



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE**  
**E SECRETARIADO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

**JÉSSICA FROTA SANTOS TEXEIRA**

**O ENSINO DA CONTROLADORIA NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS**  
**UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

**FORTALEZA**

**2015**

**JÉSSICA FROTA SANTOS TEXEIRA**

**O ENSINO DA CONTROLADORIA NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS  
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D

Coorientador: Prof.(a) Amanda de Oliveira Gomes.

**FORTALEZA**

**2015**

**JÉSSICA FROTA SANTOS TEXEIRA**

**O ENSINO DA CONTROLADORIA NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS  
UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> Me<sup>a</sup>. Amanda de Oliveira Gomes (Coorientadora)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> Me<sup>a</sup>. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante

Universidade Federal do Ceará (UFC)

## AGRADECIMENTOS

Àquele que me deu o dom da vida, me elegendo para viver um caminho de e para a felicidade, que me presenteou com os melhores e mais caros tesouros, minha família, meu namorado, meus amigos, irmãos de comunidade e minha vocação. Obrigada Senhor Jesus.

Agradeço a minha mãe France, que, com sua doçura e amor, cuida de mim todos os dias, me ajudando na minha caminhada, se preocupando com cada detalhe e sempre se esforçando para ser a melhor mãe do mundo.

Agradeço ao meu pai Evandro, que, mesmo a distância, me apoiou na realização deste trabalho.

Ao meu irmão Júnior, o qual tenho um imenso amor e que sempre me ajuda quando necessito, que vive comigo e acompanhou de perto todas as dificuldades que enfrentei para concluir esta monografia.

Ao meu namorado Lucas, que está sempre ao meu lado, me ajudando, me aconselhando, me dando força e nunca me deixa desanimar. Que sempre acreditou em mim, até nos momentos em que eu não acreditava mais.

Agradeço a minha madrinha Meyri, que, com seu amor e zelo, esteve perto de mim durante toda a minha vida, me ajudando, cuidando de mim, de minha saúde e estudos, me orientando quando tinha que tomar decisões difíceis.

Ao Professor Marcus Vinicius que, com sua simplicidade e generosidade, me orientou com toda paciência e dedicação, estando sempre disponível quando precisei, sendo sempre amigo.

À professora e amiga Amanda que também me orientou, com muita paciência, sempre estando disposta a me ajudar, me aconselhando e compartilhando um pouco da sua experiência.

Agradeço, a todos os amigos de trabalho, em especial, Cícero, Elana e Vânia que atuaram de forma direta no desenvolvimento desta monografia, compartilhando conhecimentos e, também, me dando forças e me encorajando a continuar e meus amigos de setor, que acompanharam de perto minhas inquietações durante o período do desenvolvimento deste trabalho. Obrigada Ewerton, Wanderson e Ramires.

À professora Nirleide, que com toda disposição e alegria participou da banca examinadora e ajudou na qualidade deste trabalho.

Agradeço a todos os meus amigos e irmãos de comunidade que tanto rezaram por mim, acompanharam os meus sacrifícios e dificuldades, e que com muito amor me ajudaram a

concluir este trabalho, que são, para mim, fonte de alegria, descanso no cansaço e conforto na dor.

Agradeço as minhas formadoras, Tereza e Alessandra, que com toda compreensão, amor e paciência de mãe me incentivaram nessa etapa de minha vida.

“Bom mesmo é ir à luta com determinação, abraçar a vida com paixão, perder com classe e vencer com ousadia, pois o triunfo pertence a quem se atreve. A vida é muita para ser insignificante.”

(Charles Chaplin)

## RESUMO

A Controladoria é uma área nova que está ainda em constante evolução. São copiosos os entendimentos sobre o seu campo de atuação. Diante do cenário atual, que considera o conhecimento sobre Controladoria de basilar importância para a formação e capacitação do profissional contábil, é substancial conhecer o que vem sendo oferecido pelos cursos de graduação, percebendo suas características. Este trabalho tem como objetivo principal analisar as características da estrutura curricular utilizada no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras. A metodologia classifica-se como qualitativa, exploratória e descritiva, sendo utilizadas as técnicas bibliográfica e documental, bem como a aplicação da análise de conteúdo dos documentos que foram disponibilizados nos *sites* das 34 universidades federais que compuseram a amostra da pesquisa. Diante dos resultados, verificou-se que na categoria conteúdo a subcategoria contextualização foi a mais abordada, principalmente em relação à função da controladoria. No que tange à categoria bibliografia observou-se que o autor mais citado nas ementas é Armando Catelli e na categoria objetivos observou-se que as universidades buscam oferecer ao aluno um entendimento sobre gestão e processo de gerenciamento, o que amplia sua capacidade de entendimento sobre o processo de tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Ensino. Controladoria. Universidades Federais

## **ABSTRACT**

The Controllershship is a new field that is still in continuous progress. The understandings about this field are so deep. In today's scenario, considering that the knowledge about controllershship has a fundamental importance for the development and training of the professional accountant it is considerable to know what is being offered by undergraduate programs realizing its features. This research has as main purpose to analyze the characteristics of the curriculum used in the teaching of controlling among the accounting programs within Brazilian Federal Universities. This study methodology is classified as exploratory and descriptive with using bibliographical and documentary techniques as well as the application of content analysis of documents that were made available on the websites of 34 federal universities used as a sample survey. Given the results it was found that within the content category, the subcategory context was the most discussed, mainly in relation to controllershship function. Regarding to the bibliography category it was observed that the most cited author in the programs syllabus is Armando Catelli and in the category goals there was a divergence among the studied syllabus.

**Palavras-chave:** Education. Controllershship. Federal Universities.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Disciplinas e campos de formação a serem contemplados pelos cursos de Ciências Contábeis.....	23
Quadro 2 – Ementa e conteúdo programático propostos pela FCB.....	25
Quadro 3 – Sugestões bibliográficas.....	26
Quadro 4– Marcos históricos relacionados à evolução da Controladoria.....	29
Quadro 5 – Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria.....	32
Quadro 6 – Universidades Federais que compõem a amostra.....	36
Quadro 7 – Estrutura de Análise de Conteúdo das Ementas das Universidades Federais.....	38
Quadro 8 – Universidades Federais que ofertam as ementas e projetos pedagógicos.....	40
Gráfico 1 – Demonstração da frequência da disciplina de Controladoria em cada região do país.....	41
Gráfico 2 – Semestres em que a disciplina de Controladoria é ofertada.....	42
Gráfico 3 – Pré-requisitos da disciplina de Controladoria.....	44

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Pré-requisitos da disciplina de Controladoria.....	44
Tabela 2 – Conteúdos abordados na disciplina de Controladoria .....	45
Tabela 3 – Bibliografia adotada na disciplina Controladoria .....	46

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

MEC	Ministério de Educação
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo
CFE	Conselho Federal de Educação
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
LDB	Lei e diretrizes de Bases da Educação Nacional
CES	Câmara de Educação Superior
DCN	Diretrizes Curriculares Nacionais
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFMG	Universidade Federal de Campina Grande
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFPA	Universidade Federal da Grande Dourados
UFPE	Universidade Federal de Juiz De Fora
UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso Do Sul
UFPA	Universidade Federal da Paraíba
UFPI	Universidade Federal do Piauí
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UFMS	Universidade Federal de Santa Maria
UFT	Universidade Federal do Tocantins
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFVJM	Universidade Federal dos Vales Do Jequitinhonha E Mucuri
UNB	Universidade Federal de Brasília
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo
UNIR	Universidade Federal de Rondônia

UFG	Universidade Federal de Goiás
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFMA	Universidade Federal do Maranhão
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFS	Universidade Federal de Sergipe
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFRG	Universidade Federal do Rio Grande
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>AS UNIVERSIDADES FEDERAIS E O ENSINO .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Breve histórico.....</b>	<b>15</b>
<b>2.2</b>	<b>O ensino da contabilidade.....</b>	<b>19</b>
<b>2.3</b>	<b>O ensino da controladoria .....</b>	<b>24</b>
<b>2.3.1</b>	<b>Controladoria.....</b>	<b>27</b>
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>33</b>
<b>3.1</b>	<b>Classificação da pesquisa.....</b>	<b>33</b>
<b>3.2</b>	<b>Ambiente da pesquisa.....</b>	<b>35</b>
<b>3.3</b>	<b>Etapas da pesquisa.....</b>	<b>37</b>
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>40</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>48</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>50</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A evolução da contabilidade, a exigência de profissionais mais preparados para atuar no mercado, assim como a necessidade da harmonização das normas de contabilidade com os padrões internacionais, motivam, entre outras coisas, segundo Souza *et al.* (2011), uma nova forma de ensinar e aprender, tanto nas áreas de conhecimento como no cenário empresarial, buscando corresponder às necessidades e expectativas da sociedade e do mercado.

Com isso, o ensino oferecido pelas universidades deve ser de qualidade, buscando o desenvolvimento dos alunos, ajudando-os a se interessarem por métodos de capacitação e amplitude de seus conhecimentos através da pesquisa e da busca pela aprendizagem de todas as linhas de conhecimento que compõem a sua área de estudo.

Porém, a qualidade no ensino da contabilidade vem sendo debatida em vários artigos, onde se percebe que o conteúdo oferecido pelos cursos de graduação, na sua maioria, são teóricos e aprisionados a conceitos, o que o afasta da prática necessária no âmbito empresarial e que a docência deve assumir o compromisso de formar bons profissionais.

Assim, com a evolução da contabilidade junto às dificuldades encontradas no seu ensino, compreende-se que o ensino da controladoria é substancial para a formação dos discentes do curso de Ciências Contábeis, observando-se sua multidisciplinaridade, que utiliza diversos conhecimentos contábeis associados a outras áreas de conhecimento, a fim de atender às demandas que surgem nas organizações e auxilia na união da teoria com a prática, do operacional com o planejamento e estratégias, formando assim profissionais mais criativos, diligentes e que apresentam pensamento crítico.

Diante desse cenário, considerando a necessidade da formação de profissionais qualificados para atuação no cenário empresarial, busca-se investigar a seguinte questão problema: quais características da estrutura curricular utilizada no ensino da Controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras?

Como pressupostos tem-se que: (1) a controladoria, como ramo de conhecimento e como unidade administrativa, por ser um campo de estudo ainda em construção, não é contemplada na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis de todas as universidades federais brasileiras; (2) o conteúdo da disciplina Controladoria ofertada nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras contempla parcialmente os principais conceitos que tratam dessa temática.

Consoante o questionamento formulado, o estudo tem como objetivo geral analisar as características da estrutura curricular utilizada no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras.

Para tanto, os objetivos específicos são: (i) identificar os conteúdos abordados no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras (ii) identificar os autores e obras recomendados pelo corpo docente responsável pelo ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras e (iii) Investigar, nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras, o objetivo das disciplinas de controladoria nas ementas.

