....	19
1.4	OBJETIVOS .....	19
1.4.1	Geral .....	19
1.4.2	Específicos.....	19
1.5	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO.....	20
1.6	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	21
<b>2</b>	<b>BASE TEÓRICA .....</b>	<b>23</b>
2.1	A ANÁLISE DO DISCURSO.....	23
2.2	FOUCAULT .....	27
2.3	A ARQUEOLOGIA DO SABER.....	30
2.4	A FORMAÇÃO DISCURSIVA.....	33
2.4.1	A Formação do Discurso .....	35
2.4.2	A Formação do Objeto .....	36
2.4.3	A Formação das Modalidades Enunciativas.....	37
2.4.4	A Formação dos Conceitos.....	37
2.4.5	A Formação das Estratégias Discursivas.....	38
2.5	FOUCAULT NA CONTABILIDADE .....	39
2.6	A CONTROLADORIA .....	40
2.7	CONCEITOS DA CONTROLADORIA .....	43
2.8	O CONTEÚDO DA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA .....	48
2.8.1	O Balanced Scorecard .....	49
2.8.2	Teoria das Restrições - TOC .....	50
2.8.3	Activity-Based Costing (Sistema ABC de Custeio).....	51
2.8.4	Gestão Econômica - GECON.....	52
2.8.5	Modelo de Qualidade Total (TQC/TQM) .....	53
2.9	ESTUDOS EM CONTROLADORIA.....	54
2.10	MODELO TEÓRICO.....	60
<b>3</b>	<b>MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA .....</b>	<b>64</b>
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	64

3.2	DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO .....	64
3.2.1	Documentos utilizados para análise .....	65
3.2.2	Delimitação temporal .....	65
3.3	UNIDADE DE ANÁLISE.....	66
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS.....	67
3.5	PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE DADOS .....	69
3.6	TÉCNICAS DE PESQUISA .....	70
3.7	APRESENTAÇÃO DOS DADOS.....	71
3.8	CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	75
3.8.1	A Formação do Objeto .....	75
3.8.2	A Formação das Modalidades Enunciativas.....	77
3.8.3	A Formação dos Conceitos.....	79
3.8.4	A Formação das Estratégias Discursivas.....	81
<b>4</b>	<b>DELINEAMENTO ANALÍTICO.....</b>	<b>84</b>
4.1	ANÁLISE DA FORMAÇÃO DO OBJETO CONTROLADORIA .....	84
4.2	A FORMAÇÃO DAS MODALIDADES ENUNCIATIVAS .....	93
4.3	A FORMAÇÃO DOS CONCEITOS .....	99
4.4	FORMAÇÃO DA ESTRATÉGIA .....	115
4.5	A FORMAÇÃO DISCURSIVA DA CONTROLADORIA .....	133
4.6	O MODELO CONCEITUAL.....	139
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>143</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A problemática central desta pesquisa reside no fato da Controladoria ser conteúdo obrigatório na Contabilidade e representar uma alternativa profissional para o contador, contudo, possui natureza híbrida e pode ser confundida com outras áreas da contabilidade. Portanto, estudar como se constitui o saber, na perspectiva de uma disciplina da Contabilidade e, por meio dos docentes de pós-graduação, pode desvelar as regras de emergência do objeto Controladoria, o que possibilita uma visão crítica dos conceitos e saberes da área. A inter-relação com outras áreas de conhecimento torna a Controladoria um objeto propício para análise do discurso, em especial sob a ótica arqueológica, em razão das diversas perspectivas teóricas que a constituem.

Todavia, a Controladoria é conteúdo obrigatório na formação do contador, portanto, espera-se que o mesmo participe das práticas discursivas que a constituem. Por conseguinte, o Contexto da Contabilidade pode compor as regras que possibilitam a existência da Controladoria. Por essa razão observa-se como a Controladoria se desenvolve por meio do Curso de Ciências Contábeis.

Para Laffin (2002), a Ciência Contábil no Brasil surgiu de forma tímida: como área de conhecimento, começou sendo um curso técnico, com duração de três anos e em poucas escolas no Brasil, iniciando no nível superior em 22 de setembro de 1945 (Sá, 2006). Conforme o último Censo da Educação Superior divulgado, a referida área alcançou em 2013 mais de cento e trinta e sete mil novos ingressantes, subindo do quinto para o quarto lugar no *ranking* de cursos mais procurados no ensino superior (INEP, 2015).

A evolução de curso técnico para curso superior enfrentou desafios, sobretudo em relação ao conteúdo a ser ministrado em sala de aula, evidenciados nas discussões do currículo global da Contabilidade proposto pela ONU. Diante das mudanças sociais e organizacionais, o Conselho Federal de Educação (CFE) formalizou a Resolução nº 3, de 05 de outubro de 1992, estabelecendo os conteúdos mínimos em categorias do conhecimento nas Instituições de Ensino Superior (IES). Percebe-se o interesse de formação social humanística demonstrada logo na primeira categoria da resolução, que estabelece conhecimento em Língua Portuguesa, noções de Direito, noções de Ciências Sociais, Ética Geral e Profissional.

Mais tarde, o CFE determinou mediante a resolução MEC/CNE/CES, de 10 de dezembro de 2004, que o conteúdo de Controladoria fizesse parte da grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis. A presença da disciplina no ensino superior evidencia a importância

considerada na formação acadêmica e profissional do futuro Contador. Tal relevância tornou-se ainda mais visível na propagação da Controladoria como ferramenta indispensável ao processo de gestão e tomada de decisão (Lunkes *et al.*, 2010). É possível desvelar uma inovação da Contabilidade em relação ao processo de gestão.

É preciso lembrar que o saber em Controladoria, na perspectiva de Foucault (2013), se constitui por meio das práticas discursivas e na educação superior essas se intensificam sustentadas pelos pilares do ensino, da pesquisa e da extensão. A pesquisa é um ambiente de práticas discursivas, cujas regras são limitadas a um público específico, pois são determinados sujeitos que acessam o arquivo do conhecimento apoiado na pesquisa. Essas regras de formação discursiva com características científicas, em geral, ocorrem na Pós-Graduação *stricto sensu*.

É necessário distinguir Pós-Graduação *stricto sensu* de *lato sensu* para justificar a delimitação do estudo. No segundo sentido, a Pós-Graduação designa todo e qualquer curso que se segue à graduação, enquanto a Pós-Graduação *Stricto*, em sentido restrito, define o sistema de cursos que se superpõem à graduação, com objetivos mais amplos e aprofundados de formação científica ou cultural (Santos, 2003).

Para Pezzi e Steil (2009), o *stricto sensu* possui como objetivo a formação de pesquisadores e Bertero (2009) complementa que isso está relacionado à necessidade de o sistema educacional elevar o número de docentes qualificados. A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) foi instituída em 1992 com a finalidade de subsidiar o Ministério da Educação na formulação de políticas e desenvolvimento de atividades de suporte à formação de profissionais de magistério para a Educação Básica e superior e para o desenvolvimento científico e tecnológico do País (Capes, 2016). Evidencia-se a relevância da Pós-Graduação no âmbito da formação de docentes para o ensino superior, incluindo os relativos à Contabilidade e à Controladoria. Nesse sentido, pode-se pressupor que os conhecimentos discutidos nos mestrados terão reflexos na graduação, nas ferramentas, nos saberes e por sua vez nas demandas sociais.

Considerando que a proposta da resolução MEC/CNE/CES já não é mais referencial para o estudo da Controladoria, com exceção dos temas Avaliação de Desempenho; Planejamento Estratégico Tático, Operacional e Orçamento e Sistemas de Informações (Souza, 2010); e que na literatura existe divergência entre os autores, o que não permite saber até que ponto a realidade da Controladoria explica o arcabouço teórico existente (Borinelli, 2006), inspirou-se no método arqueológico *foucaultiano* para delinear um caminho diferente sobre a constituição do saber.

O método arqueológico *foucaultiano* diferencia-se da história tradicional por preocupar-

se em descrever os discursos (materiais, vestígios) – e não os livros – e suas relações com seus autores – e não as teorias com suas estruturas e coerências, mas os conjuntos de conhecimentos familiares. Desse modo, a perspectiva de Foucault (2013) parte do princípio que o objeto Controladoria não constitui o objeto Contabilidade, mas os discursos sobre eles são o que os determinam. Em segundo lugar, aponta-se para a não existência de uma arquitetura conceitual definida e estática, uma vez que diversos discursos coexistem e muitas vezes são contraditórios para formar inúmeras definições que dependem da perspectiva dos sujeitos (Foucault, 2013).

O movimento das relações entre o sujeito e o objeto caracteriza o discurso enquanto prática. Sendo assim, na análise do discurso *foucaultiana*, o objeto Controladoria precisa ser compreendido por meio do conjunto de regras que permite formá-lo como objeto de um discurso, o que Foucault (2013) denominou de *Formação Discursiva*. As mesmas regras que ditam as práticas discursivas constituem também as condições de seu aparecimento histórico (Foucault, 2013). Desse modo não se busca a realidade concreta, mas sim suas condições de aparecimento. Porém, cabe esclarecer que o estudo inspira-se da obra *Arqueologia do Saber*, mas especificamente no conceito de formação discursiva, não se tratando portanto de uma tentativa de reviver os procedimentos de pesquisa de Foucault (2013).

## 1.1 LACUNA DE PESQUISA

No Brasil, localizou-se apenas um estudo inspirado na arqueologia *foucaultiana*. Costa (2010) analisou a produção do conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial no Brasil entre 2007 e 2009, por meio de bibliometria, inspirado nos procedimentos arqueológicos *foucaultianos*. O autor objetivou mapear a formação discursiva das publicações sobre a Controladoria. Contudo, limitou-se às publicações científicas e com inferências enfocadas na preponderância dos conceitos e objetos. Concluiu, entre outros pontos, que predomina como objeto da Controlaria a Avaliação de Desempenho Organizacional. Enfim, apesar de se basear nos procedimentos *foucaultianos*, não se caracteriza como pesquisa interpretativa.

Quanto a estudos internacionais, não foram localizadas pesquisas arqueológicas específicas de Controladoria. Entretanto, destaca-se o estudo Goretzki (2013) sobre Contabilidade de Gestão, o qual evidenciou, por meio da análise do discurso dos gestores, o contexto e as regras de emergência do objeto Contabilidade Gerencial, em especial como se formam os desenhos de sistemas de controle.

A Controladoria não se encontra bem delineada na literatura, podendo aparecer como sinônimo de contabilidade gerencial, como sistemas de informações gerenciais, ou ainda como

controle gerencial em trabalhos desenvolvidos por pesquisadores da área (Frezatti *et al.*, 2009). Por essa razão, também pode ser considerada uma lacuna essa ausência de estudos que busquem a compreensão e a conceitualização do tema.

A dificuldade em encontrar estudos tipicamente arqueológicos não limita o embasamento da temática a ser analisado, pois conclusões de outros tipos de estudos também podem ser utilizadas na fundamentação teórica. Autores como Beuren (2002), Catelli (2001), escreveram livros ensinando como os princípios e técnicas de Controladoria desenvolvem-se em meio ao desenvolvimento das organizações, visando discutir o tema, principalmente sob os aspectos organizacionais. Beuren (2002) discute o papel da controladoria no processo de gestão e Catelli (2001) reúne as práticas de controladoria em uma abordagem da gestão econômica.

Borinelli (2006) propôs a *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria* – definindo a Controladoria em aspectos conceituais, procedimentais e organizacionais –, constituindo, por si só, um conjunto de discursos a ser analisado. Porém, o estudo não contemplou docentes (praticantes), o que conduz a indagar se os professores pesquisadores de programas de mestrado acessam os saberes sob a perspectiva do autor ou de outra fonte diversa. Portanto, a investigação da formação discursiva dos docentes da disciplina de Controladoria poderá viabilizar comparações com objetos e conceitos organizados por Borinelli.

Há, também, uma lacuna na literatura brasileira relacionada a avaliações críticas da área, particularmente no que tange à utilização de teorias, paradigmas de pesquisa e estratégias metodológicas; em síntese, como se desenvolve o conhecimento em Controladoria. Adicionalmente, não há na literatura uma análise comparativa de pesquisas interpretativas de análise do discurso encontradas no Brasil. Nascimento, Junqueira e Martins (2010) também identificaram a escassez desse tipo de estudo na contabilidade gerencial ao observarem que de 287 trabalhos, a maioria segue o paradigma funcionalista (97%), e apenas 3% seguiram paradigmas críticos/interpretativos. A produção do conhecimento pode ocorrer sob diversas perspectivas, nesse sentido, este estudo poderá contribuir no que tange estudos interpretativos.

Espera-se que a compreensão da formação discursiva dos docentes dos programas de mestrado em Contabilidade possa revelar como o saber da Controladoria se desenvolve e contribuir para preencher as lacunas do conhecimento apresentadas. Do mesmo modo, compreender como funciona o processo da constituição do saber pode auxiliar na proposição de mudanças relacionadas as necessidades de formação do aluno, bem como no estabelecimento dos princípios e formas de solução de problemas organizacionais, de gestão e até mesmo sociais.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A Contabilidade sempre esteve presente nas organizações, contudo, no ensino superior e em especial na Pós-Graduação *Stricto Sensu*, alcançou exponencial crescimento, no Brasil, nos últimos 10 anos. Na década de 70 eram apenas dois programas, sendo que em 2016, totalizaram 29 mestrados exclusivamente em contabilidade.

No mesmo sentido, o conteúdo de Controladoria passou a ser obrigatória nos cursos de graduação a partir de 2002. O Ministério da Educação divulgou em seu Parecer nº CES/CNE 146/2002 as diretrizes curriculares que compreendiam tanto a obrigatoriedade quanto as delimitações da disciplina Controladoria na graduação. Isso posto, pressupõe-se que o desenvolvimento do conhecimento se tornou necessário para a formação do contador.

Além de ser conteúdo obrigatório, no Brasil a Controladoria desenvolveu-se na década de 1990, como área de conhecimento. Isso infere-se dos achados de Borinelli (2006), o qual afirmou, ainda, que a Controladoria é caleidoscópica. O autor faz analogia ao aparelho que apresenta, a cada movimento, combinações variadas e agradáveis de efeito visual, sem explicações a respeito da analogia. O estudo permite ao leitor a reflexão sobre o pano de fundo sob o qual a Controladoria poderia ser produzida. Sendo assim, entendeu-se que a Controladoria admite diversas perspectivas em seus significados.

O discurso pressupõe movimento e estratégia e entende-se que a arqueologia é a ferramenta para revelar os saberes por meio das regras de formação desse discurso. Por isso, como a Controladoria constitui um campo do conhecimento obrigatório para a formação do contador e, na perspectiva de Borinelli (2006) não é possível determinar exatamente qual saber (imagem) ou conhecimento ela contempla (projeção do caleidoscópica), pode-se confrontar o problema por outra perspectiva, compreendendo as regras que formam os discursos responsáveis por produzir os saberes.

Percebe-se que, no momento em que o corpo docente inicia o processo de estruturação do programa pedagógico e ementário de suas disciplinas, depara-se com vários objetos, conceitos, modalidades enunciativas e teorias diferentes, por vezes divergentes entre si, cada qual com seus próprios interesses e influências, resultando em diferentes seleções de saberes. Por outro lado, poderia haver convergência de acesso aos mesmos saberes, ou seja, uma prática discursiva uniforme a qual todos os professores são subordinados. As duas formas não estão sob julgamento de relevância, mas compreender as regras que possibilitam a emergência de conceitos divergentes ou convergentes pode revelar o saber de forma crítica.

Na Arqueologia, ao invés de se concentrar no eixo consciência – conhecimento – ciência (que pressupõe subjetividade), percorre-se o eixo prática discursiva – saber – ciência. Isso significa basicamente enfatizar o conhecimento como dominação, como prática e como pano de fundo para um discurso científico. Compreender esse pano de fundo da Controladoria revela uma outra perspectiva sobre os conceitos que são ensinados, bem como as escolhas dos docentes, que eventualmente podem estar direcionando o interesse de um grupo ou classe. Sendo assim, esse estudo trabalha o problema da constituição do saber em Controladoria, na perspectiva das regras de formação da emergência dos conceitos, dos objetos e dos saberes.

### 1.3 QUESTÃO DE PESQUISA

Conforme o exposto, analisar o discurso entorno dos saberes empregados na disciplina de Controladoria dos programas *Stricto Sensu*, nível mestrado em Contabilidade, pode suscitar reflexões relevantes para o avanço do campo científico e na temática ensino - aprendizagem na Controladoria. Nesse sentido, surge a seguinte questão: **como se constitui o saber em Controladoria nos programas de pós-graduação *Stricto Sensu* sob a ótica da arqueologia *foucaultiana*?**

### 1.4 OBJETIVOS

#### 1.4.1 Geral

Diante do problema apresentado, objetivou-se compreender como constitui-se o saber em Controladoria nos programas de pós-graduação *Stricto Sensu* sob a ótica da arqueologia *foucaultiana*, permeando a prática discursiva dos docentes no ensino, bem como os sistemas que regem o saber discursivo e a definição do objeto Controladoria.

#### 1.4.2 Específicos

- a) identificar as regras de emergências do objeto Controladoria;
- b) examinar a formação das modalidades enunciativas que permeiam os discursos;
- c) verificar a formação dos conceitos entorno dos saberes da Controladoria;
- d) compreender a estratégia na escolha das teorias, modelos, ferramentas e abordagens;
- e) comparar a formação discursiva com a estrutura conceitual.

## 1.5 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

O presente estudo justifica-se em sua contribuição teórica e prática. No sentido teórico, porque busca descrever a formação discursiva dos saberes sobre a Controladoria. Sendo assim, os resultados desvelam as regras que permeiam a emergência do conhecimento e estas delimitam a formação discursiva dos docentes, como: quais conceitos e conteúdos são indicados pela instituição, exigências, modalidade de ensino, métodos de pesquisa, entre outros. Além disso, essas normas permeiam a emergência dos conceitos e objetos utilizados no ensino, e a sua descrição revelará um panorama crítico das regras de emergência dos saberes em Controladoria.

Esse panorama crítico, possibilitará uma perspectiva diferente sobre a operacionalização da estrutura conceitual definida por Borinelli (2006), podendo, inclusive, modificar os conceitos e definições que constituem o saber da Controladoria. Considerando-se que esses conceitos factualmente podem ser utilizados em organizações, o estudo também pode ter efeito profissional.

A investigação pretende ainda contribuir de outro modo: quando Michel Foucault em 1969 concluiu, em sua obra *Arqueologia do Saber*, que o próprio saber da análise do discurso é limitado, ou seja, todos os exemplos evocados pertenciam, sem exceção, a um domínio muito restrito como a “loucura”, a “medicina”, afirma estar longe de ter inventariado, mas apenas sondado o imenso domínio do discurso. Portanto, nesse sentido, o presente estudo apresenta mais um domínio a ser averiguado na perspectiva do discurso.

Quando se busca compreender como se constitui um conteúdo, um conhecimento ou até mesmo um modelo de gestão, é necessário perceber que não há neutralidade nem no mais simples dos significados utilizados no cotidiano (Orlandi, 2009). O saber, o conhecimento ou até mesmo a ciência são atividades tipicamente humanas. A análise de discurso permite avaliar, de forma menos ingênua, o sujeito intervindo nesse processo de produção discursiva, tentando alcançar efeitos na realidade (Orlandi, 2009). Nessa perspectiva, pode-se entender que o conhecimento é um conjunto de práticas discursivas, ou seja, os sujeitos, de forma consciente ou não, estão influenciando na construção da realidade e a análise do discurso permite compreender as regras que ditam essas práticas.

Foucault (2013) acredita que a história contínua e encadeada por conceitos correlacionados (típicos de estudos quantitativos na contabilidade) não desvela totalmente a verdade. Para o autor, o conjunto de discursos, cuja formação discursiva compartilha das

mesmas regras de emergência, compõe a unidade discursiva – e este é o modelo de se fazer história que melhor representa a realidade crítica.

Interpretar e descrever as regras dessas práticas discursivas objetiva preencher um espaço científico crítico sobre os saberes que definem e constituem a Controladoria. Por tratar-se de metodologia de análise da linguística, encontrou-se apenas um estudo sob a ótica de Foucault (2013).

## 1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

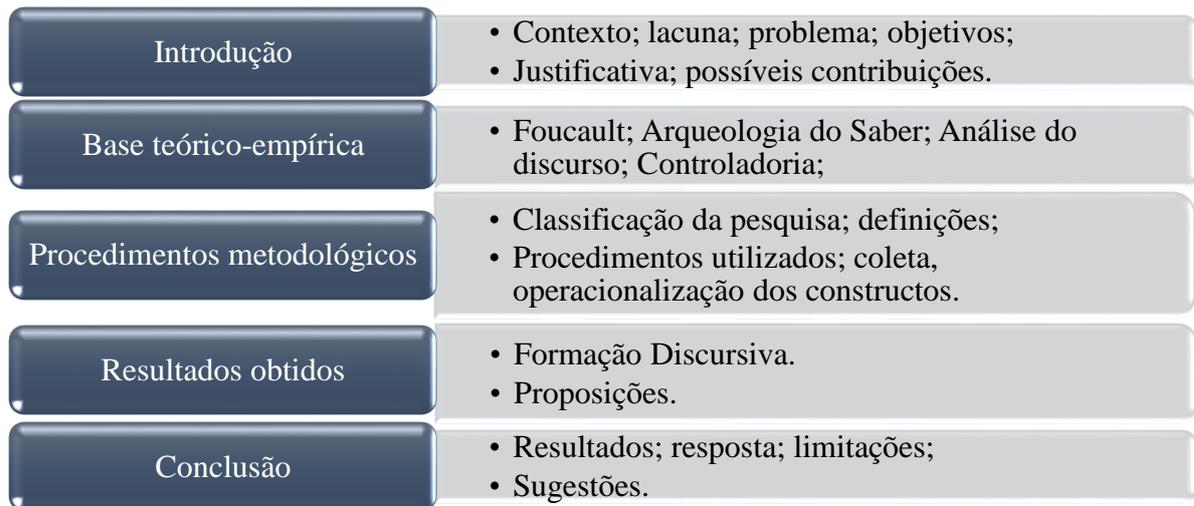
A presente dissertação está organizada em cinco seções (Figura 1). Na primeira seção, apresenta-se a introdução, a qual abrange o delineamento do tema, a discussão do problema, a descrição da pergunta, dos objetivos e a justificativa para a realização desta pesquisa, finalizando com as possíveis contribuições à área de Controladoria e Análise do Discurso.

Na segunda seção, expõe-se a base teórico-empírica em duas fases: a primeira aborda a análise do discurso como teoria e metodologia; Foucault como linha de pensamento; Arqueologia do Saber como obra de referência para categorização e formação discursiva como categoria de análise. A segunda fase tem-se o ensino e pesquisa em Controladoria; os saberes da Controladoria e os conceitos teóricos.

Na terceira seção são descritos os procedimentos metodológicos empregados, tais como a classificação da pesquisa, as definições das categorias de análise e os procedimentos utilizados para a coleta e a análise dos dados.

A quarta seção destina-se à realização das análises e à apresentação dos resultados obtidos. Abordam-se o corpo de conhecimento nas disciplinas de Controladoria no Brasil; as escolhas pedagógicas realizadas pelos professores na construção da disciplina; a posição do professor e do pesquisador em Controladoria; bem como a formação discursiva no domínio pesquisado.

Por fim, na quinta seção, realizam-se as considerações finais, abordando o resgate ao problema de pesquisa e os principais resultados obtidos para cada objetivo específico, bem como a resposta encontrada para a pergunta de pesquisa e as limitações desse estudo, além de sugestões para futuras pesquisas.



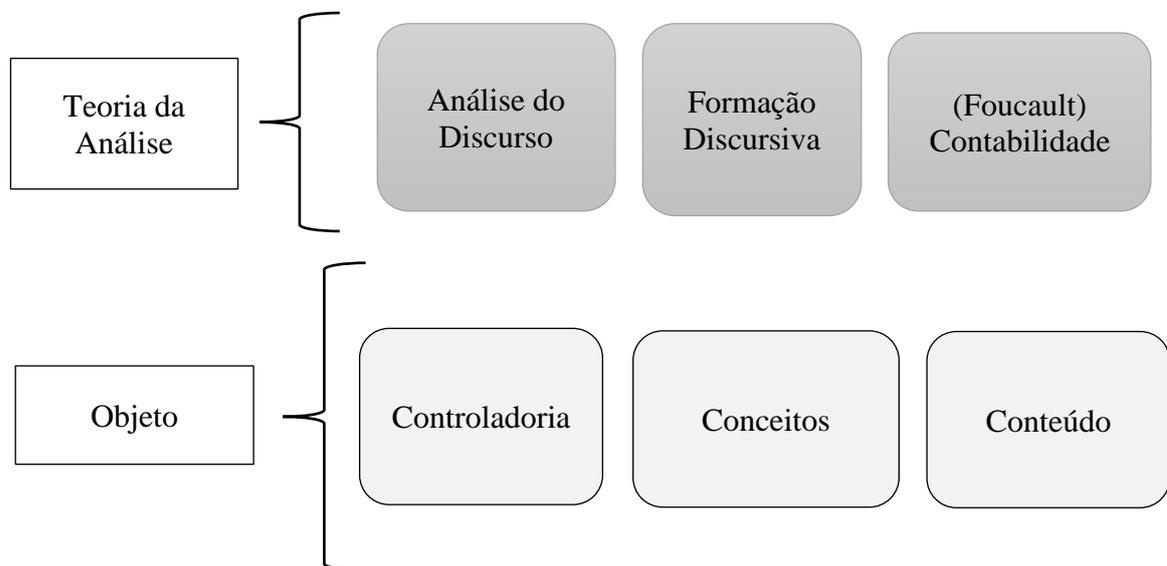
**Figura 1.** Estrutura da dissertação

Apresentada a estrutura, passa-se a construir a base teórica. É necessário esclarecer que a análise baseada em Foucault (2013) trata-se de uma metodologia que pode ser confundida com teoria. Porém, a Análise do Discurso tanto pode ser considerada como metodologia quanto como teoria sobre construção da realidade, não fazendo parte desse estudo o aprofundamento da opção entre uma e outra definição.

Em relação à Controladoria, o referencial compõe os conteúdos orientados pelo Ministério da Educação, bem como obras de autores mais presentes em publicações sobre o tema, definindo conceitos e objetos que eventualmente possam compor o conjunto de discursos e saberes aplicados no ensino da Controladoria. Isso significa que parte do referencial teórico se atribui a um conjunto de discursos que compõem o arquivo da Controladoria e a investigação compreende as regras que possibilitam a sua emergência. Sendo assim, o referencial não trata apenas do ensino da Controladoria, mas também de obras que objetivam definir temas relacionados à área.

## 2 BASE TEÓRICA

A base teórica do presente estudo encontra-se estruturada da seguinte forma: na primeira etapa apresentou-se a linha teórica de raciocínio de análise do discurso (AD), a linha sociológica de signos (Foucault e Arqueologia do Saber) e, por fim, as regras que compõem as categorias que serão analisadas (Formação Discursiva). Na segunda, realizaram-se considerações sobre a disciplina de Controladoria, bem como a contextualização dos conceitos, das teorias e objetos, por meio de estudos e obras literárias do tema, conforme consta na Figura 2.



**Figura 2.** Construções teóricas que orientam a dissertação

### 2.1 A ANÁLISE DO DISCURSO

Para entender a análise de discurso faz-se necessário apresentar Gramsci, um pensador não diretamente associado aos estudos do discurso, mas que demonstra que a linguagem é uma prática e não apenas um conjunto de palavras vazias. O filósofo italiano acreditava que todos os homens eram filósofos, mesmo que não profissionais, por entender que a língua é carregada de significados e significações e afirmar que é necessário a atividade intelectual para utilizá-la. Outras reflexões são inferidas por Gramsci, como o conceito de senso comum e ideologia como parte das escolhas na prática da linguagem. A indagação de que poderia haver ideologias mais

ou menos favoráveis às pessoas individualmente, ou à sua classe, permitiu que suas proposições fizessem parte do campo estudos da análise do discurso (Oliveira, 2013).

A análise do discurso surgiu na França na década de 1960. Foi por meio dos estudos do filósofo Pêcheux, ao propor um instrumento metodológico, que ganhou força teórico-metodológica (Oliveira, 2013). Pêcheux acreditava que um instrumento de uma ciência quando era transferido para outra acabava por ser reinventado. Por essa razão, empreendeu esforços em criar um instrumento de análise que poderia ser desenvolvido, inclusive em outros ramos da ciência, como a ciência social, por exemplo (Oliveira, 2013).

Pêcheux traz outros elementos ao distanciar *ideologia* de *discurso*, definindo que a primeira antecede o segundo (Oliveira, 2013). Pêcheux e Foucault diferenciam-se, em especial, na definição de sujeito, pois se para Foucault o sujeito é uma posição que qualquer indivíduo pode assumir e alternar, para Pêcheux é definido pelas determinações históricas que o falam, antes que ele fale de si mesmo (Oliveira, 2013).

Ao analisar o discurso, é preciso saber quais elementos estão presentes no mesmo. Por isso a importância da definição de sujeito e ideologia, visto que não há neutralidade, nem mesmo no uso mais aparente cotidiano dos signos (Orlandi, 2009). Na AD permite-se ter uma relação menos ingênua com a linguagem. Assim, a constituição discursiva de sociedade não emana de um jogo gratuito de ideias, mas de uma prática social, na qual está firmemente arraigada e orientada a realidade (Fairclough, 1992). É nesse sentido que se entende a importância da AD, pois a mesma possibilita observar o sujeito intervindo nos processos de produção discursiva. Nessa direção, esse tipo de estudo permite conhecer o ser humano em seu processo de significar e significar-se (Orlandi, 2009).

Vale salientar que os conceitos ideológicos presentes no sujeito são os fatores que regem a sua orientação da realidade. Nessa linha de pensamento, a discussão sobre a ideologia entra em evidência na obra de Althusser no texto “Aparelhos Ideológicos de Estado”, publicado em 1971. Para Althusser (1987), a concepção anarquista demonstra a ideologia como instrumento de persuasão – e não como elemento de repressão –, pois mostra mecanismos utilizados para levar os indivíduos a se autorregularem, sem a necessidade de agentes de repressão.

Althusser (1987) sustenta a tese de que não são as condições de existência reais, ou seja, o seu mundo real, que estabelece no sujeito a ideologia, mas sim a sua relação com tais condições. Esse fato fica evidenciado, por exemplo, quando se tem sujeitos com as mesmas condições sociais, dentro da mesma faixa de renda, mas com hábitos de consumo diferentes, priorizando objetos distintos.

No que se refere à ideologia em Althusser (1987), a noção de sujeito é central e enuncia duas teses simultâneas: “1 - só há prática através de e sob uma ideologia. 2 - Só há ideologia pelo sujeito e para o sujeito” (p. 91). A partir dessas duas teses, o autor formula a terceira tese sobre a ideologia em geral: “A Ideologia interpela os indivíduos enquanto sujeito” (p. 93), caracterizando a função da ideologia – como constituidora de indivíduos concretos em sujeitos – e seu efeito – o de impor (sem parecer que o faz).

Nas formações sociais capitalistas contemporâneas existe um número relativamente elevado de aparelhos ideológicos: o aparelho escolar, o aparelho religioso, o aparelho familiar, o aparelho político, o aparelho sindical, o aparelho de informação, o aparelho da cultura, o aparelho *stricto sensu*, o aparelho Contabilidade, Controladoria, entre outros, responsáveis pelos sistemas que regem uma ideologia (Althusser, 1987).

Por conseguinte, as pessoas constroem representações sobre a vida, o trabalho, a linguagem e a Contabilidade (Orlandi, 2009). Essas representações são justamente os objetos das ciências humanas. A Controladoria, por sua vez, não existe como aparelho biológico e, por essa razão, faz parte desse campo de representações humanas. Nesse sentido, os objetos acerca da Controladoria são representados e a ela correlacionados por meio da atividade discursiva, por exemplo quando se atribui o *Balanced Scorecard (BSC)* como ferramenta contábil para avaliar o capital intelectual. De certo os administradores também consideram o BSC como uma das mais importantes ferramentas estratégicas dos últimos anos. Aparentemente é preciso ir além dos textos para se analisar as duas reflexões anteriores.

O Discurso caracteriza-se: no movimento dos sentidos, na errância dos sujeitos, na dispersão, na conjunção, na unidade e na diversidade de incertezas, trajetos e ancoragens. De um lado, tem-se o movimento que os sujeitos e sentidos provisoriamente habitam, do outro lado a estabilização, a permanência dos signos. Para se entender esse movimento, observam-se, por exemplo, os efeitos do discurso de um Padre, de um Juiz, ou de um Contador. Os sentidos não estão soltos, eles são “administrados”. Contudo, a reação do sujeito com o sentido é imprevisível e, por isso, ao falar, interpreta-se, mas, ao mesmo tempo, os sentidos parecem já existirem, sem ser representados (Orlandi, 2009).

Resumidamente, o trabalho simbólico do discurso está na base da produção da existência humana (Orlandi, 2009). Com isso, entende-se que a metodologia AD é relevante para se estabelecer as definições e conceitos sobre Controladoria. Para Pêcheux (1988) não há discurso sem sujeito e nem sujeito sem ideologia e é assim que a língua faz sentido. Isso posto, caberia uma reflexão sucinta nesse percurso do estudo: quem é o sujeito? E qual a ideologia? O sujeito pode ser entendido como sendo o contador ou ainda o professor e a ideologia a

Contabilidade. Isso pressupõe um contexto específico desse discurso, ou seja, professores doutores que atuam na pós-graduação de Contabilidade, ainda que combinada com Administração em algumas delas.

Hardy, Palmer e Phillips (2000) ensinam que os discursos são como jogos de textos, declarações e práticas que fazem emergir um objeto. Ao tratar o objeto Controladoria por meio desta técnica, objetiva-se justamente desvelar os jogos e práticas que, em suma, produzem o objeto Controladoria. Discurso não descreve coisas somente, faz coisas (Potter & Wetherell, 1987). Nesse sentido, diferencia-se esse tipo de estudo para se compreender não “o quê”, mas “como foi” dito, ou seja: é interessante entender como foi dito para se pressupor a realidade que foi representada ou produzida.

Quando se pratica esse jogo discursivo, utilizam-se palavras que já chegam carregadas de sentidos com origem desconhecida, mas que, no entanto, possuem significado no sujeito e para o sujeito (Orlandi, 2009). Assim, observa-se que a análise do discurso é, em geral, realizada no âmbito de uma instituição, de cunho ideológico, e requer um exame do idioma, dos processos de comunicação, e das interações entre os indivíduos. De forma mais macro, considera-se ainda o discurso como socialmente constituído e socialmente constitutivo. É nesse sentido que se produz, por meio dele, os objetos de conhecimento, as identidades sociais e as relações entre pessoas (Fairclough, 2001).

Outro ponto relevante é pensar no discurso não como um processo simples de comunicação, mas como uma produção mútua de significados. Desse modo, surge a definição: o discurso é o efeito de sentidos entre locutores (Orlandi, 2009). Com essa definição, entende-se que os indivíduos se ocupam na atividade discursiva de forma que possam produzir resultados que lhes são benéficos – o que demonstra um fundamento lógico, tanto que se torna difícil exemplificar uma razão para a prática discursiva ser contrária a objetivos próprios ou à coletividade a qual o sujeito pertence (Orlandi, 2009).

De tal modo, os indivíduos se ocupam da atividade discursiva com intenções particulares em mente e podem produzir resultados preferidos, mas a prática é composta por um pano de fundo de discursos múltiplos e, por essa razão, os efeitos estão além do controle de um ou outro indivíduo (Hardy, Palmer & Phillips, 2000).

Especificamente, discute-se que discursos criam e reúnem de forma social a realidade por meio da produção de conceitos, objetos e posições que moldam a maneira pela qual se entende o mundo (Fairclough, 2001). Quando o discurso é usado como um recurso estratégico, os indivíduos se ocupam de atividades discursivas para intervir nestas relações.

Entende-se que a prática discursiva produz resultados sociais e os atores individuais esperam alcançar efeitos “controláveis” na forma como compreende-se o mundo. De igual forma, para desvelar o saber em torno da Controladoria, torna-se fundamental assimilar de que maneira esses atores (professores) que estão produzindo a realidade (objeto Controladoria), tornam mais crítica a análise dos conceitos e objetos relacionados com a temática. Por fim, o que interessa é o funcionamento do discurso e não somente as marcas que ele deixa na história (Orlandi, 2009). É esse funcionamento que se busca descrever e compreender.

## 2.2 FOUCAULT

Foucault se utiliza de componentes da Filosofia, Sociologia, História, Linguística e Psicanálise para construir um procedimento sempre em transformação, o qual não busca elementos, e sim regras; que não busca continuidade, mas as rupturas. É necessário entender que não se trata de um método, apesar da sistematicidade e do nível de detalhamento. O objetivo de Foucault não foi construir um método ou uma teoria, uma vez que não tinha elementos o bastante para tal empreendimento (Machado, 1988). Não obstante, sua obra proporciona um procedimento de pesquisa que entende o discurso no nível pré-conceitual, o de formação.

Contrariamente ao que Foucault propôs, a história pura e simples, que difere da história do pensamento, dos conhecimentos, da filosofia e da literatura; a mesma não busca as rupturas e nem as perturbações da continuidade; simplesmente parece apagá-las em favor das estruturas fixas, sem a interrupção dos acontecimentos (Foucault, 2013).

Resumidamente, a história tradicional se dispunha a “memorizar” monumentos do passado, transformá-los em documentos, os quais posteriormente seriam isolados, organizados em conjuntos, inter-relacionados, tornados pertinentes, na tentativa de reconhecer em profundidade os rastros deixados pelos homens (Foucault, 2013). Poder-se-ia dizer que a história se volta para descrição intrínseca dos monumentos. Mas, se fosse para avaliar a ciência ou a produção científica, aparentemente também estaria preocupada exatamente com os mesmos rastros inter-relacionados e expostos em conjuntos.

As formas de se pensar e analisar como se constituíram os fatos geram consequências no que tange à descrição da história – ou o que se denomina *saber*. Inicialmente é preciso desapegar-se de acontecimentos globais de cronologia contínua de razão, dando espaço para a individualização de séries que se sobrepõem, justapõem, se sucedem, se entrecruzam, sem reduzi-las a um esquema linear (Foucault, 2013).

Outra consequência desse tipo de história é conceber uma noção de descontinuidade. Para a forma tradicional, o descontínuo era apresentado como acontecimentos dispersos e deveria ser apagado, para dar luz à continuidade dos acontecimentos e, nesse diapasão, o descontínuo desloca-se de obstáculo à prática (Foucault, 2013).

A terceira consequência é começar a apagar a possibilidade de uma *história global*, dando espaço para o esboço do que Foucault denomina *história geral*. O projeto de uma história global é o que procura reconstruir a forma do conjunto de uma civilização, bem como a significação comum de todos os fenômenos que explicam um período, além da lei que explica sua coesão. A história geral, por sua vez, preocupa-se em determinar que forma de relação pode ser legitimamente descrita entre as diferentes séries de acontecimentos, quais sistemas podem formar, e ainda pode estabelecer qual o jogo das relações e dominações. Uma descrição global cinge todos os fenômenos em torno de um centro único. Já uma história geral desdobraria o espaço de uma dispersão (Foucault, 2013).

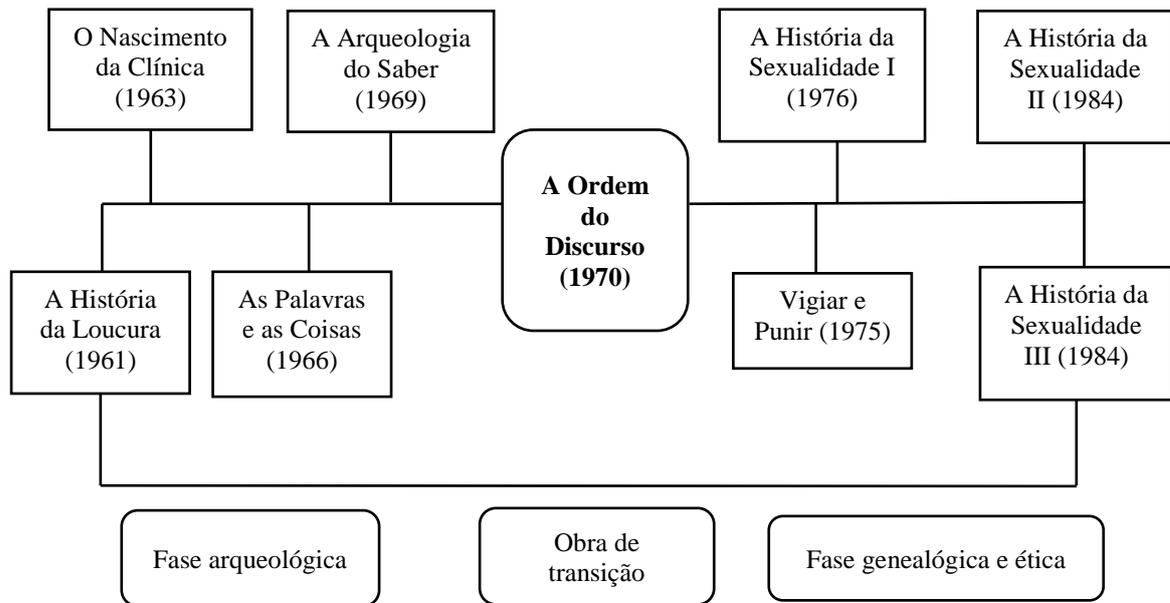
Finalmente, como última consequência, Foucault esclarece que a história nova encontra certo número de problemas metodológicos, dos quais enumeram-se:

- a) a constituição de *corpus* coerentes e homogêneos de documentos;
- b) o estabelecimento de um princípio de escolha;
- c) a definição do nível de análise e dos elementos que lhe são pertinentes;
- d) a especificação de um método de análise;
- e) a delimitação dos conjuntos e subconjuntos que articulam o material estudado;
- f) a determinação das relações que permitem caracterizar um conjunto.

Destaca-se que o estudo arqueológico, para se libertar da história tradicional, precisa permear métodos confiáveis e, por essa razão, a obra *Arqueologia do Saber* torna-se um esforço no delineamento desse novo formato de descrever a história, concluindo, assim, a fase arqueológica de Foucault. Contudo, fica claro que as obras que o antecederam (Figura 3) – “A História da Loucura”, “O Nascimento da Clínica” e “As Palavras e as Coisas” – foram de fundamental importância para a composição dos métodos propostos pelo autor (Machado, 1988).

Na Figura 3 demonstram-se cronologicamente as obras do autor, sendo possível perceber que os temas que precederam a constituição do método têm profunda abrangência social e histórica, como por exemplo a loucura. Resta avaliar se é possível descrever a arqueologia da Controladoria. Segundo Machado (1982), um dos pesquisadores brasileiros em Foucault, só é possível compreender a Arqueologia em uma continuidade em relação às três obras anteriores.

A obra de Michel Foucault divide-se em três fases (Figura 3): a primeira é denominada arqueológica, a segunda genealógica e a terceira diz respeito aos aspectos relativos à Ética. Embora muitos filósofos e estudiosos de teoria *foucaultiana* considerem três etapas distintas, as três fases não são excludentes (Thiry-Cherques, 2008).



**Figura 3.** Fases da obra foucaultiana

Fonte: Costa (2010), baseado em Araújo (2008) e Vandresen (2008).

Em razão das incertezas no campo da Controladoria, justifica-se a adoção do método arqueológico, visto que a questão metodológica central da fase genealógica é a relação do saber com o poder e do poder com o saber (Machado, 1988). Nesse sentido, considerou-se um risco analisar o poder no cenário da pós-graduação do Brasil, pois o surgimento da disciplina em grande parte dos programas é recente e boa parte dos programas de Contabilidade foram iniciados entre 2011 e 2015; em contrapartida, a Universidade de São Paulo – USP e a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP têm o programa desde a década de 1970 (CAPES, 2016).

O caminho trilhado por Foucault perpassa por áreas do conhecimento como a História, a Filosofia e a Linguística. Apesar de ter objetivado, em suas publicações, expor e testar instrumentos que pudessem ser adaptados a qualquer saber, o autor traz uma linguagem densa que não condiz com essa versatilidade. Nessa mesma perspectiva, sistematizar um procedimento arqueológico pode tornar-se um projeto de longo prazo, diante da profundidade dos elementos linguísticos, o que pode ser considerado uma barreira para sua popularização em uma área como a Contabilidade.

### 2.3 A ARQUEOLOGIA DO SABER

A Arqueologia é como uma ferramenta para desvelar verdades, uma forma de entender os discursos dominantes e, assim, dar vida aos dominados, normalmente excluídos pela história tradicional (Foucault, 2013). De tal modo, o arqueólogo do saber não se preocupa com os conteúdos empíricos que compõem a ciência em um determinado momento histórico, validando-os como verdadeiros ou falsos; ele se preocupa em como se formam e quais regras limitam a sua existência (Araújo, 2015). Antes de determinar verdades, tenta identificar ordens ou unidades discursivas de saber e, em seguida, as analisa criticamente (Araújo, 2015).

Usualmente, a história tradicional, preocupada com a continuidade dos fatos e a verdade lógica, omitiu as condições pelas quais foi construída, bem como os fatos considerados irrelevantes. Vandresen (2008) expõe que na trajetória arqueológica percebe-se a preocupação de libertar as formações discursivas da tradicional estrutura antropológica. Nesse sentido, preocupa-se em observar as condições de emergência do que foi dito.

As ideias de Foucault são influenciadas pela filosofia nietzschiana (Araújo, 2015). Os preceitos filosóficos de Nietzsche (2002) questionam a legitimidade das verdades científicas, visto que, para esse filósofo, a ciência não pode ser considerada como possuidora de uma verdade maior, uma vez que o mesmo critica o projeto epistemológico que considera a ciência como o centro do conhecimento. A própria ciência centra-se em uma crença de que somente ela detém a verdade, por tanto, apenas ele pode resolver os problemas existentes (Nietzsche, 2002). Nesse sentido percebe-se que a base da verdade científica é a fé nela mesma. Mas, para Foucault (2013), as regras que ditam a emergência do saber permitem um conhecimento mais crítico sobre o objeto.

Vandresen (2008) assegura que, tanto para Nietzsche como para Foucault, não há uma origem para o conhecimento ou para a ciência baseada em uma continuidade de fatos, conceitos e discursos. Ao contrário: os autores afirmam que são as discontinuidades que formam o conhecimento, ou seja, na contrariedade, das diversas correntes teóricas e ideológicas que emergem os discursos que buscam criar ou modificar a realidade. Nesse sentido, é possível perceber que, se existe o contraditório ou um conceito dominante, a oposição ou os dominados também fazem parte da história. Contudo, na história tradicional, a aparente linearidade dos fatos oculta a existência das discontinuidades.

