

Análise do conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria nas Universidades Federais do Brasil em relação aos anseios do mercado

Eduardo Coelho (UFSC) - adm.eduardocoelho@gmail.com

Fernando Richartz (UFSC) - nandorichartz@hotmail.com

Letícia Meurer Krüger (UFSC) - ticiamk@hotmail.com

Patrícia Elmisan Zolet (UFSC) - patyzolet@gmail.com

Resumo:

Com o aumento da competitividade a controladoria passa a exercer um papel central no processo de gestão, e controller's bem preparados tornam-se uma necessidade básica. O objetivo deste estudo é identificar e analisar o conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria das universidades federais brasileiras e fazer relação com as expectativas do mercado no que tange às funções básicas desempenhadas pelo controller. Para realizar as análises utilizou-se de estudos anteriormente realizados, visando identificar os anseios do mercado de trabalho quando da contratação de um profissional da área de controladoria. A partir das funções exigidas pelo mercado de trabalho analisou-se as ementas das disciplinas para identificar se os conteúdos ministrados são coerentes aos anseios do mercado de trabalho. O método utilizado para desenvolver esta pesquisa foi o descritivo-exploratório conduzido através de levantamento bibliográfico, com características quali-quantitativas. Para amostra foram selecionadas todas as universidades federais que oferecem a disciplina de controladoria e que disponibilizam a ementa no site da instituição. Os resultados mostram que há grande variação no percentual de funções exigidas pelo mercado e também no percentual das universidades que ministram a respectiva função. Além das funções identificou-se também a bibliografia apresentada nas ementas, onde pôde-se perceber que os conteúdos ministrados em salas de aula são mais amplos e abrangentes do que as exigências impostas pelo mercado de trabalho para o profissional de controladoria.

Palavras-chave: *Controladoria; funções do controller; mercado de trabalho.*

Área temática: *Controladoria*

Análise do conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria nas Universidades Federais do Brasil em relação aos anseios do mercado

Resumo

Com o aumento da competitividade a controladoria passa a exercer um papel central no processo de gestão, e *controller's* bem preparados tornam-se uma necessidade básica. O objetivo deste estudo é identificar e analisar o conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria das universidades federais brasileiras e fazer relação com as expectativas do mercado no que tange às funções básicas desempenhadas pelo *controller*. Para realizar as análises utilizou-se de estudos anteriormente realizados, visando identificar os anseios do mercado de trabalho quando da contratação de um profissional da área de controladoria. A partir das funções exigidas pelo mercado de trabalho analisou-se as ementas das disciplinas para identificar se os conteúdos ministrados são coerentes aos anseios do mercado de trabalho. O método utilizado para desenvolver esta pesquisa foi o descritivo-exploratório conduzido através de levantamento bibliográfico, com características quali-quantitativas. Para amostra foram selecionadas todas as universidades federais que oferecem a disciplina de controladoria e que disponibilizam a ementa no *site* da instituição. Os resultados mostram que há grande variação no percentual de funções exigidas pelo mercado e também no percentual das universidades que ministram a respectiva função. Além das funções identificou-se também a bibliografia apresentada nas ementas, onde pôde-se perceber que os conteúdos ministrados em salas de aula são mais amplos e abrangentes do que as exigências impostas pelo mercado de trabalho para o profissional de controladoria.

Palavras-chave: Controladoria; funções do *controller*; mercado de trabalho.

Área temática: Controladoria.

1. Introdução

Já não se trata de novidade o processo de transformação econômica pelo qual nosso planeta está passando. Transformação esta derivada dos avanços tecnológicos atrelados a economias mais abertas e competitivas. Neste novo cenário, onde o mercado passou a ser o formador de regras, para se manterem sólidas as empresas precisam passar por processos de adaptação nos seus sistemas de informação. Amaral e Rodrigues (2006) confirmam que as empresas estão sujeitas a diversas mudanças como competitividade, baixos custos, inovação tecnológica, e que estas podem se transformar tanto em oportunidades quanto em ameaças para o alcance dos propósitos estabelecidos pelas organizações empresariais. Desta forma, segundo Souza, Lisboa e Rocha (2003), a informação passou a ter maior relevância, sendo considerada, no aspecto gerencial, um fator de sucesso.

A controladoria emprega seus esforços na coordenação dos sistemas de gestão, atuando nos sistemas vitais da organização, ou seja, aquelas que demandam visão sistêmica. Para Beuren (2000, p.60), “é função da controladoria dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com o objetivo de garantir os interesses da organização”. Para desempenhar as funções da controladoria, tem-se hoje um profissional chamado de *controller*. De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), este profissional pode exercer diferentes atividades dependendo da organização.

Percebe-se desta forma, a importância da controladoria no atual contexto econômico. Assim, para atender aos anseios do mercado precisa-se de profissionais capacitados para

desenvolver as atividades inerentes a atuação do *controller*. Deste modo, as universidades desempenham um papel de grande importância para a formação dos profissionais, visto que de acordo com Pessoa e Selig (2000) a organização do ensino é tida como função essencial das universidades.

No entanto, para maximizar os resultados da integração entre universidades e mercado de trabalho, os objetivos devem estar alinhados em relação aos conteúdos ensinados e os conhecimentos exigidos pelo mercado. Partindo deste cenário pretende-se responder a seguinte problemática: será que o conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria das universidades federais brasileiras está de acordo com as exigências impostas pelo mercado na contratação de um *controller*? Portanto, o objetivo deste trabalho está centrado em analisar o conteúdo ensinado na disciplina de controladoria nas universidades federais brasileiras e ainda fazer uma relação com as expectativas do mercado no que diz respeito às funções básicas desempenhadas por um *controller*.

