



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

AMANDA DE OLIVEIRA GOMES

ASPECTOS TEÓRICO-METODOLÓGICOS DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: ESTUDO DAS TESES E DISSERTAÇÕES
DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA NO BRASIL

FORTALEZA-CE

2013

AMANDA DE OLIVEIRA GOMES

**ASPECTOS TEÓRICO-METODOLÓGICOS DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: ESTUDO DAS TESES E DISSERTAÇÕES
DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Administração e Controladoria.

Orientadora: Prof. Dra. Maria da Glória Arrais Peter

FORTALEZA-CE

2013

AMANDA DE OLIVEIRA GOMES

**ASPECTOS TEÓRICO-METODOLÓGICOS DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL: ESTUDO DAS TESES E DISSERTAÇÕES
DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA NO BRASIL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de concentração: Administração e Controladoria.

Aprovada em 14 / 08 / 2013

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

Aos meus pais, Dilermando e Raimunda, e ao meu
irmão, Diego, que sempre estiveram do meu lado
nas minhas decisões e na formulação deste
trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida que me permitiu conhecer pessoas fantásticas que se tornaram muito importantes em no meu crescimento pessoal, profissional e acadêmico.

Aos meus pais, Dilermando e Raimunda, que, não importando a situação, sempre estão ao meu lado me orientado diante das minhas decisões, mesmo quando as situações não são as melhores possíveis.

Ao meu irmão, Diego, que mesmo com todas as suas ocupações de professor, esteve comigo trabalhando, diretamente, na coleta de dados desta pesquisa.

À minha família, representada pelas minhas avós Expedita e Raimunda (ambas *in memoriam*), pois a união que existe entre nós é fundamental para minhas conquistas.

Agradeço aos professores Doutores Glória Peter (orientadora) e Marcus Machado (banca examinadora) que representam para mim, chefes, professores e pais, sempre dispostos a me ajudar quando preciso, e, ao me adotarem, me ensinaram questões profissionais, acadêmicas e pessoais e ainda transformaram momentos simples da minha vida em ocasiões importantes com lições de vida.

À professora Doutora Ana Catrib, com a qual, por diversas vezes, entrei em contato para que participasse de bancas de outros alunos e agora colaborou com a qualidade deste trabalho.

Agradeço pelo companheirismo encontrado na turma do mestrado, que interferiu positivamente na conclusão deste curso com muita satisfação; em especial, estão Marisa, Cíntia, Lilian, Aline e Sâmia, que por meio de seminários e artigos, nasceu uma amizade importante.

Agradeço também aos meus amigos “acepianos” pela imensa amizade e carinho existente entre nós. Em especial, expresso aqui Andréa, Cristiane, Denise, Elana e Luciana.

Aos amigos, Cosmo Henrique e Clébio, pois me deram uma ajuda imensa no desenvolvimento desta pesquisa. E claro que não podia esquecer ele que além de tudo, atuou diretamente na qualidade desta pesquisa, bem como não me deixou em paz enquanto eu não escrevi os meus agradecimentos, Cicero Philip.

A todos os meus amigos pelo fato de terem aceito apenas ser meus amigos, por terem me dado a honra de desfrutar o significado desta palavra. Em especial, vou registrar aqui Anelise, Anna Beatriz, Carol, Denise de Paula, Gisele, Giovana, Heloísa, Luana Vidal, Márcia e Raquel.

“O saber a gente aprende com os mestres e os livros. A sabedoria se aprende é com a vida e com os humildes.”
(Cora Coralina)

RESUMO

A Administração Pública desenvolve atividades que possibilitam à sociedade o exercício de seus direitos, como, por exemplo, o acesso à educação e à saúde, sendo os recursos direcionados para estas ações oriundos da própria sociedade, por meio dos impostos. Ocorreram no País, problemas com desvios de recursos públicos, ou seja, estes estavam sendo utilizados para atender ao interesse particular e não ao coletivo. Nesse contexto, surgiu a figura do Controle Interno, cujas atividades foram sendo expandidas e sistematizadas pela Controladoria. A Controladoria, no âmbito governamental, ainda é recente, notadamente nos municípios. Uma forma de aprofundar os conhecimentos em uma determinada área, como no caso da Controladoria Governamental, é por meio da elaboração de pesquisas científicas, bastante utilizadas nos programas de pós-graduação *stricto sensu*. Sendo assim, traçou-se como objetivo geral desta pesquisa analisar os aspectos teórico-metodológicos e justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil. A pesquisa é caracterizada como qualitativa e analítica, sendo ainda utilizadas as pesquisas bibliográfica, documental e a análise de conteúdo, desenvolvendo um estudo bibliométrico sobre a Controladoria Governamental. A população da pesquisa envolveu todas as teses e dissertações disponíveis nos *sites* dos programas de pós-graduação *stricto sensu* do Brasil, compreendendo o período de 2001 a 2011, totalizando 1.338 trabalhos. Dentre estes, foram selecionados 237 por meio de palavras-chaves, que apresentassem relação com a Controladoria Governamental. Foram analisados os resumos destes trabalhos para observar a efetiva aderência da pesquisa com a Controladoria Governamental, selecionando-se 74 trabalhos que compuseram a amostra. Por meio dos resultados, foi possível concluir que as pesquisas com foco em Controladoria Governamental são, fundamentalmente, produzidas sobre o controle interno e, apesar de serem ainda pouco expressivas, evoluíram ao longo dos anos (2001-2011) apresentando, porém uma abordagem tradicional, utilizando estudos caracterizados como da Administração Pública e Contabilidade Pública, respectivamente, além do grande quantitativo de referências originado de legislações, sendo a principal a Carta Magna brasileira.

Palavras-Chaves: Controladoria Governamental. Pesquisa Científica. Bibliometria.

ABSTRACT

Public Administration enhances the ability of society to exercise their rights by providing access to education and health care, where those resources are provided by the own society financed by taxes. Historically in Brazil public funds have been used by particular interests rather than the collective application. In this context, Internal Control has emerged, intended to expand and systemize the activities of Controllorship. As a government position, the Controllorship is still a relatively new concept, especially within local (municipal) governments. One way to enhance the depth of knowledge with regards to fiscal responsibility and government oversight is through the development of scientific research and an increase in those programs pertaining to the subject in graduate programs. The main purpose of this research is to analyze the theoretical and methodological aspects of Controllorship, including justification of the increase in the number of graduate studies available in Accounting and Government Oversight in Brazil. The research is characterized as qualitative and analytical, and uses bibliographical, documentary and content analysis, by developing a bibliometric study on Governmental Controllorship. The breadth of the research includes those theses and dissertations available on websites of relevant graduate study programs in Brazil between the span of 2001-2011, totaling 1,338 separate research entries. Among these, results were narrowed using the Governmental Controllorship as a keyword, which resulted in 237. These studies were then briefly analyzed to observe the extent of the relationship to Governmental Controllorship in which 74 studies were selected from the sample. According to the results, it was concluded that the research focused on Governmental Controllorship and rely fundamentally on internal control, although they are still very expressive and have evolved over the years (2001-2011), although they rely upon a traditional approach, being characterized by Public Administration and Accounting, and whose breadth of research stems from legislative analysis, the main one being the Brazilian Constitution.

Key Words: Governmental Controllorship. Scientific Research. Bibliometrics.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 –	Ciclo do Controle.....	20
Figura 2 –	Integração da Controladoria com as Áreas de Ciclo da Gestão.....	41
Figura 3 –	Esquema paradigmático para análise dos trabalhos: espaço metodológico e quadripolar.....	55
Quadro 1 –	Sinopse das Perspectivas de Desenvolvimento Conceitual da Controladoria	35
Quadro 2 –	Síntese das Responsabilidades ou Funções da Controladoria.....	39
Quadro 3 –	Características dos Conhecimentos.....	48
Quadro 4 –	Características dos Paradigmas Positivista e Fenomenológico.....	62
Quadro 5 –	Principais Informações dos Estudos Anteriores.....	78
Quadro 6 –	Categorias, Subcategorias e Unidades de Análise.....	85
Gráfico 1 –	Fundamentação Apontada nos Trabalhos Analisados.....	90
Gráfico 2 –	Relevância Apontada nos Trabalhos Analisados.....	92
Gráfico 3 –	Caracterização da Pesquisa Apontada nos Trabalhos Analisados.....	97
Gráfico 4 –	Estratégias de Pesquisa Apontadas nos Trabalhos Analisados.....	98
Gráfico 5 –	Instrumentos de Coleta de Dados Apontados nos Trabalhos Analisados.....	100
Gráfico 6 –	Ambiente da Pesquisa Apontado nos Trabalhos Analisados.....	101
Gráfico 7 –	Tipo de Instituição Apontado nos Trabalhos Analisados.....	102
Gráfico 8 –	Origem da Fonte Bibliográfica Apontada nos Trabalhos Analisados.....	104
Gráfico 9 –	Tipo de Fonte da Pesquisa Apontado nos Trabalhos Analisados.....	106
Gráfico 10 –	Evolução das Pesquisas em Controladoria Governamental.....	115

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Coleta de Dados da Pesquisa.....	88
Tabela 2 – Quadro de Congruência Apontado nos Trabalhos Analisados.....	95
Tabela 3 – Periódicos Internacionais mais Referenciados nos Trabalhos Analisados.....	107
Tabela 4 – Periódicos Nacionais mais Referenciados nos Trabalhos Analisados.....	108
Tabela 5 – Autores mais Evidenciados nas Referências Analisadas.....	109
Tabela 6 – Instituições ou Unidade Federativa mais Evidenciadas nas Referências Analisadas.....	111
Tabela 7 – Obras mais Evidenciadas nos Trabalhos Analisados.....	112
Tabela 8 – Legislações mais Evidenciadas nos Trabalhos Analisados.....	114
Tabela 9 – Classificação em Subáreas Temáticas.....	116
Tabela 10 – Palavras-Chaves mais Evidenciadas nos Trabalhos Analisados.....	117

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

EnANPAD	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
UNB	Universidade de Brasília
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
EUA	Estados Unidos da América
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
TCU	Tribunal de Contas da União
TCEs	Tribunais de Contas dos Estados
TCMs	Tribunais de Contas dos Municípios
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
SECON	Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral
CGM	Controladoria Geral do Município de Fortaleza
PMF	Prefeitura Municipal de Fortaleza
CGE/PI	Controladoria Geral do Estado do Piauí
EnAPG	Encontro de Administração Pública e Governança
RAP	Revista de Administração Pública
SEER	Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas
SciELO	Scientific Electronic Library Online
USP	Universidade de São Paulo
UFC	Universidade Federal do Ceará
SEGeT	Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia
FUCAPE	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
USP/RP	Universidade de São Paulo/Ribeirão Preto
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
FURB	Universidade Regional de Blumenau
PUC	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
FECAP	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
ERECIC	Encontro Regional dos Estudantes de Ciências Contábeis
ANPCONT	Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL	17
2.1	Breve Histórico, Conceitos e Funções do Controle	17
2.2	Controle na Administração Pública	21
2.2.1	<i>Fundamentação Legal do Controle na Gestão Pública</i>	23
2.2.2	<i>Tipos de Controle na Administração Pública</i>	28
2.3	Conceitos e Funções da Controladoria e o Papel do <i>Controller</i>	33
3	PRODUÇÃO CIENTÍFICA	46
3.1	A Epistemologia e a Pesquisa Científica	46
3.2	Projeto de Pesquisa	50
3.3	Polo Epistemológico da Pesquisa	56
3.4	Polo Teórico da Pesquisa	57
3.5	Polo Metodológico da Pesquisa	58
3.6	Polo Técnico da Pesquisa	65
3.6.1	<i>Estratégias da Pesquisa</i>	65
3.6.2	<i>Instrumentos de Coleta de Dados</i>	68
3.7	Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) e a Pós-Graduação	72
3.8	Estudos Anteriores	74
4	METODOLOGIA	80
4.1	Caracterização da Pesquisa	80
4.2	Etapas da Pesquisa	83
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	88
5.1	Análise da Coleta de Dados	88
5.2	Análise da Categoria Justificativas	89
5.3	Análise da Categoria Aspectos Metodológicos	93
5.4	Análise dos Aspectos Teóricos	103
6	CONCLUSÃO	119
	REFERÊNCIAS	122
	APÊNDICE A	
	APÊNDICE B	
	APÊNDICE C	

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública no Brasil é responsável pela gestão dos recursos, visando desenvolver serviços e obras em prol da sociedade (MEIRELLES, 2009). Desta forma, a Administração Pública age com intuito de atender aos interesses coletivos, oferecendo serviços gratuitos para satisfazer as necessidades dos cidadãos.

No Brasil, em um contexto que já não beneficiava a população, a corrupção ganhou espaço, fazendo com que se intensificasse a normatização em busca de um controle mais eficiente na Administração Pública, tanto na questão do controle interno e externo, já definidos na Constituição Federal, como, também, acrescentado o controle social, o qual incentiva a população a acompanhar as contas de gestão e de governo, podendo fazer denúncias ao tomar conhecimento de atos ilícitos.

Com efeito, os instrumentos normativos publicados passaram a determinar uma administração transparente e democrática, na qual o gestor deve apresentar e disponibilizar à sociedade as contas realizadas durante sua gestão.

Aliada ao combate à corrupção, tem-se a busca por uma gestão com base na eficiência, eficácia e economicidade, ou seja, a Administração Pública inicia um controle nas contas com o intuito de fornecer informações que sustentem as decisões a serem tomadas pelos gestores, introduzindo-se, desta forma, uma Administração Pública Gerencial (MOREIRA NETO, 1998).

Assim, considerando-se o combate à corrupção e a concretização das demandas sociais, torna-se relevante a inserção da Controladoria nesse âmbito, compreendendo aspectos qualitativos relacionados à realização das atividades, execução e aplicação dos recursos públicos, tendo em vista a eficiência preconizada pelo modelo de Administração Pública Gerencial.

Considerando uma Administração Gerencial, as técnicas de controle foram ampliadas e aperfeiçoadas nas empresas, sendo criada, neste contexto, a Controladoria, que constitui, segundo Araújo e De Luca (2009), um órgão de suporte para os gestores, com vistas a otimizar os resultados.

A Controladoria é um instrumento de grande valia para a Administração Pública, fornecendo informações sobre o desempenho da gestão pública e contribuindo, conseqüentemente, com a melhoria da qualidade de vida da sociedade, uma vez que esta instituição tem como foco a racionalidade do gasto público, o combate ao desperdício e a avaliação da capacidade do ente público cumprir sua missão e atingir seus objetivos e metas (PETER; MACHADO, 2009).

A Controladoria Governamental está baseada na figura do controle, que surgiu, inicialmente, com intenção de observar os desvios financeiros de uma entidade ou órgão, evoluindo, com o passar dos anos, mediante revisão e adaptação dos conceitos, possibilitando ao gestor o alcance dos objetivos organizacionais (eficácia) e a eficiência na utilização dos recursos.

Assim, a Controladoria Governamental constitui-se numa área com princípios e métodos definidos, centralizando e definindo as atividades de controle, sendo a responsável pelo monitoramento das atividades, bem como pela adequada aplicação dos recursos públicos em prol da sociedade.

Efetivamente, têm-se os estudos como, por exemplo, Paula (2006), Pinheiro (2006) e Macêdo (2010), voltados para Controladoria Governamental, revisando e adaptando a Controladoria para o setor público, no intuito de possibilitar aos gestores o alcance dos objetivos organizacionais, indo além da mera intenção de observar os desvios financeiros.

Uma forma de aprofundar os conhecimentos em determinada área, como no caso da Controladoria Governamental, é por meio da elaboração de pesquisas científicas, o que é bastante utilizado nos programas de pós-graduação *stricto sensu*, sendo, portanto, oportuno o estudo de trabalhos científicos desenvolvidos nessa área.

Considerando-se que, no ambiente da pós-graduação, produzem-se os trabalhos científicos, campo de interesse desta pesquisa, buscou-se conhecer o *locus* da pós-graduação com foco no *stricto sensu*, que abrange os mestrados e doutorados na área de Controladoria e Contabilidade, identificando o possível desenvolvimento nessa área, bem como o motivo que os autores utilizam para descrever sobre esse assunto. Com isso, formulou-se a seguinte questão-problema: Quais os aspectos teórico-metodológicos e as justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil?

Com o pretexto de buscar possíveis respostas ao problema da pesquisa, foram formulados os pressupostos delineados na sequência.

- (i) As motivações verificadas por Magalhães (2006), nas 48 teses publicadas no programa de doutorado em Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), no período de 2002 a 2005, basearam-se na experiência acadêmica e profissional do pesquisador. Portanto, esta pesquisa pressupõe que as justificativas estão baseadas na atuação profissional do pesquisador.
- (ii) A abordagem metodológica da produção científica (teses, dissertações, trabalhos de congressos científicos e artigos de periódicos) em Contabilidade no Brasil, no período de 1994 a 2003, é essencialmente positivista, conforme estudo realizado por Théophilo e Iudícibus (2005), adotando-se como pressuposto o fato de que a abordagem metodológica das teses e dissertações acerca da Controladoria Governamental seja também classificada como positivista.
- (iii) Os artigos são as principais fontes de pesquisa no que concerne à produção científica relativa à Contabilidade Gerencial publicada no período de 2004 a 2008 nos anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), conforme afirmam Araújo, Oliveira e Silva (2009). Com isso, pressupõe-se que a produção científica sobre Controladoria Governamental, sob a forma de teses e dissertações oriundas dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil, tenham nos artigos sua principal fonte de pesquisa, corroborando o que ocorre com a Contabilidade Gerencial.
- (iv) Estudo realizado por Ribeiro Filho *et al* (2007) constatou que, dentre 54 dissertações defendidas no Programa do Mestrado Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Convênio Universidade de Brasília (UNB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), no período de 2001 a 2004, apenas duas pesquisas estavam voltadas para a temática Administração Pública e Governança. Assim, pressupõe-se que a produção científica nessa área ainda é pouco expressiva, dificultando a revisão de literatura das teses e dissertações dos programas de pós-graduação brasileiros.

Em razão do que se expôs, esta pesquisa tem como objetivo geral analisar os aspectos teórico-metodológicos e as justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil.

Para delinear o desenvolvimento deste trabalho, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: (i) observar as justificativas que levaram os autores das teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria a pesquisar sobre o tema Controladoria Governamental; (ii) verificar os aspectos metodológicos das teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria relativa à Controladoria Governamental; e (iii) identificar a base teórica utilizada para a formulação das teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria sobre o tema Controladoria Governamental.

Para tanto, esta pesquisa foi caracterizada como qualitativa e analítica. Já dentre as técnicas de pesquisas, foram aplicadas as de teor bibliográfico e a documental, destacando-se nesta a utilização da análise de conteúdo. A pesquisa bibliográfica consistiu no emprego do acervo literário, livros, dentre outras fontes, que formaram o referencial teórico, enquanto a pesquisa documental consistiu na análise dos documentos compostos por dissertações e teses com foco na Controladoria Governamental, produzidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria no Brasil.

Assim, o ambiente desta pesquisa são os programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria no Brasil, qualificados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), constatando-se 18 programas. Optou-se por um corte longitudinal compreendendo o período de 2001 a 2011, coletando-se um total de 1.338 trabalhos. Dentre estes, foi feita uma seleção por meio de palavras-chave que se reportasse à Controladoria Governamental, o que resultou em 237. Destes, foram analisados os resumos para observar a relação da pesquisa com a Controladoria Governamental, na qual foram selecionadas 74 pesquisas que compuseram a amostra.

A relevância do estudo vincula-se à possibilidade de se proceder a uma análise dos trabalhos científicos desenvolvidos pelos egressos dos programas de pós-graduação na área de Contabilidade e Controladoria, sob forma de teses ou dissertações, que tiveram como foco a

Controladoria Governamental, visando a observar, mediante os resultados, a evolução da formulação do conhecimento nessa área.

Esta investigação está organizada em seis seções, incluindo esta introdução que discorre sobre a contextualização, problema, pressupostos, objetivos, metodologia e a relevância da pesquisa. A segunda seção aborda conceitos de controle, em especial da Controladoria Governamental, destacando-se suas funções e a atuação do profissional dessa área, dentre outros aspectos. A terceira discorre a respeito da temática Trabalhos Científicos, enfatizando a realização da pesquisa científica, bem como os cursos de mestrado e doutorado, os quais são responsáveis pela elaboração e publicação, respectivamente, as dissertações e teses. A quarta seção expressa a metodologia utilizada no desenvolvimento desta pesquisa, enquanto a quinta privilegia os resultados. Ao final, na sexta e última seção, constam as principais conclusões do estudo.

2 CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL

A presente seção aborda aspectos conceituais da Controladoria, fazendo uma incursão pela sua adoção no âmbito do setor público, tendo em vista os objetivos deste. Assim, iniciou-se tratando do controle como função administrativa, permeando finalidades, atividades e papel do profissional dessa área, para, posteriormente, tratar do enfoque principal do estudo, Controladoria Governamental, abordando a fundamentação legal, bem como dos conceitos e definições sobre o tema.

2.1 Breve Histórico, Conceitos e Funções do Controle

Para Weber (2004), os primeiros *controllers* existiram na Inglaterra, no século XV, por meio do termo *comptroller*, que identificava diversos cargos da *English Royal Household*, responsável pelas contas da repartição Lord Chamberlain.

Conforme Cruz e Glock (2008), para alguns pesquisadores o vocábulo “controle” tem origem na expressão francesa *contrôle* que, no século XVII, significava o poder ou ato de controlar, averiguar, verificar etc. O radical *rôle* significava um registro de nomes, já o *contre-rôle* era outro registro de nomes. Ao serem confrontados ambos os registros, dava-se origem à ação do controle.

Para Castro (2009), a palavra “controle” originou-se do latim *rotulum*, que consistia na relação de contribuintes. Com suporte nessa lista, eram contratados os denominados cobradores de impostos, para controlar os pagamentos dos devedores.

Ainda Castro (2009, p. 27) se reporta o “controle” na língua italiana por meio da expressão *controllo*, que designava um registro ou exame que se consagrou na técnica comercial por “indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais”.

Nos Estados Unidos da América (EUA), com a independência conquistada em 1776, houve movimento promovendo maior controle e transparência sobre a gestão dos recursos públicos. Em 1778, iniciou-se uma discussão sobre o *comptroller*, sendo estabelecida esta função, em 1789, no Departamento de Tesouraria e, posteriormente, estendida para outras agências e

repartições federais, estaduais e municipais. Com a intenção de melhorar o controle sobre as contas públicas, em 1866, foram criados os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral (LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009).

Segundo Koontz e O'Donnel (1955), o controle surgiu no século XX por meio das ideias de Fayol, industrial francês, que definiu e sistematizou como funções básicas da Administração o planejamento, a organização, a direção, a coordenação e o controle, com vistas à eficiência da organização. Esses princípios foram divulgados por meio da obra *Administration Industrielle et Générale*, em 1916.

Nota-se a dificuldade de se determinar uma linha do tempo descrevendo a criação e a evolução do controle nas entidades. É possível constatar, entretanto, que a terminologia “controle” esteve voltada para averiguação das finanças, a fim de evitar desvios. De forma simples, Bragg (2006) relata o controle como atividade realizada em um processo de negócios com vistas a prevenir ou detectar prejuízos ou riscos.

Rodin (1990) acentua que os teóricos descrevem o controle sob diversas perspectivas, alguns com foco nos resultados comportamentais, outros sob o ponto de vista da tomada de decisão e ou ainda focam o controle sobre os processos organizacionais.

Koontz e O'Donnel (1955, p. 36) asseveram que controlar é “avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra conforme os planos. O controle indica onde estão os desvios negativos, e ao pôr em ação medidas para corrigir esses desvios, ajuda a assegurar a realização dos planos”.

Desta forma, a expressão “controle” consistia numa fiscalização, *a posteriori*, analisando a ocorrência das atividades de acordo com o planejado, enfocando a responsabilidade de prever medidas para sanar os problemas detectados.

Antunes (1998, p. 60) exprime que “o exercício do controle, em qualquer atividade, está sempre associado ao ato de fiscalização, para que não ocorram desvios em relação aos padrões anteriormente definidos”.

Corroborando as afirmações de Koontz e O'Donnel (1955), Pereira (2011, p. 214) acrescenta que o controle “corresponde à implementação de ações corretivas, quando os

resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos”.

Assim, percebe-se que, além do cuidado com a realização da atividade conforme o que foi estabelecido inicialmente, há um enfoque na definição de procedimentos quando os resultados não condizem com o planejado, ou seja, o controle foi ganhando mais funções, não estando mais restrito somente a fiscalização, verificação e averiguação.

Figueiredo e Caggiano (2006) definem o controle como uma forma de obter retorno das atividades planejadas em confronto com aquelas que efetivamente foram executadas, ou seja, o controle funciona como um sistema de *feedback*, sendo, desta forma, considerado fundamental para realização do planejamento, seja no curto ou no longo prazo.

De modo mais complexo, Cruz e Glock (2008, p. 20) definem o controle como

Qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciada em documento ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com objetivo de se verificar se existe conformidade com padrão estabelecido, ou com resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.

O controle, na visão de Cruz e Glock (2008), pode também ser definido como uma atividade sistemática, executada durante um período de tempo com a finalidade de comparar os resultados encontrados com os padrões estabelecidos, dando consistência aos atos a serem tomados pelos gestores. Salienta-se que as atividades executadas pelos responsáveis do controle, bem como os resultados detectados, são registrados em relatórios, documentos ou outros meios que possam ser relacionados.

A respeito do controle, Padoveze (2009, p. 28) apresenta a definição que se segue:

Um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência das variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. Dentro do enfoque sistêmico, o controle faz também o papel de *feedback* ou retroalimentação do sistema.

Observando a definição de Padoveze (2009), o controle é exercido de forma constante dentro da entidade, verificando a conformidade entre o planejado e o executado e, conseqüentemente, identificando os possíveis desvios, sendo necessário, ainda, analisar as causas e indicar medidas corretivas para sanar as falhas. Ressalta-se, também, que o controle deve

analisar o ambiente de atuação da organização para que seus objetivos sejam alcançados com sucesso.

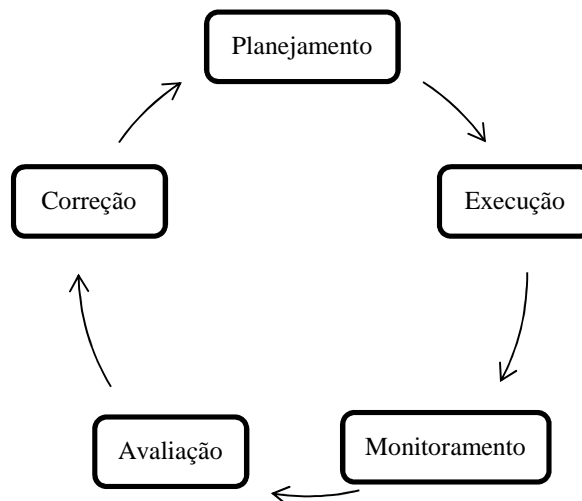
E, ainda, corroborando as afirmações de Figueiredo e Caggiano (2006), Padoveze (2009) trata o controle como uma forma semelhante ao *feedback*, responsável por trazer informações para a entidade, a fim de que possam ser aplicadas para tomadas de decisões em outras áreas.

Ressaltando a importância do controle dentro da entidade, Quintana *et al.* (2011, p. 143) acrescentam que “o controle dentro de qualquer administração, seja ela pública ou privada, é indispensável para seu sucesso”.

Consoante retratam Bianchi, Backes e Giongo (2006), uma estrutura adequada de controle é elemento essencial para que a Controladoria possa desempenhar suas atividades, facilitando o processo de tomada de decisão dos gestores.

Observa-se a importância que o controle paulatinamente conquistou dentro das entidades, sendo responsável pelo alcance dos resultados esperados. Aliado a este *status*, tem-se a ampliação das funções do controle, seguindo um ciclo de atividades, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1 – Ciclo do Controle



Fonte: Peter e Machado (2009, p. 11)

Peter e Machado (2009) expressam a ideia de que o planejamento, etapa inicial do ciclo de controle, é a fase em que são definidas as estratégias, as políticas, as diretrizes, as metas e os objetivos da entidade. A respeito do planejamento, Padoveze (2009) comenta que, neste

momento, se estuda o cenário em que a entidade atua, sendo, portanto, avaliadas as ameaças e as oportunidades, bem como se mensuram os pontos fortes e fracos da organização.

Em seguida, está a execução do processo, momento no qual as atividades são praticadas pelos gestores e demais membros da organização, segundo Peter e Machado (2009). Na reflexão de Padoveze (2009, p. 28), “a execução deve estar em coerência com o planejado e o executado”.

Logo a seguir tem-se o monitoramento, terceira etapa do ciclo de controle, no qual os responsáveis verificam o modo como ocorreu a execução das atividades realizadas pelos colaboradores nos demais setores da entidade, ou seja, os responsáveis oferecem o suporte necessário para que as atividades planejadas possam ser executadas adequadamente. A avaliação, quarta etapa do ciclo, consiste na apuração dos resultados em confronto com os padrões pre-determinados (PETER; MACHADO, 2009).

E, por fim, corroborando as acepções de Koontz e O’Donnel (1955), Padoveze (2009) e Pereira (2011), o ciclo do controle encerra-se com a correção, consistente na identificação dos possíveis erros e falhas para que sejam sanados, alimentando a etapa do planejamento com melhorias que porventura se façam necessárias (PETER; MACHADO, 2009).

Como objetivos do controle, Bragg (2009) cita os seguintes: autorizar - o que está relacionado com a política de limites de crédito, de investimento etc; reconciliar - o qual está relacionado com as reconciliações de ativos, bem como conciliações bancárias e inventários físico de bens; gravar - refere-se ao registro das transações nas devidas contas com tempestividade; salvaguardar - possui objetivo ligado à custódia física dos bens, os quais não devem estar sob a responsabilidade dos que fazem seus os registros; e avaliar - analisar os bens conforme dispõem os princípios contábeis geralmente aceitos.

Em se tratando da Administração Pública, a amplitude e abrangência do controle são ainda maiores, pois os recursos utilizados pelo Estado para operacionalizar os serviços públicos advêm da própria sociedade, de forma direta e indireta, por meio do pagamento de tributos. Para Muraro e Santos (2010), tal situação explica a inserção do controle na Administração Pública.

2.2 Controle na Administração Pública

A Administração Pública é definida sob três aspectos por Meirelles (2009), quais sejam: formal, entendendo-se que Administração Pública é formada por órgãos que somam

esforços para atingir seus objetivos; material, que consiste na junção das funções necessárias à sociedade prestadas pelo serviço público; e operacional, que trata do desempenho contínuo e metódico, legal e técnico, dos serviços executados pelo Estado.

Nos três aspectos, na visão de Meirelles (2009), verifica-se que a Administração Pública, cujo responsável é o Estado, está voltada para a gestão de serviços básicos e necessários para sobrevivência da sociedade.

Na mesma direção, Castro (2009, p. 27) assim se expressa: “com muita razão, deve-se manter o controle orçamentário da *res (coisa)* pública, por ser um recurso da sociedade, gerido por agentes públicos em prol da coletividade”.

Nota-se na asserção de Castro (2009) que o controle se faz necessário dentro da Administração Pública, uma vez que, neste âmbito, os recursos administrados pelos gestores pertencem a terceiros (sociedade) e devem ser aplicados em prol destes.

Meirelles (2009, p. 665) define controle na Administração Pública como “faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

Tomando por base o conceito de Meirelles (2009), verifica-se uma ligação com as expressões de Castro (2009) e Muraro e Santos (2010), uma vez que ambos se referiram aos mecanismos de controle como meios para observar a aplicação dos recursos públicos pelos gestores. E, nesse sentido, Meirelles (2009) trata o controle como meio para disciplinar os agentes públicos.

Guerra (2007, p. 90) conceitua o controle na Administração Pública como

possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme aos modelos desejados e anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

Percebe-se, na definição de Guerra (2007), que o controle está além da conduta dos agentes públicos, consistindo também na fiscalização das atividades realizadas, avaliando, de forma sistemática, a conformidade com os planos inicialmente traçados. Ainda neste contexto, Quintana *et al.* (2011, p. 143) exprimem a noção de que a principal finalidade do controle na Administração Pública é “[...] assegurar que os resultados esperados sejam alcançados”.

Ante o objetivo apresentado por Quintana *et al.* (2011), observa-se que o controle na Administração Pública não se distancia daquele executado pela Administração Privada e, da mesma forma, foi conquistando espaço e ampliando seus conceitos, conforme pode ser verificado nas leis e normas que regem o assunto.

2.2.1 Fundamentação Legal do Controle na Gestão Pública

Considerando o Princípio da Legalidade, que rege a Administração Pública, definido no artigo 37 da Constituição Federal, de 04 de outubro de 1988, o administrador público deve agir de acordo com a lei. Assim, faz-se necessário observar as legislações que discorrem sobre o controle, para melhor entendimento da grandeza dessa função no âmbito do setor público.

a) Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964

A Lei nº. 4.320/1964, no artigo 75, dispõe acerca do controle sobre a execução orçamentária, o qual deve compreender: a legalidade no que se refere à arrecadação e à realização de despesas, bem como à geração ou à extinção de obrigações; a fidelidade por parte dos responsáveis pelos bens e valores públicos; e o cumprimento do planejamento definido em termos de valores, obras e serviços.

É possível assinalar que o controle, na Lei nº. 4.320/1964, é restrito à execução do orçamento, sendo os gestores fiscalizados para evitar erros, falhas ou desvios dos recursos, portanto, o controle é exercido sobre as receitas e despesas, bens e valores e programas de Governo. Ressalta-se que a Lei nº. 4.320/1964 se refere aos programas de Governo em questão de valores monetários, ou seja, está preocupada com a execução do orçamento.