Isso posto, afirmar que o conhecimento não tem origem significa dizer que o seu nascimento não pode ser atribuído a um único ponto e posteriores continuidades. Nesse sentido, a análise arqueológica não permite compreender se um discurso é científico ou não, mas apenas

desvela que os discursos, inclusive os da ciência, são constituídos por um conjunto de fatores que formam a história. Entretanto, essas ponderações não têm a intenção de tornar as obras científicas sem legitimidade, mas reconhecer que são verdades construídas (Foucault, 2013). A partir desse ponto, é possível se questionar quais dúvidas poderiam ser levantadas. Essa é a ideia central: qualquer conhecimento, pelo fato de ser produzido, pode ser modificado, ou transformado, por meio da simples mudança da perspectiva pela qual foi observado.

Nesse sentido, pode-se entender por que a arqueologia do saber trabalha com o conceito de “ruptura”, “dispersão” ou com a “descontinuidade” do discurso. Por essa razão, Alvarenga (1998) afirma que os pressupostos *foucaultianos* defendem que o discurso de um campo de conhecimento é caracterizado pelas descontinuidades. O conhecimento seria melhor definido por meio da dispersão dos objetos, das temáticas, das teorias, das superfícies através das quais emerge e de suas delimitações.

Desse modo, a metodologia arqueológica configura-se como uma análise dos enunciados e das formações discursivas de determinado saber em sua dispersão. Deve-se avaliar a formação do conhecimento, considerando que o mesmo é produzido por diferentes pessoas, contextos e lugares e até mesmo direções. Considera-se, portanto, que o conhecimento da Controladoria não se constituiu por uma única origem, nem mesmo em um único lugar, mas principalmente pela disputa de discursos com diferentes direções. O que se busca é uma *unidade de dispersões* e não de continuidades históricas (Foucault, 2013).

Destarte, compara-se esta *unidade* com a estrutura conceitual proposta por Borinelli (2006), posto que nela buscou-se uma identificação visual e quantitativa das definições do objeto Controladoria, como também se pautou na organização de conceitos compatíveis entre si. Porém, ressalta-se que o saber poderia estar presente naquilo que não foi dito, nos atalhos, nas exigências de negação institucional, nas formas não aproveitadas por ausência de recursos ou métodos adequados – e não apenas na persistência dos temas. Cabe ainda esclarecer que, nem de longe, questiona-se a contribuição da referida obra, contudo, busca-se de forma singular, desvelar contribuições arqueológicas complementares. O saber é mais sólido: compreender seus entraves e sua constituição possibilita aos pesquisadores definições mais precisas de problemas e de lacunas – tópicos fundamentais para a ciência.

Sendo assim, Foucault (2013) ao descaracterizar uma unidade discursiva a partir dos objetos, enunciados, conceitos e temas, inverte a proposta de análise, possibilitando a dedução de que se esses elementos discursivos não podem ser a regra, então eles são regulados em sua formação. Em seguida, o descobrimento das regras de formação desses elementos, os quais

forneem as bases para sua delimitação, foram consideradas como formação discursiva (Machado, 2006).

Foucault (2013) expõe que são as relações entre os *objetos*, as *modalidades enunciativas*, os *conceitos* e as *estratégias* que possibilitam a passagem de um sistema de dispersão para a regularidade discursiva. Esses quatro sistemas se inter-relacionam, formando um único organismo de regularidades de regras de formação, contudo, sem autonomia absoluta entre elas.

Por conseguinte, a preocupação da arqueologia do saber é com os sistemas de formações discursivas. As regras para o aparecimento das formações discursivas já foram mencionadas, mas agora é mister explicitar que se considera o discurso como um conjunto de enunciados. A arqueologia nada mais é que a descrição desses enunciados produzidos. No entanto, para se entender o significado de enunciado, é fundamental que se faça a diferenciação do mesmo da proposição e da frase.

Frase é a unidade analisada pela gramática e proposição é a unidade da lógica (Castro, 2009). Da mesma forma, o enunciado não pode ser confundido com a proposição, pois para se propor um enunciado, não é necessária a existência de uma estrutura proposicional (Castro, 2009). Quadros classificatórios, árvores genealógicas, mapas mentais, conjugações verbais (amo, amas, ama) e metalinguagem são enunciados, porém não formam frase e muito menos proposições (Foucault, 2013).

O enunciado, portanto, é uma função de existência e não é imperativo determinar critérios estruturais da sua existência. Ele permite que surjam conteúdo sólidos no tempo e no espaço (Foucault, 2013).

A partir dessas diferenciações, Foucault (2013) analisa as condições de existência dos enunciados, relacionando-os com alguns níveis que possibilitam seu aparecimento, tais como o seu correlato, o sujeito que o enunciou, o domínio a que pertence e a sua materialidade. Os discursos, ditos ou escritos, não são um puro e simples entrecruzamento de coisas e de palavras, como também não consistem em um conjunto de signos, mas sim de práticas que formam sistematicamente os objetos sobre os quais se falam (Foucault, 2013).

O objetivo central dos estudos arqueológicos é focar nas práticas discursivas, que formam o saber em determinada época e são o conjunto de enunciados efetivamente pronunciados (Araújo, 2008).

Finalmente, a arqueologia do saber constitui-se como uma descrição crítica dos sistemas que permitem a formação do conhecimento, preocupando-se em desvelá-los por meio das práticas discursivas de uma época, inteirando-se em uma análise crítica sobre a compleição

histórica do sujeito e do objeto, verificando quando e sob que condições, tornam-se relevantes para o pensamento (Vandresen, 2008).

## 2.4 A FORMAÇÃO DISCURSIVA

Em *A Arqueologia do Saber*, a noção de formação discursiva associa-se à importância do campo dos acontecimentos discursivos e ao arquivo. Para M. Pêcheux (1988), se em um momento inicial o conceito de formação discursiva vincula-se à noção de sentido remetida ao exterior ideológico, posteriormente dá-se um deslocamento em direção aos efeitos do momento da conjuntura e do acontecimento. Assim, formação discursiva é aquilo que pode ser dito-articulado, em forma de fala, de um texto, de um folheto, de uma exposição, de uma instrução, entre outros., partindo de uma posição definida no contexto social (Pêcheux, 1988).

Para analisar a formação discursiva é preciso compreender que o discurso atravessa os livros, os documentos, as falas em público de uma determinada época e tem sua característica específica, porém, não nas palavras, nem nas causas internas e externas a elas (Foucault, 2013). Fairclough e Wodak (1997) definem que o discurso constitui a sociedade e a cultura e realiza um trabalho ideológico, sob a perspectiva de ser uma prática social, na qual o contexto de uso da linguagem é crucial.

A abordagem discursiva de Teun van Dijk (1998) entende o discurso como forma estruturada de conhecimento e de memória das práticas sociais. Na perspectiva de Van Dijk (1998), o uso da linguagem e a comunicação desempenham um papel nos processos de reprodução do saber, mas as ideologias também estão sendo expressas e reproduzidas por meio das práticas sociais e semióticas diferentes das do texto e da fala.

O discurso para Foucault (2013) é uma análise que se estabelece nas regras de formação de uma sentença. Os enunciados estão em suas separações dos discursos, em seus interstícios, com normas que se encontram numa regularidade que só emerge após encontrar as regras que explicam os discursos, suas alterações, suas reproduções, suas relações de continuidade e de oposição.

A análise da Formação Discursiva consiste em descrever a unidade do discurso. Foucault (2013) define quatro hipóteses, uma para cada nível da formação discursiva. Porém, o próprio autor as refuta, utilizando-se da racionalidade inversa, para demonstrar o que não define o discurso. As hipóteses demonstram apenas um esforço de reflexão sobre qual elemento observar, pois, eventualmente, enunciados que se refiram ao mesmo objeto, também podem pertencer às mesmas regras de emergência.

De início, Foucault se pergunta sobre o objeto do discurso e apresenta sua primeira hipótese, “a que me pareceu inicialmente a mais verossímil e a mais fácil de provar: os enunciados, diferentes em sua forma, dispersos no tempo, formam um conjunto quando se referem a um único e mesmo objeto” (Foucault, 2013, p. 39). Entretanto, o autor percebeu que não era possível agrupar o objeto em um único local. Por exemplo, não é possível afirmar que a unidade de objeto “Controladoria” seja uma só, pois os enunciados sobre o tema podem ainda separá-la em outros contextos: como unidade organizacional ou atividade de controle; ou ainda entendê-la como área de conhecimento pertencente ou que se utiliza da Contabilidade.

Assim, a unidade dos discursos sobre Controladoria não teria a ver com este objeto em particular, mas com as regras que permitem a sua emergência em épocas diferentes, devidamente medidas e categorizadas de acordo com práticas distintas. Seria necessário observar não a continuidade do objeto “Controladoria”, mas perceber todas as séries de enunciados que o constituem e analisá-lo em suas separações. Desse modo, em relação a um objeto, “definir um conjunto de enunciados no que ele tem de individual consistiria em descrever a dispersão desses objetos, apreender todos os interstícios que os separam, medir as distâncias que reinam entre eles, em outras palavras, formular sua lei de repartição” (Foucault, 2013) e encontrar a formação discursiva.

Na segunda hipótese, Foucault se pergunta sobre os modos enunciativos “para definir um grupo de relações entre enunciados: sua forma e seu tipo e encadeamento” (Foucault, 2013, p. 41). Essa seria a tentativa de se encontrar em um discurso específico, como o do contador, um certo estilo, um “jeitão” próprio para descrever seus enunciados. Contudo, Foucault (2013) conclui que, se há unidade, o princípio não é uma forma determinada de enunciados, mas seria, talvez, um conjunto de regras que a unidade discursiva tornou possível. Seria preciso, portanto, caracterizar e individualizar a coexistência desses enunciados – o sistema que lhes determina as regras de emergência.

A terceira hipótese se coloca em relação aos conceitos: “não se poderiam estabelecer grupos de enunciados, determinando-lhes o sistema dos conceitos permanentes e coerentes que aí se encontram em jogo?” (Foucault, 2013, p. 42). Essa hipótese não se sustentou, simplesmente porque quando se tenta reconstruir uma arquitetura conceitual de um discurso, percebe-se que a cada diferente escola de pensamento – ou até mesmo na mesma escola de pensamento em momentos diferentes –, há conceitos que se opõem a outros ou que lhes são completamente incompatíveis. Nem é preciso dizer que tal fato é facilmente comprovado nos livros e teses que tentaram definir conceitos de Controladoria.

Todavia, quem sabe fosse descoberta uma unidade discursiva se a procurássemos não na coerência dos conceitos, mas em sua emergência. Tentar-se-ia analisar as regras de seu aparecimento e as delimitações de sua dispersão e não buscar-se-ia mais, então, uma arquitetura de conceitos para explicar todos os outros.

Por fim, a última hipótese se relaciona com os temas, as teorias ou estratégias do discurso. “A quarta hipótese para reagrupar os enunciados, descrever seu encadeamento e explicar as formas unitárias sob as quais eles se apresentam: a identidade e a persistência dos temas” (Foucault, 2013, p. 43). Neste ponto se encontra a hipótese do discurso como algo baseado numa teoria, como uma unidade contínua, como se tudo que emergisse dessa linha teórica convergisse em uma estratégia específica. Para Foucault, tal unidade não existe. O autor indica que deva-se demarcar a dispersão dos pontos de escolha e definir, antes de qualquer opção ou de qualquer preferência temática, um campo de possibilidades estratégicas mais indicado para descrever a forma como os temas, teorias ou estratégias se apresentam no discurso.

#### 2.4.1 A Formação do Discurso

Foucault entende que é necessário dar atenção às dispersões, às rupturas e ao que faz de cada enunciado ser único num dado momento. A arqueologia, portanto, trata de sistemas de dispersões e não da análise de formas contínuas e lineares de compreensão do discurso. Este sistema de dispersão é composto por uma determinada formação discursiva.

Quando se puder descrever, em um grupo de enunciados, um sistema semelhante de dispersão bem como entre os objetos, os tipos de enunciação, os conceitos e escolhas temáticas se puder definir uma regularidade (uma ordem, correlações, posições, funcionamentos e transformações), obter-se-á uma formação discursiva (Foucault, 2013). O autor chamou de regras de formação as condições de existência, de coexistência, de manutenção, de modificação e de desaparecimento em uma dada repartição discursiva.

O que interessa não são os objetos em si, os modos de enunciação, as escolhas estratégicas ou conceitos, mas as regras que possibilitaram sua existência. O importante é a formação discursiva, a regularidade entre os enunciados, a qual permite definir um sistema de dispersão em que eles se agrupem e se separem sob o mesmo conjunto de regras, num dado momento, em um dado local.

#### 2.4.2 A Formação do Objeto

As regras de formação são condições de existência, mas também de coexistência, de manutenção, de modificação e de desaparecimento em uma dada repartição discursiva (Foucault, 2013). A dúvida seguinte é: como descobrir as regras de formação? Pode-se estabelecer a regra a que o aparecimento do objeto está submetido? Com esta dúvida em mente, Foucault (2013) concebe três fases para identificar as regras discursivas:

- a) Demarcar as superfícies primeiras de sua emergência, ou seja, mostrar onde podem surgir, para depois disso serem designadas e analisadas essas diferenças individuais. Essas superfícies de emergência dependem da sociedade, da época e das formas do discurso em particular analisados.
- b) As instâncias de delimitação também são importantes na hora de tentar captar as regras de formações dos objetos. Por exemplo, a Contabilidade pode ser considerada a instância superior para determinar atividades de Controladoria, mas não é a única.
- c) Também é preciso analisar as classificações dos objetos do discurso contábil, que são os sistemas segundo os quais separamos, opomos, associamos, reagrupamos, classificamos, derivamos e diferenciamos umas “Controladorias” das outras, ao modo de *grades de especificação*.

Contudo, esses três planos de diferenciação não são suficientes para a caracterização do objeto. É necessário encontrar as relações que ligam esses três planos e que fazem com que essas diversas instâncias se auxiliem na hora de qualificar um objeto como a Controladoria, por exemplo. É como se a Contabilidade entrasse na organização para fazer dessa superfície de emergência um local privilegiado para o “nascimento” da Controladoria. É preciso também considerar, nas grades de diferenciação, quando se definem as funções da Controladoria, que existem também relações entre as instâncias de delimitação, ou seja, atribuir à Controladoria a função de controle estratégico, pode não ter o mesmo significado na área de Planejamento, por exemplo.

Todavia, percebe-se que as superfícies de emergência se misturam, ou seja, a área de Planejamento, Finanças, Contabilidade e, por sua vez, Controladoria, inevitavelmente compartilham as mesmas restrições organizacionais, governamentais, ambientais e sociais. É por isso que Foucault conclui que o discurso se caracteriza não por objetos privilegiados, mas pela maneira pela qual forma seus objetos, por sinal, muito dispersos.

Aqui percebe-se que o que importa para Foucault não são as palavras, seus significados e sua origem, muito menos encontrar algo que está para além do discurso, da essência ou de um

núcleo duro das coisas. Não são relevantes as palavras e as coisas, o que importa são as regras que possibilitam a emergência dos objetos; essa é a regularidade buscada. O discurso é, portanto, uma prática que delinea os objetos dos quais se fala.

#### 2.4.3 A Formação das Modalidades Enunciativas

Após passar pela formação discursiva e pela formação do objeto, é hora de abranger como se dá o foco da análise do discurso sobre as modalidades enunciativas. O que são elas? São as distintas maneiras de se dizer algo: por meio de descrições qualitativas, deduções, estimativas, estatísticas, entre outras formas. Mas é admissível descobrir uma lei que rege essas enunciações? Segundo Foucault, sim, mas é preciso acostar-se nos seguintes pontos:

- a) Quem fala? Compreender que só o faz porque é autorizado por algo ou alguém e que também possui autonomia para utilizar esta linguagem;
- b) Quais os lugares institucionais que o sujeito obtém seu discurso;
- c) A relação do sujeito com os diversos domínios e objetos no discurso.

O regime das enunciações, deste modo, não deve ser apurado pelo sujeito que enuncia: não é ele que sabe o que falar. Portanto, não está no sujeito a explicação das modalidades enunciativas, mas está nas próprias regras do discurso, no feixe de relações que a formação discursiva precisa efetuar para falar sobre seus objetos (Foucault, 2013).

#### 2.4.4 A Formação dos Conceitos

Foucault (2013) percebe que, ao tomar longos períodos da construção de diferentes disciplinas (medicina e economia, por exemplo), os conceitos não se sistematizam formando uma linha contínua e harmônica. Pelo contrário, muitas vezes se opõem.

Para o filósofo, é necessário descrever a disposição de um campo enunciativo e então analisar os conceitos a partir dela. A organização de um campo enunciativo compreende, segundo Foucault (2013):

- a) As formas de sucessão de enunciados, contando com a disposição das séries enunciativas: ordem de sucessão de enunciados, de raciocínios demonstrativos, inferências ou implicações dedutivas, assim como a “ordem das descrições, esquemas de generalização ou especificação progressiva aos quais obedecem”;
- b) Os tipos de correlações entre os enunciados: como a correlação “hipótese-verificação; asserção-crítica; lei geral aplicação particular”;

- c) Os esquemas retóricos de como os enunciados se encadeiam: as maneiras como as deduções, descrições e definições são feitas, por exemplo.

Enfim, os enunciados de um campo enunciativo podem receber diferentes procedimentos de intervenção, que variam conforme a formação discursiva (Foucault, 2013). Na verdade, são os próprios procedimentos que permitem, tirar, delinear uma formação discursiva, sendo eles: Técnicas de reescrita; Técnicas de transcrição de enunciados; Modos de tradução dos enunciados quantitativos em qualitativos e vice-versa; Técnicas de aproximação de enunciados; A maneira pela qual o domínio da validade dos enunciados se delimita; Como se transferem de um campo para outro; Métodos de sistematização de proposições formuladas anteriormente ao discurso, ou até mesmo métodos da redistribuição de enunciados já relacionados, recombinação-os em um novo conjunto sistemático.

Novamente, o que compete propriamente a uma formação discursiva e o que permite delimitar o grupo de conceitos é a maneira pela qual esses diferentes elementos estão relacionados uns com os outros: a configuração, por exemplo, da disposição das descrições ou das narrações estar ligada às técnicas de reescrita. São as formas de relações que constitui um sistema de formação conceitual.

Segundo Foucault (2013), sua análise está num campo pré-conceitual, já que trata do conjunto de regras que possibilitam a coexistência dos conceitos. Entende-se que a análise da formação dos objetos não exige que sejam fixados nas coisas nem relacionados com as palavras, assim como a análise das modalidades enunciativas não pede foco no sujeito. Da mesma maneira, na análise da formação dos conceitos, não é necessário relacioná-los a um ideal; o foco é compreender as regras que possibilitam sua emergência.

#### 2.4.5 A Formação das Estratégias Discursivas

Foucault entende que a própria constituição de um discurso, a partir de seus vários conceitos, objetos e modos de enunciação, produz uma certa coerência que forma, por si só, e de certa maneira, temas ou teorias. Analisar os temas e as teorias na perspectiva das escolhas estratégicas, não é algo fácil, já que não é possível começar a pesquisa arqueológica com um modelo fechado, já pronto. Portanto, é necessário averiguar os discursos segundo suas próprias características. Por isso, Foucault enumera algumas direções de pesquisas, necessárias para se chegar à formação das escolhas estratégicas:

- a) Analisar os pontos de difração possíveis no discurso;
- b) Responder se é interessante que nem todos os jogos de enunciados possíveis sejam de fato praticados;

c) Analisar as práticas não discursivas.

As escolhas estratégicas, deste modo, não são tomadas essencialmente antes do discurso e nem são visões do objeto de diferentes grupos em conflito. Elas, são maneiras diferentes e acondicionadas de tratar objetos de discurso e utilizar suas possibilidades.

Desse modo, esta última formação tem influência nas condições ideológicas do sujeito, ou seja, a estratégia de um professor de Contabilidade ao tratar a Controladoria pode ser diferente de um docente de Administração, por exemplo. Isso não no sentido de haver conflitos entre as áreas, mas no modo de como cada profissão ou organização compreende o mundo.

## 2.5 FOUCAULT NA CONTABILIDADE

Estudos arqueológicos sobre Controladoria são raros; no Brasil encontrou-se apenas uma dissertação. No exterior, em razão da dificuldade do significado de Controladoria em outras línguas, não se logrou êxito em encontrar trabalhos com enfoque arqueológico. Contudo, é possível encontrar Foucault nas Ciências Contábeis, mais precisamente em Controles Gerenciais. Neste tópico apresentam-se dois estudos que utilizam métodos *foucaultianos*.

O estudo de Costa (2010) objetivou analisar a produção do conhecimento em Controladoria e Contabilidade Gerencial, mediante os procedimentos arqueológicos de Foucault, entre 2007 e 2009, em nível nacional. O autor mapeou as regras de formação discursiva nos âmbitos dos objetos, das modalidades enunciativas, dos sistemas de formação conceitual e das estratégias, buscando, através do entrelaçamento desses fatores, compreender as regras que formam os discursos nesses campos de conhecimento.

Ainda, segundo a pesquisa de Costa (2010), no que diz respeito à análise das formações discursivas na esfera dos objetos na Controladoria, o objeto predominante foi a Avaliação de Desempenho Organizacional. Quanto às modalidades enunciativas, constatou-se que, em ambos os campos, houve predominância de formação de redes de cooperação entre os autores, encontrando-se um pequeno número de publicações com autoria única. Referente à análise do sistema de formação conceitual, verificou-se que as pesquisas dos tipos *Levantamento* e *Estudos de Caso* foram preponderantes em ambos os casos. Quanto às estratégias, evidenciou-se, nos dois campos analisados, o predomínio da utilização de conceitos para embasar as investigações propostas, sendo o percentual de uso de teorias muito baixo. Por fim, foi realizada uma análise polifônica dos discursos, que também apresentou uma grande dispersão de elementos. Sendo assim, não foi possível a obtenção de uma regularidade, devido à alta

dispersão e descontinuidade existentes nos campos, fator esse explicativo da falta de delimitação dos campos e da interposição dos conteúdos.

Goretzki (2013), em um estudo qualitativo, entrevistou 46 gestores de topo e gestores de Contabilidade de Gestão. O estudo objetivou entender por que os gerentes dentro das empresas utilizam técnicas desta área e trabalham em estreita colaboração com contadores gerenciais. O enfoque foi em como os gestores usam essas técnicas para desenvolver seu próprio acompanhamento e reflexão das ações. Nesse sentido, pode-se argumentar que técnicas de Contabilidade de Gestão são utilizadas pelos gestores e transformadas em temas, cujas crenças e comportamentos são alinhados com uma verdade discursivamente legítima, e que, em um contexto de negócios, geralmente é incorporada em uma racionalidade econômica. Para analisar os discursos, o autor se baseia nas premissas de Foucault, em especial nas definições de Poder e Ética e na forma de utilização de ferramentas de gestão para legitimar um discurso, cuja superfície aparenta ser lógica e ética.

Goretzki (2013) conclui ainda, em seu estudo, que é possível afirmar que controles por meio da Contabilidade de Gestão são considerados uma prática ética. O ato de calcular pode levar a uma tradução dos fenômenos sociais em uma linguagem numérica. Contudo, a Contabilidade de Gestão vai além do mero cálculo, pois os controles regulam a forma de agir. Dessa forma, as práticas de gestão contábil podem ser utilizadas para a autorregulação e ética dos gestores. A escolha do formato do sistema de controle irá influenciar muito na conduta dos gestores e dos colaboradores da empresa. Nesse sentido, percebe-se que estudos sob a ótica de Foucault tendem a observar o discurso do comportamento ético regido pela lógica racional e visam também captar a intencionalidade nas formas e condutas de gestão, inclusive aquelas voltadas ao próprio comportamento.

## 2.6 A CONTROLADORIA

A Contabilidade, como área de conhecimento, nasceu da técnica de controle da riqueza. Isso pode ser verificado na literatura relativa à evolução do pensamento contábil, na qual contata-se que desde os primórdios, a Contabilidade imprime contribuições na história do homem, nos diversos setores da economia (Lunkes *et al.*, 2010).

As tarefas contábeis, juntamente às técnicas empregadas, requerem profissional contábil que possua conhecimento de todos os acontecimentos da empresa – desde o Planejamento até o Controle –, além de ser capacitado na interpretação e comunicação aos usuários (Dias, 2002).

Neste panorama, a Controladoria surge como uma nova área funcional da Ciência Contábil, responsável pelo sistema de informações contábeis, informações da empresa, elaboração e interpretação de relatórios gerenciais e contábeis, avaliação e assessoramento de rotinas de trabalho dos gestores, participação do planejamento estratégico e outras atribuições de gestão (Dias, 2002).

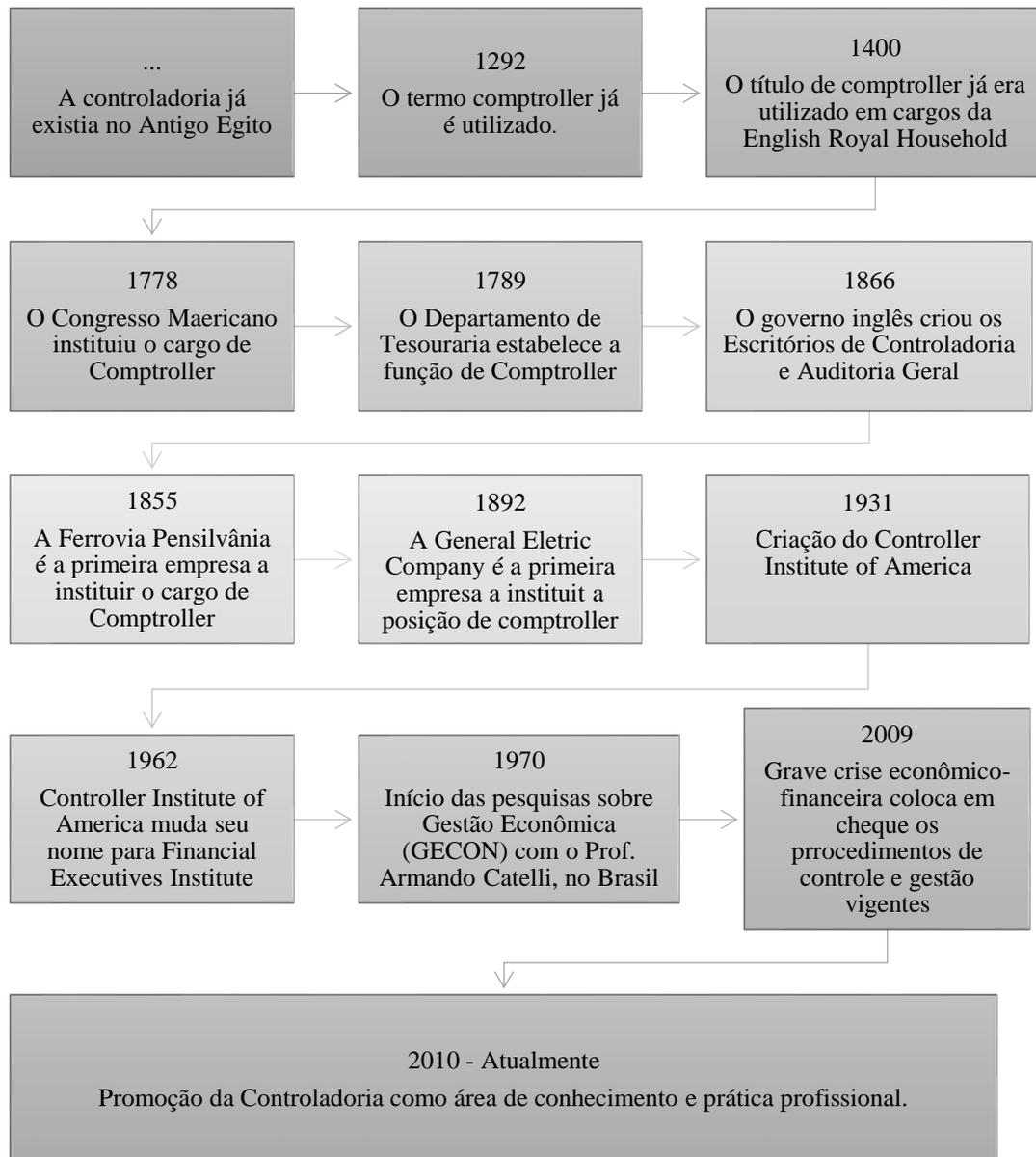
De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), nos Estados Unidos da América, o Congresso institucionalizou o cargo de *comptroller*, em 1778. Em 1866, o governo inglês criou os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral, com o objetivo de melhorar o controle das contas públicas (Lunkes *et al.*, 2010).

Os estudos descrevem que a *controllership* nas empresas americanas surgiu das atividades de secretaria (*secretary*) e tesouraria (*treasurer*) em razão do grande volume de trabalho e fluxo de informação de Contabilidade nas corporações (Lunkes *et al.*, 2010). Isso demonstra que se torna difícil desvelar a origem da Controladoria – mesmo porque o significado ontológico de seu próprio nome tem relação com controlar, tratando-se, aparentemente, de uma função humana primitiva.

O termo *Controller* ou *Comptroller* possui origem no latim medieval “*contra rolatus*” (papel contrário) que era a denominação para um segundo registro adotado para fins de controle. No francês, o termo era conhecido como “*contre rôle*” e, no inglês, “*counter-roll*”, com seu conceito já sendo mencionado desde 1292 (Jackson & Sawyers 2001).

Como resultado da industrialização ocorrida na segunda metade do século XIX, a Controladoria ganhou espaço nas instituições, segundo Hórvath (2006). O crescimento das empresas de várias formas e configurações exigiu, de acionistas e gestores, um controle centralizado em relação aos departamentos que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos (Beuren, 2002). Por volta de 1890, com o aparecimento das grandes organizações, foram desenvolvidos os princípios das técnicas de Controladoria (Hórvath, 2006).

Ao longo do tempo a função da Controladoria alterou-se conforme a realidade na qual encontrava-se inserida, conforme a Figura 4. Tratada, inicialmente, como a encarregada de inspeção e apontamento sobre a entrada e saída de dinheiro e de bens, a partir de 1778 a Controladoria já passa a ser percebida como responsável por cuidar do equilíbrio entre o orçamento e o destino dos gastos públicos. Com a posterior utilização do cargo em entidades privadas, as atividades do então recente *comptroller* ampliaram-se de forma a se responsabilizar pela gestão financeira, *bonds*, ações e *securities* da companhia, coordenando os planejamentos estratégico, tático e operacional, atuando no controle e no sistema de informações (Lunkes & Schnorrenberger, 2009, p. 8).



**Figura 4.** Evolução da Controladoria

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 8).

Diferentemente da Contabilidade pura e/ou Financeira, a Controladoria, enquanto área de atuação profissional e de conhecimento acadêmico, possui vertentes próprias, conforme ensina Padoveze (2012, p.38) quando afirma que “[...] os métodos da Contabilidade Financeira e da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e diferentes usuários [...]”. Assim, a Controladoria foi conquistando inúmeros simpatizantes, recebendo a contribuição de diversos pesquisadores, que fizeram com que a mesma ocupasse o seu espaço no meio acadêmico e conquistasse respeito e credibilidade no mundo empresarial.

## 2.7 CONCEITOS DA CONTROLADORIA

O que é Controladoria, afinal? Delimitar o escopo conceitual de Controladoria não é tarefa fácil. Questionado, prontamente um servidor público de uma repartição poderia apontar como sendo uma unidade organizacional, assim como um profissional da Contabilidade poderia defini-la como área responsável por centralizar os controles estratégicos de uma organização, enquanto pesquisadores organizacionais podem afirmar tratar-se de um campo de conhecimento interdisciplinar que envolve a linguagem contábil. Carvalho (1995) afirma que, diante da literatura pesquisada e da experiência prática verificada nas empresas, há evidências de que, em meio a alguns consensos, remanescem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser a Controladoria.

A Controladoria pode ser considerada um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, sendo visualizada sob dois enfoques: como um órgão administrativo, com missão, funções e objetivos definidos no modelo de gestão do sistema da organização; e como uma área do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos originados de outras ciências (Mosimann & Fisch, 1999).

Também pode ser apontada como ramo do conhecimento, com uma visão multidisciplinar, tendo a responsabilidade de estabelecer bases teóricas e conceituais. Isso permite que sejam definidas as estruturas necessárias para a construção e manutenção dos sistemas de informações integrados aos modelos de gestão econômica, os quais visam suprir as necessidades informativas das áreas de gestão, bem como viabilizar decisões adequadas aos objetivos institucionais (Albuquerque *et al.*, 2013).

Aparentemente, grande parte de autores, como Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001) e Albuquerque *et al.* (2013), concordam que a função da Controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação de que eles precisam para atingir seus objetivos de modo eficaz e eficiente. Essa mesma linha de pensamento é compactuada por Mosimann e Fisch (1999) quando se referem à Controladoria como um órgão administrativo.

A Controladoria, como objeto de estudo, pode ser considerada um processo de gestão e um modelo: de gestão; organizacional; de decisão; de mensuração; de identificação e acumulação; e de informação (Catelli, 2001).

Para Lopes de Sá (2006) a relevância de uma Contabilidade aplicada para fins administrativos consagrou a necessidade da atuação do Contador em função diretiva, quer na qualidade de gerente ou de assessor direto. No entanto, o autor também relata que tal função tem sido, sob certas circunstâncias e por cópia do modelo anglo-saxão, denominada

“Controladoria”, a qual é atribuída regularmente aos diplomados em cursos superiores de Ciências Contábeis e que, por falta da regulamentação da atividade, esse profissional por possuir influência de grande valor para as organizações, é conhecido como “Controlador”, “Controler” ou “Contador Gerente”, desenvolvendo inúmeras funções.

Se as organizações empresariais atualmente fazem parte das sociedades em geral, já que são agregados compostos de bens e pessoas, então o processo de gestão organizacional é o aspecto da vida social com que se preocupa a Controladoria – motivo pelo qual transita pelas Ciências Factuais Sociais. Contudo, a Controladoria se importa com o efeito que a ação do homem causa sobre os resultados de uma organização, haja visto que a maioria dos fatos que provocam alterações nas diversas dimensões de uma estrutura organizacional tem como agente o homem, um ser social (Borinelli, 2006). Na Tabela 1 apresenta-se um resumo dos aspectos-chave da Controladoria.

Tabela 1  
**Resumo dos aspectos chave da Controladoria**

DIMENSÃO	ASPECTOS-CHAVE		
Definição	Controladoria é 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 organizacional.		
Objetos de Estudo	1	As organizações.	
	2	O processo (e o modelo) de gestão como um todo, incluindo as gestões operacional, econômica, financeira e patrimonial.	
	3	As necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação.	
	4	O processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo os modelos de mensuração, de identificação e acumulação.	
Enquadramento Científico	Ciências Factuais Sociais.		
Ciências Afins	Contabilidade	Direito	Psicologia
	Administração	Estatística	Sociologia
	Economia	Matemática	Outras
Subdivisões	Quanto à natureza da organização em que se aplica:	Controladoria Pública	
		Controladoria Empresarial	
		Controladoria em Entidades do Terceiro Setor	
	Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica:	Controladoria de Unidade	
Controladoria Corporativa			

Nota. Fonte: Borinelli (2006)

No mês de março de 1988, foi divulgado pela *Internation Federation of Accountants* (IFAC) um pronunciamento contábil denominado *Práticas de Contabilidade Gerencial Internacional 1 (IMAPI)*, contendo um dossiê de imagens, técnicas, funções e parâmetros desse ramo do conhecimento, o qual dividia a Controladoria em quatro dimensões sequenciais,

explicitado por Abdel e Luther (2004), conforme a necessidade e características das épocas em que era praticado, conforme Tabela 2.

Tabela 2

**Estágios das práticas contábeis**

ESTÁGIO	PERÍODO	FOCO DE ATUAÇÃO
1º – Custeamento e Controle Financeiro	Antes de 1950	Determinação de custos e no controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e de tecnologias de Contabilidade de Custos.
2º – Informação para Controle e Planejamento Empresarial	1950 - 1965	Fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial por intermédio do uso de tecnologias, tais como: análise de decisão e Contabilidade via responsabilidade.
3º – Redução de Perdas no Processo Operacional	1965 - 1985	Redução de desperdício dos recursos nos processos da empresa, mediante o uso da análise de processos e das tecnologias de gerenciamento de custos.
4º – Criação de Valor (uso efetivo dos recursos)	1985 até hoje	Atenção na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista e de inovação organizacional.

Nota. Fonte: Adaptado de IFAC (1998)

Observa-se um distanciamento da primeira fase com a última, pois fica evidenciada a mudança do enfoque financeiro para o econômico. O quesito inovação organizacional pode estar relacionado ao ambiente competitivo da década de 1980. O custo não deixa de ser estudado e praticado, contudo, observa-se que não é mais suficiente, uma vez que é preciso gerar valor econômico para a empresa. Esse valor econômico passa a receber a percepção do cliente e, sendo assim, as práticas administrativas não são as únicas a determinar o valor patrimonial do negócio.

Um quinto estágio, no entanto, é proposto por Padoveze (2012), o do monitoramento da estratégia. Nessa classificação encontram-se elencadas diversas técnicas, práticas, artefatos e ferramentas contábeis de Controladoria e de gestão gerencial. Soutes (2006) realizou estudos nos artefatos utilizados no ambiente profissional e nas práticas elaboradas na academia, classificando-as nos quatro estágios descritos pelo IFAC. Posteriormente, Manvailer (2013) em conjunto com Soutes, acrescentaram mais ferramentas não previstas anteriormente, resultando no representado na Tabela 3.

As práticas (ou artefatos) listadas na Tabela 3 são exemplos de diversas técnicas existentes na literatura da Controladoria. Elencou-se as técnicas de forma ordenada com autores renomados no assunto. Verifica-se que o quesito *Valor Econômico* aparece em especial na classificação *Filosofias e Modelos de Gestão e Sistemas de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho*.

Vale salientar que, Manvailer elenca tais práticas como um escopo médio de Controladoria, restando avaliar se os docentes e pesquisadores da área as utilizam como

conteúdo da disciplina de mestrado. Outro fator preponderante é a possibilidade de entrelaçamento de disciplinas e conteúdos, pois temas como custos, análise de balanço, orçamento, entre outros eventualmente são abordados em outras disciplinas.

Tabela 3  
**Práticas de Controladoria classificadas no IMAP1**

CLASSIFICAÇÃO	PRÁTICAS	ESTÁGIOS			
		1°	2°	3°	4°
Métodos e Sistemas de Custeio	Custeio ABC			x	
	Custeio Direto	x			
	Custeio Meta (Target Costing)			x	
	Custeio Variável	x			
	Custeio Absorção	x			
Sistemas de Mensuração e Avaliação e Medidas de desempenho	Análise Custo- Volume-Lucro (CVL)		x		
	Análise da cadeia de valor				x
	Análise da Externalização ( <i>Outsourcing</i> )			x	
	Retorno do Investimento (Return On Investment – ROI)	x			
	Valor Presente Líquido (VPL)		x		
	Avaliação de Desempenho		x		
	Controle Interno na proteção de ativos		x		
	Gestão Baseada em Valor (Value Based Management – VBM)				x
	Indicadores de Desempenho (Key Performance Indicators – KPI)				x
	Open Book Accounting (OBA)			x	
	Planejamento Tributário		x		
	Preço de Transferência		x		
	Valor Econômico (Economic Value Added – EVA)				x
Filosofias e Modelos de Gestão	Custeio Padrão	x			
	Balanced Scorecard (BSC)				x
	Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)				x
	Gestão Econômica (GECON)				x
	Teoria das Restrições (Theory Of Constraints – TOC)				x
	Kaizen			x	
	Processo orçamentário		x		
	Orçamento de Capital		x		
	Orçamento Operacional		x		

Nota. Fonte: Manvailer (2013)

A Tabela 4 demonstra os autores que produziram discursos e influenciaram a realidade sobre a Controladoria. Porém, esses conhecimentos em específico não serão objeto de análise, contudo podem compartilhar as regras discursivas que possibilitam a emergência dos saberes em Controladoria, tornando-se, portanto, relevante para este estudo.

No presente trabalho procurou-se explorar com mais detalhes as principais técnicas, teorias e ferramentas utilizadas dentro das salas de aula na academia, pois são as indicadas na *Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis*, sendo: o *Balanced Scorecard (BSC)*, o Modelo de Gestão Econômica (GECON), o Modelo de Qualidade Total (TQC/TQM), a Teoria das Restrições (TOC), o *Activity-Based Costing* (Sistema ABC),

o *Mark-Up Pricing*, o *Break-Even Point* (Ponto de Equilíbrio), a Elasticidade de Preço-Demanda e diversas análises das Demonstrações Contábeis.

Tabela 4

**Autores sobre técnicas, teorias, ferramentas**

<b>Autores</b>	Beuren, Grunow e Hein (2008)	Borinelli (2006)	Catelli <i>et al.</i> (2001)	Dittadi (2008)	Ittner e Larcker (2001)	Jansen, Merchant e Van der Stede (2009)	Malmi e Brow (2008)	Müller e Beuren (2010)	Nascimento e Reginato (2009)	Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004)	Otley (2003)	Padoveze (2009)	Windolph e Moeller (2012)	Yalcin (2012)
<b>Ferramentas</b>														
Análise da Cadeia de Valor										X				
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)				X										X
Análise da Externalização ( <i>Outsourcing</i> )				X										
Análise do Retorno sobre Investimentos (ROI)								X						
Análise do Valor Presente (VPL)								X						
Avaliação de Desempenho						X			X		X			
Balanced Scorecard (BSC)			X	X			X			X				X
Controle Interno na Proteção de Ativos		X								X				
Custeio ABC								X				X		X
Custeio Direto			X											
Custeio Kaizen								X						X
Custeio Meta		X						X				X		X
Custeio Padrão		X						X				X		X
Custeio por Absorção		X						X				X		
Custeio Variável		X						X				X		
Gestão Baseada em Valor					X									
Gestão Interorganizacional de Custos (GIC)													X	
Indicadores Chave de Desempenho (KPI)								X						
Open Book Accounting (OBA)													X	
Orçamento de Capital														X
Orçamento Operacional				X								X		
Planejamento Tributário		X		X						X				
Preço de Transferência	X	X	X					X						X
Processo Orçamentário			X			X		X						X
Sistema de Gestão Econômica (GECON)			X									X		
Teoria das Restrições			X					X						
Valor Econômico Adicionado (EVA)										X		X		X

Nota. Fonte: Manvailer (2013)

Na próxima sessão são abordados os conteúdos indicados pelo Ministério da Educação, os quais constituem um elemento norteador do que poderia ser ensinado no ensino superior. Entretanto eventualmente pode não ser objeto de escolha dos docentes das disciplinas.

## 2.8 O CONTEÚDO DA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA

O Ministério da Educação divulgou em seu Parecer nº CES/CNE 146/2002 as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Referente à Controladoria, o artigo 10 do Parecer menciona que os cursos de graduação em Ciências Contábeis deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que atendam aos seguintes eixos interligados de formação: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade – além de suas relações com a Atuária –, de Auditoria e da Controladoria e suas aplicações peculiares aos setores público e privado.

Segundo a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis de Rodrigues *et al.* (2009), na disciplina de Controladoria a ementa deve conter: contextualização; planejamento; gestão e Controladoria; avaliação de desempenho e ferramentas de gestão.

A ementa sugerida pela proposta indica que quanto aos objetivos é necessário “compreender o processo de gerenciamento das empresas por meio das funções da Controladoria, do planejamento, da avaliação de desempenho e das ferramentas de gestão empresarial” (Carneiro *et al.*, 2009, p.18). No que tange ao conteúdo programático, devem ser abordados assuntos como contextualização, função da Controladoria, ambiente, função do *controller*; conceitos, tipos de planejamento (estratégico e operacional), etapas de implementação (estratégia, missão, ambiente, objetivos e metas e acompanhamento), acompanhamento da execução do plano; processo decisório, plano estratégico, sistema de avaliação de desempenho, modelo de gestão; avaliação de desempenho com aspectos introdutórios, tipos de indicadores, administração por centros de responsabilidade, modelos de avaliação de desempenho e ferramentas de gestão como *Evaluation Value Analysis (EVA)*, *Balanced Scorecard*, *Benchmarking*, *Activity-Based Costing (ABC)* e *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (EBTIDA)*.

Ainda, segundo a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, de Rodrigues *et al.* (2009), as sugestões bibliográficas são:

- a) Fipecafi. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- b) Goldratt, E. M., e Cox, J. (2006). *A meta: um processo de melhoria contínua*. Barueri, SP: NBL Editora.
- c) Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Houston, TX: Gulf Professional Publishing.

- d) Nakagawa, M. (2001). *ABC custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- e) Oliveira, D. D. P. R. (2009). *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. (26a ed.). São Paulo: Atlas.
- f) Santos, J. L. dos; Schmidt, P. (2006). *Fundamentos de Controladoria*. (Coleção Resumos de Contabilidade; vol.17). São Paulo: Atlas.

De acordo com o teor da Resolução CNE/CES n.º 10/04, os conteúdos de formação básica compreendem os estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística. Os conteúdos de formação profissional compreendem os estudos específicos atinentes à teoria da Contabilidade, incluindo o domínio das atividades atuariais e quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e Controladoria, com suas aplicações peculiares aos setores público e privado.

O estudo de Peleias, Mendonça, Slomski e Fazenda (2011), que entrevistou sete docentes de IFES de São Paulo, compreendeu que as áreas de conhecimento mais relacionadas à Controladoria são: Administração, Psicologia, Economia e Direito e, em menor proporção, Comunicação, *Marketing*, Métodos Quantitativos, Sociologia, Antropologia, Filosofia e Engenharia de Produção. Dessa forma, percebe-se que o conteúdo indicado no Plano Nacional pode se tornar mais amplo de acordo com o direcionamento da IFES.

Observa-se que o MEC tratou a Controladoria como uma disciplina, o que justifica a ótica de Borinelli (2006), de que não pode ainda ser considerada uma teoria, ainda. Contudo, enquanto conhecimento, os pesquisadores relacionam teorias com ferramentas e técnicas, atribuindo sua aplicação à Controladoria no ambiente organizacional. Por essa razão, nessa seção apresentam-se brevemente os conteúdos indicados na Diretriz Curricular Nacional do curso de graduação de Ciências Contábeis.

### 2.8.1 O Balanced Scorecard

O *Balanced Scorecard* – BSC –, de Robert Kaplan, professor da *Harvard Business School*, e David Norton, presidente do *Renaissance World Wide Strategy Group*, desenvolveram, no início de 1990, um painel equilibrado de indicadores, partindo do entendimento de que dados contábeis sozinhos seriam incapazes de medir as atividades criadoras de valor relacionadas com ativos intangíveis, tais como habilidades, competências e tecnologia da informação (Crepaldi, 2004).

O BSC parte da ideia de que as organizações podem ser examinadas a partir de quatro perspectivas básicas integradas: financeira; do cliente; dos processos internos e de aprendizado

e crescimento. O diferencial do BSC, como modelo de mensuração, reside no fato de que, com sua metodologia, a visão estratégica da organização mostra-se mais completa. Por essa razão, é utilizado pelas companhias como um sistema de gestão estratégica para se administrar a longo prazo (Kaplan & Norton, 1997).