Quanto aos aspectos metodológicos empregados na condução das investigações, a pesquisa, trata-se de um estudo de caráter exploratório, de natureza descritiva, tendo como universo as 37 Universidades Federais do Brasil que oferecem o curso superior em Ciências Contábeis e como amostra as 34 Universidades Federais que oferecem em seus cursos de Ciências Contábeis as disciplinas de Controladoria, no ano de 2015. O trabalho encontra-se apoiado em uma pesquisa bibliográfica e documental, pois se utiliza de livros, artigos científicos, além das ementas e projetos pedagógicos e tem natureza qualitativa. Os dados coletados nos documentos serão analisados através da técnica de análise de conteúdo.

O trabalho foi estruturado em cinco seções, incluindo a presente introdução, que apresenta uma breve contextualização sobre o tema estudado, os problemas, pressupostos, objetivos, uma breve ideia da metodologia e a estrutura do trabalho. A segunda seção apresenta o referencial teórico, que aborda, inicialmente, um pouco do histórico, conceitos e estrutura das universidades federais brasileiras e o ensino da Contabilidade no Brasil. Trata, logo após, sobre o ensino da controladoria, abordando conceitos e funções da disciplina. A terceira seção trata da metodologia, a quarta apresenta os resultados da pesquisa. Ao final, a quinta seção contempla as principais conclusões do estudo.

## **2 AS UNIVERSIDADES FEDERAIS E O ENSINO**

Definido o objetivo e a questão que norteia o presente estudo, este tópico apresenta conceitos que contribuem para um melhor entendimento sobre a temática proposta, bem como dos resultados alcançados. Em um primeiro momento, fez-se necessário uma apresentação sobre as Universidades Federais, explanando sobre histórico, conceitos e estrutura e logo após este tópico norteia sobre ensino da Contabilidade e o ensino da Controladoria.

### **2.1 BREVE HISTÓRICO**

A Universidade e a sociedade estão fortemente relacionadas. Grande parte da população deposita sua esperança social nas universidades, esperando e cobrando resultados, benefícios sociais e culturais efetivos das instituições de ensino superior. Assim, estas instituições necessitam ter uma consciência de seus potenciais e limites, bem como contar com mecanismos capazes de indicar, de forma clara, as diretrizes e metas futuras. Com isso, a Universidade desempenha um papel de geradora e disseminadora de conhecimento e sua relação com o setor produtivo deve ser na busca do desenvolvimento econômico e social (LOUSADA; MARTINS, 2005).

No Brasil, ainda no século XVI, os jesuítas tentaram criar a Universidade na Colônia, porém isso foi negado pela Coroa portuguesa em virtude da sua política de colonização. Assim, os alunos graduados nos colégios jesuítas, que idealizavam concluir seus estudos, iam estudar na Universidade de Coimbra ou nas Universidades europeias (FÁVERO, 2006).

Para Masetto (2002), o início do ensino superior no Brasil ocorreu a partir de 1808, com a transferência do rei e da corte portuguesa para o Brasil. Antes disso, como afirmou Fávero (2006), os brasileiros que queriam estudar em universidades faziam-no em Portugal ou em outros países europeus. A Coroa portuguesa se preocupava com a formação intelectual e política da elite brasileira, procurando, de todas as formas, manter o Brasil como colônia, evitando quaisquer possibilidades de propagação dos ideais de independência.

Moura (2000) afirma que, com a decisão nº 2 de 18 de fevereiro de 1808, assinado por Dom João VI, logo após a sua chegada à Bahia, foi criado o Colégio médico – cirúrgico da Bahia, instalado no Real Hospital com sede no prédio onde funcionava o colégio dos jesuítas até 1759.

De acordo com Moura (2000), em 23 de fevereiro de 1959, foi criada a cadeira de economia a ser ministrada na cidade do Rio de Janeiro. Em abril de 1808, Dom João VI criou uma cadeira de anatomia no hospital militar. Somente em 1812, 1817 e 1818 surgiram os cursos de agricultura, química e desenho técnico, respectivamente. O Rio de Janeiro ganhou também um laboratório de química em 1812 e um curso de agricultura em 1814.

Masetto (2002) afirma, ainda, que com a transferência da Corte Portuguesa para o Brasil e a interrupção das comunicações com a Europa, surgiu uma necessidade de formação de profissionais que atendessem a essa nova situação e, por conseguinte, a exigência de criação de cursos superiores que se responsabilizassem por essa formação. Com isso, na década de 1820, criaram-se as primeiras Escolas Régias Superiores: a de Direito em Olinda, Estado de Pernambuco; a de medicina em São Salvador, na Bahia; e a de engenharia, no Rio de Janeiro. Outros cursos foram criados posteriormente como os de agronomia, química, desenho técnico, economia política e arquitetura.

Fávero (2006) discorre que houve outras tentativas de criação de universidades, durante o Império, mas não tiveram êxito. Proclamada a República, outras tentativas são feitas. Fávero (2006) conclui que na Constituição de 1891 o ensino superior é mantido como atribuição do Poder Central e que de, 1889 até a Revolução de 1930, o ensino superior no país sofreu várias alterações em decorrência da promulgação de diferentes dispositivos legais.

Somente em 1915, a Reforma de Carlos Maximiliano, por meio do Decreto nº 11.530, dispõe a respeito da instituição de uma universidade. O Decreto determinava em seu art. 6º que o Governo Federal, quando achasse oportuno, reuniria em universidade as Escolas Politécnica e de Medicina do Rio de Janeiro, incorporando uma das Faculdades Livres de Direito, onde não precisariam pagar taxa de fiscalização e garantindo-lhe edifício para funcionar (FÁVERO, 2006).

Em 7 de setembro de 1920, por meio do Decreto nº 14.343/1920, o Presidente Epitácio Pessoa institui a Universidade do Rio de Janeiro (URJ), reunindo a Faculdade de Direito, a de Medicina e a Escola Politécnica do Rio de Janeiro, e foi-lhes assegurada autonomia didática e administrativa. Assim, a primeira universidade oficial é criada, resultando da reunião de três escolas tradicionais e cada uma conservando suas características (FÁVERO, 2006).

A reforma no ensino, de iniciativa do Governo Provisório, alterou o modelo de universidade como aglomeração de escolas profissionais. A parte central da reforma, traçada no decreto nº 19.851, de 11 de abril de 1931, foi o estatuto das universidades brasileiras, em que se adotou o sistema universitário e se exigiu, para que se fundasse qualquer universidade

no País, a incorporação de, pelo menos, três institutos de ensino superior, entre os mesmos incluídos os de Direito, de Medicina e de Engenharia ou, ao invés de um deles, a Faculdade de Educação, Ciências e Letras (AZEVEDO, 1964). Percebe-se, assim, o início de um novo tempo, onde ocorre a transição da era da escola superior para a era da instituição universitária.

A Universidade de São Paulo foi a primeira universidade criada com um novo espírito e uma organização nova, e já sob o regime estabelecido pelo decreto nº 19.851. A segunda experiência, considerando esse novo regime universitário, se dá no ano seguinte, em 1935, com a criação da Universidade do Distrito Federal. A evolução dessas duas universidades foi permeada de dificuldades, decorrentes, em parte, da mentalidade utilitária e profissional ainda dominante no sistema de ensino superior e, em parte, resultantes do próprio momento histórico em que nasceram (AZEVEDO, 1964).

Discorre Pessoa (2000) que de 1937 até início dos anos 60, o movimento de expansão das universidades se tornou evidente em diferentes estados do país. Não se observando, todavia, nenhum esforço correspondente de reestruturação do ensino superior em bases novas. Foi uma fase de crescimento numérico, onde as universidades brasileiras aumentaram de quatro, em 1937, para quinze em 1953.

Pessoa (2000) afirma que com a criação da Universidade de Brasília, em 1961, surge um projeto orgânico de uma instituição integrada, criando-se assim uma nova concepção de universidade, com uma nova organização estrutural.

A década de 1970 foi marcada por um crescimento desarmônico do ensino superior, sem qualquer subordinação a regras de qualidade nem a avaliações de desempenho. A pouca qualidade era predominante nas escolas isoladas e faculdades. O governo não se preocupou em fundamentar mecanismos de supervisão e acompanhamento. A autorização para a criação de faculdades e para o funcionamento de cursos era um ato meramente burocrático, reduzido a apresentação de papeis e carimbos (PETER, 2007).

Para Santos, Lima e Maciel (2010), o Brasil viu a criação de Universidade Federais em todo o país, no período que compreende as décadas de 50 e 70, devido à descentralização do ensino superior junto à criação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional em 1961. Porém, a difusão do ensino superior foi mais evidente a partir da década de 70, como afirma Peter (2007), onde houve um aumento significativo nas matrículas de 300.000 em 1970 para um milhão e meio em 1980. Santos, Lima e Maciel (2010) afirmam que o êxodo rural e a crescente urbanização da população, assim como as exigências da indústria, que busca uma melhor e mais capacitada mão-de-obra, impulsiona o governo a permitir que o

Conselho Federal de Educação aprove novos cursos. O exame de seleção para ingresso nesses cursos também sofre reformulação, passando de exames orais e provas dissertativas para múltipla escolha.

De acordo com Peter (2007) durante a década de 1980, a evolução das matrículas sequer acompanhou o crescimento populacional. A maior parte da expansão recente ocorreu a partir de 1995, mas já subordinada a severos critérios de avaliação e submetida a mecanismos de supervisão, acompanhamento e controle, em todas as etapas do processo.

Com o passar dos anos, vêm ocorrendo muitas mudanças na esfera do conhecimento técnico e especializado, estão sendo analisadas várias maneiras de avaliação, para que se possa mensurar a capacidade de um profissional atuar no mercado de trabalho. As provas dos exames de suficiência vêm executar um papel importante no controle da qualidade do trabalho efetuado pelo profissional do âmbito contábil.

O exame de suficiência está previsto no Estatuto dos Conselhos de Contabilidade, que foi aprovado no ano de 1998, é tido como obrigatório para a graduação que deseje ter o registro no CRC e inserir-se na profissão contábil, e o projeto de Lei foi aprovado pelo Congresso Nacional, porém vetado em 2005. Dentre diversas alterações e 14 resoluções está de volta o exame de suficiência com a aprovação da nova Lei de Regência da Contabilidade Lei nº. 12.249 de 11 de Junho de 2010.

Para Sales (2014), as universidades federais são instituições integrantes da Administração Pública, constituídas sob a forma de autarquias ou fundações, estando submetidas às leis e regulamentos que regem o setor público. A Constituição Federal de 1988 prevê sua autonomia, inclusive administrativa e financeira, para consecução de sua missão, associada ao tripé: ensino, pesquisa e extensão.

Peter (2007, p. 36) discorre que:

“[...] no ambiente da educação superior brasileira, as universidades federais situam-se em um conjunto formado por instituições caracterizadas como Universidades, Centros Universitários, Faculdades Integradas, Faculdades, Escolas e Institutos - Isolados e Centros de Educação Tecnológica, vinculados administrativa e financeiramente a mantenedores públicos, nas esferas Federal, Estadual ou Municipal, ou, ainda, a mantenedores privados.”