Tratando do controle interno, a referida Lei, determina que este seja exercido pelo Poder Executivo e o responsável por cumprir as disposições do artigo 75, comentadas anteriormente, exercendo a legalidade dos atos de forma prévia, concomitante e subsequente. Ainda cabe ao controle interno a elaboração das prestações e tomadas de contas, bem como constatar a observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas às unidades orçamentárias (BRASIL, 1964).

Quanto ao controle externo, segundo o artigo 81 da Lei nº. 4.320/1964, é exercido pelo Poder Legislativo, com o objetivo de “verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento”. Desta forma, o artigo 82 da mesma Lei dispõe que o Poder Executivo deve prestar contas ao Poder Legislativo, tendo ainda análise dos respectivos tribunais de contas, quando houver. Na ausência desse órgão, o Poder Legislativo designa peritos contadores para realizar análise das contas do Poder Executivo (BRASIL, 1964).

b) Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967

O artigo 6º do Decreto-Lei nº 200/1967 dispõe, como princípios da Administração Federal, o planejamento, a coordenação, a descentralização, a delegação de competência e o controle. O artigo 13 do referido Decreto-Lei, ao discorrer sobre o controle na Administração Federal, estende a aplicação do controle para as esferas estaduais e municipais, compreendendo:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiro públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. (BRASIL, 1967)

Assim, as funções do controle são ampliadas, sendo responsável não apenas pela execução orçamentária, como dispunha a Lei nº. 4.320/1964, mas também pela execução dos programas de Governo, tendo em vista as normas que regulamentam a atividade específica a ser realizada. Além disso, há uma preocupação do controle sobre as atividades realizadas pelos agentes públicos em geral, e não somente sobre aqueles responsáveis por bens e valores públicos.

Já o artigo 14 do mesmo Decreto-Lei trata da simplicidade de alguns processos com redução de controles que se constituírem “puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”.

c) Constituição Federal, de 04 de outubro de 1988

Com a promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988, o controle é alçado à categoria de princípio constitucional. Assim, o artigo 70 da CF/1988 determina que o controle

deve ser exercido tanto pelo controle externo como pelo sistema de controle interno, dos respectivos poderes, sobre as contas contábil, financeira, orçamentária e operacional, de forma que sejam verificadas a legalidade, a legitimidade e a economicidade, bem como as subvenções e renúncias de receitas nos órgãos de Administração Direta e Indireta.

O artigo 74 da CF/1988 dispõe que o sistema de controle interno deve ser mantido não só no âmbito do Poder Executivo, mas também no Poder Legislativo e Poder Judiciário, tendo como finalidade:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

Assim, a Constituição Federal de 1988 amplia as finalidades do controle, cuja observância da legalidade deve levar em consideração a eficácia e a eficiência dos atos orçamentário, financeiro e patrimonial, além da obrigatoriedade de acompanhar os empréstimos realizados pela Administração Pública. Outra importante finalidade acrescentada pelo artigo 74 da CF/1988 é o apoio ao controle externo para que este possa executar sua missão. Efetivamente, vale ressaltar a determinação do parágrafo 1º do artigo 74 da CF/1988, que assinala: “os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

Observa-se que os responsáveis pelo controle interno se tornam solidários às penalidades cabíveis, ao tomar conhecimento de atos de improbidade na Administração Pública e não comunicar ao respectivo Tribunal de Contas.

d) Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000

A Lei Complementar nº. 101 de 2000, também denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), efetiva o controle na Administração Pública com o artigo 59, definindo a ênfase que deve ser adotada. Assim, têm-se como aspectos principais do Controle, dentre outros:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2000).

Logo, é possível constatar que o sistema de controle interno já estava admitindo responsabilidades que excedessem os conceitos relacionados à contabilidade, necessitando, com isso, a institucionalização de um órgão nos municípios comprometidos com a coordenação das atividades e avaliação do sistema de controle interno.

A LRF efetiva também o controle social, ou seja, o controle sobre as contas da Administração Pública, acentuando que este deve partir da atitude dos cidadãos, discorrendo no artigo 49 que “as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade”.

e) Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001

A Lei nº. 10.180/2001, além da disciplina dos sistemas de planejamento e orçamento, também cria o sistema de controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal, que deve ser constituído pela Secretaria Federal de Controle Interno e pelos órgãos setoriais, tendo, dentre outras, as seguintes competências, estabelecidas no artigo 24:

- [...]
- VI - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados,
- [...]
- VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;
- [...]
- IX - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- [...]
- XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União (BRASIL, 2001).

Mencionada Lei, além de dispor de competências determinadas na CF/1988 como, por exemplo, avaliação das metas do plano plurianual e elaboração da prestação de contas, ainda acrescenta outras competências fundamentais para a gestão das informações necessárias para a tomada de decisões, como a questão da auditoria sobre a aplicação dos recursos públicos e a avaliação do desempenho da própria auditoria realizada. Observa-se, ainda, a inserção da competência relativa às providências cabíveis quando os responsáveis pelo controle interno tomarem conhecimento de irregularidades na Administração Pública, o que converge com o parágrafo 1º do artigo 74 da CF/1988. Vale ressaltar, ainda, a competência determinada no inciso XI do artigo 24 da referida Lei, a qual corresponde ao incentivo e ao apoio do controle interno para que a sociedade possa também exercer o controle sobre as contas públicas. Tal controle é denominado controle social.

f) Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008

A Resolução nº. 1.135 de 2008, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas (NBC T) 16.8, discorrendo que o controle interno abrange métodos, procedimentos e processos utilizados pela Administração Pública, com o objetivo de:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (BRASIL, 2008).

Observa-se que controle interno abordado na Resolução nº. 1.135 de 2008 está voltado para a Contabilidade da entidade, preocupando-se com a eficácia e eficiência da gestão, sendo ainda considerado uma ferramenta responsável por fornecer informações úteis.

Referida Resolução ainda determina que o controle interno seja empregado em todos os níveis da Administração Pública, observando o patrimônio público, a execução dos programas e o atendimento às leis e normas aplicáveis.

g) Resolução nº. 1.366, de 25 de novembro de 2011

Assim como a Resolução nº. 1.135 de 2008, a Resolução nº 1.366, de 25 de 2011, também foi editada pelo CFC, aprovando a NBC T 16.11, que trata do Sistema de Informação de

Custos no Setor Público (SISCP). Esta norma obriga as entidades públicas a utilizarem o SISCP, cuja função é registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços oferecidos à sociedade.

A ideia é contabilizar os custos obtidos pela Administração Pública ao fornecer bens e serviços à sociedade, constituindo uma forma mais adequada de controlar os recursos públicos, uma vez que é possível identificar o valor investido em cada benefício gerado para população, podendo acarretar, conseqüentemente, na melhor aplicação do dinheiro.

Os recursos podem ser controlados tanto pelos próprios gestores (controle interno) como pelos representantes do povo (controle externo) e até mesmo pela própria sociedade (controle social).

2.2.2 Tipos de Controle na Administração Pública

Quanto aos tipos de controle, notou-se que a Constituição Federal de 1988 se refere ao controle interno e ao controle externo, enquanto a Lei Complementar nº 101 de 2000 introduziu o controle social.

O controle interno é realizado pelo órgão interno do Poder da Administração Pública, responsável por monitorar as atividades-meio e fim, sendo uma forma de garantir a integridade das ações a serem realizadas pelo gestor público.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) lembram que o controle interno corresponde ao conjunto de normas e procedimentos definidos para que os objetivos da organização possam ser alcançados.

Peter e Machado (2003, p. 24) definem controle interno na Administração Pública como

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Observando o conceito de Peter e Machado (2003) sobre controle interno, verifica-se que este atua junto ao gestor público para o êxito dos objetivos da Administração Pública,

indicando, quando existentes, erros, falhas ou desvios na execução das atividades realizadas para que sejam rapidamente sanadas.

Corroborando as asserções de Peter e Machado (2003), Castro (2009, p. 64) conceitua o controle interno na Administração Pública como “conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes”.

Assim, tem-se que o controle interno atua no suporte ao gestor com informações corretas e confiáveis sobre o patrimônio para que as tomadas de decisões sejam as mais adequadas possíveis.

Vale ressaltar que o controle interno pode ser exercido, conforme visto anteriormente no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, pelo Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário “por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique”. (MEIRELLES, 2009, p. 667)

O objetivo do controle interno é atuar como um auxílio ao administrador público durante a sua gestão, além de constituir uma forma de proteção e defesa ao cidadão, tendo como foco o processo administrativo, a conduta do agente e a ação da entidade. (CASTRO, 2009)

Cruz e Glock (2008) tratam do controle interno quanto à tempestividade, ou seja, no momento da atuação, classificando em preventivos, concomitantes e subsequentes. O controle preventivo visa a detectar os erros, os desperdícios e as irregularidades antes que ocorram efetivamente. O controle concomitante observa estas ocorrências na medida em que acontecem, porém ainda se possíveis medidas de correção tempestivas. E o controle subsequente é realizado após a ocorrência dos erros, dos desperdícios e das irregularidades, cujas medidas corretivas são aplicadas somente após o acontecimento do fato.

Nesse contexto, Peter e Machado (2003) declaram que a ideia central do controle interno dentro da Administração seja a prevenção de possíveis erros ou falhas, portanto, pode-se afirmar que o ideal é a Administração Pública trabalhar com o controle preventivo.

Peter e Machado (2003) ainda relacionam os princípios do controle interno, quais sejam:

- a) relação custo/benefício: este princípio relaciona-se com a redução de falhas e de desvios para o alcance dos objetivos, porém o custo necessário para este controle não pode exceder os benefícios que o mesmo possa proporcionar;
- b) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: faz-se necessário obter pessoal com competência e integridade para atuar no controle interno, por isso é preciso uma política de pessoal que abrange os critérios de seleção e treinamento, rotatividade de funções e direitos dos servidores;
- c) delegação de poderes e determinação de responsabilidades: é um instrumento de descentralização administrativa com intuito de assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, cujo ato de delegação informa quem é o delegante, o delegado e o objeto da delegação;
- d) segregação de funções: este princípio refere-se à separação entre às funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, para garantir a efetividade de cada ação;
- e) instruções devidamente formalizadas: é imprescindível que os procedimentos e as orientações sejam formalizados de forma clara e objetiva por autoridade competente;
- f) controle sobre as transações: tal princípio estabelece o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, garantindo a legitimidade dos atos e fatos da Administração Pública; e
- g) aderência às diretrizes e normas legais: este princípio prevê que as diretrizes, planos, normas leis, regulamentos e procedimentos administrativos sejam seguidos pelos servidores.

Tendo em vista as definições, objetivos, foco e princípios, observa-se a importância da atuação do controle interno na Administração Pública, sendo declarada por Castro (2009, p. 73) da seguinte forma: “Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita”.

Já o controle externo é aquele exercido por órgão independente da Administração Pública responsável por executar as atividades para funcionamento da máquina pública. Nesse sentido, Peter e Machado (2003) ensinam que o controle externo deve ser exercido por órgão que

esteja fora do âmbito do ente fiscalizado, possibilitando, desta forma, maior independência e efetividade nas ações.

Conforme visto anteriormente, na Administração Pública, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, que na União é formado pelo Congresso Nacional, nos estados, assembleias legislativas, no Distrito Federal, Câmara Legislativa, e nos municípios, Câmaras de Vereadores.

Vale salientar que o artigo 71 da Constituição Federal de 1988 determina que o Congresso Nacional conta com o apoio do Tribunal de Contas da União (TCU) na realização das atividades de controle externo, obtendo como competências:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- [...]
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- [...]
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- [...] (BRASIL, 1988).

Observa-se que o TCU é responsável por analisar tanto as contas de governo (contas do Presidente da República) como as contas da gestão (contas dos demais administradores públicos da União), bem como fiscalizar os recursos da União aplicados em outros entes federados por meio de convênios ou outro instrumento, aplicando multas nos casos de irregularidades.

No caso dos estados e dos municípios, os órgãos auxiliares da Assembleia Legislativa e da Câmara Municipal, respectivamente, o Tribunal de Contas dos Estados (TCEs) e o Tribunal de Contas dos Municípios (TCMs), onde houver. Ressalta-se que apenas dois municípios no Brasil, São Paulo e Rio de Janeiro, possuem Tribunal de Contas do Município, e quatro estados – Bahia, Ceará, Pará e Goiás – possuem Tribunal de Contas dos Municípios. A diferença entre ambos consiste no fato de que, enquanto o primeiro é responsável por fiscalizar

apenas os recursos, atos e fatos daqueles dois municípios, o segundo é responsável por analisar as contas de todos os municípios pertencentes aos estados informados.

O parágrafo 4º do artigo 31 da Constituição Federal determina que “é vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais”. Tal fato explica a razão dos poucos tribunais de contas existentes no âmbito dos municípios brasileiros.

Assim, o Poder Legislativo, juntamente com os tribunais de contas, vem garantir a integridade dos atos e fatos praticados pelo Poder Executivo em prol da sociedade, ou seja, é uma forma de garantir os direitos sociais. Nesse sentido, a sociedade também é responsável por garantir que os recursos públicos sejam aplicados em bens e serviços que a beneficiem por meio do controle. Esse controle exercido pela população é denominado de controle social.

O controle social é aquele exercido pela própria sociedade sobre as contas da Administração Pública, sendo definido por Pinho (2008, p. 65) como o “direito público subjetivo do cidadão de fiscalizar a função administrativa do Estado”.

Ainda na esteira do pensamento de Pinho (2008), a finalidade do controle social é verificar a conformidade das decisões tomadas em relação ao planejamento, sendo observadas as disposições da Constituição Federal e demais leis e normas aplicáveis.

O controle social é exercido por meio do voto para escolha dos seus representantes e por internédio do controle das ações do governo. A população faz juízo de valor dos atos praticados em constitucional ou inconstitucional, legal ou ilegal, regular ou irregular (CASTRO, 2009; PINHO, 2008).

O parágrafo 2º do artigo 74 da Constituição Federal de 1988 dispõe que “qualquer cidadão, partido político, associação, ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

Assim, a Constituição Federal de 1988 reforça as ações do controle social, pois a sociedade pode fazer denúncias de irregularidades encontradas para que sejam verificadas pelo Tribunal de Contas.

O artigo 48 da Lei Complementar nº. 101 de 2000 dispõe que são instrumentos de transparência, aos quais deve ser dada ampla divulgação para acesso público: planos, orçamentos,

prestações de contas, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório da Gestão Fiscal e versões simplificadas de outros documentos.

E, ainda, para que a população acompanhe as ações do governo, o artigo 48 da Lei Complementar nº. 101 de 2000 determina que devam ser disponibilizadas a qualquer pessoa física ou jurídica as seguintes informações:

- I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;
- II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (BRASIL, 1988).

Com isso, a LRF ampliou os dados e as informações da Administração Pública para fácil e rápido acesso da sociedade. Além de fiscalizar a fidedignidade dos gestores no concernete à aplicação dos recursos públicos, a sociedade também pode, por meio do controle social, observar o cumprimento dos programas propostos na época de eleição, constatando o compromisso do gestor com a sociedade.

O controle foi conquistando a Administração Pública usando a adequada aplicação dos recursos, ensejando a necessidade da criação de uma área que constitui fonte de segurança para a tomada de decisão por meio do controle, surgindo a Controladoria.

2.3 Conceitos e Funções da Controladoria e o Papel do *Controller*

A amplitude dos trabalhos que a atividade de controle conquistou nas organizações trouxe a necessidade da criação de uma área com objetivos, metas e diretrizes definidas, para que o controle fosse efetivamente exercido nas entidades, cuja estrutura passou a ser denominada de Controladoria.

Ao discorrer sobre a existência da Controladoria, Barreto (2008) defende a necessidade de uma área com informações consistentes, tornando a tomada de decisão dos gestores mais “seguras”. Para tanto, é preciso um conjunto de informações de todas as áreas da entidade para fundamentar os achados detectados por meio do controle. Anderson e Schmidt (1961) relatam que a Controladoria é responsável por exercer as etapas do controle, verificando

os resultados e analisando as variações entre o que foi planejado e realizado, auxiliando, desta forma, os gestores na tomada de decisão.

Como lecionam Johnsson e Francisco Filho (2002, p. 60), “a Controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações”.

Para Green e Kaplan (2004), a Controladoria é como os faróis da empresa, “enxergando” os problemas antecipadamente e indicando soluções para resolvê-los. Nesse processo, tem-se, como grande geradora de informações úteis e tempestivas nas organizações, a área denominada Contabilidade.

A respeito da Controladoria, Oliveira, Perez Junior e Silva (2004, p. 13) asseveram que

pode-se entender Controladoria como departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como estágio evolutivo da contabilidade.

Logo, consoante opinião de Oliveira, Perez Junior e Silva (2004), a Controladoria é uma área da Contabilidade que trata da gestão de sistemas integrados das diversas informações organizacionais (operacional, financeira e, dentre outras, contábil). Neste âmbito, Mosimann e Fisch (1999) abordam as definições acerca da Controladoria sob dois enfoques, quais sejam: ramificação da Ciência Contábil e unidade administrativa.

Considerando a ramificação da Ciência Contábil, Padoveze (2009, p. 6) afirma que “a Controladoria é ciência, na realidade, é o atual estágio evolutivo da Ciência Contábil”. A Controladoria surgiu fundamentada nas atividades da Contabilidade, com a intenção de controle.

Green e Kaplan (2004) discorrem sobre as semelhanças entre a Controladoria e a Contabilidade Financeira, uma vez que ambas constituem a base de informações para a entidade, e asseveram que a diferença consiste no apoio direto da Controladoria às tomadas de decisões.

Ainda sob o primeiro enfoque, Mosimann e Fisch (1999, p. 99) definem a Controladoria como “conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão das empresas, com finalidade de orientá-las para a eficácia”.

Com suporte no conceito de Mosimann e Fisch (1999), observa-se que a Controladoria, além da Contabilidade, envolve também outras áreas do conhecimento para que suas atividades sejam executadas com êxito.

Catelli (2001, p. 344) dispõe a Controladoria como

[...] ramo do conhecimento apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam duramente o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Catelli (2001) refere-se à Controladoria como área multidisciplinar, o que corrobora com a definição de Mosimann e Fisch (1999), ou seja, a Controladoria trabalha com os conhecimentos de áreas diversas para que seus objetivos sejam concretizados. Além disso, Catelli (2001) também trata a Controladoria como área responsável pela geração de informações que sustentem as decisões dos gestores dentro da entidade.

Catelli (2001) aborda a Controladoria sob a perspectiva econômica, porém, vale ressaltar, as informações da Controladoria podem ser direcionadas para otimizar a gestão operacional e estratégica. O Quadro 1 demonstra, de forma simplificada, a aplicação da Controladoria sob os três tipos da gestão.

Quadro 1 – Sinopse das Perspectivas de Desenvolvimento Conceitual da Controladoria

PERSPECTIVA	CARACTERÍSTICAS
Gestão Operacional	Responsável pela contabilidade, controle contábil, planejamento financeiro e orçamento. Direcionada ao usuário interno e externo.
Gestão Econômica	Divisão da Controladoria em dois grupos (órgão administrativo e ramo do conhecimento). Responsável pelo processo de gestão e sistema de informações. Direcionada ao usuário interno e externo.
Gestão Estratégica	Coordenadora do planejamento e controle (estratégico, tático e operacional). Direcionada principalmente ao usuário interno

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 12)

De acordo com o Quadro 1, é possível observar que na gestão estratégica a Controladoria assume a função de fornecer informações referentes ao planejamento e orçamento da organização para que os usuários obtenham conhecimento sobre o andamento das atividades organizacionais. Na gestão econômica, a Controladoria é considerada ramo do conhecimento da Contabilidade, atuando como órgão responsável por prover informações referentes à economia da organização. Já na gestão estratégica, a Controladoria é responsável por observar as práticas de planejamento e execução, realizando o controle organizacional.

Já no que se refere ao segundo enfoque, unidade administrativa, a Controladoria é tida como fundamental na gestão de informações dentro da entidade, garantindo a tomada de decisões. Assim, Mosimann e Fisch (1999, p. 88) expressam a ideia de que a Controladoria tem por finalidade

garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Com efeito, Figueiredo e Caggiano (2006, p. 27) retratam que a finalidade da Controladoria consiste em “garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”. Logo, a Controladoria age no intuito de prover os gestores de informações que assegurem as tomadas de decisões, tendo em vista a eficácia organizacional.

Crozatti (2003) descreve a Controladoria como meio de operacionalização de sistemas de informações econômicas e financeiras, apoiando as demais áreas da entidade para que estas possam elaborar suas diretrizes táticas ou estratégias.

Assim, Green e Kaplan (2004) expressam que o objetivo da Controladoria é auxiliar na gestão e concretização das atividades operacionais e no controle de dados financeiros, fornecendo informações precisas e adequadas para suporte às decisões organizacionais. Já Borinelli (2006) destaca a Controladoria como meio para gerir informações dirigidas ao processo da gestão organizacional, utilizando instrumentos relativos a operacionalização, economicidade, finanças e patrimônio da entidade.

A missão da Controladoria, na perspectiva de Anderson e Schmidt (1961) descrevem que é fornecer informações relativas ao processo administrativo. Já Mosimann e Fisch (1999, p. 90), referindo-se à missão da Controladoria, expressam que é “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Ainda nesse sentido, Figueiredo e Caggiano (2006, p. 26) discorrem que a missão da Controladoria é “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Verifica-se, do exposto, que a missão está além da tomada de decisões, consistente na finalidade da Controladoria. A missão está relacionada com o resultado da entidade para que esta possa ter continuidade na sociedade.

Sendo assim, é possível garantir que Mosimann e Fisch (1999) e Figueiredo e Caggiano (2006) corroboram as afirmações de Anderson e Schmidt (1961), pois na medida em que a Controladoria trabalha informações de cunho administrativo, estas se tornam úteis para a tomada de decisão da organização.

Slomski (2009, p. 15) refere-se à Controladoria como a “busca pelo atingimento do ótimo em qualquer ente, seja ele público ou privado, é o algo mais, procurado pelo conjunto de elementos que compõem a máquina de qualquer entidade”.

Ao discorrer sobre as funções da Controladoria, Borinelli (2006) destaca o fato de que, no âmbito da Controladoria, as terminologias funções, atividades, atribuições e, dentre outras, responsabilidades, possuem o mesmo sentido, sendo possível traçar um breve histórico acerca do tema.

Heckert e Willson (1963) mencionam as seguintes funções da Controladoria: planejamento, relacionado com manutenção de planos, sistemas e procedimentos para o alcance dos objetivos da entidade, sejam no curto ou longo prazo; controle, que envolve a questão de testes e revisões dos desempenhos reais em confronto com os desempenhos esperados pela administração; relato, consiste na leitura e na interpretação de dados financeiros, tendo em vista os objetivos organizacionais, para a elaboração de relatórios e uso da administração; contábil, refere-se à operacionalização da Contabilidade (registros, documentos, escrituração, demonstrações etc) das transações ocorridas na entidade; e outras funções relacionadas, que incluem outras responsabilidades, como supervisão dos impostos, seguros, elaboração de normas e sistemas, dentre outros.

Almeida, Parisi e Pereira (1999) destacam como funções da Controladoria: subsidiar a gestão - relaciona-se com orientação aos procedimentos internos para gestão da organização; apoiar a avaliação de desempenho, que corresponde à análise de desempenhos dos setores da organização; apoiar a avaliação de resultado - volta-se para análise dos resultados alcançados pela organização; gerir os sistemas de informações - consiste no trabalho de informações que

sustentem as decisões a serem tomadas; e atender aos agentes do mercado - o qual se relaciona com o atendimento às demandas dos *stakeholders*.

A respeito ainda das funções da Controladoria, Piai (2000) cita as seguintes: informacional, de avaliação e do resultado, de planejamento e de apoio às operações.

Figueiredo e Caggiano (2006) relacionam como responsabilidades básicas da Controladoria: o planejamento, o controle, a informação, a contabilidade e outras funções. Entende-se que a função de relatar, definida em Heckert e Willson (1963), equivale à função informação, definida por Figueiredo e Caggiano (2006).

Conforme Barreto (2008, p. 16), são responsabilidades da Controladoria as seguintes atividades:

- Elaboração e manutenção do plano integrado para o exercício do controle;
- Medição do desempenho organizacional com base nos planos e padrões estabelecidos;
- Relato e interpretações dos resultados encontrados;
- Adoção de procedimentos que conduzam ao atingimento das políticas e dos objetivos do negócio; e
- Estabelecimento de controles internos com o fim de proteção dos ativos da entidade.

Observa-se que, para o *controller* cumprir a finalidade e a missão da unidade de Controladoria, é preciso desenvolver atividades relativas: ao planejamento, como no caso de elaborar seus planos de ação para atuação na organização, bem como estabelecer medidas de controle interno para a execução das atividades; ao controle, uma vez que a Controladoria é responsável por medir o desempenho da organização; à avaliação, pois, após a verificação dos resultados, o *controller* deve interpretar estas informações ao repassá-las para os usuários; à correção quando da identificação de práticas que não condizem com o objetivo organizacional, sugerindo novas formas de trabalho.

Borinelli (2006) cita as seguintes funções da Controladoria: planejamento, para que sejam determinados planos e metas para a entidade; orçamento, que consiste na reformulação dos orçamentos operacional e financeiro; execução, relacionada com realização dos planos; controle, referindo-se à análise dos desempenhos esperados e alcançados, bem como análise das causas verificadas nas divergências detectadas; medida corretiva, compreendendo as sugestões e recomendações para os erros e as falhas constatadas; e avaliação de desempenhos, em que são atribuídos conceitos aos desempenhos medidos.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) caracterizam as funções da Controladoria como planejamento, organização, direção e controle. O planejamento e o controle consistem nas atividades comentadas anteriormente, enquanto as funções organização e direção tratam, respectivamente, da execução dos planos e coordenação das divisões de tarefas.

Abordando também as funções da Controladoria, Bragg (2009) define as seguintes: planejamento, controle, relatório e Contabilidade. Salienta-se nas funções determinadas por Bragg (2009) a inclusão da função relatório, a qual está relacionada com as funções planejamento e controle, pois, com base no controle, o relatório apresenta os dados numéricos da entidade traduzidos em textos e demais informações úteis, servindo, desta forma, de base para elaboração do planejamento. O Quadro 2 exprime uma síntese das funções ou responsabilidades da Controladoria expressadas pelos autores comentados anteriormente.

Quadro 2 – Síntese das Responsabilidades ou Funções da Controladoria

Autor	Atribuições/Atividades/Funções
Heckert e Willson (1963)	Planejamento, controle, relato, contábil e outras funções relacionadas
Almeida, Parisi e Pereira (1999)	subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercados, o qual relaciona-se com o atendimento às demandas dos <i>stakeholders</i> .
Piai (2000)	função informacional, função de avaliação e do resultado, função de planejamento e função de apoio às operações.
Figueiredo e Caggiano (2006)	Planejamento, controle, informação, contábil e outras funções
Borinelli (2006)	Planejamento, orçamento, execução, controle, medidas corretivas e avaliação
Barreto (2008)	Planejamento, controle, avaliação e correção
Lunkes e Schnorrenberger (2009)	Planejamento, organização, direção e controle
Bragg (2009)	Planejamento, controle, relatório e contábil

Fonte: Adaptado dos autores Heckert e Willson (1963), Almeida, Parisi e Pereira (1999), Piai (2000), Figueiredo e Caggiano (2006), Borinelli (2006), Barreto (2008), Lunkes e Schnorrenberger (2009) e Bragg (2009).

Tendo em vista a síntese das atribuições, atividades e funções que correspondem às responsabilidades da Controladoria, conforme visto anteriormente, é possível verificar que, apesar de os autores mencionados versarem sobre distintas funções da Controladoria, percebe-se que estas são convergentes, ou seja, as funções da Controladoria não registram variações relevantes entre os diversos autores.

Efetivamente, Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 14) comentam que, no Brasil, em estudos realizados quanto às funções da Controladoria, “[...] 100% das pesquisas analisadas julgam que o planejamento é a função mais relevante da Controladoria [...]” e a função controle é considerada relevante por 75% das pesquisas analisadas. Já dentre as funções menos lembradas, podem ser citadas a avaliação, a organização e a coordenação.

Assim como no setor privado, os conceitos de controle voltados para a Administração Pública foram também ampliados, sendo gradativamente criados nos entes federados um órgão de Controladoria, para melhor desempenho dessa função.

A respeito da prática da Controladoria Governamental, Peter e Machado (2009, p. 18) fazem a seguinte afirmação:

Uma Controladoria Governamental com foco na melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à população, com crescente nível de eficiência, eficácia e efetividade, contemplando a racionalidade do gasto público, o combate ao desperdício e a avaliação da capacidade do município de cumprir sua missão e atingir seus objetivos e metas, poderá ser um ponto fundamental no auxílio ao bom desempenho do gestor público, contribuindo de forma significativa para que a população tenha uma melhor qualidade de vida.

Tomando por base o que expressam Peter e Machado (2009), nota-se que a Controladoria Governamental possui um importante papel, uma vez que deve verificar a eficiência, eficácia e efetividade das ações e das atividades do Governo, tendo em vista a redução das despesas, bem como a missão, as metas e os objetivos da Administração Pública e assim contribui, conseqüentemente, com a melhoria dos serviços prestados à sociedade.

A Controladoria Governamental é definida por Peter (2007) como a junção de conceitos e teorias responsável por organizar um sistema de informação para dar suporte ao processo administrativo de modo que os gestores da Administração Pública possam tomar decisões.

Slomski (2005) trata a Controladoria como gestora de banco de dados geral de um ente público, sendo estes capazes de fornecer informações em tempo real sobre receitas, despesas, bens públicos de uso especial, de uso comum e dominial, patrimônio econômico, financeiro, dentre outras. Definindo Controladoria Governamental, Slomski (2009, p. 373) entende que

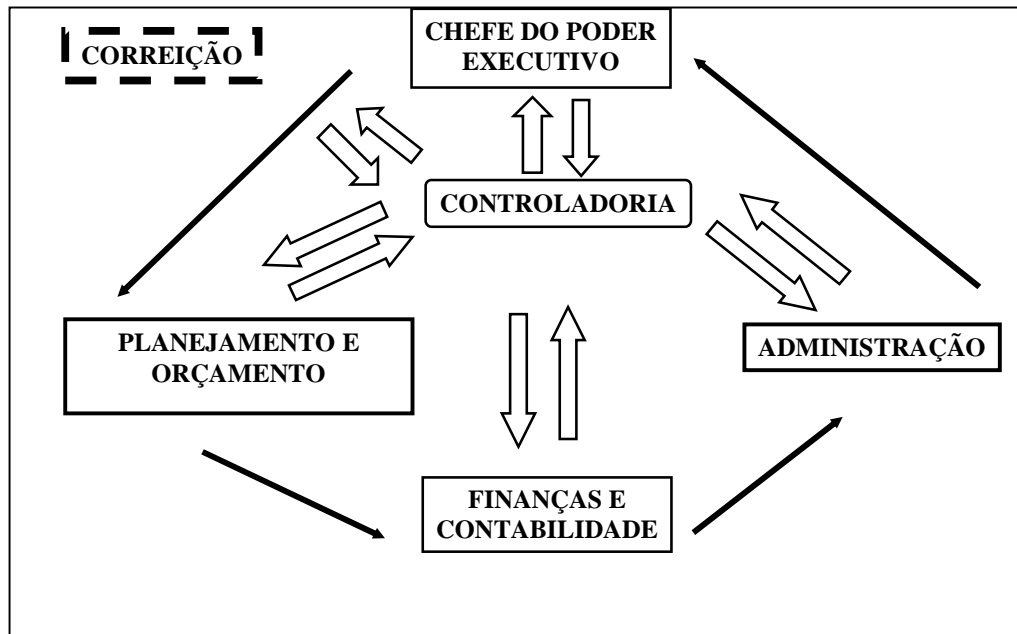
Nos Municípios, a Controladoria é o órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades fins e das atividades-meio para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, produzindo um instrumental para diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade.

Vale ressaltar que, apesar de Slomski (2009) especificar os municípios na definição, tal afirmação pode ser estendida aos estados e à União, ou seja, podem ser aplicados aos entes federados em geral.

Na conceituação de Slomski (2009), a Controladoria Governamental é responsável pela gestão das informações econômicas, físicas e financeiras, dando suporte aos gestores para que estes possam executar tanto as atividades-fim como as atividades-meio, obtendo, desta forma, uma mensuração dos resultados econômicos mais adequada para que a informação chegue à sociedade e ao gestor da mesma forma.

Privilegiando a relação da Controladoria Governamental com outras áreas da Administração Pública, Peter e Machado (2009) oferecem a Figura 2.

Figura 2 – Integração da Controladoria com as Áreas de Ciclo da Gestão



Fonte: Peter e Machado (2009, p. 19)

A atuação da Controladoria Governamental está relacionada: ao planejamento e orçamento, com o propósito de verificar se o que foi planejado inicialmente está sendo executado, observando as discrepâncias; às finanças e contabilidade, objetivando dispor de informações sobre o desempenho econômico do componente estatal; à administração, uma vez que é função do controle auxiliar na formação e organização das atividades; e ao Poder Executivo, gestor da Administração Pública, principal usuário das informações emitidas pela Controladoria. A correição aparece na Figura 2, indicando que a Controladoria também é responsável por sugerir e recomendar medidas de controle quando verificadas inconsistências no quadro de funcionamento da Administração Pública (PETER; MACHADO, 2009).