A perspectiva financeira, já presente e consolidada na prática profissional, possuirá maior ênfase posteriormente neste estudo. Além dela, são três as novas perspectivas trazidas pelo BSC – cada qual com sua seara de detecção e aplicação:

a) **Perspectiva de Clientes:** aponta o desempenho da empresa no âmbito do cliente e do segmento de mercado em que atua. Diferentemente da perspectiva financeira, que busca identificar eventos passados, a presente perspectiva trabalha com indicadores presentes e de tendência futura, tais como a satisfação do cliente, a obtenção de novos clientes, o cumprimento de prazos e a qualidade percebida de seus produtos (Kaplan & Norton, 1997).

b) **Perspectiva de Processos Internos:** detecta o fluxo e eventuais falhas no processo empresarial interno, enfatizando medidas e diagnósticos interativos, tais como Prazos Médios de fabricação, vendas, estocagem, cobrança e pagamentos, frequência de produtos que não atendam à qualidade mínima, Pesquisa e Desenvolvimento, além de outras atividades próprias de processos internos (Kaplan & Norton, 1997).

c) **Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento:** promove a identificação e a interpretação do ciclo do BSC, além de índices de eficácia em treinamentos, satisfação interna e sistemas favoráveis de atuação (Kaplan & Norton, 1997).

## 2.8.2 Teoria das Restrições - TOC

Para Alves, Cogan e Almeida (2011), a Teoria das Restrições traduz-se em uma filosofia de gestão que objetiva na melhoria da eficácia organizacional por meio da identificação de restrições. Segundo os autores, esta forma de gestão demonstra que, quando existe um recurso gargalo, o ganho unitário do fator de restrição deve ser calculado para se determinar o *mix* de produtos mais apropriado, e questiona se, de fato, os custos dos produtos precisam ser calculados. Santos *et al.* (2006) esclarece que, na Teoria das Restrições, não deve a empresa concentrar-se na otimização de parte de um sistema, mas em suas restrições operacionais.

A TOC foi desenvolvida pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, na década de 1970, em sua obra denominada *A Meta*, escrita na forma de romance, em que mostra as dificuldades de um gerente de fábrica em administrar a empresa onde trabalhava, a qual recupera sua competitividade quando o protagonista descobre os princípios da teoria de Goldratt (Corbett Neto, 1997).

Esta teoria pode ser entendida como uma ampliação do pensamento da tecnologia da produção otimizada, pois se utiliza em grande parte de sua teoria. O próprio Goldratt afirma que a teoria das restrições é mais geral do que a tecnologia da produção otimizada, englobando-a. A teoria das restrições rompe as barreiras do sistema produtivo e generaliza, para a empresa como um todo, o pensamento da otimização, contemplando assim o conjunto de restrições globais (financeiras, mercadológicas, produtivas etc.) (Guerreiro, 1996, p.13).

Goldratt estabeleceu que a meta de uma empresa é a rentabilidade do capital a seu acionista (Corbett Neto, 1997, p. 43) e esclarece que, para relacionar o Lucro Líquido com a rentabilidade, há três medidas apenas, puramente financeiras, que indicam se a empresa está indo bem ou mal. Assim, o autor definiu as três medidas como:

- a) Ganho: todo o dinheiro que ingressa em uma organização através de seu objeto social (vendas), subtraindo-se o que foi pago a seus fornecedores, ou seja, o que é evidenciado como “lucro bruto” na atual Contabilidade.
- b) Inventário: todo o dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que pretende vender. Investimentos realizados na empresa para que seja possível sua operação, tais como equipamentos, máquinas, imóveis e instalações também se integram.
- c) Despesa Operacional: todo o dinheiro que deve ser aplicado na empresa para seu funcionamento, tal como o capital que deve ser aplicado em uma máquina para mantê-la “movendo as engrenagens”, Como exemplo, tem-se a energia elétrica, salários, água, telefone e outras despesas que integram todo o gasto realizado, o qual não entra no ganho e nem no inventário.

Goldratt (1993) ensina, ainda, cinco passos que se constituem em um ciclo de aprimoramento contínuo e que tem como principal função identificar, controlar e gerenciar de maneira mais adequada as restrições (Rodrigues, 2007). Encontrar melhores formas de gerenciar compõe os objetivos da Controladoria.

### 2.8.3 Activity-Based Costing (Sistema ABC de Custeio)

Dentre as práticas de Controladoria, sobretudo na seara da Contabilidade e Análise de Custos, destaca-se o estudo e prática do denominado Activity-Based Costing System, ou Sistema ABC. Kaplan e Cooper (1998) explicam que este formato de sistema de gerenciamento de custos surgiu em meados da década de 80, objetivando suprir a carência de informações mais precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos. Contudo, alguns autores afirmam que este método passou a ser utilizado na década de 1960, com uma operacionalização bastante similar em 1963 na General Electric (Leone, 2000). Nakagawa (1994) argumenta que o sistema

ABC chegou ao Brasil e teve seus estudos e pesquisas iniciais em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da FAE/USP, e que este sistema pode ser definido também como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos e serviços, evidenciando a maneira como a empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir suas metas.

Martins (2001) explica que o sistema ABC de custeio é uma metodologia que busca reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos de uma organização, tais como a aplicação de percentuais de absorção, baseados em algum critério de rateio definido pela administração. O mesmo autor ainda explicita as etapas a serem seguidas na metodologia do custeio pelo sistema ABC.

Pelo nível de complexidade da utilização do modelo, sobretudo em empreendimentos de médio e grande porte, a decisão pelo método ABC deve ser tomada com base em uma análise estratégica das condições, do tipo e das reais necessidades de informação da empresa, buscando evitar um desgaste e resultados desfavoráveis no custo-benefício do Sistema ABC (Martins, 2001). Contudo, o referido sistema é amplamente difundido nos cursos de Contabilidade, restando saber se os professores representam sua utilidade para a Controladoria.

#### 2.8.4 Gestão Econômica - GECON

O modelo de administração denominado Modelo de Gestão Econômica – GECON – traduz-se, conforme Catelli e Guerreiro (1994), em um modelo gerencial com ênfase na administração por resultados econômicos, buscando principalmente a eficácia empresarial, o qual resulta do processo de melhoria de produtividade e da eficiência na execução das atividades operacionais da empresa. A estrutura do modelo tem como ponto de partida o entendimento da missão, das crenças e valores, das características dos gestores, bem como da estrutura organizacional e operacional da empresa.

Guerreiro (1989) elenca as características das informações que devem compor o modelo GECON:

- a) Adequação à decisão, oportunidade, precisão, relevância e objetividade;
- b) Valor econômico: seu benefício deve ser superior ao custo de geração da informação;
- c) Relatividade: a informação sobre um dado deve possuir relação com outro de mesma natureza;
- d) Exceção: a informação deve comunicar as ocorrências que não estavam preestabelecidas;
- e) Entendimento: as informações devem ser facilmente compreensíveis pelo usuário;

- f) Acionabilidade: a informação deve ser dirigida aos gestores que efetivamente influenciam a ação ou possuem o poder de decisão;
- g) Motivação: a informação deve motivar os tomadores de decisão a otimizarem o resultado global;
- h) Consistência e integração;
- i) Uniformidade de critérios.
- j) Indicar causas: a informação deve indicar as causas das variações entre o resultado planejado e o ocorrido;
- k) Volume: a quantidade deve ser compatível no auxílio à tomada de decisão;
- l) Seletividade: as informações devem ser previamente selecionadas, visando a atender às necessidades específicas dos gestores;
- m) Generalidade: as informações contidas no sistema de informação devem atender a um grande número de usuários, sem que seja necessária nenhuma modificação fundamental no sistema;
- n) Flexibilidade;
- o) Tempo de resposta: as informações solicitadas devem ser atendidas rapidamente.

Por fim, Pereira e Oliveira (2001) explicam que o modelo GECON integra o denominado “custo de oportunidade”, no sentido de custo do capital subscrito e integralizado, na seleção de investimentos alternativos, bem como nos estudos de preços de venda e outras atividades focadas na ampliação do resultado econômico.

#### 2.8.5 Modelo de Qualidade Total (TQC/TQM)

Diferentemente da GECON, que foca na ampliação do resultado econômico da organização, o processo de gestão pela qualidade total, ou *Total-Quality Control (TQC)*, ou ainda *Total-Quality Management (TQM)*, nascido nos Estados Unidos da América e aperfeiçoado no Japão, preza pelo foco no controle da qualidade dos produtos e processos.

Para Kaoru Ishikawa (Avelino, 2005), “a qualidade é uma revolução da própria filosofia administrativa, exigindo uma mudança de mentalidade de todos os integrantes da organização, principalmente da alta cúpula”.

Slack, Chambers e Johnston (2002) resumem que uma boa gestão pela qualidade de produtos e serviços implica em uma melhor imagem e custos menores, com reduções de refugo e retrabalho, como também de estoques e tempo de processamento, desta forma, com uma melhora na reputação institucional na qual se compreende a qualidade dos produtos e serviços,

tende-se a um aumento das vendas, garantindo maiores receitas e resultados melhores econômicos.

Avelino (2005) esclarece, contudo, que no uso do TQM, não se deve somente estabelecer objetivos internos à empresa, mas também defini-los em suas relações com o mercado consumidor e com o seu país de atuação.

Verifica-se que os diferentes modelos podem resultar em diferentes “controladorias”, pois a configuração de uma área baseada em controle estratégico, com conceitos do BSC, é diferente de uma área cujos controles precisam se ajustar ao modelo de qualidade total.

## 2.9 ESTUDOS EM CONTROLADORIA

Não se encontraram estudos arqueológicos no ensino em Controladoria, entretanto, pesquisas que buscam sua identificação metodológica de conceitos e objetos não são difíceis de encontrar. Souza (2010) verificou que o ensino em Controladoria, nas IES pesquisadas, está mais dirigido à Gestão Econômica e à Estratégia, como também verificou que o forte direcionamento dos estudos à questões econômicas pode estar diretamente ligado e influenciado pelo conteúdo de GECON. Manvailer (2013) identificou que há uma associação entre as práticas de Controladoria, classificadas no segundo e terceiro estágios (IFAC, 1998), com características de Instituições Privadas de Ensino Superior, tais como porte, desempenho econômico e classificação administrativa. A pesquisa desenvolvida por Rodrigues (2007) em 36 IES de Minas Gerais, verificou que não chegou a 50% o número de instituições que ministravam EVA, GECON e Teoria das Restrições – conteúdos comuns à Controladoria contemporânea. O mesmo autor elencou outros achados conforme discriminados na Tabela 5:

Tabela 5

**Pesquisas anteriores e principais achados**

AUTOR	TÍTULO	PRINCIPAIS ACHADOS
Granlund e Taipaleenmäki (2005)	Management Control and Controllershship in new economy firms – a life cycle perspective	Os estudos apontam que existem diferenças significativas entre empresas que atuam em ambientes tradicionais e as que atuam na <i>New Economic Firm's</i> (NEF's), no que concerne à utilização de práticas contábeis.
Borinelli (2006)	Estrutura conceitual básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e <i>práxis</i>	A Controladoria ainda não pode ser considerada uma teoria. A maioria das empresas estudadas (77,27%) apresentou uma área estruturada e formal denominada Controladoria.
Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010)	Um estudo sobre funções da Controladoria	Identificação de uma tendência que prevê que a Controladoria tem se voltado para o planejamento, nos níveis estratégico, tático e operacional. Verificou-se também, que nas áreas tradicionais da Contabilidade está fortemente presente.
Lima Filho (2010)	Quanto mais faço, mais erro? Um estudo sobre a associação entre práticas de Controladoria, cognição e heurísticas	Não há uma relação significativa entre a idade do respondente ou a formação em Administração e Contabilidade com a manifestação de heurística em práticas orçamentárias.
Müller e Beuren (2010)	Estrutura formal e práticas da Controladoria em empresas familiares brasileiras	Quanto à abrangência dos procedimentos padronizados, funções e instrumentos da Controladoria, verificou-se, nas empresas pesquisadas, que todas mantêm práticas conforme suas necessidades e seus objetivos. A estrutura formal e as práticas da Controladoria configuram-se segundo as crenças e os valores do sistema familiar.
Dittadi (2008)	Práticas de Controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no Estado de Santa Catarina	Pouco uso das práticas <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) e planejamento tributário. A IES catarinenses estão inseridas em um ambiente de acirrada concorrência.
Borsato, Pimenta e Lemes (2010)	Influência da Controladoria no processo de abertura de capital: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior	A Controladoria contribui de forma significativa para o processo de abertura de capital de uma empresa.
Freire (2010)	A percepção de gestores de universidade corporativa da cidade de São Paulo sobre a formação em Controladoria e competência, para o alinhamento do perfil dos gestores às estratégias das organizações	Constatou-se que nas universidades corporativas há consenso quanto à formação continuada dos colaboradores e gestores e sobre o papel da Controladoria no desenvolvimento do perfil de competências, a qual permite alinhar objetivos e políticas à estratégia organizacional.
Machado, L. e Machado, M. (2010)	Controladoria nas Instituições de Ensino Superior (IES) Privadas envolvendo o entendimento do gestor versus realidade da IES	Não há um padrão no processo de geração de relatórios. Os gestores têm uma boa visão de Controladoria, mas em alguns casos sequer contam com ferramentas de suporte. Alguns gestores desconhecem o termo Controladoria, possuem conhecimento sobre relatórios do tema, mas falta coesão entre esse entendimento e a prática.
Santos (2011)	Práticas de Controladoria adotadas na gestão de instituições privadas de ensino superior do Estado do Rio Grande do Sul	Observou-se grande importância quanto ao planejamento estratégico e maior aplicação do ponto de equilíbrio em IES particular privada do Rio Grande do Sul em relação às IES de Santa Catarina. Não há amadorismo na gestão das IES; os respondentes possuem formação na área das Ciências Sociais e os gestores utilizam práticas de Controladoria no processo de gestão das IES.

Nota. Fonte: Manvailer (2013, p.66-69).

Amaral e Rodrigues (2006) buscaram junto aos docentes, pesquisadores da área e profissionais atuantes em empresas, proporcionar reflexão quanto à disciplina de Controladoria ministrada nos programas de Pós-Graduação *lato sensu* e às funções dos *controllers* das empresas. Como resultado, identificou-se que a Controladoria se confunde muito com a Contabilidade Gerencial e que o item sistema de informação é o de maior foco na opinião dos professores e que, para os *controllers*, este é o item de maior dificuldade, enquanto ferramenta, dentro da empresa.

Lunkes *et al.* (2009), por sua vez, demonstraram, à época, 1.082 cursos de graduação em Ciências Contábeis existentes no Brasil. Entre as 219 IES, apenas 11% não disponibilizaram a grade curricular dos cursos para verificação da inclusão da matéria de Controladoria e que mais de 70% das observações atendem à resolução CNR/CES 10/04. Os autores ainda trazem um posicionamento crítico no tocante à relação entre Controladoria e Contabilidade: “Em outras palavras, significa dizer que, a Contabilidade fornece matéria-prima para a Controladoria”.

Com os estudos realizados, mostra-se evidenciada a preocupação da profissionalização e capacitação dos graduandos e pós-graduandos em diversos temas, dentre eles a gestão empresarial através de técnicas e abordagens próprias da Controladoria. Lunkes (2009, p.17) confirma a “disseminação e propagação da Controladoria como ferramenta indispensável ao processo de gestão, uma vez que a sua obrigatoriedade no ensino superior demonstra a inestimável importância na formação acadêmica e profissional”.

Estudos que avaliam o ensino da Controladoria também compõem o embasamento teórico, pois demonstram a preocupação da docência em relação ao ensino e à aprendizagem e podem explicitar as regras nas quais as práticas discursivas estão ancoradas. O estudo de Lunkes *et al.* (2010) identificou, com destaque na importância do ensinamento prático de Controladoria, a existência da preocupação com a profissionalização e a capacitação dos graduandos. Achados similares podem emergir nos resultados dessa pesquisa.

Theóphilo e Iudícibus (2009) analisaram a produção científica em Contabilidade no Brasil, de 1994 a 2003 – período suficiente para se avaliarem tendências sob uma ótica epistemológica. Em relação à evolução que se deu no período analisado, entre os anos de 1994 e 1998, os estudos teóricos eram a maioria, por sua vez, entre 1999 e 2003 inverteu-se a situação, com a maioria sendo constituída de trabalhos teórico-empíricos. Essa predominância empírica pode indicar uma preferência de pesquisa que aproxima a prática da construção do conhecimento.

O estudo de Cardoso, Oyadomari, Mendonça Neto (2007) identificou que FEA / USP e FUCEPE são responsáveis, em conjunto, por 59% da produção acadêmica acumulada no

período de 2002 a 2005. Os autores ainda fizeram a suposição de que a tendência para os próximos anos seria que o posicionamento positivista estivesse menos concentrado na medida em que os egressos desses programas passassem a difundi-lo nas instituições onde forem exercer a docência.

Martins (2007, p. 4) analisou as avaliações do 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade da FEA/USP e declarou que: “os resultados da pesquisa poderiam ser úteis para os pesquisadores da área contábil avaliadores de textos submetidos, particularmente aos autores de trabalhos, professores, enfim, aos interessados na produção científica deste pungente campo de conhecimento”. Ao menos duas observações de posicionamento podem ser tecidas sobre o trecho anterior: primeira o título do congresso é “Congresso USP de Controladoria e Contabilidade da FEA/USP”, por essa razão, subentende-se que a Controladoria não pertence a Contabilidade, pois se assim fosse bastaria “Congresso de Contabilidade”; segunda o trecho “pesquisadores da área contábil” indica que quando se trata de grupo de pesquisadores, os de controladoria pertencem ao grupo da área contábil.

Miranda (2010), em seu estudo, investigou a formação pedagógica oferecida pelos programas de Pós-Graduação *stricto sensu* mediante disciplinas relacionadas ao ensino. Foi percebida a ausência da dimensão humana na análise dos conteúdos ementados. As relações envolvendo professor e aluno, o apoio a discentes com dificuldades, a afetividade em sala de aula, a emocionalidade e o estudante na qualidade de sujeito do processo ensino/aprendizagem não aparecem nas ementas. Essa preocupação é objeto de estudos de pesquisadores em Sociologia, a exemplo de Berger e Luckmann (2004) que, em sua obra “As construções sociais da realidade”, editada em 1966, define o papel social do transmissor do conhecimento como sendo elemento essencial para a legitimidade do processo de ensino, tal qual um pai que ensina os primeiros passos para uma criança. Em suma, a afetividade é quem garante a atenção dos filhos, com maior ênfase nos pais do que em outros integrantes no núcleo familiar.

O estudo de Comunelo *et al.* (2012) avaliou, por meio de métodos qualitativos e quantitativos, a formação de professores e pesquisadores em Contabilidade. Pautou-se em 6 programas de pós-graduação, contemplando 115 mestres em Contabilidade que concluíram o curso no ano de 2004. Também foram analisadas as suas publicações e atuação profissional nos cinco anos subsequentes, ou seja, até 2009. Os resultados indicaram que os programas, no período em estudo, estavam voltados para a formação de professores, isto porque 104 participantes da pesquisa atuavam na docência, em especial na iniciativa privada, nos cursos de Contabilidade. O estudo conclui não haver, nos programas pesquisados, ênfase na formação de

pesquisadores, evidenciada pela baixa taxa de publicação dos egressos dos programas e pela alta concentração de publicações de alguns.

Por fim, Wink *et al.* (2013) analisou 125 trabalhos (73 dissertações e 52 teses), defendidos entre 2004 e 2009 no programa de pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP quanto às posturas teóricas e estratégias de pesquisa e encontrou um predomínio do positivismo em relação ao normativismo, tanto nas dissertações como nas teses, com maior adoção de estratégias de pesquisa teórico-empíricas. Isso confirma a tendência, declarada por Theóphilo e Iudícibus (2009), sobre a predominância de pesquisas teórico-empíricas. Em razão de a maior parte dos estudos que avaliam pesquisa e ensino não compreenderem exclusivamente à Controladoria, considerou-se, para este estudo, as tendências do ensino de Contabilidade.

Para se ter uma visão atualizada e sistemática das principais pesquisas em Controladoria dos programas *stricto sensu*, procedeu-se a uma revisão bibliográfica dos temas de dissertações e teses, em torno do tema Controladoria, no período de 2006 a 2016. Uma pesquisa na plataforma IBCT, utilizando-se da palavra-chave “Controladoria”, verificou-se um total de 79 trabalhos, a partir de 1987. A aplicação de um filtro de 20 anos, após esta data, reduziu para 58 trabalhos, cujos títulos foram analisados, restando 12 dissertações e 1 tese com direcionamento específico ao objeto de estudo (Tabela 6).

Tabela 6  
**Teses e dissertações entre 2006 e 2016**

N	Ano	Autor	Orientador	M/D	Título
1	2010	Derneval G. Freire	Ivam Ricardo Peleias	M	A percepção de gestores de universidades corporativas da cidade de São Paulo sobre a formação em Controladoria como competência para o alinhamento do perfil dos gestores às estratégias das organizações
2	2010	Flaviano Costa	Márcia M. dos S. B. Espejo	M	A produção do saber nos campos de Controladoria e Contabilidade Gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia <i>foucaultiana</i>
3	2011	Cláudio T. de Araújo	Ivam Ricardo Peleias	M	As condições de oferta da disciplina de Controladoria em cursos de Ciências Contábeis na região metropolitana de São Paulo
4	2012	David A. G. F. Filho	Mariomar de S. Lima	M	As funções da Controladoria e suas aplicações em uma indústria química no polo industrial de Manaus
5	2007	Eduardo R. Rodrigues	Ernando A. dos Reis	M	Conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas Gerais
6	2006	Márcio L. Borinelli	Wellington Rocha	D	Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da <i>práxis</i>
7	2011	Celma Duque	Jeronymo José Libonati	M	O perfil profissional do <i>controller</i> e as funções de Controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho

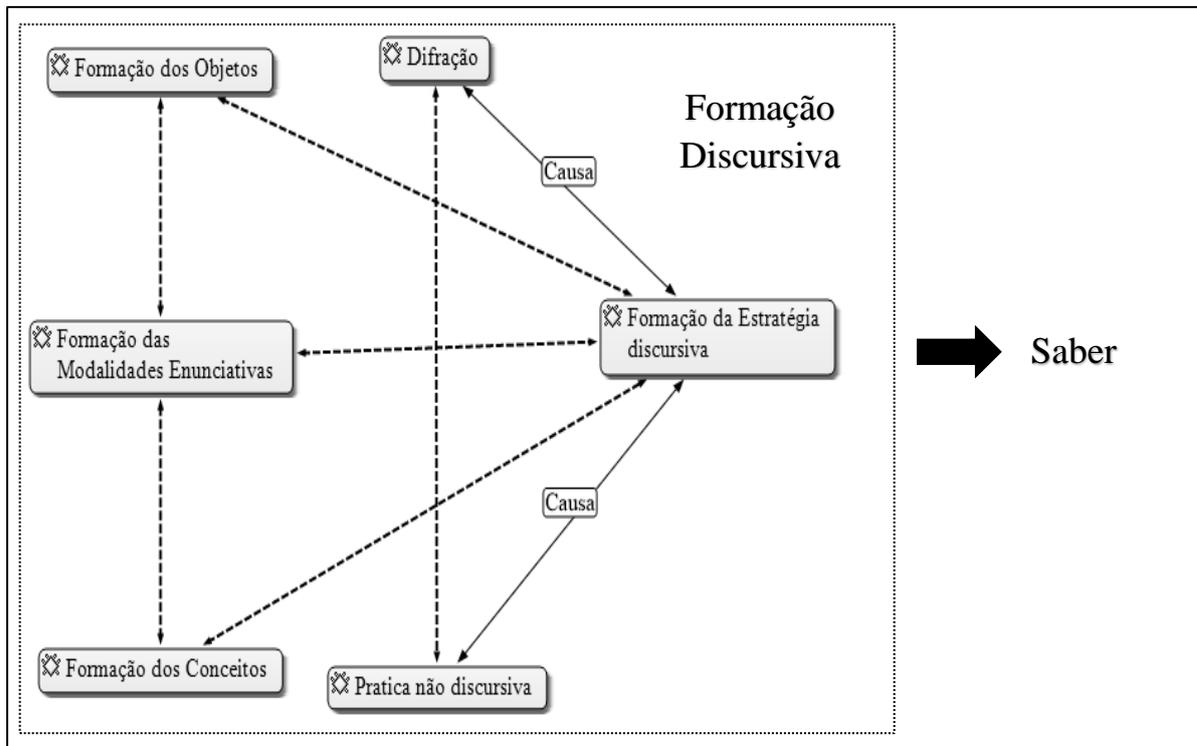
8	2007	Elza T. C. Müller	Ilse M. Beuren	M	O processo de institucionalização da Controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras
9	2007	Janete de F. Mendonça	Ivam Ricardo Peleias	M	Pesquisa sobre a percepção da interdisciplinaridade por professores de Controladoria em cursos de Ciências Contábeis no município de São Paulo
10	2011	Marcos V. dos Santos	Ernani Ott	M	Práticas de Controladoria adotadas na gestão de instituições privadas de ensino superior do estado do Rio Grande do Sul
11	2013	Ramão H. M. Manvailer	Carlos A. Diehl	M	Práticas de Controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IES) estabelecidas na região Centro-Oeste do Brasil
12	2010	Raimundo N. L. Filho	Adriano L. Bruni	M	Quanto mais faço, mais erro? Um estudo sobre a associação entre prática de Controladoria, cognição e heurísticas
13	2010	Claudio M. de Souza	Rogério J. Lunkes	M	Um estudo dos conteúdos temáticos curriculares ministrados na disciplina de Controladoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Sul do Brasil

*Nota.* Fonte: Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD). Recuperado de [www.ibict.br](http://www.ibict.br).

Dos trabalhos verificados na pesquisa bibliográfica destacam-se três dissertações orientadas pelo professor Ivam Ricardo Peleias, cujos temas convergem parcialmente com o objeto dessa pesquisa, uma vez que a temática central é a disciplina de Controladoria nos cursos de graduação de Ciências Contábeis. Dessa forma, os trabalhos listados na Tabela 6 compreendem um panorama do que foi desenvolvido sobre o assunto estudado no âmbito do *stricto sensu* na última década (ano-base: 2017).

O volume de dissertações e teses sobre o tema demonstra a necessidade de, no âmbito da pós-graduação, se discutir o objeto Controladoria. Em destaque, apenas uma tese foi observada na revisão. Além disso, pouco se discutiu sobre as definições, conceitos e limites da Controladoria. Os temas pesquisados giram em torno da prática, do conteúdo da disciplina e do perfil do *controller*. Nesse sentido, essa pesquisa busca trazer mais uma contribuição de como a Controladoria se desenvolve como área de conhecimento e também enquanto disciplina de ensino nos mestrados de Contabilidade do Brasil.

## 2.10 MODELO TEÓRICO



**Figura 5.** Modelo teórico

O modelo teórico constante na Figura 5 é a perspectiva, dentre as categorias, em que se observa os padrões de comportamento. Esses padrões são tratados por Foucault (2013) como regularidades discursivas, em vista disso para existir um discurso sobre determinado saber é condição necessária que exista regularidade. Salienta-se que o mesmo também representa uma expectativa da resolução do problema de pesquisa e assim possibilita o direcionamento das análises. Os resultados (padrões/regularidades) podem resultar em generalizações teóricas e permitir previsões de comportamentos futuros.

A arqueologia é o método de se desvelar o período temporal analisado, mediante a identificação das formações discursivas. Verifica-se que a análise da formação discursiva, no formato projetado por Foucault, está centrada no interdiscurso, ou seja, nas relações que regem os sistemas de formação – nesse sentido, constituem o constructo *formação discursiva* das categorias analíticas:

- a) **Formação do objeto:** consiste na identificação de onde o conhecimento surge, por quem é delimitado e quais termos ou classificações são adotados.

- b) **Formação das modalidades enunciativas:** é definida sob três perspectivas: quem fala, o lugar onde se obtém o discurso e as posições ocupadas pelos docentes.
- c) **Formação dos conceitos:** é verificada por meio dos raciocínios demonstrativos; através das hipóteses, princípios, teorias e dos métodos de ensino e pesquisa, bem como das abordagens qualitativa ou quantitativa.
- d) **Formação da estratégia discursiva:** são as estratégias discursivas teóricas e metodológicas de modelos e abordagens, além de esquemas retóricos e jogos enunciativos. Salienta-se, portanto que as estratégias não são elementos de escolha do praticante do discurso e sim um conjunto de regras que o conduz a um determinado discurso, o que é observado por meio das difrações, jogos enunciativos e práticas não discursivas.
  - a. **Difração:** barreiras que mudam, ampliam ou reduzem os sentidos.
  - b. **Práticas não discursivas:** elementos fora do campo discursivo, áreas de atuação, quem fala, porque se fala, quem tem esse direito, desejo em relação ao discurso.
  - c. **Jogos enunciativos:** entre todos os jogos de enunciados possíveis, quais são de fato praticados.

As quatro categorias analíticas de formação em conjunto compõem a Formação Discursiva (constructo) definida por Foucault (2013). Destaca-se que as categorias de análise são independentes, mas com alguma associação ou relação não identificada nessa etapa do estudo. Os 4 sistemas que regem a Formação Discursiva são condição de existência; de coexistência; de manutenção e de modificação do discurso (Foucault, 2013). Assim, pressupõe-se que conhecer as regras do sistema de Formação Discursiva da Controladoria resulta em compreender como se constitui o Saber, Figura 5.

Por tratar-se de modelo resultado de uma abordagem qualitativa, a representação gráfica não se converge em uma hipótese ou fórmula. Partiu-se, nesse caso, do pressuposto de que há regularidade discursiva suficiente nessas formações para se identificar os padrões de comportamentos. Esse resultado final é o entendimento do interior do discurso, do seu funcionamento e, portanto, permite pressuposições teóricas. As quatro categorias de formação são formadas por subcategorias, ou seja, indicadores operacionais detalhados na seção constructo.

Dentre as subcategorias, destacam-se a difração e prática não discursiva por representarem problemáticas frequentes na literatura. As difrações são barreiras que podem modificar, ampliar e diminuir os significados e alcance do conhecimento e, como a

Controladoria é considerada uma disciplina híbrida, esse indicador represente pontos no discurso que podem causar problemas no processo de significação dos saberes. As práticas não discursivas são funções do discurso fora do campo estritamente discursivo, considerando-se para o estudo as áreas de atuação, uma vez que abrange o tema, além de definir quem tem esse direito e qual o desejo em relação ao discurso. Da mesma forma que a difração, a variedade de áreas de atuação pode implicar em um sistema de formação que permite um espectro de definições que pode resultar em saberes dispersos em outras áreas. Entende-se que as práticas não discursivas e as difrações correspondem a uma condição inicial e, ao mesmo tempo, a uma barreira final para a constituição do Saber, visto que a área de atuação, quem pode falar e o desejo em relação ao discurso funcionam tanto como condição inicial de entrada como barreira final para a Formação das Estratégias Discursivas.

Assim, os pressupostos de regularidade nas quatro Formações Discursivas definem até onde se pode avançar com a pesquisa. Isso posto, pressupõe-se que os docentes ensinam e pesquisam pautados por um discurso que emerge nas mesmas regras de Formação Discursiva. Porém, como não se encontrou trabalhos arqueológicos sobre Controladoria, não foi possível estabelecer uma solução provisória que permitisse uma análise confirmatória de cada categoria.

A relação entre as três subcategorias de cada sistema de formação e, por sua vez, a associação entre os quatro sistemas de formação compreenderá a descrição do sistema de formação discursiva da Controladoria. Esse resultado desvela como se forma o saber em Controladoria.

Na Figura 5 as setas que representam a transição entre as categorias, iniciando da formação do objeto até a formação das estratégias, demonstram um avanço em relação ao aprofundamento da observação do processo de subjetivação dos colaboradores da pesquisa. Nas duas primeiras categorias são analisados o perfil das instituições e dos professores de todas as disciplinas selecionadas. Por essa razão, quando se avança para o nível da formação dos conceitos, o pesquisador já compreende o funcionamento da formação da categoria anterior, o elemento que auxilia na compreensão das seguintes.

Foucault (2013) não estabeleceu uma hierarquia ou relação de dependência, apenas reconheceu que os sistemas se relacionam. Contudo, optou-se por iniciar a análise identificando o cenário de todas as disciplinas (formação do objeto e modalidade enunciativa) para posteriormente compreender a formação dos conceitos e formação das estratégias que exigem maior enfoque na análise do discurso. Vale salientar que para observar as escolhas, os jogos enunciativos, esquemas retóricos é preciso perceber quem fala, por que escolheu esse caminho e quais outros caminhos possíveis poderia ter traçado.

Por fim, a arqueologia compreende não apenas um repositório de objetos, conceitos e temas, mas sim um conjunto de regras que sistematizam a sua emergência. Isso posto, evidencia-se a preocupação no que tange ao entendimento de que este estudo não visa estruturar o conhecimento em Controladoria, mas sim desvelar as regras que conduzem a sua existência.

### 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Neste capítulo apresentam-se a classificação da pesquisa, os procedimentos de coleta e de análise de dados, bem como as categorias de análise e os indicadores operacionais.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A análise arqueológica aceita um recorte provisório, preocupando-se com a formação discursiva e com os enunciados que formam um determinado objeto, observando o discurso enquanto prática social, não se apegando somente a rótulos epistemológicos ou a verdades defendidas pela ciência (Foucault, 2013). Nesse sentido o estudo inspira-se no conceito de formação discursiva proposto pelo autor em sua fase arqueológica.

Esta pesquisa classifica-se como análise sociológica dos discursos, pois se buscou compreender como se constitui o ensino em Controladoria nos programas *Stricto Sensu* em Contabilidade no Brasil, na perspectiva dos atores do discurso. Trata-se de uma análise contextual, na qual os argumentos tomam sentido em relação aos atores que os enunciam (Alonso, 1998).

No que concerne à abordagem do problema, caracteriza-se como qualitativa, visto que se estudou o fenômeno em profundidade, buscando interpretar as razões da sua ocorrência. Para Denzin e Lincoln (2006), investigações dessa natureza consistem em entender os fenômenos na perspectiva dos sujeitos. Godoy (2006) destaca a diversidade existente nos trabalhos qualitativos e elenca um conjunto de características típicas de pesquisa desse tipo: o pesquisador como instrumento fundamental, o significado que as pessoas dão às coisas, como por exemplo a preocupação do investigador, além do enfoque indutivo.

Em relação aos procedimentos, classificou-se como um estudo de caso coletivo, pois foram analisados conjuntamente casos para investigar um dado fenômeno, entendido, portanto, como um estudo estendido a múltiplos casos (Stake, 1995). Avaliar vários casos permitiu uma melhor compreensão, o que, na perspectiva de Stake (1995), melhora a possibilidade de teorização de um conjunto ainda maior de casos.

#### 3.2 DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO

A viabilidade na realização de uma pesquisa factível requer delimitações temáticas. A importância do delineamento para o estudo permite uma pesquisa que não ultrapasse os limites

impostos, tornando-a reconhecida como fundamental na vida acadêmica, de tal sorte que a função docente dela decorra (Demo, 1989).

O objeto Controladoria analisado limita-se aos programas de mestrados de Contabilidade do Brasil. O objeto pesquisado compreendeu o conteúdo das disciplinas, tanto o formalizado nas ementas, quanto o anunciado pelos docentes, por meio de entrevistas e visualização dos currículos *lattes*. Os sujeitos potenciais de pesquisa foram os atuais docentes das disciplinas. A coleta de dados ocorreu entre fevereiro e março de 2017 (entrevistas); agosto de 2016 (ementas) e fevereiro de 2017 (currículos *lattes*). Duas entrevistas foram realizadas em setembro e outubro de 2016 para avaliação inicial do roteiro de entrevista.

Existem 31 (trinta e uma) disciplinas de Controladoria nos programas de mestrado em Contabilidade do Brasil e cabe esclarecer que foram analisados os programas de Contabilidade ou os que combinavam Contabilidade e Administração (CAPES, 2016). Contudo, não se incluíram os programas de Administração que porventura ofertassem a disciplina de Controladoria, em razão de o conteúdo não ser obrigatório na graduação de Administração, podendo considerar-se uma limitação de pesquisa.

### 3.2.1 Documentos utilizados para análise

A análise baseada na arqueologia *foucaultiana* permite a utilização de uma variedade de recursos (livros, artigos, imagens, relatórios, entre outros). Por essa razão, os dados utilizados para análise compreenderam as ementas, os currículos *lattes* dos docentes e as transcrições das entrevistas realizadas, constituindo o *corpus* da pesquisa.

### 3.2.2 Delimitação temporal

Para a operacionalização deste estudo, tornou-se necessária uma delimitação temporal para análise do objeto de estudo. Desse modo, ainda que as entrevistas tenham ocorrido entre fevereiro e março de 2017, notoriamente remete-se ao conteúdo aplicado pelos professores no ano de 2016. Nesse sentido, pretende-se esclarecer que a descrição arqueológica se preocupa com o período em que ocorre a última atuação do professor, sendo observados, portanto, os conteúdos das ementas de oferta do referido período. Em relação ao currículo *lattes*, além das linhas de pesquisas, foram observadas as publicações dos anos de 2015 e 2016.

### 3.3 UNIDADE DE ANÁLISE

Optou-se, como unidade de análise, pelos professores dos cursos de mestrado em Contabilidade recomendados pela Capes, visto que poderia ser esse núcleo o principal praticante do discurso que produz o corpo de conhecimento em Controladoria no Brasil. Nesse sentido, não se considerou, nesta pesquisa, os docentes dos programas *Stricto Sensu* com foco exclusivamente em Administração e Economia, em virtude de possuírem enfoques diversos aos da área Contábil. Apresenta-se na Tabela 7 as instituições de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Controladoria por região do Brasil.

Tabela 7

#### Instituições de Ensino Superior investigadas

REGIÃO	IFES
Centro Oeste	UnB (DF);
Nordeste	UFBA (BA); UFC (CE); UFPB/J.P. (PB); UFPE (PE); UFRPE (PE);
Norte	UFRN (RN);
Sudeste	FUCAPE (ES); UFES (ES); UFMG (MG); UFU (MG); FUCAPE (RJ); UNIFECAP (SP); PUC (SP); USP (SP); USP/RP (SP); UPM (SP); FIPECAFI (SP);
Sul	UNIOESTE (PR); UFPR (PR); UEM (PR); UNISINOS (RS); UFRGS (RS); FURB (SC); UNOCHAPECÓ (SC); UFSC (SC);

Nota. Fonte: Plataforma Sucupira. Recuperado de <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/>.

Inicialmente, observa-se na Tabela 7 um número maior de instituições na região Sul e Sudeste. Também se destacam as instituições UNB, UFPB e UFRN que têm um curso de mestrado em parceria. No total, são 31 programas de mestrado e 14 programas de doutorado, sendo que 17 instituições ofertam apenas programas de mestrado, conforme detalhado na Tabela 8.

Na literatura é possível observar um número crescente de mestrados e doutorados em Contabilidade no Brasil e a consequente ampliação do número de publicações específicas da área. Isso demonstra um cenário discursivo em desenvolvimento com a entrada crescente de novos doutores. Assim, em médio prazo, o cenário permitirá uma análise do discurso longitudinal.

Tabela 8

#### Programas de Pós-Graduação stricto sensu

Nº	PROGRAMA	INSTITUIÇÃO DE ENSINO	Mo.	M	D	F
1	Administração e Ciências Contábeis	Fundação Inst. Cap. de Pesq. em Cont. Econ. e Finanças (Fucape)	Aca.	4	4	-
2	Administração e Controladoria	Universidade Federal Do Ceará (UFC)	Aca.	4	4	-
3	Ciências Contábeis	Centro Universitário Fecap (Unifecap)	Aca.	4	-	-
4	Ciências Contábeis	Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)	Aca.	3	-	-

5	Ciências Contábeis	Universidade Do Vale Do Rio Dos Sinos (Unisinos)	Aca.	5	4	-
6	Ciências Contábeis	Universidade Federal da Paraíba/João Pessoa (UFPB/J.P.)	Aca.	4	4	-
7	Ciências Contábeis	Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	Aca.	4		-
8	Ciências Contábeis	Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	Aca.	4	4	-
9	Ciências Contábeis	Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)	Aca.	5	4	-
10	Ciências Contábeis	Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)	Aca.	3		-
11	Ciências Contábeis	Universidade Regional de Blumenau (FURB)	Aca.	4	4	-
12	Ciências Contábeis	Universidade de Brasília (UNB)	Aca.	4	4	-
13	Ciências Contábeis e Administração	Universidade Comunitária da Região de Chapecó (Unochapecó)	Aca.	3		-
14	Ciências Contábeis	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)	Aca.	3		-
15	Contabilidade	Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste)	Aca.	3		-
16	Contabilidade	Universidade Federal da Bahia (UFBA)	Aca.	3		-
17	Contabilidade	Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	Aca.	4	4	-
18	Contabilidade	Universidade Federal do Paraná (UFPR)	Aca.	4	4	-
19	Contabilidade	Universidade de Brasília (UNB/UFPB/UFRN)	Aca.	5	5	-
20	Controladoria	Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)	Aca.	3		-
21	Controladoria e Contabilidade	Universidade de São Paulo (USP)	Aca.	6	6	-
22	Controladoria e Contabilidade	Universidade de São Paulo/ Ribeirão Preto (USP/RP)	Aca.	4	4	-
23	Controladoria e Contabilidade	Universidade Federal do Rio Grande Do Sul (UFRGS)	Aca.	3		-
24	Ciências Contábeis	Universidade Estadual de Maringá (UEM)	Aca.	3		-
25	Ciências Contábeis	Universidade Federal de Uberlândia (UFU)	Aca.	3	4	-
26	Ciências Contábeis	Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)	Aca.	3		-
27	Administração e Controladoria	Universidade Federal do Ceará (UFC)	Prof.	-	-	4
28	Ciências Contábeis	Fundação Inst. Cap. de Pesq. em Cont. Econ. e Finanças (Fucape)	Prof.	-	-	5
29	Ciências Contábeis	Fucape Pesquisa Ensino e Participações Limitada (Fucape-RJ)	Prof.	-	-	3
30	Ciências Contábeis	Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)	Prof.	-	-	4
31	Controladoria e Finanças	Faculdade Fipecafi (Fipecafi)	Prof.	-	-	3

Nota. Fonte: Plataforma Sucupira. Recuperado de <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/>.

Os colaboradores potenciais da pesquisa foram os docentes da disciplina de Controladoria dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade, Controladoria e três programas que combinam Administração e Controladoria ou Contabilidade dos 31 mestrados listados na Tabela 8.

### 3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

O primeiro passo da coleta foi coletar por meio da Plataforma Sucupira da Capes as ementas das disciplinas selecionadas para o estudo. Nessa etapa observou-se que dos 31 programas investigados, 29 ofertavam a disciplina de Controladoria. As instituições UFRJ e UERJ não ofertam a disciplina denominada Controladoria.

Como segundo passo, realizou-se contato com as instituições para verificar os professores responsáveis pela disciplina, obtendo-se como resultado 26 professores potenciais, uma vez que os dois programas da FUCAPE e o da UNB e UNB/UFPB/UFRN compartilham os mesmos professores. Nessa etapa, a instituição UFES informou não ofertar mais a disciplina. Durante as entrevistas um professor da UPM foi indicado por ofertar a disciplina de “*Management Control*”, a qual abordava conteúdos de Controladoria, sendo assim, o mesmo foi incluído na lista de potenciais sujeitos da pesquisa. Durante a entrevista identificou-se que o professor indicado pela UEM não estava vinculado ao programa, contudo em razão da sua formação acadêmica (Doutor), bem como sua experiência no ensino da Controladoria, os dados foram considerados na análise.

Organizados os nomes dos professores, procedeu-se com a coleta dos currículos acadêmicos cadastrados na Plataforma *Lattes* (<http://lattes.cnpq.br/>) dos 27 professores. Antes do início da coleta (entrevistas), realizou-se, nos currículos *lattes* dos professores e nas ementas das disciplinas, uma pesquisa para levantamento de informações relativas à formação de cada docente (mestrado e doutorado), a área de atuação e as disciplinas que leciona, visando uma maior preparação do entrevistador (Godoy, 2006).

Após a definição dos potenciais participantes da pesquisa, estes foram convidados por meio de correio eletrônico, sendo que apenas cinco professores responderam aceitando o convite. Esse fato se apresentou como uma dificuldade na realização desse tipo de coleta e precisa ser incluído no planejamento do projeto. Os demais participantes concordaram com a entrevista após contato telefônico pessoal da orientadora da pesquisa.

Na etapa de coleta de dados, realizaram-se entrevistas em profundidade com os professores, as quais foram gravadas e transcritas literalmente. Distingue-se esse tipo de entrevista como uma discussão entre um entrevistador treinado e um entrevistado especializado sobre o objeto em estudo. Como instrumento para a realização das entrevistas em profundidade, utilizou-se um roteiro de entrevista semiestruturado (APÊNDICE A). Manzini (1990) confia que na entrevista semiestruturada focaliza-se em um assunto que resulta em um roteiro com perguntas principais, liberando o acréscimo de temas não previstos na estrutura. Para o autor, esse formato é mais livre, pois possibilita que as respostas não estejam condicionadas a uma padronização de alternativas.

O material coletado totalizou 15 gravações, 27 currículos *lattes* e 27 ementas de disciplinas. A Tabela 9 demonstra a classificação dos dados, os meios como foram gerados, bem como a utilização da coleta de dados delimitando em qual categoria analítica foram direcionados.

Tabela 9  
**Classificação dos dados do processo de pesquisa**

Dados	Geração de dados	Categoria analítica	Análise dos dados
Dados documentais	Plataforma Lattes: Currículos lattes.	Formação do objeto	Categorias descritivas inspiradas em Foucault (2013)
	Plataforma Sucupira: Ementas das disciplinas.	Formação das modalidades enunciativas	
Dados empíricos	Entrevistas gravadas	Formação dos Conceitos e Estratégias discursivas	Categorias inspiradas em Foucault (2013)

Os dados foram coletados entre os meses de fevereiro e abril de 2017 por vídeo conferência, por meio do programa Skype e gravados simultaneamente com apoio do aplicativo *Free Video Call Recorder for Skype*. Os mesmos programas permitiram realizar chamadas telefônicas para linhas fixas e móveis, mantendo-se a possibilidade de gravação das entrevistas. No total, foram quinze entrevistas gravadas na íntegra (13 horas e 42 minutos), em razão de dificuldade de agenda não foi possível entrevistar todos os docentes.