Sales (2014) considera que as universidades federais estão vinculadas ao Ministério de Educação (MEC), tendo como principal missão a geração de conhecimentos científicos e tecnológicos, promoção da cultura, prestação de serviços à comunidade e formação de profissionais qualificados, nas mais diversas áreas, inclusive gestão pública. Para o alcance de

suas finalidades, ligadas ao tripé ensino, pesquisa e extensão, as universidades possuem estruturas organizacionais diferenciadas, sendo a gestão segregada em Administração Superior e Administração Acadêmica.

Para Assis e Bonifácio (2011) a universidade é uma instituição educacional diferente da educação básica, pois apresenta a possibilidade do desenvolvimento da pesquisa e da extensão juntamente com o ensino. Assim, o aluno que ingressa na universidade depara-se com uma nova realidade, devendo participar efetivamente deste sistema, no qual ele tem liberdade de aprender, pesquisar e participar de projetos voltados para a comunidade.

Assis e Bonifácio (2001) afirmam, também, que a Universidade é um espaço de formação relacionado com a sociedade, por meio de um projeto que concilia o ensino, a pesquisa a extensão, produzindo e disseminando o conhecimento científico.

É importante perceber o papel da universidade como geradora e disseminadora de conhecimento. Percebe-se que no início da história da universidade no Brasil houve resistências, a princípio, por parte da Coroa Portuguesa, indo contra a tentativa, dos jesuítas, de criar uma universidade na colônia. Somente com a vinda da família real ao Brasil, iniciou-se o ensino superior. Depois desse contexto houve muitos avanços e novas posturas por parte das autoridades, que, décadas depois, desembocaram em um período de descontrole no crescimento do ensino superior, fazendo com que esse ensino fosse de pouca qualidade. Hoje, percebe-se uma universidade mais submetida a instrumentos de supervisão, que é acompanhada e controlada, sendo vinculada ao Ministério da Educação.

Enfim, entende-se que universidade está presente na comunidade, e deve intervir na realidade da sociedade, contribuindo na formação de profissionais que irão atuar em diversas funções, não sendo essa a única finalidade da universidade, mas também é responsável por formar cidadãos.

## **2.2 ENSINO DA CONTABILIDADE**

No Brasil, a evolução do ensino da Contabilidade teve início a partir do século XIX, com a publicação do alvará de 15 de julho de 1809 que instituiu formalmente as aulas de comércio que, após alguns anos, tornou-se o Instituto Comercial do Rio de Janeiro (PELEIAS *et al.*, 2007).

“As sementes para o ensino comercial e de Contabilidade no Brasil foram lançadas no século XIX, com a vinda da Família Real Portuguesa, em 1808. Até então, a atividade

comercial brasileira resumia-se à venda dos bens produzidos ao mercado internacional” (PELEIAS *et al.*, 2007, p.24).

A partir da década de 1830, o governo imperial modificou as condições de oferta das Aulas de Comércio, através de decretos. De acordo com Decreto nº 456, de 6 de julho de 1846, para cursar as aulas de comércio era necessário ter mais de 14 anos, mostrar, no exame, conhecimento em Gramática da Língua Nacional, Aritmética, até as proporções inclusive, e traduzir a Língua Francesa ou Inglesa. As Aulas de Comércio, ao longo de seus dois anos de duração, ofertavam disciplinas, tais como: aritmética, Geografia, prática de letras da terra, de câmbio e de risco, seguros e arrumação e prática de livros, além da história geral do comércio e de seus elementos.

O Decreto nº 1.763, de 14 de Maio de 1856, dá novas condições às aulas de comércio, inclusive modificando seu nome para Instituto Comercial do Rio de Janeiro. De acordo com o Art. 3º do referido decreto, o curso também duraria 2 anos e seria formado por 4 disciplinas: Contabilidade e Escrituração Mercantil; Geografia e Estatística Comercial; Direito Mercantil e Economia Política, com aplicação especial ao comércio e à indústria.

Ainda de acordo com o Decreto nº 1.763/1856, os alunos que mais se destacavam eram agraciados com prêmios, que geralmente eram livros, e os que concluíam o curso ganhavam medalhas de ouro. A partir daí surgiram outros decretos que, com o passar dos anos, modificavam, atualizavam e melhoravam o curso do Instituto comercial do Rio de Janeiro, que em 1905 chamava-se Academia de Comércio do Rio de Janeiro.

Para Peleias *et al.* (2007), entre 1889 e 1931, iniciou-se uma nova fase para o ensino no Brasil, com a expansão do ensino comercial e com grandes mudanças motivadas pelo crescimento econômico causado pelo aumento da produção e crescimento da urbanização, principalmente da cidade de São Paulo.

Com isso, Soares *et al.* (2011) acrescenta que durante quase um século a área de gestão ficou concentrada nas aulas de comércio, mas, em 1905, a Academia de Comércio do Rio de Janeiro passou a oferecer dois cursos: um geral e um superior. O geral habilitava os estudantes as funções de guarda-livros, perito judicial e empregos de Fazenda e o superior habilitava para as funções de agentes consulares, funcionários do Ministério das Relações Exteriores, atuários, chefes de contabilidade de instituições financeiras e grandes empresas comerciais.

De acordo com Nossa (1999), em 1902, o ensino contábil no Brasil foi marcado pela criação da Escola Prática de Comércio de São Paulo, posteriormente denominada Escola de

Comércio Álvares Penteadó e que o título de Contador foi instituído, de forma oficial, pelo Decreto nº 17.329/1926, para os estudantes que concluíam o curso geral e também os que concluíam o curso superior de Ciências Econômicas e Comerciais.

Nossa (1999, p.36) declara também que [...] “em 1931, foi estruturado o ensino comercial orientado; entre outros, os cursos técnicos de Atuário e de Perito-Contador. Foi instituído também o curso de Administração e Finanças”

Soares *et al.* (2011, p. 29) afirma que:

[...] em 1945, foi instituído o Curso Superior de Ciências Contábeis e Atuariais, que posteriormente foi desmembrado em dois cursos distintos. Inicialmente as aulas de comércio contemplavam conteúdos de economia e direito, bem como de outras áreas. Com o passar do tempo, novos conteúdos foram inseridos e outros foram eliminados, em função da evolução da sociedade e do aumento do grau de especialização, que resultava no desmembramento de cursos que criaram autonomia, como administração de empresas e economia, se tornando cursos superiores próprios.

Nossa (1999) declara, ainda, que em 1945, a criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais por meio do Decreto-Lei nº 7.988/1945 dimensiona a Contabilidade ao patamar dos estudos superiores, marcando um grande processo de evolução. Em 1946, o ensino da Contabilidade teve um grande avanço com a criação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, que oferecia o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Esta faculdade incorporou ao seu corpo docente os professores egressos da escola de comércio Álvares Penteadó. Atualmente, a faculdade oferece cursos de graduação e pós-graduação, mestrado e doutorado, e passou a se chamar Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP).

Silva e Rodrigues (2013) afirmam que, em 1965, os cursos de pós-graduação foram regularmente implantados pelo extinto Conselho Federal de Educação (CFE) nº 977/1965. Os anos de 1960 e o início dos anos 1970, o Milagre Econômico e da Ditadura Militar ocorreram no Brasil. A partir de 1975 realizaram-se as crises econômicas, junto às altas do preço do petróleo. Os anos 1980 foram considerados a Década Perdida. Durante todo esse período não houve mudanças no ensino superior de Contabilidade por comando legal. Somente em 1992 com a Resolução CFC nº 3 foram estabelecidos os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de Graduação para Ciências Contábeis (PELEIAS *et al.*, 2007).

Para Silva e Rodrigues (2013) em 1996, a Lei nº 4.024/61, das Leis e Diretrizes de Bases da Educação Nacional (LDB) sofreu alteração sendo revogada pela Lei nº 9.394/96 que

alterou e introduziu mudanças no ensino superior. E, atendendo a essa nova mudança, os cursos de pós-graduação foram divididos em duas categorias: *Lato sensu e stricto sensu*.

Os cursos de pós - graduação *lato sensu* são cursos de especialização, abrangidos e designados como *MBA- Master Business*. Já os cursos *stricto sensu* compreendem programas de mestrado e doutorado, para candidatos diplomados em cursos superiores de graduação, obtendo no final do curso diploma (SILVA e RODRIGUES, 2013).

Para Vasconcelos, Santos e Lagioia (2008), devido à evolução das necessidades dos usuários da informação contábil, evolução esta resultante da globalização, o ensino da contabilidade passa por um processo de transformação, um ensino que busca se adaptar às exigências de mercado e também um perfil do profissional contador com capacidades científicas-técnicas inquestionáveis associadas às habilidades sociais.

Vasconcelos, Santos e Lagioia (2008) explanam, ainda, que se faz necessária uma adequação no ensino acadêmico, com o objetivo de formar profissionais contábeis que saibam agir frente aos desafios e situações inesperadas, gerindo pessoas e trabalhando em equipe.

Peleias *et al.* (2007) afirma que o ensino superior brasileiro é regulamentado pela Lei nº 9.394/96, atual LDB, que atribui à Câmara de Educação Superior (CES) do Conselho Nacional de Educação (CNE) competência para elaborar o projeto de Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN), dos cursos de graduação.

A Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro 2004, instituiu Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em ciências contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas Instituições de educação Superior. De acordo com o Art. 4º da citada Resolução o curso de graduação em Ciências Contábeis deve utilizar adequadamente a linguagem contábil, demonstrando visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil, deve preparar o discente para elaborar relatórios, aplicar adequadamente a legislação, desenvolvendo a liderança entre equipes multidisciplinares, além de formar o discente para desenvolver analisar e implantar sistemas de informação, atuando com ética e proficiência.

O Art. 5º, da Resolução nº 10/2004 institui que, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, os cursos de graduação em Ciências Contábeis, deverão contemplar conteúdos que tragam conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional, e internacional de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, estando de acordo com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais.

Conforme o Quadro 1, observa-se o conteúdo definido, para o estudante de graduação em ciências contábeis, e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

Quadro 1 – Disciplinas e campos de formação a serem contemplados pelos cursos de Ciências Contábeis.

Campos de formação	Disciplinas
Conteúdos de Formação Básica	Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística.
Conteúdos de Formação Profissional	Estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e <b>controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado.</b> (Grifo do autor)
Conteúdos de Formação Teórico-Prática	Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

Fonte: Adaptado da Resolução CNE/CES n ° 10/04.

Observa-se que além da formação básica contemplada por disciplinas como Administração, Economia e Direito, o curso de Ciências Contábeis deve possibilitar aos graduandos uma formação profissional, teórico-prática voltando-se para as exigências do mercado. O curso deve oferecer disciplinas que norteiam sobre a teoria contábil, mas também aquelas que formam profissionais, trazendo noções de atividades atuárias, das áreas financeira, patrimonial, governamental e não-governamental, de auditoria, perícia e controladoria, revelando uma multidisciplinaridade oferecida pelo curso, além das práticas em laboratório e atividades complementares.

Assim, ao observar os campos de formação que devem ser contemplados pelo estudante da área contábil, entende-se que esse novo profissional deve ser multidisciplinar, atuando em diversas áreas e fazendo uma relação conjunta com áreas afins que contribuirão para o crescimento profissional.

