

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

TÁCIO MARQUES DA CUNHA

O ENSINO DA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA NOS CURSOS DE
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CONTROLADORIA
NO BRASIL

RECIFE - PE

2020

TÁCIO MARQUES DA CUNHA

**O ENSINO DA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA NOS CURSOS DE
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CONTROLADORIA
NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria, pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Tania Nobre Gonçalves Ferreira Amorim

RECIFE - PE

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal Rural de Pernambuco
Sistema Integrado de Bibliotecas
Gerada automaticamente, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C972e

Cunha, Tácio Marques da

O ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria no Brasil
/ Tácio Marques da Cunha. - 2020.

174 f. : il.

Orientadora: Tania Nobre Goncalves Ferreira Amorim.

Inclui referências e apêndice(s).

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria,
Recife, 2020.

1. Ensino da Controladoria. 2. Ciências Contábeis. 3. Controladoria. 4. Controllers. 5. Mestrado. I. Amorim,
Tania Nobre Goncalves Ferreira, orient. II. Título

CDD 658.151

TÁCIO MARQUES DA CUNHA

**O ENSINO DA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA NOS CURSOS DE
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CONTROLADORIA
NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria, pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Linha de Pesquisa: Estratégia, Desempenho e Controle.

Aprovada em: 08 de junho de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dra. Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim
Universidade Federal Rural de Pernambuco
(Presidente)

Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Universidade Federal Rural de Pernambuco
(Membro Interno)

Prof^a. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
(Membro Externo)

Aos meus pais, Patrícia Valéria Silva da Cunha e Sandro Marques da Cunha, às minhas avós, Maria Soares da Silva e Maria Lindnalva Marques, e avôs José Maximiano da Silva e Arnaldo Gomes da Cunha *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ser meu alicerce e minha fonte motivacional. Por estar sempre presente, até nos momentos mais difíceis que passei durante esta etapa da minha vida.

Quero agradecer aos meus familiares e amigos, por serem minha base, meu amparo emocional, por todo carinho e amor disponíveis durante toda a minha jornada, e por sempre estarem acreditando e me encorajando em todos os desafios.

Agradeço, especialmente, à Professora Tania Nobre Gonçalves Ferreira Amorim, minha orientadora, por todos os conhecimentos e experiências compartilhados, pela paciência, motivação e por toda confiança que me foi dada, sendo minha principal condutora em todo o período do curso.

Também quero agradecer ao Professor Antônio André Cunha Callado, coordenador do curso, por toda presteza, solidariedade e cuidado com todos os discentes que integram o Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Seu papel foi fundamental para que continuássemos nesta árdua trajetória e alcançássemos nossos objetivos.

Aos Professores do PPGC/UFRPE, em especial: Aldo Callado, Márcio Sampaio, Carla Leitão e Rezilda Rodrigues, por serem cruciais no meu desenvolvimento e formação acadêmica.

Aos meus colegas de turma do mestrado: Artur, Danilo, Erick, Lorena, Monike, Samara e Pedro, em especial a Maria do Rosário e Andreza Maria, pelo companheirismo, vivências, por toda força que me foi dada no período final do curso e por todos os momentos acadêmicos, ou não, que sempre resultaram em alegrias e bons frutos, que serão eternizados em meu coração.

Meu muito obrigado à família Múltiplo Ensino, minha primeira e única escola, à Tia Rose, Tia Denise e Almir Filho por terem me ensinado a ser um cidadão e, através desta instituição, e juntamente a todo corpo docente, fomentarem todo o conhecimento necessário para que eu pudesse ir em busca dos meus sonhos profissionais.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pela concessão da bolsa de estudos durante os doze meses do curso.

Aos membros da banca examinadora, Professores André Callado e Márcia Bortolucci, pela disponibilidade e contribuições dadas à pesquisa.

Por fim, agradeço àqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, para a realização deste estudo.

“A alegria não chega apenas no encontro do achado, mas faz parte do processo da busca. E ensinar e aprender não pode dar-se fora da procura, fora da boniteza e da alegria. ”.