Oliveira (2010) assevera que o papel da Controladoria Governamental é garantir a otimização do resultado econômico ao produzir serviços para a sociedade. Além disso, Oliveira (2010) ainda dispõe que a Controladoria atua na implementação de políticas públicas, fornecimento de informações ao gestor e se preocupa tanto com o controle interno como com o controle externo.

Quanto ao *status* da Controladoria na Administração Pública, Slomski (2009) aborda que a Controladoria deve possuir *status* de Secretaria no caso dos municípios. Logo, em se tratando dos estados, a Controladoria também deverá assumir o *status* de Secretaria e, no caso da União, *status* de Ministério. Isso decorre do fato de manter independência dos servidores da Controladoria das demais secretarias ou ministérios, permitindo um trabalho mais complexo e íntegro por parte do controlador e seus auxiliares.

Em razão do que foi expresso, se verifica a importância da Controladoria Governamental, atuando no combate à corrupção, na gestão dos recursos públicos, ao transmitir informações úteis e íntegras aos administradores públicos e, dentre outros, na prestação de serviços de qualidade à sociedade, uma vez que por meio das informações que a Controladoria detém, é possível identificar as suas reais necessidades. Para tanto, é preciso que esta área reúna profissionais probos e qualificados.

Outro ponto que merece atenção trata do profissional que executa as funções da Controladoria, denominado de *controller*. Da mesma forma que se observou em relação às funções da Controladoria, distintos autores tratam das características, atribuições e papel do *controller*.

No entendimento de Bragg (2009), a denominação torna-se inadequada, uma vez que esta terminologia enfatiza apenas a função controle, porém, conforme visto anteriormente, há uma série de outras funções realizadas pelo *controller*, tão importantes quanto a função controle.

Nesse sentido, Siegel, Shim e Dauber (1997) relatam que o papel do *controller* é diversificado, compreendendo também a elaboração de relatórios contábeis que sustentam as tomadas de decisões dos gestores.

Bragg (2009) discorre que o *controller* deve estar envolvido com todos os estágios das funções do controle, identificando os problemas e recomendando soluções por meio de relatórios, analisando, posteriormente, o resultado com as alterações das atividades.

A respeito do *controller*, Figueiredo e Caggiano (2006) esclarecem que este é o responsável pela área de Controladoria com finalidade de zelar pela continuidade da entidade, buscando sinergias entre as demais áreas. Já Green e Kaplan (2004) compreendem que o *controller* produz informações precisas e oportunas para que melhore o desempenho futuro da organização.

Na percepção de Macêdo (2010, p. 25),

o *controller* atua em um ambiente organizacional desde a etapa em que se faz o alicerce para implementação dos projetos da entidade, realizando o *feedback* das atividades desenvolvidas, contrastando com as estratégias traçadas, avaliando *pari passu* a maneira como o ‘barco da organização caminha mar afora’, além é claro, de interpretar os dados de cada etapa, vislumbrando com isso ensejar oportunas, que possam ser utilizadas na tomada de decisão.

Logo, o *controller* possui atividade ampla na entidade com os conhecimentos desde a formação da organização até o retorno das atividades realizadas, o que torna possível avaliar a atuação da entidade no mercado. Aliado a isso, o *controller* também é responsável pelo repasse de informações aos gestores para que estes possam tomar decisões. Assim, Siqueira e Soltelinho (2001) consideram o profissional *controller* como peça estratégica dentro das entidades, responsável pela informação, por excelência.

Vale ressaltar que a condução dos trabalhos para alcance das estratégias e objetivos organizacionais é de responsabilidade do gestor, enquanto o *controller* responde pelo mapeamento das atividades dentro da entidade (PADOVEZE, 2009; BARRETO, 2008).

Araújo e De Luca (2009) ensinam que “o *controller* deve atuar como o executivo que cria e divulga as informações na empresa”. Ainda nesse sentido, Padoveze (2009, p. 33) comenta que o executivo da organização é “o comandante do navio”, enquanto o *controller* é

navegador que cuida dos mapas navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino.

Logo, dentro da organização, compete ao *controller* informar ao gestor sobre o caminho a ser percorrido, o quanto de atividades já foram executadas, a situação atual, previsão de alcance dos objetivos, fatores que estão impedindo o andamento das atividades, dentre outras informações.

Heckert e Willson (1963) citam como princípios norteadores da ação do *controller*: iniciativa, visão econômica, comunicação racional, síntese, visão para o futuro, oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência das limitações, cultura geral, liderança e ética.

Para executar as funções da Controladoria, é necessário que o *controller* possua conhecimentos diversificados, sendo fundamental, conforme Mosimann e Fisch (1999), os seguintes:

- conhecimento na área de atuação da organização no mercado, bem como as forças externas (políticas, econômicas e sociais) diretamente relacionadas;
- conhecimento da própria organização (história, missão, objetivo, estratégias, metas, operações, políticas, etc);
- conhecimento de todos os setores (administração, distribuição, logística, produção, finanças, pessoal etc);
- conhecimentos em diversas áreas como Administração, Estatística, Economia, Psicologia etc;
- conhecimento profundo e adequado de Contabilidade; e
- aptidão para emitir informações de forma clara e objetiva.

Observa-se que os conhecimentos percorridos por Mosimann e Fisch (1999) se relacionam com os conceitos descritos anteriormente a respeito da Controladoria. Segundo Oro *et al.* (2007), os primeiros profissionais a assumir o cargo de *controller* eram da área contábil pela habilidade de trabalho com dados econômico-financeiros.

Em virtude, entretanto, da ampliação das atividades da Controladoria na entidade e, conseqüentemente, inserção de novas competências, profissionais de outras áreas passaram também a assumir tal posição.

Assim, tem-se que o *controller* é um profissional altamente qualificado, que possui visão holística da entidade, transformando os dados financeiros em informações que auxiliam o gestor na tomada de decisões.

Vatter (1950) exprime que o objeto de estudo da Controladoria consiste na interferência e na influência sobre a relação do *controller* com os gestores, ou seja, na capacidade de apoio à tomada de decisões organizacionais.

Green e Kaplan (2004) descrevem que o profissional que exerce a função de *controller* deve entender as especificidades do ambiente em que atuam, contribuindo com a gestão de custos e com o lucro da empresa.

Assim como na Administração Privada, o profissional da Controladoria Governamental, *controller*, também deve ser altamente qualificado para exercer a função e, além de tudo, possuir características de *probo* (OLIVEIRA, 2010).

A Controladoria, principalmente no âmbito governamental, atua de forma a obter um adequado investimento dos recursos, exigindo profissionais qualificados, com o desígnio de otimizar os resultados da Administração. Atuando nas soluções dos problemas existentes na sociedade, têm-se as pesquisas científicas, ou seja, esta é uma forma de contribuir com o conhecimento da Controladoria Governamental, aperfeiçoando sua aplicação. Com efeito, se buscou analisar os aspectos teórico-metodológicos e justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil. Sendo assim, a seção seguinte aborda a temática Trabalhos Científicos, com o propósito de ampliar os conhecimentos desta área.

3 PRODUÇÃO CIENTÍFICA

A presente seção aborda conceitos de trabalhos científicos, tratando assuntos relativos a epistemologia, conhecimento e investigações, bem como formas e modalidades de pesquisa, com a intenção de aprofundar os conhecimentos referentes aos Trabalhos de Conclusão de Cursos nos programas de pós-graduação *stricto sensu*.

3.1 A Epistemologia e a Pesquisa Científica

Martins e Theóphilo (2009), ao abordarem a etimologia do termo “epistemologia”, assinalam que tal palavra significa discurso (*logos*) sobre a ciência (*episteme*), sendo comumente conhecido como a “ciência das ciências”. Gamboa (1987) comenta que epistemologia significa Teoria da Ciência. Assim, entende-se que epistemologia é o conhecimento adquirido sobre a ciência ou ainda o estudo realizado da ciência.

Vale ressaltar que a Epistemologia, inicialmente, era abordada entre os filósofos que tratavam esse tema como uma reflexão das ciências, transformando-as em teorias. Esta forma de abordagem da Epistemologia é denominada de metacientífica (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Conforme Ribeiro Filho *et al.* (2007, p. 29), da terminologia metaciência, *meta* vem do grego que significa “através”, sendo assim, metaciência refere-se ao que “[...] vem após e diz respeito às ciências, exercendo reflexão sobre os princípios, fundamentos e a validade das ciências”.

Posteriormente, com o avanço dos estudos, a epistemologia, diferentemente da visão tradicional, passa a ser considerada como o procedimento executado para fazer a ciência (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Nesse sentido, Tardif (2000) exprime que “a epistemologia passa progressivamente de teoria do conhecimento a teoria da ciência”.

Nesse contexto, Serva, Dias e Alperstedt (2010, p. 280) discorrem que a Epistemologia sob a óptica interdisciplinar, permite a busca pela compreensão de “[...] um novo olhar epistemológico sobre a administração”.

No que diz respeito à Contabilidade, Nossa, Fiório e Sgarbi (2006) comentam que esta não era considerada como conhecimento científico pelos epistemólogos. Autores como

Demo (1987) e Schmidt (1998), contudo, argumentam em defesa da Contabilidade como uma ciência social aplicada.

Definindo Epistemologia, Martins e Theóphilo (2009, p. 3) ressaltam que esta é “[...] o estudo metódico e reflexivo da ciência, de sua organização, de sua formação, do seu funcionamento e produtos intelectuais”.

Assim, Epistemologia é agora abordada nas diversas disciplinas, sendo, desta forma, exibida com caráter interdisciplinar, buscando o conhecimento desde a sua origem até sua estrutura por meio de análises, distanciando-se da Filosofia, ou seja, a Epistemologia se aproxima das disciplinas, as quais os objetos e os problemas são bem conhecidos pelos pesquisadores (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2006).

Serva, Dias e Alperstedt (2010, p. 278) garantem que a Epistemologia “[...] permite ao pesquisador construir uma ideia sobre a sua própria disciplina”. É possível afirmar que tal prática induz a produção do conhecimento científico.

Nesse sentido, Botelho (2012, p. 17) destaca “que o objeto de estudo da epistemologia é o conhecimento científico, composto por um conjunto de elementos, os quais (sejam técnicos, sociais, lógicos, linguísticos etc), devem ser explicitados, sistematizados e avaliados em seus processos e resultados”.

A palavra “conhecimento” é derivada da terminologia “conhecer” definida por Carvalho (2011) como “[...] conceito novo, ou original, sobre um fato ou fenômeno qualquer”. Nesse sentido, Silva (2003) comenta que o conhecimento está interligado ao conceito, pois à medida que o pesquisador avalia e adquire informações sobre o objeto estudado, este transforma o que conheceu em conceito.

O conhecimento está classificado em quatro tipos, conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 1), quais sejam: conhecimento vulgar ou senso comum, conhecimento filosófico, conhecimento teológico e conhecimento científico.

O conhecimento vulgar, também conhecido por senso comum, popular e empírico, é adquirido com convívio no dia a dia e na experiência de vida. Desta forma, este tipo de conhecimento é propagado através da geração da sociedade durante as relações interpessoais. O conhecimento filosófico é originado da capacidade do homem de pensar, ou seja, este

conhecimento não está baseado na ciência, o que se caracteriza pela não verificabilidade da pesquisa. O conhecimento teológico é resultado da fé humana nas revelações dos mistérios por intermédio de um terceiro ou por via dos escritos da Bíblia. E o conhecimento científico tem como essência responder, mediante fatos reais e experimentações, aos questionamentos levantados, ou seja, este conhecimento provém de uma investigação sobre fato na sociedade, buscando descobrir as causas e obter conclusões (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; SILVA, 2003).

O Quadro 3 apresenta as principais características a respeito dos tipos de conhecimento (Popular, Religioso, Teológico e Científico).

Quadro 3 – Características dos Conhecimentos

Características	Tipos de Conhecimentos			
	Popular	Teológico	Filosófico	Científico
Vinculação com a realidade	Valorativo	Valorativo	Valorativo	Factual
Origem	Reflexão	Fé	Razão	Experimentação/Observação
Ocorrência	Assistemático	Sistemático	Sistemático	Sistemático
Comprovabilidade	Verificável	Não verificável	Não verificável	Verificável
Eficiência	Falível	Infalível	Infalível	Falível

Fonte: Adaptado de Appolinário (2011) e Carvalho (2011).

As características, dispostas no Quadro 3, correspondem:

- à vinculação com a realidade, ligada com o valorativo, quando o conhecimento está baseado em valores subjetivos, proposições sagradas e experiência, não sendo levada em consideração a pesquisa para confirmar este conhecimentos, ou factual, quando o conhecimento é transmitido com a experimentação dos fatos (APPOLINÁRIO, 2011; CARVALHO, 2011);
- à origem, cujo conhecimento popular é advindo da reflexão da sociedade sobre um fato ou acontecimento; conhecimento teológico tem como ponto de partida a religião por meio de revelações transcritas; conhecimento filosófico é originado da razão humana que se baseia na Filosofia; e o conhecimento científico advém da observação, estudo e pesquisa para analisar os fenômenos (APPOLINÁRIO, 2011; CARVALHO, 2011);
- à ocorrência, podendo ser assistemática como no caso do conhecimento popular, no qual o conhecimento é constituído de forma fragmentada, ou seja, as ideias e reflexões vão surgindo e fluindo desordenadamente, sendo repassados por meios da cultura e costumes,

enquanto, na ocorrência sistemática, caracterizado no conhecimento teológico, filosófico e científico, o conhecimento está baseado na origem do mundo e criação do ser humano ou fundamentado em hipóteses acerca da realidade, porém as afirmações são produzidas com origem na razão humana, ou apoiado em teorias e estudos de outros pesquisadores (APPOLINÁRIO, 2011; CARVALHO, 2011); e

- à comprovabilidade, em que está dividido em verificável (conhecimentos popular e científico), pois pode ser verificado no cotidiano e no alcance dos resultados da pesquisa; e em não verificável (conhecimentos teológico e filosófico), porquanto são dogmas e filosofias (APPOLINÁRIO, 2011; CARVALHO, 2011).

Quanto ao conhecimento científico, Silva (2003, p. 37) comenta que este “[...] atende ao propósito da Ciência, que é desvendar a realidade, por isso é real (factual), lida com ocorrências ou fatos. A ciência soma, conquista e avança à medida que novas descobertas são incorporadas a seus domínios”.

A produção do conhecimento científico sucede com estudo aprofundado sobre determinados fatos e ocorrências da sociedade, para que seja possível compreender os respectivos comportamentos ou prever as consequências, sendo possível identificar novas atitudes para alterar a atual situação.

Sánchez (2003) assevera que o conhecimento científico está voltado para determinados estudos com necessidades de resolver problemas da sociedade de ordem econômico-social, contribuindo para seu desenvolvimento.

É com o conhecimento científico que se iniciam vários estudos para a compreensão do comportamento de determinadas situações na sociedade, para que possam ser aplicados e a evolução ocorra, alcançando êxitos nos resultados.

Quanto à pesquisa, Demo (2009, p. 20) a define “tanto como procedimento de fabricação do conhecimento, quanto como procedimento de aprendizagem (princípio científico e educativo), sendo parte integrante de todo processo reconstrutivo de conhecimento”. Logo, a pesquisa é uma forma de ampliar os conhecimentos sobre um determinado assunto, bem como contribuir com o fenômeno de aprendizagem. Richardson (2008, p.16) ensina que o objetivo da pesquisa pode estar em “resolver problemas específicos, gerar teorias ou avaliar teorias existentes”.

A pesquisa científica, de acordo com Richardson (2008), busca soluções para problemas, propiciando o aporte de mais teorias ou avaliando os sistemas em curso. Collis e Hussey (2005) ressaltam, em adição, que a elaboração de uma pesquisa científica é dada por meio da realização de um projeto de pesquisa.

3.2 Projeto de Pesquisa

Em síntese, consoante a ideação de Vasconcelos (2002), o projeto de pesquisa é composto pelo tema, justificativa, problema, objetivos (geral e específicos), hipóteses, planejamento operacional, bibliografia, anexos e metodologia. Punch (2000) resalta a importância do projeto de pesquisa tanto quanto da pesquisa propriamente dita.

Quanto ao tema, Vasconcelos (2002) descreve como texto “[...] sintético e curto, em torno do tema ou problema a ser pesquisado, deixando os detalhes de onde e quando para a definição do objeto”. Logo, o tema deve ser formado por uma frase descrita de forma objetiva e breve, sendo possível compreender o assunto da pesquisa sem aprofundamento da leitura.

Com efeito, Gray (2012) comenta que o tema deve refletir a amplitude e a profundidade da pesquisa, podendo até indicar a metodologia a empregar. Salienta-se que o tema pode ser reformulado na medida em que a pesquisa é executada, para que possa estar em conformidade com o trabalho desenvolvido.

No que se refere à justificativa, Gray (2012, p. 47) a define como “um argumento em favor da realização da pesquisa, com referência nas atuais lacunas do conhecimento e na potencial aplicabilidade dos resultados”.

Na justificativa, discute-se o embasamento da pesquisa, com base nos estudos teóricos e a realidade da sociedade, explicando, desta forma, a sua realização, sendo, de tal modo, descrita por Soriano (1999) como o sustento da realização da pesquisa por meio de argumentos convincentes. Na justificativa, ainda é destacada a relevância da pesquisa, que deve abordar os seguintes pontos, conforme orienta Richardson (2008):

- descrever forma de escolha do fenômeno a ser estudado;
- apresentar fundamentações para realização do estudo;

- relacionar o problema com o contexto social;
- explicar a realização da pesquisa nos planos teóricos e práticos; e
- explicitar a relevância da pesquisa.

Com isso, é possível asseverar que a justificativa é o momento em que o pesquisador, além de buscar convencer o leitor sobre o a importância da pesquisa, também tenta persuadí-lo sobre a correta identificação do problema (GRAY, 2012).

Em relação ao problema, Sánchez (2003) relata que corresponde a uma investigação com o objetivo de responder a interrogações, resolver problemas e desenvolver procedimentos eficazes para responder às perguntas e solucionar os problemas. Martins e Theóphilo (2009, p. 22) afirmam que “um problema de pesquisa origina-se da inquietação, da dúvida, da hesitação, da perplexidade, da curiosidade sobre uma questão não resolvida”.

Assim, a criação de um problema de pesquisa exige conhecimento do autor sobre a fundamentação teórica de tal assunto, bem como a prática desta teoria, ensejando, desta forma, soluções para os fenômenos. A definição do problema de uma pesquisa, porém, deve ser elaborada de forma que seja viável sua execução, ou seja, esta há de ser válida para que os resultados sejam consistentes.

De tal maneira, Martins e Theóphilo (2009) comentam que o problema assume fundamental importância, sendo considerado o ponto de partida da pesquisa, pois esta é a busca para a solução. Já Locke, Spirduso e Silverman (2007) garantem que, ao indicar a especificidade da questão, o pesquisador deve apontar no problema o objeto no qual haverá análise minuciosa no decorrer da pesquisa.

A respeito do problema de pesquisa, Bunge (1983) discorre que a investigação consiste em encontrar, formular e trabalhar com o problema, cuja ausência impede o trabalho de investigação. Corroborando a ideia de Bunge (1983), Gray (2012) expressa que o problema de pesquisa, dentre outras colaborações, permite a definição de uma investigação com o propósito de descobrir, explorar, explicar ou comparar algo.

Para responder ao problema da pesquisa, são criadas hipóteses ou pressupostos. Sánchez (2003) descreve que a hipótese, no sentido amplo, é qualquer proposição, suposição baseada no conhecimento.

Vale considerar que uma pergunta pode assumir mais de uma hipótese, sendo possível esta ser confirmada ou refutada. Assim, Locke, Spirduoso e Silverman (2007) expressam a hipótese com uma afirmação que busca responder o problema de forma conveniente, com base na teoria, e que pode ser confirmada ou negada com os resultados da pesquisa. Desta forma, admite-se que a hipótese elaborada não seja, obrigatoriamente, verdadeira. Carvalho (2011) explica a hipótese como suposições ao se tentar explicar as causas ou consequências de um fato que até o momento se desconhece.

A terminologia hipótese deriva do grego *hipo*, que significa debaixo, e *thésis*, conotando tese, sendo empregada no sentido de como “o que serve de base” para explicar a tese de um teorema. Posteriormente, o vocábulo passou a ser utilizado no sentido de suposição, antecipando uma resposta para um problema, podendo ser aceita ou rejeitada diante dos resultados (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Martins e Theóphilo (2009) discorrem sobre algumas terminologias utilizadas em relação às hipótese, quais sejam: proposições afirmativas que expressam supostas respostas para o problema da pesquisa; conjectura, também denominada de suposição, que trata da relação entre duas ou mais variáveis; proposição que pode ser colocada à prova visando verificar sua validade; e proposição como suposta explicação sobre a ocorrência de um fenômeno.

Collis e Hussey (2005) tratam a elaboração das hipóteses sob duas perspectivas, quais sejam: estudos positivistas e estudos fenomenológicos. No paradigma positivista, os problemas das pesquisas, em geral, expressam uma relação entre variáveis e sugerem a realização de teste empírico. Assim, a formulação da hipótese identificará a existência da variável independente e da variável dependente, buscando uma relação entre estas variáveis. Ainda neste caso, as hipóteses são divididas em hipótese nula (H_0) e hipótese alternativa (H_1), aparecendo em primeiro lugar a hipótese nula, identificando a resposta do autor para o problema da pesquisa.

No paradigma fenomenológico, as perguntas que orientam a pesquisa não seguem um critério de elaboração e regras, em virtude da integração entre o pesquisador e o assunto estudado, e, na medida em que a pesquisa evolui, muitas vezes, é necessário rever a formulação do problema para que fique adequada aos achados (COLLIS; HUSSEY, 2005). Neste caso, as hipóteses também não seguem padrão de H_0 e H_1 , sendo estas construídas de modo a responder ao problema da pesquisa, ou seja, sob a forma de proposições.

Soriano (1999) entende que o estabelecimento dos objetivos é fundamental para desenvolvimento de qualquer estudo. Corroborando Soriano (1999), Beuren (2003) considera os objetivos da pesquisa como de fundamental importância para o entendimento e desenvolvimento da pesquisa.

O objetivo da pesquisa é definido por Carvalho (2011, p. 79) como a formação da “[...] finalidade de um trabalho científico, ou seja, a meta que se pretende atingir com a elaboração da pesquisa”.

Considerando os objetivos da pesquisa, tem-se uma definição da metodologia mais adequada para evolução do trabalho, impossibilitando que o autor perca o rumo do estudo até o alcance da conclusão.

Richardson (2008) ainda complementa que o objetivo da pesquisa deve seguir três regras básicas, quais sejam: (i) o objetivo deve ser constituído de forma clara, precisa e concisa; (ii) o objetivo deve expressar apenas uma ideia, que é considerada a ideia central da pesquisa; e (iii) o objetivo deve ser exposto de forma que expresse as pretensões da pesquisa.

Na perspectiva de Soriano (1999), os objetivos estão divididos em geral e específico. A diferença entre ambos consiste, conforme Richardson (2008, p. 62), em que, no primeiro, é definido “[...] o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa” e, no segundo, são estabelecidas as etapas a serem “[...] cumpridas para alcançar o objetivo geral”. Assim, enquanto o objetivo geral transmite aonde a pesquisa quer chegar, os objetivos específicos estabelecem alguns resultados que devem ser alcançados para que se obtenha êxito com objetivo geral.

Para segregar o objetivo geral dos objetivos específicos, Carvalho (2011) expressa que os objetivos específicos constituem orientações para que o autor alcance o objetivo geral da pesquisa. Já o objetivo geral tem por finalidade contribuir com a realidade social, buscando obter uma resposta satisfatória ao problema de pesquisa.

Nesse contexto, Soriano (1999) e Beuren (2003) ressaltam que o objetivo geral deve ser elaborado em conformidade com a questão-problema da pesquisa. Locke, Spirduoso e Silverman (2007) tratam o objetivo da pesquisa como uma forma de responder à pergunta elaborada no processo de pesquisa por meio dos dados coletados com orientação dos objetivos geral e específicos. Soriano (1999) ainda relata a congruência dos objetivos com a justificativa escrita na pesquisa.

Quanto ao planejamento operacional da pesquisa, este é dividido em: fases de implementação, quando são expressas as ações de cunho operacional para desenvolvimento da pesquisa; cronograma de trabalho, no qual são descritos as etapas a serem cumpridas em conexão com o período que se obtém para elaboração da pesquisa; e infraestrutura, referente à estrutura física, aos recursos financeiros, materiais etc que possibilitem a aplicação do estudo (VASCONCELOS, 2002).

A bibliografia refere-se à literatura utilizada que aborda assuntos voltados à pesquisa em questão, enquanto os anexos tratam de documentos (normas legais, dados, relatórios, fotos etc) que proporcionam embasamento necessário à pesquisa, tornando o conteúdo mais explicativo (VASCONCELOS, 2002).

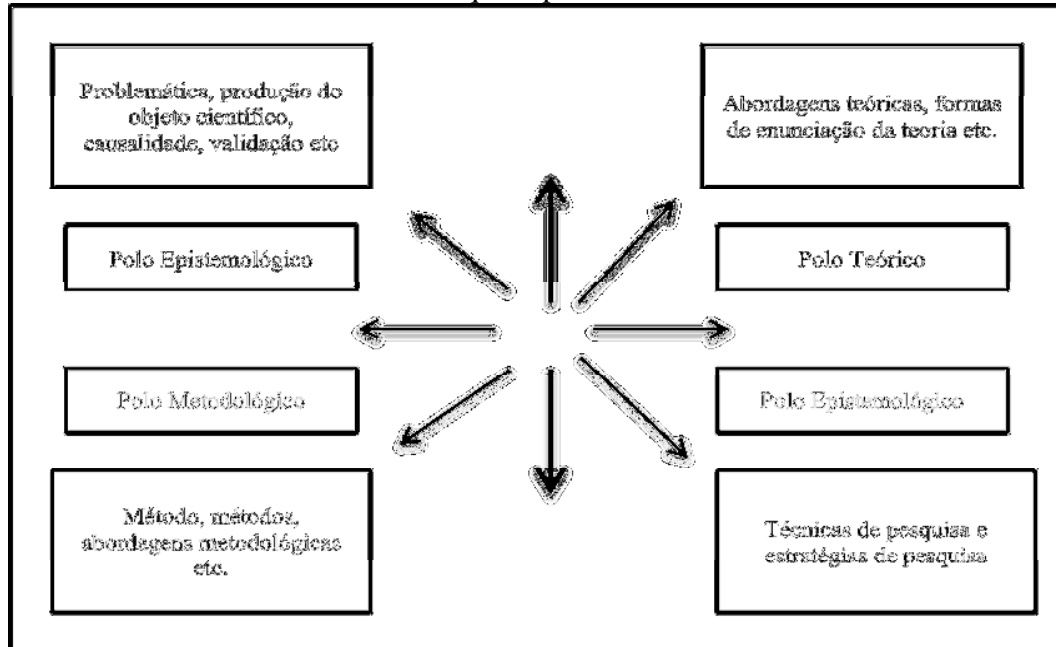
Tratando de metodologia, Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) defendem o argumento de que o desenvolvimento do conhecimento científico está interligado à obediência das regras de metodologia científica. Vasconcelos (2002, p. 135) assevera que a metodologia “define a estratégia do tema em foco, incluindo a estratégia institucional, possíveis questões éticas envolvidas, o desenho da pesquisa, e as fontes de dados, informação e instrumentos de investigação”. De modo simplista, Silva (2003, p. 25) destaca a ideia de que a metodologia é o “estudo do método na busca de determinado conhecimento”.

Demo (2009, p. 59) aborda a metodologia como o principal instrumento da pesquisa, estando interligada à competência durante a elaboração de um trabalho científico, e escreve que “[...] poucas coisas cristalizam incompetência mais gritante do que a despreocupação metodologia”.

Collis e Hussey (2005) diferenciam metodologia e métodos, pois a primeira trata de modo geral a pesquisa que está sendo aplicada, desde sua base teórica até a coleta e análise dos dados, enquanto métodos se referem às diversas formas de coletar e analisar os dados.

No ambiente da metodologia da pesquisa, Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) discorrem que existe uma articulação de diferentes polos, quais sejam: epistemológico, teórico, metodológico e técnico. Theóphilo e Iudícibus (2005) montaram uma figura representando a relação entre os quatro polos, conforme apresentado na Figura 3.

Figura 3 – Esquema paradigmático para análise dos trabalhos: espaço metodológico e quadripolar



Fonte: Theóphilo e Iudícibus (2005, p. 149)

Verifica-se na Figura 3 que a análise dos trabalhos está dividida em quatro polos que tratam de uma parte específica da pesquisa, os quais, juntos, levam ao êxito da pesquisa. No polo epistemológico, são discutidos assuntos relacionados ao problema da pesquisa e ao objeto de estudo, contextualizando-os. O polo teórico consiste na elaboração de definições e conceitos para dar consistência à formulação das hipóteses. O polo metodológico é o estudo voltado para definição das estratégias e maneiras pelas quais a investigação deve ser conduzida, bem como as abordagens (empirista, positivista etc) a serem tratadas nas pesquisas. E, por fim, o polo técnico, que consiste nos procedimentos da coleta de dados para que as informações sejam transformadas em resultados, respondendo ao problema definido na pesquisa (THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005).

Verifica-se que os polos (epistemológico, teórico, metodológico e técnico) dizem respeito a elaboração, produção e desenvolvimento do conhecimento científico, formando a base para dar consistência aos resultados e às conclusões encontradas. Vale ressaltar que uma pesquisa deve ser orientada por um projeto, que envolve, conforme Punch (2000), os seguintes itens: o tema de pesquisa proposto, o que a pesquisa pretende atingir, os métodos pelos quais será realizada, o que se aprenderá com essa pesquisa e por que vale a pena realizá-la.

3.3 Polo Epistemológico da Pesquisa

Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 42) ressaltam que é no polo epistemológico onde se examinam as relações entre a teoria e o fato, exercendo a “[...] função de vigilância crítica da pesquisa”. Esta função é atribuída ao polo epistemológico, porquanto a epistemologia está voltada para o estudo das ciências, desenvolvendo um conhecimento no âmbito do objeto em estudo.

Assim, Freitas (2005, p. 30) discorre que o polo epistemológico garante “a produção do objeto da pesquisa científica e a explicitação da problemática, fazendo distinção entre objeto científico e o senso comum”. Botelho (2012, p. 48) assegura que o “polo epistemológico é o indispensável da prática científica”.

Botelho (2012) ainda retrata o polo epistemológico como o meio em que são sanados os obstáculos que cercam o desenvolvimento da pesquisa científica e, por consequência, a produção do conhecimento.

Considerando que a epistemologia está voltada para o estudo da ciência, sendo passível de mais descobertas sobre a realidade social, tem-se que o polo epistemológico, conforme Theóphilo e Iudícibus (2005), é uma evolução da ciência, sendo considerado base para causalidade e validação dos resultados.

A causalidade é a relação entre o objeto estudado e suas possíveis causas encontradas no final da pesquisa, sendo identificados, por Martins e Theóphilo (2009), três tipos de relações, quais sejam: a relação aplicada em determinado caso observado, ou seja, tal resultado não pode ser entendido em casos similares; a relação, denominada “relação invariante necessária entre eventos diferentes”, que relaciona certo evento a determinada consequência, ou seja, sempre que acontece o evento “A”, ocorre o evento “B”; e a última relação, conhecida como “relação invariante necessária e determinada entre eventos diferentes”, acontece quando se encontram resultados que respondem aos questionamentos “como”, “quando” ou “quanto”.

Já a validação está relacionada com a definição dos instrumentos a serem utilizados no desenvolvimento da pesquisa para responder o respectivo questionamento (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Richardson (2008, p. 87) garante que “este critério indica a capacidade de um instrumento produzir medições adequadas e precisas para chegar a conclusões concretas, assim como a possibilidade de descobertas a grupos semelhantes não incluídos em determinadas

pesquisas”. Sendo assim, na etapa inicial, tem-se a importância da discussão sobre a validade da questão-problema, a fim de que a pesquisa seja desenvolvida com êxito.

Ribeiro Filho *et al.* (2007, p. 32) expressam que é no polo epistemológico onde o pesquisador “[...] assegura a construção do seu objeto de conhecimento ou problemática de investigação, inserindo numa linguagem e paradigma científico”.

Assim, o polo epistemológico é tido como um meio de encontrar instrumentos úteis para o objeto em estudo da pesquisa, seja esta de natureza polêmica ou natureza arquitetônica, podendo ser realizado para que haja crítica ou a fim de consolidar os conhecimentos acerca do objeto em estudo (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982).

3.4 Polo Teórico da Pesquisa

A respeito do polo teórico, Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 101) exprimem que “a teoria, modo de construção do objeto de conhecimento científico, é imanente a toda observação pertinente [...]”. Assim, tem-se que a teoria é considerada um embasamento, sendo parte fundamental e necessária, na elaboração do conhecimento científico. E Bruyne, Herman e Schoutheete (1982, p. 101) ainda complementam, expressando que “o progresso da pesquisa e o da elaboração teórica não são apenas paralelo, mas também indissociáveis”.

O polo teórico é marcado pela discussão de assuntos que cercam o problema e os objetivos como forma de obter embasamento para discussão da ideia central da investigação. No trabalho científico, esse momento obtém diversas denominações, como referencial teórico, revisão de literatura, marco teórico, orientação teórica e plataforma teórica (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A teoria é definida por Kerlinger (1979, p. 64 *apud* COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 121) como “um conjunto de constructos (variáveis) inter-relacionados, definições e proposições que apresentam uma visão sistemática de fenômenos especificando relações entre variáveis com o propósito de explicar fenômenos naturais”.