A Controladoria, uma das disciplinas que integram o campo de formação do curso de Ciências Contábeis, é de fundamental importância para os alunos, pois possibilita a aprendizagem nas áreas de gestão, controle e execução, condicionando-os a contribuir, quando inseridos no mercado, na tomada de decisão, na elaboração e consolidação de um adequado planejamento estratégico, buscando atingir a eficácia organizacional (GIONGO; NASCIMENTO, 2005).

Com isso, este trabalho apresentará, também, noções sobre o ensino da Controladoria, permitindo a compreensão da sua importância para a aprendizagem do estudante de Ciências Contábeis, conhecendo suas funções, objetivos, além de como a disciplina é tratada pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC).

### 2.3 ENSINO DA CONTROLADORIA

Na busca constante do aperfeiçoamento da Contabilidade como Ciência e de profissionais mais capacitados, a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), vem aprimorando os Programas de Educação Continuada e Excelência na Contabilidade e o Projeto Diretrizes Curriculares para o Curso de Ciências Contábeis.

Com isso, emitiram uma proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Esta proposta traz, para a disciplina de Controladoria, a ementa proposta, os objetivos da disciplina, o conteúdo programático e as sugestões bibliográficas.

Para os órgãos que emitiram a proposta, os objetivos da disciplina ministrada nos cursos de Ciências Contábeis compreendem o processo de gerenciamento das empresas por meio das funções da controladoria, do planejamento, da avaliação de desempenho e das ferramentas de gestão empresarial. O Quadro 2 traz a ementa e o conteúdo programático propostos pela Fundação Brasileira de Contabilidade:

Quadro 2 – Ementa e conteúdo programático propostos pela FCB

<b>Ementa</b>	<b>Conteúdo programático</b>
Contextualização	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Função da Controladoria</li> <li>• Ambiente</li> <li>• Função do <i>Controller</i></li> </ul>
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conceitos</li> <li>• Tipos (Estratégico e operacional)</li> <li>• Etapas de implementação (estratégia, missão, ambiente, objetivos e metas e acompanhamento)</li> <li>• Acompanhamento da execução do plano.</li> </ul>
Gestão e a Controladoria	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Processo decisório</li> <li>• Plano estratégico</li> <li>• Sistema de avaliação de desempenho</li> <li>• Modelo de gestão</li> </ul>
Avaliação do Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aspectos introdutórios</li> <li>• Tipos de indicadores</li> <li>• Administração por centro de responsabilidade</li> <li>• Modelo de avaliação de desempenho</li> </ul>

Ferramentas de Gestão	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Economic Value Added (EVA)</i></li> <li>• <i>Balanced Scorecard (BSC)</i></li> <li>• <i>Benchmarking</i></li> <li>• <i>Activity Based Costing (ABC)</i></li> <li>• <i>Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (EBTIDA)</i></li> </ul>
-----------------------	--

Fonte: Fundação Brasileira de Contabilidade (2009, p 89)

Observa-se que esta proposta corresponde ao resumo dos conteúdos a serem trabalhados dentro da disciplina, seguido pelo conteúdo programático que refere-se a lista dos tópicos, unidades ou itens que poderiam ser estudados durante o desenvolvimento da disciplina, de forma a contribuir com o desenvolvimento profissional do graduando, fazendo-o compreender as diversas formas de gestão, dando ênfase às principais funções do *controller*, desde a conceituação, passando pelas áreas de planejamento, controle, tomada de decisão, avaliação de desempenho até as diversas ferramentas de gestão.

A Fundação Brasileira de Contabilidade (2009), na sugestão de referências bibliográficas, certifica que não existe uma obrigatoriedade no seguimento, de forma integral, dos livros sugeridos e que poderá haver necessidade de consulta a outras fontes. Trata-se apenas da indicação de obras que, de forma mais ou menos aprofundada, abordam os conteúdos elencados em uma determinada disciplina. O Quadro 3 apresenta a bibliografia proposta pela Fundação Brasileira de Contabilidade.

Quadro 3 – Sugestões bibliográficas

<b>Autores</b>	<b>Obras</b>
CATELLI, Armando.	<b>Controladoria:</b> uma abordagem da gestão econômica GECON. 2. ed. 7. tir. São Paulo: Atlas, 2001. 576 p. ISBN 978 85 224 2910 3.
GOLDRATT, Eliyahu M; COX, Jeff.	<b>A meta:</b> um processo de melhoria contínua. 2. ed. Nobel, 2003. ISBN: 85 213 1236 9.
KAPLAN, Robert S.; NORTON, David.	<b>A estratégia em ação: balanced scorecard.</b> Rio de Janeiro: Campus, 1997. ISBN 85 352-0149-1.
NAKAGAWA, Massayuki.	<b>ABC:</b> custeio baseado em atividades. 2. ed. 6. tir. São Paulo: Atlas, 2001. 96 p. ISBN 978 85 224 2967 7.
OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de.	<b>Planejamento estratégico:</b> conceitos, metodologia e práticas. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 337 p. ISBN 978 85 224 5429 7.
SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo.	<b>Fundamentos de controladoria.</b> São Paulo: Atlas, 2006. 280 p. (Coleção resumos de contabilidade; v.17). ISBN 85 224 4389 5.

Fonte: Fundação Brasileira de Contabilidade (2009, p. 90).

De acordo com o Quadro 3, as obras propostas abordam conteúdos de gestão econômica, ferramentas de gestão, conceitos e metodologias de planejamento, além dos fundamentos da Controladoria.

Borinelli (2006) investigou a possível fragilidade da literatura em que se assentam as discussões sobre Controladoria e concluiu que a plataforma teórica da Controladoria necessita de evidências empíricas, pois possui características preponderantemente normativas e que falta um consenso na literatura sobre uma teoria que defina Controladoria, que há posições diferenciadas entre os autores.

Borinelli (2006, p. 20) afirma que:

[...] “é preciso deixar de encarar a Controladoria apenas à luz do senso comum para enxergá-la diante de uma estrutura teórica forte e consistente, razão pela qual se entende necessário envidar esforços para mostrar o que se faz na prática da Controladoria, não só pela via do senso comum, mas sim pela via do conhecimento científico.”

Paiva e Facci (2013) afirmam que, diante da carência existente de uma teoria conclusiva sobre a controladoria, o tema ainda é frágil e requer estudos mais aprofundados com o objetivo de criar alicerces que assegurem as instituições de ensino a trabalhar o tema de forma a propiciar, aos alunos do Curso de Ciências Contábeis, condições de conceituar e valorizar a importância da Controladoria no processo de gestão empresarial.

Assim tem-se que a Controladoria necessita de um novo olhar por parte dos escritores da área, ampliando a sua plataforma teórica e seu arcabouço literário, buscando um consenso entre eles. Então, serão apresentados, ainda, neste trabalho os conceitos, funções e missão da Controladoria, além de evidenciar os marcos relacionados à evolução da Controladoria.

### **2.3.1 Controladoria**

Diante da diversidade de mudanças que ocorrem na legislação, do desenvolvimento da economia ocorrido no Brasil e da grande complexidade das leis tributárias, as empresas começaram a exigir profissionais mais qualificados, com uma melhor formação. Visando a sua continuidade, as empresas, então, passam a buscar profissionais capazes de auxiliar os gestores na tomada de decisão, por meio de informações oriundas das diversas áreas da empresa, compilando-as para assim poder planejar e controlar a empresa como um todo na busca de atingir a eficácia empresarial. Surge, então, a Controladoria, capaz de suprir tais necessidades no âmbito organizacional. (PAIVA; FACCI, 2013).

Nesse contexto, Figueiredo e Caggiano (2006) afirmam que as organizações empresariais se tornaram tão complexas, com suas exigências e busca por melhores práticas de gestão, que surgiu a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo. Com isso, o caminho mais viável a ser tomado foi a separação entre a função contábil e a função financeira, a partir daí nasceu e se desenvolveu uma função diferenciada, a Controladoria.

Ainda sobre o surgimento da Controladoria, Oliveira, Perez Jr e Silva (2011), afirmam que com a atual competitividade do mundo dos negócios, a globalização da economia, a abertura das fronteiras comerciais, a crescente preocupação com a ecologia, os níveis preocupantes de corrupção em algumas nações, os aspectos sociais, entre outros, surgiu a necessidade de um gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz das entidades. Com isso, as funções e atividades exercidas pela Controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem fins lucrativos.

Ainda de acordo com Oliveira, Perez Jr e Silva (2011, p. 6):

[...] a Controladoria deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc., por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.

De acordo com a citação, os autores enfatizam a importância da Controladoria na operacionalidade da gestão, sendo substancial para as práticas contábeis, oferecendo meios para que essas práticas sejam planejadas e controladas, e, para isso, necessita de um eficiente sistema de informação que auxilie na integração de suas funcionalidades.

Contudo, a Controladoria não é uma prática utilizada somente na atualidade, já era praticada há muito tempo pelos povos antigos, foi evoluindo com o passar dos anos e hoje representa uma grande ferramenta de gestão para as entidades.

O Quadro 4 apresenta uma síntese dos marcos históricos relacionados à evolução da controladoria:

Quadro 4 - Marcos históricos relacionados à evolução da Controladoria

Função	Ano	Marco histórico
Inspeção e apontamento sobre entrada e saída de dinheiro e bens.	Antes de 1292	A controladoria já existia no Antigo Egito.
	1292	O termo <i>comptroller</i> já é utilizado. Sua provável origem vem do latim medieval <i>contra rolatus</i> .
Cuidar do equilíbrio entre o orçamento e o destino dos gastos públicos.	1400	O título de <i>comptroller</i> já era utilizado em cargos da <i>English Royal Household</i> .
	1778	O Congresso dos EUA instituiu o cargo de <i>comptroller</i> .
	1789	O Departamento de Tesouraria estabelece a função de <i>comptroller</i> .
	1866	O governo inglês criou os Escritórios de Controladoria e Auditoria Geral.
As responsabilidades do <i>comptroller</i> são principalmente financeiras e dizem respeito <i>abonds</i> , ações e <i>securities</i> da companhia.	1855	A Ferrovia Pensilvânia é a primeira empresa a instituir o cargo de <i>comptroller</i> .
	1892	A <i>General Electric Company</i> é a primeira empresa a posição de <i>comptroller</i> .
	1931	Criação do <i>Controller Institute of America</i>
Controladoria coordena os planejamentos estratégico, tático e operacional, atua no controle e sistema de informações.	1962	Mudanças para <i>Financial Executives Institute</i> .
	1970	Início das pesquisas sobre o Gecon com o Prof. Armando Catelli.
	2009	Grave crise econômico-financeira coloca em xeque os procedimentos de controle e gestão vigentes.

Fonte: Lunkes e Schmorrenberger (2009, p. 8).

O Quadro 4 demonstra de forma objetiva a evolução da Controladoria, evidenciando as mudanças ocorridas na sua função, com o passar dos anos, e apresentando os marcos históricos que foram de fundamental importância para sua evolução.