Paulo Freire

RESUMO

Os cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu* em Ciências Contábeis e Controladoria têm contribuído para uma melhor compreensão sobre a área de Controladoria em vários de seus aspectos, visto que existem apenas dois cursos de graduação específicos sobre esta temática no Brasil. Partindo-se desta prerrogativa, o presente estudo buscou identificar quais as principais características adotadas no ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil. Metodologicamente, trata-se de uma pesquisa de natureza aplicada, exploratória, descritiva e abordagem quantitativa. Quanto aos procedimentos, classifica-se como de levantamento (*survey*) e documental. A coleta de dados envolveu a aplicação de questionários, de maneira transversal, enviados via formulário eletrônico aos docentes e coordenadores, bem como a realização de uma *desk research*, através da leitura analítica dos programas, ementas e/ou grades curriculares, disponibilizados pelos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria do Brasil, participantes da pesquisa. Na investigação com os docentes, foram enviados 51 questionários, obtendo-se 27 retornos, o que representou uma taxa de resposta de 53%. Quanto a realidade dos cursos e disciplinas, foram analisados 22, os que estavam disponibilizados na *internet*, do universo de 32 mestrados. Para análise e tratamento dos dados, utilizou-se a estatística descritiva com o emprego do *software Microsoft Excel* para tabulação e apresentação dos mesmos. Foram definidos 5 grupos de variáveis que buscaram definir o perfil dos cursos, características da disciplina estudada, competências dos *controllers* desenvolvidas e desejáveis, e o perfil e percepção dos docentes sobre os aspectos conceituais, procedimentais e profissionais da Controladoria. Na realidade dos cursos participantes, constatou-se que a maioria está localizada na região Sudeste, formada por mestrados acadêmicos, com duas linhas de pesquisa voltadas à área de contabilidade, existem de 5 a 15 anos e possuem conceito 3 da CAPES. Sobre as características da disciplina de Controladoria, revelou-se que a maioria é denominada Controladoria, com expressivas cargas horárias de 45 e 60 horas e metade delas de caráter obrigatório. Os docentes foram, predominantemente homens, metade deles na faixa etária entre os 50 e 59 anos, graduados em Ciências Contábeis há mais de 20 anos, mestres em Ciências Contábeis, Controladoria e Administração há, no mínimo, 6 anos, e doutores em Controladoria e Contabilidade há, no máximo, 15 anos. Quanto às percepções dos mesmos sobre a Controladoria, mais da metade a definiram com uma função organizacional, unidade organizacional e ramo do conhecimento, sendo considerada como uma evolução da Contabilidade. Como unidade organizacional, a maioria dos professores perceberam a Controladoria como um órgão administrativo de linha inserido no nível estratégico com função gerencial-estratégica. No tocante aos aspectos profissionais, a percepção dos participantes demonstrou que a formação acadêmica em Ciências Contábeis e a língua inglesa são as características mais desejáveis ao *controller*. No tocante às competências desenvolvidas e desejáveis ao *controller*, que tenha conhecimento sobre o negócio da empresa, visão holística, orientada ao processo decisório, resultados, planejamento financeiro e estratégico, abarcando tanto a área técnica como de apoio à tomada de decisão. Acredita-se que a pesquisa tenha proporcionado à realização de um diagnóstico geral sobre o tratamento da Controladoria no meio acadêmico, ainda que o razoável número de respostas obtidas pelo coordenadores e docentes aliados à aplicação apenas nos cursos de mestrado sejam consideradas limitações do estudo.

Palavras-chave: Ensino da Controladoria. Ciências Contábeis. Controladoria. *Controllers*. Mestrado.