Assim, tem-se que a teoria corresponde a conceitos, a definições, aos princípios, às regras e demais categorias que dizem respeito a um determinado assunto, podendo, com isso, explicar interligações das variáveis estudadas no decorrer de uma pesquisa.

Desta forma, é no desenvolvimento do referencial teórico que se busca compreender e explicar os fenômenos sociais e da natureza, sendo ainda considerado um meio para orientação da pesquisa, pois, como lecionam Martins e Theóphilo (2009), mediante a teoria, é possível estabelecer critérios de observação das variáveis e direcionar o que deve ser observado na pesquisa, possibilitando o teste das hipóteses, bem como encontrar as respostas para o problema cuja solução é procurada.

Roesch (2006) enfatiza que o referencial teórico contém

- (a) A descrição de experimentos críticos já conduzidos ou testados;
- (b) Uma apreciação de qual teoria é mais poderosa e consistente em relação ao problema que interessa ao pesquisador estudar; e
- (c) Reformulações e/ou integrações de noções abstratas encontradas em diferentes teorias.

Logo, o referencial teórico obtém dados de estudos realizados a respeito do assunto, na intenção de comparar resultados, observando as convergências e divergências, além de descrever as funções, finalidades, conceitos e princípios que regem determinado assunto, orientando o pesquisador a aplicar a teoria mais adequada na fase da coleta de dados para a verificação de resultados consistentes.

Soriano (1999) comenta que é possível admitir a importância da elaboração do referencial teórico no decurso de pesquisa, já que este permite o desenvolvimento das hipóteses a serem investigadas no estudo. Carvalho (2011, p. 81) assegura que “o referencial teórico é a base para guiar e orientar o pesquisador na formulação do problema e na indicação de hipóteses”.

Assim, além da discussão das teorias abordadas pela temática da pesquisa, tem-se, no polo teórico, o debate da formulação de hipóteses (THEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005). Isto decorre do fato de que a hipótese constitui respostas ao problema inicialmente definido. Portanto, as respostas (hipóteses) elaboradas na pesquisa estão baseadas na teoria existente sobre o assunto, uma vez que este é o conhecimento que o autor possui a respeito das variáveis da pesquisa.

3.5 Polo Metodológico da Pesquisa

Afirmam Bruyne, Herman e Schoutheete (1982) que neste polo se organizam os fenômenos, bem como deve ocorrer a articulação dos dados, tendo em vista o problema da pesquisa, e ainda complementam, exprimindo a ideia de que, enquanto o polo teórico está voltado

para a problemática da pesquisa, o polo metodológico está preocupado com a objetivação, ou seja, com o objetivo da pesquisa, como esta deve ser elaborada para que o objetivo central seja alcançado.

O polo metodológico é caracterizado pelas abordagens que são dadas no desenvolvimento da pesquisa, compreendendo a visão epistemológica, em que são consideradas as perspectivas teóricas (empirismo, positivismo, fenomenologia etc). É por meio do polo metodológico que se explica o direcionamento da pesquisa para o alcance dos resultados (COLLIS; HUSSEY, 2005; MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Desta forma, é possível admitir que ainda no polo metodológico é possível discutir a caracterização da pesquisa (qualitativa, quantitativa, exploratória etc).

A Epistemologia, conforme visto anteriormente, obteve avanço na ciência, desenvolvendo e ampliando conhecimentos com aplicações práticas e experiências, sendo tratadas por Martins e Theóphilo (2009) como abordagens metodológicas formadas pelo empirismo, positivismo, abordagem sistêmica, abordagem funcionalista, estruturalismo, fenomenologia e abordagem crítico-dialética.

No paradigma do empirismo, Martins e Theóphilo (2009, p. 39) descrevem que a “[...] ciência explica apenas a face observável da realidade, ou a superfície dos fenômenos”, ou seja, não há um maior envolvimento do pesquisador com os fatos. May (2004) admite que no empirismo os fatos são autoexplicativos.

O paradigma do empirismo foi consagrado pela escola inglesa por meio dos autores Bacon, Locke, Mill e Hume, estudando a indução empírica com a finalidade de investigar a realidade social, distinguindo o que seria ciência e o que não seria (DEMO, 2009; MARTINS, 1994).

Martins (1994) cita como etapas principais do método do empirismo indutivo: a observação (meticulosa), a generalização (indutiva) e a confirmação de leis. Logo, o pesquisador, no empirismo, inicia o estudo por meio da observação dos fatos, anotando registros e repetindo, quando necessário, as observações, para que sejam eliminados erros e distorções. Em seguida, diante da sistematização das observações anotadas, o investigador passa a realizar generalizações mediante aplicação de procedimento indutivo, ou seja, o pesquisador conduz as observações do

particular para o geral. Nesta etapa, o pesquisador formula leis a respeito das suas observações. E, por fim, a confirmação das leis que depende da constante verificação em casos concretos.

Martins e Theóphilo (2009), contudo, ao discorrerem sobre os problemas do paradigma do empirismo, citam que este consiste na questão: da indução como critério da demarcação científica; e apenas na observação dos fenômenos, o que não releva os aspectos mais relevantes da pesquisa. Martins e Theóphilo (2009, p. 40) ressaltam, no entanto, que “criticar as ideologias da observação não consiste, logicamente, em rejeitar todo o tipo de observação, indispensável em qualquer pesquisa científica para dar conta do real e eventualmente enriquecer a teoria”.

Com efeito, apesar dos problemas detectados ao longo das pesquisas baseadas no paradigma do empirismo, salienta-se a importância do emprego da observação dos fenômenos no desenvolvimento de pesquisas científicas, sendo constatada como base para ampliação dos conhecimentos e desenvolvimento de outras teorias.

Ressalta-se que empírico e empirismo são termos distintos, o primeiro voltado para a busca de dados com intuito de “[...] testar, gerar ou interagir as proposições das ciências sociais [...]”, enquanto no segundo há uma crença de que os fatos não exigem explicações teóricas (MAY, 2004).

O paradigma positivista dominou as ciências sociais no período de 1930 até 1960, tendo como ideia central a existência de um mundo social externo para o pesquisador, cujos fenômenos eram analisados por meio de observações (GRAY, 2012). De efeito, Collis e Hussey (2005) argumentam que no positivismo o pesquisador deve permanecer distante na condução das pesquisas, impossibilitando que seus valores influenciem nas visões objetivas.

Martins e Theóphilo (2009) asseveram que o positivismo possui raízes no empirismo, porém com uma abordagem bem mais complexa. Ambos, empirismo e positivismo, são caracterizados pela especulação excessiva, contudo, o positivismo possui maior preocupação com a expressão lógica do discurso científico do que com apenas a observação dos fenômenos. Assim, May (2004) ressalta que, por meio do positivismo, é possível generalizar os achados sobre os fenômenos sociais ou comportamento da população.

Já a abordagem sistêmica está associada à Teoria Geral dos Sistemas elaborada por Bertalanffy no período de 1901 a 1972, buscando uma concepção entre o mundo e a ciência

(RIBEIRO FILHO *et al.*, 2007; MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Desta forma, a abordagem sistêmica constitui no estudo científico sobre os fenômenos que envolvem sistemas. Com isso, Martins e Theóphilo (2009) explicam o motivo pelo qual esta abordagem é bastante difundida, principalmente, nas áreas de Administração, Economia, e, dentre outras, Contabilidade, uma vez que estas trabalham com manutenção de sistemas.

No que concerne à abordagem funcionalista, esta possui raízes no positivismo, alicerçadas principalmente na Psicologia e na Antropologia, tendo como principais autores Parsons e Merton. As pesquisas funcionalistas estão apoiadas nas técnicas descritivas, sendo características de pesquisas desenvolvidas por meios de análises e avaliações de papéis, bem como funcionamento de organizações (RIBEIRO FILHO *et al.*, 2007; MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Em se tratando do paradigma do estruturalismo, de acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 42), surgiu no início do século XX, identificando suas pesquisas pelo fato de “[...] recorrerem à noção de estrutura para explicação da realidade”. Neste paradigma, o estudo da realidade social é possível, desde que sejam identificadas suas formas subjacentes e invariantes, sendo possível explicar a variedade dos fenômenos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O paradigma da fenomenologia surgiu entre o final do século XIX e início do século XX, tendo como fundador Husserl (1859-1938), sendo definida como “método ou modo de ver um dado” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 44).

Collis e Hussey (2005) comentam que o vocábulo fenomenologia vem do grego *phainómenon*, que significa “coisa que aparece”, estudando, assim, as ciências dos fenômenos que acontecem e aparecem na sociedade. Ribeiro Filho *et al.* (2007, p. 33) descrevem que a fenomenologia “[...] analisa os fenômenos objetos da pesquisa, no sentido de compreendê-los, ou seja, tem por objetivo captar, desvendar e conhecer o significado desses fenômenos”.

Observando o conceito de Ribeiro Filho *et al.* (2007), é possível perceber que o paradigma fenomenológico busca a essência dos fenômenos acontecidos e não explicá-los. Assim, Martins e Theóphilo (2009) garante que, na fenomenologia, o objeto do estudo é o fenômeno, o instrumento do estudo é a intuição do indivíduo e o objetivo deste paradigma consiste no entendimento da relação entre o fenômeno e sua essência. A essência é traduzida por

Martins e Theóphilo (2009) como o sentido ideal ou verdadeiro de alguma coisa. De tal modo, a fenomenologia busca o real sentido dos acontecimentos de fatos que constituem objeto de estudo.

Martins (1994) discorre acerca do paradigma fenomenológico, originado da compreensão subjetiva do indivíduo sobre os fenômenos. Corroborando Martins (1994), Collis e Hussey (2005) asseveram que nesse paradigma a atenção está voltada para o subjetivismo do indivíduo. Gray (2012) expressa que, sob o paradigma fenomenológico, a pesquisa é conduzida e entendida do ponto de vista dos participantes. Logo, Martins (1994, p. 3) afirma que “a validação da prova científica é buscada no processo lógico da interpretação e na capacidade de reflexão do pesquisador sobre o fenômeno, objeto de seu estudo”.

Vale salientar que tal paradigma se contrapõe ao paradigma positivista, tendo, ambos, as características expressas no Quadro 4.

Quadro 4 – Características dos Paradigmas Positivista e Fenomenológico

Paradigma Positivista	Paradigma Fenomenológico
Tende a produzir dados quantitativos	Tende a produzir dados qualitativos
Usa amostras grandes	Usa amostras pequenas
Interessa-se por testes de hipóteses	Interessa-se pela geração de teorias
Os dados são altamente específicos e preciso	Os dados são plenos de significados e subjetivos
A localização é artificial	A localização é natural
A confiabilidade é alta	A confiabilidade é baixa
A validade é baixa	A validade é alta
Generaliza de amostra para população	Generaliza de um cenário para outro

Fonte: Collis e Hussey (2005, p. 61)

Observa-se que o paradigma positivista está voltado para o desenvolvimento de pesquisas científicas de caráter quantitativo, ou seja, são estudos com dados numéricos, utilizando métodos estatísticos para que seja encontrada a resposta ao problema definido na pesquisa. Já o paradigma fenomenológico é característica de estudos qualitativos, cujos resultados recebem influências subjetivas por meio da interpretação dos dados.

Assim, observa-se, no Quadro 4, que as características do paradigma positivista voltam-se para o teste de hipótese, trabalhando com muitos dados numéricos, o que torna os resultados exatos e, conseqüentemente, possuidores de alta confiabilidade, contudo possuem baixa validade, pois os métodos utilizados para o alcance dos resultados não propiciam a consecução fidedigna do objetivo da pesquisa. Enquanto as características do paradigma fenomenológico estão voltadas para amostras pequenas, cujos dados são trabalhados sob a perspectiva do pesquisador, influenciado pelo subjetivismo, possuindo, assim, baixa

confiabilidade e, diferentemente do paradigma positivista, o paradigma fenomenológico possui elevada validade, uma vez que os meios utilizados propiciam à consecução fidedigna do objetivo da pesquisa.

A abordagem crítico-dialética perdurou nos séculos XVIII e XIX e teve como fundador o alemão Hegel. A terminologia dialética vem do grego *diaketiké*, que significa discursar, debater. Assim, a abordagem crítico-dialética expressa a arte da discussão ou do diálogo sobre determinados assuntos (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Martins (1994) informa que as pesquisas caracterizadas como crítico-dialéticas são desenvolvidas por meio de pesquisa-ação ou pesquisa participante, privilegiando experiências, práticas, processos/históricos, discussões filosóficas e análises contextualizadas, com o escopo de estudar os conflitos de interesses, as contradições internas e as transformações.

No que se refere à caracterização da pesquisa, esta pode ser considerada como qualitativa, quantitativa, exploratória, descritiva, analítica e preditiva, considerando a óptica de Collis e Hussey (2005).

A respeito da pesquisa qualitativa, Vieira (2004, p. 15) acentua que esta “atribui importância fundamental à descrição detalhada dos fenômenos e dos elementos que o envolvem, aos depoimentos dos atores sociais envolvidos, aos discursos, aos significados e aos contextos”. Nesse sentido, Neves (1996, p. 1) comenta que a pesquisa qualitativa “compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados”.

Sendo assim, a pesquisa qualitativa é aplicada em estudos que envolvem fenômenos, em que o pesquisador busca desvendar seus significados por meio de suas interpretações a respeito do objeto em questão.

Neves (1996) ainda cita as seguintes características da pesquisa qualitativa: a fonte dos dados se dá no ambiente natural, sendo, desta forma, conhecida também, conforme Martins e Theóphilo (2009), como pesquisa naturalística; estudo descritivo, uma vez que é necessário discorrer sobre o objeto de estudo para melhor entendimento dos resultados; o predomínio dos significados dados aos objeto de estudo; e enfoque indutivo, que, a partir de casos particulares, faz-se uma generalização dos achados na pesquisa.

Já as pesquisas quantitativas são definidas por Martins e Theóphilo (2009, p. 107) como “aquelas em que os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados”. Logo, na pesquisa quantitativa, o pesquisador coleta dados numéricos e realiza a análise, podendo utilizar métodos estatísticos para encontrar os resultados.

Então, o método quantitativo no desenvolvimento da pesquisa permite garantir a exatidão dos dados, uma vez que a aplicação da estatística reduz os erros e distorções, possibilitando análise e interpretação mais fiéis e adequadas dos resultados (RICHARDSON, 2008).

Diferenciando a pesquisa quantitativa do cunho qualitativo, Rey (2005, p. 90) defende o argumento de que

a pesquisa quantitativa tradicional pode organizar-se em pesquisas parciais concretas e finitas que aspiram a um resultado verificável no final do processo, todavia ela tem, como objetivo, a demonstração de relações entre variáveis, enquanto a pesquisa qualitativa sempre apresenta-se como uma linha de pesquisa, pois seu objetivo é a criação de modelos teóricos sobre a realidade estudada.

Assim, Rey (2005), visando a distinguir a pesquisa quantitativa da pesquisa qualitativa, descreve que a primeira consiste em verificar, nos resultados, possíveis relações entre as variáveis estudadas, sendo constatado o final daquela pesquisa com o término do trabalho. Já a pesquisa qualitativa sempre deixa margens para reformulação, adaptação, criação, apresentando-se, por conseguinte, como uma linha de pesquisa.

A respeito da pesquisa exploratória, Gray (2012, p. 36) ensina que esta busca “explorar o que está acontecendo e fazer perguntas a respeito”, ou seja, a pesquisa exploratória consiste em estudos sobre assuntos poucos abordados na pesquisa científica, com intuito de conhecer teorias, características e outras informações a respeito do assunto.

Collis e Hussey (2005, p. 24) definem pesquisa descritiva como “a pesquisa que descreve o fenômeno”. Nesse sentido, Roesch (2006, p. 136) afirma que o “objetivo da pesquisa descritiva é obter informações sobre uma população”.

As pesquisas descritivas buscam descrever características da população que as compõe, podendo ser em um determinado período ou ao longo do tempo para que sejam comparadas (GRAY, 2012).

Collis e Hussey (2005) descrevem a pesquisa analítica como continuação da pesquisa descritiva, denominando-a também de pesquisa explanatória. Assim, tem-se que a pesquisa analítica busca explicar minuciosamente as razões que levaram a resposta encontrada na pesquisa. Nesse sentido, Gray (2012) expressa a pesquisa analítica como estudo explicativo, o qual tem como precursor a pesquisa descritiva, pois, além de descrever as características dos fenômenos, busca também identificar as causas e as consequências de tais resultados por meio de perguntas do tipo “como” e “por quê”.

A pesquisa preditiva ainda vai além da pesquisa analítica, tendo como objetivo generalizar os resultados encontrados a partir das análises, prevendo, desta forma, o acontecimento de alguns fenômenos na sociedade (COLLIS; HUSSEY, 2005).

3.6 Polo Técnico da Pesquisa

O polo técnico da pesquisa trata das estratégias e procedimentos de coletas de dados aplicados no desenvolvimento do trabalho (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1982). Salienta-se que o tipo de técnica escolhida para o desenvolvimento da pesquisa pode fornecer diferentes percepções sobre o objeto de estudo (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

3.6.1 Estratégias da Pesquisa

Dentre as estratégias de pesquisa, estão pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa de campo, estudo de caso, pesquisa-ação e pesquisa etnográfica (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A respeito da pesquisa bibliográfica, Martins e Theóphilo (2009, p. 54) explicam que “a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica – ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo”.

A estratégia pesquisa bibliográfica é necessária para abordar os assuntos que envolvem o objeto de estudo, constituindo, desta forma, o referencial teórico da pesquisa. Assim, a pesquisa bibliográfica envolve as referências relacionadas ao tema de estudo publicados em revistas, anais, livros, jornais, dissertações, teses, dentre outros meios.

Com relação à pesquisa bibliográfica, Sbardelini e DeNipoti (2007) descrevem as referências utilizadas pelo pesquisador como algo essencial e insubstituível no trabalho acadêmico, pois este é um meio de ampliação dos conhecimentos acerca dos assuntos estudados.

Quanto à pesquisa documental, Carvalho (2011, p. 69) comenta que esta visa a “[...] solucionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela, algum sentido e introduzir-lhe algum valor”, ou seja, a pesquisa documental refere-se a um estudo debruçado sobre determinado documento, com o propósito de elaborar uma análise mais aprofundada sobre o mesmo.

Na perspectiva de Sánchez (2003), a pesquisa documental consiste em pesquisas baseadas em informações de documentos manuscritos, impressos, audiovisuais, dentre outros. Desta forma, é possível afirmar que o documento pode ser ou não uma fonte escrita. O termo “documento” é definido por Sbardelini e DeNipoti (2007, p. 26) como “qualquer suporte físico que contenha informação registrada de alguma forma, tal como registro gráfico, visual, sonoro, eletrônico ou outro”.

Martins e Theóphilo (2009) relatam que a pesquisa documental é fundamentada nos resultados encontrados com base em documentos, podendo estes ser escritos ou não, como, por exemplo, fotografias, filmes, diários, mapas etc. Flick (2009, p. 234) assinala que “os documentos representam uma versão específica de realidades construídas para objetivos específicos”.

Já a pesquisa de campo, na concepção de Marconi e Lakatos (2007, p. 83), é “aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles”.

A pesquisa de campo consiste na busca do autor pelos dados que compõe a resposta ao problema da pesquisa, além de registrar as variáveis relevantes e observar o comportamento dos fenômenos. Assim, obtém-se que a pesquisa de campo não consiste em apenas coletar os dados, mas em registrá-los e analisá-los, encaminhando-se para os objetivos previamente estabelecidos.

Em relação ao estudo de caso, Yin (2001, p. 32) o conceitua como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real,

especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Logo, essa estratégia de pesquisa busca verificar o fenômeno, observando o fato no contexto real, a fim de identificar os fatores que podem influenciar o fato analisado.

Godoy (2007) expressa a ideia de que a diferença entre o estudo de caso e as demais estratégias de pesquisa consiste no foco de estudo do pesquisador, pois, no estudo de caso, o foco está em um caso particular, buscando compreender seus fenômenos e sua complexidade.

Godoy (2007) explicita ainda que ao abordar a estratégia estudo de caso numa pesquisa, isto quer dizer que o estudo se refere a um determinado objeto, programa, instituição ou grupo de pessoas, que compartilham o mesmo ambiente e semelhante experiência.

Ressalta-se que o estudo de caso pode ser único ou múltiplo, como no caso de pesquisas realizadas em um grupo de pessoas, de organizações, de países ou, dentre outros, de regiões. O que caracteriza a estratégia estudo de caso são a individualidade e a particularidade das características das unidades objeto de estudo (EISENHARDT, 1999; ROESCH, 2006).

Além da particularidade do objeto de estudo, vale ressaltar outra importante característica das pesquisas que utilizam como estratégia o estudo de caso: trata-se da triangulação de dados. Nesse sentido, Eisenhardt (1999) descreve que o estudo de caso normalmente combina diferentes métodos de coleta de dados. Esta combinação de métodos de coleta de dados é denominada de triangulação de dados.

Procedidas às explanações acerca do estudo de caso, é possível garantir que esta estratégia de pesquisa está relacionada com o tipo de pesquisa qualitativa, sendo relatado por Gray (2012, p. 138) como “termo fortemente associado à pesquisa qualitativa (na verdade, os dois são usados como sinônimos) [...]”.

Outra importante estratégia de pesquisa é a pesquisa-ação definida, por Thiollent (1997, p. 14), como aquela em que os atores envolvidos “[...] participam, junto com os pesquisadores, para chegarem interpretativamente a elucidar a realidade em que estão inseridos, identificando problemas coletivos, buscando e experimentando soluções em situação real”.

Assim, na pesquisa-ação, na busca pelo êxito da pesquisa, conseqüentemente, pelas respostas ao problema definido, há a participação tanto dos agentes envolvidos com o objeto de estudo como do pesquisador com participação no problema identificado.

Gray (2012) exprime que a finalidade da pesquisa-ação é demonstrar as diversas verdades e realidades que os diversos grupos e organizações possuem, tratando, conforme Martins e Theóphilo (2009), questões complexas e situações insatisfatórias ou de crise.

Martins e Theóphilo (2009) citam, dentre outras, as seguintes características da pesquisa-ação: interação do pesquisador e demais agentes envolvidos com o problema de pesquisa; a interação do pesquisador com o pesquisado decorre em determinação de prioridades de soluções; e há um acompanhamento do pesquisador nas ações, decisões e outras atitudes no âmbito do objeto de estudo.

A pesquisa etnográfica envolve a observação e a participação do pesquisador no objeto da pesquisa, que é constituído, em geral, pelo modo de vida dos grupos da sociedade. Além da observação, o pesquisador pode utilizar-se de meios como vídeos e filmes que registrem o comportamento e atitudes do grupo que está sendo estudado (FLICK, 2009; MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Martins e Theóphilo (2009) comentam as seguintes características da estratégia de pesquisa etnográfica: a confirmação da teoria preliminar é dada com a aplicação do estudo no campo; o estudo de campo deve ser realizado pessoalmente pelo pesquisador; há uma intensa interação do pesquisador com o objeto de estudo; é necessário o conhecimento de outros grupos e de referenciais teóricos para a compreensão do objeto de estudo; podem ser utilizadas diversas formas para obter informações (pesquisa documental, questionário, entrevista etc); o relatório etnográfico pode ser expresso por meio de filme, de texto em prosa ou verso etc.

Assim como ocorre na estratégia de pesquisa estudo de caso, as estratégias pesquisa-ação e etnográfica são características do tipo de pesquisa qualitativa, sendo ambos abordados, por Gray (2012), como parte da abordagem qualitativa.

3.6.2 Instrumentos de Coleta de Dados

Quanto aos instrumentos para coleta de dados, Martins e Theóphilo (2009) e May (2004), citam, dentre outros, as seguintes: observação, observação participante, grupo focal, entrevista, questionário, análise de conteúdo e *survey*.

No que se refere à observação, Cross (2007) admite que este método é como um ingrediente essencial para a ciência, sobressaindo-se nos séculos XV a XVII para contrapor os

argumentos baseados na Filosofia e em dogmas. Com efeito, Martins e Theóphilo (2009) explanam que é necessária a imparcialidade por parte do observador ao analisar as informações, evidências e dados obtidos. Ainda, conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 86), a observação leva em consideração um planejamento que “[...] indicará o que se deve observar, as maneiras de se observar, a duração, a periodicidade, o modo de registros e controles para garantia da validade e confiabilidade do material levantado”.

Na observação participante, Martins e Theóphilo (2009, p. 87) expressam que o pesquisador “[...] torna-se parte integrante de uma estrutura social [...]”. Portanto, o pesquisador participa dos fatos, dos eventos e das situações que estão sendo estudadas.

Nesse contexto, Flick (2009) compreende que o pesquisador não se restringe apenas à observação dos fatos, mas também influencia os acontecimentos. Assim, Martins e Theóphilo (2009) ressaltam que o êxito da coleta de dados na aplicação deste instrumento consiste na capacidade do pesquisador em conduzir o grupo.

Já o grupo focal trata-se da aplicação de entrevista para um grupo de pessoas, bastante utilizado nas pesquisas de *marketing* e mídia, sendo caracterizado pela interação entre os entrevistados (FLICK, 2009; MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Barbour (2009) ressalta que o êxito do instrumento grupo focal consiste na produção de *insights* em vez de proporcionar resultados, ou seja, o grupo focal é um meio de o pesquisador obter percepções a respeito do objeto em estudo, economizando tempo e recurso, uma vez que o encontro acontece com a população da pesquisa apenas uma vez. Outro fator importante abordado por Barbour (2009) é o fato de o pesquisador levar em consideração, apesar de se tratar de grupo, as opiniões individuais, uma vez que idade, classe social, religião etc são ingredientes que influenciam nos pensamentos e atitudes.

Quanto ao instrumento de coleta de dados “entrevista”, passou a ser utilizado no desenvolvimento da ciência na década de 1930, aplicadas por meio de questionário com questões abertas, cujas respostas dos entrevistados devem ser transcritas (GODOI; MATOS, 2007; ROESCH, 2006).

Sánchez (2003) afirma que, dentre os instrumentos de coleta de dados, a entrevista permite maior interação verbal do entrevistador com o entrevistado, possibilitando a abordagem de fatores mais complexos, indo além da relação única de perguntas e respostas e sendo

considerada, desta forma, por Fontana e Frey (1994), como uma das ferramentas mais poderosas na compreensão dos atos e fatos provocados por seres humanos.

Yin (2001) retrata três formas pelas quais a entrevista pode ser conduzida, quais sejam: entrevista espontânea, que flui como uma conversa e o pesquisador realiza perguntas, solicita opiniões e até mesmo interpretações sobre fatos e eventos acontecidos; entrevista focal, nesta, a entrevista ocorre em um curto intervalo de tempo e a conversa ainda flui de maneira informal e espontânea, porém o pesquisador obtém um roteiro, com o fim de comparar o que se acredita com o que acontece na realidade; e levantamento formal, que é uma entrevista realizada seguindo um roteiro com questões mais estruturadas, não havendo, neste caso, a espontaneidade.

Na descrição de Sánchez (2003), o questionário tem como objetivo conhecer atitudes, valores e fatos de um determinado grupo. Logo, tem-se o questionário como um meio de verificar o conhecimento ou opinião das pessoas quanto ao objeto de estudo.

Já os questionários são conceituados por Gray (2012, p. 274) como “ferramentas de pesquisa por meio das quais as pessoas devem responder ao mesmo conjunto de perguntas em uma ordem predeterminada”.

Gray (2012) compreende que o questionário pode ser elaborado com questões abertas ou fechadas. Naqueles com perguntas abertas as respostas possuem uma riqueza de elementos e informações que podem contribuir significativamente com os resultados da pesquisa, porém a análise deste tipo de questionário é mais difícil de ser realizada. Já os questionários com questões fechadas oferecem respostas de múltiplas escolhas, as quais reduzem a riqueza das respostas, contudo é elevada a facilidade de análise, além de permitir a comparação entre respostas de grupos diversos.

A análise de conteúdo, segundo Chizzotti (2006), constitui uma forma de extrair o sentido de um determinado texto, analisando-o de maneira objetiva e sistemática. Assim, a análise de conteúdo permite estudar documentos ou textos, objeto de estudo, para obter o real sentido das palavras e ideia central, possibilitando obter resultados mais adequados.

Chizzotti (2006, p. 114) expressa que a análise de conteúdo “consiste em relacionar a frequência da citação de alguns temas, palavras ou ideias em um texto para medir o peso relativo atribuído a um determinado assunto pelo seu autor”. Distinguindo análise documental da análise de conteúdo, Bardin (2011, p. 52) apresenta o seguinte:

- A documentação trabalha com documentos; a análise de conteúdo com mensagens (comunicação).
- A análise documental faz-se, principalmente por classificação-indexação; a análise categórica temática é, dentre outras, uma das técnicas da análise de conteúdo.
- O objetivo da análise documental é a representação condensada da informação, para consulta e armazenamento; o da análise de conteúdo é a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo) para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem.

A importância da utilização da análise de conteúdo consiste na consideração, por meio desta análise, das variáveis de cunho psicológico, sociológico, histórico etc, analisando a fala descrita nos textos e documentos, bem como o seu significado (BARDIN, 2011).

Nesse sentido, Martins e Theóphilo (2009) comentam os principais usos da análise de conteúdo, quais sejam: descrever o contexto das comunicações; comparar mensagens ou textos; auditar o conteúdo dos textos; identificar as intenções dos textos, bem como características, dentre outros.

Carvalho (2011, p. 71) define *survey* como “uma pesquisa de opinião pública que coleta dados através de entrevistas, com o objetivo de medir a satisfação dos usuários, validar o grau de conhecimento, levantar opinião e conhecer o comportamento de determinada comunidade”.

O instrumento de coleta de dados *survey* é aplicado nas investigações que envolvem uma grande quantidade de pessoas, no escopo de descrever ou constatar as características ou opiniões de uma dada população (MAY, 2004). Vale ressaltar que o formulário de perguntas da pesquisa que utiliza o *survey*, assim como no questionário, deve ser composto de questões de fácil entendimento para o leitor, a fim de evitar equívocos nas respostas, o que pode desviar os resultados.

A aplicação desse conjunto de instrumento de coleta de dados e estratégias de pesquisas, bem como a junção dos polos teórico, metodológico, técnico e epistemológico, resultam na geração de trabalhos científicos, utilizados para divulgação do conhecimento. Ressalta-se, então, o conhecimento científico produzido por alunos que estão concluindo cursos de graduação, especialização, mestrado ou doutorado, constituindo, nas instituições de ensino, etapa obrigatória para a obtenção do diploma, sendo denominados Trabalho de Conclusão de Curso.

3.7 Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) e a Pós-Graduação

No âmbito da produção científica (dissertações e teses), os programas de pós-graduação tem significativa participação (MORHY, 2004). O processo de desenvolvimento científico, no Brasil, contudo, foi lento, em decorrência de fatores políticos, econômicos e culturais, cujos primeiros passos aconteceram, segundo Santos (2003), na década de 1930, com a proposta do Estatuto das Universidades Brasileiras e o termo “pós-graduação” na década de 1940. O impulso importante para avanço dos programas de pós-graduação se deu com a Universidade do Brasil que, mediante convênio firmado com a Fundação Ford, criou a Comissão dos Programas de Pós-Graduação em Engenharia, na década de 1960.

Em 1970, o Brasil possuía 761 programas de pós-graduação (Mestrado acadêmico, Mestrado profissional e Doutorado). Na década de 1980, o quantitativo de programas passou para 1.003; em 1990, o Brasil já estava com 1.414 programas; e, em 2000, este número alcançava 2.311 programas (MORHY, 2004). Em 2011, o Brasil estava com 2.840 programas (1554 Mestrado/Doutorado, 1.161 Mestrado, 329 Mestrado Profissional e 52 Doutorado), de acordo com dados GEOCAPES (2013).

Na concepção de Souza (1991), é considerado pós-graduação qualquer curso superior que dê prosseguimento a um curso de graduação, exigindo um diploma de ensino superior. Os programas de pós-graduação estão voltados para a formação de professores e a ampliação do conhecimento, despertando nos discentes a busca do questionamento e do pensamento crítico, para que se chegue ao entendimento dos fatos por meio da pesquisa científica.

Oller *et al* (2005) expressam que a pós-graduação, no que se refere ao Mestrado, está dividida em dois eixos, quais sejam: Mestrado profissional, que busca valorizar as necessidades e as demandas da sociedade, desenvolvendo trabalhos nessa linha de pesquisa; e Mestrado acadêmico, direcionado para alunos que desejam dedicar-se à área de pesquisa e ensino.

Balachevsky (2005) relata que a pós-graduação passava por um processo de institucionalização com as seguintes características: o candidato deve estudar um número mínimo de disciplinas específicas; a qualificação do aluno está associada à apresentação de um trabalho científico diante de uma banca de professores; e, no caso de mestrado, a banca deve conter no mínimo um professor externo da unidade, e, no caso de doutorado, no mínimo dois professores externos.

Salienta-se que os programas de pós-graduação, no Brasil, mantêm apoio de outras entidades, denominadas de agências de fomento, por meio de bolsas concedidas aos estudantes, para que estes possam se sustentar. Dentre as entidades de destaque, podem ser citadas, no concerto nacional, a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) (MORHY, 2004).

A respeito das agências de fomento, Balbachevsky (2005) assinala que foram propícias para o ambiente da pesquisa, atraindo pesquisadores qualificados, o que implicou o crescente número de produções científicas, bem como a qualidade desses trabalhos.