Assim, percebe-se que a Controladoria é uma disciplina basilar no meio acadêmico e isso se reflete pela sua substancialidade dentro das organizações. As empresas têm o objetivo de continuar, sempre com os melhores resultados e para isso o controle, o planejamento e a execução norteiam os gestores para tomarem as melhores decisões.

Percebe-se, também, que a Controladoria contribui para que os gestores, diante da complexidade dos negócios e da globalização, estejam mais preparados, com mais capacidade

de controle, meios de conhecer, verdadeiramente, a realidade da empresa e poder executar da melhor forma seus planos e projetos empresariais.

A literatura apresenta vários conceitos sobre o que é a Controladoria. Para Mosimann e Fisch (1999), a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, podendo ser visualizada como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e, também, como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2006), a Controladoria como unidade administrativa, atua como um órgão responsável por reunir e direcionar os esforços dos demais gestores que conduzem à otimização do resultado global da organização. Como ramo do conhecimento, a Controladoria é estabelecida bases teóricas e conceituais que constroem e mantêm os sistemas de informações, auxiliando, assim, os gestores, durante o processo de gestão, nas tomadas de decisão.

Para Peter *et al.* (2005) a Controladoria é uma evolução da Contabilidade e tem como objetivo o controle gerencial, é responsável pelo gerenciamento da informação, objetivando melhorar o desempenho das atividades organizacionais no futuro.

Slomski (2007) afirma que a Controladoria é um termo de difícil definição, mas é, portanto, a busca pela otimização em qualquer ente, seja público ou privado. Logo após, compara a Controladoria a um concerto musical afirmando:

Assim, penso que controladoria poderia ser sinônimo de concerto musical, ou seja, é aquele órgão, departamento, secretaria que fará com que haja uma sinfonia (reunião de vozes, de sons, consonância perfeita de instrumentos). Num mundo conturbado, onde cada um é avaliado pelo que produz, é premente a existência de um órgão que faça essa concertação (ato de produzir sinfonia) – onde todos os instrumentos toquem de maneira isolada, porém sob a mesma batuta, ou seja, que todos trabalhem buscando um só objetivo, a maximização do resultado global da entidade. (SLOMSKI, 2007, p.15).

Assim, tem-se que a Controladoria é responsável por harmonizar os setores de uma mesma organização, onde todos trabalham isoladamente, mas, sob a gerência e coordenação da Controladoria, buscam um mesmo resultado, trabalham por uma mesma meta.

Almeida, Parisi e Pereira (2006), afirmam, ainda, que a Controladoria é a única possuidora de instrumentos capazes de promover a otimização do todo, por isso tem a missão de assegurar a otimização do resultado econômico das organizações. Para os autores, os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são: promover a eficácia

organizacional, viabilizar a gestão econômica, promover a integração das áreas de responsabilidade.

Para Mosimann e Fisch (1999) a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia. Ainda afirmam que a Controladoria é qualificada como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando à cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Assim, pode-se conceituar Controladoria como um conjunto de procedimentos que são oriundos de um arcabouço de disciplinas, que auxiliam os gestores a realizar o controle gerencial, a gestão econômica e de informações, buscando a harmonização entre os setores de uma organização. A Controladoria, enfim, busca a otimização dos resultados e a eficácia organizacional.

Ainda de acordo com Mosimann e Fish (1999), o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações que contribuam com a tomada de decisão, colaborar com os gestores na obtenção da eficácia de suas áreas, quanto aos aspectos econômicos, assegurar a eficácia empresarial por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Figueiredo e Caggiano (2006, p. 26), afirmam que “[...] a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para que assim, a empresa continue, por meio dos esforços de todas as áreas. O objetivo da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações que é orientado pelos resultados desejados pela empresa, com base nos conceitos econômicos (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Assim, percebe-se que a missão da Controladoria é garantir que as organizações otimizem seus resultados, através da harmonização de todos os setores da empresa, assegurando a eficácia e sua continuidade.

O papel da Controladoria para Oliveira, Perez Jr e Silva (2011) é assessorar as variadas gestões da empresa, fornecendo alternativas econômicas, e, por meio da visão sistêmica, fazer uma integração das informações e reportá-las para dar uma maior facilidade à tomada de decisão. Diante disso, o *controller*, gestor encarregado do departamento de

Controladoria, exerce influência na organização e orienta os gestores para que mantenham sua eficácia e da organização.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2006) o papel do *controller* é zelar pela continuidade da empresa e fazer com que as atividades desenvolvidas em conjunto alcancem resultados superiores aos que alcançariam se fossem realizadas de forma independente. Ele tem como tarefa manter o executivo principal da empresa informando sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos. O *controller* deve ser um profissional de Contabilidade que domina conceitos de outras disciplinas, como Administração, Economia, Estatística, Informática etc.

Entende-se, então, que o papel da Controladoria é fornecer alternativas que viabilizem a tomada de decisão e a gestão empresarial, percebe-se que o *Controller*, aquele que é responsável, dentro das organizações, pelo setor da Controladoria, deve criar uma consonância entre todas as áreas da entidade, fornecendo informações aos gestores, fazendo com que a empresa continue e obtenha os resultados desejados.

Nascimento e Reginato (2009) afirmam que a área da controladoria tem a função de promover a eficácia das decisões tomadas, monitorar a execução dos objetivos estabelecidos, investigar e diagnosticar as razões para a ocorrência de eventuais divergências entre os resultados alcançados e os esperados, indicar as correções de rumo, quando necessárias, e gerar informação de forma a sustentar a integridade do processo decisório. Nascimento e Reginato (2009), ainda afirmam que a função da controladoria consiste em apoiar o processo de decisão, utilizando-se de um sistema de informações que possibilite e facilite o controle operacional, por meio do monitoramento das atividades da empresa. A controladoria pode ter variadas funções, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a sua administração.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2006), as funções da Controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos, e quando estas funções são desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. As funções desempenhadas pela Controladoria são:

- *Subsidiar o processo de gestão*: ajudar o processo de gestão a adequar-se à realidade da empresa dando suporte à estruturação do processo de gestão e apoiando as fases do processo de gestão.
- *Apoiar a avaliação de desempenho*: elaborar a análise de desempenho econômico das áreas, do desempenho dos gestores e do desempenho econômico da empresa, avaliando também o desempenho da própria área.

- *Apoiar a avaliação de resultado*: elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões, assim como, avaliar o resultado de seus serviços.
- *Gerir os sistemas de informações*: definir a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, elaborar modelos de decisão para os diversos eventos econômicos e padronizar o conjunto de informações econômicas.
- *Atender aos agentes do mercado*: A Controladoria atende às demandas externas analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa, atendendo aos diversos agentes de mercado, seja como representante legal, seja apoiando o gestor responsável.

Observa-se no Quadro 5 as funções básicas relacionadas segundo perspectivas de desenvolvimento conceitual da Controladoria, conforme Lunkes e Schmorrenberger (2009).

Quadro 5 – Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria.

Perspectivas	Funções básicas
Gestão operacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento (operacional)</li> <li>• Elaboração de relatórios e interpretação</li> <li>• Avaliação e deliberação</li> <li>• Administração de impostos</li> <li>• Elaboração de relatórios a órgãos reguladores e públicos</li> <li>• Proteção do patrimônio</li> <li>• Avaliações da economia política</li> </ul>
Gestão econômica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Subsidiar o processo de gestão</li> <li>• Apoiar a avaliação de desempenho</li> <li>• Apoiar a avaliação de resultado</li> <li>• Gerir o sistema de informações</li> <li>• Atender aos agentes de mercado</li> </ul>
Gestão estratégica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento</li> <li>• Sistema de informações</li> <li>• Controle</li> <li>• Gestão de pessoas</li> <li>• Organizacional</li> </ul>

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

De acordo com o Quadro 5 que a Controladoria, dentro da perspectiva da gestão operacional, tem como função planejar, elaborar e avaliar relatórios que serão imprescindíveis para a gestão, além de proteger o patrimônio. Quanto à gestão econômica, a Controladoria atua como apoio a avaliação de desempenho e resultado, gerindo o sistema de informação. Na perspectiva da gestão estratégica, a Controladoria planeja, controla e gerencia pessoas. Na

próxima seção, a metodologia é apresentada, demonstrando a classificação, ambiente e etapas da pesquisa.

### **3. METODOLOGIA**

Essa seção busca caracterizar a pesquisa de acordo com a metodologia científica utilizada para a abordagem do problema, quanto aos objetivos, à natureza ao delineamento e também no que diz respeito aos procedimentos de coleta e análise de dados.

#### **3.1 Classificação da pesquisa**

Marconi e Lakatos (2011, p. 157) afirmam que a pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades”.

A pesquisa surge de uma indagação, de uma interrogação que suscita a busca por respondê-la, e as hipóteses levantadas podem ser confirmadas ou invalidadas. Para isso, a pesquisa baseia-se em uma teoria que funciona como ponto de partida para a investigação, pois é utilizada para conceituar os fatos observados e provados. Além disso, a pesquisa é um processo de sistematização, não apenas de confirmação ou reestruturação de dados já conhecidos; exige comprovação e verificação (MARCONI; LAKATOS, 2011).

Desse modo, este trabalho se caracteriza como pesquisa, pois procura responder a uma questão norteadora que resulta no objetivo geral da pesquisa: analisar as características da estrutura curricular utilizada no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras.

Com base nesse objetivo, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, considerando-se a observação de (Collis e Hussey, p. 24), ao afirmar que esse tipo de pesquisa “descreve o comportamento dos fenômenos, buscando identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão”, o que se busca obter ao buscar identificar os objetivos, conteúdos, e bibliografia utilizados nos cursos de graduação das universidades federais brasileiras e também pode ser classificada como exploratória considerando Vergara (2000), pois a pesquisa é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”

Quanto à natureza, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, considerando Vieira (2004) que afirma que a pesquisa qualitativa não utiliza instrumentos de cunho estatístico no decorrer da análise de dados, assim, é baseada em conhecimentos teóricos que permitem atribuir-lhe cientificidade.

Em relação aos procedimentos, foram utilizadas as demandas bibliográfica e documental, considerando Gil (2012) quando afirma que a pesquisa bibliográfica deve ser desenvolvida a partir de um material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Segundo Marconi e Lakatos (2011) a pesquisa bibliográfica compreende toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, como boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc.

Nesta pesquisa foram utilizados livros, artigos, dissertações, teses, que contribuíram para a elaboração do referencial teórico que deu fundamento a este trabalho, apontado nas seções anteriores.

Quanto à pesquisa documental, como explana Marconi e Lakatos (2011) é aquela que a fonte de dados está restrita a documentos, escritos ou não. Os documentos podem ser ofícios, leis, relatórios, correspondências, atas, debates, projetos de lei, entre outros.

Assim, esta pesquisa se classifica como documental, uma vez que foram utilizados resoluções, decretos, leis, ementas e projetos pedagógicos, a fim de se buscar elementos teóricos e, também, para se conhecer as características da disciplina estudada.