ABSTRACT

The lato sensu and stricto sensu postgraduate courses in Accounting and Controllershship have contributed to a better understanding of the Controllershship area in several of its aspects, since there are only two undergraduate courses on this subject in Brazil. Based on this prerogative, the present study sought to identify which are the main features adopted in the teaching of the Controllershship discipline in master's courses in Accounting and / or Controllershship in Brazil. Methodologically, it is an applied, exploratory-descriptive research with a quantitative approach. As for the procedures, it is classified as a survey and documentary. Data collection involved the application of questionnaires, in a transversal way, sent via electronic form to teachers and coordinators, as well as the performance of desk research, through the analytical reading of programs, menus and / or curricular grids made available by master's courses. in Accounting and Controllershship in Brazil participating in the research. In the investigation with the professors, 51 questionnaires were sent, obtaining 27 returns, which represented a response rate of 53%, whereas in reality the courses and disciplines were analyzed 22 of the universe resulting from 32 master's degrees. For data analysis and treatment, descriptive statistics was used with the use of Microsoft Excel software for tabulation and presentation. Five groups of variables were defined that sought to define the profile of the courses, characteristics of the discipline, the competencies of the controllers developed and desirable, and the profile and perception of the teachers on the conceptual, procedural and professional aspects of Controllershship. In reality of the participating courses, it was found that most are located in the Southeast, are academic, have two lines of research that are focused on the accounting area, exist for 5 to 15 years and have a CAPES concept 3. Regarding the characteristics of the Controllershship discipline, it was revealed that the majority is called Controllershship, with significant workloads of 45 and 60 hours and half of them are mandatory. The teachers were predominantly men, located, for half of them, in the age group between 50 and 59 years old, graduated in Accounting Sciences for more than 20 years, masters in Accounting Sciences, Controllershship and Administration for at least 6 years, and PhD in Controllershship and Accounting for a maximum of 15 years. As for their perceptions of Controllershship, more than half defined it as an organizational function, organizational unit and branch of knowledge, being considered as an evolution of Accounting. As an organizational unit, most teachers perceived Controllershship as a line administrative body inserted at the strategic level with a managerial-strategic function. With regard to professional aspects, the perception of the participants showed that academic training in Accounting and the English language are the most desirable characteristics for the controller. Regarding the competencies developed and desirable to the controller, it was noticed that, even though they are not entirely consonant, they reported that the controller profile is currently being developed so that they have knowledge about the company's business, with a holistic, oriented view to the decision-making process, results, financial and strategic planning, covering both the technical area and support for decision making. It is believed that the research provided a general diagnosis about the controllership treatment in the academic environment, even though the reasonable number of responses obtained by the coordinators and teachers allied to the application only in the master's courses are considered limitations of the study.

Keywords: Controllershship. Accounting Sciences. Controllershship. Controllers. Master's. Teaching.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Principais Visões da Controladoria	35
Figura 2 - Controladoria, Contabilidade de Gestão e Contabilidade Financeira.....	37
Figura 3 – Perspectivas da Controladoria enquanto Ciência.....	38
Figura 4 – Visão Esquemática do Objeto de Estudo da Controladoria	41
Figura 5 – Estrutura da Controladoria	55
Figura 6 – Controladoria como um órgão de linha.....	57
Figura 7 – Controladoria como um órgão de <i>staff</i>	58
Figura 8 – Perspectivas da Controladoria enquanto Ciência.....	60
Figura 9 – Perspectivas da Controladoria enquanto Ciência.....	62
Figura 10 – Os Três Eixos da Competência de Le Boterf	70
Figura 11 – Tipologia da Pesquisa	75
Figura 12 – Desenho Esquemático da Sequência Lógica para Obtenção do Universo da Pesquisa	77
Figura 13 – Fórmula da Taxa de Resposta	79

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição de frequência total dos cursos por região	97
Tabela 2 - Distribuição de frequência sobre o comparativo de cursos por região.....	97
Tabela 3 - Distribuição de frequência dos cursos participantes por região	98
Tabela 4 - Distribuição de frequência total da natureza dos cursos	98
Tabela 5 - Distribuição de frequência da natureza dos cursos participantes	98
Tabela 6 - Distribuição de frequência dos cursos de mestrado acadêmico e cursos participantes por região.....	99
Tabela 7 - Distribuição de frequência dos cursos de mestrado profissional e cursos participantes por região	99
Tabela 8 - Distribuição de frequência das denominações dos cursos participantes	99
Tabela 9 - Distribuição de frequência do número de linhas dos cursos participantes.....	100
Tabela 10 - Distribuição de frequência das linhas de pesquisa por área similar	102
Tabela 11 - Distribuição de frequência do tempo de existência dos cursos participantes.....	103
Tabela 12 - Distribuição de frequência do conceito CAPES dos cursos participantes	103
Tabela 13 - Distribuição de frequência das denominações das disciplinas	105
Tabela 14 - Distribuição de frequência da carga horária das disciplinas	106
Tabela 15 - Distribuição de frequência da natureza da oferta das disciplinas.....	106
Tabela 16 – Conteúdos mencionados nas disciplinas estudadas por categorias.....	108
Tabela 17 – Os 10 conteúdos mais mencionados na disciplina de Controladoria nos cursos investigados	109
Tabela 18 – Distribuição de frequência das competências técnico-profissionais mais desenvolvidas.....	112
Tabela 19 – Distribuição de frequência das competências sociais mais desenvolvidas na disciplina.....	113
Tabela 20 – Distribuição de frequência das competências de negócio mais desenvolvidas na disciplina.....	115
Tabela 21 - Distribuição de frequência dos docentes pesquisados por região	116
Tabela 22 - Distribuição de frequência dos docentes respondentes por região	117
Tabela 23 - Distribuição de frequência sobre o comparativo de docentes por região	117
Tabela 24 - Distribuição de frequência do sexo dos docentes pesquisados	117
Tabela 25 - Distribuição de frequência sobre o comparativo entre o sexo de docentes	118
Tabela 26 - Distribuição de frequência do sexo dos docentes participantes	118