### 3.5 PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE DADOS

Os procedimentos foram realizados por meio da análise do discurso (Foucault, 2013). A análise do discurso na construção da realidade pode ser usada tanto como teoria de base, quanto como metodologia de análise (Orlandi, 2009). Como apoio à construção dos significados, bem como para delinear a perspectiva do conhecimento, adotou-se a Arqueologia do Saber de Foucault (2013). As gravações passaram por procedimento de transcrição, resultando em 178 páginas ou 88.664 palavras, as quais foram analisadas por meio de codificações, com apoio do programa Atlas.TI versão 7, útil para organização de dados.

A utilização do *software* Atlas.TI facilitou a análise (das entrevistas transcritas), pois permite que as categorias de análise sejam organizadas e os textos marcados digitalmente (Walter & Bach, 2015). Essas marcações possibilitam uma gama de relatórios úteis para instrumentalizar a descrição. O *software* permite a criação de códigos que, em termos práticos, são os indicadores operacionais dos constructos. Outra funcionalidade do *software* é a criação de famílias de códigos: essa funcionalidade permite que se agrupem vários indicadores operacionais em uma família. Após codificados e agrupados, os dados podem ser analisados por diversas formas de representações do programa (gráficos, relatórios, redes) que são utilizadas para organizar os dados, facilitando a compreensão. As autoras Walter e Bach (2015) destacam que o software não dispensa o trabalho do pesquisador, mas pode reduzir o tempo em etapas mais operacionais.

Os resultados dos códigos organizados por meio do *software* permitem mais agilidade na análise. Nesta etapa, busca-se identificar e averiguar cada categoria em separado. Destaca-se que em cada categoria avaliou-se o conjunto das fontes de dados adequados ao objetivo pretendido, triangulando com outras fontes. Como etapa final foram analisados os resultados de cada categoria em conjunto com a finalidade de descrever a Arqueologia do Saber em Controladoria nos mestrados.

Os documentos, *lattes* e ementas coletados foram tabulados e organizados em planilhas eletrônicas. Procedeu-se, ainda, por meio de filtros, classificações e tabelas dinâmicas, secundariamente, alguma contagem de frequência. Não é o objetivo central desta pesquisa quantificar elementos, contudo, utilizou-se a contagem de frequência para facilitar a análise do cenário geral.

As ementas das 27 disciplinas selecionadas foram organizadas por instituição, conteúdos previstos para serem ministrados e referências. Os conteúdos receberam a classificação da Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis (Rodrigues *et al.*, 2009). As referências, por sua vez, foram organizadas por ano, autor, título e tipo de publicação. O conjunto de dados ofereceu suporte às afirmações dos entrevistados. O mesmo processo foi realizado com os currículos.

### 3.6 TÉCNICAS DE PESQUISA

Os métodos qualitativos preocupam-se em compreender o fenômeno por meio de relações teóricas. Observa-se que pesquisas interpretativas concentram-se no papel do pesquisador e por essa razão, empreendeu-se esforços em instrumentalizar o constructo, bem como em transcreve-lo, codifica-lo e triangula-lo com dados coletados visando dar confiabilidade ao estudo.

A investigação de múltiplos casos, juntamente com a triangulação de dados, técnica de análise baseada em fontes distintas de evidência empírica, é a alternativa a ser utilizada para minimizar as limitações do emprego de um único método (Zappellini & Feuerschütte, 2015).

A técnica de triangulação empregada consiste na coleta de diferentes fontes de dados ou de informações para se chegar ao mesmo resultado (Guion, 2002). A triangulação, segundo Flick (2009), por manipular diferentes formas de coleta de dados, contribui para ampliar a confiabilidade da pesquisa. A clareza nos procedimentos adotados, a descrição detalhada do procedimento e a triangulação dos dados são indicadores de confiabilidade e relevância no processo de análise.

A triangulação permite ampliar as atividades de pesquisa empregando mais de um método, mais de uma fonte de dados ou mais de um pesquisador (Zappellini & Feuerschütte, 2015). Por essa razão, para aumentar a confiabilidade da pesquisa, foram utilizadas para análise as ementas das 27 disciplinas selecionadas, os currículos *Lattes* dos 27 professores responsáveis pelas disciplinas e 15 transcrições de entrevistas.

### 3.7 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Reservou-se essa seção para apresentar o conjunto de dados analisados para compreender a Controladoria. A análise delimitou-se na formação dos objetos, das modalidades enunciativas, dos conceitos e das estratégias. Entretanto, observa-se que a realidade, na ótica de Foucault, se configura por meio do conjunto das regularidades discursivas e que essas formam-se de dispersões de discursos muitas vezes contraditórios e esquecidos (Foucault, 2013).

Desse modo, a análise concentra-se nas dispersões de discursos que compõem a história, diferente da história tradicional que mostra apenas o acontecimento contínuo e dominante, desconsiderando aqueles que discordam ou os que foram utilizados como base para o desenvolvimento do objeto. Por essa razão, o saber caracteriza-se por meio de uma unidade discursiva que é um conjunto de regularidades discursivas que são regidas pelas mesmas regras.

Sendo assim, chamou-se de regras de formação discursiva as condições a que estão submetidas as categorias analíticas (objetos, modalidade de enunciação, conceitos, estratégias). Tais regras são condições de existência, mas também de coexistência, de manutenção, de modificação e de desaparecimento de uma repartição discursiva (Foucault, 2013).

É preciso esclarecer que para analisar as quatro categorias, organizou-se o *corpus* em dois momentos. No primeiro, utilizou-se os dados documentais relativos as 27 disciplinas e docentes para identificar a formação do objeto e a formação das modalidades enunciativas. No segundo, utilizou-se os dados empíricos para compreender a formação dos conceitos e estratégias discursivas. Entretanto, salienta-se que a análise da última categoria estratégia discursiva utiliza-se dos resultados das anteriores e, portanto, configura-se também como uma triangulação de dados.

Apresenta-se, na Tabela 10, os programas de mestrado em contabilidade no Brasil. Para as duas primeiras categorias (objeto e modalidade). Destes, analisou-se as ementas e os currículos *lattes* dos professores, das disciplinas de Controladoria, dos 27 programas presentes na Tabela 10. Os resultados dessa análise compõem as categorias, a formação do objeto e a

formação das modalidades enunciativas. Essas categorias analíticas demonstram a presença de elementos no campo que dão suporte à análise das categorias, à formação dos conceitos e à formação das estratégias.

Assim, apresenta-se na Tabela 10 os programas e as respectivas disciplinas que compõem o conjunto analisado na primeira etapa. São 31 instituições com programas de mestrado, dos quais 27 disciplinas de Controladoria são selecionadas.

Tabela 10

**Programas de mestrado e disciplinas**

Nº	IFES	Programa	Disciplina	Início
1	(FUCAPE)	Adm. e Ciências, contábeis	Controladoria	01/01/2012
2	(UFC)	Adm. e Controladoria	Controladoria	26/08/2014
3	(UFC)	Adm. e Controladoria	Controladoria	01/01/2012
4	(PUC/SP)	Ciências Cont. e Atuariais	Controladoria Estrat. da Tec. da Inf.	01/01/2012
5	(UNIFECAP)	Ciências Contábeis	Tóp. Contemp. de Controladoria	01/01/2012
6	(UNISINOS)	Ciências Contábeis	Controladoria e Cont. Gerencial	01/01/2012
7	(UFPB/J.P.)	Ciências Contábeis	Controladoria Avançada	01/02/2015
8	(UPM)	Ciências Contábeis	Controle de Gestão	01/01/2016
9	(UFPE)	Ciências Contábeis	Controladoria	01/01/2012
10	(UFRN)	Ciências Contábeis	Controladoria	17/03/2015
11	(FURB)	Ciências Contábeis	Controladoria	01/01/2012
12	(UNB)	Ciências Contábeis	Controladoria	11/03/2015
13	(UEM)	Ciências Contábeis	Tóp. Contemp. em Controladoria	16/04/2014
14	(UFU)	Ciências Contábeis	Controladoria	02/01/2013
15	(FUCAPE)	Ciências Contábeis	Controladoria Empresarial	01/01/2012
16	(FUCAPE-RJ)	Ciências Contábeis	Controladoria Empresarial	24/03/2015
17	(UPM)	Ciências Contábeis	Decisões e Comp. em Amb. de Controladoria	01/01/2012
18	(UNOCHAPECÓ)	Ciências Contábeis e Adm.	Controladoria	22/05/2015
19	(UNIOESTE)	Contabilidade	Controladoria	11/03/2015
20	(UFBA)	Contabilidade	Controladoria	01/01/2012
21	(UFSC)	Contabilidade	Controladoria	01/01/2012
22	(UFPR)	Contabilidade	Controladoria	01/01/2012
23	(UFRPE)	Controladoria	Controladoria	11/03/2015
24	(USP)	Controladoria e Cont.	Controladoria	22/11/2011
25	(USP/RP)	Controladoria e Cont.	Controladoria	01/01/2012
26	(UFRGS)	Controladoria e Cont.	Controladoria	18/04/2016
27	(FIEPACAFI)	Controladoria e Fin.	Controladoria Avançada	15/02/2016

Nota. Fonte: Plataforma Sucupira. Recuperado de <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/>.

Observa-se que 7 programas possuem a denominação Controladoria, o que demonstra o destaque do objeto, pois antes mesmo da denominação das disciplinas, o objeto aparece como nome do programa. Aponta-se, também, como nome de programas de mestrado as combinações de Controladoria e Administração (2) e Controladoria e Contabilidade (3), vide Tabela 10. Nas duas formas interpreta-se que uma não pertence a outra, pois desta forma bastaria a presença de uma das denominações. As instituições UFES, UFRJ, UERJ não ofertam a disciplina de Controladoria, no lugar ofertam a disciplina de Controles, com enfoque contábil.

Selecionados os programas, passa-se a investigar o conjunto de disciplinas que compõe o campo da pós-graduação *stricto sensu* em Controladoria, por meio das ementas formalizadas pela instituição. Observou-se que os títulos das disciplinas apresentam homogeneidade de nomenclaturas, pois suas denominações apontam poucas variações entorno da nomenclatura Controladoria. O termo Controladoria aparece dezessete vezes sozinho e nas demais acompanhado de adjetivos como: empresarial, avançada, tópicos contemporâneos, entre outros que não apresentaram regularidade, conforme Tabela 10.

Com o conjunto de disciplinas definidos formou-se o grupo de docentes a frente das disciplinas, dos quais utilizou-se para análise os dados documentais do currículo *lattes*. Essa fonte de dados permitiu a identificação exata das instituições de origem, do orientador, dos periódicos e congressos mais frequentes, bem como das áreas de atuação. Enfim, avaliar os currículos possibilitou maior confiabilidade nas análises da formação das modalidades enunciativas.

Igualmente, na Tabela 11, organizou-se o conjunto de docentes indicados pelos programas cujo os currículos foram analisados. O resultado converge na formação das modalidades enunciativas que será apresentada na respectiva seção. Observa-se que os documentos analisados nas duas primeiras categorias foram extraídos com base em dados de acesso livre.

Tabela 11

**Professores com base no Lattes**

N	IFES	UF	DOCTORADO	IFES	MESTRADO	IFES
1	UFRPE	PE	Administração	UFPE	Administração	UFPE
2	UFC	CE	Engenharia de Produção	UFSC	Ciências Contábeis	Furb
3	UEM	PR	Engenharia de Produção	UFSC	Engenharia de Produção	UFSC
4	UPM	SP	Administração	USP	Administração	USP
5	USP	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
6	UFRN	RN	Ciências Contábeis	USP	Administração de Empresas	FGVSP
7	UFPB/J.P.	PB	Administração	UFPE	Administração	UFPB
8	PUC/SP	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
9	Unifecap	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
10	Unisinos	RS	Contabilidad y Auditoría	US	Ciências Contábeis	Unisinos

11	Unioeste	PR	Contabilidade e Administração	FURB	Contabilidade	UFPR
12	UFU	MG	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
13	Fucape-RJ	RJ	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
14	Unifecap	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
15	UFPE	PE	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
16	UFBA	BA	Engenharia de Produção	UFSC	Controladoria e Contabilidade	USP
17	UFPR	PR	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
18	UPM	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
19	UFC	CE	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
20	Furb	SC	Ciências Cont. e Administração	FURB	Contabilidade	UFSC
21	Fipecafi	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Ciências Contábeis	Fecap
22	UNB	DF	Controladoria e Contabilidade	USP	-	-
23	USP/RP	SP	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
24	Unochapecó	SC	Engenharia de Produção	UFSC	Engenharia de Produção	UFSC
25	UFSC	SC	Engenharia de Produção	UFSC	Engenharia de Produção	UFSC
26	Fucape	ES	Controladoria e Contabilidade	USP	Controladoria e Contabilidade	USP
27	UFRGS	RS	Economia	UFRGS	Administração	UFRGS

Nota. Fonte: Plataforma Lattes. Recuperado de <http://lattes.cnpq.br/>.

Na segunda etapa, o conjunto de dados analisado é resultado das entrevistas e, portanto, são caracterizados como empíricos. Como as duas categorias finais (formação dos conceitos e formação das estratégias) são observações relativas a escolhas dos sujeitos, os dados possibilitam analisar a posição do sujeito em relação ao objeto, como ele enuncia, porque é interessante essa modalidade enunciativa, em suma, tem-se a análise do discurso.

Na Tabela 12 apresenta-se os sujeitos da pesquisa empírica, remetendo o entrevistado a sua instituição de docência, bem como ao título de doutorado. Nas análises são utilizados a identificação dessa lista como base para as representações gráficas e os excertos demonstrados nos resultados.

Tabela 12

### Apresentação dos colaboradores

Entrevistado	Instituição	Formação Acadêmica
1	Unioeste	Doutorado em Contabilidade e Administração - FURB
2	Unochapecó	Doutorado em Engenharia de Produção - UFSC
3	Fucape	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
4	Fipecafi	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
5	Furb	Doutorado em Contabilidade e Administração - FURB
6	USP/RP	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
7	PUC/SP	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
8	Unifecap	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
9	UPM	Doutorado em Administração - USP
10	UPM	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
11	UEM	Doutorado em Engenharia de Produção - UFSC
12	UFRPE	Doutorado em Administração - UFPE
13	Unifecap	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
14	UFPE	Doutorado em Controladoria e Contabilidade - USP
15	UFPB/J.P.	Doutorado em Administração - UFPB

A identificação dos entrevistados por meio do número foi utilizada para indicar que o conceito foi interpretado através de sua fala, bem como para manter o sigilo no que tange à identidade do participante. Os trechos utilizados na análise também seguem a mesma organização.

### 3.8 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Esta pesquisa inspira-se na arqueologia de investigação proposta por Foucault (2013). Ainda que a proposta do autor não tenha *status* de teoria, seu *corpus* e sistemáticas compõem um conjunto suficiente para ser utilizado nesta pesquisa. A forma de investigação possui regras próprias, das quais são adotadas para esse estudo: a identificação das práticas discursivas, através das quais não se busca a verdade, mas como foi dito, e nem o significado, mas o enunciado, o que perpassa por compreender os sistemas de formação dos objetos, dos conceitos, das modalidades enunciativas e das estratégias discursivas (Araújo, 2008; Foucault, 2013; Machado, 2006).

Uma vez observadas as discontinuidades em um discurso, pode-se analisar as regras que regem sua individualidade. Se as regras de formação forem identificadas nos níveis propostos por Foucault (objetos, tipos enunciativos, conceitos e estratégias), temos a descrição de um **sistema de formação discursiva**. Portanto, este constructo (formação discursiva) é composto pelas quatro categorias analíticas definidas com sistemas de formação (Foucault, 2013).

Apresentam-se, nesta seção, a definição constitutiva (DC) e a definição operacional (DO) das categorias de análise em estudos que suportam a formação discursiva: Formação do objeto; Formação dos Conceitos; Formação das Modalidades Enunciativas e Formação da estratégia.

#### 3.8.1 A Formação do Objeto

**DC)** por meio da categoria analítica **formação do objeto** identificou-se as regras de formação que definem a Controladoria como objeto que pode ser percebido ou reconhecido pelos sentidos, saberes ou assunto de uma área do conhecimento. Essa categoria exige a observação dos seguintes fatores: das demarcações das superfícies primeiras de sua emergência; das instâncias de delimitação, como também é preciso analisar as grades de especificação (Foucault, 2013).

**DO)** identificando-se como o objeto se forma, observou-se as três subcategorias: na primeira (**Superfícies de Emergência**) observou-se os principais periódicos, eventos e autores referenciados nas ementas; na segunda (**instâncias de limitação**) identificou-se quais instituições, autores ou grupos estão mais presentes nas ementas e, portanto, consolidando autoridade sobre o tema; por fim, na terceira (**grades de especificações**) verificou-se, no conteúdo das ementas, as classificações usadas para o ensino de Controladoria.

Os detalhamentos das definições operacionais (**DO**) encontram-se organizados na Tabela 13, porém cabe explicar que não se trata de uma estrutura definitiva, são elementos norteadores de como os objetos surgem na perspectiva da literatura para viabilizar a análise da sua formação.

Tabela 13

**Constructo Formação do Objeto**

<b>Objetivo Específico:</b> Identificar as regras de emergências do objeto Controladoria			
CATEGORIAS	SUBCATEGORIA	INDICADORES	AUTORES
Formação do Objeto	Superfícies de Emergência	Instituições, periódicos, eventos	(Costa, 2010)
	Instâncias de delimitação	Áreas do conhecimento	(Machado, 2006)
	Grades de especificação	Classificações e temáticas	(Rodrigues <i>et al.</i> , 2009)

**DO) Superfícies de Emergência:** Para Lunkes *et al.* (2010) e Beuren (2002, p. 20) a Controladoria surge nas organizações quando o crescimento das empresas tornou necessária a criação de um controle central, em razão do grande volume de trabalho e fluxo de informação da Contabilidade. Os conceitos, termos e ferramentas emergem nas empresas, em especial na área administrativa da Controladoria, por meio dos praticantes, contudo, uma instituição acaba por agrupá-los, significá-los e por sua vez modificá-los. É justamente neste local que se concentra este estudo, pois as instituições de ensino superior, principalmente por meio do ensino e da pesquisa, ocupam-se dessa atividade de significar. Destarte, a análise das referências possibilitou avaliar como se configura o primeiro contato do aluno com o conhecimento sobre a Controladoria.

**DO) Instâncias de limitação:** é mister salientar que as instituições não estão agrupadas em uma linha horizontal, pois se assim fosse, a área de Marketing empreenderia os mesmos estudos que a Contabilidade sobre o objeto. Nesse sentido, surgem as **instâncias** que compreendem quais instituições, autores e grupos têm autoridade para falar sobre o tema (Foucault, 2013). Diante das possíveis contradições entre teorias ou conceitos, avaliou-se quais instâncias são acessadas ou escolhidas para constituir os saberes.

**DO) Grades de especificações:** são as classificações utilizadas para definir os conteúdos formalizados nas ementas. Observou-se, por meio das ementas, quais são os principais temas abordados, de forma que se crie um conjunto no qual a Controladoria possa agrupar ou organizar o conhecimento. Em sua tese, Borinelli (2006) classificou a Controladoria em três diferentes perspectivas: os aspectos conceituais relativos ao tema Controladoria; os aspectos procedimentais, funções e artefatos; bem como os aspectos relativos a aplicação da Controladoria nas organizações. O foco central é observar como os professores percebem e classificam a Controladoria ao elaborar a ementa da disciplina.

As observações concentraram-se nas ementas para se identificar os conteúdos, as instituições e classificações presentes e, de forma complementar, questionou-se nas entrevistas (roteiro completo no Apêndice A):

- a) Qual o conteúdo que o(a) Sr.(a) ensina em sua disciplina de Controladoria?
- b) Como o(a) Sr.(a) seleciona, dentre o arcabouço teórico disponível, o que irá adotar?
- c) Das obras do conhecimento em Controladoria, quais as mais importantes na sua visão (livro, artigo, periódico). O(a) Sr.(a) as utiliza na disciplina?

O resultado final dessa categoria permitiu analisar as relações entre esses três elementos possibilitando a identificação dos sistemas que regem o surgimento, o desaparecimento e a mudança dos objetos.

### 3.8.2 A Formação das Modalidades Enunciativas

**DC)** sistema de formação que pode conduzir à compreensão do campo de Controladoria, bem como trazer à baila os sistemas que formam e permitem a coexistência das diversas modalidades enunciativas. A formação da modalidade enunciativa centra-se no praticante do discurso, para Foucault (2013) o sujeito ocupa uma posição na qual sua prática discursiva se limita.

**DO)** permitiu estabelecer o perfil desse grupo de docentes responsáveis pela disciplina. O quadro geral dos 27 professores analisado por meio do lattes trará subsídios para compreender a formação das modalidades enunciativas. Na Tabela 14 apresentou-se os indicadores utilizados para avaliar a formação das modalidades enunciativas.

Tabela 14

**Constructo Formação das Modalidades Enunciativas**

Objetivo específico: examinar a formação das modalidades enunciativas que permeiam os discursos

Categorias de Análise	Subcategoria	Indicadores	Autores
Formação das Modalidades Enunciativas	Quem Fala	Formação acadêmica	(Foucault, 2013)
	Lugares Institucionais	Onde obtém o discurso	(Costa, 2010)
	Sujeito	Posição do sujeito em relação ao objeto	(Foucault, 2013)

O Contador é importante para o gerenciamento empresarial moderno e a Controladoria surge com o intuito de unir os conhecimentos técnicos e operacionais com o conhecimento estratégico (Perez Jr., Pestana e Franco, 1997). Por essa razão, buscou-se identificar: a posição do sujeito (**quem fala**), o **lugar institucional** onde busca o discurso (contábil, financeira, econômica) e sua **posição** em relação ao objeto (áreas de atuação).

**DO) Quem fala:** para examinar quem são os docentes a frente das disciplinas, observou-se o histórico de formação acadêmica (*lattes*). Nesse contexto encontram-se as instituições que fizeram parte do histórico acadêmico, bem como orientadores e programas que compõe o seu currículo.

**DO) Lugar institucional:** para examinar as modalidades enunciativas é também necessário identificar as instituições onde se obtém o discurso. Observa-se que as ferramentas e pesquisas são empregadas nas organizações, mas são as instituições de ensino, por meio do desenvolvimento de pesquisas, que se tornam um lugar institucional onde se obtém grande parte dos saberes. Assim sendo, organizou-se os eventos e os periódicos utilizados pelos docentes, considerando estes uma fonte institucional de aprendizado, manutenção e renovação dos saberes.

**DO) Posição do sujeito:** observou-se as atividades declaradas pelos professores nos currículos. Dessa forma, ao revelarem suas práticas e preferências, os entrevistados indiretamente revelam os feixes de relações que precisam efetuar para falar sobre seus objetos. Sugere-se que um professor que atua na área de Custos pode se posicionar de forma diferente de quem atua na área de Administração. Nesse sentido, identificou-se as áreas de atuação dos professores para mapear, de forma geral, a posição dos docentes em relação à Controladoria.

Além de apontar e organizar os dados obtidos por meio dos currículos *lattes*, as seguintes perguntas sobre o perfil dos professores fizeram parte do roteiro:

- a) Conte um pouco sobre sua história acadêmica desde a graduação, mestrado, doutorado, pós-doutorado?
- b) De onde vem a sua relação com a Controladoria?

c) Quais são suas rotinas/atividades diárias como professor e pesquisador em Controladoria?

d) O(a) Sr.(a) recebeu alguma influência externa (nacional ou internacional) para seleção dos conteúdos que utiliza em suas aulas e pesquisas?

e) Qual a influência dos periódicos na pesquisa em Controladoria e no ensino?

Outras perguntas foram realizadas no roteiro completo, Apêndice A, porém, salienta-se a possibilidade de surgir outros elementos que contribuem para definir o posicionamento do professor, como também os lugares que ele acessa ou até mesmo a sua identificação, para identificá-lo, podendo emergir em qualquer pergunta do roteiro, uma vez que observa-se como ele fala e não o que exatamente ele disse.

### 3.8.3 A Formação dos Conceitos

**DC)** ensina Foucault (2013) que é necessário descrever a organização de um campo enunciativo e então analisar os conceitos a partir dela. Essa organização compreende: as formas de sucessão dos enunciados, os tipos de correlação entre eles e os esquemas retóricos. É preciso analisar como o campo se organiza e se comunica, incluindo quais relações teóricas e técnicas são utilizadas.

Na formação dos conceitos, Foucault traz uma nova perspectiva, na qual a emergência destes independente da racionalidade científica. O saber inclui a ciência, mas não se limita a ela (Foucault, 2013). Assim, a análise da formação dos conceitos precisa observar três abordagens: (1) as formas de sucessão de enunciados; (2) os tipos de correlação entre os enunciados; (3) esquemas retóricos de como os enunciados se encadeiam (Tabela 15).

**DO)** se trata do ensino e da pesquisa, uma vez que são analisados quais os tipos de raciocínios e modelos que são utilizados para explicar, associar ou definir o ensino na Controladoria. Encontram-se organizados na Tabela 15 os elementos técnicos observados no estudo e na coluna dos autores encontram-se os que abordaram esses indicadores na Controladoria, ou na Contabilidade em geral. Destaca-se que nesta categoria analisa-se as técnicas e abordagens que os docentes preferem adotar, bem como a forma que sentem e organizam os enunciados. Na Tabela 15 apresenta-se, portanto, um resumo dos indicadores observados.

Tabela 15

**Constructo Formação dos Conceitos**

Objetivo Específico: Analisar a formação dos conceitos entorno dos saberes da Controladoria

Categorias de Análise	Subcategoria	Indicadores	Autores
Formação dos Conceitos	Formas de sucessão dos enunciados	Raciocínios demonstrativos	(Martins, 2007)
	Tipos de correlação	Hipóteses, princípios, teorias	(Cardoso <i>et al.</i> , 2007)
	Esquemas retóricos	Métodos de ensino e pesquisa; abordagem qualitativa ou quantitativa	(Costa, 2010)

**DO) Formas de sucessão dos enunciados:** os conceitos são organizados e modificados por meio do discurso e o crescimento do número de programas *stricto sensu* em Contabilidade no Brasil amplia as práticas discursivas de Controladoria, isso reflete por exemplo no volume de artigos, teses e dissertações (Martins, 2007). Os raciocínios demonstrativos disponíveis seguem a mesma proporção de crescimento, pois são utilizados em trabalhos, além do ensino propriamente. Isso resulta em uma gama de conceitos misturados e dispersos que precisam de certa definição. Para Frezatti *et al.* (2009, p. 12) “em algumas situações, mesmo em trabalhos desenvolvidos por pesquisadores da área, termos como contabilidade gerencial, controladoria, sistemas de informações gerenciais e controle gerencial podem parecer sinônimos [...]”. Contudo, é necessário diferenciá-los para uma melhor compreensão do sistema de formação dos conceitos.

**DO) Tipos de correlação:** apesar da necessidade de produção de signos e delimitações sobre o tema, é preciso observar, antes dessa etapa, os princípios e teorias mais aceitos, bem como os divergentes e os excluídos, para compreender que as escolhas dos praticantes ocorreram em detrimento de outras possibilidades. Por essa razão, analisou-se as teorias mais lembradas pelos professores, como também a forma como falam sobre elas, incluindo o nível de detalhamento. Costa (2010) averiguou que a maioria dos trabalhos não se utiliza de teorias que respaldem e expliquem a realidade empírica investigada. O mesmo ponto foi tratado por Martins (2009) como fragilidade das publicações.

**DO: Esquemas retóricos:** para viabilizar a análise, avaliou-se os conceitos sob o pano de fundo no qual se procura classificar a tendência dos professores em utilizar abordagens que apresentem as perspectivas prescritiva (normativa) ou analítica (positiva); como comparativo utilizou-se os trabalhos de Theóphilo e Iudícibus (2009) e Wink *et al.* (2013). O foco é verificar entre os métodos as preferências por abordagens qualitativas ou quantitativas.

Algumas instituições podem estabelecer certa supremacia por serem as primeiras a atuarem na área do conhecimento, ou por produzirem mais artigos sobre determinado tema e, dessa forma, criarem a filiação a raiz sobre o funcionamento do saber. Os Programas da

FEA/USP e da FUCAPE, que foram responsáveis em conjunto por 59% da produção acumulada no período de 2002 a 2005 (Cardoso, Oyadomari, Mendonça Neto, 2007), podem, por exemplo, direcionar os métodos, as abordagens, as teorias e inclusive os conceitos mais usuais sobre a área, diante do espectro de possibilidades de influência no campo de pesquisa dos dois programas.

Para investigar a formação dos conceitos, procedeu-se com as seguintes perguntas:

- a) O(a) Sr.(a) se identifica com algum posicionamento epistemológico?
- b) Entre suas pesquisas, existe alguma preferência metodológica? Por quê? (quantitativa ou qualitativa)
- c) Quais métodos de coleta de dados o(a) Sr.(a) mais utiliza em suas pesquisas em Controladoria? Por quê?
- d) Quais métodos de análise de dados o(a) Sr.(a) mais utiliza em suas pesquisas em Controladoria? Por quê?
- e) O(a) Sr.(a) identifica alguma limitação metodológica para as pesquisas em Controladoria? Quais?
- f) O(a) Sr.(a) identifica alguma linha teórica predominante na Controladoria?
- g) Existe algum(ns) tema(s) ou conceitos que são sempre relacionados a Controladoria?

Porém Foucault (2013) não observou as regras e os elementos que delimitam o grupo de conceitos, ele se centrava nas relações entre as subcategorias, já apresentadas, os quais possibilitam as diferentes ordens possíveis de análise. Por essa razão, os indicadores elencados nessa subseção podem emergir em qualquer pergunta, pois, ao relatar o próprio histórico acadêmico, o professor pode eventualmente demonstrar preferências por métodos, abordagens ou teorias.

#### 3.8.4 A Formação das Estratégias Discursivas

**DC)** como última categoria, ressalta-se que a formação das estratégias tem uma ligação com a emergência das demais. Os objetos, as modalidades enunciativas e os conceitos são ordenados segundo os temas, as teorias e as concepções. Esses temas, teorias e concepções são um campo de opções estratégicas possíveis (Foucault, 2013). Na Tabela 16 apresenta as categorias, bem como os indicadores operacionais a serem adotados.

**DO)** nessa última categoria observou-se as estratégias teóricas e metodológicas de modelos e abordagens, sendo possível compreender que as estratégias não são elementos de escolha do praticante do discurso, mas sim formam um conjunto de jogos de enunciados e práticas não discursivas que o conduz a um esquema teórico. Por conseguinte, pretende-se

compreender: (1) os pontos de difração possíveis no discurso; (2) entre todos os jogos de enunciados possíveis, quais são de fato praticados; (3) as práticas não discursivas.

Tabela 16

**Constructo Formação das estratégias**

Objetivo específico: Compreender a estratégia na escolha das teorias, modelos, ferramentas e abordagens.

Categories de Análise	Subcategorias	Indicadores	Autores
Formação da Estratégia Discursiva	Difração	Incompatibilidade, alternativa ou pertence.	(Amaral & Rodrigues, 2006; Catelli & Guerreiro, 1994)
	Jogos enunciativos possíveis	Definições da Controladoria e delimitações: Controladoria, Contabilidade, quem aprova.	(Amaral & Rodrigues, 2006; Borinelli, 2006)
	Práticas não discursivas	Áreas de atuação; quem fala; porque se fala; quem tem esse direito; desejo em relação ao discurso.	(Miranda, 2010)

**DO) Difração:** nesse indicador observou-se como a Controladoria é definida estrategicamente, não apenas as suas classificações, mas também quais são as mais aceitas ou mais utilizadas. Para tanto, observa-se, dentre os signos do objeto Controladoria, quais são considerados pertencentes, incompatíveis e alternativos.

**DO) Jogos enunciativos possíveis:** consiste em quais são os possíveis enunciados, como também quais os caminhos dentre estes seriam mais interessantes utilizar. Focou-se na percepção dos docentes sobre as possíveis posições em relação à Contabilidade Gerencial, à Controladoria, ao *controller* e ao Contador. Desse modo, uma gama de possibilidades surge e demonstra o universo de raciocínios possíveis para significar a Controladoria.

**DO) Práticas não discursivas:** encontram-se entre o que é dito e o que se aceita que seja dito e, por essa, razão observa-se os elementos que não estão presentes no discurso, mas autorizam que os enunciados produzam significados. As áreas de atuação quem fala, por que se fala, quem tem esse direito e o desejo em relação ao discurso são elementos incutidos não no discurso, mas fora dele. Desse modo, sublinhou-se esses componentes nas falas dos professores.

É nessa última categoria que a análise se consolida em percepção arqueológica, pois compreende a linha de pesquisa, bem como as principais teorias possíveis para analisar em conjunto quais esquemas teóricos e quais métodos de pesquisas são associados aos temas. Portanto, a estratégia discursiva consiste em um conjunto de escolhas, dentre as possíveis, através das quais o sujeito faz uso para afetar a realidade. Quase todo o roteiro da entrevista permite que os indicadores operacionais da formação da estratégia discursiva sejam analisados, pois trata-se de elementos marcantes na forma como se fala, como também quem está falando e os seus interesses em dizer, contudo, as perguntas seguintes têm maior enfoque na categoria analítica:

- a) Como o (a) Sr. (a) difere a Contabilidade Gerencial da Controladoria?
- b) A Controladoria pode ser considerada pertencente à gestão, sem estar vinculada à contabilidade?
- c) Qual a ligação entre a Controladoria e a Contabilidade?
- d) De que maneira o ensino da Controladoria tem contribuído para as organizações?
- e) O que ocorre na prática que não é evidenciado pela ciência?
- f) Como o (a) Sr. (a) avalia o estágio atual do conhecimento em Controladoria (ensino e pesquisa) no Brasil? Quais as perspectivas?

Apresentadas as quatro categorias de análise, finaliza-se as definições do constructo formação discursiva na perspectiva de Foucault (2013). Deste modo, passa-se para a análise dos dados.

## 4 DELINEAMENTO ANALÍTICO

Nesta seção apresentam-se os principais resultados da pesquisa, especificamente da formação discursiva. Essas práticas são apresentadas em quatro seções, as quais compõem como se constitui o saber em Controladoria nos mestrados de Contabilidade do Brasil. Uma quinta seção é reservada para uma revisitação da estrutura conceitual básica da Controladoria e uma sexta seção para o modelo conceitual.

Como dito anteriormente, a pesquisa pautou-se nas categorias analíticas propostas por Foucault (2013), analisando-se, assim, a formação dos objetos, das modalidades enunciativas, dos conceitos e das estratégias discursivas. Esse conjunto de regras é observável pelo modo como se expõe, formaliza e se contextualiza o conhecimento em Controladoria nos mestrados. Por conseguinte, nesse capítulo são apresentados os dados analisados e as interpretações resultantes.

### 4.1 ANÁLISE DA FORMAÇÃO DO OBJETO CONTROLADORIA

A formação do objeto é observada por meio da relação entre as superfícies de emergência, as instâncias de delimitação e as grades de especificações. Utilizou-se as ementas para apontar como o objeto Controladoria surge no ensino para depois ser delimitado e classificado. Também se identificaram as instituições e autores que delimitam e falam sobre o tema, além de ter sido mencionadas as principais classificações que os professores utilizam para definir o objeto Controladoria. Salienta-se que essa etapa consistiu na identificação de onde o conhecimento surge, como é delimitado e quais termos ou classificações são adotados. Por essa razão, considerou-se uma etapa preparatória para a análise das práticas discursivas.

As superfícies de emergência dos objetos dependem da sociedade em particular analisada (Foucault, 2013). Destarte, ao tornar-se obrigatório o conteúdo de Controladoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, desenvolveu-se uma superfície de emergência. As instituições de ensino passam a discutir o engajamento da Controladoria na formação acadêmica do aluno. Cabe esclarecer que as empresas, de alguma forma, também discutem, formam e transformam os saberes em Controladoria, contudo, a análise foi restringida ao ensino e à pesquisa.

No primeiro padrão são seleções constitui-se em um conjunto de saberes ensinados, discutidos e conceituados pelos professores dos mestrados de Contabilidade do Brasil. Assim, observou-se dentro do ambiente acadêmico como configuram-se as superfícies de primeira

emergência do conhecimento que posteriormente serão desenvolvidos e discutidos pelos docentes.

Para identificar o primeiro contato, ou seja, a leitura, quer seja do professor ou do aluno, analisou-se as referências das ementas. Nestes dados, foram observados 509 trabalhos referenciados, dos quais identificou-se 3 padrões de seleção de conteúdos. No primeiro padrão são seleções de conteúdos encontrados predominantemente em artigos ou livros internacionais (FUCAPE, FUCAPE-RJ, UFPB/JP, UFRN, UNB, UNOCHAPECÓ, FIFECAFI, UFBA, UFES, UPM, UPM 2, USP, USP/RP). Já no segundo, são programas que configuraram a ementa com maior número de livros em língua portuguesa, mas também apresentam literaturas internacionais e artigos de periódicos (UFC, UFC 2, UNIFECAP, FURB, PUC-SP, UFRGS, UFSC e UFU) e, no terceiro, são instituições com seleção equilibrada de conteúdos encontrados em livros em português e artigos internacionais (UNISINOS, UFPE, UFPR e UFRPE). A quantidade de referências varia entre as instituições, porém, a análise foi feita individualmente, o que não prejudica o padrão de escolha dos trabalhos.

Independentemente da quantidade de obras, verifica-se que, em geral, as opções são mais voltadas para leituras internacionais e que as instituições com dois programas acabam configurando o mesmo perfil de seleção de títulos indicados para a ementa. Por conseguinte, compreende-se existir uma preferência por leituras internacionais, contudo, coexiste a indicação de livros nacionais. Destaca-se que, dentre as instituições, há diferença na quantidade de referências utilizadas, por essa razão, apresenta-se os títulos mais frequentes, também como a quantidade de instituições em que aparecem.

Tabela 17

**Superfície de primeira emergência**

TÍTULO	FORMATO	LUGAR	PRESENÇA
<b>Modelo de Gestão</b>			
Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON	Livro	São Paulo	11
<b>Controle Gerencial</b>			
Contabilidade Gerencial	Livro	São Paulo	11
Sistemas de controle gerencial	Livro	São Paulo	10
<b>Função do contador</b>			
Controllership: the work of the managerial accountant	Livro	New York	10
The controller's function: the work of the managerial accountant	Livro	New York	6
Accounting for decision making and control	Livro	Boston	6
<b>Controladoria estratégica</b>			
A Estratégia em Ação Balanced Scorecard	Livro	Rio de Janeiro	5
Controladoria estratégica	Livro	São Paulo	4
Controladoria: seu papel na administração de empresas	Livro	Florianópolis	4

Entre os títulos mais frequentes (Tabela 17), verifica-se que a Contabilidade Gerencial e Sistemas de Controle Gerencial têm presença de destaque no ensino da Controladoria. Sendo assim, entende-se que uma primeira emergência dos conhecimentos é necessária para se discutir a Controladoria e os demais títulos são apresentados no Apêndice B. O modelo de gestão econômica, no formato de livro em português, aparece de forma isolada, pois dentre os mais frequentes, não são apresentados outros modelos de gestão. Isso posto, constata-se que essa superfície de emergência delimita os modelos de gestão que eventualmente possam ser relacionados à Controladoria. O Entrevistado 14 demonstra uma possível conexão da formação acadêmica com o grupo de pesquisa de Gestão Econômica da USP. O Entrevistado 10 confirma essa ligação e a possibilidade da continuidade, como também a influência do orientador. Isso reforça a interpretação de como se configura essa superfície de emergência da Controladoria.

- 1) Quando foi em 93, 92, eu fui fazer o mestrado na USP, claro, o mestrado que até hoje está lá, né, em Controladoria. E também para a área do GECON, que é uma visão mais gerencial né. No doutorado, eu também continuei com o professor Catelli, nessa mesma linha. (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017)
- 2) Os orientadores são sempre figuras muito marcantes, tanto no mestrado como no doutorado. Eles ensinam muito e acabam trabalhando junto e acabam assessorando, então a influência dos orientadores é muito forte. Eu fiz na USP, programa PAE [Programa de Aperfeiçoamento de Ensino], tipo monitoria de graduação, a ideia é você ser monitor, você se tornar professor na graduação. (Entrevistado 10 - comunicação pessoal, 2017)

Outros dois direcionamentos são identificados: o primeiro consiste na perspectiva da Controladoria como estratégia, observado nas 3 últimas linhas da Tabela 17; o segundo a perspectiva de que a Controladoria é trabalho ou função do contador gerencial, observado no título “*Controllership: the work of the managerial accountant*”. Nessa etapa da análise não são observadas as intenções dos docentes a respeito dessas escolhas de conteúdo, mas examina-se como se configura os primeiros acessos de leitura definidos na ementa e que isto representa uma intenção ou planejamento da disciplina e, portanto, delimitará, de certa forma, os conteúdos que poderiam ser utilizados pelo professor. Apesar da indicação de literatura que direciona a Controladoria como trabalho do contador, o Entrevistado 10 esclarece que o conceito de contador tem interpretações mais abertas fora do Brasil:

- 3) Em certos países, *contador é quem tem certificado*, se você fez Administração e Engenharia, mas passou pelo processo de qualificação e tem a certificação, você pode ser chamado de contador. (Entrevistado 10 - comunicação pessoal, 2017)

Em geral, as superfícies de primeiras emergências descritas na literatura acabam convertendo-se em organizações, pois os autores discutem sobre fenômenos que ocorrem nessas, porém, quando se trata de ensino e pesquisa, a literatura é o primeiro contato com o conhecimento. Ao se expor a esse conhecimento, o aluno limita-se a um conjunto de conhecimentos disponíveis sobre a temática. Nessa linha, analisando os principais autores selecionados nas referências das ementas, percebe-se como as instâncias de delimitação aparecem e quais se fazem mais presentes no campo. Esses autores atuam em uma área de conhecimento que acaba por se tornar responsável pelos significados, classificações e limites do saber. De tal modo, averigua-se que os trabalhos utilizados para o ensino da Controladoria concentram-se principalmente em autores da Contabilidade e da Administração (Tabela 18).

Tabela 18

**Instâncias de delimitação**

AUTORES	Nº	TEMA DE ESTUDO	ÁREA
Kaplan, R. S.; Norton, D. P	16	O Balanced scorecard	Estratégia
Catelli, A.	13	Gestão Econômica	Contabilidade
Anthony, R. N.; Govindarajan, V.	10	Sistemas de controle gerencial	Contabilidade
Roehl Anderson, J.M.; Bragg, S.M.	8	Controller o trabalho do Contador Gerencial	Contabilidade
Simons, R.	6	Controles estratégicos	Estratégia
Zimmerman, J.L.	6	Contabilidade para tomada de decisão	Contabilidade
Bragg, S. M	6	Controladoria: O trabalho do contador gerencial	Contabilidade
Bonner, S. E.; Sprinkle, G. B.	4	Os efeitos dos incentivos monetários	Contabilidade e Negócios
Wilson, D. J.; Roehl Anderson, J. M.; Bragg, S. M.	4	Controladoria o trabalho do contador gerencial	Contabilidade o Negócio
Garrison, R.H.; Noreen, E.W.	4	Contabilidade gerencial	Controladoria
Padoveze, C.L.	4	Controladoria estratégica	Controladoria

Tal resultado é reforçada pelo excerto do Entrevistado 14, o qual justifica que Kaplan e Norton (autores mais presentes nas ementas) foram um divisor de águas e explica a diferença entre artigos internacionais e nacionais. Basicamente, o professor faz uma crítica ao sistema de avaliação de artigos no Brasil, conforme apontado abaixo:

4) Porque o tema Controladoria é nosso, mas digamos assim, internacionalmente falando, inegavelmente é o artigo de Kaplan e Norton. Ele foi um grande divisor de águas, embora o artigo em si hoje ele não tivesse publicabilidade, digamos assim. Por exemplo, se você leu o artigo de Kaplan e Norton, se você entendeu, nenhuma revista vai olhar e publicar esse artigo. Porque aí é um viés nosso, do nosso meio, porque muito artigos internacionais, eles têm contribuição para literatura pelo que eles fazem você pensar, e a *academia brasileira é muito funcionalista*, se o artigo tem uma boa equação,

bem bonita, o artigo é bom, se o artigo não tem equação, ele é ruim. (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017)

Observa-se que as áreas mais presentes na formação do objeto Controladoria são a Contabilidade e a Administração, contudo, autores como Kaplan, Norton e Simons são conhecidos por publicar trabalhos sobre controles estratégicos e, apesar da formação em Administração, esse tema é de interesse da área de conhecimento Controladoria. A presença de mais autores da área Contábil corrobora com Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001), Borinelli (2006) e Lopes de Sá (2006), que afirmam estar a Controladoria pautada em subsídios informacionais, principalmente os que se utilizam da linguagem contábil. Não se encontrou autores específicos de Economia e Psicologia, mas as duas áreas aparecem nas ementas em geral em temas sobre custos, valor econômico, orçamento e teorias de decisão.

As instâncias de delimitação são as instituições, classes e áreas que tem autonomia para definir as propriedades bem como arguir sobre o tema e, ao mesmo tempo, serem ouvidas, consideradas e, no caso em questão, referenciadas (Foucault, 2013). De tal modo, identificou-se que entre os autores que mais aparecem nas ementas, dois são brasileiros e fizeram doutorado na Universidade de São Paulo (professores Catelli e Padoveze, mencionados na Tabela 18). Um destaque para os Roehl Anderson, J.M., Bragg, S.M e Wilson, D. J., que combinados são referenciados 18 vezes, com o tema “Controladoria, o trabalho do contador gerencial”, sobre o qual interpreta-se que a Contabilidade assume, ao selecionar essa literatura, a perspectiva de ser do contador, o qual é visto como o profissional que estará à frente da área nas organizações.

No que tange as publicações que tratam a Controladoria como sendo trabalho para o Contador, os professores não falam diretamente sobre esse tema, mesmo porque isso pareceria um viés, pois em sua maioria são professores Contadores. No entanto, o Entrevistado 15, ao demonstrar as variações de possíveis posicionamentos da unidade administrativa, acaba explicando indiretamente possíveis variações no perfil dos profissionais atuantes na área.

5) Então, na verdade não é um papel, esse é um ponto muito complexo para entender em Controladoria. Enquanto uma determinada empresa coloca a Controladoria como órgão de Staff do conselho administrativo, lá em cima, outros colocam a Controladoria como um departamento da Contabilidade, subordinada ao contador. Então não há gabarito. Na verdade, essa é a *razão pela qual os estudos sobre Controladoria ainda não avançaram nessa questão conceitual, do seu escopo*, porque parte dos pesquisadores ou se concentram na Controladoria enquanto função, as funções da Controladoria, e esquecem o resto, ou utilizam a lógica do controller, do profissional. (Entrevistado 15 - comunicação pessoal, 2017)

Ressalta-se que nenhum professor afirmou diretamente que a Controladoria é o trabalho do Contador Gerencial. Ainda assim, a pesquisa de Martin (2002) discute a evolução da Contabilidade para Controladoria como uma nova área funcional que, se utilizando da linguagem contábil, tornou-se um modelo estendido e flexibilizado, incorporando e integrando novas dimensões e novos instrumentos de pesquisa e avaliação. Nota-se que, no mesmo sentido de Martin (2002), a escolha das temáticas das ementas parece representar essa evolução, atribuindo à Contabilidade ou ao Contador a função de *controller*. Interpreta-se, então, que se fosse necessário estabelecer hierarquia, a Contabilidade é detentora dos signos da Controladoria e a Administração e a Economia, em segunda instância, participam nas definições de modelos de gestão e teorias.