Acredita-se que esta análise pode trazer contribuições tanto para o meio acadêmico como para o profissional, sendo que ambos os lados poderão utilizar das informações apresentadas por este estudo para o próprio aperfeiçoamento.

2. Marco teórico

2.1 A controladoria e suas funções

Almeida, Parisi e Pereira (2001) descrevem a controladoria como uma prática baseada em fatos ocorridos, pois a controladoria fornece uma gestão focada na continuidade da organização, permitindo assim a simulação de eventos futuros para a tomada de decisões no presente.

Já Catelli (2001, p. 344) trata a controladoria como:

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

Para Borinelli (2006, p. 105) “controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Mosimann e Fisch (1999, p. 88) afirmam que a Controladoria:

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

A Controladoria não possui apenas um conceito, uma definição, ela é explicada sobre diversos pontos de vista, conforme os vários autores estudados, porém o grande foco é fornecer informações para tomadas de decisões de forma eficaz e eficiente, possibilitando suporte ao processo de gestão.

As funções da controladoria são apresentadas por diversos autores, porém não existe uma definição única de quais sejam estas funções. Esta situação pode ser comprovada com estudo realizado por Ogassawara (2007), o qual verificou o conteúdo apresentado nos livros de controladoria e constatou que não há uma base conceitual sólida sobre controladoria e que livros sobre o tema trazem abordagens distintas. Assim, afirma que a controladoria ainda não está completamente desenvolvida e sim em um preocupante estágio de desenvolvimento.

O profissional responsável por desempenhar as funções da controladoria é chamado de *controller* que conforme Beuren, (2002, pg. 23),

é ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais, visto ser ele o responsável pelo sistema de informações da empresa. No entanto, não é atribuição sua dirigir a organização, pois essa tarefa é dos gestores, mas é de sua competência mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Observa-se então que o *controller* deve conhecer as atividades da organização de forma ampla, de tal maneira que consiga visualizar o desempenho e o futuro da organização, assim, verifica-se que o *controller* não é um profissional envolvido em executar uma única atividade, a ele é atribuído verificar todas as informações da empresa para que os gestores possam tomar decisões. Diversas funções são atribuídas a controladoria, que por sua vez são executadas pelos *controller's*.

Catelli (2001) apresenta que a controladoria executa cinco funções, quais sejam: subsidiar o processo de gestão; apoiar a avaliação de desempenho; apoiar a avaliação de resultado; gerir os sistemas de informações e atender aos agentes do mercado. Verifica-se que Catelli (2001) aborda as funções da controladoria voltadas para suprir as necessidades dos gestores e apresentar resultados sobre desempenhos e resultados econômicos.

Outra abordagem das funções é apresentada por Borinelli (2006), o qual com base em várias obras de controladoria, porém sem se basear em autor específico, descreve que as funções da controladoria são planejamento, orçamento, execução, controle, medida corretiva e avaliação de desempenhos.

Observa-se que Catelli (2001) e Borinelli (2006) abordam que uma das funções da controladoria é avaliar o desempenho da empresa, desta forma é perceptível que ambos apresentam que a controladoria deve gerar informações sobre o andamento das atividades da empresa. O mesmo pode ser percebido na obra de Lunkes e Schnorrenberger (2009), os quais apresentam como função da controladoria a coordenação dos sistemas de gestão.

A partir de estudos realizados visando identificar quais as funções básicas da controladoria apresentadas em literatura dos EUA. Alemanha e Brasil, Lunkes e Schnorrenberger (2009) concluíram que as funções básicas da controladoria são: planejamento, controle, sistema de informações, gestão de pessoal e organizacional. Sendo cada função caracterizada abaixo:

- Planejamento: visa alcançar os objetivos da organização a partir de uma administração do planejamento;
- Controle: fornece informações sobre erros e acertos do passado visando melhorá-los;
- Sistema de Informações: o sistema de informações é responsável pelo registro, processamento dos dados e sua conversão em informações e conseqüente disseminação;
- Gestão de Pessoal: engloba fatores relacionados ao conjunto dos recursos humanos disponíveis nas organizações;
- Organizacional: Trata das formas de organizar os elementos que compõe a organização com a finalidade de operacionalizar todas as funções da empresa.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) apresentam que houve uma evolução do campo de atuação da controladoria, por volta do ano de 1292 a controladoria estava amparada no controle, baseando-se na contabilidade, com o passar dos anos até os dias atuais, a controladoria passou a abranger além do controle e da contabilidade, as funções de planejamento e sistema de informações. Os autores visando apresentar as funções básicas da controladoria segundo perspectivas de desenvolvimento conceitual da controladoria elaboraram o quadro 1.

| Perspectivas | Funções Básicas |
|--------------------|--|
| Gestão Operacional | <input type="checkbox"/> Planejamento (Operacional) <input type="checkbox"/> Elaboração de relatórios e interpretação <input type="checkbox"/> Avaliação e deliberação <input type="checkbox"/> Administração de impostos <input type="checkbox"/> Elaboração de relatórios a órgãos reguladores e públicos <input type="checkbox"/> Proteção do patrimônio <input type="checkbox"/> Avaliações da economia política |
| Gestão Econômica | <input type="checkbox"/> Subsidiar o processo de gestão <input type="checkbox"/> Apoiar a avaliação de desempenho e de resultado <input type="checkbox"/> Gerir o sistema de informações <input type="checkbox"/> Atender aos agentes de mercado. |
| Gestão Estratégica | <input type="checkbox"/> Planejamento e controle <input type="checkbox"/> Sistema de informações <input type="checkbox"/> Gestão de pessoas <input type="checkbox"/> Organizacional |

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009)

Quadro 1 - Relação das funções básicas com a perspectiva conceitual da controladoria

Observa-se a partir das funções da controladoria apresentadas pelos autores, que a controladoria visa não somente gerar informações contábeis, ela visa planejar as atividades da empresa, assim como gerar informações úteis para que os gestores da organização possam tomar decisões em bases confiáveis.