Tabela 27 - Distribuição de frequência da idade dos docentes participantes	118
Tabela 28 - Distribuição de frequência das graduações dos docentes participantes	119
Tabela 29 - Distribuição de frequência do tempo de formação na graduação dos docentes .	119
Tabela 30 - Distribuição de frequência dos cursos de especialização dos docentes participantes	120
Tabela 31 - Distribuição de frequência do tempo de formação nos cursos de especialização dos docentes	120
Tabela 32 - Distribuição de frequência dos cursos de mestrado dos docentes participantes	121
Tabela 33 - Distribuição de frequência do tempo de formação nos cursos de mestrado dos docentes	121
Tabela 34 - Distribuição de frequência dos cursos de doutorado dos docentes participantes	121
Tabela 35 - Distribuição de frequência do tempo de formação nos cursos de doutorado dos docentes	122
Tabela 36 - Distribuição de frequência do tempo de docência no ensino superior	122
Tabela 37 - Distribuição de frequência do tempo de docência em Controladoria no mestrado	122
Tabela 38 - Distribuição de frequência da atuação profissional dos docentes como <i>controller</i>	123
Tabela 39 - Distribuição de frequência do tempo de atuação dos docentes como <i>controller</i>	123
Tabela 40 – Percepção dos docentes sobre a definição da controladoria	125
Tabela 41 – Percepção dos docentes sobre a controladoria enquanto área do conhecimento	126
Tabela 42 – Percepção dos docentes sobre o objeto de estudo da controladoria	126
Tabela 43 – Percepção dos docentes sobre as ciências afins da controladoria.....	127
Tabela 44 – Percepção dos docentes sobre outras ciências afins da controladoria	127
Tabela 45 – Percepção dos docentes sobre a controladoria enquanto unidade organizacional	128
Tabela 46 – Percepção dos docentes sobre a missão da controladoria.....	128
Tabela 47 – Percepção dos docentes sobre os objetivos da controladoria	129
Tabela 48 – Percepção dos docentes sobre o nível organizacional desejável a controladoria	130
Tabela 49 – Percepção dos docentes sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria.....	130

Tabela 50 – Percepção dos docentes sobre as funções da controladoria.....	131
Tabela 51 – Percepção dos docentes sobre a formação acadêmica desejável ao <i>controller</i> .	131
Tabela 52 – Percepção dos docentes sobre outras formações desejáveis ao <i>controller</i>	132
Tabela 53 – Percepção dos docentes sobre os idiomas desejáveis ao conhecimento do <i>controller</i>	132
Tabela 54 - Percepção dos docentes sobre as competências técnico-profissionais desejáveis ao <i>controller</i>	133
Tabela 55 – Percepção dos docentes sobre as competências sociais desejáveis ao <i>controller</i>	134
Tabela 56 – Percepção dos docentes sobre as competências de negócio desejáveis ao <i>controller</i>	134