Para finalizar a análise da formação do objeto Controladoria, é preciso identificar as grades de especificação, que são os sistemas segundo os quais separamos, opomos, associamos, reagrupamos, classificamos, derivamos, umas das outras, ou seja, as diferentes “controladorias” como objetos do discurso (Foucault, 2013).

No conjunto das ementas identificou-se temas como: gestão econômica; os sistemas de informações; a gestão do risco; a mensuração; o comportamento dos usuários e o controle do planejamento estratégico e comportamento, sendo que estes já configuram uma gama de grades nas quais os conceitos são organizados. Segundo a Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, a ementa da disciplina de Controladoria deve conter: contextualização; planejamento; gestão e controladoria; avaliação de desempenho e ferramentas de gestão (Rodrigues *et al.*, 2009).

Na análise das ementas, surgiram conteúdos além da determinação da proposta nacional, como: cultura organizacional; controladoria como agente de gestão e de mudança comportamental; teorias organizacionais e comportamentais associadas à controladoria; o papel da controladoria como um agente de mudança comportamental nas organizações e a controladoria e suas relações com o comportamento organizacional e a remuneração de gerentes. Nesse sentido, é possível identificar uma linha comportamental de responsabilidade da Controladoria.

Martin (2002) já havia constatado essas novas atribuições comportamentais, pois compreendeu que não se deve mais formar especialistas em Contabilidade, considerando que as atribuições da Controladoria abrangem a Contabilidade Financeira ou Externa e vão muito além; o autor menciona que o *controller* deve ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios, além de saber

entender, manejar e criticar métodos, bem como instrumentos de pesquisa e análise, além de formas de atuação de um grande número de especialistas funcionais.

Notoriamente, esse grupo heterogêneo de temáticas compõe um escopo do conhecimento necessário para se atuar na área de Controladoria. Percebe-se que o escopo de conteúdo é amplo e originado de outras áreas como a Psicologia e a Administração. Ainda que as instituições assumam perspectivas distintas, contextualizar a Controladoria aparece 44 vezes e a temática entorno do ensino de Planejamento e Gestão 68 vezes (Tabela 19). Percebe-se, portanto, regularidade das duas abordagens e fica evidente a necessidade de contextualizar o que é Controladoria, quais suas vertentes e possíveis classificações; o que se questiona é o fato de se tratar de pós-graduação e, por essa razão, era esperado que tais conteúdos já tivessem sido contemplados pela graduação. Quanto à temática Planejamento e Gestão, indica ser representativa para o saber da Controladoria, pois espera-se que o aluno obtenha esses conhecimentos para atuar na área.

O conteúdo, no geral, é organizado por de objetivos a serem atingidos. Sendo assim, espera-se que o docente contemple tais temáticas no decorrer da disciplina. Então, para se obter um panorama geral da disposição dos conteúdos, foram codificadas as ementas em grupos na mesma classificação extraída da proposta nacional e organizados para minimamente quantificá-los e se obter uma síntese do todo.

Apresenta-se, na Tabela 19, a configuração adotada pelas instituições, sendo que essa forma de organização e planejamento das temáticas de ensino delimita as grades de especificações das quais os alunos têm acesso. Dessa forma, o planejamento da ementa compreende uma parte significativa do sistema de formação do objeto Controladoria nos mestrados de Contabilidade do Brasil.

Por um lado, observa-se que os conteúdos sobre comportamento, não previstos no Plano Nacional de Ensino, são planejados nas ementas em mais instituições do que definições de *controller* e sistemas de informação, por exemplo. Isso permite a interpretação de que no planejamento das ementas a intenção é conduzir os alunos sobre os saberes mais voltados à gestão, ao planejamento, à avaliação de desempenho, às teorias e às ferramentas ao se contextualizar o que é a Controladoria. Por outro lado, aparentemente, definições da profissão *controller* e sistemas de informação são menos utilizados para compor as ementas.

Tabela 19  
**Grades de especificação e relações**

INSTITUIÇÕES	Avaliação de desempenho	Comportamento	Contabilidade Gerencial	Contextualização	Controller	Ferramenta	Planejamento e Gestão	Sistemas de informação	Teoria	Total geral
(FIPECAFI)				3		1	1	1	1	7
(FUCAPE)	2	3	1	3		1	2	1	2	15
(FUCAPE - P)	1	2	1			1			2	7
(FUCAPE-RJ)	1	1		3		1	2	1		9
(FURB)			1		1		3			5
(PUC/SP)	4			1			6		1	12
(UEM)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
(UFBA)	2			2		5	5	1	1	16
(UFC)	3	1	2	3		1	4		2	16
(UFC - P)	1		1	3		2	2		1	10
(UFPB/J.P.)	2						1	1		4
(UFPE)	2		2	3			3		1	11
(UFPR)	2			2		5	5	1	1	16
(UFRGS)	1						2		1	4
(UFRN)				4		1	3	1	1	9
(UFRPE)	2			2	1		6	1		12
(UFSC)				2	1		2		2	7
(UFU)		1		1		1	2			5
(UNB)		1		1		2	4		1	9
(UNIFECAP)	1	1				2	3		4	11
(UNIOESTE)				1					3	4
(UNISINOS)				1		1	6		1	9
(UNOCHAPECÓ)	1	1		2	1		3			8
(UPM)		1				1	1			3
(UPM - 2)		1	1			1	1			4
(USP)		3		4		1	1	1	2	12
(USP/RP)	1	1	2	3		1	1		1	10
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>26</b>	<b>17</b>	<b>11</b>	<b>44</b>	<b>4</b>	<b>28</b>	<b>68</b>	<b>9</b>	<b>28</b>	<b>235</b>

Nota. Fonte: O autor (2017), conforme plataforma Sucupira.

No planejamento das ementas verificam-se formas diferentes de definir o conteúdo. Na temática avaliação de desempenho identificam-se as variações: indicadores e medição de resultado e desempenho; competitividade; modelos de avaliação; indicadores chave e BSC; indicadores de desempenho e remuneração; métrica de valor; mensuração e recompensa do desempenho gerencial. Observa-se que a definição é aberta, pois os conteúdos são definidos de forma sucinta. Porém, quando se avalia, conjuntamente, as referências é possível induzir que a avaliação se concentra na perspectiva econômica, em especial no livro brasileiro mais citado “O modelo de Gestão Econômica”.

Dentre as teorias, emergem nas ementas: Psicologia Cognitiva; Teorias Comportamentais; Teorias Organizacionais; Teoria da Agência; Gestão Baseada em Valor; Teoria Econômica; de Administração e de Custos; Teoria Crítica; Teoria da Firma; Teoria da Contingência e os Sistemas de Controle Gerencial; Teoria das Restrições; Teoria Institucional e Teorias do Processo Orçamentário e sua integração. Percebe-se que as teorias comportamentais surgem com frequência, o que difere da Proposta Nacional de Conteúdo que apresenta apenas a Teoria das Restrições.

A Gestão é tratada por meio dos conteúdos Processo de Gestão; Estruturas Empresariais Descentralizadas; Visão Sistêmica das Entidades; Processos Gerenciais que utilizam os Sistemas de Informações e suas Estruturas Organizacionais; GECON; Processos de Planejamento e Controle; Processo de Planejamento, Execução e Controle das atividades empresariais; Modelo de Gestão.

As ferramentas definidas como conteúdo das instituições são: Orçamento; Cadeia de Valores; Preço de Transferência Interna e Internacional; Target Costing; Custos da Qualidade; Capital Intelectual; Benchmark; Instrumentos de Controle de Gestão; Custeio Baseado em Atividades; Custo para Servir; Análise de Margem de Contribuição; Artefatos de Controladoria; Goodwill não Adquirido; Orçamento de Capital; Fluxo de Caixa e Balanced Scorecard. É evidenciada a preocupação com custos e preço e isso justifica o direcionamento da Gestão Econômica identificado nas supereficientes de primeira emergência. Contudo, a definição de quais ferramentas serão abordadas não aparece na mesma proporção que Planejamento e Gestão, o que justifica o relatado pelo Entrevistado 10:

6) É uma disciplina instrumental, a gente não fala do modelo especificamente de indicador, de modelo de orçamento, modelo de indicador de desempenho ou merecimento, mas a gente fala sobre tudo isto. A gente fala sobre todos eles, a gente trata como materialização das soluções gerenciais que são desenvolvidas nas empresas, como resolver os problemas, por abordagem típica de um controle gerencial. (Entrevistado 10 - comunicação pessoal, 2017)

Na observação das ementas, verifica-se uma gama de variações, dos conteúdos propostos no plano nacional, permitindo aos professores direcionar a disciplina tanto em aspectos comportamentais, quanto no gerenciamento de custos e até mesmo para modelos de gestão e mensuração de desempenho. Nota-se que artefatos como o BSC ou Valor Econômico podem aparecer associados a ferramentas ou a modelos de gestão e, por essa razão, tornam-se disperso os conceitos e as definições dentro dessa grade de especificação. Todavia, nas seções seguintes, são analisadas as formas como os professores conjecturam as ferramentas, os modelos e as teorias no ensino da Controladoria.

Finalmente, para Foucault (2013), a análise do sistema de formação dos objetos assenta-se na relação entre as superfícies de primeira emergência, nas instâncias de delimitação e nas grades de especificação. Dessa forma, observa-se haver uma relação de causa e efeito, pois em geral a Contabilidade influencia as divisões, as especificações e os enfoques que se têm na área. Isso resulta em um conhecimento que emerge de artigos de contadores, ou por meio de livros e artigos internacionais, em geral de Contabilidade Gerencial. Sendo assim, conclui-se que a Contabilidade rege os sistemas de formação do objeto Controladoria nos formatos apresentados.

#### 4.2 A FORMAÇÃO DAS MODALIDADES ENUNCIATIVAS

A análise da formação das modalidades enunciativas da Controladoria foi realizada sob três perspectivas: quem fala, o lugar onde se busca o discurso e as posições ocupadas pelos docentes. Observando a relação entre as três perspectivas, pode-se obter interpretações significativas sob o ponto de vista da abordagem *foucaultiana*. Para Foucault (2013), o lugar no discurso é vazio, podendo ser preenchido apenas por aqueles indivíduos que cumprem certas condições, tais como normas institucionais, legitimidade ou autoridade, ou ainda por apresentarem uma aptidão legada pelo *status* ou função que ocupam. Na análise dos currículos observou-se as experiências dos professores com o intuito de interpretar a posição que eles ocupam em relação ao objeto, bem como os elementos que julgam ser necessários para que tenham autoridade para falar sobre o mesmo.

Para examinar quem são os docentes à frente das disciplinas, observou-se o histórico de formação acadêmica desses professores, conforme Tabela 20:

Tabela 20

##### Orientadores dos docentes

ORIENTADOR	IFES	Nº	DOCENTE	NÍVEL	ÁREA
Não cursou mestrado	-	1	UnB	Mestrado	-
Altair Borgert			Furb	Mestrado	Contabilidade
			Unochapecó	Doutorado	Engenharia de Produção
Antonio Cezar Bornia			UFSC	Doutorado	Engenharia de Produção
			Unochapecó	Mestrado	Engenharia de Produção
Antonio Diomario de Queiroz	UFSC	9	UFSC	Mestrado	Engenharia de Produção
			UEM	Doutorado	Engenharia de Produção
Leonardo Ensslin			UEM	Mestrado	Engenharia de Produção
Paulo Mauricio Selig			UFBA	Doutorado	Engenharia de Produção
Sandra Rolim Ensslin			UFC	Doutorado	Engenharia de Produção
Armando Catelli	USP	12	PUC/SP	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			Unifcap	Doutorado	Controladoria e Contabilidade

			Unifecap 2	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			UFPE	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			UFPR	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			USP/RP	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			PUC/SP	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
			Unifecap	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
			Unifecap 2	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
			UFPE	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
			UFPR	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
			USP/RP	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
Diogo Toledo do Nascimento		2	Fucape-RJ	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			Fucape-RJ	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
Eliseu Martins	USP	3	UFC	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			UNB	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			UFC	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
Fábio Frezatti		2	USP	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			UPM	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
Gilberto de Andrade Martins		1	USP	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
José Carlos Marion		1	Fucape	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
Lazaro Placido Lisboa		1	UFBA	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
Luiz Nelson G. de Carvalho		1	Fucape	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
Masayuki Nakagawa		1	UFRN	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
Reinaldo Guerreiro		3	UFU	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			Fipecafi	Doutorado	Controladoria e Contabilidade
			UFU	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
Roberto Coda		2	UPM	Doutorado	Administração
			UPM	Mestrado	Administração
Sigismundo B. Neto		1	UPM	Mestrado	Controladoria e Contabilidade
José Moreno Rojas	US	1	Unisinos	Doutorado	Contabilidad y Auditoría
Hurley U. M. Carmona	UFPE	2	UFRPE	Doutorado	Administração
	UFPE		UFPB/J.P.	Doutorado	Administração
Claudio Parisi	Fecap	1	Fipecafi	Mestrado	Ciências Contábeis
Fernando Caputo Zanella	Unisinos	1	Unisinos	Mestrado	Ciências Contábeis
Francisco Carlos Fernandes	FURB	1	FURB	Doutorado	Contabilidade e Administração
George S. Guerra Leone	UFPB	1	UFPB/J.P.	Mestrado	Administração
Ghilherme de A. Cavalcanti	UFPB	1	UFRPE	Mestrado	Administração
Ilse Maria Beuren	FURB	2	Unioeste	Doutorado	Contabilidade e Administração
	FURB		UFC	Mestrado	Ciências Contábeis
Janice Dornelles de Castro	UFRGS	1	UFRGS	Doutorado	Economia
João Luiz Becker	UFRGS	1	UFRGS	Mestrado	Administração
Luciano Márcio Scherer	UFPR	1	Unioeste	Mestrado	Contabilidade
Roberto Carvalho	FGV-SP	1	UFRN	Mestrado	Administração de Empresas

Dessa maneira, identificou-se que a instituição USP é a mais presente no histórico dos professores de mestrado, por duas razões: primeiro por estar presente 30 vezes na formação acadêmica dos professores, sendo 16 participações em doutorado e 14 participações em mestrados e, segundo, por ter o professor Armando Catelli como orientador de 6 professores à frente das disciplinas, totalizando 12 vezes. Interpreta-se que essa conexão pode causar uma

delimitação nos direcionamentos e nas especificações sobre a Controladoria. O excerto seguinte demonstra como funciona essa relação com o orientador Catelli.

7) O que eu tinha de bagagem acabou alinhando com aquilo que vi na disciplina do professor Catelli, a ponto de eu desenvolver um projeto na linha de gestão econômica e passar a atuar também no núcleo de pesquisa de gestão econômica [...]. A partir daí aquilo que eu discutia e pesquisava em sala de aula, eu também conseguia vivenciar através de atividades de extensão que eram desenvolvidas pela Fecap [Instituição]. (Entrevistado 13 - comunicação pessoal, 2017)

Esse cenário de referência já havia sido tratado por Comunelo *et al.* (2012) que constatou que no ano de 2004 o programa da USP formou, dentre os programas estudados pelo autor, o maior número de mestres no período, dentre estes 92,11% direcionaram suas ações para a docência e 88,57% exercem de forma exclusiva esta função, dos quais 94,28% lecionam no curso de Ciências Contábeis, área em que emerge a Controladoria.

Observa-se que a USP já apareceu como instância de delimitação nas análises e representa também a principal origem de formação de quem fala sobre o tema. Isso justifica os achados de Souza (2010) sobre o ensino da Controladoria nas IES pesquisadas ser mais direcionado à gestão econômica e estratégica, uma vez que está diretamente ligado ao conteúdo do modelo de Gestão Econômica dos professores da USP.

A instituição UFSC aparece em segundo lugar com 9 participações de professores em 5 doutorados e 4 mestrados e aparentemente encontra-se em um crescente. O número de instituições que ofertam mestrados e doutorados aumentou exponencialmente nos últimos 15 anos, fator que pode mudar o quadro atual de professores.

É notório que a maioria dos docentes tem formação acadêmica em Contabilidade na USP, contudo, outras profissões e formações são observadas no grupo de professores investigado. Parte-se da realidade de que todos são doutores e isso indica um perfil de formação acadêmica. Porém, observa-se que outras áreas de formação, diferente da Contabilidade, marcam presença: Administração (8), Engenharia da Produção (8) e Economia (1). Essas especializações aparecem no sistema de formação das modalidades enunciativas, permitindo interpretar que tal situação pode ser reflexo da indisponibilidade de programas específicos de Contabilidade (o que resulta em um número reduzido de doutores na área) e que as áreas de Administração e Engenharia da Produção tem forte engajamento com a Controladoria e, portanto, admite-se professores com essa formação no ensino da Controladoria. Compreende-se que mesmo que o docente tenha formação em área fora da Contabilidade, ainda assim terá certa afinidade com a linguagem utilizada nessa disciplina diante da predominância de docentes da área Contábil.

Os professores, mesmo aqueles com formação acadêmica igual, atuam em áreas diferentes, isso pode influenciar como eles percebem a Controladoria e, por conseguinte, nas escolhas dos conteúdos ou até mesmo na forma como explicam e enxergam os resultados. Além da formação acadêmica (quem fala), a experiência ou área de atuação do professor influencia como ele se posiciona em relação ao objeto. Nessa perspectiva, as áreas apresentadas pelos docentes concentram-se primariamente na Contabilidade e na Controladoria e, em segundo plano, nas áreas de Custos, Administração Financeira, Ensino, Administração, entre outras (Tabela 21).

Tabela 21

**Áreas de atuação a partir do Currículo Lattes**

ÁREA DE ATUAÇÃO	QTD.	ÁREA DE ATUAÇÃO	QTD.
Ciências Contábeis	14	Tomada de Decisão em Contabilidade	1
Controladoria	11	Teoria Monetária e Financeira	1
Contabilidade Gerencial	10	Teoria da Contabilidade	1
Custos	9	Sistemas de Incentivo Gerencial	1
Outros ramos da Contabilidade	7	Sistema de Informações	1
Administração Financeira	5	Plano de Negócios	1
Ensino	4	Planejamento em Ciência e Tecnologia	1
Administração	4	Metodologia da Pesquisa	1
Orçamento	2	Mercado de Capitais	1
Medicina e Psicologia	2	Matemática Financeira	1
Gestão de Custos	2	Economia	1
Gestão Contábil da Informação	2	Avaliação de Desempenho	1
Gestão	2	Auditoria	1
Finanças	2	Análise das Demonstrações Contábeis	1
Engenharias	2	Agronegócio	1

Lopes de Sá (2006) afirma que a relevância de uma Contabilidade aplicada para fins administrativos consagrou a necessidade da atuação do Contador em função diretiva, seja como gerente ou como assessor direto. Esse posicionamento aparece nos currículos dos professores por meio da forma como registram suas áreas de atuação. A Tabela 21 mostra a predominância da Contabilidade como área de atuação dos docentes, porém, ela divide os interesses dos docentes com outras áreas, principalmente as que estudam as organizações.

É notável que outras atividades são declaradas nos currículos dos professores à frente das disciplinas, além das dominantes Contabilidade, Controladoria e Contabilidade Gerencial. Isso posto, é possível inferir que, por ser considerada disciplina híbrida, a mesma pode ser combinada com várias áreas de atuação, como se pode observar na Tabela 21. Os professores formalizam no currículo em média 3 áreas de atuação, resultando em combinações de áreas que podem constituir a perspectiva de como vai visualizar o objeto.

Destarte, percebe-se que um professor que atua em Controladoria, Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Matemática Financeira adotará um posicionamento diferente de um professor de Administração, Ciências Contábeis e Gestão Contábil da Informação, pois estão expostos a saberes e problemáticas diferentes. Os excertos seguintes apresentam os históricos profissionais variados dos professores entrevistados.

8) A minha trajetória, enquanto docente, *eu leciono há 18 anos* no ensino universitário. O mestrado foi a porta inicial, eu diria, e é uma fase muito relevante para a formação. Porque ele te dá, em alguns aspectos, o mestrado é mais complexo que o doutorado, principalmente quando o mestrando não tem uma trajetória de iniciação científica, como é o meu caso. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

9) No doutorado, o impacto que teve é que eu convivi muito com Professor Armando Catelli e com grupo de pesquisas, naquilo que a gente chama de gestão econômica. Então, o impacto foi no *desenvolvimento do modelo de gestão econômica*, a influência do orientador... (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

10) Eu trabalho no *mercado desde 1979*, com 15 anos eu já trabalhava na área administrativa. Fiz minha graduação, comecei em 1985 e terminei em 88, na universidade católica aqui em Pernambuco, que é a PUC Recife, depois eu fiz uma pós-graduação em Engenharia Econômica, a minha especialização e depois eu fiz Administração Financeira. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

Nesse diapasão, a configuração encontrada de quem fala sobre Controladoria nos mestrados de Contabilidade, consiste em professores de Contabilidade e até mesmo de outras áreas, contudo, com mestrado e doutorado, em sua maioria, realizados na USP. Em conjunto, observa-se que as áreas de atuação desses docentes concentram-se na Contabilidade, na Controladoria e na Contabilidade Gerencial e que as diversas combinações possíveis, ao observar as áreas da Tabela 21, amplia o número de posições em que o sujeito pode assumir em relação ao objeto. O conjunto dessas dispersões forma a configuração do perfil do professor de Controladoria.

Identificado o perfil dos docentes, passa-se a analisar quais os lugares institucionais em que os mesmos obtêm seu discurso. A resposta desse questionamento pode desvelar um papel de credibilidade, validade e veracidade. No meio acadêmico é comum que se solicite a fonte da informação, em suma, este nível trata a fonte de uma forma mais ampla, complementando a análise das referências das ementas já realizadas na seção 4.2.

O objetivo é identificar quais lugares calibram, alinham e contribuem para o professor construir os conteúdos que ensina. O recorte temporal de observação dos eventos e periódicos se deu em razão da opção por analisar a preferência mais recente dos docentes, porém, como o número de publicações em periódicos é menor, optou-se por incluir o ano de 2015. Desse modo,

identificou-se nos currículos *lattes* a participação principalmente nos eventos da EnANPAD, ANPCONT e Congresso Brasileiro de Contabilidade (Tabela 22).

Tabela 22

**Lugares institucionais**

EVENTO 2016 E 2017	CONTAGEM DE EVENTO
EnANPAD	14
ANPCONT	14
Congresso Brasileiro de Contabilidade	8
Não participaram de eventos	6
Congresso de Contabilidade da UFRGS	6
Congresso Brasileiro de Custos	6
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>118</b>
REVISTA 2015 A 2017	CONTAGEM DE REVISTA
Revista Ambiente Contábil	13
Revista Universo Contábil	12
Enfoque	6
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>185</b>

Quanto aos periódicos, identifica-se somente 3 revistas que aparecem com regularidade nos currículos: Revista Ambiente Contábil, Universo Contábil e Enfoque. Nessa perspectiva, observa-se que a dispersão de periódicos é relativamente maior que a de congressos que se concentra no eixo EnANPAD - ANPCONT. É notória a preferência dos professores por esses congressos, os quais por meio das temáticas, formatos e avaliadores poderiam limitar o conteúdo, a abordagem e, por conseguinte, os saberes disponíveis da Controladoria.

Não é objetivo deste estudo adentrar às perspectivas e direcionamentos dessas instituições que representam os periódicos e congressos, mas apenas apresentar qual a formatação dos lugares acessados pelos docentes e, assim, provocar uma visão crítica das limitações possíveis do discurso. Nesse ínterim, constatou-se que, de forma geral, os professores buscam congressos e periódicos nacionais e, dentre os congressos, o EnANPAD, da área de Administração.

Conclui-se que as modalidades enunciativas se formam regidas por um sistema que, predominantemente, assume docentes com formação acadêmica em Contabilidade, em especial da USP e que atuam principalmente nas áreas da Controladoria, Contabilidade, Administração, Finanças e Custos, porém, admite diversas outras como Agronomia, Engenharia e Medicina. Além disso, as modalidades enunciativas se utilizam principalmente dos congressos e periódicos nacionais como lugar institucional onde se discutem os saberes.

### 4.3 A FORMAÇÃO DOS CONCEITOS

Após conhecer as formações dos objetos e das modalidades enunciativas, Foucault (2013) se volta para a formação dos conceitos. O autor questiona se seria possível definir o discurso a partir do edifício conceitual. Na Contabilidade, Borinelli (2006), em sua tese, definiu uma Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, sistematizando um conjunto de autores e grades de especificações. Contudo, para Foucault (2013), os conceitos não se sistematizam formando uma linha contínua e harmônica, mas pelo contrário, muitas vezes se opõem. Assim, a Estrutura Conceitual Básica da Controlaria, na ótica de Foucault (2013), não poderia ser utilizada para definir o discurso da Controladoria e, por sua vez, definir a formação dos conceitos.

Em geral, os professores afirmam que iniciam o ensino do básico e prosseguem para conteúdos supostamente mais avançados e, nesse escopo, surgem o planejamento, os tópicos avançados de gestão e Contabilidade Comportamental. Portanto, observou-se que compreender o básico e o avançado tornou-se relevante para a análise da formação dos conceitos. Nesse sentido, seguem os fragmentos abaixo:

11) A partir do momento que os alunos, *eles têm uma ideia clara do que é Controladoria*, aí eu começo a entrar em ferramentas que o controle tem que usar. Por exemplo, eu acredito que em controle você tem que ter uma boa visão de planejamento. Que hoje eu sei que as empresas exigem uma visão de controle, que é o controle que exige um contador de nível mais elevado. Porque o contador, ele... por ele está muito focado na questão fiscal e societária, mas tem que ter uma visão muito mais estratégica. Ele tem que estar alinhado com a estratégia da empresa. Ele tem interesse na visão estratégica e depois ele começa a trabalhar com a ferramenta que Controladoria usa. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

A linha de raciocínio do Entrevistado 12 demonstra como ele conduz o ensino do nível mais básico para o mais complexo. O professor com doutorado em Administração entende que o aluno tem que ter uma visão estratégica e estar mais alinhado à estratégia da empresa. Percebe-se que este professor considera a visão estratégica um nível mais elevado do que a definição de Controladoria, também esse docente enaltece que o contador precisa compreender as ferramentas que a Controladoria usa. Destaca-se que esse educador fez doutorado em Administração e, aparentemente, isso o posiciona em uma “visão muito mais estratégica”, ou ao menos caracterizando seu entendimento sobre o papel do contador, bem como as habilidades que este precisa dominar.

12) Eu trabalho, por exemplo, com *a visão da Controladoria na primeira aula*, depois a gente fala do planejamento estratégico, orçamento empresarial, Balanced Scorecard, gestão baseada em valor, gestão de projetos, gestão integrada, que é a última aula, custeio baseado em atividades. Como se fosse uma linha do tempo, onde a pessoa inicia com planejamento estratégico e aí vai decorrendo até chegar na gestão final. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

O Entrevistado 4 demonstra mais detalhadamente uma linha evolutiva similar ao Entrevistado 12, limitando as ferramentas que o *controller* tem para usar. Assim, interpreta-se que estas ferramentas do Entrevistado 12 nada mais são do que planejamento estratégico, orçamento, gestão integrada, entre outras explicitadas pelo Entrevistado 4. Verifica-se que mesmo com posições diferentes, os professores encontram-se pautados pelas regras da mesma formação dos conceitos, partindo do básico para o mais avançado.

13) Foco dois conteúdos que são básicos que é a primeira parte ali da *estrutura conceitual da Controladoria* então discutir *como a Controladoria está estruturada*, quais são as vertentes com que a gente olha, como uma ciência ela como uma atividade-fim empresarial e efetivamente sendo desenvolvida nas empresas. Então, os alunos não podem sair sem essa base. [...] Então, aí nós trazemos algumas linhas que são bem distintas tanto aqui tem até conteúdos específicos sobre programação linear, conteúdos mais pesados quantitativos, conteúdos leves, que eu diria mais teóricos e sociológicos. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

Iniciando da mesma forma que os professores anteriormente mencionados, a Entrevistada 1 ensina como a Controladoria está estruturada para então avançar nos conceitos que ela denomina de teóricos, delimitando como mais pesados os conceitos quantitativos e mais leves os conceitos sociológicos. Em uma posição diferente do Entrevistado 12, a professora fez seu doutorado em Contabilidade e Administração e segue um caminho alinhado à teoria. Porém, na sua fala, fica evidenciado que trabalhos quantitativos são mais “pesados” em detrimento dos estudos teóricos e sociológicos. A linha de raciocínio da docente aparenta ser oriunda de uma visão típica de que a Contabilidade precisa assumir uma vertente estatística, por meio de representações numéricas e raciocínios quantitativos, conforme pode-se observar.

14) O *básico*, conceito, funções, práticas, as ferramentas que tem mais notoriedade, que são mais úteis, a evolução dessas ferramentas, não foge muito disso não. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

15) Indiferente da ementa, eu sempre vou discutir o papel da Controladoria, discutir o conceito de Controladoria com os alunos, o entendimento do que é e para que serve a Controladoria. Eu apresento uma perspectiva profissional, a gente acessa algum site, tem o site da Catho, tem uma trajetória da carreira, dá uma média salarial, tempo de experiência, o que se requer da profissão[...]. Depois eu vou dependendo da situação, eu vou abordar, por exemplo, às vezes eu tenho disciplina que trabalha

governança, às vezes não tem, então eu vou verificar o que são esses elementos, mas no geral, eu *dou ênfase nas ferramentas*. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

Seguindo ainda a sequência do básico, que aparece regularmente nas falas, é possível delinear conceitos como: o que é Controladoria; qual seu papel e quais suas funções; bem como quais as práticas e ferramentas que compõem o saber discursivo denominado básico da Controladoria.

16) Primeiro a gente discute *aspectos de estruturação* de uma área de Controladoria, o papel da Controladoria, como que se dá o processo de gestão empresarial, como que o controller pode entrar no processo de controle e no processo de gestão empresarial. Para isso, para a base conceitual, teoria de base é *gestão econômica*, que foi desenvolvida aqui na USP. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

Novamente, a definição de que o papel e a estrutura da controladoria são abordados inicialmente aparecem no excerto do Entrevistado 6, doutor em Controladoria e Contabilidade na USP. O professor desenvolveu o conjunto de enunciados pautados na teoria de base Gestão Econômica. Portanto, interpreta-se que os professores partem de um ponto “básico” definido nas regras de formação dos conceitos e desenvolvem variados e mais avançados níveis de conceitos, como: **perspectiva profissional, modelo de gestão econômica, ferramenta e programação linear**.

17) *Eu começo discutindo a gestão das empresas, o processo de gestão*, o papel da controladoria no processo de gestão, a Controladoria enquanto unidade administrativa, para essa edição da disciplina, e discuto o papel da administração e das áreas da empresa no controle interno de Gestão de Risco, e discuto alguns temas específicos de controle interno. (Entrevistado 8 - comunicação pessoal, 2017)

Por um caminho diferente, o Entrevistado 8 representa a dispersão do raciocínio mais regular. O mesmo começa do macro “gestão das empresas” para depois passar pelo processo de gestão e aí alcançar o papel da Controladoria. É notório que o docente traz elementos de outras áreas para discutir em conjunto. Mesmo sendo doutor, mestre e graduado em Contabilidade, o professor aborda os conceitos do processo de gestão com segurança, evidenciando a importância do engajamento da Controladoria nas empresas nesse nível.

18) *Tinha lá o grupo da USP de gestão econômica* e eu fiz parte dele, isso foi evoluindo. Então começa com a crítica dali, um pouco sujeito também. Há coisas que a gente vai percebendo de periódicos, discussões que a gente percebe que estão acontecendo, artigos recentes, dissertações recentes, tem um pouco de tudo, mas o marco fundamental também para mim essa ideia de continuidade, de *entender que uma evolução de preocupações que tinham* {(pausa e pergunta) não é verdade?} essa preocupação sujeita a esse ambiente, as coisas que vão acontecendo no mundo. Então

de vez em quando a gente traz, alguma coisa marca mais, a gente traz para as nossas preocupações. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

Em um caminho diferente do Entrevistado 8 e também por não iniciar com os conceitos básicos, que são mais regulares entre os professores, o Entrevistado 7 assume uma visão crítica. Fica perceptível que ele traz a necessidade de se discutir os conceitos aprendidos no doutorado, o qual inclusive é na USP, contextualizando com o cenário atual. Nota-se que o professor estudou na USP e tem um posicionamento crítico em relação aos modelos prontos. Isso posto, é justamente o que Foucault (2013) previa como dispersão.

Do mesmo modo, esses raciocínios demonstrativos não regulares compõem o sistema de formação dos conceitos, possibilitando minimizar o efeito dominante das formas de sucessão regulares. Isso quer dizer que em um campo enunciativo, a coexistência de duas ou mais formas de sucessão dos enunciados resultam em conceitos diferentes do campo onde existe apenas um formato desse. Por essa razão, é possível afirmar que o efeito caleidoscópico apresentado por Borinelli (2006) consiste em produzir imagens diferentes dependendo da perspectiva em decorrência da presença, dentre os professores, daqueles que adotam modos enunciativos menos lembrados, ou dominados. Desse modo, mesmo que estes (dominados e excluídos) não alterem substancialmente os conceitos finais, podem fragilizar, questionar ou simplesmente trazer “preocupações” a respeito da confiabilidade desses saberes.

Nota-se, portanto, que é preciso definir Controladoria. Se compararmos com outras disciplinas, os conteúdos básicos já estariam definidos no nível de graduação, contudo, a Controladoria não se encontra bem delineada na literatura por sua vez, pode aparecer como sinônimo de Contabilidade Gerencial, Sistemas de Informações Gerenciais e Controle Gerencial em trabalhos desenvolvidos por pesquisadores da área (Frezatti *et al.*, 2009).

Interpreta-se a sucessão dos enunciados no sentido de conduzir o aluno o entendimento do conceito do que é a Controladoria para a sua aplicabilidade e utilidade em ambientes organizacionais relacionados ao controle, ao nível estratégico, a modelos de gestão e ferramentas. Verifica-se que não há um escopo definido que limite o professor, podendo este desenvolver qualquer temática entorno da aplicação de controles organizacionais e, inclusive, referir-se à Controladoria por meio de um modelo de gestão. De tal modo, esse achado justifica o exposto por Carvalho (1995), que entende existir alguns consensos, porém também existem muitas indefinições e contradições acerca do que vem a ser a Controladoria.

Assim, identificou-se a ordem de ensino do básico para discussões mais avançadas ou complexas como regular. Porém, essa linha de raciocínio precisa ser sustentada por conceitos desenvolvidos por meio da ciência e para tanto precisa se ajustar a uma abordagem exigida pelo

formato da academia. Em virtude disso, passou-se a observar nas lembranças, na intenção e nos traços de sentimento do professor em relação à argumentação sobre a utilização das técnicas de análise.

De tal modo, verificou-se a predominância dos métodos com abordagem quantitativa, expostos diretamente nos seguintes excertos:

19) Porque na verdade acaba que eu tenho dois que eu gosto bastante, um é aquele que eu não dependo de ninguém, que eu passo para o aluno, que é por exemplo de coletar dados no *banco de dados* e ele não depende de ninguém; o outro normalmente *forma uma survey*. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

As duas formas de coleta de dados são geralmente associadas a abordagens quantitativas e, portanto, interpreta-se que a Entrevistada 1 tem preferência por esses caminhos. Contudo, a mesma declara que os métodos dependem dos objetivos e do problema. De modo complementar, apesar de deixar claro a preferência quantitativa, a professora demonstra interesse em desenvolver novas abordagens, teorias e técnicas de análise.

20) Uso muito *estudo de casos*, mas uso muito *survey* também. Quando eu coloco determinado tipo de objetivo, o estudo de caso não serve, não dá para resolver de estudo de caso, aí tenho que usar *survey*. Em alguns casos já fiz pesquisa documental também. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

No mesmo sentido, o Entrevistado 6 menciona realizar **estudos de caso e survey** com frequência, como já explicitado, *survey* estaria mais associado a estudos quantitativos. Porém o estudo de caso representa uma investigação empírica abrangente da coleta e da análise de dados e pode incluir tanto abordagens quantitativas quanto qualitativas de pesquisa (Yin, 2001). Nesse sentido, questiona-se até que ponto o perfil quantitativo da Contabilidade atinge a Controladoria, pois o estudo de caso pode transitar entre as duas abordagens, principalmente na perspectiva de autores como Yin (2001), que visa uma sistematização fechada típica de abordagens quantitativas.

21) Nos últimos anos passou a ter essa, quase todos os artigos dessas revistas mais sofisticadas, passaram a ter *tratamento mais estatístico* que antes não tinha, então esse *perfil mudou bastante*. Vamos supor 4 ou 5 anos para cá. Já é raro encontrar um com tratamento estatístico mais aprimorado. Além disso [...] está aparecendo um monte de história também, faz o teste, mas *não comprova* que esse teste foi feito, só diz o resultado. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

Os traços da insatisfação com a abordagem meramente quantitativa começam a surgir. Em tom de apoio ao perfil de tratamento mais estatístico, o Entrevistado 2 relata a mudança no

cenário, porém, de maneira controversa, despreza estudos que não utilizam a abordagem corretamente.

22) Não, na verdade você tem um *predomínio de estudo de casos* por questões operacionais óbvias da área. Agora, quando você foge do estudo de caso, você cai na *vala dos surveys*, eu mesmo tenho feito vários surveys, mas a profundidade do *survey não é satisfatória*. Por quê? Porque não há pilares comuns para empresas, então, digamos assim, o tipo de resposta que se consegue num survey é interessante, mas ele não consegue verticalizar e o que você consegue em estudo de casos, verticaliza. Mas você não pode generalizar. Isso é uma consequência daquela falta de conceitos gerais do campo, características gerais que possam ser vistas como referência de comparação entre empresas diferentes. (Entrevistado 15 - comunicação pessoal, 2017)

Outra vez a abordagem quantitativa aparece em tom de inquietação, a expressão “*vala do surveys*” do Entrevistado 15 demonstra que para ele “a profundidade do *survey não é satisfatória*”. Portanto, compreende-se que o professor transita nas duas abordagens, reconhecendo os pontos fracos de ambas. Percebe-se, mais uma vez, a evidência do estudo de caso, como já ocorrera com o Entrevistado 6, destacando-se que são professores com formações diferentes e em décadas diferentes. Aparentemente, o posicionamento da unidade Controladoria nas empresas induz os pesquisadores ao estudo de caso único, implícito no trecho do Entrevistado 15 “questões operacionais óbvias da área”.

23) Acho que os dois são difíceis, qualitativo e quantitativo, bem feito os dois são difíceis e trabalhosos. Do ponto de vista dos métodos quantitativos, *eu gosto muito de análise de regressão e correlação*, eu gosto de usar esses métodos. Do ponto de vista da pesquisa qualitativa, eu gosto de *análise de conteúdo*, e o *estudo de caso*, porque no fundo a gente pode no estudo de caso, *misturar tudo tem só de colocar aspectos quantitativos, aspectos qualitativos*. Então, a gente acaba adotando estudos de caso, muitas vezes *mais por uma facilidade de realizar a pesquisa*, não é, porque alguém tem acesso a instituição, e aquilo viabiliza para gente o trabalho, então acaba sendo um método muito utilizado. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

A explicação do professor Entrevistado 7 evidencia a preferência do mesmo por estudos de caso e ao mesmo tempo é uma demonstração de que ele pode combinar abordagens quantitativas e qualitativas. Fica evidente que, para a Controladoria como área, o acesso a dados da instituição facilita a realização de pesquisas dessa natureza. Porém, há professores que expressam gostar da análise de regressão e correlação.

24) *É sempre mais quantitativo*, porque nós *somos contadores não é*. Lógico toda as nossas pesquisas têm assim uma, você tem que utilizar as pesquisas qualitativas também, mas na grande maioria acaba que você usa o quantitativo. (Entrevistado 11 - comunicação pessoal, 2017)

25) Basicamente eu trabalho na parte administrativa *com econometria* e alguns trabalhos são necessários, mas tenho visto que é uma área que posso explorar mais, que é a junção das duas áreas, *qualitativa e quantitativa*, na área de multivariadas, análise multivariada, acho que é muito rica, em quantitativa, em que *você pode trabalhar com a qualitativa e transformar em quantitativa*. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

Nos excertos dos Entrevistados 11 e 12 é notória a predominância quantitativa. O estudo de caso não é descartado como abordagem qualitativa, assim como a necessidade de se utilizar o método, contudo, o Entrevistado 11 declara que “logicamente”, na grande maioria, usa-se a abordagem quantitativa e o Entrevistado 12 demonstra o interesse em transformar a “qualitativa” em “quantitativa”. Esse interesse de transformação provoca os questionamentos seguintes: por que transformar? Qual a finalidade? Publicação? Percebe-se que a profissão do contador exige afinidade com cálculos e números, o que conduz ao raciocínio de que também na pesquisa essa afinidade aparece. Dessa forma, percebe-se que não há, ainda, um desprendimento da profissão com a pesquisa.

Dentro das abordagens, nota-se ainda a predominância de estudos de caso e levantamento como principal forma de coleta de dados. Isso confirma os resultados de Costa (2010), o qual identificou no sistema de formação conceitual as pesquisas dos tipos *Levantamento e Estudos de Caso*, predominantes nas publicações pesquisadas.

Entretanto, percebe-se uma mudança ou pelo menos a tentativa dos professores em convencer que existe um movimento de deslocamento da abordagem quantitativa para uma que aceite mais vezes pesquisas qualitativas. Entretanto, com um certo limite, pois o Entrevistado 14, ao se interessar em saber quantas pessoas seriam entrevistadas, demonstra a importância relativa ao número da amostra, típico de estudos quantitativos. Nota-se, ainda, que ao falar dos métodos qualitativos em geral, os professores demoram mais tempo pensando, isso pode ser relativo ao perfil dos entrevistados. Contudo, essa constatação alinha-se com confirma-se com o estudo de Ribeiro (2013), o qual confirma a predominância da abordagem quantitativa na Contabilidade. O excerto da Entrevistada 1 demonstra essa preferência de forma explícita.

26) Daí para a parte quantitativa, é porque eu gosto bastante, então é uma habilidade que eu consigo, *os números*, para mim, eles falam mais do que às vezes outras coisas. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

Ainda que haja um esforço dos professores para a mudança do cenário quantitativo, a mesma parece estar apenas começando, o que pode ser resultado da ausência de ensino de metodologias com abordagens qualitativas nos mestrados e doutorados de Contabilidade. Isso posto na análise das falas dos Entrevistados 4 e 14.

27) Eu gosto muito de, como abordagem para obtenção de evidências, de análise de conteúdo, eu acho que é algo assim muito útil. *Alguma coisa* de análise de discurso, eu estou trabalhando. *Estou começando* agora a utilizar pesquisa-ação, principalmente por conta do mestrado profissional[...] por que essas coisas *vão ser importantes para o mestrado*. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

28) Como que a gente vai controlar as variáveis, é muito difícil, *mas a gente tentava*. Pegava mais ou menos um perfil dos funcionários, dos estudantes que eram profissionais, formação, tentava fazer um. *Mas isso não andou muito não*, mas *acho que vai ser cada vez mais isso*. Você está entrevistando quantas pessoas? (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017)

Por fim, as afirmações dos entrevistados sobre abordagens qualitativas de análise aparecem associadas a termos como “alguma coisa”, “estou começando”, “mas a gente tentava” e contrariamente as dezenas de técnicas estatísticas citadas com termos como “gosto”, “faço muito” e “tenho habilidade”, justificam a abordagem qualitativa não representar uma opção predominante de modalidade enunciativa, exceto o estudo de caso, o qual aparentemente, admite o encaixe das duas abordagens. Isso posto, mais uma vez interpreta-se que a dispersão entre as posições dos professores torna a Controladoria, ainda que preferencialmente quantitativa, discretamente inclinada a utilizar métodos qualitativos, o que supostamente a torna diferente da Contabilidade Financeira e Societária.

29) Não acredito nesta perspectiva de *influência morfológica típica do positivismo*, o que me levaria para algo como o processo de construir no âmbito da própria organização, a partir da própria *interseção entre as pessoas*, é isto que eu falo para os alunos. A organização nasce da *interação social entre as pessoas*, ou seja, não existe a organização sem a dinâmica social entre os indivíduos naquele momento. (Entrevistado 10 - comunicação pessoal, 2017)

Percebeu-se, explicitamente, o posicionamento anti-positivista apenas no Entrevistado 10, que juntamente com o Entrevistado 7, o qual chegou a citar Popper (filósofo que segue a mesma linha), possuem perspectivas sociológicas de visão de pesquisa. Isto demonstra a possibilidade de novos padrões de comportamento em relação às perspectivas teóricas que possam fazer parte dos saberes da Controladoria.

Olhando por outro prisma, percebeu-se não haver preferência por abordagem teórica, contudo, identificou-se haver uma predominância por vezes declarada pelos professores por métodos empíricos. Do mesmo modo, esse achado confirma-se com o perfil da Contabilidade identificado por Theóphilo e Iudícibus (2009) no período de 1999 a 2003, no qual a maioria dos trabalhos analisados eram teórico-empíricos.

Por meio das abordagens quantitativas, provocadas por inquietações qualitativas em movimento, forma-se um campo de conceitos que são explicados e relacionados por

determinados tipos de associação entre os enunciados: como a correlação; a hipótese-verificação; a asserção-crítica e a lei geral-aplicação particular, exemplificados por Foucault (2013). Nesse contexto, observou-se as teorias associadas à Controladoria e buscou-se apresentar as teorias que os entrevistados lembraram no momento da entrevista, uma vez que estas representam ser as mais usadas para conduzir as práticas discursivas, portanto, para construir, relacionar e produzir conceitos sobre Controladoria. Assim, demonstra-se alguns excertos que apresentam como os professores introduzem a teoria para explicar os conceitos.

30) Então, estou desenvolvendo esta conduta para *melhorar a forma de pesquisa*, mas se você me perguntar qual me influenciaria muito pela base teórica, então, por exemplo, *a escolha das teorias são minhas*. Quando vou elaborar o plano de ensino, escolho a teoria que nós vamos olhar, se nós vamos olhar uma *teoria mais na linha comportamental*, na *linha societária*. Então normalmente acabo influenciando, porque trago teorias mais na linha comportamental, na *linha sociológica*, que é uma das coisas que gosto bastante, além do método quanti que agora já estou mudando. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

Percebe-se que o conhecimento se desenvolve em meio à relações teóricas que se agrupam em linhas teóricas. Alguns professores conduzem a discussão do conhecimento separando as temáticas por linha gerencial, linha societária, linha comportamental, linha sociológica, entre outras. A Entrevistada 1 demonstra preferência pelas linhas mais comportamentais e sociológicas. O que causa estranheza é a combinação dessa abordagem teórica com a preferência quantitativa, pois a Sociologia é reconhecida por discussões de profundidade. No entanto, ao mesmo tempo, a professora também justifica a necessidade de mudança de abordagem.