2.2 Anseios do mercado de trabalho para contratar *controller*

Toda empresa necessita de um profissional para comandar os negócios, algumas empresas visam contratar um *controller* para exercer diversificadas funções dentro da organização. Visto que em estudos pré-liminares verificou-se que não existem funções definidas para o profissional que atua na controladoria, buscou-se neste trabalho a partir de estudos já realizados por outros autores, verificar quais os anseios do mercado quando do recrutamento e contratação de um *controller*.

Visando identificar quais funções e atribuições estão sendo requisitadas na contratação de um *controller* pelas empresas que recrutam estes profissionais, Lunkes et al (2010) realizaram uma pesquisa nos anúncios publicados por empresas de recrutamento e seleção na Revista Exame, revista esta publicada quinzenalmente. Os autores analisaram ao todo 120 revistas, publicadas no período de julho de 2004 a junho de 2009, a partir da análise obteve-se um total de 76 anúncios de recrutamento de profissionais da área de controladoria.

Destes 76 anúncios, os autores identificaram quais as funções solicitadas pelos anúncios nos cinco anos analisados para a contratação de um *controller*. Ao todo foram identificadas 15 funções, das quais as cinco funções mais solicitadas foram:

- Gerenciamento da contabilidade - 53 solicitações;
- Relatórios Gerenciais - 53 solicitações;
- Gerenciamento da tesouraria – 36 solicitações;
- Controle fiscal/tributário - 35 solicitações; e
- Orçamento – 26 solicitações.

Outro estudo que também verificou as funções requeridas no recrutamento de *controller*, foi realizado por Oro et al (2007), os quais identificaram o perfil de competências requerido pelo mercado brasileiro para o profissional que atua na controladoria em níveis operacional, gerencial e estratégico. O estudo realizou-se através da seleção de anúncios em três sites especializados em recrutamento e seleção de recursos humanos (Catho, Manager e

Michel Page), ao todo foram analisados 373 anúncios de oferta de trabalho, publicados em agosto e setembro de 2006.

Os autores identificaram as funções que foram requeridas nos 373 anúncios de recrutamento de profissional da área de controladoria. Verificou-se que foram apresentadas 17 funções, das quais as cinco mais solicitadas foram:

- Análise empresarial - 120 solicitações;
- Contabilidade gerencial – 89 solicitações;
- Custos empresariais - 89 solicitações;
- Orçamento empresarial - 80 solicitações; e
- Planejamento empresarial - 79 solicitações.

Calijuri (2004) realizou estudo através de questionário remetido a *controllers* e através de análise de anúncios de vagas para *controllers* pesquisadas na internet, para fins deste estudo iremos analisar apenas a pesquisa realizada na internet. A autora com a finalidade de analisar as exigências do mercado de trabalho para a contratação de *controllers* pesquisou a partir da internet os anúncios de vagas para contratação destes profissionais apresentados por uma empresa de colocação de executivo. Ao todo foram identificados 35 anúncios, que ofertavam vagas para funções ligadas a controladoria, os anúncios analisados foram os apresentados no ano de 2004.

Do total de 35 anúncios referentes à *controller*, a autora escolheu 17 anúncios que eram exclusivamente para preenchimento do cargo de *controller*. A partir dos 17 anúncios verificou-se quais as funções requeridas no recrutamento deste profissional. Ao todo identificou-se 27 funções, das quais as cinco funções mais solicitadas foram:

- Gerenciar a área contábil - 15 solicitações;
- Elaboração de relatórios gerenciais - 19 solicitações;
- Gerenciar a área fiscal - 8 solicitações;
- Fechamento contábil em US GAAP - 8 solicitações; e
- Gerenciar a área de tesouraria - 7 solicitações.

A partir dos estudos analisados, observa-se que algumas funções tidas como mais representativas no recrutamento do *controller*, se repetem nas três pesquisas. Eliminando-se as funções em comum apresentadas por todas as pesquisas, verifica-se que resultam em nove funções, as quais são apresentadas no Quadro 2.

| FUNÇÕES APRESENTADAS NAS PESQUISAS | TOTAL |
|------------------------------------|-----------|
| Contabilidade gerencial | 3 |
| Gerenciar a área contábil | 2 |
| Gerenciar a área de tesouraria | 2 |
| Gerenciar a área fiscal | 2 |
| Orçamento empresarial | 2 |
| Análise empresarial | 1 |
| Custos empresariais | 1 |
| Planejamento empresarial | 1 |
| Fechamento contábil em US GAAP | 1 |
| TOTAL | 15 |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 - funções apresentadas nas três pesquisas analisadas

Observa-se a partir do Quadro 2, que a função do *controller* na Contabilidade gerencial foi apresentada nas três pesquisas como uma das funções mais solicitadas. As funções Gerenciar a área contábil, Gerenciar a área de tesouraria, Gerenciar a área fiscal e Orçamento empresarial, foram as funções mais solicitadas em duas pesquisas, e as funções Análise empresarial, Custos empresariais, Planejamento empresarial e Fechamento contábil em US GAAP foram as funções mais solicitadas em apenas uma pesquisa. Na análise dos dados deste estudo, iremos comparar adiante as funções apresentadas no Quadro 2 com as funções que são ensinadas nas disciplinas de controladoria nas universidades federais do Brasil.