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – A Relação entre a Função da Controladoria e o Marco Histórico	33
Quadro 2 – Objeto de Estudo da Controladoria	40
Quadro 3 – As Interfaces entre a Controladoria e as Ciências Afins	42
Quadro 4 – Ementa e Conteúdo Programático da Disciplina de Controladoria.....	44
Quadro 5 – Síntese das definições da Controladoria enquanto setor organizacional.....	49
Quadro 6 – Missão da Controladoria	50
Quadro 7 – Objetivos da Controladoria	54
Quadro 8 – Possibilidades de Subordinação da Controladoria	56
Quadro 9 – Autoridade da Controladoria na Estrutura Organizacional	58
Quadro 10 – Funções da Controladoria.....	60
Quadro 11 – Funções da Controladoria de Canella, Schäfer e Schnorrenberger	64
Quadro 12 – Funções da Controladoria utilizadas no Estudo	64
Quadro 13 – Conceitos de Competência nas Abordagens Europeia e Americana.....	70
Quadro 14 – Conceitos de Competência de Fleury e Fleury.....	71
Quadro 15 – Competências Técnico- Profissionais dos <i>Controllers</i>	72
Quadro 16 – Competências Sociais dos <i>Controllers</i>	72
Quadro 17 – Competências de Negócio dos <i>Controllers</i>	72
Quadro 18 – Programas de Pós-graduação <i>Stricto Sensu</i> em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil	77
Quadro 19 – Escalas de Mensuração.....	82
Quadro 20 – Variáveis relacionadas ao perfil dos cursos	82
Quadro 21 – Variáveis relacionadas às características da disciplina de Controladoria	83
Quadro 22 – Variáveis relacionadas às competências técnico-profissionais desenvolvidas na disciplina.....	83
Quadro 23 – Variáveis relacionadas às competências sociais desenvolvidas na disciplina....	84
Quadro 24 – Variáveis relacionadas às competências de negócio desenvolvidas na disciplina	85
Quadro 25 – Variáveis relacionadas ao perfil dos docentes.....	85
Quadro 26 – Variáveis relacionadas aos aspectos conceituais.....	86
Quadro 27 – Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Definição)	86

Quadro 28 – Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Objeto de Estudo).....	86
Quadro 29 – Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Ciências Afins)	86
Quadro 30 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Definição)	86
Quadro 31 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Missão)	86
Quadro 32 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Objetivos)	87
Quadro 33 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Posição Hierárquica).....	87
Quadro 34 – Variáveis relacionadas aos aspectos procedimentais (Funções)	87
Quadro 35 - Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do <i>controller</i> (Formação)	87
Quadro 36 - Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do <i>controller</i> (Idioma)	87
Quadro 37 – Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do <i>controller</i> (Competências técnico-profissionais).....	88
Quadro 38 – Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do <i>controller</i> (Competências Sociais)	88
Quadro 39 – Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do <i>controller</i> (Competências de negócio)	89
Quadro 40 – Desenho metodológico do questionário destinado aos coordenadores	93
Quadro 41 – Desenho metodológico do questionário destinado aos docentes	93
Quadro 42 – Desenho metodológico para análise de dados.....	95
Quadro 43 – Linhas de pesquisa dos cursos participantes	101
Quadro 44 – Categorias e Conteúdos abordados	107
Quadro 45 – Comparativo entre as competências técnico-profissionais desenvolvidas e desejáveis.....	138
Quadro 46 – Comparativo entre as competências sociais desenvolvidas e desejáveis	138
Quadro 47 – Comparativo entre as competências de negócio desenvolvidas e desejáveis...	139

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
BSC	<i>Balanced ScoreCard</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEO	<i>Chief executive officer</i>
CES	Câmara de Educação Superior
CGMA	<i>Chartered Global Management Accountant</i>
CNE	Conselho Nacional de Educação
EBITDA	<i>Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
ECBC	Estrutura Conceitual Básica de Controladoria
e-MEC	Cadastro Nacional de Cursos e Instituições de Educação Superior
e-SIC	Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão
EUA	<i>United States of America</i>
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FUCAPE	Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
FURB	Universidade Regional de Blumenau
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
GECON	Modelo de Gestão Econômica
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accounting</i>
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
JK	Juscelino Kubitschek de Oliveira
PPGC	Programa de Pós-Graduação em Controladoria
PUC/SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
SNPG	Sistema Nacional de Pós-Graduação
UEM	Universidade Estadual de Maringá
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UF	Unidade Federativa, ou Unidade da Federação
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPR	Universidade Federal do Paraná

UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UnB	Universidade de Brasília
UNIFECAP	Centro Universitário Álvares Penteado
UNIOESTE	Universidade Estadual do Oeste do Paraná
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UNOCHAPE CÓ	Universidade Comunitária da Região de Chapecó
UPM	Universidade Presbiteriana Mackenzie
USP	Universidade de São Paulo
USP/RP	Universidade de São Paulo de Ribeirão Preto

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	19
1.1 JUSTIFICATIVA	19
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	25
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	27
1.3.1 Geral	27
1.3.2 Específicos	27
2 REFERENCIAL TEÓRICO	28
2.1 A CONTROLADORIA: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS	28
2.1.1 Aspectos Históricos	28
2.1.2 Aspectos Conceituais	34
2.2 A CONTROLADORIA COMO ÁREA DO CONHECIMENTO	37
2.2.1 Objeto de Estudo	40
2.2.2 Enquadramento Científico, Ciências Afins e Subdivisões da Controladoria ...	42
2.2.3 Ensino da Controladoria	44
2.3 A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL	47
2.3.1 Missão da Controladoria	50
2.3.2 Objetivos da Controladoria	53
2.3.3 Estrutura e Posição Hierárquica	55
2.4 AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	59
2.5 <i>CONTROLLER</i> : O PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA	65
2.5.1 Evolução e Perfil do Profissional	65
2.5.2 Competências do <i>Controller</i>	68
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	74
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	74
3.2 UNIVERSO DA PESQUISA	76
3.3 ESCOPO	79
3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA	80
3.5 COLETA DE DADOS	89
3.5.1 Método e Instrumento de Coleta de Dados	89
3.5.2 Construção e Validação do Questionário	91
3.6 TÉCNICAS PARA A ANÁLISE ESTATÍSTICA DE DADOS	94
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	96

4.1 AS CARACTERÍSTICAS DOS CURSOS E DISCIPLINAS DE CONTROLADORIA DOS MESTRADOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E/OU CONTROLADORIA.....	96
4.1.1. As características dos cursos	96
4.1.2. As características das disciplinas	104
4.2 OS CONTEÚDOS ABORDADOS E COMPETÊNCIAS DESENVOLVIDAS NAS DISCIPLINAS DE CONTROLADORIA DOS MESTRADOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E/OU CONTROLADORIA	107
4.2.1 Os conteúdos abordados nas disciplinas de Controladoria	107
4.2.2. As competências dos <i>controllers</i> desenvolvidas nas disciplinas de Controladoria	110
4.3 OS DOCENTES RESPONSÁVEIS PELA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA .	116
4.3.1 O perfil dos docentes	116
4.3.2 A percepção dos docentes sobre os principais aspectos da Controladoria	124
4.3.3 Comparações entre as competências dos <i>controllers</i> desenvolvidas na disciplina e as desejáveis pelos docentes	137
5 CONCLUSÕES	141
REFERÊNCIAS	147
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA APLICADO AOS COORDENADORES	164
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA APLICADO AOS DOCENTES ..	166

1 INTRODUÇÃO

Esta seção busca contextualizar a Controladoria e seu respectivo ensino no cenário atual, bem como apresentar quais argumentos impulsionaram o desenvolvimento do estudo, culminando na formulação do seu problema e descrição dos objetivos geral e específicos.

1.1 JUSTIFICATIVA

O ambiente organizacional tem sofrido grandes transformações ao longo da história. Com filosofia de continuidade, as empresas precisaram realizar rápidas e incessantes adaptações para atender às exigências do mercado. Corroborando com tal entendimento, Rigon (2016, p. 2), afirma que no âmbito empresarial “é vital para a continuidade das atividades a adaptação constante, rápida e o acompanhamento das exigências impostas tanto pelo ambiente interno, quanto pelo ambiente externo”.

As eras agrícola, industrial e globalizada/tecnológica demandaram diferentes cenários às corporações, contudo esta última, atual fase em que vivem as organizações, tem gerado uma alta competitividade no cenário econômico mundial. Aliados à crescente demanda dos consumidores, a globalização dos mercados e os avanços tecnológicos têm provocado mudanças sociais, políticas, econômicas, tecnológicas e estruturais significativas para a organização (FERNANDES, 2009).