31) Então, por exemplo, no meu modelo tem uma dimensão lá que chamo de expertise. Quais são os indicadores de expertise? Quer dizer, a expertise se reflete em que tipo de coisa? Como eu vejo a expertise? Então para chegar nisso é um *caminho grande de teoria* para ter *base para rodar o modelo*, fazer uma análise fatorial confirmatória para ter certeza que aqueles indicadores estão medindo o que quero. (Entrevistada 9 - comunicação pessoal, 2017)

Tão relevante quanto a escolha da teoria é a forma como ela é introduzida no campo, pois conceitos teóricos são utilizados tanto para a produção de significados como para a construção das relações, como explica a professora Entrevistada 9. Fica visível que a mesma extrai da teoria os indicadores que definem a “*expertise*”, como também alimenta-se da mesma base teórica para pressupor em que a *expertise* reflete (relações). Por fim, o embasamento teórico requer um posicionamento ou interpretação do pesquisador, pois os significados dependem da forma como ele vê o objeto. A Entrevistada 9 evidencia um raciocínio teórico que

contempla na sequência: um saber normativo ou discussão teórica; um saber positivo, empírico quantitativo o qual visa descrever no que o objeto se reflete e, por fim, um saber crítico que exige interpretação típica de abordagens qualitativas.

De tal modo, observa-se um panorama detalhado de como as abordagens teóricas sustentam as investigações empíricas. Porém, será que a Controladoria se utiliza de todas elas? Como já observado nesse estudo, existe uma predominância quantitativa e empírica, portanto, efetivamente, o embasamento teórico concentra-se na busca de identificação e mensuração das relações, principalmente por meio de métodos estatísticos.

Os modelos e princípios teóricos são, em geral, associados a questões práticas do cotidiano das organizações ou até mesmo da sociedade e de como esta reage a determinadas ações das empresas. Nesse sentido, as teorias frequentemente observadas nas falas dos professores são as organizacionais, como no excerto do Entrevistado 13.

32) Como os projetos de pesquisa da disciplina de Controladoria da Fecap foram reestruturados, reformados, hoje a gente tem uma pesquisa voltada ao estudo de prática de Controladoria e Contabilidade Gerencial, *analisando sob a ótica dessas teorias organizacionais*. (Entrevistado 13 - comunicação pessoal, 2017)

33) As mais recorrentes são a *Teoria Institucional*, especialmente a *Nova Sociologia*, a *Teoria da Contingência*, essas são as que a gente tem trabalhado mais. [...]. Enfim, *Teoria da Agência*, para permitir que outros alunos reflitam como fazer um recorte mais preciso do projeto de pesquisa, usar uma planilha para dar significado nos seus achados, esse é o propósito. (Entrevistado 13 - comunicação pessoal, 2017)

Teorias organizacionais, mencionadas pelo Entrevistado 13, são frequentemente agrupadas por tentarem explicar fenômenos que ocorrem nas organizações. São exemplos de teorias organizacionais mais lembradas pelos docentes: **a Teoria Institucional, da Agência e da Contingência**. O Entrevistado 13 se utiliza das teorias para relacionar as práticas de Controladoria e da Contabilidade Gerencial e para delimitar o recorte com que vai trabalhar na pesquisa. Os trechos seguintes demonstram as teorias mais frequentes:

34) Como temos trabalhado bastante *Teoria da Agência*, bastante *Teoria da Contabilidade*, então a gente já entende que o conteúdo está inserido, então é mais essa linha, a base teórica da fundamentação, despertar interesse nos alunos para fazer aplicação da teoria com a prática, mais conteúdo básico mesmo estrutura conceitual da Controladoria. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

35) Na graduação a gente trabalha a *Teoria da Agência*, que eu penso que é bem importante [...]. Então a gente discute Teoria da Agência, discute as questões de governança corporativa, as questões da Teoria Contingencial, especialmente no que se refere ao ambiente externo impacta na organização. Então a gente traz vários aspectos,

então a gente aborda, mas de uma forma implícita, diferente do mestrado e do doutorado, que é de uma forma explícita. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

36) Teoria da Contingência, Teoria da Contingência Estrutural, Teoria Institucional, essencialmente são essas três. (Entrevistado 15 - comunicação pessoal, 2017)

A Teoria Contingencial explica que existe uma relação funcional entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas, o que demonstra uma preocupação relativa ao comportamento organizacional. Isso posto, afirma-se que o tipo de correlação mais evidenciado é entre as pessoas e o ambiente. Pressupõe-se que estudar isso no âmbito da Controladoria amplia a possibilidade de controlar e prever os impactos dessas relações.

37) A gente entrou em Teoria da Agência, então o aluno fez um experimento lindo na Volkswagen, por exemplo, na indústria. Esse aluno desenvolveu um *jogo sobre a confiança*, a relação de confiança entre o cara que é de uma área de Controladoria. (Entrevistada 9 - comunicação pessoal, 2017)

38) E se eu tenho organizações, vou pegar a *Teoria da Agência*, se nenhum sistema de controle dá para engessar e usar igual em todas as empresas, como é que eu vou engessar a Controladoria? (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

Dentre as teorias que aparecem com regularidade, as teorias organizacionais, econômicas e da agência se destacam pela ênfase dada pelos docentes e pelo detalhamento da sua aplicação. Pela natureza do objeto (controle de organizações) são esperadas teorias organizacionais, porém, os enfoques se entranham e forçam uma conjectura que justifica a existência da Controladoria. Por conseguinte, observa-se que a Teoria da Agência, formalizada por Jensen e Meckling em 1976, que explica os conflitos existentes no agenciamento de tarefas das organizações, contaria com a Controladoria para minimizar esses conflitos, principalmente os relativos ao lucro econômico da empresa. Isso justifica a regularidade das teorias de agência e econômica, pois a Controladoria como unidade tem a missão de melhorar o desempenho da instituição.

39) A base conceitual, *teoria de base é Gestão Econômica*, gestão econômica que foi desenvolvida aqui na USP. Essa é a teoria de base. A principal teoria de base para a disciplina de Controladoria é a *Teoria de Gestão Econômica*, mas ao mesmo tempo vem outras teorias, como por exemplo mais práticas como *Balanced Scorecard*, por exemplo, *Teoria de Custos* e toda parte de custeio. Também a gente traz para conversar *teorias sociológicas*, como por exemplo a *Nova Teoria Institucional*, para discutir a institucionalização, como que faz e como é que se dá a institucionalização da Controladoria. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

40) Então a gente discute, por exemplo, *o valor econômico* é uma figurinha carimbada, aparece sempre para discussão sobre o que é valor econômico, como que se mede, como que a gente informa, como que se controla. *Risco* começa, na verdade risco

começou a aparecer depois, aparece bastante agora, processo decisório, então é *processo de gestão*, parece bastante, são elementos que aparecem. Esses meus... esses meus problemas, eles mudam, se não mudam rapidamente, eles mudam vagarosamente, mas eles têm mudado, então por exemplo já faz parte aí, *Teoria da Decisão*. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

41) Eu mesmo pago um pedágio bem grande nisso, porque, por exemplo, você faz um estudo que usa uma ferramenta de neurociência ou você usa uma *Teoria de Decisão*, uma *Teoria Cognitiva*. (Entrevistada 9 - comunicação pessoal, 2017)

As teorias sociológicas e comportamentais, originadas de outras áreas, constituem o sistema de formação discursiva que compõe os conceitos da linha comportamental da Controladoria. Interpreta-se que essas teorias, conjuntamente com a teoria institucional, assumem as explicações da relação entre as práticas administrativas com a sociedade. Aparentemente, a unidade administrativa Controladoria, preocupada de forma central com o controle organizacional, ganha espaço por meio dos saberes do comportamento humano.

Fica evidente na forma de sucessão dos enunciados que, nos níveis mais avançados de discussão, espera-se que o aluno discuta o planejamento estratégico e tenha uma visão macro da organização, sendo assim, o aporte teórico aparentemente visa dar suporte para o *controller* que os professores esperam formar. Esse achado contradiz o resultado de Costa (2010) a respeito do predomínio da utilização de conceitos para embasar as investigações, o qual também apresenta um percentual de uso de teorias muito baixo, uma vez que os professores notoriamente dão importância às teorias, como evidenciado nos excertos supracitados.

É preciso esclarecer que os termos *Balanced Scorecard*, negligência a estudos teóricos, prática, prático, gestão e cultura, não são teorias, mas foram utilizados pelos professores para contextualizar relações teóricas. No caso do *Balanced Scorecard*, o Entrevistado 15 diz tratar-se de uma ferramenta que pode ser implementada parcialmente e remete aos indicadores, isso forma um tipo de correlação de enunciado que emerge simplesmente de ferramentas e conceitos extraídos do ambiente prático. Essa afirmação foi observada por Theóphilo & Iudícibus (2005) nos estudos analisados, de que a maioria não se utiliza de teorias que respaldem e expliquem a realidade empírica investigada.

Peters (2004) ensina que a Teoria da Controladoria se baseia na Teoria Geral dos Sistemas, na Teoria do Agenciamento, na Teoria da Contabilidade, na Tecnologia da Informação e no Mercado de Capitais, além dos conceitos de gestão empresarial, marcando presença nos modelos empresariais modernos. Porém, de fato, apenas a Teoria da Agência é frequentemente relacionada ao ensino da Controladoria na pesquisa e, por sua vez, em sala de aula. As demais não foram mencionadas com ênfase.

Observa-se, contudo, que dentre os conteúdos definidos no Plano Nacional de Ensino, apenas a Teoria da Restrições é indicada, porém, as teorias lembradas pelos professores não fazem parte das referências indicadas. Dentre as referências, os modelos de gestão econômica, o planejamento estratégico, custos e o Balanced Scorecard aparecem como conteúdo a ser aplicado na disciplina na perspectiva dos professores, todavia, o processo de melhoria contínua não foi lembrado nenhuma vez, mesmo estando presente na proposta nacional.

Nesse sentido, as relações teóricas mais frequentes acabam calibrando as explicações para as relações possíveis dentre as determinadas por elas mesmas, uma vez que são estudadas e discutidas no âmbito das teorias mais frequentes. Compreende-se que o escopo das teorias trabalhadas limita, na mesma medida, a prática discursiva da formação dos conceitos. Por essa razão, produzir novos conceitos que tragam elementos de outras teorias pode enfrentar barreiras criadas pelos sujeitos da Controladoria, ou mesmo por estas não serem compreendidas pelos principais atores da área estudada (os alunos de Contabilidade), como o relato da Entrevistada 9:

42) Você vai para a *Teoria Econômica* e está tudo bem, mas quando você vai para uma teoria de Psicologia Cognitiva para subsidiar sua prática, estou falando da minha experiência, já recebi avaliações assim, completamente ambíguas, então um avaliador fala: “o trabalho é fantástico, é inovador, é muito legal, gostei muito, muito bacana”; e outro fala: “essa teoria está meio {médica}, *não entendi nada*”. (Entrevistada 9 - comunicação pessoal, 2017)

As abordagens e teorias compõem uma parte significativa da pós-graduação *stricto sensu* e, nesse ponto, para complementar a análise, passa-se a avaliar como os enunciados se encadeiam: as maneiras como as deduções, descrições e definições são feitas em sala de aula.

Sobre esse aspecto, observou-se os métodos de ensino. Neste estudo já foram abordados os métodos de pesquisa, teorias e sequências dos enunciados no ambiente acadêmico. Agora passa-se, portanto ao último elemento que revela a formação dos conceitos. Foucault (2013) define que para se analisar os conceitos é preciso compreender as regras que possibilitam o seu surgimento e modificação. Por essa razão, passa-se a avaliar a forma como os professores conduzem o ensino.

Os métodos de ensino não estão em julgamento, mas revelam os limites, as regras e as condições em que os conceitos sobre Controladoria surgem no campo (Machado, 2006). Notoriamente, os seminários produzidos por meio de leitura de artigos, cujas ementas demonstraram ser predominantemente de livros nacionais e artigos internacionais, constituem um modelo de discussão que traz o aluno como centro do processo. Em suma, os professores demonstram que o seu papel é orientar e o objetivo é formar professores e pesquisadores. Para

que isso ocorra, aparentemente o aluno precisa ser provocado a realizar leituras críticas e explicar o que aprendeu. Nos excertos seguintes demonstram-se os posicionamentos que apresentaram regularidades no que concerne a utilização do seminário como principal técnica de ensino, acompanhado pela leitura de artigos.

43) Eles sempre acabam desenvolvendo essa habilidade que é pesquisa e principalmente a habilidade do ensino. Quebrar essa barreira que eles têm, [...] uma das questões que *a gente sempre começa em sala de aula e se eles são capazes de apresentar um tema para uma equipe de mestres*, mestrandos e doutores que fazem parte do colegiado, com certeza conseguirão lecionar para alunos que estarão na graduação. Então, essa é a ideia, *formar para o mercado ou professor!* (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

Percebe-se que a Entrevistada 1 justifica o uso de seminário em razão da oportunidade de desenvolver a habilidade de professor no aluno. Tal achado condiz parcialmente com a pesquisa de Comunelo *et al.* (2012), a qual percebeu-se ênfase na formação de professores em 6 programas investigados. Porém, nota-se que os professores dividem de forma equilibrada os papéis de desenvolvimento de habilidades de ensino e pesquisa, como na fala da Entrevistada 1 “desenvolvendo essa habilidade que é pesquisa e principalmente a habilidade do ensino”.

44) Depois te mando o plano de aula, lá tem isso tudo detalhado, *seminário, depois artigo*. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

45) Então ..., como o mestrado tem essa vocação de formar um profissional com dois chapéus, o chapéu do professor e o chapéu do pesquisador, *a gente não consegue fugir muito do seminário*, do meu ponto de vista. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

46) O que a gente pede, cada aula são turmas de 20 e poucos alunos, são sete, oito temas, que eles têm para avaliar, então dá em torno de 2 ou 3 alunos por grupo, e eles *tem que preparar um seminário* para falar a respeito disso. O seminário é com base em artigos, teses, dissertações, mostrando qual é o conhecimento a respeito daquilo na área. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

O seminário seguido de discussão e precedido de **leitura de artigos** foi a metodologia mais presente entre os entrevistados, esse formato é justificado pelos professores 2 “sou facilitador”, 3 “ensino a aprender” e 6 “o aluno elemento ativo e professor”[...] eu articulo na realidade o processo de reflexão.

47) No mestrado já é ao contrário, eu passo o tema, eles constroem o conhecimento e a gente discute coletivamente e aí eu, digamos, vou aparando as arestas. Aquilo que *foi apresentado* de forma incorreta, eu ajusto. Aquilo que não foi apresentado, eu complemento. Então estou ali apenas orientando o processo de aprendizagem. *Eu gostaria de dizer que todos são seminários*, mas não, a forma de construir o

conhecimento na graduação, em relação ao mestrado e o doutorado é diferente. Pelo menos eu trabalho de forma diferente. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

Contudo, a abordagem de ensino predominantemente por meio de seminários gera algumas possíveis consequências, interpretadas da fala do Entrevistado 4:

48) Sabe, a literatura, acho que ela *fragmenta muito as coisas*, então quando você olha o saber, ele é muito fragmentado, e quando você está falando de Controladoria, de gestão, de organização, *as coisas acontecem todas juntas*. Levar esse todo junto para a sala de aula, olhar isso na ciência, *levar essa complexidade para a sala de aula é algo que vejo pouco*. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

Os seminários, técnica que compreende a apresentação de temas fragmentados em geral por grupos, para o Entrevistado 4 aparentemente, pode ser a causa de saberes incompatíveis com a necessidade das organizações. Percebe-se, na fala do professor, uma crítica ao método de ensino no que tange: à leitura de artigos (caso isolado), ao seminário (de um tema) e às discussões (do tema). Esse formato de ensino contrapõe as necessidades de gestão, cujos acontecimentos ocorrem simultaneamente.

Observa-se que as técnicas compreendem uma dispersão que varia entre os seminários e uma breve introdução expositiva:

49) *Eu faço as aulas em termos de conteúdo*. Sou muito prático no sentido de *mostrar como que se faz*, então, sempre que eu faço *dou exemplo e resolvo*. E por ser uma aula mais aplicada, faço pouco uso de slides por exemplo, dou pouco slide, mas eu sou mais orientativo. Gosto de desenvolver junto com o aluno no quadro. Vejo que o aluno ele fica mais ligado quando você demonstra o passo a passo, o como fazer, então, a partir disso, *trago toda a teoria*, que é a base para aquilo, como se faz, os fundamentos, e depois eu cobro em termos de *estudo de caso*, e daí, por exemplo, um trabalho desse ele *é obrigado a fazer uma apresentação*, é como se ele fosse um analista de investimento e eu sou um investidor, eu sou investidor e quero saber se vale a pena investir ou não, você vai me convencer se aquela empresa é boa ou não, vai ter que usar todos os argumentos e todos esses argumentos fundamentados. Então, acho que isso enriquece muito o conteúdo, todo trabalho tem que fundamentar... (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

Nesse formato, o Entrevistado 12 argumenta ser necessário reservar um momento expositivo, conectando a atenção com resolução de problemas. Contudo, destaca-se que no nível do mestrado esse momento expositivo é pouco relatado, portanto, considerou-se como modalidade de ensino dominada pelo seminário, mesmo porque na sequência o próprio Entrevistado 12 relata a obrigatoriedade de fazer uma apresentação. Já o professor Entrevistado 8 faz menção a necessidade de mudança para promover uma maior conexão com os alunos,

aproximando-os da experiência da realidade. O professor em questão não define exatamente que atividade irá criar, mas comenta em ir a campo e colher elementos da realidade.

50) Vou ter que *promover uma conexão maior* entre aquilo que eu discuta em sala de aula, e aquilo que a gente vê nas organizações. Então eu preciso criar algumas atividades, para que os alunos do mestrado profissional vão a campo e colham *elementos da realidade da experiência dos profissionais* de Controladoria para eles trazerem em sala de aula, então eu já enxerguei que terei uma mudança para a próxima edição da disciplina. (Entrevistado 8 - comunicação pessoal, 2017)

Apesar das variações entre o método de ensino, a abordagem seminário e a leitura de artigos é predominantemente utilizada para atingir o objetivo de visão crítica. Por conseguinte, conclui-se que o esquema retórico está pautado em uma linha de discussão dispersa por tópicos e isso eventualmente contribui para a indefinição conceitual da Controladoria.

Por fim, observa-se que os sistemas de formação dos conceitos estão pautados principalmente em abordagens quantitativas, representados por meio de métodos estatísticos. Na prática do ensino, a utilização de seminários e da leitura de artigos se faz presente suportada por aulas expositivas e discussões de casos práticos. As teorias predominantemente relacionadas à Controladoria explicam relações comportamentais, o que aparentemente direciona os conceitos para a chamada linha gerencial. É notória a presença de desconforto na fala dos professores sobre a predominância de estatística e, por essa razão, os argumentos de mudança parecem indicar para um novo sistema de formação conceitual surgindo no campo.

Destaca-se que a maior parte dos entrevistados afirma navegar entre todas as abordagens com tranquilidade, inclusive remetendo a outros autores com a mesma habilidade. Porém, na referida análise, buscou-se observar a forma como foi dito e as lembranças mais frequentes. É nesse sentido que se justifica a predominância quantitativa, pois os professores foram capazes de citar um maior volume de técnicas quantitativas e apenas o estudo de caso e a análise de conteúdo para técnicas qualitativas. Isso é compatível com os achados de Theóphilo e Iudícibus (2009) e Wink *et al.* (2013) sobre o predomínio da postura positivista e maior adoção de estratégias de pesquisa teórico-empíricas na Contabilidade.

Nos procedimentos utilizados até agora, analisou-se os sistemas de formação do objeto, das modalidades enunciativas e dos conceitos. Porém, é na formação da estratégia que se encontra o ápice da análise do discurso, pois é justamente nesse momento que se verifica quem fala e por quem é autorizado a falar, como se utiliza do discurso ou ainda quais jogos enunciativos escolhe e, finalmente, as difrações, oposições e concorrências que tais discursos podem assumir no campo.

#### 4.4 FORMAÇÃO DA ESTRATÉGIA

Observou-se nas seções anteriores a formação dos objetos, das modalidades enunciativas e dos conceitos. Esses objetos, temas, teorias, concepções e metodologias consistem em opções estratégicas possíveis (Foucault, 2013). Sendo assim, reservou-se essa seção para demonstrar as regras que regem essas escolhas, sendo elas: (a) entre todos os jogos de enunciados possíveis, quais são de fato praticados; (b) as práticas não discursivas e (c) os pontos de difração possíveis no discurso.

Neste ponto da análise, cuidou-se para não cair em uma hipótese do discurso como algo baseado numa teoria, como se tudo que emergisse dessa linha teórica se tornasse uma estratégia específica. Para o Foucault (2013), tal unidade não existe, o autor indica que demarcar a dispersão dos pontos de escolha é fundamental para se entender a formação das estratégias.

O excerto da Entrevista 5 exemplifica como a estratégia influencia o discurso, não como uma escolha feita pelo sujeito, mas como opções possíveis e aceitas pelos atores da área:

51) Então aquela caixinha que a nossa área aceita como verdade, ou você se adapta a ela ou você está fora dela. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

A fala da Entrevistada 5 demonstra como os sistemas que regem a formação estratégica funcionam de maneira geral. Eles não são escolhas feitas intencionalmente, mas dentre aquelas possíveis, quais são aceitas, entendidas ou até mesmo convenientes. Então, se faz necessário discorrer sobre os jogos enunciativos possíveis para se utilizar no discurso do objeto Controladoria.

Nessa análise, questiona-se quais são os possíveis enunciados e quais caminhos são mais interessantes utilizar. Focou-se na percepção dos docentes a respeito das posições em relação à Contabilidade Gerencial, Controladoria, *controller* e Contador. Por conseguinte, uma gama de alternativas surge e demonstra o universo de raciocínios possíveis para conduzir a Controladoria. Os excertos dos Entrevistados 1, 2 e 15, demonstram a regularidade de posicionamentos.

52) Bom, a parte do *histórico, definições*, a parte de *Controladoria como unidade organizacional*, ou seja, como parte da estrutura organizacional da empresa. Se é linha, se é Staff, a posição no organograma na empresa. Controladoria *enquanto função*, porque *muitas empresas não têm um órgão Controladoria*, mas... *tem pessoas que exercem a função de Controladoria*, são duas coisas distintas. E o clássico, sistema de *mensuração de desempenho, estratégia*, desempenho da cadeia de suprimentos, que já é um tema emergente que muitas pessoas no Brasil, da Contabilidade não lidam, desempenho de cadeias, desempenho em cadeias verdes, desempenho ambiental, são

*temas mais emergentes* que uma disciplina clássica não abrangeria. (Entrevistado 15 - comunicação pessoal, 2017)

A Controladoria como unidade organizacional é o argumento que apresenta mais regularidade, porém, as atribuições e quem pode ser *controller* não se fecham em um único caminho. Dentre o que é clássico e o que é emergente, observa-se posicionamentos dispersos e com pouca regularidade.

A fala do Entrevistado 15 demonstra que o clássico centra-se nas definições mais básicas da Controladoria como unidade administrativa e que a disciplina se desenvolve ao se dominar esses temas. Num segundo momento, o entrevistado afirma que muitas pessoas da Contabilidade no Brasil não lidam com as temáticas emergentes. O professor que emite esta opinião sobre as temáticas de Controladoria possui toda a sua formação acadêmica em Administração; essa pode ser a razão das percepções de temas emergentes voltados ao meio ambiente e cadeia de suprimentos. Percebe-se que delimitar o que é a Controladoria nem sempre é visto como necessário; alguns professores deixam implícito que não há consenso e que não é preciso existir. Nos excertos seguintes fica implícito o sentimento:

53) Vai depender do contexto também, se for considerar para a empresa é unidade organizacional, vou considerar *campo de conhecimento, usar um conceito ou outro para definir isso, não vejo muita vantagem*, até porque não tem esse consenso ainda. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

54) Não tem um campo consolidado, mas ela está *inserida dentro das empresas*, é assim, às vezes as pessoas não têm definido o que seja Controladoria, mas ela existe nas atividades que são desenvolvidas. *Não sei se é necessário defini-la*, mas se fosse para definir, ela é uma *unidade do conhecimento que tem a finalidade de desenvolver controles* dentro das empresas e também desenvolver pesquisas para melhorias das atividades empresariais, que o foco dela é melhorar o desempenho empresarial. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

O Entrevistado 2 deixa subentendido que não acha necessário delimitar de forma absoluta os conceitos e definições sobre a Controladoria e até demonstra que buscar o consenso torna-se uma tarefa cansativa. Também é possível extrair de sua fala que o docente atribui a responsabilidade sobre a falta de consenso a um grupo (não mencionado pelo Entrevistado 2). Entretanto, identificou-se na seção das instâncias de delimitação que este grupo é composto por professores de Contabilidade, em especial aqueles relacionados à USP.

No mesmo sentido, a Entrevistada 1 entende que não é necessário definir o que é Controladoria e que a mesma pode configurar-se como área do conhecimento ou unidade administrativa. Isso posto, constata-se que a percepção como área do conhecimento implica em outras posições do sujeito em relação ao objeto, como admitir que as configurações como

unidade organizacional são abertas a qualquer adaptação. Ao mesmo tempo, os jogos enunciativos mais regulares compreendem a definição como área administrativa ou área do conhecimento.

Observa-se que, no geral, os discursos estão inclinados à perspectiva da Controladoria como área administrativa e demonstram o desejo de estudar como ela funciona na prática. Sobre esse aspecto, organizou-se, na sequência, os jogos enunciativos dos professores com formação na USP. Percebeu-se que apenas o Entrevistado 7 enfatiza a Controladoria como área do conhecimento, mas não elimina a possibilidade de abordagem como área administrativa. Diferente do Entrevistado 14 que nega e crítica a perspectiva de área do conhecimento.

55) A necessidade é tratar Controladoria como *uma unidade administrativa*, e também para que eu promova uma conexão cada vez maior entre aquilo que a gente discute em sala de aula e aquilo que as organizações vivem. (Entrevistado 8 - comunicação pessoal, 2017)

56) A Controladoria seria *responsável por gerir/orquestrar* a forma como as áreas geram *informações*. (Entrevistado 3 - comunicação pessoal, 2017)

57) Controladoria, tem alguns estudiosos que *tentam passar a ideia* de Controladoria como área de conhecimento. Eu discordo disso, e só trato Controladoria como área administrativa. (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017)

58) Controladoria é uma *aplicação de uma série de conhecimentos*, práticas, que são descritas e estudadas na *Contabilidade Gerencial*. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

59) A controladoria, no contexto, como a gente falou, histórico da Controladoria do Brasil e no mundo, até chegar num contexto da Controladoria como *parceira de negócio*. Discute planejamento, discute esse modelo de avaliação de desempenho, tipo BSC, orçamento e as outras questões a gente inclui temática de teorias organizacionais. (Entrevistado 13 - comunicação pessoal, 2017)

60) Mas eu acho que ela é *um campo de conhecimento* e nesse sentido acho que ela então engloba, conhecimento de várias áreas, notadamente Contabilidade, Economia e Administração e eu vejo *a contabilidade como o fundamento da Controladoria*. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

Os relatos, demonstram como os professores discorrem sobre a Controladoria; essa categoria é o estágio da análise na qual se identifica os possíveis enunciados aceitos, escolhidos ou induzidos pelo campo.

Os trechos organizados demonstram que as funções unidade administrativa, área do conhecimento e parceira de negócios aparecem para definir o que é Controladoria, porém, é perceptível que o sistema que rege esses jogos enunciativos é o mesmo tratado por Borinelli (2006) e Catelli (2001), não que esses autores necessariamente tenham produzido novos

significados, mas acabam por sintetizar as opções mais usuais e fixar, dessa forma, limites sobre o objeto. Conclui-se que a forma unidade administrativa é a mais usual dentre os entrevistados e também na literatura.

Os discursos são provocativos no sentido de demonstrar a complexidade e importância da área, principalmente, dentre os professores que fizeram doutorado na USP. Não são argumentados elementos sobre o papel do Contador como *controller*. Dessa forma, interpreta-se que é atribuição da Controladoria “orquestrar” as áreas e ser parceira de negócios, mas nenhum dos professores deixa explícito que a Contabilidade e, por conseguinte, o Contador, seja o profissional mais adequado para atuar como *controller*.

Isso posto, observa-se que dentre os jogos enunciativos possíveis, os direcionamentos e as classificações mais aparentes são as mesmas já delimitadas pelas instituições que iniciaram o campo. A presença da USP, por meio dos professores formados por ela, é evidenciada nas instâncias de delimitação e na classificação que os professores utilizam para se referir ao tema. Isso confirma o achado de Souza (2010) sobre o ensino da Controladoria ser mais direcionado à gestão econômica e estratégica, como também diretamente ligado ao conteúdo do modelo de Gestão Econômica dos professores da USP. Porém, nota-se que mesmo entre os professores formados na mesma instituição, há os que a definem, prioritariamente, como unidade organizacional e os que a definem como área do conhecimento.

Interpreta-se que, quando a perspectiva do docente é por unidade administrativa, os conteúdos têm maior enfoque no papel e nas funções da Controladoria, bem como na sua relação com a organização, observável na ementa da UFPE, cujo professor declara explicitamente não concordar com a postura de área do conhecimento. Por outro lado, quando o posicionamento é como área de conhecimento, o enfoque dos conteúdos da ementa é mais teórico, como na ementa da PUC/SP. Os temas das ementas são apresentados na Tabela 23.

Tabela 23

**Jogos enunciativos e ementas**

INSTITUIÇÃO	EMENTA DA INSTITUIÇÃO
UNIFECAP Uma unidade administrativa	Acadêmico - A Organização e a Controladoria. Cultura Organizacional. Teoria Institucional. Teoria Contingencial. Teoria Crítica. Teoria da Agência (Teoria da Firma). Modelo de Gestão. Processo de Gestão (Planejamento Empresarial). Balanced Scorecard. Orçamento. Métricas de Valor.
FUCAPE Gerir/orquestrar	Acadêmico - Teoria da Contingência e os Sistemas de Controle Gerencial. Interface da Sociologia e Psicologia na Contabilidade Gerencial. Perspectivas teóricas do processo orçamentário e sua integração. Indicadores de desempenho e Sistemas de Incentivos; Efeito da Contabilidade Gerencial: Cognição e Motivação; Pesquisa em Contabilidade Gerencial. Profissional - Controladoria. Estrutura conceitual da Controladoria. Funções. Visão Sistêmica das Organizações e a Dinâmica Empresarial. Planejamento.

	Mecanismos de Coordenação e Controle das Firmas. Orçamento. Avaliação e Mensuração de Desempenho. Sistema de Recompensas.
UFPE Área administrativa	Acadêmico - O contexto da disciplina discute, analisa e critica a interação entre os diversos subsistemas organizacionais, com foco no papel da Controladoria, com destaque para: Sistema Empresa; Controle Gerencial; Controladoria: unidade administrativa, funções e responsabilidades; Modelo de Gestão Organizacional; Fases do Controle Gerencial, Teoria e Modelo de Decisão; Modelo de Mensuração; Modelo de Informação e de Acumulação de Receitas e Despesas; Controladoria: Área do conhecimento X Área administrativa; Avaliação de Desempenho.
FIPECAFI Série de conhecimentos	Acadêmico - Visão moderna da Controladoria; Teoria da Firma; Modelos de Mensuração e Avaliação de Desempenho; Preços de Transferência; Controle e Sistemas de Informações; Pesquisas em Controladoria.
UNIFECAP Parceira de negócio	Acadêmico - A Organização e a Controladoria. Cultura Organizacional. Teoria Institucional. Teoria Contingencial. Teoria Crítica. Teoria da Agência (Teoria da Firma). Modelo de Gestão. Processo de Gestão (Planejamento Empresarial). Balanced Scorecard. Orçamento. Métricas de Valor.
PUC/SP Campo de conhecimento	Acadêmico - Conteúdo Programático: O papel da Controladoria (Governança Corporativa, Teoria do Agenciamento, Controladoria Estratégica, a Função Estratégica do Controller).

Observa-se, na Tabela 23, que o Entrevistado 3, cuja instituição tem dois programas, acaba tomando uma posição macro da Controladoria, afirmando que ela é responsável por gerir/orquestrar várias áreas. Interpretou-se que o Entrevistado 3 estava tratando a Controladoria como uma unidade administrativa que realiza a tarefa de conduzir, dirigir e monitorar atividades de várias áreas.

Demonstra-se, na Tabela 23, os dois posicionamentos (unidade administrativa e área de conhecimento) e as respectivas ementas que propõem sustentar esses jogos enunciativos. Ressalta-se que os próprios professores admitem não haver consenso a respeito das inúmeras perspectivas da Controladoria e alguns nem visualizam isso como necessário. Dessa forma, percebe-se que mesmo dentre os professores com formação acadêmica na USP, evidenciam-se os dois jogos enunciativos. Dessa maneira, observa-se que as regras da formação das estratégias discursivas permitem as duas abordagens. Porém, julga-se que quando se trata de unidade administrativa, a definição dos conteúdos tem maior regularidade em conceitos, estrutura, ferramentas e funções.

Dentre os jogos enunciativos possíveis, verificou-se, com maior regularidade, a definição de que a Controladoria vai além da Contabilidade e, por conseguinte, o Contador para atuar nesse campo precisa ter conhecimento de outras áreas. Nos excertos seguintes aparecem a argumentação de que a Controladoria é maior que a Contabilidade.

61) Ementas de Controladoria, com grande ênfase em análise das demonstrações contábeis. Uma perspectiva que você vai gerar informações a partir do que a Contabilidade oferece e fornece na sua essência. Eu, enquanto professora, penso que a Controladoria vai além, eu não vejo como você desenvolver um conhecimento de

Controladoria, você ensinar Controladoria, você fazer Controladoria na prática, bastando contabilidade e as informações e os relatórios gerados pela Contabilidade. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

62) Hoje, a nível de Mestrado, já tem essa visão, a nível de pós-graduação, mas eu acho que ainda não chegou com a devida força na graduação, onde se deve preparar os profissionais para atuarem, até porque precisa dessa visão multidisciplinar, você ser controller, você tem de conhecer tudo, não é muita coisa, mas é tudo, né? (Entrevistado 11 - comunicação pessoal, 2017)

63) Eu até discuto com os alunos se Controladoria de fato é uma área ou se é uma junção de várias áreas, porque o controller é aquele profissional que tem que entender de custos, orçamentos, de contabilidade, de auditoria, de controle interno, *então juntam-se várias áreas*. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

64) Então, eu vejo que, pelo menos na minha realidade e o que eu leio a respeito, é que os textos eles são textos críticos discutindo aspectos críticos relacionados à Controladoria. E esses aspectos *não passam mais só por discussão contábil*, mas eu tenho visto um avanço muito grande em estudos que tentam pegar aspectos comportamentais selecionados ao uso da informação e tenho visto bastantes artigos que usam, desde ferramentas de neurociência até métodos qualitativos, tentando entender como a pessoa usa a informação e como isso vai se transformar em alguma coisa prática. (Entrevistada 9 - comunicação pessoal, 2017)

65) Então é um conceito que o campo ainda não se resolveu, então o que acontece, para fins de Brasil, Controladoria não é teoria, é talvez um recorte da área, mas que *tem muita dificuldade para ser um recorte contábil*, porque tem características **multidisciplinares**. É porque Controladoria ainda não sente confortável para dizer, “eu sou isso”. (Entrevistado 15 - comunicação pessoal, 2017)

Interpreta-se nos enunciados dos docentes que a Controladoria precisa de mais elementos do que a Contabilidade é capaz de fornecer, por isso, é preciso organizar conteúdos que subsidiem essa necessidade. Da mesma forma, os professores demonstram que para o Contador, o Administrador ou qualquer profissional atuar na área, precisa ter habilidades de várias áreas, além de conhecer toda a organização e, inclusive, a Contabilidade.

Entende-se que os professores que têm esse posicionamento, em geral, possuem formação em outras áreas. Isso pode ocorrer em razão da experiência fora da Contabilidade. O professor pode desenvolver um posicionamento crítico em relação aos conhecimentos exclusivamente contábeis, trazendo inclusive sua própria contribuição (pois formou-se em outra área) para a Controladoria. Do mesmo modo, aparentemente, torna-se um campo de conhecimento dominado por professores que possuem habilidades, de ensino multidisciplinares.

Percebeu-se que os professores, mesmo os com formação contábil, tentam passar a mensagem de que suas experiências em gestão os tornam qualificados para ensinar

Controladoria. Logo, percebe-se que tanto a formação em outra área quanto a experiência em gestão fundamentam a necessidade do aluno adquirir conhecimentos interdisciplinares.

É evidente que os jogos enunciativos, os quais aparentemente introduzem um conhecimento híbrido para a Controladoria, são permitidos nesse ambiente de ensino da Contabilidade. Esta pesquisa refere-se a mestrandos em Contabilidade e, por dedução, caso a Contabilidade não permitisse profissionais com formação em outra área, tal fato não ocorreria. Mas, aparentemente, é justamente o contrário, a Controladoria permite a presença de docentes de variadas formações acadêmicas, os quais introduzem conhecimentos de outras áreas em uma disciplina de conteúdo obrigatório na Contabilidade.

Então, para entender melhor como esses professores formados em outras áreas influenciam na Controladoria, passou-se a analisar as práticas não discursivas. Essas práticas são elementos não expressos no discurso, por exemplo, quando um padeiro te receita um medicamento o efeito é diferente de quando um médico o faz. Por conseguinte, entre o que é dito e o que se aceita que seja dito encontram-se as práticas não discursivas e, por essa razão, torna-se relevante analisar os elementos que estão presentes no discurso, mas não precisam ser ditos ou enunciados.

Foucault (2013) assinala que a instância que decide as escolhas estratégicas e que se situa em relação às práticas não discursivas compreende a propriedade do discurso: quem fala, por que se fala, quem tem esse direito (como se adquire esse direito) e como se organiza todo o acesso ao conjunto de enunciados já prontos. Também se analisam nessa fase as posições possíveis de serem assumidas pelo sujeito. Nesse sentido, avaliou-se as atividades dos professores, sua formação acadêmica, bem como os seus traços de desejo ou posições assumidas em relação ao discurso.

Os professores da área de Controladoria frequentemente argumentam que a experiência prática influencia positivamente o ensino e a pesquisa. Ficou evidente que para atuar como professor de Controladoria, a experiência de gestão é fundamental para se ter autoridade sobre o tema. O Entrevistado 4 diz explicitamente isso no excerto seguinte:

66) Hoje eu estava numa organização, ontem eu estava na outra, amanhã eu estou na outra. Então isso dá, de certa forma, uma visão de atualidade e também te dá uma certa *autoridade* para você falar: "olha, tenta levar esse conhecimento para a prática porque eu estou fazendo isso". (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

67) Áreas de atuação: Ciências Contábeis, Administração Financeira, Administração da Produção, Engenharia Mecânica. (Entrevistado 4 - Masc – *Lattes*, 2017)

Entretanto, as atuações mais comuns dos professores nas empresas são relatadas como consultoria. Nesse sentido, observa-se no excerto que o Entrevistado 4 atua em Ciências Contábeis, Administração Financeira e da Produção, além de Engenharia Mecânica. Nota-se que a ordem das áreas de atuação indica uma possível hierarquia, sendo assim, a Contabilidade estaria à frente das demais.

Observa-se que a prática remete à autoridade, mas outros elementos aparecem como propriedade de quem pode falar sobre o tema. O Entrevistado 8 afirma ter um olhar privilegiado, mas, para tanto, justifica com um conjunto de atividades ainda maior que a experiência prática, como: participação em banca, livros, artigos e atividades nas organizações.

68) Muito do que eu discuto em sala de aula consigo usar na prática, consigo, *tenho livro sobre didática* de ensino da contabilidade, eu *tenho artigos publicados* sobre perícia, *participo de bancas*, já fui chamado para *prestar assessoria* e consultoria para instituições de ensino, *atuo como perito*, *tenho uma empresa de perícia*, então no fundo, no fundo, acaba sendo uma coisa também um pouco egoísta, porque *eu tenho um olhar privilegiado*, este olhar privilegiado, transformo numa utilidade para mim”. (Entrevistado 8 - comunicação pessoal, 2017)

69) Áreas de atuação: Ciências Contábeis, Administração, Economia, Medicina, Engenharia de Minas. (Entrevistado 8 - Masc - *Lattes*, 2017)

Novamente, percebe-se que o professor declara no *lattes*, primeiramente, a área de Ciências Contábeis e depois Administração, como segunda área de atuação. Por essa razão, interpreta-se que a experiência prática mencionada regularmente pelos entrevistados refere-se principalmente àquelas relativas à gestão, ou ao menos as que compreendem os níveis mais altos da administração da empresa.

Ainda, defendendo a experiência prática, mas argumentando por outro caminho, os Entrevistados 11 e 12, de forma implícita, demonstram os problemas da falta de contato com as empresas. As argumentações dos excertos seguintes são realizadas em tom de crítica aos professores puramente acadêmicos e indiretamente aos professores de instituições públicas. Porém, ressalta-se que as críticas são tranquilas e sem emoções negativas. Os entrevistados alegam ser necessários os dois perfis, no entanto, são contundentes em afirmar que a prática melhora o desempenho no ensino. Observa-se, na sequência, as duas críticas:

70) O professor sem experiência, puramente acadêmico, pega lá o livro, tira o modelinho dali e coloca lá no quadro, coloca no slide, você entendeu? (Entrevistado 11 - comunicação pessoal, 2017)

71) Área de atuação: Gestão Estratégica de Custos, Contabilidade de Cooperativas, Contabilidade *Tributária*, *Custeio* e Gestão Baseada em Atividades. (Entrevistado 11 – Masc - *Lattes*, 2017)

72) Um fato que contribuiu muito para isso é que as maiores universidades brasileiras são públicas. E o fato de ser pública faz com que *o docente da universidade pública ele não esteja muito antenado com o mercado*. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

73) Área de atuação: Administração *Financeira*, Mercado de Capitais, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de *Custos*, Teoria Monetária e Financeira. (Entrevistado 12 – Masc - *Lattes*, 2017)

Os dois professores que indiretamente criticaram a distância com a prática têm em comum atividades com ênfase em custos e finanças. Nota-se que o Entrevistado 12 é um professor de instituição pública e, mesmo assim, refere-se a um distanciamento do mercado com os professores desse perfil de organização. O mesmo professor também critica a linguagem acadêmica, afirmando que:

74) O gerente de uma empresa, o cara não tem paciência de ler, aí você mostra questões, por exemplo, econométricas que você fez, o cara não vai saber ler aquilo, então quando ele vê aquilo, para ele não interessa. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

Compreende-se que a deficiência em relação à linguagem utilizada é necessária para atingir o público e decorre do afastamento das atividades no “mercado”. Então, pressupõe-se que os sistemas que regem a formação das estratégias expulsam ou dominam aqueles que não têm experiência prática.

Observou-se, ainda, que os professores de instituições privadas relatam com maior ênfase suas experiências profissionais, porém, o Entrevistado 6, professor de instituição pública, evidencia a importância percebida por ele ao detalhar suas experiências práticas, nesse caso, demonstra-se, nos excertos seguintes, a objetivação dessas experiências:

75) Então, participamos de um projeto no Banco do Brasil, na Caixa Econômica Federal, da Previ fundo de pensão dos funcionários do Banco do Brasil, *projetos que permitiram testar, implantar e consolidar* as ideias que tinham sido desenvolvidas aqui. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

76) Na realidade, eu *trabalho mais com custo, custos e contabilidade gerencial*, [...] financeira há bastante tempo. Quando eu fui contratado para esse mestrado, me ofereceram essa disciplina porque *tinha mais a ver com a área que eu trabalhava*. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

77) Talvez seja pela *minha experiência*, como eu te falei, estou há 20 anos na vida universitária, e nessa trajetória eu fui professora, *eu estive na frente da gestão*, então

você tem um conhecimento e um entendimento de perspectiva de Controladoria, que as coisas estão interligadas, estão conectadas, né? (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

78) Na realidade é o seguinte, *se eu não tivesse a minha vivência prática, eu seria outro professor completamente diferente* do que eu sou. Eu diria o seguinte, a parte teórica eu valorizo muito. A teoria, a metodologia acadêmica, a pesquisa, só um professor de Controladoria que não tenha vivência, que não tenha um relacionamento com a prática, é difícil de entender certos conceitos, o significado dos conceitos, você não ver isso aplicado na prática, ou seja, o mundo real é o mundo da prática, não é da teoria. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

Entende-se, como processo de objetivação, a intervenção do sujeito na realidade por meio de relatos de experiências preexistentes para fundamentar a veracidade da argumentação seguinte (Foucault, 2013). Por essa razão, a experiência prática do professor é usada para fundamentar a atuação de qualidade como professor. O desejo dos professores em demonstrar esse raciocínio induz a pensar que o segundo enunciado (qualidade) é tão concreto quanto o primeiro.

Identificou-se que os elementos chaves das práticas não discursivas possibilitam a presença de professores com formação em outras áreas no grupo de professores de Controladoria. Tal possibilidade pode não ser possível em outras disciplinas dos mestrados de Contabilidade. Percebe-se que é fundamental a afinidade com a Contabilidade, contudo, professores de outras áreas estão à frente das disciplinas de Controladoria. Dos 27 currículos *lattes* avaliados, 19 são graduados em Contabilidade e 8 dividem-se em Administração (1), Economia (3), Engenharia Agrônômica (1), Engenharia Civil (1), Engenharia Industrial Mecânica (1) e Psicologia (1). Apenas a professora graduada em Psicologia, à frente de uma disciplina, possui o enfoque em tomada de decisões em ambiente de Controladoria, sendo assim, têm uma característica que mais se aproxima de sua formação acadêmica.

Isso posto, observa-se que a autorização para atuar no ensino da Controladoria tem uma limitação muito mais ligada à experiência gerencial do que à formação acadêmica. Pressupõe-se, então, como prática não discursiva, a experiência profissional como requisito para falar sobre o tema e afetar a realidade.

Dentre as atividades dos professores fora do discurso, é perceptível que a atuação em gestão é desejável e, portanto, define-se quem pode ensinar e participar desse campo. Porém, o ambiente acadêmico é permeado por controles de publicação, quantidade de alunos, avaliações do MEC, da Capes, bolsa de pesquisa e, diante de tantos indicadores de desempenho, é possível inferir que se trata de um ambiente competitivo. Contudo, não foi observado nas falas dos professores nenhum traço de disputa nesse sentido. Por exemplo, os professores não consideram

às instituições que mais publicam artigos ou as que têm maior nota da Capes como aquelas com maior autoridade sobre o tema. Em relação aos grupos de pesquisa, também não apresentou regularidade no campo, apesar do Grupo GECOM, da USP, ter sido citado, mas não se encontrou evidências de que os professores permanecem atuantes.