3. Procedimentos metodológicos

3.1 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e exploratória. Descritiva, pois pretende descrever o conteúdo dos planos de ensino das disciplinas de controladoria das universidades federais brasileiras, e exploratória por buscar a partir destas informações fazer ligações com a literatura disponível e as exigências do mercado.

Para confirmar este posicionamento Triviños (2006, p. 110) define que “o estudo descritivo pretende descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade”, e Richardson (1999, p. 66) diz que os “estudos exploratórios ocorrem quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno”.

3.2 Quanto aos procedimentos

A pesquisa foi realizada através de um levantamento feito junto aos *sites* das universidades federais brasileiras. A delimitação às universidades federais se explica pelo fato de achar-se interessante para a pesquisa utilizar dados de instituições de todas as regiões do país. Desta forma, como o número total de IES seria muito elevado para se abordar nesta pesquisa, optou-se pelas federais, pois, desta forma todo território nacional estaria abrangido no estudo, e com isso, as conclusões podem ser generalizadas para o âmbito das universidades federais de todo o Brasil.

Inicialmente buscou-se verificar quais das universidades federais ofereciam o curso de Ciências Contábeis. De posse destas informações foram selecionadas para a pesquisa as universidades que possuem em sua grade curricular a disciplina de controladoria. Porém, serão utilizadas para a análise apenas as instituições que oferecem a disciplina de controladoria e divulgam sua ementa no site específico da instituição em análise.

Assim, o Quadro 3 demonstra a amostra obtida para a pesquisa:

| UNIVERSIDADES FEDERAIS | CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS | DISCIPLINA DE CONTROLADORIA | DIVULGA EMENTA |
|------------------------|--|-----------------------------|----------------|
| 60 | 34 | 22 | 13 |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 3 - Amostra das ementas obtidas para análise

A pesquisa foi realizada no mês de maio de 2010 e das sessenta universidades federais brasileiras listadas no *site* do Ministério da Educação (<http://reuni.mec.gov.br>), foi possível identificar o curso de graduação em ciências contábeis em trinta e quatro instituições. No entanto, através do *site* das instituições de ensino, foi possível identificar a disciplina de controladoria na grade curricular de apenas vinte e duas universidades.

Tendo em mãos o número de universidades que ofertam a disciplina de controladoria,

tanto em caráter obrigatório como optativo, fez-se uma varredura no sítio eletrônico destas instituições com a finalidade de localizar a ementa dessa disciplina. Obteve-se como resultado destas buscas a divulgação de treze ementas, tendo neste caso uma amostragem de 59% em relação às disciplinas de controladoria ofertadas. E em relação ao número de cursos de ciências contábeis a amostra das ementas representa aproximadamente 38%.

Para que a pesquisa alcance o êxito esperado, e a comparação com o mercado possa ser efetuada, precisa-se de parâmetros para que a relação entre as exigências do mercado e os conteúdos das disciplinas de controladoria possam ser estabelecidas.

Portanto, se faz necessário conhecer o que o mercado espera de um *controller*. Neste caso, não partimos do zero, pois, diversas pesquisas sobre este tema já foram publicadas. Conforme Souza, Fialho e Otani (2007) a pesquisa é um processo de construção do conhecimento que tem como principal objetivo gerar novos conhecimentos ou complementar os preexistentes.

Toma-se como exigências do mercado os resultados apresentados pelas pesquisas realizadas por Calijuri (2004), Oro *et. al.* (2007) e Lunkes *et. al.* (2010), que buscaram identificar “quais as funções e atribuições do *controller* vem sendo solicitadas pelas empresas que recrutam estes profissionais no mercado de trabalho”.

Assim, o estudo limita-se às informações apresentadas pelos trabalhos realizados pelos autores mencionados no parágrafo anterior, e as conclusões resultarão da confrontação destas exigências do mercado com as informações contidas nas ementas divulgadas nos sites das universidades pertencentes à amostra.

3.3 Quanto à abordagem do problema

Em relação à abordagem do problema esta pesquisa possui tanto caráter quantitativo como qualitativo. A abordagem quantitativa permite coletar as informações necessárias para serem analisadas com base em procedimentos qualitativos. Conforme orienta Triviños (1990, p.118) “toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, quantitativa e qualitativa”.

Para poder atender a questão motivadora que originou o presente estudo, elaborou-se o objetivo geral pretendido e os objetivos específicos. Para poder atender aos objetivos realizou-se alguns procedimentos, os quais possibilitaram coletar os dados necessários para a realização do estudo, o que por sua vez possibilitou a análise dos dados e a conclusão da pesquisa.

4. Descrição e análise dos resultados

4.1 Características das universidades analisadas

As universidades federais analisadas estão distribuídas pelas cinco regiões do Brasil. Conforme observou-se na pesquisa, dos trinta e quatro cursos de ciências contábeis oferecidos por universidades federais apenas vinte e dois apresentam em sua matriz curricular disciplina de controladoria. Neste caso, percebe-se que mesmo com a resolução CNE/CES 10 de 16 de dezembro de 2004 que determina a obrigatoriedade da inserção desta disciplina na grade curricular do curso de ciências contábeis, isto não está ocorrendo.

Mesmo com a baixa oferta da disciplina de controladoria, apenas vinte e dois puderam ser identificados, treze destas divulgam em seu *site* no mínimo a ementa da disciplina, sendo que alguns divulgam além da ementa o conteúdo programático.