As sucessivas transições resultaram em fortes ameaças à longevidade dos negócios, a saber: “a concorrência; necessidades de aperfeiçoamento das novas tecnologias; e globalização dos mercados” (CARVALHO JÚNIOR; ROCHA, 2009, p. 5). Os autores afirmam que além dos riscos, também surgem oportunidades que podem garantir a continuidade das empresas, como as inovações, exploração de outros mercados e a probabilidade de crescimento.

Segundo Calijuri, Santos e Santos (2005), além da tecnologia e da globalização, mutações geradas nas relações interpessoais e organizacionais também têm interferido na gestão corporativa. Conforme afirmam Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberguer (2010), a gestão organizacional, do mesmo modo, se tornou ainda mais complexa devido à internacionalização dos mercados, instabilidade do capital e crises econômicas e financeiras.

A existência de modelos de gestão mais eficientes é justificada por Barros (2018) pelas recentes maneiras de se fazer negócio e pela expansão das atividades empresariais. De acordo com a autora, as mudanças ocasionadas após a revolução industrial culminaram na separação de papéis, que antes se concentravam apenas em um indivíduo, mas que passou a ser

desempenhado por outros, como é o caso dos investidores, consumidores, gestores e vendedores, cada um com seus interesses, o que exigiu das instituições maiores e melhores suprimentos de relatórios com informações confiáveis e tempestivas.

Como consequência desse cenário, as entidades precisam se manter dinâmicas e flexíveis para acompanhar a velocidade e frequência com que ocorrem as referidas modificações, visto que a não harmonização pode ocasionar a sua descontinuidade (LIMA, 2016). Nesta conjuntura, o autor concorda que além de uma eficiente estrutura operacional, as instituições precisam de informações úteis como ferramenta de apoio à gestão. Fietz, Costa e Beuren (2007) compactuam com o mesmo pensamento, ao expor que a exigência de informações assertivas, precisas e de acesso rápido é reflexo da necessidade dos gestores para tomar decisões oportunas.

Nota-se, que a informação, neste âmbito, tornou-se um recurso estratégico, frente à dinamicidade existente na interação da empresa e seu ambiente (MAIA; PINTO, 1999). Diante disso, os empreendimentos passaram a buscar melhores práticas que pudessem prover os usuários com informações fundamentais para conduzir a gestão dos negócios. Com o mesmo pensamento Grande e Beuren (2008, p. 41) salientam que a partir deste quadro “cresce a necessidade de um processo de gestão suportado por informações relevantes, que possibilite à empresa alcançar seus objetivos e resultados pretendidos”.

O desenvolvimento das organizações, em um ritmo acelerado e complexo, comunicou a necessidade da adoção de melhores práticas de gestão, isso incluiu a postura do profissional contábil. Sobre esta seara do conhecimento, na realidade cotidiana, tem-se falado no termo “Contabilidade 4.0” que se refere ao contador que tem deixado de lado as atividades manuais e utilização de documentos impressos para abraçar os meios digitais, desempenhando um papel mais ágil e estratégico.

De maneira semelhante e impulsionada pela velocidade com que ocorrem os negócios implicando, denominada como uma evolução natural da prática contábil, segundo Oliveira (2008), tem-se a Controladoria que emerge para dar maior importância ao gerenciamento da informação aos gestores e apoio ao processo decisório.

É o que afirma Takatori (2004), ao retratar a Controladoria como alternativa à contabilidade tradicional, na qual as informações produzidas tinham como foco seus usuários externos. Já para Machado et al (2010), embora a Controladoria tenha se desenvolvido a partir dos preceitos básicas da contabilidade, suas atribuições foram amplificadas ao suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração do orçamento e medidas operacionais e formulação de estratégias.

Santos (2013) também atribui o destaque à Controladoria pelo seu papel de prover os gestores e proprietários com entendimentos sobre a gestão do negócio, por meio de uma visão global que apoie sua decisão. Dias e Wohlgemuth (2016) seguem a mesma linha de raciocínio de Santos (2013), pois consideram a Controladoria como um diferencial para as organizações devido ao exercício de suporte informacional e assistência nas diversas unidades organizacionais.