Como técnica de coleta de dados, na qual se procura coletar elementos significativos à pesquisa, utilizou-se a análise de conteúdo, que para Bardin (2011) é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. Nesta pesquisa, os dados foram coletados nas ementas e projetos pedagógicos disponibilizados nos *sites* das universidades federais.

Dispondo dos dados coletados, estes foram organizados em tabelas a fim de possibilitar sua análise, que para Marconi e Lakatos (2011) é onde o pesquisador entra em maiores detalhes sobre os dados decorrentes da coleta, a fim de conseguir respostas aos seus questionamentos.

Definidos os procedimentos a serem utilizados, procurou-se estabelecer o universo a ser pesquisado, que, de acordo Richardson (2008) é um conjunto de elementos que possuem determinadas características, assim como todos os habitantes de um determinado lugar.

O universo desta pesquisa abrange as 37 universidades federais brasileiras que oferecem o curso de ciências contábeis de acordo com os dados do Ministério da Educação (2015).

### 3.2 Ambiente da Pesquisa

Já a amostra, de acordo com Richardson (2008), é qualquer subconjunto do conjunto universal ou da população que se toma para averiguar algo sobre a população a que pertencem. Assim a amostra desta pesquisa é representada pelas 34 universidades federais brasileiras que oferecem o curso de ciências contábeis e contemplam a disciplina de Controladoria em suas estruturas curriculares. No Quadro 6 as universidades que compõem a amostra estão relacionadas identificadas numericamente.

Quadro 6 – Universidades Federais que compõem a amostra

	<b>Nome</b>	<b>Abreviações</b>
1	Universidade Federal de Alagoas	UFAL
2	Universidade Federal da Bahia	UFBA
3	Universidade Federal do Ceará	UFC
4	Universidade Federal de Campina Grande	UFCG
5	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES
6	Universidade Federal Fluminense	UFF
7	Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD
8	Universidade Federal de Juiz De Fora	UFJF
9	Universidade Federal de Mato Grosso Do Sul	UFMS
10	Universidade Federal da Paraíba	UFPB
11	Universidade Federal do Piauí	UFPI
12	Universidade Federal do Paraná	UFPR
13	Universidade Federal de Roraima	UFRR
14	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC
15	Universidade Federal de São João Del Rei	UFSJ
16	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM
17	Universidade Federal do Tocantins	UFT
18	Universidade Federal de Uberlândia	UFU
19	Universidade Federal dos Vales Do Jequitinhonha E Mucuri	UFVJM
20	Universidade Federal de Brasília	UNB
21	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP
22	Universidade Federal de Rondônia	UNIR
23	Universidade Federal de Goiás	UFG
24	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE
25	Universidade Federal do Maranhão	UFMA

26	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN
27	Universidade Federal de Sergipe	UFS
28	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA
29	Universidade Federal do Amazonas	UFAM
30	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA
31	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ
32	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFRRJ
33	Universidade Federal do Rio Grande	UFRG
34	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR

Fonte: Elaborado pela autora. (2015)

Após especificar as características desta pesquisa, na subseção seguinte são mostradas as etapas percorridas desde a definição do tema até a análise dos resultados.

### 3.3 Etapas da Pesquisa

A pesquisa iniciou-se pela definição do tema, formulação do problema e objetivos do estudo, perpassando as pesquisas bibliográfica e documental, pela coleta e análise dos dados e apresentação dos resultados.

A princípio foram definidos o tema e o problema da pesquisa. Com base no interesse que se teve de pesquisa e a intenção de estudo, foi definido como tema o ensino da controladoria nos cursos de ciências contábeis das universidades federais brasileiras. Logo após buscou-se desenvolver os objetivos geral e específicos.

Depois das definições iniciais, passou-se a realizar a busca bibliográfica, que serviram de base para este trabalho, procurando livros que abordam sobre a controladoria, sobre as universidades federais, assim como artigos científicos que abordam o ensino da contabilidade e o ensino da controladoria, assim como, sua evolução e histórico.

Através da pesquisa documental foram extraídos, no período compreendido de dezembro de 2014 a janeiro de 2015, nos *sites* disponibilizados pelas universidades pesquisadas, as ementas e os projetos pedagógicos que oferecem as informações necessárias para a obtenção dos resultados desejados. Foram considerados como dados todas as informações contidas nos documentos analisados que eram relevantes para a realização da pesquisa.

Para a análise do conteúdo, foi desenvolvido o quadro de análise, com base nos objetivos de pesquisa. A elaboração das unidades de análise foi embasada na proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, em que foram definidas as categorias objetivos, conteúdos e bibliografia, conforme demonstra o Quadro 7.

Quadro 7 – Estrutura de Análise de Conteúdo das Ementas das Universidades Federais

<b>Categoria</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Unidades de análise</b>
Objetivos	Objetivos da disciplina	Verificar as finalidades da disseminação dos conhecimentos referente à disciplina controladoria
Conteúdos	Contextualização	Função da Controladoria Ambiente Função do <i>Controller</i>
	Planejamento	Conceitos Tipos (Estratégico e operacional) Etapas de implementação (estratégia, missão ambiente, objetivos e metas e acompanhamento) Acompanhamento da execução do plano
	Gestão e a Controladoria	Processo decisório Plano estratégico Sistema de avaliação de desempenho Modelo de gestão
	Avaliação do Desempenho	Aspectos introdutórios Tipos de indicadores Administração por centro de responsabilidade Modelo de avaliação de desempenho
	Ferramentas de Gestão	<i>Economic Value Added</i> (EVA) <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) <i>Benchmarking</i> <i>Activity Based Costing</i> (ABC) <i>Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</i> (EBTIDA)
Bibliografia	Obras e autores indicados	CATELLI, Armando. GOLDRATT, Eliyahu M; COX, Jeff. KAPLAN, Robert S.; NORTON, David. NAKAGAWA, Massayuki. OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo.

Fonte: Elaborado pela autora.(2015)

De acordo com o Quadro 7 percebe-se que foram definidas três categorias de análise, com suporte na definição das categorias, estas foram divididas em 7 subcategorias, sendo uma para a categoria “Objetivos”, cinco para “Conteúdos”, e uma para a categoria “Bibliografia”.

O primeiro passo para a realização da análise dos resultados, foi fazer um levantamento nos *sites* das universidades da amostra buscando informações a respeito do curso, logo após formulou-se uma tabela no *excel*, demonstrando se a universidade oferecia o curso de ciências contábeis, se dentro do curso oferecia a disciplina de controladoria e quais eram as

características da disciplina, como a sua obrigatoriedade, seus pré-requisitos e os semestres no qual é oferecida.

Com posse dos documentos, iniciou-se a análise dos dados. Para o alcance do primeiro objetivo específico buscou-se investigar os conteúdos abordados na disciplina, foi considerado as subcategorias e unidades de análise e buscou-se perceber a presença desses elementos nas ementas estudadas.

Para o alcance do segundo objetivo, buscou-se investigar a bibliografia recomendada pelas ementas que ofereciam essa informação. Foi demonstrado em tabela, demonstrando os autores mais citados e, logo após, faz-se uma comparação com as unidades de análise.

Para o alcance do terceiro objetivo específico, fez-se uma busca nas ementas dos objetivos da disciplina. Então buscou-se visualizar os objetivos mais evidentes e estes foram demonstrados nos resultados.

Por fim, os resultados foram apresentados através de tabelas e gráficos, onde a princípio, demonstra-se a frequência da disciplina de controladoria por região, os semestres nos quais ela é ofertada, se é obrigatória ou optativa e os pré-requisitos da disciplina, para isso foram utilizadas as 34 universidades que oferecem o curso de controladoria e demonstram essas informações no próprio *site*. No período da coleta dos dados, de dezembro de 2014 a janeiro de 2015, somente 24 universidades divulgaram as informações. Em seguida, foram apresentados os resultados dos levantamentos feitos para o alcance dos objetivos específicos exibidos na seção a seguir.

#### 4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Nesta seção encontram-se os principais resultados correspondentes à pesquisa realizada junto às universidades.

Por meio da tabela formulada no *excel*, elaborada inicialmente, como explicado na metodologia, foi possível identificar as 37 universidades que oferecem o curso de ciências contábeis e, quais delas, oferecem o curso de controladoria em suas ementas, percebeu-se que 34 universidades oferecem a disciplina, o que confirma o pressuposto: (1) a controladoria, como ramo de conhecimento e como unidade administrativa, por ser um campo de estudo ainda em construção, não é contemplada na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis de maioria das universidades federais brasileiras.

A partir de então, elaborou-se um novo levantamento para perceber, quais universidades oferecem os documentos necessários para a análise. Percebeu-se que 24 universidades oferecem as ementas e projetos pedagógicos da disciplina, sendo que 11 ementas oferecem os objetivos da disciplina e 17 ementas oferecem a bibliografia proposta.

Assim, para o alcance do objetivo geral desta pesquisa que é analisar as características da Estrutura Curricular utilizada no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras, foram utilizados, conforme descrito na seção 3, os seguintes documentos: Ementas das disciplinas e projetos pedagógicos oferecidos nos *sites* Universidades Federais brasileiras.

No período da coleta dos dados, de dezembro de 2014 a janeiro de 2015, 24 universidades divulgaram, nos respectivos endereços eletrônicos, todos os documentos necessários para a análise, conforme descrito no Quadro 8.

Quadro 8 – Universidades Federais que ofertam as ementas e projetos pedagógicos

	<b>Nome</b>	<b>Abreviações</b>
1	Universidade Federal de Alagoas	UFAL
2	Universidade Federal da Bahia	UFBA
3	Universidade Federal do Ceará	UFC
4	Universidade Federal de Campina Grande	UFCG
5	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES
6	Universidade Federal Fluminense	UFF
7	Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD
8	Universidade Federal de Juiz De Fora	UFJF

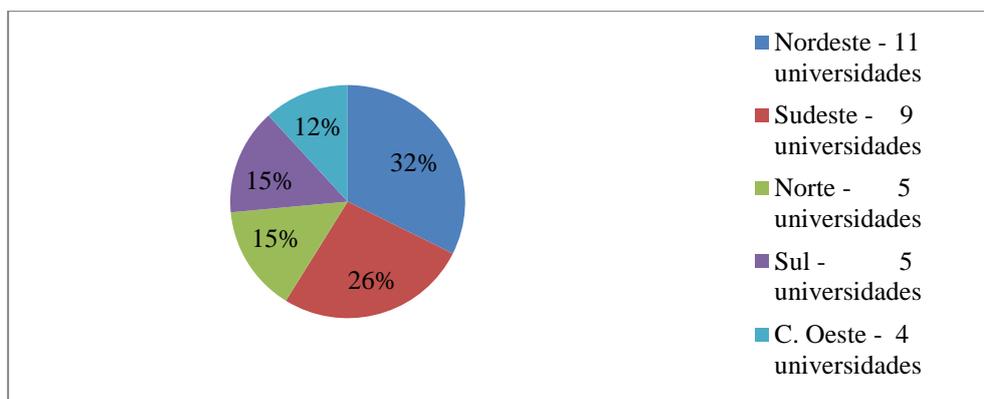
9	Universidade Federal de Mato Grosso Do Sul	UFMS
10	Universidade Federal da Paraíba	UFPB
11	Universidade Federal do Piauí	UFPI
12	Universidade Federal do Paraná	UFPR
13	Universidade Federal de Roraima	UFRR
14	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC
15	Universidade Federal de São João Del Rei	UFSJ
16	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM
17	Universidade Federal do Tocantins	UFT
18	Universidade Federal de Uberlândia	UFU
19	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM
20	Universidade Federal de Brasília	UNB
21	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP
22	Universidade Federal de Rondônia	UNIR
23	Universidade Federal de Goiás	UFG
24	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE

Fonte: Elaborado pela autora (2015)

Desse modo, conforme demonstrado no Quadro 8, a pesquisa foi realizada em 24 universidades federais brasileiras, o que representa, aproximadamente, 65% do universo da pesquisa, assegurando-se a representatividade dos resultados.