Através da análise do Quadro 4 fica evidente a presença na amostra de universidades federais de todas as regiões do país. Desta forma, as conclusões da pesquisa terão um maior respaldo. Uma observação a ser feita é o fato de as informações serem coletadas nos *sites* das instituições e se estes estiverem desatualizados podem os resultados não representarem fidedignamente a realidade brasileira.

| REGIÃO | UF | UNIVERSIDADE |
|---------------------|----|---|
| Região Norte | RO | Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR |
| | AM | Universidade Federal do Amazonas - UFAM |
| Região Nordeste | PE | Universidade Federal de Pernambuco - UFPE |
| | AL | Universidade Federal de Alagoas - UFAL |
| | SE | Universidade Federal de Sergipe - UFS |
| Região Centro-Oeste | DF | Universidade de Brasília - UNB |
| | GO | Universidade Federal de Goiás - UFG |
| | MT | Universidade Federal de Mato Grosso - UFMT |
| Região Sudeste | SP | Universidade Federal de São João Del-Rei - UFSJ |
| | RJ | Universidade Federal Fluminense - UFF |
| Região Sul | SC | Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC |
| | RS | Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS |
| | | Universidade Federal de Santa Maria - UFSM |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 4 - relação de universidades que divulgam a ementa da disciplina de controladoria

Percebe-se, a partir do Quadro 4, uma distribuição de ementas bem uniforme entre as regiões. Porém, se analisarmos estes números em relação ao total de cursos de ciências contábeis disponíveis por região, o panorama do resultado sofre alterações. A Tabela 1 demonstra esta composição em relação ao total de cursos oferecidos por região:

Tabela 1- Porcentagem de divulgação de ementas por região

| REGIÃO | CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS | APRESENTA EMENTA | % POR REGIÃO |
|---------------------|-----------------------------|------------------|--------------|
| Região Norte | 5 | 2 | 40% |
| Região Nordeste | 10 | 3 | 30% |
| Região Centro-Oeste | 5 | 3 | 60% |
| Região Sudeste | 8 | 2 | 25% |
| Região Sul | 6 | 3 | 50% |
| TOTAL | 34 | 13 | 38% |

Fonte: Dados da pesquisa

Fazendo as ponderações necessárias constatou-se que a região que mais divulgou as ementas foi a região centro-oeste com 60% e a com menor divulgação é a região sudeste com apenas 25%. No geral, trabalha-se com uma amostra não intencional de 38% das universidades federais brasileiras.

As informações para análise podem ser divididas em dois grupos. O primeiro com as treze instituições que divulgaram as ementas da disciplina de controladoria e um segundo grupo com as universidades que além das ementas divulgaram também o conteúdo

programático da disciplina incluindo a bibliografia utilizada. Com isso pretende-se além de fazer uma análise com as exigências estabelecidas pelo mercado, efetuar críticas pertinentes aos conteúdos e as bibliografias utilizadas.

As universidades que apresentaram informações referentes ao conteúdo programático e a bibliografia utilizada, e que com isso permitem uma análise mais acurada são distribuídas da seguinte maneira:

| REGIÃO | UF | UNIVERSIDADE |
|---------------------|----|--|
| Região Norte | RO | Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR |
| | AM | Universidade Federal do Amazonas - UFAM |
| Região Nordeste | AL | Universidade Federal de Alagoas - UFAL |
| Região Centro-Oeste | DF | Universidade de Brasília - UNB |
| Região Sudeste | SP | Universidade Federal de São João Del-Rei - UFSJ |
| Região Sul | SC | Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC |
| | RS | Universidade Federal de Santa Maria - UFSM |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 5 - Relação de universidades que divulgam o conteúdo programático no *site*

Observa-se no Quadro 5 que apenas sete universidades divulgam a programação da disciplina de controladoria em seu *site*. Constata-se ainda que destas sete, uma não apresenta a bibliografia utilizada como base para a disciplina, sendo ela a Universidade Federal de Santa Maria. Mesmo assim, têm-se ainda representantes de todas as regiões do país participando deste grupo.

Na seqüência far-se-á as análises, primeiramente em relação às ementas e em seguida sobre o conteúdo programático da disciplina. Lembrando sempre que para a análise toma-se como base de exigências do mercado os quesitos elencados na fundamentação teórica desta pesquisa.

4.2 Análise das ementas das disciplinas de controladoria

A análise das ementas das disciplinas será feita através da identificação das exigências estabelecidas pelos órgãos de mercado em relação aos conteúdos propostos pelas instituições de ensino. Contudo, a identificação destas exigências nas ementas será feita pelos pesquisadores e em se tratando do comportamento humano pode ocorrer alguma subjetividade, mas, nada que possa comprometer a pesquisa.

No Quadro 6 pode-se observar o conteúdo das ementas das treze instituições na qual foi possível se fazer a coleta para esta pesquisa.

| CONTEÚDO DA EMENTA DE CONTROLADORIA | |
|-------------------------------------|---|
| UNIR | Fatores situacionais e a capacidade de diagnosticar problemas e oportunidades de melhorias na organização. Maturidade sobre a competência e habilidades do líder (contador). Maturidade sobre os atributos da personalidade, comportamento e relacionamento do líder (contador). Avaliação do grau de maturidade relativa às competências e habilidades do contador. Avaliação do grau de maturidade sobre a personalidade / comportamento / relacionamento no exercício da profissão contábil e da controladoria. Tópicos especiais sobre o estilo de liderança do contador. |
| UFAM | Conceito, Missão, Sistemas de Informação, Modelos Gerenciais, Avaliação de Desempenho, Valor da Empresa, Balanced Scorecard, Gestão Econômica |