Os programas exigem dos alunos, ao término da conclusão do curso, a apresentação do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) que é uma pesquisa científica desenvolvida por quem está concluindo cursos de graduação, especialização, mestrado ou doutorado, como requisito parcial para a obtenção dos respectivos diplomas sob a forma de monografias, dissertações ou teses.

A terminologia monografia é de origem grega, originada de *monos*, que significa único, mais *grafo*, que significa escrever. Sendo assim, a monografia trata de um texto escrito sobre único assunto (CARVALHO, 2011).

Tomando por base o projeto de pesquisa, é possível asseverar que o trabalho científico leva em consideração o assunto abordado por meio dos polos teórico, epistemológico, técnico e metodológico.

Segundo Collis e Hussey (2005), as monografias são elaboradas por estudantes da graduação e especialização, objetivando avaliar a capacidade de análise numa determinada situação da sociedade para que seja obtido o título de bacharel ou especialista na área. Com isso, pode-se admitir que as monografias são trabalhos científicos realizados de modo mais simples, abrangendo a análise de uma situação ou descrevendo as características de um fato.

Carvalho (2011) explicita que as monografias são trabalhos não extensos e sem ampla profundidade, desenvolvidos por estudantes dos cursos de graduação e pós-graduação *lato sensu*, e ainda ressalta que, na medida em que ascende à carreira universitária, é exigido do aluno, com o trabalho científico, maior embasamento.

Já as dissertações e as teses são ensaios científicos produzidos pelos estudantes dos cursos de pós-graduação *stricto sensu*, conferindo-lhes os títulos de mestre e doutor, respectivamente, na área estudada. Vale ressaltar que o curso de Especialização também é considerado uma pós-graduação, contudo, esta é denominada de pós-graduação *lato sensu*, cujo programa corresponde a cursos com duração mínima de 360 horas que emitem certificados e não diplomas (MEC, 2013).

A Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, também denominada de Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), a respeito da pós-graduação, discorre que esta faz parte da educação superior e compreende os programas de Mestrado e Doutorado e cursos de especialização que acolhem alunos com diplomas de graduação.

Quanto às dissertações, estas são realizadas pelos alunos do Mestrado com o mesmo objetivo das monografias, porém, este trabalho requer um estudo minucioso do problema em questão, necessitando de um profundo conhecimento sobre o assunto (RICHARDSON, 2008).

Nesse contexto, Carvalho (2011) comenta que a dissertação está entre a monografia e a tese, uma vez que aborda temas em maior extensão e profundidade em relação aos trabalhos monográficos e constitui uma reflexão para elaboração de um trabalho mais rigoroso, como no caso da tese.

Já as teses são desenvolvidas pelos alunos que estão concluindo o curso de Doutorado, devendo acrescentar mais um conhecimento à sociedade, até então inexistente ou duvidoso. Nesse sentido, Carvalho (2011) explica que a tese contribui com a ampliação dos conhecimentos referentes àquele assunto, distinguindo-se da monografia e dissertação pela sua profundidade, originalidade, extensão e objetividade.

3.8 Estudos Anteriores

Foram observados alguns estudos, tanto voltados a para Controladoria Governamental como estudos que relacionam a produção científica com a Contabilidade e a Controladoria.

Theóphilo e Iudícibus (2005), que tem como foco a produção científica em Contabilidade no Brasil, sob uma óptica ainda menos explorada: a da epistemologia. A amostra

do estudo foi composta por artigos científicos, teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* publicados nos anos de 1994 a 2003, sendo analisados 20% dos trabalhos de cada programa. Os resultados apontaram mudança no paradigma adotado no desenvolvimento do trabalho, passando do normativo para o positivismo, cuja intensidade sucede, principalmente, no início da década de 2000. Verificou-se também que os trabalhos teórico-empíricos se destacam com 57% dos textos selecionados, dentre os quais são mais utilizadas as estratégias levantamento e estudo de caso.

Pinheiro (2006) teve como objetivo avaliar os resultados da implantação da Secretaria de Controladoria e Ouvidoria Geral (SECON) no Estado do Ceará, desde o ano de 2003 até 2005, apresentando a sua atuação e destacando os aspectos positivos e negativos da sua criação, tendo como metodologia a pesquisa documental, evidenciado que a relação custo *versus* benefício com a criação da SECON foi satisfatória para o Estado e, que com a economia gerada, poderiam ser investidos mais recursos nas respectivas áreas sociais: Segurança Pública, Educação, Saúde, Saneamento e Assistência Social.

Paula (2006) estudou com o objetivo de analisar o papel da Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM) no processo de institucionalização das atividades de auditoria realizadas no âmbito da Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF). Na metodologia, foi utilizada a estratégia de pesquisa estudo de caso, com aplicação de entrevistas aos atores envolvidos no processo de institucionalização da CGM e de questionários aos auditores da CGM e gestores de outros órgãos. Os resultados da pesquisa mostraram que o processo de institucionalização da atividade de auditoria da CGM vem ocorrendo de forma lenta e gradual, inserida num ambiente incerto, ensejando dúvidas aos seus usuários, tendo que enfrentar muitas dificuldades no âmbito interno e externo.

Bastos, Hein e Fernandes (2006) tiveram como objetivo analisar a inserção da Controladoria em artigos publicados em anais de eventos científicos nacionais relacionados à área da Contabilidade. Sendo assim, foram selecionados os trabalhos publicados no período de 2001 a 2005 no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD), concluindo que houve um crescimento proporcionalmente maior de artigos de Controladoria, levando-se principalmente em consideração o ano de 2005, como aquele com maior número de artigos. Relativamente à

metodologia utilizada pelos autores dos trabalhos analisados, constataram uma deficiência ou dificuldade em classificar os trabalhos pela sua diversidade. Quanto à projeção feita pela análise de regressão de potência e seus coeficientes de correlação, estimaram que a USP, instituição com maior número de publicações, irá dividir espaço com outras instituições.

Ribeiro Filho *et al* (2007), com o objetivo de analisar, com suporte nas abordagens metodológicas, a problemática das dissertações aprovadas no Programa do Mestrado Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Convênio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, observaram os conteúdos desses estudos, bem como as abordagens metodológicas, sendo examinadas 54 dissertações, publicadas no período de 2001 a 2004. Concluíram que existe a necessidade de um aprimoramento na formação básica do pesquisador, quanto ao aprofundamento de conhecimento sobre Metodologia Científica, no intuito de ampliar os conhecimentos relacionados com os fundamentos filosóficos e epistemológicos da pesquisa, bem como no que diz respeito às técnicas de investigação.

Wahlmann (2008) buscou descrever algumas características da produção científica em Controladoria, entre 1991 e 2006. A pesquisa é classificada como descritiva, bibliográfica, documental e quantitativa. Foi realizada uma análise bibliométrica em uma amostra de 154 artigos, publicados em 24 revistas com notações *Qualis* A e B nacional na área contábil. Os resultados obtidos indicaram que a produção sobre a temática “Controladoria” representou, no período analisado, 4,43% dos trabalhos publicados nos periódicos pesquisados. A aplicação de Lei de Bradford identificou três núcleos de periódicos referentes às publicações sobre o assunto, enquanto as Leis de Lotka e Pareto revelaram que ainda não há uma elite de pesquisadores sobre a temática no Brasil e que o conhecimento se encontra disperso entre um grande número de autores com baixa produtividade.

Macêdo (2010) objetivou propor diretrizes para criação de uma unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Sobral, por meio da pesquisa documental e aplicação de entrevista semi estruturada, concluindo que atualmente, na Prefeitura de Sobral, há um eficiente sistema operacional estruturado, os processos precisam ser mais monitorados e as informações geradas mais aproveitadas e, principalmente, que é perfeitamente factível a criação da Controladoria no Município em estudo, pois possui uma estrutura administrativa e física capacitada a se implantar com eficiência, eficácia e efetividade uma unidade deste tipo.

Araújo (2010), com intuito de diagnosticar e propor diretrizes para a reformulação da Controladoria Geral do Estado do Piauí, mediante análise das práticas desenvolvidas, dos instrumentos e ferramentas utilizadas pela Controladoria no controle da gestão, aplicou como metodologia a pesquisa documental, entrevistas e observação *in loco*. Assim, a pesquisa evidenciou que a Controladoria Geral do Estado do Piauí – CGE/PI tem quantitativo insuficiente de auditores, realiza pequeno número de auditoria de desempenho e não executa atividades de ouvidoria. Após o diagnóstico, foram estabelecidas algumas diretrizes, tais como: fomentar o controle social, criar a coordenação de corregedoria, além do estabelecimento de indicadores de desempenho, que possibilitam a reformulação da Controladoria Geral do Estado do Piauí, na busca do aperfeiçoamento e fortalecimento do órgão.

Roza, Machado e Quintana (2011), com o objetivo de verificar como está caracterizada a produção científica sobre Contabilidade Pública no Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP) no período 2004-2009, utilizaram a pesquisa descritiva, documental e qualitativa e a técnica de análise de conteúdo. A população da pesquisa foi composta pelos artigos publicados nos anais do Encontro EnAPG e na RAP. Os resultados mostraram que a produção científica sobre Contabilidade Pública no EnAPG e na RAP, no período 2004-2009, revela mais pesquisas de caráter empírico do que teórico; o tema predominante nos artigos é o controle e transparência das contas públicas; a maioria das pesquisas é elaborada por dois estudiosos; e grande parte dos autores advém da Universidade de São Paulo e da Universidade de Brasília.

Souza, Silva e Araújo (2012) analisaram como está atualmente a situação da produção científica da Contabilidade aplicada ao setor público nos periódicos que utilizam o Sistema Eletrônico de Editoração de Revistas (SEER) e a *Scientific Electronic Library Online* (SciELO - Biblioteca Científica Eletrônica em Linha), sendo utilizada a pesquisa descritiva, bibliográfica e qualitativa. Dentre as 564 edições analisadas, foram detectados 152 artigos relacionados à Contabilidade governamental, cujos periódicos que mais publicaram foram Contabilidade, Gestão e Governança, com 19 artigos, Revista de Administração Pública, com 17, Revista Universo Contábil, com 11, e Enfoque: Reflexão Contábil, com 10 publicações. Verificaram ainda que houve o predomínio de autores professores do sexo masculino, com titulação de doutor, que mais publicaram. A Universidade de São Paulo (USP), seguida da Universidade de Brasília (UnB), foram as instituições que explicam o maior número de autores

com artigos publicados. Quanto às referências, foram mais utilizadas as brasileiras, e os periódicos que expressam o maior número de referências estrangeiras em seus artigos são as que possuem melhor classificação no *Qualis* da CAPES.

O Quadro 5 contém o resumo dos trabalhos referentes a estudos anteriores já comentados.

Quadro 5 – Principais Informações dos Estudos Anteriores

AUTOR	TÍTULO	VEÍCULO DE PUBLICAÇÃO
Theóphilo e Iudícibus (2005)	Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil	Revista Contabilidade, Gestão e Governança
Pinheiro (2006)	Análise do impacto financeiro da implantação da secretaria da controladoria no Estado do Ceará	Dissertação defendida na Universidade Federal do Ceará (UFC)
Paula (2006)	O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional	Dissertação defendida na Universidade Federal do Ceará (UFC)
Bastos, Hein e Fernandes (2006)	Inserção da Controladoria em artigos publicados em eventos científicos nacionais	Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGeT)
Ribeiro Filho <i>et al</i> (2007)	Estudo bibliométrico em controladoria no congresso brasileiro de custos no período de 2004 a 2010	Congresso Brasileiro de Custos
Wahlmann (2008)	Produção de artigos científicos de controladoria no Brasil: uma análise bibliométrica no período de 1997-2006. 2008	Dissertação defendida na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FUNCAPE)
Macêdo (2010)	Diretrizes para implementação de uma unidade de controladoria no município de Sobral	Dissertação defendida na Universidade Federal do Ceará (UFC)
Araújo (2010)	Diretrizes para implementação de uma unidade de controladoria no município de Sobral	Dissertação defendida na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FUNCAPE)
Roza, Machado e Quintana (2011)	Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP), no período de 2004-2009	Revista ConTexto
Souza, Silva e Araújo (2012)	Uma análise da produção científica da área de contabilidade governamental nos periódicos que utilizam o SEER e o SciELO	Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade

Fonte: Adaptado de Theóphilo e Iudícibus (2005), Pinheiro (2006), Paula (2006), Bastos, Hein e Fernandes (2006), Ribeiro Filho *et al* (2007), Wahlmann (2008), Macêdo (2010), Araújo (2010), Roza, Machado e Quintana (2011) e Souza, Silva e Araújo (2012).

Tendo em vista a afirmação de Salas (2008, p. 3) de que “a divulgação do conhecimento científico mediante publicações contribuem para o desenvolvimento da sociedade”, esta pesquisa buscou analisar os aspectos teórico-metodológicos e as justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil. A seção seguinte trata da metodologia

aplicada no desenvolvimento desta pesquisa para o entendimento dos achados, além de tornar a pesquisa válida e confiável para os leitores.

4 METODOLOGIA

Esta seção discorre sobre a metodologia utilizada no desenvolvimento da presente pesquisa para o alcance dos objetivos, explicitando, desta forma, a caracterização e o ambiente da pesquisa.

4.1 Caracterização da Pesquisa

Para Gray (2012), o método a ser perseguido no desenvolvimento da pesquisa é influenciado pela metodologia adotada pelo pesquisador que “sofre” interferência das perspectivas teóricas empregadas que, por sua vez, possuem intervenção da epistemologia.

Martins e Theóphilo (2009) lecionam que a metodologia é o melhoramento dos procedimentos e critérios envolvidos no decorrer da pesquisa, ao passo que método é o espaço percorrido para conquistar o objetivo.

A caracterização desta pesquisa, quanto à metodologia, tomou por base a classificação de Collis e Hussey (2005), quanto ao objetivo e ao processo da pesquisa. De acordo com o objetivo da presente pesquisa, que é analisar os aspectos teórico-metodológicos e as justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil, é possível caracterizá-la como analítica.

Tendo em vista o conceito sobre a pesquisa analítica oferecido na terceira seção, esta é uma pesquisa analítica, pois, na medida em que devem ser analisadas as justificativas das dissertações e teses coletadas, será identificado o motivo que levou o autor a escrever sobre tal assunto e a relevância da pesquisa.

Quanto ao processo, caracteriza-se esta como qualitativa. Vieira (2004, p. 17) comenta que a pesquisa qualitativa se caracteriza pela não utilização de instrumentos de cunho estatístico no decorrer da análise de dados, sendo assim, a pesquisa qualitativa é baseada em “conhecimentos teórico-empíricos que permitem atribuir-lhe cientificidade”.

Referindo-se ao método, as técnicas utilizadas no decorrer desta pesquisa são as pesquisas bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica inclui estudos baseados em artigos, relatórios, livros, periódicos, dicionários, CDs e, dentre outros, *internet*. Neste último

caso, deve ser observada a autenticidade das informações coletadas. Este tipo de pesquisa é uma forma de aprofundar e ampliar conhecimentos sobre um determinado assunto, permitindo o embasamento para o desenvolvimento de novas pesquisas (GRAY, 2012; MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Já a pesquisa documental utilizada neste trabalho se caracteriza pelos documentos formados por dissertações e teses elaboradas nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Controladoria ou Contabilidade, ou seja, estes documentos foram desenvolvidos com base numa realidade, tendo como objetivo a obtenção do título de mestre ou doutor. Ressalta-se que foram coletados os trabalhos defendidos no período de 2001 a 2011.

Dessa forma, foram aplicadas nesta pesquisa tanto a análise documental como a análise de conteúdo, uma vez que os documentos são identificados pelas teses e dissertações e esta técnica consiste na leitura e análise da introdução, referencial teórico e metodologia dos trabalhos selecionados.

Tendo em vista a análise documental, considera-se que a fonte de dados desta pesquisa são dados secundários, ou seja, são dados ou informações já publicadas em teses e dissertações (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Como instrumento para coleta de dados foi aplicada a análise de conteúdo, sendo realizada uma análise nas teses e dissertações (título, resumo e palavras-chave) para identificar a principal temática que o trabalho abordava (BARDIN, 2011).

Para orientar a análise de conteúdo, foi constituído um quadro organizado em categoria, subcategoria e unidade de análise. Este procedimento é denominado categorização por Bardin (2011) que a define como “uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos”. Bardin ainda ressalta que a categorização passa por duas etapas, quais sejam: inventário, no qual os elementos são isolados; e classificação, que se constitui na repartição dos elementos.

A categorização inicia por um grupo cuja denominação pode englobar diversos elementos com características semelhantes. A divisão da categoria em elementos com mesmas características constitui a subcategoria. E, por fim, tem-se a unidade de análise que é o isolamento de cada elemento a ser analisado.

O universo da pesquisa, conforme Richardson (2008), é um conjunto de elementos que possuem determinadas características. Assim, o universo desta pesquisa consiste nas teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu*, no Brasil, utilizando com corte longitudinal o período de 2001 a 2011.

Já amostra é uma parte da população para aplicação da pesquisa, sendo considerada intencional ou de seleção racional, quando é estabelecida tendo em vista um plano do pesquisador (RICHARDSON, 2008). Assim, os dados deste estudo são considerados como amostra intencional, composta pelas pesquisas (teses e dissertações) que abordam a Controladoria Governamental. Com a definição do universo e amostra, iniciou-se a análise dos documentos selecionados, buscando o êxito da pesquisa. Na sequência, são detalhadas as etapas seguidas no desenvolvimento deste trabalho.

Considerando o problema da pesquisa, tem-se este estudo como uma pesquisa bibliométrica. A respeito da bibliometria, Araújo (2006, p. 12) expressa que esta consiste na “[...] utilização de métodos quantitativos na busca por uma avaliação objetiva da produção científica [...]”.

Araújo (2006) explica ainda que o estudo bibliométrico, inicialmente, era voltado para a quantificação dos livros (edições, exemplares, palavras, ocupação nas bibliotecas etc.) e, posteriormente, passou a estudar artigos de periódicos e outras produções bibliográficas, além do foco também na produtividade de autores, bem como citações.

Para Monteiro *et al.* (2011, p. 7),

o estudo bibliométrico se baseia no conjunto de operações para determinar as características e a classificação de publicações a respeito de determinado assunto, com a finalidade de analisar o perfil das pesquisas que foram desenvolvidas em um dado período, identificando e analisando o estado da arte.

Assim, verifica-se que o estudo bibliométrico consiste na formação do perfil da produção científica referente a um determinado assunto, que nesta pesquisa consiste na Controladoria Governamental.

Salienta-se que esta pesquisa se volta tanto para as referências bibliográficas utilizadas no desenvolvimento das teses e dissertações, bem como para a metodologia aplicada, a fim de obter êxito no trabalho, conforme definido nos objetivos propostos. No que se refere às

referências bibliográficas, Foresti (1990) assinala que tal estudo é importante para reconhecimento dos autores, estabelecimento de propriedade, apresentando a literatura indispensável sobre determinado assunto. Já com relação à metodologia, Roesch (2006) trata como estudo relevante, uma vez que permite avaliar a pesquisa desenvolvida por outros autores.

Evidencia-se, também, o fato de que, além do aprofundamento nas referências bibliográficas e na metodologia, buscou-se identificar a justificativa relacionada ao desenvolvimento da pesquisa estudada, ou seja, o que levou o pesquisador a estudar determinado tema.

4.2 Etapas da Pesquisa

A pesquisa iniciou-se com a identificação das Instituições de Ensino Superior que oferecem programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria, conceituadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), quais sejam: Universidade Federal do Ceará (UFC), Universidade de São Paulo (USP), Universidade de São Paulo/Ribeirão Preto (USP/RP), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Universidade de Brasília (UNB), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Universidade Regional de Blumenau (FURB), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP) e Universidade Presbiteriana Mackenzie (CAPES, 2010).

Desde então, foram identificados os programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis e Controladoria, totalizando 18 programas. Vale ressaltar que o documento da CAPES, apesar de juntar os programas de Doutorado e Mestrado acadêmico como um só, segrega em níveis distintos os programas de Mestrado acadêmico e profissional (CAPES, 2010).

Todos os programas dessas instituições ofertam cursos de Mestrado e apenas quatro oferecem o curso de Doutorado, quais sejam: Universidade de Brasília (UNB); Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE); Universidade Regional de Blumenau (FURB); e Universidade de São Paulo (USP).

Em seguida, foi verificada a disponibilização das teses e dissertações defendidas nos *sites* dos respectivos programas, verificando-se que apenas os programas de “Ciências Contábeis” e “Ciências Contábeis e Atuariais”, pertencentes, respectivamente, ao Doutorado da FUCAPE e ao Mestrado da PUC, não disponibilizam *link* com tais documentos.

A coleta de dados ocorreu no período de 08/08/2012 a 05/09/2012 e envolveu as etapas da pré-análise, da exploração do material e do tratamento dos resultados, inferência e interpretação, conforme orientado por Bardin (2011).

- (i) Pré-análise: foram definidos o objetivo da pesquisa e formulados os pressupostos.
- (ii) Pré-análise (escolha dos documentos): foram feitos *download* das teses e dissertações publicadas e realizada uma pesquisa buscando identificar no título, no resumo e nas palavras-chave dos trabalhos os seguintes termos: Controladoria, Administração Pública, Governamental(ais), Setor Público, Gestão Pública, Gestão Municipal, Gestão Estadual, Gestão Federal, Órgão(s) Público(s), Entidade(s) Pública(s), Universidade(s) Pública(s), Universidade(s) Federal(ais), Universidade(s) Estadual(ais), Instituição(ões) Pública(s), Instituição(ões) Municipal(ais), Instituição(ões) Estadual(ais) e Instituição(ões) Federal(ais). Salienta-se que as palavras-chaves foram identificadas por meio da ferramenta localizar (*Ctrl* + F).
- (iii) Pré-análise (escolha dos documentos): Em seguida, dentre as teses e dissertações que continham uma das palavras-chaves definidas nesta pesquisa, foi realizada uma leitura do resumo para selecionar as produções científicas elaboradas com foco em Controladoria Governamental. Esta análise permitiu identificar os trabalhos que abordavam efetivamente a questão da Controladoria Governamental, constituindo-se, assim, a amostra intencional da pesquisa.
- (iv) Exploração do Material: nesta fase foi elaborado o quadro de análise e tabulados os dados dos documentos da amostra.
- (v) Tratamento dos resultados, inferência e interpretação: Já esta fase consistiu na análise dos dados expressos por meio de tabelas, quadros e gráficos, onde o pesquisador propôs inferências e interpretações tendo em vista o objetivo da pesquisa.

Após a identificação dos trabalhos, objeto de estudo, buscou-se analisar a justificativa dos autores das teses e dissertações para a escolha do tema Controladoria Governamental como área de pesquisa.

Foi realizada também análise do referencial teórico utilizado nas pesquisas para identificar a obra literária mais utilizada, bem como o autor mais referenciado, dentre outros. Quanto aos aspectos metodológicos dos trabalhos selecionados, procedeu-se à análise a fim de verificar quais procedimentos estão sendo utilizados na elaboração das pesquisas que tratam de Controladoria Governamental, bem como o quadro de congruência na metodologia. O Quadro 6 apresenta as categorias, subcategorias e unidades de análise orientadoras desta pesquisa.

Quadro 6 – Categorias, Subcategorias e Unidades de Análise

Categoria	Subcategoria	Unidade de Análise
Justificativa	Fundamentação da Pesquisa	Identificação do alicerce da pesquisa
	Relevância da Pesquisa	Identificação da importância e contribuição da pesquisa
Aspectos Metodológicos	Quadro de Congruência	Objetivo Geral
		Objetivos Específicos
		Problema
		Pressupostos ou Hipóteses
	Paradigmas	Positivismo
		Fenomenologismo
		Estruturalismo
		Abordagem crítico-dialética
		Abordagem Funcionalista
		Abordagem Sistêmica
		Outro
		Não Consta
	Caracterização da Pesquisa	Qualitativa
		Quantitativa
		Exploratória
		Descritiva
		Análítica
		Preditiva
		Não Consta
	Estratégia de Pesquisa	Bibliográfica
		Documental
		Pesquisa de Campo
		Estudo de Caso
		Pesquisa-Ação
		Etnografia
		Não Consta
	Instrumentos de Coleta de Dados	Observação Participante
Grupo Focal		
Análise de Conteúdo		

Categoria	Subcategoria	Unidade de Análise
		Questionário
		Entrevista
		<i>Survey</i>
		Não Consta
	Ambiente da Pesquisa	Instituição Federal
		Instituição Estadual
		Instituição Municipal
		Outro
	Tipo de Instituição	Universidade
		Ministério ou Secretaria
		Tribunal
		Município, Estado ou União
		Outro
		Instituição Não Identificada
Aspectos Teóricos	Origem da Fonte Bibliográfica	Nacional
		Internacional
	Tipo de Fonte de Pesquisa Bibliográfica	Legislação
		Livro
		Artigo
		Dissertação
		Tese
		Periódico
		Jornal
		Outro
	Autoria	Nomes do Autores
	Obra	Nomes das Obras
	Legislação	Identificação da Legislação
	Período	Evolução da Pesquisa
	Área Temática	Controle Interno
		Avaliação de Desempenho e Resultado
		Governança
		Sistemas de Informações Contábeis
		Auditoria
		Demonstrativos e Balanços Patrimoniais e Informações Contábeis
Custos		
Acompanhamento Orçamentário e Financeiro		
Outros assuntos relacionados à Contabilidade		
Palavras-chaves	Termos usados nas palavras-chaves	

Fonte: Elaborado pela autora (2012)

Tendo em vista o Quadro 6 tem-se que a pesquisa contemplou 69 unidades de análise, envolvendo Justificativa, Aspectos Metodológicos e Teóricos. E, por fim, verificaram-se a justificativa e a relevância da elaboração da respectiva pesquisa, visando a perceber a motivação dos autores em escrever a respeito da Controladoria Governamental. Para análise da relevância, foram levadas em consideração as expressões “contribuição da pesquisa”, “importância da pesquisa” e “relevante” constantes na introdução da pesquisa. Em seguida, o parágrafo foi analisado com intuito de identificar a relevância da pesquisa.

Quanto aos Aspectos Metodológicos, a análise decorre do fato da compreensão do desenvolvimento da pesquisa (paradigmas, características, estratégias, instrumentos utilizados e o ambiente em que a pesquisa foi aplicada). Nessa categoria, foi levada em consideração a metodologia explicitada pelo autor no decorrer da pesquisa. Já a análise do Quadro de Congruência consistiu na verificação das teses e dissertações que possui cada unidade de análise desta subcategoria. Neste caso, foi estabelecida uma métrica, atribuindo nota 1 (um) para o documento que possui a característica requerida e nota 0 (zero) quando o documento não possui tal informação. Além disso, foi observada a congruência entre problemática, objetivo geral, objetivos específicos e pressupostos ou hipóteses, enquanto a justificativa está voltada para o fator que conduziu o autor a escrever sobre tal assunto.

Por fim, a análise da origem da fonte bibliográfica, tipo de fonte, autoria, obra, período, subáreas e palavras-chave foi realizada com o objetivo de conhecer os Aspectos Teóricos abordado pelos autores, acerca do assunto Controladoria Governamental. Considerando que as referências representam todos os trabalhos utilizados e citados no decorrer da pesquisa, foi realizada uma leitura nas seções das teses e dissertações que compuseram a população, a fim de identificar apenas as referências que dizem respeito à Controladoria Governamental. A partir daí, foi possível identificar tipo de fonte, autoria e obra. Para análise do período, foi considerado o ano indicado na capa da pesquisa, enquanto a subárea foi identificada com a leitura do tema e objetivo geral. E, por fim, consideraram-se as palavras-chave dispostas no resumo de cada pesquisa. Em seguida, os dados obtidos foram tabulados, explicitando-se os resultados por meios de tabelas e gráficos exibidos na seção a seguir.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção refere-se à análise das teses e das dissertações defendidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil que abordam o tema Controladoria Governamental, atendendo, desta forma, ao objetivo geral definido para esta pesquisa.

5.1 Análise da Coleta de Dados

O presente trabalho buscou analisar os aspectos teórico-metodológicos e as justificativas da produção científica acerca da Controladoria Governamental dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria do Brasil. Para identificar as teses e dissertações com foco na Controladoria Governamental produzidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria, foi necessário verificar as universidades que ofertam esses programas. Em seguida, observou-se a quantidade de teses e dissertações disponíveis nos *sites* dos respectivos programas para análise por meio das palavras-chave definidas na metodologia e do respectivo resumo. A Tabela 1 contém o quantitativo de teses e dissertações detectadas tendo em vista a Controladoria Governamental.

Tabela 1 – Coleta de Dados da Pesquisa

Universidade	Nome do Programa	Nível ⁽¹⁾	Data da Coleta	Qde. Disponível no Site ⁽²⁾	Qde. Coletada ⁽³⁾	Qde. Analisada ⁽⁴⁾
UFC	Administração e Controladoria	M	07.08.2012	2	2	1
UFC	Administração e Controladoria	F	07.08.2012	111	32	14
UFBA	Contabilidade	M	08.08.2012	21	9	4
UNB	Contabilidade - UNB - UFPB - UFRN	M	08.08.2012	228	39	10
UNB	Contabilidade - UNB - UFPB - UFRN	D	08.08.2012	9	1	0
UFSC	Contabilidade	M	08.08.2012	53	15	5
UFRJ	Ciências Contábeis	M	09.09.2012	45	6	2
FECAP	Ciências Contábeis	M	09.09.2012	106	19	4
UFMG	Ciências Contábeis	M	15.08.2012	7	0	0
UFPE	Ciências Contábeis	M	15.08.2012	7	4	2
UERJ	Ciências Contábeis	M	15.08.2012	67	21	10
UNISINOS	Ciências Contábeis	M	15.08.2012	24	16	1
FURB	Ciências Contábeis	M	15.08.2012	71	12	3
FURB	Ciências Contábeis	D	16.08.2012	0	0	0

Universidade	Nome do Programa	Nível ⁽¹⁾	Data da Coleta	Qde. Disponível no Site ⁽²⁾	Qde. Coletada ⁽³⁾	Qde. Analisada ⁽⁴⁾
Universidade Presbiteriana Mackenzie	Ciências Contábeis/Controladoria empresarial	F	16.08.2012	39	4	0
USP	Controladoria e Contabilidade	D	23.08.2012	261	18	4
USP	Controladoria e Contabilidade	M	23.08.2012		18	4
USP/RP	Controladoria e Contabilidade	M	24.08.2012	57	9	4
FUCAPE	Ciências Contábeis	M	05.09.2012	230	12	6
FUCAPE	Ciências Contábeis	F				
FUCAPE	Ciências Contábeis	D	Não possui <i>link</i>	0	0	0
PUC	Ciências Contábeis e Atuárias	M	Não possui <i>link</i>	0	0	0
TOTAL				1.338	237	74

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Nota: (1) O Nível M significa mestrado acadêmico, o nível D significa doutorado e o nível F significa mestrado profissional;

(2) Representa a quantidade de trabalhos que estavam disponíveis nos *sites* para consulta na data indicada;

(3) Representa o quantitativo de trabalhos que continham as palavras-chaves no título, resumo ou palavras-chaves da própria pesquisa;

(4) Representa o quantitativo de trabalhos que foram analisados.

Observa-se que estavam disponíveis, no período da coleta, 1.338 trabalhos, dentre teses e dissertações nos *sites* dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria. A análise por meio das palavras-chave definidas na metodologia desta pesquisa possibilitou identificar 237 trabalhos que continham os termos já comentados. Após a análise mais minuciosa do resumo, foram detectadas somente 74 trabalhos que abordavam, efetivamente, a temática Controladoria Governamental.

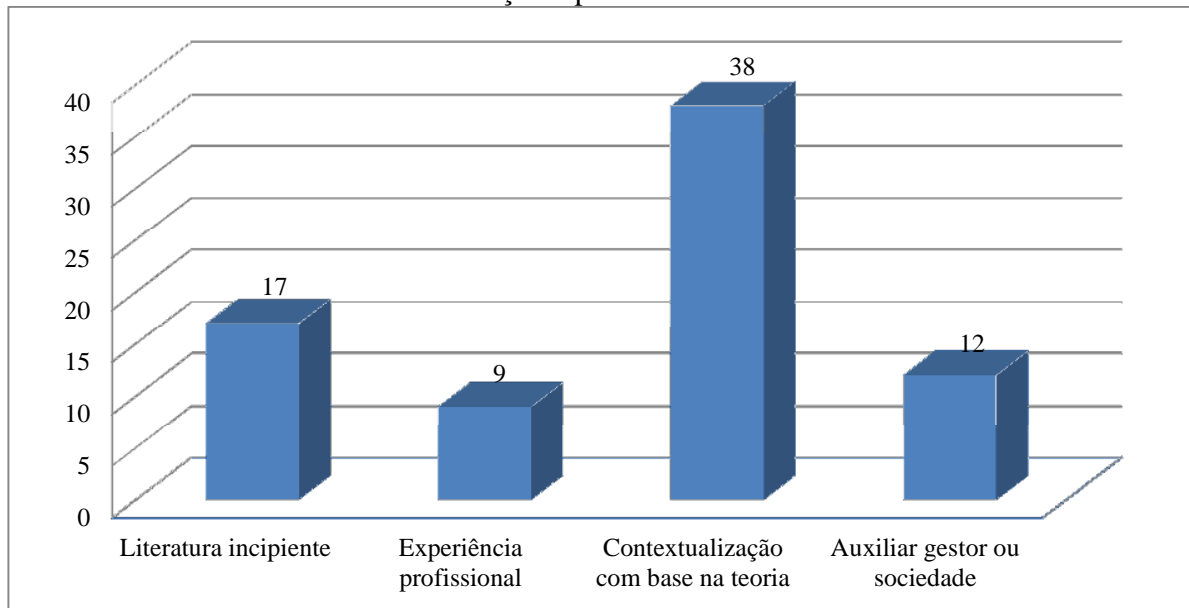
Em seguida, está expressa a análise das 74 teses e dissertações, realizada sob três categorias, conforme definido na metodologia, quais sejam: Justificativas, Aspectos Metodológicos e Aspectos Teóricos. O Apêndice A apresenta os trabalhos selecionados.