Através do levantamento feito nos *sites* das universidades, buscou-se perceber como a disciplina de Controladoria é oferecida por região. O resultado do levantamento está demonstrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Demonstração da frequência da disciplina de Controladoria em cada região do país.

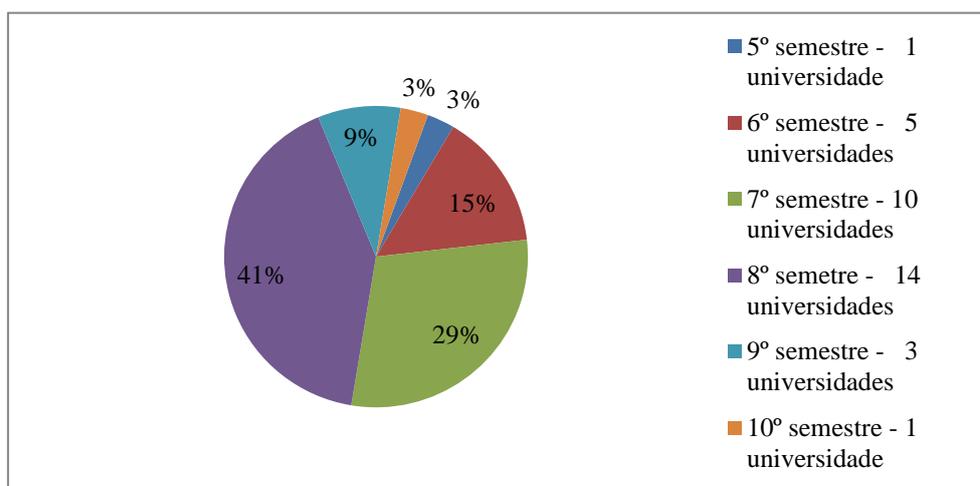


Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Através da análise do Gráfico 1, percebe-se que a região que mais contempla a disciplina de Controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais é a região Nordeste, onde 11 universidades oferecem a disciplina, representando 32 % das 34 universidades estudadas. A região Sudeste vem logo depois com 9 universidades, representando 26%, as regiões Norte e Sul, contemplam, cada uma, 5 universidades com a disciplina de controladoria, representando, individualmente, 15% do total de universidades em estudo. A região que menos oferece a disciplina de Controladoria em suas Universidades Federais no Curso de ciências Contábeis é a região Centro-Oeste com apenas 4 universidades, representando, assim, 12% do total.

Buscou-se saber, também, através deste trabalho, em quais semestres a disciplina de controladoria é ofertada. Para a melhor visualização do resultado elaborou-se o Gráfico 2.

Gráfico 2 - Semestres em que a disciplina de Controladoria é ofertada.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

O Gráfico 2 demonstra que, das 34 universidades estudadas, 14 oferecem a disciplina de Controladoria no oitavo semestre, sendo este o semestre de maior ocorrência na pesquisa, representando 41% do total de semestres. Representando 29%, 10 universidades oferecem a disciplina no sétimo semestre, 5 universidades oferecem no sexto semestre, 3 universidades oferecem a disciplina no nono semestre, representando 15% e 9%, respectivamente.

Os semestres que são menos contemplados com a disciplina são o quinto e o décimo, onde são representados por apenas uma universidade cada um, representam, individualmente, 3% do total das universidades estudadas.

Quando se percebe que o oitavo semestre é onde a disciplina é mais oferecida, constata-se que para o entendimento e estudo da disciplina de Controladoria são necessários alguns conhecimentos acadêmicos e de outras disciplinas cursadas no decorrer do curso. É necessário ter uma base sólida de conhecimento nas áreas de custos, planejamento e controle orçamentário e contabilidade gerencial, além de outras disciplinas que também são importantes para a percepção da disciplina.

Além da frequência por região e dos semestres em que a disciplina estudada é ofertada nas universidades federais, buscou-se também saber, antes da execução dos objetivos deste trabalho, dentro das disciplinas ofertadas, quantas são obrigatórias e optativas, percebeu-se que a disciplina de Controladoria é obrigatória em 33 das 34 universidades estudadas, a universidade no qual a disciplina, ainda é optativa é a Universidade Federal do Ceará. Conclui-se que a Controladoria está sendo oferecida, de forma obrigatória, na grande maioria das universidades federais.

Conforme a proposta nacional de conteúdo para os cursos de graduação em Ciências Contábeis (2009) a organização curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis, o fluxo do curso, a disposição das disciplinas e a forma como são oferecidas aos alunos, seja em módulos ou semestralmente, assim como a inclusão dos pré-requisitos, pode variar de uma instituição para outra, consideradas as peculiaridades de cada uma.

No Tabela 1 percebe-se a os pré-requisitos da disciplina de Controladoria que foram inclusos na organização curricular do curso.

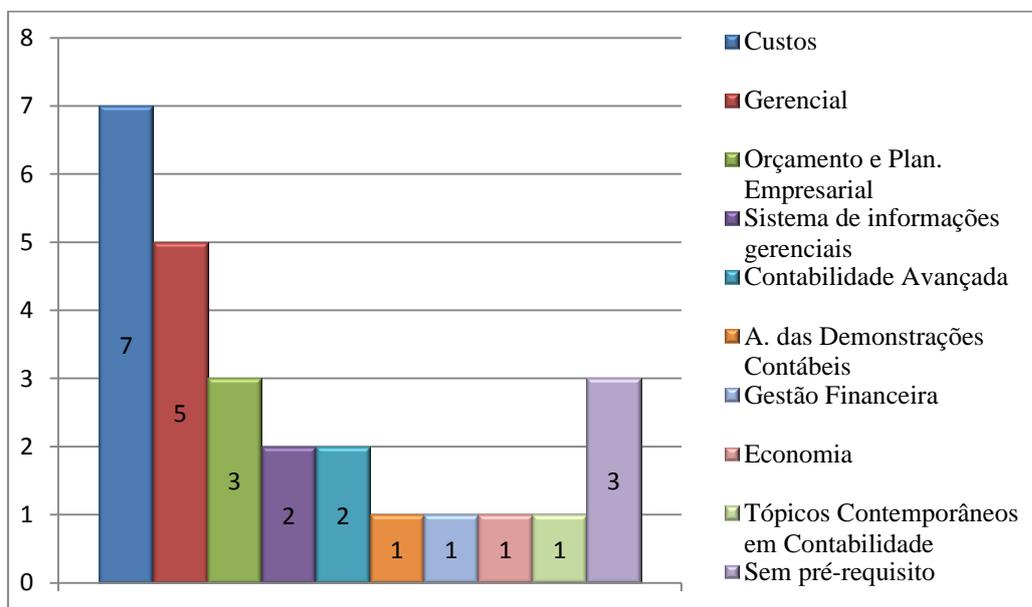
Tabela 1 - Pré-requisitos da disciplina de Controladoria

<b>Pré-requisitos da disciplina de Controladoria</b>	<b>Ocorrência</b>
Contabilidade de Custos	7
Contabilidade Gerencial	5
Planejamento e Orçamento Empresarial	3
Sistema de Informações Gerenciais	2
Contabilidade Avançada	2
Análise das Demonstrações Contábeis	1
Gestão Financeira	1
Economia	1
Tópicos Contemporâneos de Contabilidade	1
Sem pré-requisito	3

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Pode-se visualizar, de uma melhor forma, os pré-requisitos que são exigidos para o estudo da disciplina de Controladoria, através do Gráfico 3.

Gráfico 3 - Pré-requisitos da disciplina de Controladoria



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Através da análise da Tabela 1 e Gráfico 3 percebe-se que a o pré-requisito mais exigido pelas universidades para a disciplina de Controladoria é a Contabilidade de Custos, logo depois aparece as disciplinas de contabilidade gerencial e orçamento empresarial. Percebe-se então a importância e essencialidade dessas disciplinas para o entendimento da Controladoria.

Dessa forma, apresentam-se na Tabela 2 os elementos descritos na metodologia que compõem o conteúdo a ser ministrado na disciplina de Controladoria e quantas universidades apresentam esses elementos nas ementas analisadas.

Tabela 2 – Conteúdos abordados na disciplina de controladoria

Categorias	Subcategorias	Unidades de análises das ementas	Presença dos elementos nas ementas analisadas	(%)
	Contextualização	Função da Controladoria	21	88
		Ambiente	15	62
		Função do <i>Controller</i>	12	50

Conteúdos	Planejamento	Conceitos	17	70
		Estratégico	6	25
		Operacional	4	17
		Etapas de implementação	2	8
	Avaliação do Desempenho	Acompanhamento da execução do plano	1	4
		Aspectos introdutórios	2	8
		Tipos de indicadores	2	8
		Administração por centro de responsabilidade	2	8
		Modelo de avaliação de desempenho	15	62
	Ferramentas de Gestão	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	5	21
		<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	12	50
		<i>Benchmarking</i>	3	13
<i>Activity Based Costing (ABC)</i>		5	20	
<i>Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (EBTIDA)</i>		1	4	

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Diante da análise realizada, observou-se que os elementos mais frequentes nas ementas da disciplina Controladoria são conteúdos que abordam sobre sua funcionalidade com 21 observações, conceitos de planejamento e avaliação de desempenho, com 17 e 15 observações, respectivamente, e a ferramenta de gestão *Balanced Scorecard* com 12 observações.

Dentre os elementos em análise, constatou-se que as universidades oferecem, na disciplina de Controladoria, temáticas que contemplam, de forma mais evidente, a subcategoria Contextualização. Quanto à subcategoria Planejamento, destacam-se os conceitos e o conhecimento sobre planejamento estratégico, já na categoria avaliação de desempenho, ressalta-se a importância dada ao modelo de avaliação de desempenho e a ferramenta de gestão mais contemplada é a *Balanced Scorecard*.

Conforme a pesquisa é possível observar a presença de uma divergência de termos e nomenclaturas utilizados nas ementas, o que torna impossível identificar com precisão os conteúdos trabalhados pelas universidades.

Vale ressaltar que além dos conteúdos elencados pelas categorias de análise desta pesquisa, percebeu-se a presença de outros conteúdos na análise nas ementas das universidades, como sistema de informação, custos, controle orçamentário e gestão de pessoas e da ferramenta de gestão GECON.