| | |
|--------------|---|
| UFPE | Objetivos e funções da controladoria a controladoria no organograma da empresa controladoria no planejamento e controle das organizações visão introdutória de orçamento empresarial análise introdutória de decisões de investimentos medição/indicadores de desempenho |
| UFAL | A função da controladoria. Métodos de controle e decisão. Controle do investimento operacional. Os fluxos financeiros da empresa. Formação de preços. Análise de custos e orçamentos. Estratégias de controle da margem de contribuição. Maximização dos lucros. Controle por departamento. Produtos mais rentáveis |
| UFS | Conceito. Funções. Atribuições. Ferramentas. Avaliação de desempenho. Resultado econômico. Controles contábeis, administrativos e gerenciais. Gerenciamento da informação. O papel do controller. |
| UNB | A função da Controladoria. Métodos de custeio. Métodos de controle e decisão. Orçamento de capital. Os fluxos financeiros da empresa. Formação de preços. Análise de custos e orçamentos. Análise da margem de contribuição. Planejamento do lucro. Controle por Departamento. Rentabilidade de produtos. |
| UFG | Sistemas de informações contábeis. Contabilidade para fins gerências. Custo para decisão. Orçamentos flexíveis e custeio variável. Preço de transferência e centro de lucro. Custos Controláveis e não controláveis. Instrumento de controle gerencial: processos de planejamento, controle e políticas. |
| UFMT | Conceito de Controle Gerencial. Funções da Controladoria – Separação entre as Funções da Controladoria e do Executivo Financeiro – Caracterizações – Posição Hierárquica. Teorias de Controle Gerencial – Controles Direcionados para o Passado e para o Futuro – Itens Chaves – Espaço de Tempo no Controle Gerencial – Simulações. O Controle Gerencial – Desenvolvimento da Informação Gerencial, Sistema de Controle Gerencial – Projeções Financeiras. Previsão de Caixa – Previsão de dias de vendas contidas em clientes e estoques. Padrões de Controle – Controle de Custos de Matéria Prima e Mão de Obra Direta – Controle de Custos de Distribuição – Controle de Despesas Administrativas – Controle de Impostos – Controle de Caixa – Controle de Contas a Receber e a Pagar Relatórios – Finalidades – Custos de Relatórios – Tipos – Condições. Simulações do Planejamento Financeiro – Demonstrações Contábeis Estimuladas. Orçamento de Capital. Análise de Projetos – Retorno sobre Investimentos. Avaliação de Inventários – Normas e Procedimentos para Inventário Físico. Programa de Fechamento Contábil Anual; - Estudo de Casos. |
| UFSJ | Conceitos e características da função controladoria. A empresa, ambiente, eficácia empresarial e o modelo de gestão. A controladoria e o processo de gestão empresarial. O sistema de informação e avaliação econômico-financeiro. A avaliação de desempenho e resultado. |
| UFF | Conceito; âmbito da função e estruturação; eficiência e eficácia. O sistema de informações contábeis: importância, planejamento e implementação; elaboração de relatórios para uso interno e externo. Informação: análise, gerência e tecnologia. A função controle de propriedade: conceito e implementação. Sistemas gerenciais: abordagem e aplicações. Controle dos custos, despesas, receitas e nível de eficiência. Decisões rotineiras e não rotineiras. Planejamento e fixação de políticas. Orçamento. Gerência financeira. Controles públicos. |
| UFSC | Histórico e conceito. Funções básicas da controladoria. Papel e importância da controladoria. Aspectos relacionados à coordenação do sistema de planejamento, controle, sistemas de informação, gestão de pessoas e organização. Configuração da Controladoria. Exigências técnicas e pessoais do controller. |
| UFRGS | Conceito de controladoria. Evolução da controladoria. A controladoria e o sistema de gestão na empresa. O processo de planejamento, execução e controle dentro da controladoria. Responsabilidade de prestar contas da gestão perante a sociedade. |
| UFSM | Identificar e utilizar informações relevantes dos demonstrativos contábeis, dos controles de custos, dos orçamentos e demais relatórios, visando gerar um ferramental útil e de grande importância, como base preponderante para a tomada de decisões gerenciais. |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 6 - Conteúdo das ementas da disciplina de controladoria das universidades federais do Brasil.

Percebe-se nas ementas os principais tópicos trabalhados em cada instituição e através disto se torna possível identificar em linhas gerais o enfoque dado por cada instituição de

ensino. Em relação à forma de apresentação da ementa, praticamente todas as instituições se utilizam da mesma metodologia, neste caso, para fazer análises mais aprofundadas e verificar o alinhamento ou não ao mercado de trabalho é necessário realizar a análise individualizada de cada instituição. A Tabela 2 demonstra se as exigências do mercado para a contratação do profissional de controladoria, citadas na fundamentação teórica (Quadro 3), estão sendo abordadas no processo de ensino-aprendizagem dos egressos das universidades federais brasileiras.

Tabela 2 - Exigências do mercado em relação às ementas de controladoria

| FUNÇÃO | UNIR | UFAM | UFPE | UFAL | UFS | UNB | UFG | UFMT | UFSJ | UFF | UFSC | UFRGS | UFMS | TOTAL | % |
|--------------------------------|------|------|------|------|-----|-----|-----|------|------|-----|------|-------|------|-------|-----|
| Contabilidade gerencial | | x | x | x | x | x | x | x | x | x | | x | x | 11 | 85% |
| Gerenciar a área contábil | | | | x | x | x | | x | | x | | | x | 6 | 46% |
| Gerenciar a área de tesouraria | | | | x | | x | | x | | x | | | | 4 | 31% |
| Gerenciar a área fiscal | | | | | | | | x | | | | | | 1 | 8% |
| Orçamento empresarial | | x | x | x | | x | x | x | | x | x | x | | 9 | 69% |
| Análise empresarial | | x | x | | | x | | x | x | | x | | | 6 | 46% |
| Custos empresariais | | | x | x | | x | x | x | | x | | | x | 7 | 54% |
| Planejamento empresarial | | | x | | | x | x | x | x | x | x | x | | 8 | 62% |
| Fechamento contábil em US GAAP | | | | | | | | | | | | | | 0 | 0% |

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 2, as funções exigidas pelo mercado nem sempre se apresentavam transcritas de maneira idêntica nas ementas, desta forma, utilizou-se do bom senso dos pesquisadores para efetuar a alocação. Para exemplificar pode-se citar a UNB a qual traz na ementa que será abordado “os fluxos financeiros da empresa”. Neste caso, enquadrou-se na função gerenciar área de tesouraria por possuírem as mesmas características.