Vale salientar que, buscou-se compreender, além dos professores de Controladoria, quem pode discutir o objeto, ou quais instituições influenciam o tema e são referência no campo. Neste estudo já foram apresentadas as instâncias de delimitação (4.2), quem fala (perfil dos professores) e os lugares institucionais onde se obtêm o discurso (4.3) e, agora, confirma-se nas entrevistas quais dentre as instâncias e lugares são lembrados e, portanto, referenciados pelos professores.

A Controladoria surge para unir os conhecimentos técnicos e operacionais com o conhecimento estratégico (Perez Jr., Pestana e Franco, 1997). Neste ponto da análise, passa-se a discutir quem pode definir, quem autoriza os enunciados e onde eles ocorrem. Nesse sentido, não foram observadas regularidades de instituições e de congressos que sejam referências absolutas sobre o tema, entretanto, os excertos seguintes demonstram como os professores constroem o que é relevante para a área:

79) Como vou desenvolver uma disciplina para formação do mestrado, eu faço uma parada geral do que foi discutido na linha de Controladoria nos *principais congressos do Brasil*. Então, eu faço um geral do que foi discutido teoricamente para dar uma atualizada, se não o conteúdo fica desatualizado. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

Por conseguinte, observa-se os congressos que a Entrevistada 1 mais participou buscando-se compreender quais as melhores referências do campo. Os congressos coincidem com os mais acessados nos 27 *lattes* analisados (**EnANPAD, ANPCONT e Congresso USP**), com isso interpreta-se que esses seriam as referências no campo e, portanto, limitariam as temáticas disponíveis. Contudo, nem todos os docentes mencionaram os congressos brasileiros. No excerto seguinte observa-se o Entrevistado 4 declarando a preferência por eventos internacionais.

80) Eu tenho grande *tendência nos eventos internacionais*, eu participei efetivamente de um no ano passado e foi em *Lisboa*. É um grupo de estudo que me interessa bastante dentro dessa linha da visão *sociológica*, no olhar das práticas... (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

Percebe-se no trecho do Entrevistado 4 que para buscar visão sociológica, o mesmo prefere eventos internacionais. Essa posição condiz com o argumento do Entrevistado 15 o qual

afirma que artigos internacionais têm sua contribuição porque objetivam o senso crítico e não pela formatação do artigo. O docente faz uma crítica à academia brasileira por ser funcionalista e afirma que artigos importantes como o de Kaplan e Norton não seriam publicados no Brasil. Isso posto, considera-se o argumento como justificativa para a fuga de leituras nacionais, pois, aparentemente, a preocupação dos artigos brasileiros está na técnica e, por essa razão, diminui a publicabilidade de boas ideias sem uma técnica de análise aceita pelo campo. Na seção formação dos conceitos, conclui-se que a área de Contabilidade e, por sua vez, Controladoria, tem uma ligação mais forte com as técnicas estatísticas e métodos quantitativos. De tal modo, o argumento do próximo excerto segue nesse sentido.

81) Porque o tema Controladoria é nosso, mas digamos assim, internacionalmente falando, inegavelmente é o artigo de *Kaplan e Norton*. Ele foi um grande divisor de águas, embora o artigo em si hoje não tivesse *publicabilidade*, digamos assim. Por exemplo, se você leu o artigo de Kaplan e Norton, se você entendeu, nenhuma revista vai olhar e publicar esse artigo. Porque aí é um viés nosso, do nosso meio, porque muitos artigos internacionais *eles têm contribuição para a literatura pelo que eles fazem você pensar* e a academia brasileira é muito funcionalista. Se o artigo tem uma boa equação, bem bonita, o artigo é bom, se o artigo não tem equação, ele é ruim. (Entrevistado 15 - comunicação pessoal, 2017)

Quanto ao perfil de eventos ou periódicos, não se identificou regularidades, todavia, observou-se um conjunto de regras sobre os autores considerados referências no campo. Nos excertos seguintes demonstram-se argumentos que sintetizam professores que são referências na Controladoria, compondo, neste caso, os argumentos que estão autorizados, validados e que já produziram saberes nesta área:

82) A gente sabe que a *revista ligada à USP*, que o pessoal produz mais sobre Controladoria. *O berço da Controladoria é a USP*. Então, a gente vem buscando palavras chaves, autores que a gente sabe que trabalham muito nesse sentido. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

A USP aparece como berço da Controladoria no excerto do Entrevistado 12. No tópico instância de delimitação já havia verificado que a Contabilidade é a principal instância de delimitação e seus atores em geral são professores ligados de alguma forma à USP. No tópico quem fala identificou-se que a maioria dos professores tem formação acadêmica em Contabilidade na USP. Por isso, naturalmente, as obras produzidas pelos seus representantes causariam impacto nos saberes em Controladoria. Ressalta-se que a discussão se dá, estritamente, em razão da atuação dos docentes nos mestrados de Contabilidade e que outras instituições poderiam ser referência em relação ao volume de publicações sobre Controladoria

no Brasil, mas a análise se restringiu ao sistema de formação da estratégia discursiva dos docentes.

83) O que influencia é o conteúdo do paper, *a ideia do paper*, mas não é revista, não a metodologia. Quer dizer, são papers que influenciaram muitos alunos, a gente dá papers para eles, eles são influenciados, alguns papers que a gente pública. Depois, anos depois a gente ouve falar, encontra com pessoas que fizeram pesquisas semelhantes que falam "Olha eu me inspirei naquele paper", "esse paper foi muito importante para mim", a ideia que está lá, o que influencia as pessoas são ideias, não são o nome da revista, são as ideias. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

O Entrevistado 6 foi selecionado por ter sido enunciado por um professor da USP e, no trecho acima, o mesmo defende a ideia do *paper* e não de um nome ou de um autor. Aparentemente, qualquer pessoa com uma boa ideia poderia publicar um artigo e inspirar outros atores do campo. Porém, o ponto central dessa pesquisa indica que há um conjunto de regras que regem os saberes que podem inspirar, mudar e influenciar a realidade em Controladoria. Dentre elas, ressaltam-se as superfícies de primeira emergência, as instâncias de delimitação, os lugares institucionais, além das modalidades enunciativas. Em suma, todo o conjunto de formação discursiva na ótica de Foucault (2013) rege o que consistirá o saber em Controladoria. Resumindo, qualquer professor da USP, da UFSC ou que, de alguma forma entenda as regras e se proponha a utilizar as técnicas de análise aceitas pelos eventos e periódicos brasileiros, bem como se utilize dos termos, das classificações e das perspectivas usualmente utilizadas e que tenha, também, uma boa ideia, será reconhecido e poderá contribuir com o saber em Controladoria.

84) Olha então, tem uma tese de doutorado, que é uma tese antiga, normalmente a gente não traz, não trabalha, que a *tese do Guerreiro*, que é de 1990, 89, mas essa tese dele é um trabalho realmente assim, é um trabalho brilhante, muito bem amarrado, sistematizou uma *série de ideias que até hoje são válidas*. Esse é o ponto, os conceitos que ele sistematizou ali, são os conceitos que justificariam, no meu ponto de vista, uma área de Controladoria. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

No excerto do Entrevistado 7, cujo doutorado foi na USP, é citada como referência a tese do professor Guerreiro, que também é professor da USP. Isso reforça a presença da instituição nas diretrizes e na formação do conhecimento.

85) Eu gosto muito de *um livro* que foi feito pela *Fecap* em 2011, se chama Contabilidade Gerencial. É um livro que foi organizado pelo professor *Cláudio Parisi*. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

O livro indicado pelo Entrevistado 4, que estudou na USP, foi organizado por um professor que também estudou naquela instituição e que foi orientado pelo professor Armando

Catelli no doutorado. Em seções anteriores, já foi explanado que o professor Catelli é o único autor brasileiro que aparece regularmente nas ementas e que foi orientador 12 vezes de 6 professores que estão atualmente à frente da disciplina de Controladoria nos mestrados de Contabilidade do Brasil. No excerto seguinte, observa-se novamente a presença do autor, porém menciona-se, dessa vez, a saturação das suas obras:

86) Em termos de Brasil, vou ser honesto para você, o pessoal escreve muito mais do mesmo está, a turma toda pega aquilo que *o professor Catelli* escreveu em maior ou menor medida, o pessoal *fica trabalhando em cima*, o que não é um demérito, mas eu acho que o pessoal precisa ir além. (Colaborador da pesquisa)

Borinelli também aparece em vários momentos em razão da tese publicada em 2006, cujo tema converge-se na estrutura básica conceitual da Controladoria. O autor é integrante do quadro de docentes da FEA USP e fez doutorado também na USP. Por conseguinte, aparentemente, atende às regras da formação discursiva e pode ser uma instância de delimitação dos saberes em Controladoria.

87) Então eu gosto, com algumas restrições, do que o *Borinelli discute lá em 2006*, que a Controladoria são 3 coisas diferentes. *A professora Ilse* também, uma fala dela que me marcou muito, que é o seguinte: eu preciso primeiro ver o que uma empresa quer da Controladoria, para depois eu dizer o que é Controladoria para aquela empresa. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

88) Tirando esse do *Borinelli*, que *seria o começo*, aqui no Brasil, para organizar essa bagunça que estava, aí tem aquele *livro do Catelli*, tem esse último do *Paulo Schmitt*, que são bons para indicar, digamos assim, mas o que eu prefiro é trabalhar com artigos desses mais recentes. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

Percebe-se que Borinelli é reconhecido por organizar as ideias, os conceitos e trazer alguma delimitação do que é Controladoria na perspectiva do Brasil. Já Catelli é referenciado nas ementas e segue como primeira referência no Brasil.

Se por um lado o que influencia, de acordo com o Entrevistado 6, é a “ideia do *paper*”, por outro lado, quem determina se ela é suficiente para ser apresentada no congresso ou publicada no periódico são os próprios professores quando estão atuando como avaliadores. Por essa razão, identificou-se que como prática não discursiva a origem do autor e a forma como ele organiza as ideias passa pelo crivo dos autores da área. Com isso, terá maior chance de contribuir com a realidade e atender às regras de formação discursiva na Controladoria.

Após verificar os jogos enunciativos possíveis e as práticas não discursivas, prosseguiu-se para a observação dos pontos de difração possíveis no discurso. Com o propósito de identificar como os enunciados se agrupam, organizou-se em três subcategorias:

incompatibilidade, alternativa e pertence (Foucault, 2013). Na subcategoria “incompatibilidade” observa-se os conceitos designados como o oposto da Controladoria ou não pertencentes ao mesmo campo. De forma contrária, na subcategoria “pertence” observa-se aqueles que constituem a definição do que é o objeto Controladoria. Para a subcategoria “alternativa”, analisou-se os conceitos que complementam, avançam ou demonstram que a Controlaria é um caminho alternativo à Contabilidade.

Observou-se que os autores definem variadas alternativas de aplicação e de atribuições da Controladoria, mesmo dentro da mesma superfície de emergência (mestrado, periódicos, livros). Ao mesmo tempo que surgem conceitos que determinam uma ligação estreita e de dependência da Controladoria com a Contabilidade, surgem outros em que a Contabilidade não tem perfil para ajustar-se à Controladoria e, nessa perspectiva, ela se torna uma alternativa à Contabilidade Gerencial. Observa-se esse posicionamento no discurso do Entrevistado 12:

89) A Controladoria de fato fazia e começou a *acionar mais estratégia*, primeiro cuidar dos custos, e custos é 80% indústria, produção e engenharia e 20% Contabilidade, da área de orçamento e da área de informações gerenciais, ou seja, áreas totalmente estratégicas. Como *a Contabilidade não tinha um perfil para absorver isso*, então eu aplicava a parte. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

Outros caminhos alternativos aparecem no discurso, como o olhar sociológico que vem como uma alternativa a outros conceitos da área de finanças ou societária, nas quais, aparentemente, têm menor influência em mudanças sociais dessa natureza e isso dá suporte à fala da Entrevistada 5:

90) ...eu acho que *a gente pode colaborar muito com as questões de desigualdade* de gênero, que os meus colegas às vezes brincam comigo, capaz isso não existe, você vai lá faz pesquisa e você descobre que a mulher, na metade da carreira ganha dois salários mínimos a 3 salários a menos do que um homem, simplesmente porque é mulher. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

No mesmo campo discursivo da Contabilidade, a Controladoria surge como uma alternativa sociológica, pois permite que os atores possam promover mudanças sociais por meio da Contabilidade Gerencial ou Controladoria. Outra difração alternativa consiste no posicionamento de alguns professores que demonstraram que a Controladoria vai além, quando se referiram à Contabilidade Gerencial:

91) Controladoria como *parceira de negócios*. (Entrevistado 4 - comunicação pessoal, 2017)

92) E era uma disciplina que na época a gente chamava de Contabilidade Gerencial, mas Controladoria é *muito além* de Contabilidade Gerencial. (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017).

Apesar de basicamente a Contabilidade Gerencial e Controladoria estarem no mesmo campo contábil, os professores não têm consenso sobre as definições das mesmas e a Entrevistada 5 demonstra não ser necessário delimitar essa ruptura:

93) Sabe que *eu sou muito flexível em relação à Controladoria*, porque a organização pode ter um contador gerencial que é um controller, e ela pode ter um controller que é contador gerencial. Em algumas partes do mundo a gente não tem controller, a gente tem contador gerencial. Eu particularmente não consigo perceber na expressão contador gerencial ou controller algo que deixe explícito o que uma função diferencia da outra. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

Não há uma definição muito clara na fala dos professores em relação a caminhos alternativos ou à continuidade da Contabilidade e, por vezes, aparenta ser incômodo a necessidade de se definir o que é ou não é. Os mesmos acabam aceitando-a como unidade administrativa adaptável à realidade da organização, no qual incluem-se elementos comportamentais. Por conseguinte, esse perfil opõe-se às áreas da Contabilidade Societária e Financeira.

Identificou-se alguns conceitos frequentemente tomados como incompatíveis de serem utilizados no mesmo enunciado que a Controladoria. Os excertos seguintes apresentam tais argumentos:

94) Existem algumas atividades distintas sobre o enfoque social que seria a Controladoria, mas não muito diferenciado de um professor que atua digamos na *linha gerencial e na linha financeira*, porque a Controladoria ela engloba as duas linhas. (Entrevistada 1 - comunicação pessoal, 2016)

A Entrevistada 1 argumenta que a Controladoria engloba tanto a linha Gerencial quanto a Financeira. Porém, em geral, a área de Finanças aparece em lado oposto ao da Controladoria. Seguem outros trechos de entrevistas:

95) *Eu não vejo consolidada como os caras de Finanças*, e eu trabalho, eu tenho projetos que eu desenvolvo junto com professor que é da área de Finanças comportamentais, então a gente trabalha. (Entrevistada 9 - comunicação pessoal, 2017)

A professora afirma não ver a Controladoria consolidada como “os caras das finanças”, interpreta-se, pelo seu excerto, que a área de Finanças está consolidada e a Controladoria não pertence a ela. No excerto seguinte, o Entrevistado 13 expõe explicitamente a oposição.

96) Uma linha de Controladoria e uma linha de Contabilidade Financeira. (Entrevistado 13 - comunicação pessoal, 2017)

97) O Contador quando ele é muito focado na parte contábil, e a maioria fica na parte contábil mesmo [referindo-se à Contabilidade Fiscal e Societária]. (Entrevistado 12 - comunicação pessoal, 2017)

Percebe-se que a Contabilidade Fiscal e a Societária são também relacionadas como fora da Controladoria, portanto, compreende-se que não fazem parte do rol de saberes produzidos nesta área; apesar disso, em vários trechos apresentados, os professores afirmam que o *controller* precisa ter o conhecimento de várias áreas, por conseguinte, a Contabilidade Fiscal e a Societária se incluem nesse escopo.

Nota-se que é incompatível ver a Contabilidade Societária, a Fiscal e a Financeira nos mesmos enunciados ou vertentes em um discurso sobre a Controladoria. Por isso, a Contabilidade pode ser vista como um ponto de difração, pois os conceitos, objetos e modalidades enunciativas acabam por compartilhar elementos da linguagem contábil, mas ao mesmo tempo, com exceção da Contabilidade Gerencial, esses mesmos elementos significam oposição ao que viria a ser Controladoria.

Por outra via, a Contabilidade Gerencial pode ser confundida com a Controladoria. Nesse sentido, Frezatti *et al.* (2009) explicam que em algumas situações, mesmo em trabalhos desenvolvidos por pesquisadores da área, termos como Contabilidade Gerencial, Controladoria, Sistemas de Informações Gerenciais e Controle Gerencial podem parecer sinônimos e podem causar difrações ou barreiras no desenvolvimento do conhecimento.

Por conseguinte, percebe-se que a difícil relação entre Controladoria e Contabilidade, em todas as suas áreas, pode limitar como os saberes se constituem e isso justifica a busca de saberes em outras áreas. O excerto da Entrevistada 5 demonstra a necessidade de não se limitar ao conhecimento obtido na Contabilidade, justamente em razão dessas difrações:

98) A Controladoria precisa muito da Contabilidade, está muito amparada na Contabilidade, então eu não vejo um controller ser controller sem entender de Contabilidade, mas também não vejo um controller fazendo Controladoria, se limitando às informações geradas na Contabilidade. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

Nota-se a forte ligação da Controladoria com a Contabilidade, porém, quando chega nesse ponto, os conceitos se separam para deixar implícito que o *controller* precisa ir além da Contabilidade. Diversas perspectivas são possíveis de análise de difrações, uma vez que a Controladoria é reconhecida por ser multidisciplinar e híbrida, não obstante, observa-se que

quando se trata de regularidade, o argumento do Entrevistado 2 representa o jogo enunciativo dominante, como já explorado nesse tópico:

99) A Controladoria tem muita coisa por trás, vai desde o comportamento humano até a disponibilidade de ferramentas. (Entrevistado 2 - comunicação pessoal, 2016)

No que concerne ao último ponto de reflexão das difrações, utiliza-se como suporte o relato do Entrevistado 14, que, em tom de brincadeira, aborda um assunto muito sério. O professor explica que quem estuda Controladoria com enfoque gerencial na verdade está estudando Contabilidade Gerencial. Para o professor, a barreira (difração) que transcende a Contabilidade Gerencial é conseguir ir além, avaliar o todo, a estratégia, as finanças, o desempenho econômico, os impactos nas práticas, dentre tantas outras possibilidades de configurações da Controladoria como unidade administrativa, para então estar preparado para a verdadeira demanda do mercado de trabalho.

100) Você é estudioso, não de Controladoria e sim de Contabilidade Gerencial (risos). Ele fica brincando comigo. Porque eu acho que você, como você está estudando Controladoria, eu acho que é um viés interessante. Isso, lógico, sem querer influenciar, mas já influenciando, né? Você me pediu opinião (risos). Eu acho que as pessoas ficam muito presas na *visão gerencial, gerencial*. E isso pode prejudicar até na metodologia da disciplina. A gente vai ficar muito preso nessa área, esquecendo. Eu tenho uma dissertação, se você tiver curiosidade de olhar, que ela pede, as funções, ela olhou aquilo que eu te falei, pesquisa documental. Nos sites, o que está se pedindo de contador, de controllers. *E você vê lá que as pessoas pedem nessa área que a gente chama de Contabilidade Financeira*. (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017)

101) O que eu vejo, por exemplo, *é que na prática a teoria não se cabe*, na maioria das vezes. Eu não sei se a gente vai encontrar uma empresa que aplica o BSC na sua essência, se você vai encontrar uma empresa que aplica o ABC na sua essência, que segue todos os passos do orçamento, porque as empresas vão moldando as ferramentas conforme a sua necessidade e às vezes a gente fica discutindo a essência, a gente fica numa discussão muito teórica e foge do que realmente as organizações precisam. (Entrevistada 5 - comunicação pessoal, 2017)

Justificando o argumento do Entrevistado 14 sobre a disparidade entre o que o mercado pede e como se ensina a classificação de Controladoria, a Entrevistada 5 explicita que na prática a teoria não cabe. O estudo empírico relatado identificou demanda por *controller* em atividades de finanças, o que é diferente do que se apresenta na teoria, uma vez que a mesma o coloca como contador gerencial. Nota-se que os dois professores relatam um distanciamento entre a teoria (o que é ensinado) e a prática (situações ocorridas nas organizações). Aparentemente os docentes concordam que é preciso ter cuidado com a discussão puramente teórica, pois é preciso estar atendo às necessidades das empresas. Essa preocupação confirma a ênfase dos

colaboradores em relatar suas experiências profissionais como sendo um fator que amplia sua habilidade de ensino.

Finalmente, não é possível assegurar que a Controladoria é parte da Contabilidade ou uma evolução da mesma. Os professores transitam entre afirmar que a Contabilidade fornece as ferramentas ou “matéria prima” para a Controladoria e que é necessário ir além da Contabilidade para atuar como *controller*. Trata-se de professores, em sua maioria, Contadores, por esse motivo, a afirmação de que é “necessário ir além” não implica em uma abertura para que profissionais de outras áreas possam atuar como *controller* sem possuir conhecimentos da Contabilidade.

Portanto, os sistemas que regem as estratégias discursivas e o surgimento dos objetos e conceitos em Controladoria estão aparelhados para manter a Controladoria no âmbito contábil e, sutilmente, habilitar Contadores para a gestão. Em contrapartida, demonstra-se a conexão com as ferramentas da Contabilidade como sendo uma barreira de entrada para outras áreas.

#### 4.5 A FORMAÇÃO DISCURSIVA DA CONTROLADORIA

Reservou-se esta seção para analisar a formação discursiva e como esta se reflete na Estrutura Conceitual Básica da Controladoria de Borinelli (2006), uma vez que consolida conceitos e definições do objeto Controladoria. Para Foucault (2013) o discurso não pode ser analisado por meio de uma estrutura conceitual, por essa razão compreendeu-se a formação discursiva para, posteriormente, observar como a estrutura conceitual emergiu por meio do discurso.

Inicia-se esse tópico demonstrando o discurso já cristalizado e que notoriamente provocou mudanças no contexto brasileiro, a estrutura conceitual básica da Controladoria de Borinelli (2006). Após avaliar a literatura, o autor sintetizou, no aspecto conceitual, os pontos apresentados previamente na Tabela 1.

Nota-se, na Tabela 1, que o autor introduz o patrimônio como um dos componentes da base que constitui a Controladoria (linha “Definição”). Percebe-se que o patrimônio é um objeto típico da Contabilidade e isso confirma a ligação da Controladoria com a Contabilidade no formato exposto pelos docentes. Os outros elementos como “ordem operacional, econômica e financeira” aparecem entre as grades de especificação relatadas pelos entrevistados, contudo, o patrimônio não foi citado diretamente, compreendendo essa uma diferença substancial entre a definição de Borinelli e os objetos definidos pelos professores entrevistados. Interpreta-se que o patrimônio é objeto da Contabilidade e que a Controladoria, na perspectiva dos professores,

faz a gestão financeira, econômica, operacional e até comportamental, mas não especificamente do patrimônio. Por lógica, indiretamente, os aspectos mencionados pelos professores afetam o patrimônio e, inclusive, alguns professores atribuem o gerenciamento de riscos à Controladoria. Subentende-se, desta forma, que o que está em risco é o patrimônio da empresa.

Percebe-se que a estrutura conceitual de Borinelli (2006) não incluiu o Clima Organizacional, o Comportamento e Sociologia como objetos de estudo. Se passaram 11 anos desde a conclusão do referido estudo, esse tempo fez com que o campo apresentasse mudanças nesse sentido e, com o crescimento da pós-graduação *stricto sensu*, novas aberturas ainda podem surgir para professores de outras áreas. A Estrutura Conceitual já previa a Sociologia entre as ciências afins, porém, notoriamente, o comportamento apresenta-se como conteúdo para ensino e, nesse sentido, infere-se que é um objeto de estudo da Controladoria e poderia representar o 5º objeto de estudo da síntese dos aspectos conceituais propostos pelo autor, Tabela 1.

Em relação à posição do sujeito, Borinelli (2006) posiciona-se de forma semelhante à Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, a qual indica na ementa os temas: contextualização; planejamento; gestão e controladoria; avaliação de desempenho e ferramentas de gestão (Rodrigues *et al.*, 2009). Mais uma vez, compreende-se que, apesar de discursos diferentes e em momentos diferentes, a Proposta Nacional, a estrutura conceitual básica e o ensino nos mestrados de Contabilidade aparentam estar no mesmo sistema de formação de modalidades enunciativas, contudo, com a ressalva de que esse sistema não permaneceu estático, o que é observado pela ênfase em temáticas comportamentais, tanto nas ementas quanto na fala dos professores.

Borinelli (2006) analisou os aspectos conceituais relativos ao tema Controladoria, bem como os aspectos procedimentais, funções e artefatos, além dos aspectos organizacionais. Interpretou-se que os conceitos se relacionam com a Controladoria como área do conhecimento e os aspectos procedimentais e organizacionais como unidade administrativa. Destarte, buscou-se excertos que evidenciam os aspectos mais utilizados pelos docentes.

102) A minha relação com a Controladoria se dá da seguinte maneira: esse modelo de gestão econômica que nós desenvolvemos na Universidade de São Paulo é o modelo de gestão que ele é ancorado na Controladoria das empresas, ele é um sistema de gestão empresarial baseada em resultados econômicos e ele é ancorado na controladoria. O controle é na verdade ele é o grande, deveria ser, nesse modelo o Controller, a Controladoria é a área que faz gestão Econômica. Não é que ela faz sozinha gestão econômica, ela *coordena gestão econômica*, ela induz a gestão econômica na empresa. Então, toda essa modelagem e gestão econômica, conceitos, na verdade é uma escola de pensamento que produz isso. Dezenas de teses, dissertações de Mestrado, teses de

doutorado, papers, livros, então *produziu uma infinidade de material acadêmico*. (Entrevistado 6 - comunicação pessoal, 2017)

103) Mas eu acho que *ela é um campo de conhecimento* e, nesse sentido, eu acho que ela então engloba, notadamente *Contabilidade, Economia e Administração*, e eu vejo a *Contabilidade como o fundamento da Controladoria*, sabe, o fundamento o grande instrumento e tal da Controladoria, mais ou menos assim: Administração cuida do aspecto, traz as teorias sobre decisão; a Economia traz as teorias sobre valor e a Contabilidade é a que fala da informação para a decisão, como é que a gente usa e como é que a gente gera, administra a informação para decisão. (Entrevistado 7 - comunicação pessoal, 2017)

104) Controladoria, tem alguns estudiosos que *tentam passar a ideia de Controladoria como área de conhecimento*. Eu discordo disso e só trato Controladoria como área administrativa. Falo rapidamente sobre isso, é um viés brasileiro, um viés brasileiro nosso de falar como *área do conhecimento*. (Entrevistado 14 - comunicação pessoal, 2017)

Nota-se que são três posições, uma com enfoque na competência da Gestão Econômica (**Entrevistado 6**), outra com enfoque como área de conhecimento (**Entrevistado 7**) e a terceira como unidade administrativa (**Entrevistado 14**). As três distintas posições de se perceber o objeto, curiosamente, emergem de professores que participaram do mesmo mestrado e doutorado em Controladoria na USP e compartilharam o mesmo orientador. Isso demonstra que os sistemas de formação preconizados por Foucault (2013) permitem que atores compartilhem os mesmos lugares institucionais para obter saber discursivo e, ainda assim, proponham relações e jogos enunciativos diferentes e produzam conceitos dispersos sobre Controladoria. Porém, considera-se que a visão adequada a se inserir na definição conceitual deve ser a visão multidisciplinar e não somente a econômica (Borinelli, 2006). Nesse sentido, os arranjos possíveis transitam entre as definições na perspectiva conceitual, proposta pelo Entrevistado 6, até a de unidade administrativa, delineada pelo Entrevistado 14.

Quanto aos aspectos procedimentais, observa-se que os professores partem para discussões das ferramentas em nível mais avançado, como o planejamento estratégico, o BSC, o orçamento, o modelo de gestão econômica, entre outras deste grupo. Assim, nota-se que dentre as ferramentas e artefatos da Controladoria definidos por Borinelli (2006), não aparecem com frequência, como conteúdo a ser ministrado nas disciplinas, os “métodos de mensuração e avaliação, e as medidas de desempenho” os quais compreendem o preço de transferência, a moeda constante, o valor presente, entre outros. Desse modo, pressupõe-se que no nível de mestrado, os professores dão ênfase a discussões mais macros como as filosofias e modelos de gestão apresentados na Estrutura Conceitual Básica.

Porém, além dos conceitos, Borinelli (2006) também sintetizou a Controladoria na perspectiva de unidade organizacional e descreveu a definição, a missão, os objetivos e as finalidades nessa perspectiva. Questiona-se o porquê da escolha do enunciado “controle do processo de gestão” na definição da Controladoria na perspectiva unidade organizacional? Qual desejo ele carrega? Fatidicamente essa resposta não exige uma pergunta ao autor da estrutura conceitual, pois Orlandi (2009) já respondeu que nem mesmo o uso mais cotidiano dos signos é neutro de interpretações e que o sujeito busca por meio do discurso produzir o melhor resultado possível no receptor. Ressalta-se também que as definições, divisões e artefatos que surgem fazem parte do sistema que rege o discurso contábil, enfatizando a Contabilidade como promotora, geradora e mantenedora da Controladoria. Porém, aparenta ser natural confiar à Contabilidade o destino da Controladoria, pois do contrário, de quem seria essa missão?

No campo ciências afins surgem a Contabilidade, o Direito, a Psicologia, a Administração, a Estatística, a Sociologia, a Economia, a Matemática, entre outras. Os professores no geral confirmam tal afinidade de forma expressa, apenas Direito e Matemática não foram mencionados. Contudo, buscou-se explorar essa afinidade de outro modo: senão vejamos, dentre a formação dos professores surge as Engenharias Agrônoma, Civil e Industrial Mecânica, por essa razão compreende-se que a Controladoria pode ter mais algumas Ciências Afins. Ainda que Borinelli tenha destacado “outras”, no quadro síntese, por dedução, as engenharias aparentemente têm afinidade suficiente para que professores com essa formação atuem no ensino. Deste modo, induz-se que poderia ocupar lugar de destaque.

Na classificação “Quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica: Corporativa ou de Unidade”, nenhum professor mencionou. Aparentemente tal classificação não se tornou usual. A classificação como unidade administrativa ou área do conhecimento aparece com maior frequência e acaba sobrepondo as demais. De forma geral, os professores optam, com mais frequência, pela definição de que a Controladoria se molda às organizações.

Finalmente, a tese de Borinelli (2006) é um exemplo do domínio de estudos empíricos mencionado pelos docentes. O autor fez praticamente duas teses, uma teórica e outra empírica; nota-se que a avaliação empírica se faz necessária para a ciência positiva, pois do contrário a discussão conceitual seria suficiente para a apresentação de uma tese.

Diante dos argumentos expostos, passou-se a contextualizar a base para o modelo conceitual na perspectiva *foucaultiana*, tal feito precisa considerar as dispersões das falas dos docentes e relacioná-las traçando o perfil da formação discursiva.

Na Figura 6, a seguir, apresenta-se uma rede de relações criadas por meio do software AtlasTI, o qual compila elementos base para a sintetização do modelo conceitual. Inicialmente,

demonstra-se que as quatro categorias de análise foram circuladas, no gráfico, para destacá-las das citações. O elemento visual conta com a numeração [canto superior esquerdo da citação] que representa a identificação do entrevistado que deu origem a ideia. Posto isto, passa-se a explicar as relações de cada categoria.

Quanto a **formação do objeto** resgatou-se os autores Kaplan e Norton, o professor Catelli, a Gestão Econômica e as citações que demonstraram vínculos com outros sistemas de formação. Dentre estas relações, destaca-se que a Gestão Econômica aparece como a obra brasileira mais citada e também como Influência do Orientador na formação das modalidades enunciativas, pois o Professor Catelli é o orientador mais presente dentre as formações acadêmicas. Também infere-se que a justificativa da presença representativa de Kaplan e Norton nas ementas acontece pela tendência a entendimentos de que os artigos internacionais trazem conceitos mais modernos, indicando uma preferência por estes, apesar de Kaplan e Norton representarem também o clássico.

Inicia-se as interpretações da **formação das modalidades enunciativas** simultaneamente com as análises da formação dos objetos, uma vez que nessa etapa sintetiza-se o conjunto. Deste modo, verificou-se que os professores são em sua maioria contadores com formação acadêmica na USP. Todavia, a área permite a entrada de outras formações (administradores, engenheiros, psicólogo e agrônomo). Mesmo com esse dinamismo presente, os professores têm predominância em métodos quantitativos e empíricos. Entretanto, é perceptível uma tendência à percepção da dinâmica social, como a destacada na Figura 6. Dessa forma, identifica-se uma ligação com as formações dos conceitos, pois a relação teórica mais utilizada foi a Teoria da Agência que, como já abordado, explica relações de comportamento.

Na **formação dos conceitos**, as marcas da experiência ou de preferência pelas abordagens quantitativas surgiram como centralidade desse sistema, do mesmo modo como o interesse pela inserção de abordagens sociológicas.

Percebe-se que o perfil por abordagens sociológicas, dinâmica social e antipositivista não tem relação com a formação das modalidades enunciativas, pois essas características aparecem de forma oposta em professores que estudaram na mesma instituição e tiveram o mesmo orientador.

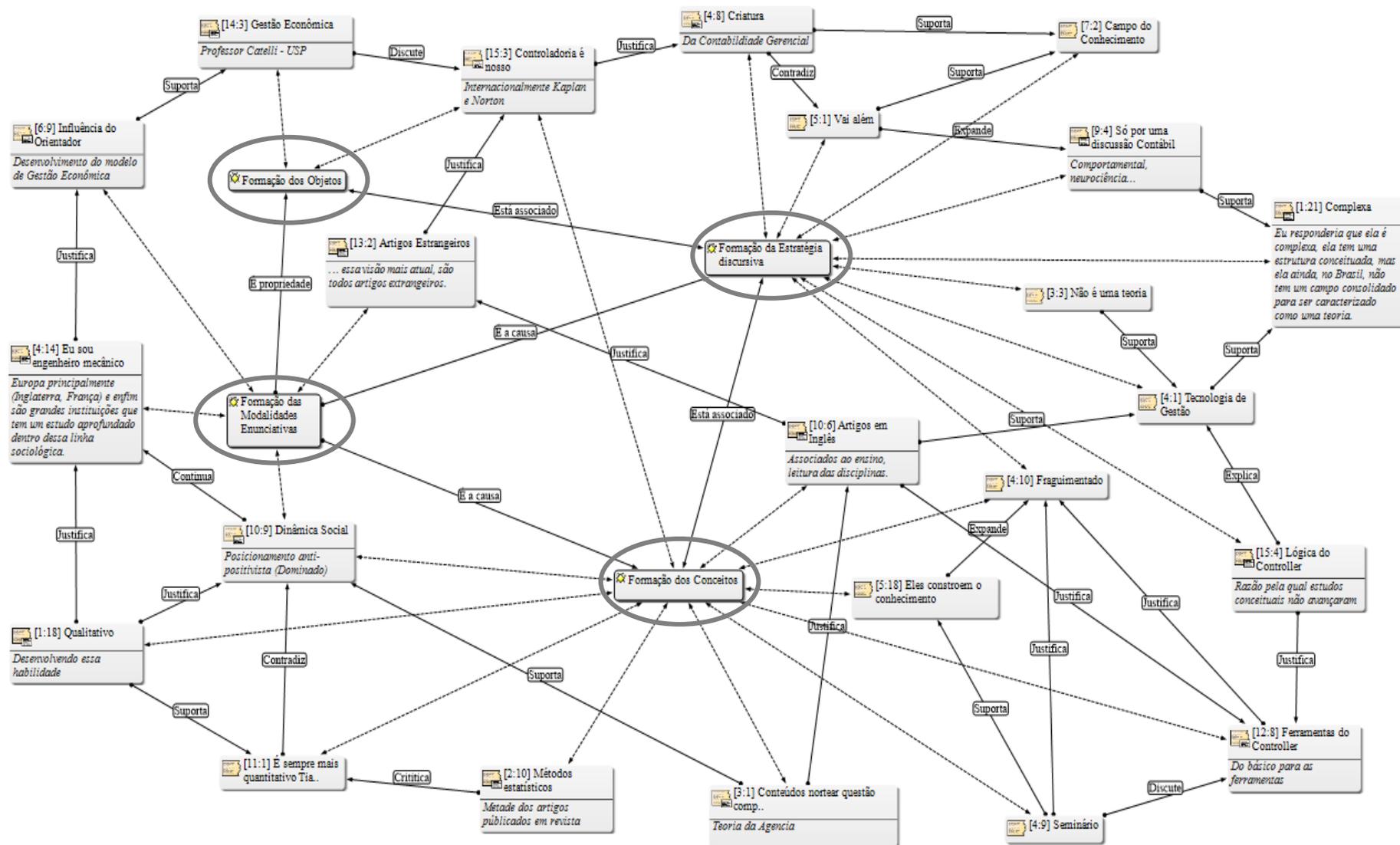


Figura 6. Relatório para definição de modelo conceitual

Finalmente, a **formação das estratégias discursivas** demonstra como os professores agem no processo de significação. Por essa razão, esse conjunto de fatores (perfil dos professores, autores, instituições, temas, métodos e teorias) formam o painel de opções para articular e conduzir o resultado esperado no discurso. Portanto, compreendeu-se que os professores percebem que a Controladoria vai além da Contabilidade, apesar da afirmação de que ela é complexa e tem várias perspectivas estar também presente nas falas. No geral, ela é vista como instrumental e não como teoria. Essa afirmação suporta o perfil de seleção de trabalhos das ementas como: modelo de gestão econômica; *controller*; função do contador gerencial e *Balanced Scorecard* e, por tanto, demonstra relação com a formação dos objetos.

#### 4.6 O MODELO CONCEITUAL

As relações na Figura 6 representam as citações que demonstram a ideia central que apresentou mais regularidade entre os professores ou, em contrapartida, aquelas que contradizem a maioria, representadas na Figura com (critica) ou (contradiz) entre as relações. Notoriamente, uma infinidade de relações pode ser extraída das falas, pois tratam-se de professores que conduzem o mesmo saber discursivo, uma vez que apresentam regularidades discursivas. Deste modo, representa-se na Figura 7, o modelo teórico resultado da compreensão de como constitui-se o saber em Controladoria.

No referido modelo, observa-se que a formação do objeto, da maneira como está configurado, é propriedade das formações das modalidades enunciativas e da estratégia discursiva. Essa pressuposição decorre da interpretação de que as ementas (decisão conjunta de professores) compõe parte dos jogos enunciativos que os mesmos irão adotar. Do mesmo modo, a formação das modalidades enunciativas, mais precisamente a subcategoria posição do sujeito, é composta pelos temas (grades de especificações) configurados dentre os elementos que emergem na formação dos objetos. Portanto, é possível afirmar que a categoria formação dos objetos fornece propriedade para as categorias demonstradas na Figura 7. Nesse sentido, considerando os resultados das associações mencionadas, sugere-se:

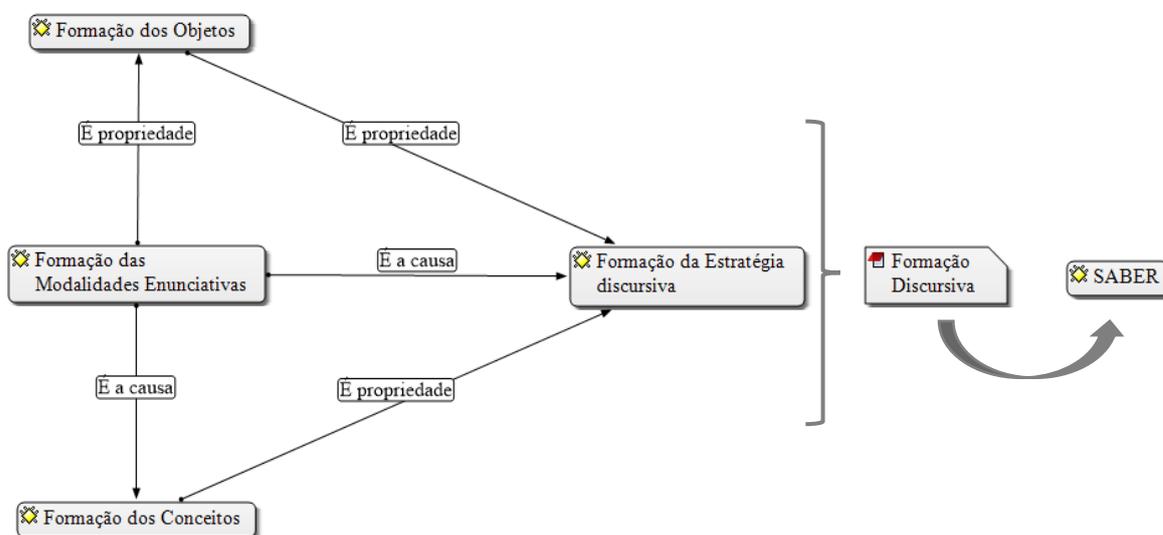
**Proposição 1:** A Contabilidade rege os sistemas de formação do objeto Controladoria e configura as modalidades enunciativas e estratégias discursivas para formar contadores com conhecimento em nível estratégico.

Quanto ao sistema de formação das modalidades enunciativas (o perfil dos professores), verificou-se que o mesmo é a causa de alterações nos sistemas de formação da estratégia discursiva e dos conceitos. Isso posto, sugere-se que mudanças no quadro de docentes afeta

diretamente as escolhas metodológicas, os jogos enunciativos, as tendências teóricas, dentre outros. Essa afirmativa é extraída de posicionamentos sobre a Controladoria embasados nas relações com orientadores e suas áreas de atuação. Observou-se que, mesmo que haja diferenças entre professores com a mesma formação acadêmica, essa base reflete-se principalmente nas metodologias a serem utilizadas e nas perspectivas mais centrais da Controladoria como unidade administrativa e como área de conhecimento. Por essa razão, sugere-se a seguinte interpretação:

**Proposição 2:** A Universidade de São Paulo influencia a formação das modalidades enunciativas no âmbito do Brasil. Esse fato, por sua vez, é a causa do desenho dos sistemas de formação dos conceitos e estratégias discursivas.

Quanto à formação dos conceitos, ficou evidente que mesmo com a predominância quantitativa e empírica, também se faz presente a tendência de inserção de novas abordagens, principalmente das áreas de Sociologia e Psicologia. Isso se reflete na percepção de alguns professores sobre a necessidade da ótica do dinamismo social, pois são as pessoas que fazem uma organização/empresa.



**Figura 7.** Modelo Conceitual - resultado

As teorias predominantemente relacionadas à Controladoria explicam relações comportamentais, o que aparentemente direciona os conceitos para a chamada linha gerencial. É notória a presença de desconforto na fala dos professores sobre a predominância de estatística e por essa razão os argumentos de mudança parecem indicar um novo sistema de formação conceitual surgindo no campo.

Desse modo, interpreta-se que a formação dos conceitos se torna propriedade da formação das estratégias discursivas, pois oferece configurações possíveis dos temas, teorias e jogos enunciativos que podem ser adotados pelos docentes. Nota-se que não se trata de uma relação de causa e efeito, pois mudanças no sistema de formação dos conceitos apenas disponibilizam opções diferentes para as estratégias discursivas. Essas novas opções podem ser utilizadas pelos professores dependendo dos outros fatores componentes da estratégia discursiva, como as difrações e as práticas não discursivas. Desse modo, percebe-se o seguinte raciocínio:

**Proposição 3:** A formação dos conceitos está pautada principalmente em abordagens quantitativas, representada por meio de métodos estatísticos, mas discretamente inclinada a utilizar métodos qualitativos. Supostamente, a inclinação para métodos qualitativos, torna o sistema de formação discursiva diferente da Contabilidade Financeira e Societária.

Finalmente, quanto à formação da estratégia discursiva, observou-se no modelo inicial o destaque das subcategorias difração e prática não discursiva. Porém, não observou-se regularidades discursivas que indicassem que as barreiras, em especial a mistura de conceitos com a Contabilidade Gerencial, possam causar efeitos na formação da estratégia discursiva. As práticas não discursivas também não se confirmaram como causa do desenho do sistema de formação discursiva, mas sim como uma propriedade parte desse conjunto de estratégias discursivas.

Como demonstrado na Figura 7, a formação das estratégias discursivas relaciona-se com as demais categorias e funciona como uma chave de fechamento do sistema de formação discursiva. Assim, verifica-se que esta última compõe direcionamentos, vieses, condutas, ou seja, um formato de como os docentes percebem a Controladoria para, enfim, atuar no discurso e produzir o saber. Destarte, verifica-se nesta categoria dispersões que resultam em diversas configurações do objeto Controladoria. Da mesma forma, interpreta-se que há um entrelace não resolvido entre o que é Controladoria e o que o contador precisa ser para atuar a frente desta área. Por conseguinte, sugere-se:

**Proposição 4:** Não é possível assegurar que a Controladoria é parte da Contabilidade ou uma evolução da mesma, apesar da relação do *controller* com as ferramentas da Contabilidade Gerencial.

Este raciocínio final extraiu-se das argumentações dos próprios professores que admitem não haver consenso a respeito das inúmeras perspectivas da Controladoria e alguns tampouco visualizam isso como necessário. Outro argumento é a presença de docentes de variadas formações acadêmicas, o que por sua vez introduz conhecimentos de outras áreas em

uma disciplina de conteúdo obrigatório na Contabilidade. Com base nessas conclusões, compreendeu-se que os professores afirmam que a Contabilidade fornece as ferramentas ou “matéria prima” para a Controladoria e que é necessário ir além da Contabilidade para atuar como *controller*, o que não garante sua dependência com a Contabilidade.

## 5 CONCLUSÕES

A reflexão sobre a produção do saber em determinado ramo do conhecimento é de suma importância para as instituições de ensino, pois essas têm a função de formar profissionais com consciência, senso crítico e desenvolvimento intelectual (Peleias *et al.*, 2011). Nesse sentido, a presente investigação se propôs a **compreender como se constitui o saber em Controladoria nos programas de pós-graduação *Stricto Sensu* sob a ótica da arqueologia *foucaultiana***. Para alcançar tal objetivo, utilizou-se como base de inspiração a obra *Arqueologia do Saber*, operacionalizada por meio das categorias de análise extraídas da definição de formação discursiva de Foucault (2013), sobre as quais discursou-se na seção 4.

Ainda assim, reserva-se essa seção final para uma reflexão a respeito das dispersões e descontinuidades, para então se verificar as regras de formação discursivas, pelas quais é possível individualizar o campo discursivo da Controladoria e lhe dar autonomia. Este sistema de dispersão leva consigo uma determinada formação discursiva que apresenta sua regularidade, a qual apresenta-se nos parágrafos seguintes.