5.2 Análise da Categoria Justificativas

Na análise dessa categoria, tratou-se de observar as subcategorias “Fundamentação da Pesquisa” e “Relevância da Pesquisa”, conforme definido no quadro de análise mostrado na metodologia.

O Gráfico 1 exprime as colocações feitas pelos autores quanto à fundamentação das teses e dissertações analisadas. Salienta-se que algumas teses e dissertações apontam que a fundamentação envolve duas ou mais áreas (literatura incipiente, experiência profissional, contextualização com base na teoria e auxiliar gestor ou sociedade).

Gráfico 1 – Fundamentação Apontada nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Assim, foi verificado o motivo que levou o autor a escrever sobre tal assunto, ou seja, o fato da escolha do tema. Ressalta-se que algumas teses e dissertações descrevem a justificativa da pesquisa (APÊNDICE B) com base em mais de um motivo como, por exemplo,

Logo, a **principal motivação desta pesquisa ocorreu pela inexistência de trabalhos que tratem da organização e das atividades desenvolvidas por órgãos centrais de controle interno**, enquadrando-as às funções e finalidades estabelecidas pelos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 e os princípios norteadores da administração pública. Entende-se que os preceitos descritos na Carta Magna absorvem integralmente as funções e finalidades estabelecidas em demais legislações brasileiras. **Além disso, por ser servidora pública do Estado de Santa Catarina**, sendo seu cargo efetivo de Contadora da Fazenda Estadual, agente de controle interno do Poder Executivo Estadual, e ocupante do cargo na administração geral da maior autarquia estadual, há interesse de cunho pessoal no desenvolvimento dessa pesquisa, enquadrando-se às experiências profissionais da pesquisadora (RONCALIO, 2009) (**grifou-se**).

Além desse, obtêm-se os casos em que a fundamentação é mostrada com uma contextualização baseada na teoria corrente a respeito da Controladoria Governamental como, por exemplo:

No século XX, a busca por metodologias para mensurar o desenvolvimento econômico das sociedades foi iniciada por meio do PIB de cada país. Na década de 1990, a ONU elaborou e propôs o IDH para comparar países em diversas regiões geográficas do globo. Para obter informações municipais, o IDH foi adaptado à realidade das cidades brasileiras, cujo intuito foi conhecer o desenvolvimento social da cada cidade nas mesmas dimensões que o IDH internacional propôs: riqueza, longevidade e escolaridade dos municípios (SILVA, 2008).

No Brasil a Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabeleceu em seu artigo 165, o Planejamento Estratégico público, nas três esferas de governo (municipal, estadual e federal) e a necessidade de ser composto em três instrumentos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Estas áreas são desdobradas em funções, consomem recursos, presentes no orçamento público, devem ser analisados em termos de custo versus benefício, o que pode definir ou orientar um melhor uso de recursos e o aumento da produtividade, evidenciando a necessidade de se determinar a qualidade do gasto público (produtivo ou improdutivo) e impactando no nível de crescimento do produto (SOARES, 2007).

Dentre as 74 teses e dissertações que compõem a população da pesquisa, 38 justificam a pesquisa trazendo apenas uma contextualização com base na teoria sobre o tema escolhido. Sendo assim, é possível afirmar que as teses e dissertações com foco na Controladoria Governamental buscam justificar as pesquisas com base na teoria existente, o que é essencial para que a pesquisa obtenha base robusta e sustente os seus resultados.

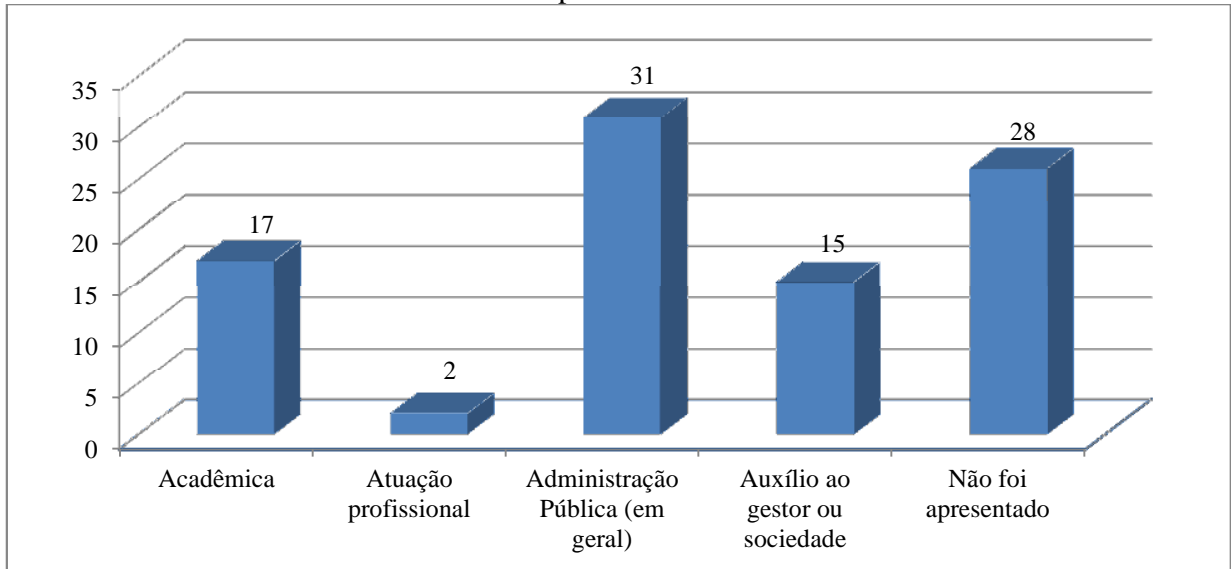
Observou-se que 17 trabalhos justificam a pesquisa em decorrência da literatura incipiente, ou seja, pelo fato de ser um tema pouco explorado e que carece de trabalhos científicos, o que merece discussão a fim de que sejam gerados conhecimentos a respeito do assunto. Contatou-se que 12 teses e dissertações, ao justificar a pesquisa, consideram o gestor público e a sociedade como base principal para realização da pesquisa, colocando-se como uma forma de auxílio no desempenho das respectivas funções e atividades.

Dez trabalhos registram como motivação da pesquisa (escolha do tema) a atuação profissional do respectivo autor, ou seja, estes atuavam no órgão ou entidade onde a pesquisa foi realizada, sendo escolhidos seja pela facilidade de acesso aos dados, pela experiência profissional ou para aperfeiçoar a utilização de instrumentos contábeis no desenvolvimento das atividades do órgão, buscando melhorar, desta forma, a qualidade dos trabalhos do respectivo órgão ou entidade.

O Gráfico 2 apresenta as colocações feitas pelos autores quanto à relevância das teses e dissertações analisadas. Salienta-se que algumas teses e dissertações apontam que a relevância envolve duas ou mais áreas (Acadêmica, Atuação Profissional, Administração Pública em geral e

Auxílio ao Gestor ou Sociedade) e outras teses e dissertações não trouxeram a relevância da pesquisa, sendo identificadas como “Não apresentada”.

Gráfico 2 – Relevância Apontada nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Analisando as afirmações sobre a relevância das teses e dissertações produzidas com foco na Controladoria Governamental, verificou-se que os trabalhos buscam contribuir com a adequação e qualidade das atividades desenvolvidas na Administração Pública, podendo ser citados:

contribuir para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil relativo ao desempenho da gestão, essencial para o desenvolvimento e aperfeiçoamento do planejamento estratégico e das atividades operacionais e gerenciais realizadas em suas Unidades Jurisdicionadas (UJ) (NASCIMENTO, 2010); e

fornecer informações que permitam uma discussão sobre os instrumentos utilizados para o planejamento estratégico dos Governos Estaduais, estabelecidos no artigo 165 da Constituição Federal de 1988, como o (Plano Plurianual - PPA, Lei das Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA) e sua relação com o nível do Produto Interno Bruto (PIB) (SANT'ANA, 2011) (APÊNDICE C).

Quanto à relevância acadêmica, as teses e dissertações demonstram que estas contribuirão com a melhoria da Administração Pública, como nos casos de Nascimento (2010) e Santa'Ana (2011). No que se refere à Atuação Profissional, foram verificadas que as colocações sobre a relevância estão voltadas para o aperfeiçoamento das atividades a serem desenvolvidas pelo respectivo profissional. Têm-se, ainda, as teses e dissertações que apresentam como relevância o fato de ser instrumento para os gestores na Administração Pública ou para a

sociedade, no sentido de apontar modelos para a gestão ou aprofundar análise das contas públicas, que, para este trabalho, foram classificadas como “Auxílio ao Gestor ou Sociedade”.

Constatou-se, ainda, que 28 trabalhos não apresentaram a relevância da pesquisa ou esta não foi identificada na análise. Evidencia-se que foram consideradas para a identificação da unidade de análise “Relevância da Pesquisa” as seguintes expressões: “contribuição da pesquisa”, “importância da pesquisa” e “relevância da pesquisa”. Ressalta-se que duas pesquisas apresentaram um tópico denominado “Problema e Relevância”, porém a relevância não foi detectada ao longo da leitura do trabalho. Portanto, nestes trabalhos, quanto à unidade de análise “relevância”, considerou-se “não apresentada”.

Assim, é possível afirmar que os pesquisadores não estão preocupados somente com o aspecto profissional, escrevendo trabalhos também em que a pesquisa pode ser uma forma de auxiliar a sociedade no controle dos recursos públicos e até mesmo ser uma forma de indicar ao gestor ferramentas que podem auxiliar na administração. Os pesquisadores mostraram-se preocupados também com a quantidade de trabalhos, existentes, contribuindo, assim, com a evolução da pesquisa na área. O principal enfoque concedido na categoria “Justificativa” decorreu, contudo, da reflexão e aperfeiçoamento de atividades da Administração Pública.

5.3 Análise da Categoria Aspectos Metodológicos

A análise da categoria Metodologia foi realizada de acordo com as subcategorias: Quadro de Congruência, Paradigmas, Caracterização da Pesquisa, Estratégia da Pesquisa, Instrumento de Coleta de Dados e Ambiente da Pesquisa, tendo em vista os conceitos abordados anteriormente nesta dissertação. Salienta-se o fato de que a classificação das teses e dissertações nas unidades de análise das subcategorias pertencentes aos Aspectos Metodológicos foi feita de acordo com a clareza expressa pelo autor ao classificar a respectiva pesquisa.

Iniciando-se com a análise da subcategoria “Quadro de Congruência”, esta foi dividida em: objetivo geral, objetivos específicos, problema, hipóteses ou pressupostos. Ao observar os objetivos gerais das dissertações e teses, constatou-se que, dentre os 74 selecionados para amostra, apenas dois não expressam o objetivo geral da pesquisa e um apresenta o seguinte objetivo geral: “O objetivo deste trabalho é responder à seguinte pergunta...”, fazendo com que o objetivo geral se confunda com o problema da pesquisa. Estes três trabalhos citados contrariam as

regras básicas do objetivo geral que deve responder o problema da pesquisa (LOCKE; SPIRDUOSO; SILVERMAN, 2007). Sendo assim, tem-se que 71 dissertações e teses exibiram, no decorrer das justificativas, o objetivo geral.

Tratando dos objetivos específicos, verificou-se que, dentre as 74 teses e dissertações, 17 não exibiram objetivos específicos, enquanto 57 demonstram, por meio dos objetivos específicos, alguns resultados que serão alcançados para que o objetivo geral da pesquisa seja atendido.

Em relação ao problema de pesquisa, observou-se que, dentre as 74 dissertações e teses, 70 trabalhos expressam claramente a questão orientadora da pesquisa. O problema da pesquisa é considerado por Martins e Theóphilo (2009), conforme comentado anteriormente, como o ponto de partida da pesquisa. Sendo assim, embora não expressas diretamente, constataram-se três trabalhos que trouxeram a contextualização do problema de pesquisa. E apenas um trabalho não contém uma questão orientadora para elaboração da pesquisa.

Portanto, é possível asseverar que as teses e dissertações com foco em Controladoria Governamental defendidas nos programas de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria brasileiras são passíveis de investigação, pois trazem um problema de pesquisa. Nesse sentido, tem-se a afirmação de Bunge (1983), conforme visto anteriormente, assegurando que a ausência do problema impede a investigação da pesquisa.

Quanto às hipóteses ou pressupostos, constatou-se, na análise das 74 teses e dissertações, que 38 trabalhos não relatam as hipóteses ou pressupostos da pesquisa, enquanto 36 trabalhos já expressaram possíveis respostas ao problema da pesquisa. Talvez este resultado tenha sido alcançado pelo fato de as pesquisas se constituírem como exploratórias, não havendo estudos anteriores no assunto que embasem os possíveis resultados a serem encontrados.

Destaca-se que a ideia da hipótese ou pressuposto é explicar a base de um estudo a ser desenvolvido, sendo elaborado tomando-se por base a teoria, buscando responder ao problema da pesquisa. Já no que se refere à hipótese, realiza-se uma análise no decorrer da pesquisa, objetivando refutar ou confirmar a hipótese.

A Tabela 2 demonstra as quantidades de trabalhos que apresentaram as unidades de análise estudadas na subcategoria Quadro de Congruência.

Tabela 2 – Quadro de Congruência Apontado nos Trabalhos Analisados

Unidades de Análise	Qde. de Trabalhos que Apresentam	Qde. de Trabalhos que Não Apresentam	TOTAL
Objetivo Geral	71	3	74
Objetivos Específicos	57	17	74
Problema	73	1	74
Pressupostos ou Hipóteses	36	38	74

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Ao observar a Tabela 2, percebe-se que a unidade de análise Pressupostos ou Hipóteses é a menos abordada nas teses e dissertações que discorrem sobre Controladoria Governamental, enquanto a unidade de análise mais presente é o problema da pesquisa, que é a responsável pelo seu ponto de partida.

Analisou-se também o alinhamento entre tema, objetivo geral, objetivos específicos, problemas e hipóteses/pressupostos. Salienta-se que, neste caso, foram levados em consideração somente os trabalhos que trouxeram as quatro unidades de análises (objetivo geral, objetivos específicos, problemas e hipóteses ou pressupostos), totalizando, desta forma, 33 trabalhos a serem analisados, ou seja, 41 não apresentaram em sua estrutura alguma das unidades de análise.

Dentre os 33 estudos examinados, verificou-se que oito teses e dissertações mantêm as unidades de análise (objetivo geral, objetivos específicos, problema e hipóteses/pressupostos), bem como o tema, alinhados, ou seja, estas unidades são congruentes para que a pesquisa seja desenvolvida com sucesso. Observou-se ainda que quatro teses e dissertações não exprimem nenhuma congruência entre tema, problema, pressupostos ou hipóteses, objetivo geral e objetivos específicos. Portanto, em 21 trabalhos a congruência é parcial, ou seja, se constatou ausência de congruência como, por exemplo, entre problema e hipótese ou entre objetivo geral e objetivos específicos. Os casos mais detectados foram os seguintes:

- os objetivos específicos não permitem que o objetivo geral seja alcançado: neste caso foram consideradas as teses e dissertações cujos objetivos específicos abordavam referencial teórico ou faziam sugestões, bem como os casos em que o objetivo específico se confunde com o objetivo geral da pesquisa, o que contradiz Carvalho (2011), conforme visto anteriormente, pois os objetivos específicos são orientações para êxito do objetivo geral;

- pressupostos/hipóteses não correspondem ao problema da pesquisa: neste caso foram verificadas as teses e dissertações em que os pressupostos ou hipóteses não estão interligados ao problema da pesquisa ou que não tratam de relação entre duas ou mais variáveis, conforme visto anteriormente na afirmação de Martins e Theóphilo (2009); e
- problema de pesquisa limitada: foram alocadas as dissertações e teses em que os problemas foram elaborados de forma que a resposta se constitua em sim ou não.

A análise do tema, objetivo geral, objetivos específicos, problema e hipóteses ou pressupostos foi realizada com base na descrição nas teses e dissertações.

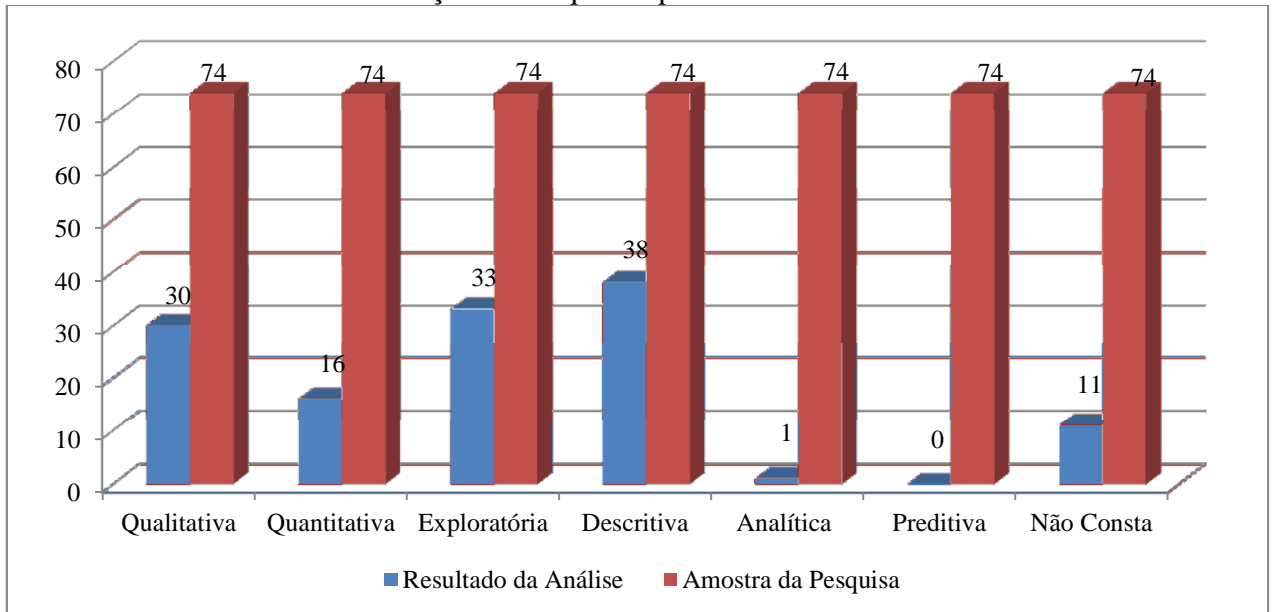
A subcategoria “Paradigma” foi dividida nas seguintes unidades de análise: positivismo, fenomenologia, estruturalismo, abordagem crítico-dialética, abordagem funcionalista, abordagem sistêmica, outro e não consta (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Nesta perspectiva, contudo, se verificou que apenas dois trabalhos apresentam esta classificação, sendo retratadas pela fenomenologia e fenomenológico-hermenêutica. Esta última foi classificada no quadro de análise como “outro”.

Em razão do resultado encontrado na subcategoria “Paradigma”, supõe-se que a ausência desta classificação das teses e dissertações, tendo em vista o conhecimento em Controladoria Governamental, decorra da complexidade de identificação exigida nesta subcategoria. Salienta-se que este resultado não corrobora os resultados das pesquisas de Theóphilo e Iudícibus (2005) que verificaram 107 trabalhos (teses, dissertações, artigos de periódicos e trabalhos de congressos), dentre 238 analisados, estão classificados com abordagem positivista.

A análise da subcategoria “Caracterização da Pesquisa” foi realizada com intuito de identificar como as dissertações e teses que tratam da Controladoria Governamental abordam essa questão. Para tanto, foram definidas as seguintes unidades de análise: qualitativa, quantitativa, exploratória, descritiva, analítica, preditiva e não consta (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Dentre as teses e dissertações que compõem a população da pesquisa, verificou-se que sete trabalhos não evidenciaram a caracterização da pesquisa, enquanto outros a classificam em mais de uma unidade de análise. As classificações quanto à Caracterização da Pesquisa são demonstradas no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Caracterização da Pesquisa Apontada nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

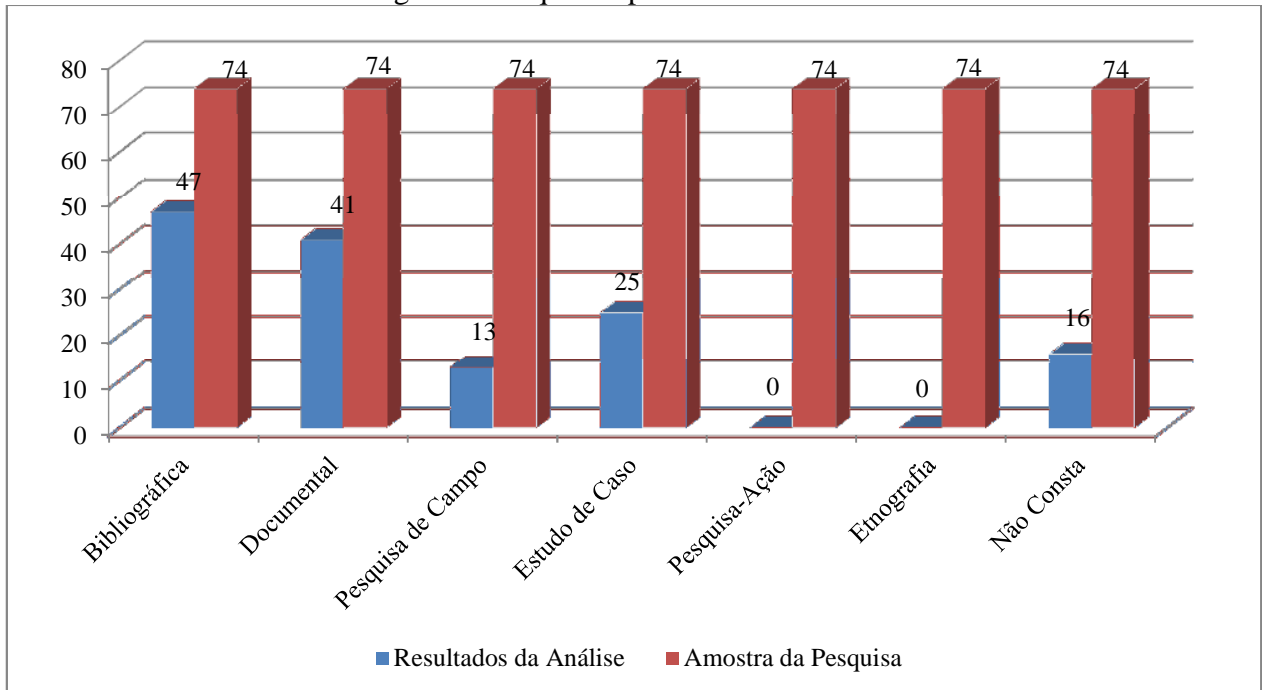
O fato de a pesquisa descritiva obter maior classificação na subcategoria Caracterização da Pesquisa, pode estar interligado à ocorrência de esta pesquisa permitir a descrição dos resultados da análise da população, permitindo relação entre as variáveis (ROESCH, 2006; GRAY, 2012).

O resultado do Gráfico 3 também foi detectado por Oliveira e Aragão (2011) que, ao analisarem os artigos publicados em revistas *on line*, avaliadas pela CAPES, com foco em Contabilidade de Custos, observaram a pesquisa descritiva como a característica predominante (83%). Releva-se a ideia de que não foi possível identificar naquela pesquisa o tamanho da amostra utilizada.

Para identificar as estratégias utilizadas no desenvolvimento das teses e dissertações dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria, tendo em vista a elaboração do conhecimento em Controladoria Governamental, esta subcategoria foi dividida nas seguintes unidades de análise: bibliográfica, documental, pesquisa de campo, estudo de caso, pesquisa-ação, etnografia e não consta (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Nesta subcategoria, observou-se que dez dissertações e teses não trazem esta classificação. Já a taxonomia constatada nas demais 64 dissertações e teses está apresentada no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Estratégias de Pesquisa Apontadas nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Assim como ocorre na subcategoria “Caracterização da Pesquisa”, na subcategoria “Estratégia de Pesquisa”, algumas teses e dissertações analisadas também destacam mais de uma classificação, sendo todas consideradas no decorrer da análise.

Quanto ao resultado da subcategoria Estratégia de Pesquisa, o destaque conferido à pesquisa bibliográfica pode ser explicado pela obrigatoriedade da construção do referencial teórico como forma de subsidiar o desenvolvimento da pesquisa, não significando ensaio teórico.

Oliveira e Boente (2012) analisaram 50 artigos publicados em eventos, periódicos e *sites* na área contábil relacionados à Contabilidade Gerencial e à Controladoria, e também observaram que a pesquisa bibliográfica é o procedimento mais utilizado, sendo detectada em 22 artigos.

Tal resultado está de acordo também com Braga, Cruz e Oliveira (2007) que, apesar de verificarem um declínio na frequência da pesquisa bibliográfica no decorrer dos anos, a identificaram como a mais recorrente (19 artigos), na análise dos 37 artigos publicados no Encontro Regional dos Estudantes de Ciências Contábeis (ERECIC), de 2004 a 2006. Braga, Cruz e Oliveira (2007) observaram, ainda, que nos três anos houve artigos realizados por meio de

pesquisa de campo (11 artigos), enquanto a estratégia estudo de caso foi identificada em cinco artigos e não verificaram trabalhos com estratégia de pesquisa documental no período analisado.

Verifica-se que, apesar de aparecer após a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental também é relevante na subcategoria Estratégia de Pesquisa, uma vez que foram apontadas 41 teses e dissertações com esta classificação, dentre as 74 que compõem a amostra deste estudo. O resultado encontrado referente à pesquisa documental pode ter ocorrido em virtude da análise de documentos no desenvolvimento da pesquisa para dar embasamento aos resultados descritos.

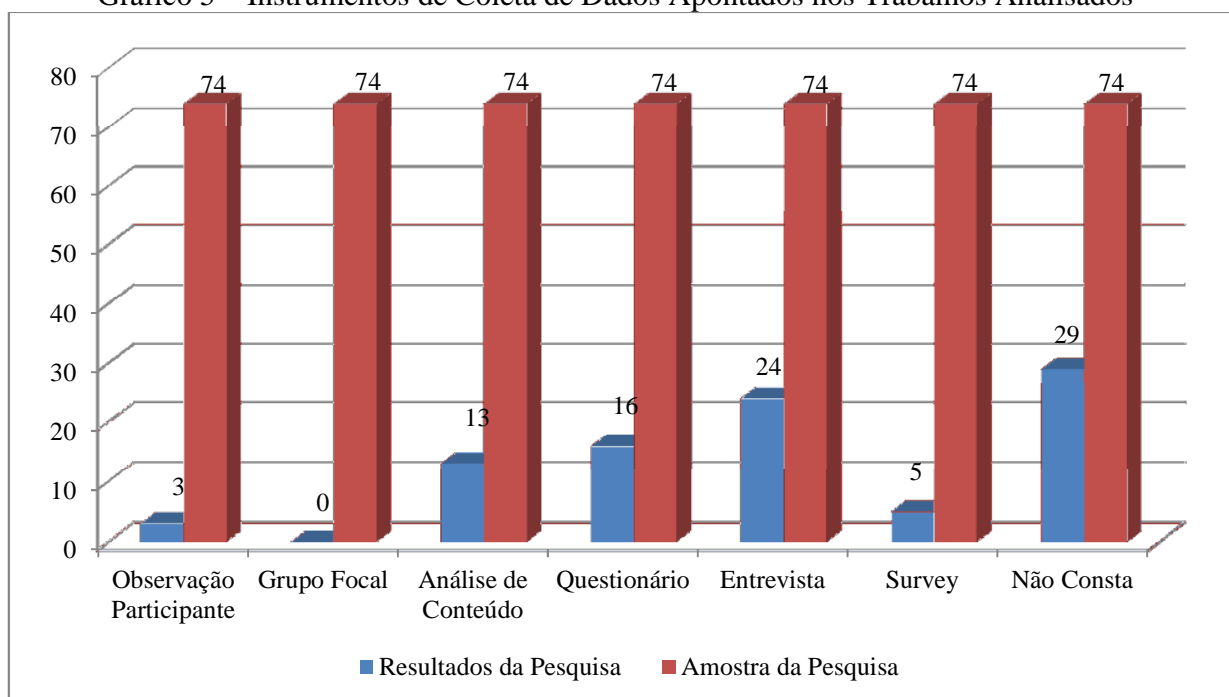
Na sequência, tem-se o estudo de caso, representante das pesquisas que têm como foco uma instituição, buscando aprofundar o estudo em algum aspecto da instituição, necessitando, em geral, de instrumento de coleta que possui maior intensidade na busca dos dados, permitindo o aprofundamento na análise dos resultados.

Nesse sentido, Lima *et al* (2011) demonstram a análise documental dentre as técnicas metodológicas, em que esta se destaca em 28 artigos dentre os 37 analisados no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, e destaca-se, ainda, em 18 artigos dentre os 21 analisados no Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Ainda na pesquisa de Lima *et al* (2011), o estudo de caso aparece em apenas dois artigos do Congresso USP e não consta nos artigos analisados do ANPCONT.

Bastos, Hein e Fernandes (2006) analisaram as publicações do Congresso USP e Congresso de Custos, no período de 2001 a 2005, com o objetivo de analisar a inserção da Controladoria em artigos publicados em anais de eventos científicos nacionais, relacionados à área de Contabilidade e identificaram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa de campo aplicadas em 19 artigos cada qual. O estudo de caso foi constatado em oito artigos, a pesquisa documental estava presente em quatro artigos e a pesquisa-ação foi encontrada em apenas um artigo.

A subcategoria “Instrumentos de Coleta de Dados” envolveu as seguintes unidades de análise: observação participante, grupo focal, análise de conteúdo, questionário, entrevista e *survey* e não consta (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Os resultados encontrados são apresentados no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Instrumentos de Coleta de Dados Apontados nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Bem como aconteceu na análise das subcategorias anteriores, na subcategoria “Instrumento de Coleta de Dados” também ocorreu a indicação, pelos autores, de mais de um instrumento. É possível observar no Gráfico 5 que a maioria dos autores não informou qual ou quais os instrumentos utilizados na coleta dos dados da pesquisa.

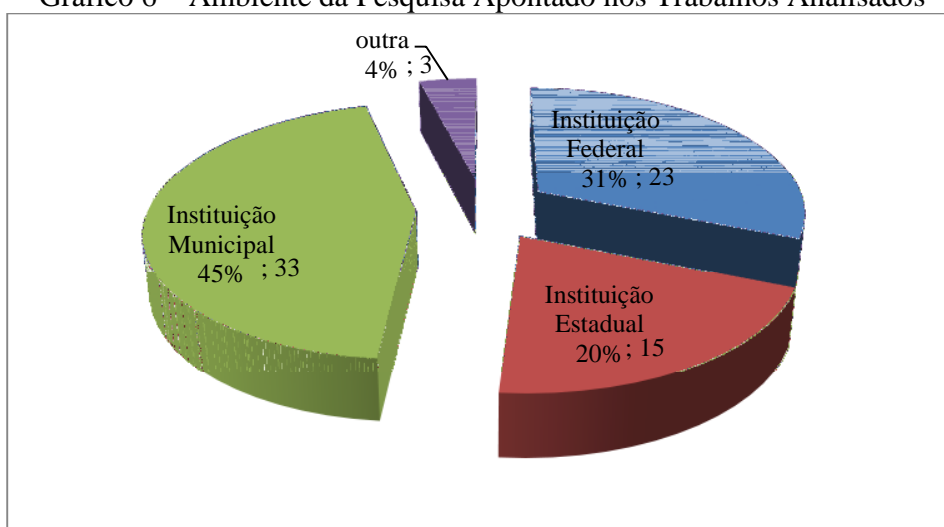
Nas pesquisas que evidenciaram essa informação, a unidade de análise mais utilizada foi a entrevista. Este resultado pode estar relacionado ao fato de que a entrevista, além de permitir uma interação pessoal com o respondente, permitindo aprofundar conhecimento em situações mais relevantes para a pesquisa, também se constitui como forma de obter a resposta mais rápida, uma vez que depende da agenda de apenas duas pessoas (entrevistador e entrevistado).

Percebe-se uma coerência com o resultado encontrado no Gráfico 4, que tem o estudo de caso detectado em 25 teses e dissertações, e o Gráfico 5 demonstra que o Instrumento de Coleta de Dados “entrevista” foi utilizada em 24 teses e dissertações.

Bastos, Hein e Fernandes (2006), contudo, ao estudarem a inserção da Controladoria nos eventos científicos de cunho contábil, identificaram que o questionário é o instrumento de coleta de dados mais utilizado.

No que se refere à subcategoria “Ambiente da Pesquisa”, esta análise foi realizada a fim de verificar as instituições em que pesquisas foram desenvolvidas. Portanto, definiram-se as seguintes unidades de análise, por se relacionarem ao contexto governamental: Instituição Federal, Instituição Estadual, Instituição Municipal e Outra. O Gráfico 6 demonstra os resultados da análise realizada na subcategoria Ambiente da Pesquisa.