Após a tabulação dos dados apresentados na Tabela 2 foi possível verificar que em relação às habilidades mais requisitadas de um *controller* a função de contabilidade gerencial teve destaque sobre as demais, sendo o enfoque de 85% das instituições analisadas.

No entanto, o mercado de trabalho exige mais dos *controllers* do que apenas conhecimento de contabilidade gerencial como já pode ser observado pelas pesquisas anteriores e pelas conseqüentes características listadas na tabela acima.

Desta maneira, outras funções também tiveram destaque nas ementas das universidades, sendo elas: o orçamento empresarial (69%), o planejamento empresarial (62%), os custos empresariais (54%) e análise empresarial e gerenciamento da área contábil (46%). As funções de gerenciar a área de tesouraria (31%) e gerenciar a área fiscal (8%) tiveram menos destaque. E, nenhuma universidade capacita seus alunos para fechamento

contábil em US GAAP, ou seja, esta é uma habilidade que os *controllers* não terão conhecimento nas disciplinas de controladoria.

Facilmente se observa que o enfoque exigido pelo mercado para seus *controllers* é o contábil, pois das atividades listadas, a grande maioria são tarefas dos contadores das organizações. Mesmo assim, grande parte das instituições ensinam estas rotinas para seus acadêmicos de controladoria.

Contrapondo a maioria, existem universidades como a UNIR, a UFAM, a UFSC entre outras, que apresentam outra abordagem de ensino. Para estas, o *controller* não é um profissional envolvido em executar uma única atividade, a ele é atribuído verificar todas as informações da empresa para que os gestores possam tomar suas decisões.

Contudo, se observado o conteúdo das ementas com as exigências do mercado, fica evidente que no meio acadêmico as funções do *controller* estão mais evoluídas e consolidadas, enquanto que no mercado ele ainda é confundido com um contador. Mesmo sendo um ramo evoluído da prática a controladoria parece ter se desenvolvido mais na academia do que no mercado de trabalho.

4.3 Análise do conteúdo programático das disciplinas de controladoria

Para a análise do conteúdo programático, pretende-se verificar apenas as universidades que apresentam as bibliografias utilizadas, sendo que na ementa já se verificou o conteúdo ministrado. Para análise foram criados parâmetros pelos autores desta pesquisa a fim de categorizar e facilitar a análise dos dados.

Foram criadas quatro categorias sendo elas, quantidade de obras utilizadas, quantidade de artigos, teses e dissertações, se foi utilizada alguma referência internacional e a data das bibliografias. No Quadro 7 apresenta-se os resultados.

| Universidades | Quantidade de referências | Artigos, teses e dissertações | Internacional | Anteriores a 2000 |
|---------------|---------------------------|-------------------------------|---------------|-------------------|
| UNIR | 8 | 0 | 0 | 3 |
| UFAM | 6 | 0 | 0 | 1 |
| UFAL | 3 | 0 | 0 | 0 |
| UNB | 28 | 0 | 9 | 12 |
| UFSJ | 2 | 0 | 0 | 0 |
| UFSC | 43 | 5 | 19 | 20 |

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 7 - Bibliografias utilizadas para a disciplina de controladoria

A partir do Quadro 7, verifica-se que houve grande variação da bibliografia utilizada em cada universidade, sendo que a quantidade de referências variou de 2 a 43. A UFSC é a universidade que mais apresenta bibliografia em sua ementa, e com uma maior diversificação da literatura, sendo que das 43 obras apresentadas, 5 são artigos, teses e dissertações e 19 são obras internacionais. E do total das 43 obras, apenas 20 são anteriores a 2000.

A segunda universidade com maior quantidade de literaturas abordadas na ementa da disciplina é a UNB. Do total de 28 referências bibliográficas, apresentou 9 obras internacionais, sendo do total de obras apresentadas, 12 anteriores ao ano 2000.

Observa-se que a UNIR e a UFAM apresentam 8 e 6 obras em sua bibliografia, sendo destas 3 e 1 respectivamente anteriores ao ano 2000. A UFAL e a UFSJ apresentam 3 e 2 obras respectivamente, ambas posteriores ao ano 2000.

No geral, constatou-se que a maioria das universidades que apresentaram as referências bibliográficas da disciplina de controladoria em sua ementa, somente a UFSC e a UNB utilizaram obras internacionais e somente a UFSC utilizou artigos, teses e dissertações. Verifica-se, portanto, que no geral as obras apresentadas nas ementas das universidades analisadas, foram pouco diversificadas.

Assim, percebe-se que na maioria dos casos não se utilizam bibliografias atuais e diversificadas, sendo este fator, uma limitação na formação de bons *controllers* para atuar no mercado de trabalho.

Portanto, pode-se dizer que não existe preocupação das universidades em levar ao seu aluno conhecimentos sobre como as literaturas internacionais abordam controladoria, conhecimento este importante para a formação acadêmica e profissional, visto que quanto mais amplo for o conhecimento, maiores são as habilidades profissionais desenvolvidas.

Fica evidente a necessidade de mudanças nas ementas das disciplinas, visando oferecer ao aluno uma base diversificada de obras para ampliação do seu conhecimento. No entanto, o mercado de trabalho pode explorar melhor a formação acadêmica de seus *controllers*, visto que a aplicação de conceitos apresentados pelas universidades na prática pode gerar bons frutos para todos os envolvidos.