Ao analisar a bibliografia utilizada pelas universidades para a disciplina de controladoria, buscou-se evidenciar os autores e o apoio teórico mais utilizados na aplicação da disciplina, conforme apresenta-se na Tabela 3.

Tabela 3 – Bibliografia adotada na disciplina Controladoria

Classificação	Autores	Frequência de citações	Título da obra
1º	CATELLI, Armando.	12	Controladoria: uma abordagem da gestão econômica
2º	FIGUEIREDO, Sandra e GAGGIANO, Paulo César.	8	Controladoria: teoria e prática
2º	NASCIMENTO, Auster Moreira e REGINATO, Luciane.	8	Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional
3º	PADOVEZE, Clóvis Luís.	7	Controladoria Básica
4º	OLIVEIRA, Luis Martins de, PEREZ JR, José Hernandez e SILVA, Carlos Alberto dos Santos.	6	Controladoria Estratégica
5º	MOSINANN, Clara Pellegrinello; FISH, Sílvio.	4	Controladoria, seu papel na administração de empresas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tendo em vista a Tabela 3 destacam-se, entre todos os autores, as publicações de Catelli, com a obra Controladoria: uma abordagem da gestão econômica, com 12 observações. Destacam-se também, os autores Figueiredo e Caggiano com 8 citações da obra Controladoria: teoria e prática, assim como os autores Nascimento e Reginato com 8 citações da obra Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional.

Diante dos elementos em análise, verificou-se que de acordo com a abordagem dos autores citados nas bibliografias das ementas analisadas, que a literatura é bem ampla e aborda conteúdos voltados para a gestão, estratégia, prática contábil e tomada de decisão.

Verificou-se, também, que dos autores mais citados apenas Catelli, está na lista dos autores sugeridos pela FBC, percebeu-se também que nenhuma universidade utiliza na íntegra os autores sugeridos pela FBC.

Ao analisar os objetivos da disciplina em cada uma das ementas da amostra percebeu-se que existe uma divergência, não existindo um padrão entre elas, com isso pode-se perceber que as universidades federais, na disciplina de controladoria, buscam oferecer ao aluno um entendimento sobre gestão e processo de gerenciamento, o que amplia sua capacidade de entendimento sobre o processo de tomada de decisão. Existe, também, uma dedicação por parte das universidades em oferecer conhecimento sobre os sistemas de informação, em virtude de sua utilidade e importância dentro dos sistemas de gestão, como o planejamento e controle, assim como, a oferta do aprendizado sobre instrumentos e ferramentas de gestão.

Desta forma, esta pesquisa alcança o objetivo geral definido, ao analisar as características da estrutura curricular utilizada no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras no período de 2015, cujas conclusões são apresentadas na seção a seguir.

## 5. CONCLUSÃO

Junto à evolução da Contabilidade e a multidisciplinaridade que a compõe, a Controladoria atua como auxiliar à gestão, tornando-se substancial às organizações. Com isso surge uma nova forma de ensinar e aprender e considera-se que o conhecimento sobre Controladoria é medular no tocante à formação do novo profissional contábil. Desta forma, as universidades federais brasileiras devem demonstrar que estão uníssonas a essa realidade, apresentando formação adequada para habilitar os profissionais que deverão atuar no mercado de trabalho.

Neste contexto, o objetivo da pesquisa foi analisar as características da estrutura curricular utilizada no ensino da controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras. Desta forma, o presente estudo conclui que o conteúdo que está sendo ministrado na disciplina controladoria, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, nas Universidades federais brasileiras trata, essencialmente, de conceitos fundamentais, como definições e funções da controladoria e do *controller*, evidenciando a subcategoria Contextualização. assim como abordagens sobre planejamento, modelo de gestão e avaliação de desempenho, oferecendo ferramentas de gestão, na qual a mais evidente é a *Balanced Scorecard*.

No entanto, percebeu-se que, além dos conteúdos elencados pelas subcategorias de análise desta pesquisa, outros conteúdos foram encontrados de forma evidente nas ementas estudadas, tais como, sistemas de informação, custos, controle orçamentário e gestão de pessoas e a ferramenta de gestão GECON, mas percebeu-se que as ementas não oferecem, em sua totalidade, todos as subcategorias, o que confirma o pressuposto (2): o conteúdo da disciplina Controladoria ofertada nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras contempla parcialmente os principais conceitos que tratam dessa temática.

No que concerne à bibliografia, evidencia-se que o autor mais citado pelas ementas estudadas é Armando Catelli com a obra Controladoria: uma abordagem da gestão econômica e que, dos autores mais citados, ele é o único que está na lista dos autores sugeridos pela FBC. Percebeu-se também que nenhuma universidade utiliza na íntegra os autores sugeridos pela FBC.

Constata-se, no que diz respeito aos os objetivos da disciplina controladoria que existe uma divergência entre elas e que os mais evidentes são propiciar a compreensão do processo de gerenciamento das empresas, ampliando conhecimentos práticos sobre planejamento,

controle, sistemas de informação, gestão de pessoas, oferecendo instrumentos e ferramentas de gestão para uma melhor tomada de decisão.

No que tange ao perfil da disciplina, percebeu-se que a região que mais contempla a disciplina estudada é a região Nordeste, que a disciplina é mais ofertada no oitavo semestre, que a disciplina é obrigatória em 33 das 34 universidades estudadas e que o pré-requisito mais exigido pelas universidades para a disciplina de controladoria é a Contabilidade de custos.

Como resposta ao problema de questão pode-se perceber que a pesquisa apresentou as características da estrutura curricular utilizada no ensino da Controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras.

Por fim, entende-se que a análise de conteúdo abordado na disciplina é representativa, tendo em vista que a amostra corresponde a 65 % do universo. Este estudo encontrou limitações, como a falta de evidenciação de todas as informações necessárias para a sua realização, pois nem todas as ementas contemplam estas informações totalmente. Portanto, sugere-se, para as futuras pesquisas, que a população seja ampliada para todas as instituições públicas de ensino superior, buscando-se fazer um levantamento de informações através de questionários junto às instituições.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ASSIS, Renata Machado de; BONIFÁCIO, Naiêssa Araújo. A formação docente na universidade: ensino, pesquisa e extensão. **Educação e Fronteiras *On-Line***, Dourados/MS, v.1, n.3, p. 36-50, set./dez. 2011.

AZEVEDO, Fernando. **A Cultura Brasileira**. 4ª Ed. São Paulo: Edições Melhoramentos, 1964.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da *praxis***. 2006. 352 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

BRASIL. Decreto nº 456, de 6 de julho de 1846. Regulamento da aula do comércio da cidade do Rio de Janeiro. **Coleção de Leis do Império do Brasil - 1846**, Página 63 Vol. 1 pt. II. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 1.763, de 14 de Maio de 1856. Estatutos à aula do comércio da côrte. **Coleção de Leis do Império do Brasil - 1846**, Página 63 Vol. 1 pt. II. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899>> Acesso em: 17 fev.2015.

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

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO (Brasil). Resolução n °10, de 16 de dezembro de 2004. **Diário Oficial União**. Brasília, 28 dez. 2004. Seção 1, p. 15.

FÁVERO, Maria de Lourdes de Albuquerque. A Universidade no Brasil: das origens à Reforma Universitária de 1968. **Educar**, Curitiba, n. 28, p. 17-36, 2006.

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

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Proposta Nacional de conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/Proposta\\_Nacional\\_de\\_Conteudo.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/Proposta_Nacional_de_Conteudo.pdf)>. Acesso em 05 mar.2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2012.

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. **O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul**. In: IX CONGRESSO NACIONAL DE CUSTOS, 2005, Florianópolis.

LOUSADA, Ana Cristina Zenha; MARTINS, Gilberto de Andrade. Egressos como fonte de informação à gestão dos cursos de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças–USP**, São Paulo, n. 37 – 84, Jan./Abr. 2005.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MASETTO, Marcos. **Docência na Universidade**. 4. Ed. São Paulo: Papirus, 2002.

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

MOURA, Laercio Dias de. **A educação católica no Brasil**. 2. Ed. São Paulo. Loyola. 2000.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. Controladoria. **Um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da contabilidade no Brasil**: Uma análise crítica da Formação do corpo docente. São Paulo. 1999.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 8º Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAIVA, Jane Cristina leal de Souza; FACCI, Nilson. O ensino da disciplina de controladoria: um estudo comparativo nas instituições de ensino superior do estado do Paraná. **Revista Unifamma**, v. 12, n.2, p. 90-116, dezembro, 2013.

PELEIAS, Ivam Ricardo; SILVA, Glauco Peres da; SEGRETI, João Bosco; CHIROTTO, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**. Edição 30 anos de Doutorado, Junho 2007, v.18. p. 19-32.

PESSOA, Maria Naiula Monteiro. **Gestão das universidades federais brasileiras. Um modelo fundamentado no balanced scorecard**. Tese de doutorado - programa de pós-graduação em engenharia de produção da Universidade federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2000.

PETER, Maria da Glória Arrais *et al.* **A Controladoria e a Gestão Pública**: a experiência do governo do Estado do Ceará. In: SANTOS, Sandra Maria dos (Org.). Experiências recentes em Controladoria. Fortaleza: Edições UFC, 2005.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Planejamento institucional e projeto pedagógico nas universidades federais brasileiras**. Tese de doutorado - Faculdade de Educação da Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Maria dos Santos; LIMA, Ana Patrícia Santana Rosa de; MACIEL, Gerline. **O ensino superior no Brasil e a criação da universidade federal rural de Pernambuco**. Pesquisa em educação, desenvolvimento, ética e responsabilidade social. Disponível em: < <http://dmd2.webfactional.com/media/anais/o-ensino-superior-no-brasil-e-a-criacao-da-universidade-federal-rural-de-pernambuco-%28ufrpe%29.pdf>. > Acesso em: 12/05/2015

SALES, Elana Carla de Albuquerque Silva. **Governança no setor público segundo a ifac – estudo nas Universidades federais brasileiras**. Dissertação de mestrado – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2014.

SILVA, Raiana Simões da; RODRIGUES, José Carlos. **O Ensino de Contabilidade no Brasil: Características e Tendências**. In: ENCONTRO CIENTÍFICO SUL MINEIRO DE, CONTABILIDADE E ECONOMIA, 05, 2013, Itajubá. **Anais...** Itajubá, ECOSUL, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SOARES, Sandro Vieira; RICHARTZ, Fernando; VOSS, Bárbara de Lima; FREITAS, Cláudio Luiz. Evolução do currículo de contabilidade no Brasil desde 1809. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 10, n. 30, p. 27-42, ago./nov. 2011.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de, *et al.* O reflexo do ensino da controladoria na minimização do efeito framing. **Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN**. v. 3. n. 1, p. 72 – 88, jan. /jun. 2011.

VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza; SANTOS, Josenildo dos; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Uma contribuição dos elementos da metodologia de ensino – aprendizagem cooperativa – para o Aperfeiçoamento da formação do contador diante das expectativas do mercado**. In: LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marceleide. **Educação Contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo. Atlas, 2000.