Gráfico 6 – Ambiente da Pesquisa Apontado nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

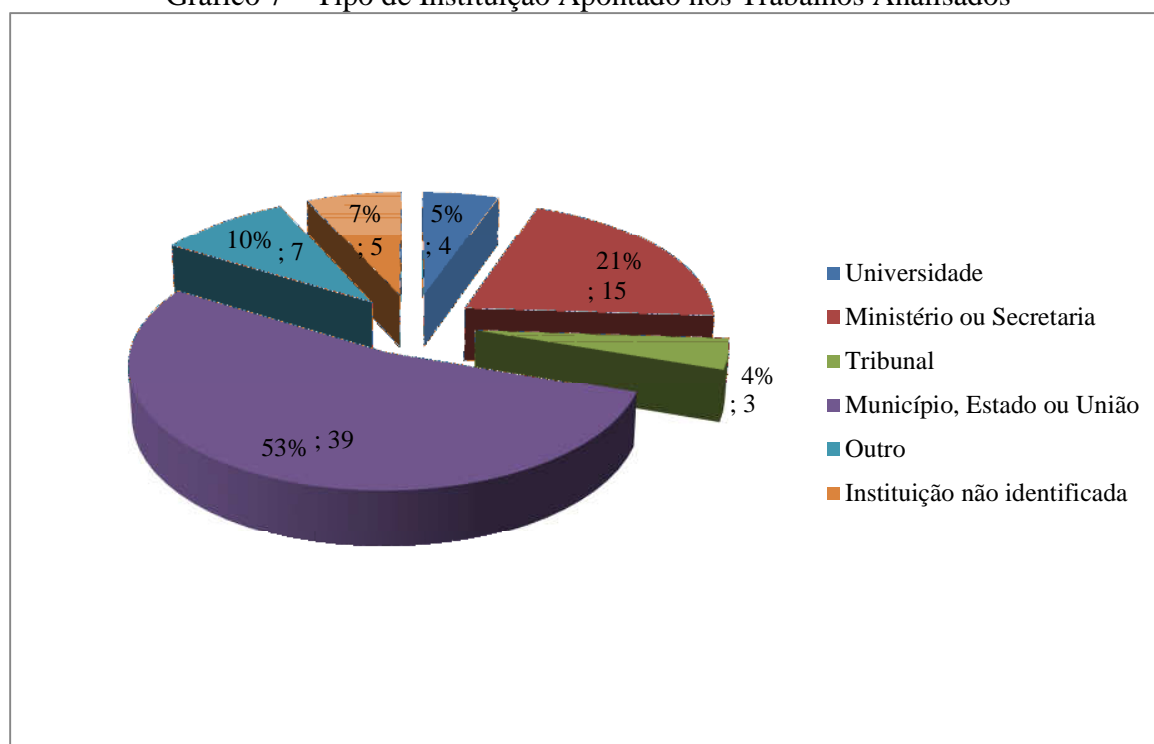
Salienta-se que na unidade de análise “Outra” foram alocados os seguintes trabalhos: uma pesquisa que ocorreu num hospital, não tendo definido na pesquisa à qual esfera de Governo este pertence (federal, estadual ou municipal); uma pesquisa que envolveu profissionais que participaram de um curso de Contabilidade aplicada ao setor público; e uma pesquisa que realizou um comparativo entre os regimes contábeis governamentais em diversos países.

Logo após a identificação do Ambiente da Pesquisa, observou-se o Tipo de Instituição em que as teses ou dissertações foram desenvolvidas. Esta subcategoria foi dividida nas seguintes unidades de análises: Universidade; Ministério ou Secretaria; Tribunal; Município, Estado ou União; e Outro.

Vale ressaltar que, na unidade de análise Município, Estado ou União, foram consideradas as teses e dissertações que não se restringiram a uma secretaria ou ministério, mas à Administração ou ao Governo, em geral, como, por exemplo, Seraphim (2011) que buscou “validar uma proposta de estrutura de nota explicativa que promova a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada

prestação de contas e o necessário suporte para instrumentalização do controle social”. O estudo foi realizado nos municípios da região metropolitana do Estado de São Paulo. O Gráfico 7 expressa os resultados encontrados no que se refere à subcategoria Tipo de Instituição.

Gráfico 7 – Tipo de Instituição Apontado nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Na unidade de análise denominada “Outra” estão as teses e dissertações que realizaram a pesquisa em instituições, tais como: Forças Armadas, Colégio Militar, Marinha, Banco do Nordeste do Brasil, Restaurante Universitário, Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina e um hospital não identificado.

Já em alguns trabalhos não foi possível identificar a instituição onde a pesquisa foi realizada. Sendo assim, foram classificadas nesta unidade de análise as pesquisas realizadas: com profissionais que participaram do curso de contabilidade aplicado ao setor público, Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento e uma comparação dos regimes contábeis do Brasil com o mundo.

No que se refere à subcategoria “Tipo de Instituição”, o resultado detectado decorre, provavelmente, da acessibilidade dos dados, uma vez que dados dos municípios, estados e União devem ser divulgados no Portal da Transparência, tornando assim mais fácil o acesso.

Já no caso da unidade de análise Ministério ou Secretaria, o baixo resultado (15 dissertações e teses) pode ter interferência pela dificuldade de se conseguir os documentos para análise nestas instituições, o que demanda tempo para a entrega do material solicitado, podendo correr o risco de não receber o mesmo, prejudicando, desta forma, o sucesso da pesquisa.

Tendo em vista a disponibilidade dos dados e informações da Administração Pública, salienta-se a publicação da Lei Federal nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe acerca do acesso às informações públicas como regra e o sigilo como exceção, o que pode interferir na quantidade de teses e dissertações defendidas, a partir de 2012, voltadas para Ministérios ou Secretarias específicas.

5.4 Análise dos Aspectos Teóricos

A análise da categoria “Aspectos Teóricos” foi redigida sob as subcategorias: Origem da Fonte Bibliográfica, com intuito de identificar se a referência utilizada para desenvolver o referencial teórico é de cunho nacional ou internacional, ou seja, estas constituem as unidades de análise desta subcategoria; Tipo de Fonte de Pesquisa, a fim de verificar qual o tipo de bibliografia utilizada; Periódicos, onde foram identificados os periódicos nacionais e internacionais mais utilizados pelos pesquisadores da Controladoria Governamental; Autoria, que tem por finalidade identificar o autor mais referenciado, bem como as instituições ou unidades federativas mais citadas; Obra, cujo propósito é demonstrar a obra mais referenciada nas teses e dissertações que tratam de conhecimentos acerca da Controladoria Governamental; Legislação, a qual demonstra as legislações mais referenciadas; Período, a fim de identificar o ano em que mais foram produzidas pesquisas em Controladoria Governamental, bem como observar a evolução das pesquisas; Área, pois a Controladoria possui amplo campo de atuação, sendo, portanto, fundamental identificar a temática mais abordada pelos pesquisadores da Controladoria Governamental; e Palavras-Chave, uma vez que expressam o foco principal da pesquisa.

Considerando que esta pesquisa tem como objetivo geral analisar as principais características teórico-metodológicas e justificativas das teses e dissertações produzidas acerca da

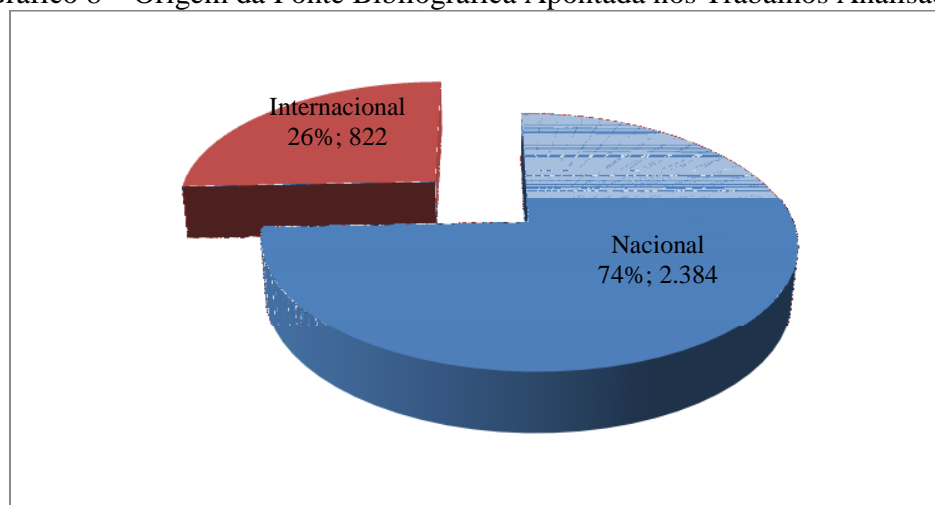
Controladoria Governamental nos programas de pós-graduação brasileiros, na análise da categoria “Aspectos Teóricos”, foram consideradas apenas àquelas relativas à área específica de Controladoria Governamental.

Dentre as 74 teses e dissertações analisadas, foram identificadas 3.545 referências que tratavam de Controladoria Governamental em seu conteúdo. Destas, porém, 339 não foram consideradas em razão dos seguintes problemas:

- o autor foi identificado no texto como citação, mas não estava nas referências, o que impediu de realizar a análise quanto a Origem da Fonte Bibliográfica, Tipo de Fonte da Pesquisa e Obra;
- autores que constam nas referências “*et al*”, pois esta pesquisa possui a participação de outros autores e, na forma de ser referenciado na tese ou dissertação, impedia a identificação dos demais autores; e
- obras referenciadas em que foi esquecida a descrição do título, tornando impossível analisar o título da obra.

Com isso, tem-se que a análise da categoria Referência se estendeu sob 3.206 referências identificadas nas 73 dissertações e teses que tratam de Controladoria Governamental. Para demonstrar a análise realizada acerca da subcategoria Origem da Fonte Bibliográfica (nacional ou internacional), tem-se o Gráfico 8.

Gráfico 8 – Origem da Fonte Bibliográfica Apontada nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Observa-se no Gráfico 8 que as obras de cunho nacional sobressaem-se em relação às obras internacionais. Nesse mesmo sentido, Ribeiro *et al* (2011) constataram que, nos trabalhos publicados na área de Controladoria no Congresso Brasileiro de Custos, no período de 2004 a 2010, dentre as 6.468 fontes bibliográficas analisadas, 4.689 são de origem nacional e 1.779 de procedência internacional. Tal resultado talvez esteja relacionado às peculiaridades que a Administração Pública possui em cada país, o que dificulta corroborar os aspectos teóricos internacionais com as atividades governamentais exercidas no Brasil.

Tratando também da maior quantidade de fontes bibliográficas de origem nacional, Carmo *et al* (2012), ao estudarem as 254 dissertações e teses defendidas, no período de 1998 a 2011, no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, relacionadas à Contabilidade Gerencial e à Contabilidade de Custos, verificaram que, das 1.534 referências identificadas e analisadas, 826 eram nacionais e 708 internacionais.

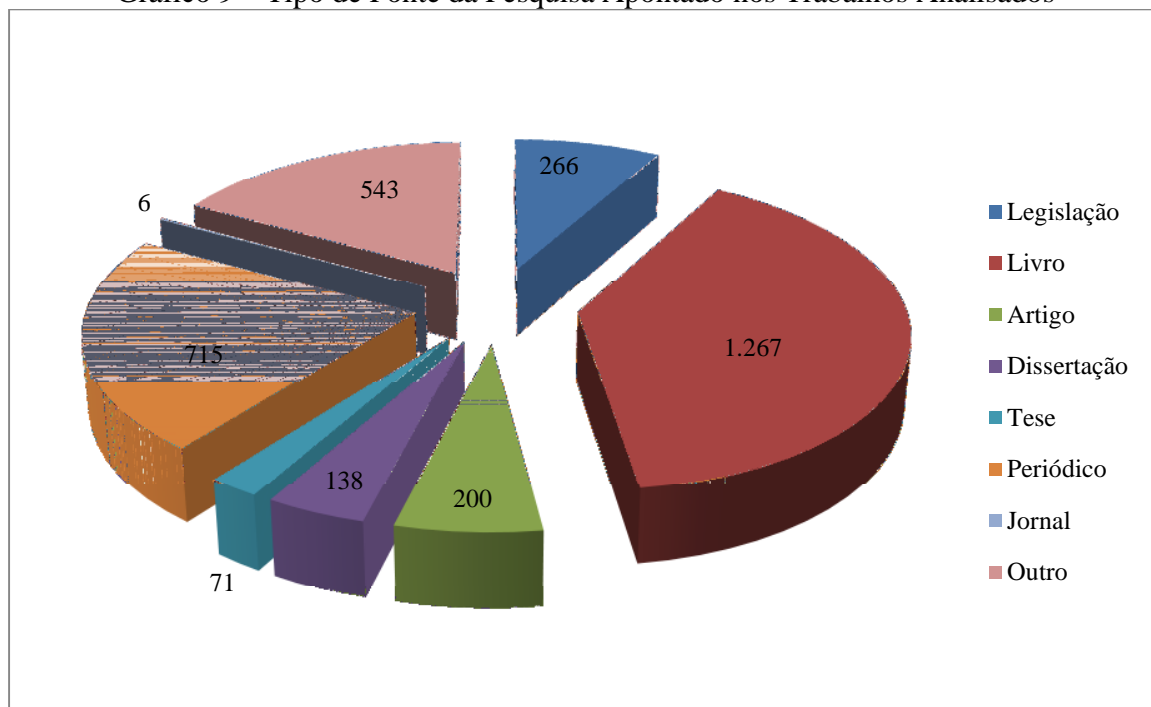
Ainda nesse contexto, Lima *et al* (2011) observaram que, no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, as fontes bibliográficas de origem nacional superam as internacionais com, respectivamente, 52% e 48% nos artigos analisados. No que se refere, porém, ao evento da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), os dados se invertem, ou seja, as fontes bibliográficas de origem internacional superam às de origem nacional, com 63% e 37%, respectivamente.

Este resultado pode ser explicado pelo fato de as legislações e relatórios emitidos por órgãos da Administração Pública serem muito utilizados nos trabalhos dessa área, de origem nacional, além das obras clássicas de cunho nacional que retratam o funcionamento da Controladoria Governamental no Brasil, cuja citação enriquece o conteúdo do trabalho.

Na análise da subcategoria “Tipo de Fonte” da Pesquisa foram definidas as seguintes unidades de análise: Legislação, Livro, Artigo, Dissertação, Tese, Revista, Jornal e Outro. Na unidade de análise denominada “Outro”, tem-se as obras literárias em que observando a formatação da referência não foi possível identificar a sua classificação nas demais unidades de análise ou se tratavam de: Cadernos, Relatórios, Textos para Discussão, Textos de *Sites*, Manuais, Documentos, Normas, Nota Técnica, Códigos, Boletins, Regimentos, Cartilhas e

Monografias. O Gráfico 9 demonstra os resultados encontrados a partir da análise da subcategoria Tipo de Fonte da Pesquisa.

Gráfico 9 – Tipo de Fonte da Pesquisa Apontado nos Trabalhos Analisados



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Na subcategoria “Tipo de Fonte da Pesquisa”, a unidade de análise mais referenciada foi o Livro. Vale ressaltar ainda a importância dos autores utilizarem no desenvolvimento das teses e dissertações os livros para dar sustento à pesquisa.

Wahlmann (2008), ao buscar descrever algumas características da produção científica em Controladoria entre 1997 e 2006, verificou que 52,1% das pesquisas dos 3º e 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade é do tipo Livro. Wahlmann (2008) observou, ainda, que 40% das referências das pesquisas publicadas na *Revista Contabilidade & Finanças* no período 1999 a 2006 também são do tipo Livro. E, ao analisar as referências das pesquisas de Controladoria publicados no ENANPAD e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no período 2001 a 2006, tem-se que dentre as 1.251 pesquisas analisadas, 679 são do tipo Livro.

Salienta-se que o resultado observado no Gráfico 8 referente à unidade de análise “Outro” pode ser esclarecido pelas diversas normas, manuais, textos para discussão, textos e relatórios postados nos *sites* e portais de órgãos e entidades, governamentais ou não.

O resultado demonstrado no Gráfico 8 corrobora aqueles encontrados por Martins e Silva (2005) que estudaram as publicações ocorridas em 2003 e 2004 no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, encontrando 221 trabalhos que envolvem 3.795 referências, dentre as quais 1.977 são do tipo Livro.

A prevalência, verificada no Gráfico 8, relativa à utilização de livros pelos autores que pesquisaram sobre a Controladoria Governamental também vai ao encontro do resultado de Vey *et al* (2008) que, ao estudarem os artigos publicados no período de 2003 a 2007 na área de ensino e pesquisa em Contabilidade do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, afirmaram a concentração das teorias de base em livros.

Roza, Machado e Quintana (2011) também demonstraram que os autores com artigos publicados no Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG) e na *Revista Brasileira de Administração Pública* (RAP) utilizam, em geral, como tipo de fonte de pesquisa os livros, totalizando 1.092 referências, dentre as 2.420 analisadas.

No que se refere à análise das revistas, foi realizada uma análise dos periódicos internacionais e nacionais. Quanto aos internacionais, foram identificadas 198 diferentes revistas, dentre as quais as mais referenciadas são demonstradas na Tabela 3.

Tabela 3 – Periódicos Internacionais mais Referenciados nos Trabalhos Analisados

Nome do Periódico	Qde de referências
International Public Management Journal	15
Public Administration	15
Public Administration Review	15
Accounting, Organizations and Society	10
Australian Journal of Public Administration	10
Journal of Public Administration	10
Management Accounting	9
Financial Accountability & Management	8
Journal of Financial Economics	8
Public Money & Management	8
Strategic Management Journal	8
American Review of for Public Administration	7
Academy of Management Review	7
Government Information Quarterly	7
The Accounting Review	7
Public Administration and Development	6
Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions	5
Harvard Business Review	5

Nome do Periódico	Qde de referências
Management Science	5
Demais Periódicos	Possuem menos de 5

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Na classificação Demais Periódicos, de acordo com a Tabela 3, foram atribuídos todos os periódicos, totalizando 173 periódicos diferentes, que se apresentaram 4, 3, 2 ou apenas 1 vez dentre as 446 referências de periódicos analisados.

Salienta-se que, dentre os periódicos mais referenciados, apenas três mantêm a qualificação da CAPES, quais sejam: *Strategic Management Journal* com classificação A1; e *Government Information Quarterly* e *Harvard Business Review*, ambas com classificação C. A classificação adotada nos resultados desta pesquisa tem em vista o relatório expedido pela CAPES em 10/03/2013.

Na identificação dos periódicos nacionais, foram reunidos 106 periódicos diferentes, dentre os quais os mais referenciados estão na Tabela 4.

Tabela 4 – Periódicos Nacionais mais Referenciados nos Trabalhos Analisados

Nome da Revista	Qde. de referências
Revista do Serviço Público	49
Revista de Administração Pública	30
Revista Brasileira de Contabilidade	11
Revista Contabilidade & Finanças	11
Revista de Administração	7
Revista do BNDES	6
Revista dos Tribunais	6
Revista Universo Contábil	6
Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul	5
Revista Enfoque Reflexão Contábil	5
Demais Periódicos	Possuem menos de 5

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Assim como ocorreu na taxonomia dos periódicos internacionais, na classificação das revistas nacionais, na terminologia “Demais Periódicos”, foram agrupados todos os periódicos que foram referenciados 4, 3, 2 ou apenas uma vez dentre as 269 referências de periódicos nacionais analisadas, totalizando 94 periódicos no grupo “Demais Periódicos”.

Quanto à classificação realizada pela CAPES, verificou-se que os periódicos nacionais mais referenciados nas teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria que tratam de Controladoria Governamental

utilizam, em geral, periódicos mantidos no *Qualis* periódico, como, por exemplo: as *Revista de Administração Pública* e *Revista de Contabilidade & Finanças* que estão na classificação A2; a *Revista Universo Contábil* com classificação B1; as *Revista do Serviço Público* e *Revista Brasileira de Contabilidade* que estão classificadas como B4; a *Revista do BNDES* classificada como B5; e a *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul* com classificação C.

Com isso, verifica-se que apenas duas revistas (*Revista dos Tribunais* e *Revista Enfoque Reflexão Contábil*) não estão sob a qualificação dos periódicos da CAPES. Assim como na análise das revistas internacionais, a classificação adotada nos resultados desta pesquisa tem em vista o relatório expedido pela CAPES em 10/03/2013.

Este resultado vai de encontro da pesquisa de Pinto (2011) que identificou, dentre outras, a *Revista Contabilidade & Finanças* e a *Revista Universo Contábil* como as principais editoras e revistas acadêmicas representadas pelos programas de Mestrado do Brasil.

É possível verificar na Tabela 3 que é constante a pesquisa em periódicos de cunho institucional da Administração Pública, como, por exemplo, *Revista do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social* (BNDES) e *Revista dos Tribunais*, sendo que apenas a primeira, como comentado anteriormente, consta no *Qualis* periódico da CAPES.

Ao analisar a subcategoria “Autoria”, buscou-se evidenciar os autores mais citados em meio às teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade e Controladoria. Dentre as 3.206 referências analisadas, foram identificados 2.296 diferentes autores. Vale ressaltar que nesta análise não foram incluídas legislações e textos publicados por instituições. A Tabela 5 demonstra os 19 autores mais evidenciados.

Tabela 5 – Autores mais Evidenciados nas Referências Analisadas

Autor	Qde. de referências
SLOMSKI, Valmor	63
BRESSER-PEREIRA, Luis Carlos	41
MEIRELLES, Helly Lopes	32
SILVA, Lino Martins da	32
CRUZ, Flávio da	25
KOHAMA, Heilio	19
PETER, Maria da Glória Arrais	18
CATELLI, Armando	16
IUDÍCIBUS, Sérgio	16

Autor	Qde. de referências
MACHADO, Marcus Vinícius Veras	16
BEUREN, Ilse Maria	15
DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella	15
KAPLAN, Robert S.	15
GIACOMONI, James	14
GOMES, Josir Simeone	14
MARTINS, Eliseu	14
PISCITELLI, Roberto Bocaccio	14
REIS, Heraldo da Costa	14
Demais Autores	Menos de 14

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

A terminologia Demais Autores compõe todos os autores referenciados nas teses e dissertações com foco na Controladoria Governamental, contudo foram identificados menos de 14 vezes nas referências analisadas, devido à grande quantidade de autores a serem elencados.

Verifica-se que o autor mais evidenciado é Slomski, o qual, conforme consta no currículo Lattes, possui sete livros publicados relativos à Contabilidade, dentre os quais seis estão focados na área Governamental. Além de possuir quatro capítulos de livros publicados, 58 trabalhos completos publicados em anais de congressos e um resumo expandido publicado em anais de congressos. Tais números podem explicar o motivo de o autor Slomski ser o mais referenciado nas teses e dissertações com foco na Controladoria Governamental.

Considerando os resultados da Tabela 5, verifica-se que o foco da Controladoria Governamental está voltado para tradição da Contabilidade pública (Slomski, Bresser-Pereira, Silva, Kohama e Piscitelli), bem como para o controle, uma vez que foram bastante adotadas as teorias de Cruz, Peter, Catelli e Machado. Como essas pesquisas se reportam ao ambiente governamental, então é necessário abordar a Administração Pública no decorrer do referencial teórico, empregando as teorias de Di Pietro e, principalmente, Meirelles.

É possível ainda verificar nas teses e dissertações o enfoque orçamentário (Giacomoni), além da utilização da teoria contábil e gerencial, neste destacando-se a aplicação dos conceitos de custos.

Roza, Machado e Quintana (2011), em relação aos principais autores citados nos artigos analisados do EnAPG e da RAP, identificaram, dentre outros: Bresser-Pereira, Slomski,

Kaplan, Iudícibus, Giacomoni, Kohama, Cruz e Meirelles. Sendo assim, é possível afirmar que o resultado desta pesquisa corrobora os achados de Roza, Machado e Quintana (2011).

Verificou-se, ainda, no decorrer da unidade de análise Nome dos Autores, a citação de instituições em razão dos textos disponíveis nos respectivos *sites* ou relatórios publicados, além das legislações, que totalizaram 98 instituições diferentes, dentre as 3.206 referências analisadas. As referências relativas às instituições foram examinadas separadamente, conforme a Tabela 6.

Tabela 6 – Instituições ou Unidade Federativa mais Evidenciadas nas Referências Analisadas

Instituição/Unidade Federativa	Qde. Referências
BRASIL	285
CFC. Conselho Federal de Contabilidade	21
CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis	15
INTOSAI. <i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>	14
IFAC. <i>International Federation of Accountants</i>	13
OECD. <i>Organisation Economic Co-Operation and Development</i>	10
IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	8
TCU. Tribunal de Contas da União	8
CGU. Controladoria Geral da União	5
IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil	5
Demais Instituições ou Unidade Federativa	Possuem menos de 5

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

A terminologia Demais Instituições ou Unidade Federativa é formada por todas as instituições e as unidades federativas referenciadas nas teses e dissertações voltadas para a Controladoria Governamental, porém foram referenciadas menos de cinco vezes, em decorrência à grande quantidade de instituições/unidade federativa incluídas nessa unidade de análise.

O resultado encontrado na Tabela 5 pode ser explicado pela importância dos dispositivos legais da Administração Pública que acabam sendo utilizados nas teses e dissertações que discorrem sobre Controladoria Governamental ante os documentos das demais instituições. Pode-se afirmar que outra contribuição para tal fato está atrelada à grande quantidade de leis, decretos, portarias, resoluções etc publicadas. Ressaltam-se, ainda, os relatórios e documentos publicados por órgãos, entidades e ministérios do Governo Federal, cujas referências são apresentadas pela Unidade Federativa “Brasil”.

Assim, é possível assinalar que, nos trabalhos com enfoque na Controladoria Governamental, prevalecem as instruções normativas, provavelmente em decorrência da

aplicação do Princípio da Legalidade, caracterizando essas teses e dissertações com abordagem normativa. Salienta-se que a abordagem normativa é baseada em como a controladoria “deveria ser”, diferentemente do que ocorre na abordagem positivista, que procura entender como a contabilidade é para poder prever comportamentos (IUDÍCIBUS, 2006).

Na subcategoria “Obra”, foram analisados os títulos dos livros (1.266 referências), conforme consta no Gráfico 8, utilizados pelos pesquisadores que abordaram a Controladoria Governamental em suas teses e dissertações, sendo detectadas 730 obras literárias distintas.

Ressalta-se que a obra aparece apenas uma vez nas referências de cada tese e dissertação. Com isso, na evidenciação da subcategoria “Obras”, foi levada em consideração a população de 73 teses e dissertações para cada obra analisada. Os resultados a respeito da obra identificada são mostrados na Tabela 7.

Tabela 7 – Obras mais Evidenciadas nos Trabalhos Analisados

Obra	Autoria	Qde. Referências
Direito administrativo brasileiro	MEIRELES, Hely Lopes	28
Contabilidade Governamental	SILVA, Lino Martins da.	24
Teoria da Contabilidade	HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F.	22
Controladoria e governança na gestão pública	SLOMSKI, Valmor.	20
Contabilidade Pública: teoria e prática	KOHAMA, Helio	16
Direito administrativo	DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella.	16
Manual da contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal.	SLOMSKI, Valmor	14
Orçamento Público	GIACOMONI, James	14
Controladoria seu papel na administração de empresas	MOSIMANN, Clara Pellegrinello FISCH, Silvio	12
Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.	CATELLI, Armando	12
Controle de gestão	GOMES, Josir Simeone SALAS, Joan M. Amat.	11
Manual de auditoria governamental	PETER, Maria da Glória Arrais MACHADO, Marcus Vinicius Veras	10
A Lei 4.320 comentada	REIS, Heraldo da Costa MACHADO JR., José Teixeira	10
Controladoria Teoria e Prática	FIGUEIREDO, Sandra CAGGIANO, Paulo César	10
Manual de auditoria governamental	PETER, Maria da Glória Arrais MACHADO, Marcus Vinicius Veras	10
Demais Obras	-	Possuem menos de 10

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

A terminologia Demais Obras é composta por aquelas referenciadas nas teses e dissertações voltadas para a Controladoria Governamental, porém foram identificadas menos de dez vezes nas referências analisadas, em virtude da quantidade de obras incluídas nessa análise.

O fato de a obra *Direito Administrativo Brasileiro* ser a mais evidenciada pode estar relacionado com o assunto Administração Pública, amplamente abordado nesta obra pelo autor Meirelles. Salienta-se que em 2013 foi lançada a 39ª edição desta obra literária, o que pode justificar o elevado conceito que esta possui na Academia. Sendo assim, ao discorrer sobre Controladoria Governamental, os autores de teses e dissertações descrevem Administração Pública em seu referencial teórico fazendo uso da obra *Direito Administrativo Brasileiro*.

Em seguida está a obra *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo* do autor Silva. Esta obra está voltada para as áreas: orçamentária e financeira, da Administração Pública, descrevendo assuntos referentes ao ciclo da gestão, ao orçamento público, às despesas públicas e às receitas públicas; e patrimonial, evidenciando a contabilidade a ser executada no âmbito governamental a respeito do inventário, dos lançamentos contábeis e dos balanços e outros demonstrativos. Desta forma, os assuntos abordados na obra *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo* podem justificar o fato de esta ser a segunda mais utilizada entre os autores que escrevem teses e dissertações com foco em Controladoria Governamental.

Analisando os resultados da Tabela 7, verifica-se conformidade com a Tabela 5, pois se destacaram as obras com foco, principalmente, na Contabilidade Pública (*Contabilidade Governamental; Contabilidade Pública: teoria e prática; Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal; e A Lei 4.320 Comentada*) seguida das obras voltadas para Controladoria (*Controladoria e Governança na Gestão Pública; Controladoria e seu Papel na Administração de Empresas; Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON; Manual de Auditoria Governamental; Controle de gestão; e Controladoria: teoria e prática*). Verifica-se também a utilização de obras com enfoque na Administração Pública (*Direito Administrativo Brasileiro e Direito Administrativo*). Além desses, ainda tem-se as obras com enfoque orçamentário (*Orçamento Público*) e na teoria contábil por meio da utilização do livro *Teoria da Contabilidade*.

Outro fator observado na Tabela 7 é a utilização de obras com abordagem tradicional da Controladoria Governamental como, por exemplo, os seguintes temas: Balanços e Demonstrações Contábeis; Orçamento Público; Plano de Contas; etc. Enquanto os temas emergentes ou atuais tais como: Evidenciação Contábil; Balanço Social; e Governança são menos tratados pelos pesquisadores da Controladoria Governamental, o que sustenta a utilização da abordagem normativa verificada na Tabela 6.

Ribeiro *et al* (2011) identificaram como as obras mais referenciadas a respeito da Controladoria, dentre outras, a *Controladoria: uma abordagem da econômica-GECON*, a *Controladoria: seu papel na administração de empresas* e a *Controladoria Teoria e Prática*, o que corresponde ao resultado demonstrado na Tabela 6, as quais estão entre as obras mais evidenciadas na Controladoria Governamental.

Verificaram-se também as legislações mais evidenciadas nas teses e dissertações defendidas nos programas de pós-graduação do Brasil referentes à Controladoria Governamental, cujos dados são mostrados na Tabela 8. Foram constatadas 266 referências, conforme demonstrado anteriormente no Gráfico 8, sendo identificadas 103 legislações distintas.

Tabela 8 – Legislações mais Evidenciadas nos Trabalhos Analisados

Legislação	Qde. Referências
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	43
Lei federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964	39
Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000	32
Decreto-Lei n 200, de 25 de fevereiro de 1967	17
Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1.993	6
<u>Demais Legislações</u>	<u>Possuem menos de 6</u>

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

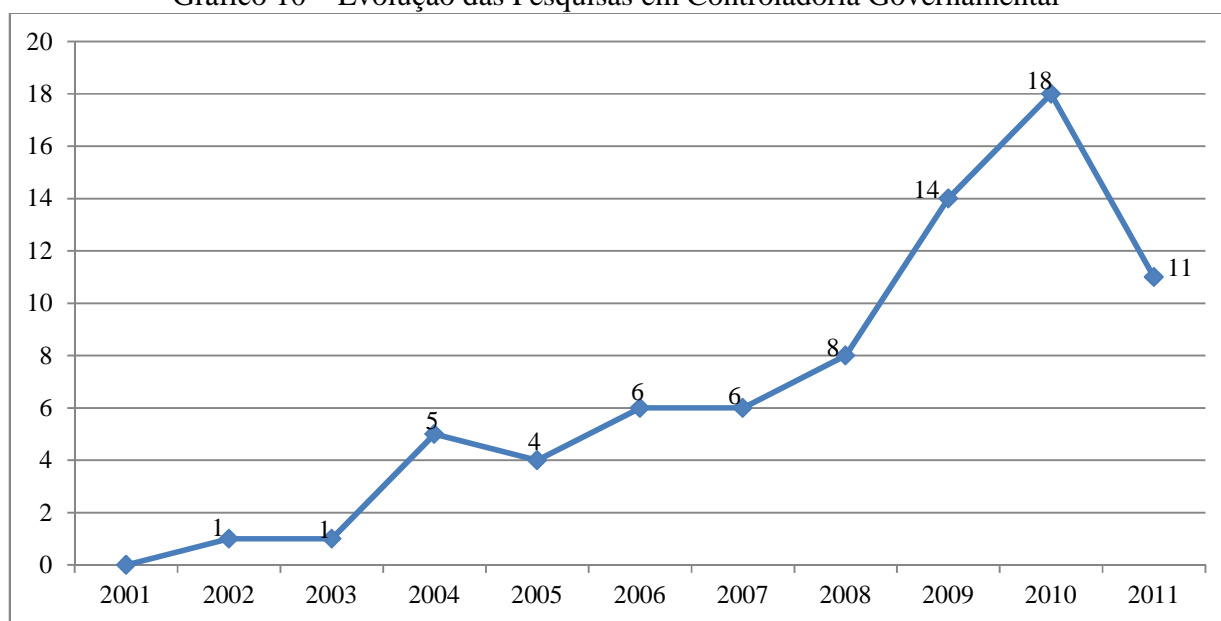
A terminologia Demais Legislações compõem-se de todas as leis, portarias, decretos e resoluções referenciadas nas teses e dissertações com foco na Controladoria Governamental, mas que foram identificados menos de seis vezes nas referências analisadas. Isso foi realizado em virtude da grande quantidade de legislações incluídas nessa análise.