5. Conclusões e recomendações

O objetivo principal deste estudo foi verificar o conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria em relação aos anseios do mercado de trabalho. Para isso, foram selecionadas as universidades federais brasileiras que oferecem em sua grade curricular a disciplina de controladoria. Dentre estas, utilizou-se na análise das informações apenas as instituições que publicaram a ementa da disciplina no *site* do curso.

Treze universidades federais publicam as ementas em seus *sites*, o que representa 38% do total de cursos de ciências contábeis oferecidos por estas instituições. O conteúdo das ementas foi comparado com as exigências requeridas pelo mercado de trabalho para a contratação de um *controller*. Conforme estudos anteriores já haviam mapeado o panorama do mercado em relação ao profissional de controladoria, esta pesquisa tomou como base uma mescla de três publicações sobre o assunto, e a partir de então efetuou as análises necessárias.

Além das análises da ementa, foram analisadas as referências bibliográficas de sete universidades que divulgaram além da ementa o programa da disciplina. Para isto, criaram-se parâmetros para que a comparação se tornasse possível.

Como resultado, percebeu-se que grande parte das universidades tem capacitado profissionais de acordo com as exigências impostas pelo mercado. A função que mais se apresentou foi a de contabilidade gerencial focada por 85% das instituições, seguido do orçamento empresarial com 69%, o planejamento empresarial 62%, os custos empresariais 54% e análise empresarial e gerenciamento da área contábil 46%.

Porém, existem outras funções consideradas importantes pelo mercado e não são abordadas com tanta ênfase pelas universidades, sendo elas: gerenciar a área de tesouraria com 31% e gerenciar a área fiscal com 8%. Constata-se também que nenhuma universidade capacita seus alunos para fechamento contábil em US GAAP, ou seja, esta é uma habilidade que os *controller* não tomarão conhecimento nas disciplinas de controladoria.

Através da análise fica evidente que o mercado exige dos profissionais rotinas tradicionais de um profissional da área contábil. Neste caso, as instituições que tiveram mais coerência com as habilidades requeridas pelo mercado estão focando na contabilidade a formação do *controller*. No entanto, algumas universidades entendem que o profissional de controladoria deve ser mais que um contador e sim alguém capaz de fornecer informações relevantes a alta administração da empresa.

No que tange às bibliografias utilizadas pelas instituições pode-se perceber que a UFSC e a UNB são as instituições que melhor exploram este potencial, sendo que as demais instituições não apresentam uma bibliografia tão ampla. Estas duas instituições são as únicas a utilizarem referências internacionais sobre o assunto, sendo esta uma deficiência apresentada pelas demais instituições. Em relação à utilização de teses, dissertações e artigos científicos como bibliografia apenas a UFSC faz uso desta modalidade de literatura.

Em linhas gerais, os conteúdos ministrados nas disciplinas de controladoria vão além das exigências do mercado em relação ao *controller*. Enquanto o mercado exige deste profissional apenas conhecimentos focados na área contábil, as universidades tratam a controladoria como uma área multidisciplinar envolvendo principalmente conceitos contábeis, administrativos e econômicos, voltados para apoio efetivo nas tomadas de decisões.

Referências

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001

AMARAL, M. S. do; RODRIGUES, M. S. O ensino da disciplina de controladoria nos programas de pós-graduação em nível de especialização em ciências contábeis e o profissional *controller* atuante no mercado de trabalho. **Enfoque Reflexão Contábil**. Vol. 25, n 3. SET/DEZ – 2006.

BEUREN, I. M.; MOURA, V. de M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, NOV/DEZ- 2000.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. P. 15 - 38

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BRASIL. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In: **RESOLUÇÕES**, 2004. Portal CNE. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cne/index.php?option=content&task=view&id=146&Itemid=206#2004>>. Acesso em 03 de junho de 2010.

CALIJURI, M. S. S. **Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho**. Revista Brasileira de Contabilidade, v. 150. Brasília - DF, 2004. P. 38-53.

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

DE ROCCHI, C. A. **Contabilidade comparada: um enfoque nos sistemas de custeamento**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, EPS/UFSC, Florianópolis, 2007.

LUNKES, R. J. et al. **O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho nacional.** In: IV ANPCONT, 2010, Natal-RN. v. 1.

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

MARTINS, O. S. O Planejamento em micro e Pequenas empresas comerciais. **Revista contábil e empresarial.** Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=9673>>, acesso em 27 de junho de 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Reuni** – reestruturação e expansão das universidades federais. Disponível em: <http://reuni.mec.gov.br/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=29>. Acesso em 01 de maio de 2010.

MOREIRA, D. A. **Elementos para um plano de melhoria do ensino universitário ao nível de instituição.** Revista IMES, São Caetano do Sul: ano III, nº 9, mai./ago1986

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria:** seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999

NERICI, I. G. **Metodologia do ensino superior.** 2. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1973.

OGASSAWARA, M. N. **Análise crítica dos conteúdos de livros de controladoria.** In: 15º Simpósio Internacional de Iniciação Científica da USP, 2007, São Paulo. Anais do 15º SIICUSP, 2007. v. 1.

ORO, I. M. et al. **O perfil do profissional de controladoria sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro.** In: 7º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo-SP.

PESSOA, M. N. M.; SELIG, P. M. **Gestão das universidades federais brasileiras:** um modelo fundamentado no balanced scorecard. Florianópolis, 2000. 343 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. rev. ampl São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, A. C. de; FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **Tcc:** métodos e técnicas. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças.** USP. SP, n. 32, 2003.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1990.