**Quanto à formação do objeto**, observou-se que o saber emerge supostamente da necessidade do campo e nela se justifica: ser ensinado na graduação e discutido e pesquisado na pós-graduação em Ciências Contábeis. O primeiro contato do aluno com o conhecimento ocorre por meio da leitura, superfície de primeira emergência (os livros), que é configurada para inserir o modelo de gestão e estratégia no ensino da Controladoria. Observou-se que os autores mais utilizados para o ensino atuam em Contabilidade e Estratégia, embora coexistam com autores de outras áreas. Nas ementas priorizam-se os conteúdos de gestão e contextualização da Controladoria, o que foi confirmado pelos professores participantes.

Ainda no que tange à formação do objeto, identificou-se que apenas dois autores brasileiros, Catelli e Padoveze, são regularmente referenciados nas ementas, induzindo à interpretação de que a instância de delimitação no Brasil ocorre por intermédio da USP e suas ramificações (professores, ex-alunos, congressos e revista). O fato do programa de mestrado da USP ser o mais antigo pode justificar esse achado. Porém, fica claro que reiterar a influência de uma instituição no campo é exatamente o que Foucault (2013) critica, uma vez que sempre coexistirá outras instituições. Nesse sentido, observou-se que os professores, em especial das regiões Nordeste e Sul, além dos próprios professores de São Paulo, reconhecem a relevância dos temas e eventos “clássicos”, contudo, demonstram segurança nas afirmações sobre necessidade de constantes renovações.

Quanto ao objeto, o sistema que permite sua existência não é estático, mas se move e se relaciona com os outros definidos por Foucault, por isso, ao analisar o sistema de formação das **modalidades enunciativas**, examinou-se quem fala, quais lugares institucionais acessam e quais as posições ocupadas pelos docentes. Identificou-se que a Controladoria, por agregar conhecimento de várias áreas, permite a entrada de professores com formações diferentes de Contabilidade. Isso pode explicar a razão do surgimento de enfoques comportamentais e sociológicos no ensino e na pesquisa em Controladoria. Com base em tais achados, definiu-se que quem fala sobre a temática são professores doutores formados principalmente em Contabilidade, Administração, Engenharia da Produção e Economia. Também se notou que dentre os lugares institucionais onde se discutem os saberes se sobressaem os congressos EnANPAD e ANPCONT e as Revistas Ambiente Contábil e Universo Contábil. Os currículos dos professores indicam que atuam, majoritariamente, em Contabilidade, Controladoria, Contabilidade Gerencial e Custos. Esse conjunto molda um perfil de atores que, ao enunciar, fazem opções que se alinham às suas formações, áreas de atuação e lugares que acessam. O objetivo dessa categoria é analisar o conjunto dos professores e compreender que este compõe um padrão que direciona a forma, as técnicas, bem como as relações que serão utilizadas no discurso. A compreensão dessas duas primeiras etapas é necessária para entender as categorias seguintes.

Antes de adentrar na análise da formação dos conceitos, já se reconhece a possibilidade de professores de outras áreas assumirem a disciplina de Controladoria e suas variações, portanto, compreende-se que há relação entre as variações dos métodos de ensino e de pesquisa emprestados de outras áreas, bem como a possibilidade de professores com formações diferentes. Isso significa que exista uma associação entre a formação das modalidades enunciativas e a formação dos conceitos.

**No sistema de formação dos conceitos** conferiu-se predominância de abordagens quantitativas, representadas por meio de métodos estatísticos. No ensino, a utilização de seminários e leitura de artigos se faz presente com a intenção de estimular a autonomia e o saber crítico. Os docentes apoiam-se nas teorias organizacionais, especificamente as que explicam relacionamentos e efeitos de controle, permeando uma ótica comportamental e sociológica. A Teoria Econômica e a Teoria da Agência se destacam entre a fala dos docentes pelo detalhamento da sua aplicação. Estranhamente, a Teoria das Restrições não é lembrada por nenhum professor, sendo que a mesma é referenciada na Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, o que pode justificar a regularidade na fala dos

professores de relações teóricas direcionadas ao comportamento entre pessoas e não de sistemas produtivos.

Destaca-se que os entrevistados, no geral, afirmam navegar entre todas as abordagens com tranquilidade, inclusive remetendo a outros professores da área de Contabilidade com a mesma habilidade. Porém, a análise não se concentrou em avaliar o quesito abordagem nas publicações dos professores, e sim em apenas observar as preferências interpretadas dos enunciados. Isto posto, evidenciou-se nitidamente que os professores possuem preferência por métodos quantitativos, o que foi interpretado no vocabulário usado pelos mesmos, geralmente voltado para as técnicas estatísticas. Contudo, os professores reconhecem a necessidade de avançar em estudos qualitativos e inclusive alguns remetem ao passado em que a Contabilidade no Brasil era reconhecida por ser muito teórica e normativa.

Finalmente, justifica-se, antes de arguir sobre a estratégia discursiva, que a regularidade na visão de Foucault (2013) é observável no interior do discurso, visto que trata das regras que possibilitam a emergência dos objetos e não apenas na regularidade de conceitos e definições. Dessa forma, quando se é possível descrever o conjunto de regras procedentes do entrelaçamento das descontinuidades de objetos, modalidades, conceitos e estratégias, entende-se obter um sistema de formação discursiva. Isso posto, evidencia-se o esclarecimento de Vandresen (2008) sobre a análise arqueológica possibilitar descrever o conjunto de regras que dominam as práticas discursivas.

**Na formação da estratégia** buscou-se compreender os elementos de escolha do sujeito que enuncia e quais as opções involuntárias foram utilizadas no discurso, bem como as barreiras enfrentadas para enunciar, pois nem tudo que é dito é compreendido. Essa reflexão se aplica a qualquer texto, fala ou desenho, pois quando usados para comunicar, produzem resultados e seu emissor terá como objetivo o melhor resultado possível. Isso explica, na estratégia discursiva, o desejo de tornar a Contabilidade, por meio da Controladoria, presente nos ambientes da alta gestão, surgindo como mais um campo de atuação para o profissional da área contábil.

Apesar de apresentar regularidade no posicionamento de que a Controladoria vai além da Contabilidade, não há consenso a respeito das inúmeras perspectivas da Controladoria e alguns nem visualizam como necessário definir uma posição única. A justificativa reside nas inúmeras estruturas que as organizações podem assumir. Assim, a Controladoria é mais adequada para as empresas sem uma formatação rígida. Porém, concomitantemente, surgem argumentos que determinam uma ligação estreita e de dependência da Controladoria com a

Contabilidade, bem como outros em que a Contabilidade não tem perfil para ajustar-se à Controladoria e nessa perspectiva ela se torna uma alternativa à Contabilidade Gerencial.

Por outra via, a Contabilidade Gerencial pode ser confundida com a Controladoria e isso pode atrapalhar (ponto de difração) o desenvolvimento do saber, uma vez que é possível um viés gerencial restringir os conteúdos de ensino. Em geral, a Controladoria está mais ligada à gestão estratégica, preocupando-se também com os indicadores gerados pela Contabilidade Financeira e Societária. Observou-se regularidade nas falas dos professores no que tange à ausência de delineamentos entre Contabilidade Gerencial e Controladoria, o que, na visão do Entrevistado 14, seria preocupante, pois um viés gerencial na Controladoria seria, em resumo, apenas Contabilidade Gerencial.

Vale salientar que o sistema da estratégia discursiva não assegura que a Controladoria pertença à Contabilidade ou dependa dela exclusivamente. Para Foucault (2013), o discurso é uma função vazia e o autor preenche esse espaço. Nesse sentido, é compreensível que os professores de Contabilidade ocupem a posição no discurso da Controladoria e também ocasionalmente ocupem o discurso da Contabilidade. Igualmente, entende-se que a formação do objeto (superfícies e instâncias) e as estratégias (difração e jogos enunciativos) são compartilhadas entre as duas áreas. Contudo, isso não impede a entrada de professores de outras áreas, desde que tenham afinidade com a linguagem e com as ferramentas contábeis, como também tenham atuado na gestão.

Nessa perspectiva se faz a crítica, reconhecendo o momento da Contabilidade em refletir sobre as definições da Controladoria, em especial as entrelaçadas com a Contabilidade Gerencial e Sistemas de Controle, para então assumir o controle das regras que permitem a emergência dos saberes em Controladoria. Com o avanço das tecnologias e *softwares*, o mercado de trabalho pode sofrer variações e, por essa razão, a inclusão da disciplina na graduação amplia as opções de atuação profissional, por meio dos novos conhecimentos. Desse modo, a Controladoria precisa ser definida como área de atuação do Contador, mesmo que eventualmente possam existir profissionais de outras áreas. Conclui-se que as regras de formação discursiva garantem a Controladoria como área do conhecimento e como unidade administrativa, porém, não constroem uma associação definitiva com a Contabilidade.

Ainda, em relação à formação discursiva, observou-se um sistema semelhante de dispersão entre os mestrados, principalmente aqueles com professores com formação acadêmica na USP. Nessa ótica, a Controladoria é discutida geralmente pela Contabilidade e dentre as temáticas relacionadas encontram-se: o modelo de Gestão Econômica; Sistemas de Controle Gerencial; Contabilidade Gerencial; a função do *controller*; Controladoria estratégica

e o Balanced Scorecard. À frente da disciplina estão, principalmente, professores graduados em Contabilidade, mas também admite-se formações em Engenharia, Administração, Agronomia e Psicologia. Dentre os métodos de pesquisa, destacam-se as abordagens quantitativas e pesquisas empíricas. Em sala de aula, o seminário e a discussão sobre leitura de artigos são mais utilizados. De tal modo, forma-se o saber em Controladoria, o qual define necessidades e atributos de conhecimentos que vão além dos conhecimentos típicos do Contador. Contudo, esse limite entre o que é típico do Contador ou da própria Contabilidade não é um ambiente tranquilo, sendo assim, as atribuições, competências e habilidades do *controller* se entrelaçam com o perfil do Contador Gerencial. Esse conjunto de afirmativas resume como se constitui o saber em Controladoria no ambiente do mestrado em Contabilidade.

O estudo restringiu-se aos docentes dos mestrados em Contabilidade, portanto, sugere-se que pesquisas futuras envolvam docentes e alunos da graduação e pós-graduação *lato sensu*. De outro modo, o recorte arqueológico não aborda as questões de poder e disputa no campus, fato este que poderia ser complementado em novos estudos genealógicos ou com as noções de campo, *habitus* e capital de Bourdieu (1989).

Destaca-se, ainda, que Foucault trabalhou por quase 10 anos na fase arqueológica de sua obra, nesse sentido o recorte temporal do estudo é uma limitação da pesquisa. Contudo propõe-se que estudos futuros busquem assemelhar-se com os procedimentos de pesquisa adotados por Foucault em sua trajetória arqueológica.

Dessa forma, encerra-se a presente pesquisa e as análises interpretativas propostas nessa dissertação. Salienta-se que este estudo é um convite à reflexão sobre um ambiente científico conservador, positivista e permeado de linguagens próprias. Seria mesmo a Controladoria uma evolução da Contabilidade Gerencial? Controle estratégico? Enfim, argumenta-se que as respostas para esses questionamentos resultam na subjetivação dos saberes que acabaram modificando a realidade.

## REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M. G., & Luther, R. (2004). *An empirical investigation of the evolution of management accounting practices*. Department of Accounting, Finance and Management. University of Essex, Wivenhoe Park, Colchester.
- Albuquerque, L. S., de Lima, A. P., de Freitas Rêgo, T., & de Carvalho, J. R. M. (2013). Análise bibliométrica dos artigos sobre Controladoria publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período de 2004 a 2010. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(2), 123-138.
- Alonso, L. E. (1998). *La mirada cualitativa en sociología*. Madrid: Fundamentos.
- Althusser, L. (1987). *Aparelhos Ideológicos de Estado* (3a ed.). Rio de Janeiro: Edições Graal.
- Alvarenga, L. (1998). Bibliometria e arqueologia do saber de Michel Foucault – traços de identidade teórico-metodológica. *Ciência da informação*, 27(3). Recuperado de <http://revista.ibict.br/ciinf/article/view/778>.
- Alves, A., Cogan, S., & de Almeida, R. S. (2011). Utilizando o processo de raciocínio da Teoria das Restrições para a gestão de projetos de pesquisas e atividades científicas. *Sistemas & Gestão*, 5(3), 161-178.
- Amaral, M. S.; Rodrigues, M. S. (2006). O ensino da disciplina de controladoria nos programas de Pós-Graduação em nível de especialização em ciências contábeis e o profissional controller atuante no mercado de trabalho. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, 25(3), 17-28.
- Araújo, I. L. (2008). *Foucault: e a crítica do sujeito*. Curitiba: Editora UFPR.
- Araújo, I. L. (2015). Formação discursiva como conceito chave para a arqueogenealogia de Foucault. *Revista Aulas*, 1(3).
- Avelino, A. C. (2005). *Qualidade no processo de produção: um modelo de gestão para garantir a qualidade de acabamento das carrocerias em chapa na linha de produção* (Dissertação de Mestrado). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo. Recuperado de [http://www.automotiva-poliusp.org.br/wp-content/uploads/2013/01/avelino\\_ana.pdf](http://www.automotiva-poliusp.org.br/wp-content/uploads/2013/01/avelino_ana.pdf).
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (2004). *Construção social da realidade*. Petrópolis: Editora Vozes.
- Bertero, C. O. (2009). *Ensino e pesquisa em administração*. São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. Relatório 11/2009.
- Beuren, I. M. (2002). O papel da controladoria no processo de gestão. In: P. Schmidt (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Bourdieu, P. (1989). *O poder simbólico*. Lisboa: Difel.

- Brasil. Ministério da Educação [MEC]. *Resolução CNE/CES nº 10 de 12/2004*. Recuperado de <http://portal.mec.gov.br/>.
- Cardoso, R. L., Oyadomari, J. C. T., & Mendonça Neto, O. R. D. (2007). Influências da Positive Accounting nos Programas de Mestrado em Contabilidade: uma análise bibliométrica da produção acadêmica de 2002 a 2005. *Brazilian Business Review*, 4(2), 158-170.
- Carneiro, J. D., Rodrigues, A., Bugarim, M., Moraeis, M. D., França, J., & Boarin, J. (2009). *Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis*. Fundação Brasileira da Contabilidade, Brasília.
- Carvalho, M. F. D. (1995). *Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de múltiplo banco* (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Castro, E. (2009). *Vocabulário de Foucault: um percurso pelos seus temas, conceitos e autores*. Belo Horizonte: Autêntica.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas.
- Catelli, A., & Guerreiro, R. (1994). GECON - Gestão Econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. In *Anais das Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion: Congreso Argentino de Profesores Universitários de Costos*, XVII.
- Comunelo, A. L., Espejo, M. M. D. S. B., Voese, S. B., & Lima, E. M. (2012). Programas de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em contabilidade: sua contribuição na formação de professores e pesquisadores. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(1), 7-26. doi: 10.4025/enfoque.v31i1.13375.
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal do Nível Superior [CAPES] (2016). Recuperado de [www.capes.gov.br](http://www.capes.gov.br).
- Corbett Neto, T. (1997). *Contabilidade de ganhos*. São Paulo: Nobel.
- Costa, F. (2010). *A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana*. Dissertação (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFPR, Curitiba.
- Crepaldi, S. A. (2004). *Contabilidade gerencial: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Demo, P. (1989). *Metodologia científica em ciências sociais*. Pesquisa e construção do conhecimento. São Paulo: Atlas.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2006). *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens*. Porto Alegre: Artmed.

- Dias, B. B. (2002). *O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle e gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica*. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.
- Fairclough, N. (1992). Intertextuality in critical discourse analysis. *Linguistics and education*, 4(3-4), 269-293.
- Fairclough, N. (2001). *Discurso e mudança social*. Brasília: Editora da UnB.
- Fairclough, N.; Wodak, R. (1997). Critical discourse analysis. In T. A. Van Dijk (Ed.). *Discourse studies: a multidisciplinary introduction*. London: Sage.
- Flick, U. (2009). *An introduction to qualitative research* (4th ed). London: Sage.
- Foucault, M. (2013). *A arqueologia do saber*. A ordem do discurso, v. 15. Rio de Janeiro: Forense Universitária.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. Editora Atlas SA.
- Godoy, A. S. (2006). *Estudo de caso qualitativo*. In C. K. Godoi, R. B. de Mello, & A. B. Silva (Org.). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos* (pp. 115-146). São Paulo: Saraiva.
- Goldratt, E.M. (1993). What is the theory of constraints? *APICS – The Performance Advantage*, 3(6), 18-20.
- Goretzki, L. (2013). Management accounting and the construction of the legitimate manager. *Journal of Management Control*, 23(4), 319-344.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Guerreiro, R. (1996). *A meta da empresa*. São Paulo: Atlas.
- Guion L. A. (2002). *Triangulation: establishing the validity of qualitative studies*. Technical Report FCS6014, Institute of Food and Agricultural Sciences. University of Florida Press.
- Hardy, C., Palmer, I., & Phillips, N. (2000). Discourse as a strategic resource. *Human relations*, 53(9), 1227-1248.
- Hórvath, P. (2006). *Controlling*. Vahlens Handbücher der Wirtschafts - und Sozialwissenschaften. München: Vahlen.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira [INEP] (2015). *Sinopse Estatística da Educação Básica: censo do Ensino Superior 2015*. Brasília, DF. Recuperado de <http://inep.gov.br/sinopses-estatisticas-da-educacao-superior>.

- International Federation of Accountants [IFAC] (1998). *International Management Accounting Practices Statement: Management Accounting Concepts*. New York.
- Jackson, S., & Sawyers, R. (2001). *Managerial accounting: a focus on decision making*. United States: Mike Roche.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Editora Futura.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Laffin, M. (2002). *De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade*. (Tese de doutorado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Leone, G. S. G. (2000). *Curso de Contabilidade de Custos: Livro de Exercícios*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J., & Schnorrenberger, D. (2009). *Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J., Vicente, E. F. R., Fabre, V. V., Souza, C. M. D., Teixeira, A. O., & Terres Junior, J. C. (2010). A disciplina de controladoria e sua inclusão nos cursos de ciências contábeis. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, 14(2).
- Machado, R. (1982). *Ciência e saber: a trajetória da arqueologia de Michel Foucault*. Rio de Janeiro: Graal.
- Machado, R. (1988). *Uma arqueologia do olhar. Ciência e Saber: a trajetória da arqueologia de Michel Foucault*. Rio de Janeiro: Graal.
- Machado, R. (2006). *Foucault, a ciência e o saber*. Rio de Janeiro: Ed. Zahar.
- Manvailier, R. H. M. (2013). *Práticas de Controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do Brasil*. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio Sinos. São Leopoldo, SC.
- Manzini, E. J. (1990). A entrevista na pesquisa social. *Didática*, 26, 149-158.
- Martin, N. C. (2002). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13(28), 7-28.
- Martins, E. (2001). *Contabilidade de Custos* (8a ed). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A. (2007). Avaliação das avaliações de textos científicos sobre contabilidade e controladoria. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 1(1), 1-13.
- Miranda, G. J. (2010). Docência universitária: uma análise das disciplinas na área da formação

- pedagógica oferecidas pelos programas de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 4(2), 81-98.
- Mosimann, C. P.; & Fisch, S. (1999). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. Florianópolis: Editora da UFSC.
- Nakagawa, M. (1994). *Abc Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas.
- Nascimento, A. R., Junqueira, E., & de Andrade Martins, G. (2010). Pesquisa Acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: Análise e Reflexões sobre Teorias, Metodologias e Paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(6), 1113-1133.
- Nietzsche, F. W. (2002). *La gaya ciencia* (Vol. 273). Madrid: Editora Edaf.
- Oliveira, L. A. (2013). *Estudos do discurso: perspectivas teóricas*. São Paulo: Parábola.
- Orlandi, E. P. (2009). Análise de discurso: princípios e procedimentos. In E. P. Orlandi. *Análise de discurso: princípios e procedimentos*. (8a ed.). Campinas: Pontes.
- Padoveze, C. L. (2012). *Controladoria Estratégica e Operacional*. (3a ed.). São Paulo: Cengage Learning.
- Pêcheux, M. (1988). *Semântica e discurso (1975)*. Tradução de E. P. Orlandi...[et al.]. Campinas, SP: Ed. da UNICAMP.
- Peleias, I. R., Mendonça, J. D. F., Slomski, V. G., & Fazenda, I. C. A. (2011). Interdisciplinaridade no ensino superior: análise da percepção de professores de controladoria em cursos de ciências contábeis na cidade de São Paulo. *Revista Avaliação*, 16(3), 499-532.
- Pereira, C. A., & Oliveira, A. B. S. (2001). *Preço de transferência: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade*. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON. São Paulo: Atlas.
- Perez Jr., J. H.; Pestana, A. O.; Franco, S. P. C. (1997). *Controladoria de gestão: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Peters, M. R. S. (2004). *Controladoria internacional: incluindo Sarbanes Oxley Act e USGAAP*. São Paulo: DVS Editora.
- Pezzi, S., & Steil, A. V. (2009). Análise do processo de exame de grau na Pós-Graduação Stricto Sensu. *Educação e Pesquisa*, 35(1), 33-50.
- Potter, J., & Wetherell, M. (1987). *Discourse and social psychology: Beyond attitudes and behaviour*. London: Sage.
- Ribeiro, H. C. M. (2013). Características da produção veiculada na Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade no período de 2007 a 2012. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 7(4).

- Rodrigues, A. T. L., de França, J. A., Boarin, J. J., Coelho, J. M. A., Carneiro, J. D., Bugarim, M. C. C., & de Moraes, M. L. S. (2009). *Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis*. (2a ed.). Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade
- Rodrigues, E. R. (2007). *Conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas Gerais* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Administração. Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, MG.
- Sá, A. L. (2006). *A Evolução da Contabilidade - 1*. São Paulo: IOB Thomson.
- Santos, C. M. (2003). Tradições e contradições da pós-graduação no Brasil. *Educação & sociedade*, 24(83).
- Santos, O., Silva, P., Furtado, K., & Cogan, S. (2006). A teoria das restrições no processo de refino de petróleo. In *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (vol. 6).
- Slack, N., Chambers, S., & Johnston, R. (2002). *Administração da produção*. São Paulo: Editora Atlas.
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileira* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Souza, C. M. D. (2010). *Um Estudo dos conteúdos temáticos curriculares ministrados na disciplina de controladoria nos cursos de graduação em ciências contábeis do sul do Brasil*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis.
- Stake, R. E. (1995). *The art of case study research*. London: Sage.
- Theóphilo, C. R., & Iudícibus, S. (2009). Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 8(2).
- Thiry-Cherques, H. R. (2008). *Ética para executivos*. Rio de Janeiro. FGV Editora.
- Van Dijk, T. A. (1998). *Ideology: a multidisciplinary approach*. London: Sage.
- Vandresen, D. S. (2008). *O Discurso como um Elemento de Articulação entre a Arqueologia e a Genealogia de Michel Foucault*. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Filosofia. Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Toledo, PR.
- Walter, S. A., & Bach, T. M. (2015). Adeus papel, marca-textos, tesoura e cola: inovando o processo de análise de conteúdo por meio do atlas. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 16(2), 275.
- Wink, P. K., de Gusmão Lopes, J. E., Theóphilo, C. R., Pederneiras, M. M. M., & dos Santos Costa, R. (2013). Approach epistemológico: uma pesquisa no programa de Pós-Graduação em controladoria e contabilidade da FEA/USP. *Revista Ambiente Contábil*, 5(1), 263.
- Yin R. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Zappellini, M. B., & Feuerschütte, S. G. (2015). O uso da triangulação na pesquisa científica brasileira em Administração. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 16(2), 241-273.

**APÊNDICES**

APÊNDICE A – Roteiro de Pesquisa.....	156
APÊNDICE B – Títulos Referenciados nas Ementas .....	158

## APÊNDICE A – ROTEIRO DE PESQUISA

Roteiro de entrevista semiestruturada base para a realização das entrevistas semiestruturadas com os professores da disciplina de Controladoria (*stricto sensu*).

### ENTREVISTA

#### **DADOS DO ENTREVISTADO (Lugares Institucionais)**

*Cadastro do entrevistado (Pesquisar “Lattes” Anteriormente)*

1. Conte um pouco sobre sua história acadêmica desde a graduação, mestrado, doutorado, pós-doutorado? (**Sentimento**)
2. De onde vem a sua relação com a Controladoria? (**Origem**)
3. O que o(a) Sr.(a) acredita que possa ter contribuído/influenciado na construção da sua forma de agir como professor(a) pesquisador(a)? (Geral)
4. Como sua conduta como professor e pesquisador, pode influenciar no interesse dos alunos na Controladoria?
5. O(a) Sr.(a) se sente um representante da Contabilidade? Ou da Controladoria? Como faz essa separação? Qual a sua maior especialidade?
6. Quais são suas rotinas/atividades diárias como professor e pesquisador em Controladoria?
7. Sua atuação em organizações já influenciou no ensino da Controladoria?
8. O(a) Sr.(a) faz parte de algum grupo de pesquisa (ou de professores) relacionado à Controladoria?
9. Qual é sua principal linha de pesquisa?
10. Existe alguma diretriz, limitação ou imposição sobre o conteúdo, ferramenta, ou metodologia para a disciplina de Controladoria no mestrado? Como isso pode influenciar no ensino?
11. Qual influência o(a) Sr.(a) atribui ao MEC ou a CAPES (ementas, políticas de educação) para o ensino em Controladoria?
12. O(a) Sr.(a) recebeu alguma influência externa (nacional ou internacional) para seleção dos conteúdos que utiliza em suas aulas e pesquisas? (Órgãos, publicações, cursos, professores visitantes, leituras em base de dados, abordagens recentes, pós-doc, “sanduíche” no doutorado)
13. O(a) Sr.(a) faria alguma crítica sobre o direcionamento de alguma instituição de ensino, no âmbito do conhecimento sobre da controladoria?
14. Quais os conteúdos que o(a) Sr.(a) ensina em sua disciplina de Controladoria?
15. Por que o(a) Sr.(a) escolheu esses conteúdos? Onde buscou e quais as referências?
16. Como o(a) Sr.(a) seleciona, dentre o arcabouço teórico disponível, o que irá adotar?
17. Quais as teorias de base ou outras vertentes teóricas que o(a) Sr.(a) alia ao ensino e às pesquisas em Controladoria?
18. Você considera que a Controladoria é uma teoria?
19. Existe alguma teoria, conceito ou área do conhecimento que se confunde com a Controladoria?
20. Qual o conceito que o(a) Sr.(a) acredita que melhor representa o termo “Controladoria”? Por quê?
21. O(a) Sr.(a) ensina alguma ferramenta de análise no mestrado? (Correlação, regressão, métodos estatísticos, EVA, MVA, ROI)
22. Qual a relação dessas ferramentas com a Controladoria?
23. Como a Controladoria participa na constituição dessas ferramentas?

24. Das obras do conhecimento em Controladoria, quais as mais importantes na sua visão (Livro, artigo, periódico)? O(a) Sr.(a) as utiliza na disciplina?
25. Em relação às obras, como delimitar o que é da Controladoria e o que não é?
26. Existe algum método de ensino que o Sr.(a) mais utiliza na disciplina?
27. O(a) Sr.(a) se identifica com algum posicionamento epistemológico?
28. Entre suas pesquisas, existe alguma preferência metodológica? Por quê? (quantitativa ou qualitativa)
29. Quais métodos de coleta de dados o(a) Sr.(a) mais utiliza em suas pesquisas em Controladoria? Por quê?
30. Quais métodos de análise de dados o(a) Sr.(a) mais utiliza em suas pesquisas em Controladoria? Por quê?
31. O(a) Sr.(a) identifica alguma limitação metodológica para as pesquisas em Controladoria? Quais?
32. O(a) Sr.(a) identifica alguma linha teórica predominante na Controladoria?
33. Existe(m) algum(ns) tema(s), conceito(s) que é(são) sempre relacionado(s) a controladoria?
34. Como o(a) Sr.(a) difere a Contabilidade Gerencial da Controladoria?
35. A Controladoria pode ser considerada pertencente à gestão sem estar vinculada à Contabilidade?
36. Qual a ligação entre a Controladoria e a Contabilidade?
37. Qual a importância que o(a) Sr.(a) atribui aos eventos científicos para o desenvolvimento do campo de conhecimento em Controladoria?
38. De que maneira o ensino da Controladoria tem contribuído para as organizações?
39. O que ocorre na prática que não é evidenciado pela ciência?
40. Como o (a) Sr.(a) avalia o estágio atual do conhecimento em Controladoria (ensino e pesquisa) no Brasil? Quais as perspectivas?
41. Qual a influência dos periódicos na pesquisa em Controladoria e no ensino?
42. **Comentário adicional, crítica, sugestões ao ensino e à pesquisa em Controladoria no Brasil?**
43. **Poderia por gentileza encaminhar por e-mail o plano de ensino da disciplina?**

**Obrigado por participar.**

## APÊNDICE B – TÍTULOS REFERENCIADOS NAS EMENTAS

Títulos referenciados	Qtd.
A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial	1
A Diversidade nas Organizações Sustenta a Visão Compartilhada.	1
A Economia da Estratégia.	2
A economia dos custos de transação e a visão baseada em recursos: aproximações teóricas	1
A Estratégia em Ação Balanced Scorecard	5
A evolução da conta de gestão de ideias: o caso da Beyond Budgeting	1
A execução premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio	1
A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria	1
A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers	2
A literature review and integrative performance measurement framework for multinational companies	1
A Meta da empresa: seu alcance sem mistérios.	1
A Meta.	1
A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research	1
A relação entre governança corporativa e gerenciamento de resultados em empresas brasileiras	1
A review and discussion on management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions	1
A review of performance management: Towards performance management	1
A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente	1
A Síndrome do palheiro: garimpando informação num oceano de dados.	1
A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations.	1
A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies	2
A teoria da agência, avaliação de desempenho, ea construção hipotética da motivação intrínseca	1
A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial.	1
A teoria institucional aplicada à administração: entenda como o mundo invisível impacta na gestão dos negócios	1
A theory of the firm: governance, residual claims, and organization forms	1
ABC and organizational change: an institutional perspective	1
ABC Custeio Baseado em Atividades.	1
Abordagem da gestão econômica	1
Accountability Damands and the Auditor's Evidence Search Strategy: the influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs action).	3
Accountability Effects on Auditors' Performance: The Influence of Knowledge, Problem-Solving Ability, and Task Complexity	2
Accounting and control. a case study of resistance to accounting change	1
Accounting control and organizational behaviour.	1
Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis.	2
Accounting control: best practice	2
Accounting for decision making and control	6
Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms	1
Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations.	1
Activity-Based Cost Management: Marking it Work.	1
Administração de custos em hotelaria.	1
Administração de Marketing.	1
Administração de Serviços: Operações, Estratégia e Tecnologia de Informação.	1
Administrando em Tempos de Grandes Mudanças.	1
Advanced Management Accounting.	2
An empirical investigation of the importance of cost-plus pricing.	1
An integrated model for sustainable performance measurement in supply chain	1
An overview of frequently used performance measures.	1
Análise Gerencial de Custos Aplicação em Empresas Modernas.	1
Análise setorial das medidas de performance utilizadas nos contratos de remuneração dos gestores	1
Antecedents of participative budgeting.	1
Antecedents to management accounting change: a structural equation approach	3

<b>Títulos referenciados</b>	<b>Qtd.</b>
Avaliação de ativos intangíveis.	1
Avaliação de desempenho: foco no usuário interno.	1
Avaliação de empresas valuation: calculando e gerenciando o valor das empresas.	1
Avaliação de Empresas.	1
Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica.	1
Avaliação de empresas: valuation: calculando e gerenciando o valor das empresa	1
Avaliação dos sistemas de controle gerencial em instituição de ensino superior com o Performance Management and Control	1
Balanced Scorecard	2
Behind the habits, routines and institutions of management accounting	2
Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap	2
Board Briefing on IT Governance	1
Boas práticas de gestão de risco corporativo: estudo de dez empresas	1
Boons, prioridades ANAM Estratégicos, medidas de desempenho e desempenho: uma análise empírica em empresas vala	1
Budget negotiations in multi-period settings.	1
Budgeting Research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration.	3
Business Unit Controller Involvement in Management: an Empirical Study in the Netherlands.	1
Capital Budgeting Technique Selection through Four Decades: With a Great Focus on Real Option	3
Capital Intelectual Descobrimo o Valor de sua Empresa pela Identificação de seus Valores Internos.	1
Common Cents: The ABC Performance Breakthrough.	1
Como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios	1
Como Dispor de um Instrumento Fundamental para o Gerenciamento do Negócio.	1
Como Elaborar Orçamentos.	1
Como Utilizar o Orçamento Flexível para Melhorar o Processo Orçamentário.	1
Comparative Financial Practice in the US and Canada: capital budgeting and risk assessment techniques.	1
Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã.	1
Competition and business strategy in historical perspective	2
Conceptual framework of interorganizational cost management: A critical analysis	1
Conceptualizing management accounting change: an institutional framework	2
Conceptualizing Operations Strategy Processes	2
Contabilidade à controladoria: a evolução necessária.	1
Contabilidade de Custos.	2
Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a teoria das restrições.	1
Contabilidade de gestão avançada	1
Contabilidade Gerencial	11
Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.	1
Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistemas de Informação Contábil.	1
Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão: práticas avançadas.	1
Contabilidade por Atividades: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividade.	1
Control Objectives, Management Guidelines and Maturity Models	1
Controladoria como instrumento de governança no setor público.	1
Controladoria de gestão: teoria e prática	2
Controladoria estratégica	4
Controladoria estratégica e operacional.	2
Controladoria gestão eficaz utilizando padrões.	1
Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica.	2
Controladoria para fins de competitividade: formulação e implementação de estratégias através do controle gerencial.	1
Controladoria.	2
Controladoria: agregando valor para a empresa	3
Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões.	1
Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório	2
Controladoria: Na Coordenação dos Sistemas de Gestão.	1
Controladoria: seu papel na administração de empresas	4
Controladoria: teoria e prática	2
Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional	1
Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON	11
Controladoria: Uma Introdução ao Sistema de Gestão Econômica	1

<b>Títulos referenciados</b>	<b>Qtd.</b>
Controle Estratégico em um Contexto Competitivo	1
Controle Gerencial	1
Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico	1
Controles de Gestão: Controladoria Financeira das Empresas	1
Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations.	1
Controller's guide to planning and controlling operations.	1
Controllership.	2
Controllership: the work of the managerial accountant	10
Corporate controller s handbook of financial management	2
Cost accounting structure and information quality properties: anempirical analysis.	1
Cost Accounting: A Managerial Emphasis	1
Cost Management: accounting and control.	1
Cost Management: Strategies for Business Decision.	1
Creating Shareholder Value.	1
Criando e sustentando um desempenho superior.	1
Cultura e poder nas organizações	1
Custo e Desempenho: Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo.	1
Custos e Preços Formação e Análise.	1
Definir Preço com Rentabilidade.	1
Designing Strategic Cost Systems-How to Unleash the Power of Cost Information.	1
Development of key performance measures for the automobile green supply chain	1
Developments in management accounting research	1
Diagnosing and Changing Organizational Culture Based on the Competing Values Framework	1
Diverging views on the boundaries of management accounting	2
Divisional performance: Measurement and control.	3
Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings?	1
Driving Value Using Activity-Based Budgeting.	1
Effects of discussion of audit reviews on auditors motivation and performance.	1
Emergentes temas no controle de gestão: uma revisão da literatura recente	1
Emotion and financial markets	1
Entendendo o conceitode sustentabilidade nas organizações.	1
Environmental performance indicators: An empirical study of Canadian manufacturing firms	1
Escolhas éticas na concepção e administração de programas de remuneração de executivos	1
Estratégia competitiva: técnica para análise de indústrias e da concorrência.	1
Estratégia Empresarial	1
Estratégias e táticas de preços: um guia para decisões lucrativas.	1
Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.	2
EVA Valor Econômico Agregado: a verdadeira chave para a criação da riqueza	1
Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: A case study of a Brazilian bank	2
Evidenciação das características básicas recomendadas pelo COSO (2004) para a gestão de riscos em ambientes de controle no relatório da administração de empresas brasileiras com ADRs	1
Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organisations.	1
Family Ownership, Tunnelling and Earnings Management: A Review of the Literature.	1
Fazendo a escolha da localização: uma abordagem caso para o desenvolvimento de uma teoria da terceirização e internacionalização	1
Field-based research in accounting: Accomplishments and prospects.	1
Finance and Strategy: time-to-wait or time-to-market?	1
Finance and Strategy: time-to-wait or time-to-market?	1
Finance Theory and Financial Strategy	2
Financial versus nonfinancial information: The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard	3
Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung	1
Formação de preço na indústria hoteleira	1
Forms of contingency fit in management accounting research a critical review.	1
Foundations of Economic Value Added.	1
From Statement Preparer to Decision-Support Specialist: The Coming Changes in Management Accounting Education.	1

<b>Títulos referenciados</b>	<b>Qtd.</b>
Fullcost pricing and the illusion of satisficing.	1
Fundamentos de Controladoria.	2
Gerando valor para o acionista: um guia para administradores e investidores	2
Gerência de Projetos: guia para o exame oficial do PMI.	1
Gerencial Contabilidade.	1
Gerenciamento do Risco Corporativo em Controladoria.	2
Gestão de Custos Contabilidade e Controle.	1
Gestão de valor na empresa: uma abordagem abrangente do valuation a partir da contabilidade gerencial.	1
Gestão do Lucro.	1
Gestão Estratégica de Custos.	1
Gestão Estratégica de Custos: A Nova Ferramenta para a Vantagem Competitiva.	1
Gestão Estratégica de Custos: O Custo Meta na Cadeia de Valor.	1
Gestión Estratégica de Costes.	1
Governança corporativa: desempenho e valor da empresa no Brasil	1
Governança corporativa: o governo da empresa e o conselho de administração.	1
Governança de TI Tecnologia da Informação	1
Handbook de estudos organizacionais	1
Handbook of Management Accounting Research	3
he Impact of Information Use on Decision Making: Studies in Five Sectors.	1
How do CFOs make capital budgeting and capital structure decisions?	2
How do Investors Judge the Risk of Financial Items	2
Implantando a administração estratégica.	1
In search of relevance in management accounting research	2
Innovations in performance measurement: trends and research implications.	1
Integrating supply chain and network analysis: The study of netchains	1
Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistente financial language on controllership effectiveness.	1
Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing learning and strategic outcomes: an exploratory study	1
Interfaces of control: Technocratic and socioideological control in a global manag. consultancy firm	3
Internacionalização da indústria criativa: o impacto do ambiente institucional.	1
Interorganizational cost management in the exchange process.	1
Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação	2
Introdução à Psicologia - temas e variações.	1
Introdução à Teoria dos Sistemas	1
Issues arising from surveys of management accounting practices	2
It s a small world of management accounting practices	2
Keeping Score: Using the Right Metrics to Drive World-Class Performance.	1
Key Features of Activity-Based Budgeting.	1
Key Performance Indicators (KPIs) and Shipping Companies Performance Evaluation: The Case of Greek Tanker Shipping Companies	1
Levers of Control How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal.	2
Liderando com metas flexíveis	1
Linking the balanced scorecard to strategy.	1
Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços	2
Management Accountability: The Signals Sent by Auditing and Evaluation	2
Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments Study.	2
Management accounting and decision making: two case studies of outsourcing.	1
Management accounting change in a bank	2
Management accounting in the digital economy.	1
Management accounting practices: perceptions of controllers	2
Management accounting.	1
Management Accounting: A Bibliographic Study. In: Chapman; Hopwood And Shields.	2
Management accounting: text and cases.	1
Management Control System and Firm Success: an Empirical Investigation of Electronics parts Business in Thailand	3
Management Control Systems and joint venture performance: a contingent approach to parent s experience	2
Management Control Systems: performance, evaluation and incentives	1

<b>Títulos referenciados</b>	<b>Qtd.</b>
Managerial Accounting	3
Managerial Accounting Tools for Business Decision Making.	1
Managerial Accounting: A focus on Decision Making.	1
Managerial Accounting: A Planning-Operating-Control Framework.	1
Managerial Economics Analysis and Strategy.	1
Manual De Contabilidade Hoteleira.	1
Manual de Controladoria.	1
Manual de conversão das demonstrações financeiras.	1
Manual de la industria hotelera: la gestión del hotel.	1
Manual de Orçamento.	1
Mapas estratégicos balanced scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.	1
Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis	1
Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. In: Management accounting and sociology Chapman; Hophood And Shields	1
Marketing Estratégico Tudo o que Mega e Micro Empresários Devem Saber para Conquistar Novos Clientes.	1
Measuring and managing customer profitability.	1
Measuring profits and costs across the supply chain for collaborations	2
Measuring supply chain performance: current research and future directions.	1
Medindo o Desempenho Empresarial - Como os Indicadores Adequados Contribuem para a Excelência das Equipes.	1
Mensuração do valor econômico agregado: um levantamento das práticas dos defensores do EVA	1
Mercado e desempenho operacional contábil de longo prazo	1
Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade.	1
Modelo de gestão: uma análise conceitual	1
Modern management control systems: text and cases	2
Negotiated Transfer Pricing: Is airness Easier Said Than Done?	2
Never mind the gap: towards na institutional perspective on management accounting practice	1
Norton M. Management control systems	1
O Controller como Gestor da Tecnologia da Informação Realidade ou Ficção?	1
O dilema do outsourcing: uma abordagem composta, para o fazer ou comprar decisão	1
O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial.	1
O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados	1
O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos	1
O Uso das Informações de Custos no Processo de Gestão Estratégica: Um estudo empírico no setor hoteleiro da região metropolitana de Recife PE.	1
Orçamento Empresarial	2
Orçamento Empresarial Planejamento e Controle Gerencial.	1
Orçamento Operacional.	1
Organização Orientada para a Estratégia.	1
Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios	1
Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra.	1
Organization and Environment: managing differentiation and integration.	1
Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance	3
Organizational Strategy, Structure, and Process.	1
Outsourcing: pensar mais expansivamente	1
Paradigms in accounting research: a view from North America.	1
Paying People to Lie: The Truth about the Budgeting Process.	1
Performance Evaluation and Compensation Research: An Agency Perspective.	2
Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations.	1
Performance Measurement & Control Systems For Implementing Strategy.	1
Performance measurement in na international setting	1
Planejamento e Estratégia Empresarial. EPS/UFSC (apostila)	1
Planejamento Empresarial	2
Price de Décision et Gestion.	1
Pricing decisions and the neoclassical theory of the firm.	1

<b>Títulos referenciados</b>	<b>Qtd.</b>
Priming the risk attitudes of professionals in financial decision making.	1
Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial.	1
Profit Patterns	1
Prospect theory: An analysis of decision making under risk.	1
Psychology Theory in Management Accounting Research.	1
Putting balanced scorecard to work.	1
Putting the Balanced Scorecard.	1
R&D expenditures and CEO compensation.	1
Razões para a adoção de sistemas de controlo de gestão: insights de escolha do sistema de desenvolvimento de produtos por empresas empreendedoras em estágio inicial	1
Relação entre desempenho econômico e desempenho ambiental de empresas no Brasil e na Espanha.	1
Relationships between supply chain performance and degree of linkage among supplier, internal integration, and customer	1
Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting	1
Safári de estratégia	1
Sensitivity, precision, and linear aggregation of signals for performance evaluation.	1
Service Delivery.	1
Sistema de Contabilidade de Custo Estâdar.	1
Sistemas de controle de gestão como um pacote ?? oportunidades, desafios e direções de pesquisa	1
Sistemas de controle gerencial	10
Sistemas de Informação: e as decisões gerenciais na era da internet.	1
Sistemas de informação: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento.	1
Sistemas de informação: um enfoque gerencial.	1
Sistemas de informações e a controladoria.	1
Sistemas de Remuneração Gerencial e Orientação Temporal dos Gestores.	2
Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study	1
Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants	2
State of the art literature review on performance measurement.	1
Strategic Management Accounting: Promoting World-Class Competitive Organizations	1
Strategic Management in the Hospitality Industry.	1
Successful budgeting application of Thai listed firms: an empirical research of its antecedents and consequences	1
Supply Chain Management: Relationships, Chains and Networks	1
Tangibilidade e intangibilidade na determinação do desempenho persistente de firmas brasileiras.	1
Teoria da contabilidade e do controle	1
Teoria Geral dos Sistemas	2
Teoria Institucional e Dependência de Recursos na Adaptação Organizacional: Uma Visão Complementar	1
Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis.	1
The Balanced Scorecard: measures that drive performance.	1
The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment.	2
The budgetary process of power and politics.	1
The Capital Budgeting Process: Incentives and Information	1
The Changing Role of The Controller	2
The Classification of Dutch Controller Graduates by Activities: Images of a Profession.	2
The controller s funcion: the work of the managerial accountant	6
The cost-to-serve method.	2
The deployment of costing techniques and practices: a UK study	2
The design of cost management systems	3
The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics	2
The effect of accountability on judgment: Development of hypotheses for auditing.	1
The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research	4
The emergence of boundaries and accounting in supply fields: The dynamics of integration and fragmentation	1
The Function of Industrial Controllershship	1
The historical development of the strategic management concept	2
The Impact of Information Use on Decision Making: Studies in Five Sectors	1
The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting	1
The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluations.	2
The meaning and development of the concept of management control: an etymological study	3
The New Institutionalism in organizational analysis	1

<b>Títulos referenciados</b>	<b>Qtd.</b>
The Origins of the German Corporation - Finance, Ownership and Control.	1
The Quest For Value.	1
The quest for value: the EVA management guide.	1
The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness.	1
The relationship between interorganizational trust and performance	1
The rise and fall of strategic planning.	1
The role of budgeting ethic orientation on managerial performance: an empirical of Thailand's exporters	2
The role of cost management in network relationships	1
The role of financial incentives and social incentives in multi-task settings.	1
The Role Of Management Control Systems In Creating Competitive Advantage: New perspectives.	1
The role of performance measurement systems in strategy formulation processes.	1
The Role of Professional Control in the management of complex organizations	1
The slow pace of meaningful changes in cost systems	2
The Strategic Influence of Structural Manufacturing Decisions	2
The structuring of organizations.	1
The theory of constraints and its implications for management accounting.	1
The Value Enterprise.	1
Theorizing contingencies in management control systems research	1
Time-driven activity-based costing	2
Towards explaining stability in and around management accounting systems	1
Turismo e Desenvolvimento: Planejamento e Organização.	1
Uma abordagem prática.	1
Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional	1
Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do Balanced Scorecard.	1
Utilizando o balanced scorecard como sistema gerencial estratégico	1
Valor da empresa e resultado econômico em ambientes de múltiplos ativos intangíveis: uma abordagem de Gestão Econômica	1
Valor Econômico Adicionado (EVA).	1
Valor Econômico Agregado.	1
Value Based Management.	1
Value Drivers.	1
Value Stream Management.	1
Vantagem Competitiva e sua Relação com o Desempenho uma Abordagem Baseada em Valor. RAC.	1
Vantagem Competitiva, Criação de valor e seus efeitos sobre o Desempenho.	1
Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.	1
Who Needs Budgets?	1
www.imanet.org.	1
<b>Total Geral</b>	<b>509</b>