O fato da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ser a mais evidenciada pode ser explicado por esta constituir a base das legislações, denominada de Carta Magna. Já a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, é a primeira legislação que trata, fundamentalmente, da aplicação da contabilidade na Administração Pública e ainda é vigente no

Brasil. Quanto à Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, esta intensificou a questão do controle na Administração Pública, efetivando ainda o controle social.

Ao analisar os períodos das dissertações e teses defendidas dos programas de pós-graduação brasileiros, tendo em vista a Controladoria Governamental, para verificar a evolução das pesquisas, tem-se o resultado demonstrado no Gráfico 10.

Gráfico 10 – Evolução das Pesquisas em Controladoria Governamental



Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Constatou-se no Gráfico 10 que as pesquisas com foco em Controladoria Governamental vêm evoluindo ao longo dos anos (2001-2010), sendo objeto de uma redução na quantidade em 2011. A publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), por meio da Resolução nº 1.131/2008 do CFC, pode ter interferido no “salto” da quantidade de pesquisas de 2008 para 2009 nesta área, em decorrência da novidade do enfoque mais contábil para a Administração Pública.

Observou-se, no Gráfico 10, que o ano de 2010 concentra as pesquisas realizadas no âmbito da Controladoria Governamental, o que corrobora os achados da pesquisa de Ribeiro *et al* (2011) que identificaram os anos de 2009 e 2010 como os que mais trazem artigos aprovados na seção Controladoria do Congresso Brasileiro de Custos em comparação ao período de 2004 a 2010.

Carmo *et al* (2012), a respeito da Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos, áreas da Controladoria, no período de 1998 a 2011, também verificaram os anos de 2008 e 2010 com maiores produções, o que corresponde ao resultado encontrado no Gráfico 9. Assim, percebe-se que o ano 2010 trouxe significativa evolução a respeito da Controladoria Governamental no âmbito das pesquisas, totalizando 18 teses e dissertações.

Para verificar a área específica da Controladoria, que concentra as teses e dissertações com foco em Controladoria Governamental, foi realizada uma pesquisa com base nos títulos e objetivos dos 74 trabalhos, cujos resultados se encontram na Tabela 9.

Tabela 9 – Classificação em Áreas Temáticas

Áreas Temáticas	Qde. de Trabalhos
Controle Interno	17
Avaliação de Desempenho e Resultado	15
Custos	10
Acompanhamento Orçamentário e Financeiro	8
Outros assuntos relacionados à Contabilidade	8
Governança	5
Demonstrativos e Balanços Patrimoniais e Informações Contábeis	5
Sistemas de Informações Contábeis	3
Auditoria	3
TOTAL	74

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

Observa-se, na Tabela 9, que os autores das teses e dissertações produzidas em Controladoria Governamental estão mais preocupados com a questão do controle interno, ou seja, a atenção das pesquisas em Controladoria Governamental está voltada para monitoramento e avaliação das atividades-meio e finalísticas da Administração Pública, propiciando bens e serviços de qualidade à população. Salienta-se que o controle interno permite a integridade das ações a serem realizadas pelo gestor, conforme comentado anteriormente.

Corroborando este resultado, Roza, Machado e Quintana (2011) verificaram o Controle e Transparência como a subárea temática que mais se destaca nos trabalhos publicados no EnAPG e RAP.

Em seguida está a área temática “Avaliação de Desempenho e Resultado” da Administração Pública, ou seja, não interessa apenas o gasto que o Governo obtém com a aplicação dos recursos públicos, mas também a eficácia e a eficiência com que os programas de Governo são executados. Além da “Avaliação de Desempenho e Resultado”, tem-se as áreas

temáticas “Custos” e “Acompanhamento Orçamentário e Financeiro”, o que representa o enfoque gerencial conferido pelos pesquisadores à Administração Pública.

A subárea “Outros assuntos relacionados à Contabilidade” envolve as teses e dissertações com as seguintes temáticas: gerenciamento de projetos, regime de competência, disciplina de Contabilidade Pública, planejamento governamental, arrecadação tributária municipal, regimes contábeis, orçamento e transparência.

Wahlmann (2008) observou que o segundo assunto mais abordado entre os artigos científicos de Controladoria, publicados nos periódicos nacionais classificados pelo sistema *Qualis* da CAPES com notas A e B no período de 1997 a 2006, é a “Mensuração de Desempenho”. Sendo assim, tal resultado corresponde ao encontrado na Tabela 9.

Realizou-se também uma análise nas palavras-chave das 74 teses e dissertações que correspondem à população desta pesquisa, sendo encontrados os resultados expressos na Tabela 10.

Tabela 10 – Palavras-Chaves mais Evidenciadas nos Trabalhos Analisados

Palavras-Chaves	Qde. de Trabalhos
Controle Interno	15
Contabilidade Pública	10
Administração Pública	9
Gestão Pública	9
Gasto Público	8
Controladoria	7
Controle	7
<i>Accountability</i>	5
Contabilidade	4
Finanças Públicas	4
Auditoria	3
Eficiência	3
Transparência	3
Municípios	3

Fonte: Dados da Pesquisa (2012)

A palavra-chave mais evidenciada nas teses e dissertações com foco em Controladoria Governamental é o controle interno, o que corresponde ao resultado encontrado na Tabela 9 (subárea temática).

Souza, Silva e Araújo (2012) constataram, nos periódicos que publicaram artigos científicos relativos à contabilidade aplicada ao setor público, entre as palavras-chave mais

recorrentes, as seguintes: Contabilidade Pública, Administração Pública, Transparência, Finanças Públicas, Gestão Pública, *Accountability* e Controle Interno, todas referenciadas na Tabela 10.

Outro fator a ser destacado na Tabela 10 é a evidência da palavra-chave Municípios. É possível relacionar este resultado com o fato de as Instituições Municipais se destacarem com dez teses e dissertações a mais do que o segundo classificado (Instituições Federais) na análise da subcategoria Ambiente da Pesquisa pertencente à categoria Metodologia.

Desta forma, esta pesquisa alcança o objetivo geral definido, ao caracterizar os aspectos teórico-metodológicos e justificativas das pesquisas em Controladoria Governamental defendidos nos programas de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria do Brasil, realizando estudo ao longo do período 2001 a 2011, cujas conclusões são mostradas na seção a seguir.

6 CONCLUSÃO

A Administração Pública é responsável por fornecer bens e serviços à sociedade, contudo os recursos públicos, as vezes, são desviados da sua finalidade. Nesse sentido, iniciou-se a implantação e efetivação das atividades de controle, que foi se expandindo, gerando a Controladoria. A Controladoria age no intuito de combater os desvios, bem como interfere em prol da eficiência e eficácia da aplicação dos recursos.

Como forma de aperfeiçoar, adequar e melhorar as atividades, e ainda solucionar problemas na sociedade e nas organizações, existe a pesquisa científica. A pesquisa científica é elaborada pelos autores para que possam receber diplomas de doutores e de mestres nos programas de pós-graduação do Brasil.

Assim, buscou-se analisar as principais características teórico-metodológicas e justificativas das teses e dissertações produzidas acerca da Controladoria Governamental nos programas de pós-graduação brasileiros. Para tanto, dentre uma população de 1.338 teses e dissertações, foram, posteriormente, selecionados 237 trabalhos que continham termos, identificados na metodologia desta pesquisa, no título, no resumo ou nas palavras-chave. E, finalmente, se realizou uma leitura sobre o resumo das 237, o que permitiu apontar 74 trabalhos que tratam de Controladoria Governamental, os quais foram analisados sob os aspectos: Justificativas, Aspectos Metodológicos e Teóricos.

O primeiro objetivo específico tratou-se de identificar Categoria do Aspecto Justificativa. Desta forma, tem-se que as teses e dissertações, defendidas nos programas de pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, ao descrever acerca dos conhecimentos em Controladoria Governamental, no que se refere à categoria Justificativa, fundamentam a pesquisa, contextualizando o assunto com base na teoria em uso e mostram suas pesquisas relevantes em decorrência da contribuição no âmbito da Administração Pública, permitindo acentuar que os pesquisadores estão preocupados em dar um suporte para as atividades governamentais. Sendo assim, esta pesquisa vai de encontro ao primeiro pressuposto, ao descrever que as justificativas estão baseadas na atuação profissional do pesquisador.

No segundo objetivo, foi possível verificar os Aspectos Metodológicos das teses e dissertações, sendo que, quanto ao Quadro de Congruência, as pesquisas apresentam objetivo

geral, objetivos específicos e problema, não trazendo pressupostos/hipóteses, os quais não são alinhados, ou seja, não são congruentes, o que pode interferir no êxito dos resultados, pois o Quadro de Congruência é a base para o desenvolvimento da pesquisa. As pesquisas não se classificam quanto à unidade de análise Paradigma e são caracterizadas como pesquisas descritivas, pois os autores descrevem a análise dos achados no estudo, fazendo relação entre as variáveis. Tal resultado não mantém conformidade com o segundo pressuposto, que afirma a abordagem positivista nas teses e dissertações com foco na Controladoria Governamental.

Ainda no segundo objetivo específico, verificou-se que os autores utilizam como estratégia a pesquisa bibliográfica, que corresponde à elaboração do referencial teórico sendo fundamental para dar suporte à análise dos resultados. O instrumento de coleta mais utilizada é a entrevista, possuindo relação com a pesquisa descritiva, pois o autor passa a descrever nos resultados as respostas encontradas na aplicação da entrevista, realizando uma análise sobre esses dados e relacionando com o descrito na pesquisa bibliográfica. Quanto ao ambiente, verificou-se que as pesquisas são desenvolvidas em instituições municipais, que envolvem estudos de impacto, no que se refere ao tipo de instituição, no âmbito da União, estados e municípios. Este resultado permite verificar que os pesquisadores não estão preocupados em atender um órgão ou entidade específica, mas estão com atenção voltada em prol da melhoria da União, Estado ou Município.

E, por fim, o terceiro objetivo específico que trata dos Aspectos Teóricos, tem como origem da fonte bibliográfica as pesquisas de cunho nacional, o que pode estar relacionado às peculiaridades da área governamental no Brasil. O tipo de fonte de pesquisa mais usados são os livros, pois fundamenta toda a teoria aos diversos assuntos, bem como na Administração Pública. Este resultado vai de encontro ao terceiro pressuposto que aponta os artigos como principal fonte de pesquisa.

Considerando ainda o terceiro objetivo específico, a obra mais evidenciada é *Direito Administrativo Brasileiro*, talvez pelo fato da necessidade de explicar para o leitor a área de atuação da pesquisa (Administração Pública). O autor mais referenciado, contudo, é Slomski, o que permite identificar o enfoque tradicional da Contabilidade Pública. Ainda com base no enfoque tradicional, obtém-se o quantitativo de legislações referenciadas ao longo das pesquisas pela Unidade Administrativa Brasil, sobressaindo-se a Constituição da República Federativa do

Brasil de 1988, a Carta Magna. Notou-se que os periódicos internacionais mais referenciados são *International Public Management Journal*, *Public Administration* e *Public Administration Review*, verificando-se, pois, que os periódicos estão bem voltados para área pública. E, quanto ao periódico nacional, tem-se a *Revista do Serviço Público*, classificado pelo sistema *Qualis* periódico, o que permite constatar a qualidade dos trabalhos pesquisados.

Considerando, ainda o terceiro objetivo específico, ao analisar as áreas temáticas das teses e dissertações, observou-se que o foco é o controle interno, tendo como palavra-chave mais identificada também controle interno, ou seja, a atenção das pesquisas em Controladoria Governamental está voltada para monitoramento e avaliação das atividades-meio e finalísticas da Administração Pública, propiciando bens e serviços de qualidade à população. Quanto aos períodos de publicação da pesquisa, verificou-se que a evolução das pesquisas, no que compete à Controladoria Governamental, foi bastante intensificada em 2010. Esse resultado deve ter sido influenciado pela publicação das NBCASP em 2008, cujo quantitativo de pesquisas aumentou consideravelmente em 2009, passando de 8 para 14 trabalhos, e em 2010 alcançou o auge com 18 teses e dissertações defendidas em Controladora Governamental. Considerando o quarto pressuposto, este estudo demonstrou que a pesquisa em Controladoria Governamental ainda é pouco expressiva, pois, de 1.338, apenas 74 tratam do assunto. É possível observar, contudo, uma evolução na quantidade de pesquisas publicadas ao longo do período (2001-2011).

Dessa forma, e respondendo à questão da pesquisa, quanto aos os aspectos teórico-metodológicos, as teses e dissertações a respeito da Controladoria Governamental estão voltadas para a questão do controle interno na Administração Pública, sendo desenvolvidas por meio de entrevistas nas instituições municipais, contribuindo com a melhoria do Município. E, quanto à justificativa, os autores fundamentam suas pesquisas baseando-se na teoria acerca do assunto e expressaram como relevância a aplicação do estudo na Administração Pública como um todo.

Foi possível concluir que as pesquisas com foco em Controladoria Governamental são fundamentalmente produzidas sobre o controle interno e, apesar de serem ainda pouco expressivas, evoluem ao longo dos anos (2001-2011), porém com uma abordagem ainda tradicional, utilizando obra e autor caracterizados como da Administração Pública e Contabilidade Pública, respectivamente, além do grande quantitativo de referências originados de legislações, cuja principal é a Carta Magna brasileira.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.
- ANDERSON, D. R.; SCHMIDT, L. A. **Practical controllership**. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.
- ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria e Demonstrações Contábeis no Brasil**. 1998. 227p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- APPOLINÁRIO, F. **Dicionário de metodologia científica: um guia para produção do conhecimento científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006. Disponível em: <<http://revistas.univerciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewFile/3707/3495>>. Acesso em: 15 mai. 2012.
- ARAÚJO, R. S. **Diretrizes para implementação de uma unidade de controladoria no município de Sobral**. 2010. 134p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará.
- ARAÚJO, E. A.; OLIVEIRA, V. C.; SILVA, W. A. A. **Estudo bibliométrico da produção científica sobre Contabilidade Gerencial**. In: SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO, 12, 2009. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/711.pdf>>. Acesso em: 09 mar. 2013.
- ARAÚJO, P. G. L.; DE LUCA, M. M. M. Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do Estado do Ceará. In: SANTOS, S. M.; PESSOA, M. N. M.; MACIEL, T. J. P. **Controladoria: Múltiplos enfoques**. Fortaleza, Edições UFC, 2009.
- BALBACHEVSKY, E. A pós-graduação no Brasil: novos desafios para uma política bem-sucedida. In: BROCK, C.; SCHWARTZMAN, S. **Os desafios da educação no Brasil**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2005.
- BARRETO, M. G. P. **Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BARBOUR, R. **Grupos Focais**. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BASTOS, E. C.; HEIN, N.; FERNANDES, F. C. Inserção da Controladoria em artigos publicados em eventos científicos nacionais. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 3, 2006. Disponível em:

<http://www.aedb.br/seget/artigos06/926_artigo_Seget.pdf>. Acesso em: 09 set. 2012.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BIANCHI, M. BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, n. 10, v. 6, 2. sem., Porto Alegre, 2006.

BLACK, J. A.; BOAL, K. Strategic resources: Traits, configurations and paths to sustainable competitive advantage. **Strategic Management Journal**, v. 15, p. 131-148, 1994.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**: Sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 352p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

BOTELHO, D. R. **Epistemologia da pesquisa em contabilidade internacional**: enfoque cultural-reflexivo. 2012. 174p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília. Disponível em:

<http://repositorio.bce.unb.br/bitstream/10482/10855/1/2012_DulcineliRegisBotelho.pdf>.

Acesso em: 18 ago. 2012.

BRAGA, J. P.; CRUZ, C. F.; OLIVEIRA, J. R. S. Pesquisa contábil no Nordeste: um estudo bibliométrico da produção científica apresentada no Encontro Regional de Estudantes de Ciências Contábeis. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 7, 2007.

Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/243.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2013.

BRAGG, S. M. **Accounting control Best practices**. John Wiley & Sons, 2006.

BRAGG, S. M. **Controllership**: the work of the managerial accountant. 8. ed. John Wiley & Sons, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 jul. 2012.

_____. Decreto-Lei n°. 200, 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 25 fev. 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 14 jul. 2012.

_____. Lei nº. 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 9 abr. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 14 jul. 2012.

_____. Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 26 fev. 2012.

_____. Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 06 fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 14 jul. 2012

_____. Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 jul. 2012.

_____. Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1135.htm>. Acesso em: 14 jul. 2012.

_____. Resolução nº. 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 02 dez. 2011. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1366.htm>. Acesso em: 14 jul. 2012.

BRUYNE, P.; HERMAN, J.; SCHOUTHEETE, M. **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais**: os polos da prática metodológica. Trad. Ruth Joffily. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1982.

BUNGE, M. **La investigación**: su estrategia y su filosofía. 5. ed. Barcelona: Ariel, 1983. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=iDjRhR82JHYC&oi=fnd&pg=PA591&dq=la+investigaci%C3%B3n+cientifica:+su+estrategia+y+su+filosofia&ots=cJanVhu_Tf&sig=WA7VSHGGpajxhyHVD7pi_LS4w9c#v=onepage&q=la%20investigaci%C3%B3n%20cientifica%3A%20su%20estrategia%20y%20su%20filosofia&f=false>. Acesso em: 18 ago. 2012.

CAPES. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Distribuição de Programas de Pós-Graduação no Brasil**. 2010. Disponível em:

<<http://geocapes.capes.gov.br/geocapesds/#app=c501&da7a-selectedIndex=0&5317-selectedIndex=0&82e1-selectedIndex=0>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

CARMO, C. R. S.; XAVIER, L. V.; PEREIRA, V. S.; MARTINS, V. F. O perfil das pesquisas sobre Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos na pós-graduação stricto sensu da FEA-USP a partir de um recorte temporal de 1998 a 2011. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: 2012.

CARVALHO, F. G. F. **Introdução à metodologia do estudo e do trabalho científico**. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2011.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis: Vozes, 2006.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 3, n. 5, 2003.

CROSS, D. R. **Observational Methods**. 2007. Disponível em: <<http://www.davidcross.us/classes/child/ObservationalMethods.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2012.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DEMO, P. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

EISENHARDT, K. Building theories from case study research. **Academy of management review**, v. 14, p. 532-550, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra M., CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONTANA, A.; FREY, J. The interview: the art of science. *In*: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. **Handbook of qualitative research**. Thousand Oaks: Sage, 1994. Disponível em: <<http://jan.ucc.nau.edu/~pms/cj355/readings/fontana%26frey.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2012.

FORESTI, N. A. B. Contribuição das revistas brasileiras de biblioteconomia e ciência da informação enquanto fonte de referência para a pesquisa. **Ci. Inf.**, Brasília, n. 19, p. 53-71, jan./jun. 1990. Disponível em: <<http://revista.ibict.br/ciinf/index.php/ciinf/article/viewFile/1259/900>>. Acesso em: 15 mai. 2012.

FREITAS, M. M. M. **O balanced scorecard em entidades sem fins lucrativos**: um estudo de caso no Centro de Treinamento e Desenvolvimento – CETREDE. 2005. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará.

GAMBOA, S. A. S. **Epistemologia da pesquisa em educação**: estruturas lógicas e tendências metodológicas. 1987. 229p. Tese (Doutorado em Educação). Faculdade de Educação, Universidade Estadual de Campinas. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=000017725&fd=y>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

GODOI, C. K.; MATOS, P. L. C. L. Entrevista qualitativa: instrumento de pesquisa e evento dialógico. *In*: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. **A pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. São Paulo: Saraiva, 2007.

GEOCAPES. **Distribuição de programas de pós-graduação no Brasil**. 2013. Disponível em: <<http://geocapes.capes.gov.br/geocapesds/#app=c501&da7a-selectedIndex=0&5317-selectedIndex=0&dbcb-selectedIndex=0>>. Acesso em: 26 fev. 2013.

GODOY, A. S. Estudo de caso qualitativo. *In*: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELO, R.; SILVA, A. **A pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. São Paulo: Saraiva, 2007.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

GREEN, B. P.; KAPLAN, J. Controllorship: the other accounting career. **New Accountant Magazine**, n. 709, set. 2004. Disponível em: <<http://www.newaccountantusa.com/newsfeat/pdf/controllershiptheotheraccountingcareer.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2012.

GUERRA, E. M. **Os controles externo e interno da administração pública e os tribunais de contas**. 2. ed. São Paulo: Forum, 2007.

HECKERT, J.; WILLSON, J. D. **Controllorship**. 2. ed. New York: Ronald Press, 1963.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JOHNSSON, M. E.; FRANCISCO FILHO, V. P. **Controladoria**. 2002. Disponível em: <<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/5.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2012.

KOONTZ, H.; O'DONNELL, C. **Principles of management: an analysis of managerial functions**. New York: McGraw-Hill Book Company, Inc, 1955.

LIMA, G. C.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma análise bibliométrica da pesquisa científica em governança corporativa: uma investigação nos trabalhos apresentados nos Congressos da Anpcont e USP 2007-2010. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2, 2011. Disponível em: <<http://www.facc.ufrj.br/ocs/index.php/adcont/adcont2011/paper/view/227>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

LOCKE, L. F.; SPIRDUSO, W. W.; SILVERMAN, S. J. **Porposals that work: a guide for planning dissertations and grant proposals**. 5. ed. Thousand Oask: Sage, 2007. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=en&lr=&id=FljDGXsXxZQC&oi=fnd&pg=PR11&dq=Porposals+that+work:+a+guide+for+planning+dissertations+and+grant+proposals&ots=w0ddOsP_SM&sig=tDtMEeef7fetyXArdCfsYDuOvlQ#v=onepage&q=Porposals%20that%20work%3A%20a%20guide%20for%20planning%20dissertations%20and%20grant%20proposals&f=false>. Acesso em: 25 ago. 2012.

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

MACÊDO, F. F. R. R. **Diretrizes para implementação de uma unidade de controladoria no Município de Sobral**. 2010. 134p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará.

MAGALHÃES, F. A. C. **Construção do saber no programa de doutorado em Contabilidade no Brasil: plataformas teóricas e motivações**. 2006. 108p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11032007-192558/pt-br.php>>. Acesso em: 26 ago. 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. A. Metodologias convencionais e não-convencionais e a pesquisa em administração. **Caderno de Pesquisa em Administração**. São Paulo, n. 0, v. 00, 2. sem. 1994. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/C00-art01.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2012.

- MARTINS, G. de A.; SILVA, R. B. C. Plataforma teórica – trabalhos do 3º e 4º congressos USP de Controladoria e Contabilidade: Um estudo bibliométrico. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005.
- MARTINS, G. A. M.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAY, T. **Pesquisa social: questões, métodos e processos**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.
- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- MEC. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA. **Qual a diferença entre pós-graduação lato sensu e stricto sensu?**. 2013. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13072:qual-a>. Acesso em: 26 fev. 2013.
- MONTEIRO, J. E. R.; SILVA, G. I. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. M.; Ética e contabilidade: estudo bibliométrico das publicações dos anais do ENANPAD na primeira década do século XXI. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 14, 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2011.
- MOREIRA NETO, D. F. Administração Pública Gerencial. **Revista Direito**, v.2, n. 4, jul./dez., Rio de Janeiro, 1998.
- MORHY, L. **Universidade no mundo – universidade em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MURARO, M.; SANTOS, S. R. T. A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos municípios do Corede Produção no Estado do Rio Grande do Sul. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 181, p. 27-41, jan/fev. 2010.
- NASCIMENTO, R. F. **A Auditoria de Desempenho e suas diferenças metodológicas com o GESPÚBLICA: uma contribuição para a melhoria do controle interno na Marinha do Brasil**. 2010. 127p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- NEVES, J. L. Pesquisa qualitativa – características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**, n. 3, v. 1, 2. sem., São Paulo, 1996.

NOSSA, S. N.; FIÓRIO, S. L.; SGARBI, A. D. Uma abordagem epistemológica da pesquisa contábil sobre balanço social e demonstração do valor adicionado. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, São Paulo, 2006. **Anais...** São Paulo: USP, 2006. CD-ROM.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria Governamental**: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, A. C. P.; ARAGÃO, I. R. B. N. Perfil das pesquisas em Contabilidade de Custos publicadas nas revistas on-line avaliadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: 2011.

OLIVEIRA, E. K. F.; BOENTE, D. R. Análise bibliométrica da produção científica recente sobre contabilidade gerencial. **Organizações em contexto**, v. 8, n. 15, jan.-jun., São Bernardo do Campo, 2012.

OLIVEIRA, L.; PEREZ JUNIOR, J.; SILVA, C. **Controladoria estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLLER, C.; SOTERO, A.; MOREIRA, M. A.; FISCHER, T.; NICOLA, J. H. **Parâmetros para avaliação de mestrado profissional**. R B P G, v. 2, n. 4, p. 151-155, jul. 2005.

ORO, I. M.; CARPES, A. M. S.; DITTADI, J. R.; BEBOIT, A. D. O perfil do profissional de controladoria sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro. *In*: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 7., 2007, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/320.pdf>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PAULA, J. C. T. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza**: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional. 2006. 211p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará.

PEREIRA, C. A. Gestão econômica. *In*: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (orgs). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PETER, M. G. A. **Controladoria da Administração Pública**: um estudo fundamentado no active based costing. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. M. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. M. Organização do Controle da Gestão Pública do Município de Cascavel. 73p. **Relatório Final**, 2009.

PIAI, Marilda Aparecida Brandão. **Metodologia para implementação de sistema de Controladoria**. 2000. 174 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina.

PINHEIRO, H. L. D. A. **Análise do impacto financeiro da implantação da secretaria da controladoria no Estado do Ceará**. 2006. 147p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará.

PINHO, J. S. Transparência e controle social na Carta Maior. In: SÁ, A. (coord). **Controle social das contas públicas**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2008.

PINTO, L. J. S. **Produção científica sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil: um estudo bibliométrico nos principais livros, revistas acadêmicas e congressos na área de Ciências Contábeis**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3387>. Acesso em: 10 mar. 2013.

PUNCH, K. F. **Developing Effective Research Proposals**. 2. ed. London: Sage, 2000.

QUINTANA, A. C.; MACHADO, D. P.; QUARESMA, J. C. C.; MENDES, R. C. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

REY, F. G. **Pesquisa qualitativa e subjetividade: os processos de construção da informação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

RIBEIRO, S. P.; TISOTT, S. T.; TONELLO, D.; MAGNI, A. Estudo bibliométrico em controladoria no congresso brasileiro de custos no período de 2004 a 2010. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3529>. Acesso em: 17 mar. 2013.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; SOUZA, I. G. A.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma análise das abordagens epistemológicas e metodológicas da pesquisa contábil do programa do mestrado multiinstitucional em ciências contábeis. **Contabilidade & Vista**, n. 1, v. 18, p. 27-49, 2007. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/viewFile/318/311>>. Acesso em: 07 set. 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RODIN, J. Control by any other name: definitions, concepts and processes. In: RODIN, J. SCHOOLER, C.; SCHAIE, K. W. (orgs). **Self-directedness: cause: and effects throughout the life course**. New Jersey: Hillsdale, 1990. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?hl=en&lr=&id=6tZRnKie368C&oi=fnd&pg=PA1&dq=definitions+control&ots=3Mf7xiDCnZ&sig=ulnPxxFsna7mgF8MOBZ0Uycuu4#v=onepage&q=definitions%20control&f=false>>. Acesso em: 08 set. 2012.

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

ROESCH, S. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RONCALIO, M. P. **Controle Interno na Administração Pública Municipal**: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinense com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal. 2009. 196p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Federal de Santa Catarina.

ROZA, M. C.; MACHADO, D. G.; QUINTANA, A. C. Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP), no período de 2004-2009. **ConTexto**, n. 20, v. 11, p. 59-72, 2º sem., 2011.

SÁNCHEZ, E. B. **La investigación científica**: teoría y metodología. 2003. Disponível em: <<http://sociales.reduaz.mx/e-libros/libmetod.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2012.

SALAS, C. Sugerencias para mejorar La calidad de las revistas científicas chilenas: una aplicación em las ciencias forestales con Bosque. **Bosque**, n.1, v. 29, p. 3-10, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.cl/pdf/bosque/v29n1/art01.pdf>>. Acesso em: 27 jan. 2013.

SANT'ANA, J. M. B. **O impacto das ações estratégicas dos governos estaduais no nível do Produto Interno Bruto**. 2011. 49p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças.

SANTOS, C. M. Tradições e contradições da pós-graduação no Brasil. **Revista Educação & Sociedade**, v. 24, n. 83, p. 627-641, agosto, 2003. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/es/v24n83/a16v2483.pdf>>. Acesso em: 27 jan. 2013.

SBARDELINI, E. T. B.; DENIPOTI, C. Referências, citações e seus usos. *In*: BAPTISTA, M. N.; CAMPOS, D. C. **Metodologias de pesquisa em ciência**: análises quantitativa e qualitativa. Rio de Janeiro: LCT, 2007.

SCHMIDT, Paulo. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**, v. 10, n. 17, p. 09-22, jan./abr., 1998.

SERAPHIM, P. R. **Contabilidade Pública**: a evidenciação em notas explicativas das informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum nos municípios da região metropolitana de São Paulo. 2011. 120p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

SERVA, M.; DIAS, T.; ALPERSTEDT, G. D. Paradigma da complexidade e teoria das organizações: uma reflexão epistemológica. **Revista de Administração de Empresas**, n. 3, v. 50, p. 276-287. jul.-set., 2010. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75902010000300005.pdf>. Acesso em: 09 set. 2012.

SIEGEL, J. G.; SHIM, J. K.; DAUBER, N. A. **Corporate controller's handbook of financial management**. 2. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=W75p3Ls3CrsC&printsec=frontcover&dq=Corporate+controller%E2%80%99s+handbook+of+financial+management.&source=bl&ots=VZVYIBeDv7&sig=EtQJwzyBPqvjmcwZRUUdDZlIfK8&hl=en&sa=X&ei=53lLUM6mN4GA9QSJiIGgAQ&ved=0CDAQ6AEwAA#v=onepage&q=Corporate%20controller%E2%80%99s%20handbook%20of%20financial%20management.&f=false>>. Acesso em: 08 set. 2012.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, S. B. **Um estudo sobre os gastos públicos municipais em relação ao índice paulista de Responsabilidade Social**. 2008. 185p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez., 2001. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad27/Revista_27_parte_5.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2012.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, P. C. **Contabilidade de custos aplicada à Administração Pública Brasileira um estudo comparativo sobre os sistemas de custeio utilizados pela Marinha, Exército e Aeronáutica em seus laboratórios químicos farmacêuticos**. 2007. 113p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SOUZA, P. N. P. **Estrutura e funcionamento do ensino superior brasileiro**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1991.

SOUZA, F. J. V.; SILVA, M. C.; ARAÚJO, A. O. Uma análise da produção científica da área de contabilidade governamental nos periódicos que utilizam o SEER e o SciELO. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 9, 2012. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/35.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2013.

SORIANO, R. R. **Guía para realizar investigaciones sociales**. México: Plaza y Valdés, 1999. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=INHY5Yet-xQC&oi=fnd&pg=PA57&dq=guia+para+realizar+investigaciones+sociales&ots=93T_Jgw172&sig=Lomxn6abvWsbg63FQJqb_vScS4o#v=onepage&q=guia%20para%20realizar%20investigaciones%20sociales&f=false>. Acesso em: 19 ago. 2012.

TARDIF, M. Saberes profissionais dos professores e conhecimentos universitários: elementos para uma epistemologia da prática profissional dos professores e suas consequências em relação à formação para o magistério. **Revista Brasileira de Educação**, n. 13, p. 1-24, jan/fev/mar/abr, 2000. Disponível em: <<http://educa.fcc.org.br/pdf/rbedu/n13/n13a02.pdf>>. Acesso em 11 ago. 2012.

THEÓFILO, C. R.; IUDÍCIBUS, S. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, n. 2, v. 8, jul./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/164>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-ação nas organizações**. São Paulo: Atlas, 1997.

VASCONCELOS, E. M. **Complexidade e pesquisa interdisciplinar: epistemologia e metodologia operativa**. Petrópolis: Vozes, 2002.

VEY, I. H.; VENTURINI, J.; MAEHLER, A. E.; PEREIRA, B. A. D.; BELTRAME, R. Delineamento da área de ensino e pesquisa em contabilidade do congresso de controladoria e contabilidade da USP. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba. **Anais...** Curitiba: 2008.

VIEIRA, M. M. F. Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração. In: VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. (orgs). **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VATTER, W. J. Accounting education for controllership. **The Accounting Review**. Sarasota, v. 25, n. 3, p. 236-250, 1950.

WAHLMANN, G. C. **Produção de artigos científicos de controladoria no Brasil: uma análise bibliométrica no período de 1997-2006**. 2008. 120p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

WEBER, J. **Einführung in das Controlling**. 10. ed. Nordlingen: Schaffer Poeschel, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de caso**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.