No cenário mundial, conforme Jackson (1949, apud Lunkes et al., 2012, p. 91), a Controladoria tem sua origem ligada ao desenvolvimento das americanas, na segunda metade do século XIX, para atender as áreas voltadas às finanças. Segundo Beuren (2002), a verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações americanas, incluindo as subsidiárias, são fatores responsáveis pela consolidação da Controladoria nos Estados Unidos.

Em países europeus, como a França, Alemanha e Inglaterra, a Controladoria tem seu surgimento relacionado aos controles organizacionais exigidos no período após a Revolução Industrial (SOUZA, 2015). No Brasil, está associado à difusão das empresas multinacionais no início do século XX, e ao aparecimento de modelos como o GECON (Gestão Econômica), na Universidade de São Paulo, idealizado pelo professor Armando Catelli e por outros pesquisadores, embora a exigência por profissionais da área seja expressiva a partir dos anos 60 (VOGT; DEGENHART; LAVARDA, 2017).

Em muitas organizações brasileiras, o profissional da controladoria é denominado *controller*, e suas atribuições podem variar de uma empresa para outra. Assim, *controller*, o controlador ou responsável pelos controles gerenciais internos, na visão de Cavalcante et al. (2012), executam suas atividades de liderança e gerenciamento de resultados previstos em consonância com os objetivos organizacionais.

Maciel e Lima (2011, p. 2) reiteram que “a valorização do cargo de *controller* é consequência direta da necessidade das empresas de elaborar planejamento estratégico e controlar os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços”. O *controller* é responsável pela Controladoria e atua em diversas funções, destacando-as: contábil, gerencial, de custos, tributária, de controle interno, de risco e gestão de informações (BORINELLI, 2006). Assim, o controlador é encarregado de gerenciar e fornecer informações úteis para assegurar à gestão da empresa base segura para decisões.

Segundo os autores Wiggers, Souza e Lunkes (2015), a alta competitividade do mercado oriunda da era globalizada exige que as organizações atribuam uma maior importância aos profissionais da Controladoria, evidenciando que o papel dos mesmos tem relação direta com

o alcance dos resultados organizacionais, sendo, também, responsáveis pela integração dos sistemas da organização, o planejamento e o controle. Este fato sugere que o profissional da Controladoria migrou a sua atuação de mero compilador de dados para participante e até mesmo responsável pelo planejamento e controle organizacionais.

Embora tenha se demonstrado relevante no campo organizacional, muitos aspectos sobre a Controladoria ainda não estão consolidados. Concordando com a narrativa exposta, Lunkes, Schnorrenberguer e Rosa (2013) defendem que os empecilhos quanto à consolidação do ramo do conhecimento da Controladoria são explicados pela existência significativa de ideias e conceitos escassos, bem como a falta de consenso, concepções opostas e pouca clareza quanto às suas funções. Os autores também explicam o quadro destacando que a Controladoria surgiu a partir das práticas gerenciais, sendo influenciada por reações às mesmas.

Não se tem unicidade quanto ao reconhecimento da definição de Controladoria, bem como de seus objetivos, posição hierárquica, e ainda sobre quais competências devem ser exigidas aos profissionais da área. Esta carência de uma plataforma teórica consolidada, também tem dificultado o entendimento de suas funções (GRANDE; BEUREN, 2008; LUNKES; GASPARETTO; SCHNORREBERGUER, 2010).

Borinelli e Rocha (2007) também reconhecem as fragilidades existentes na composição teórica da Controladoria externando a necessidade de estudos empíricos que, com evidências práticas, possam auxiliar em seu amadurecimento. Contudo, percebe-se que estas lacunas em aberto têm impulsionado o desenvolvimento de consideráveis estudos que investigam a atuação da Controladoria nas empresas dos setores privados, públicos e do terceiro setor. Sousa e Bassolli (2013) relacionam o crescente número de pesquisas à abrangência e variedade de tarefas desenvolvidas pela área, além de sua utilidade como guia de orientação no desenvolvimento dos profissionais que nela atuam.

As dificuldades apresentadas, no que tange à consolidação da Controladoria como área de conhecimento, impactam diretamente na atuação do *controller*, exigindo uma maior reflexão quanto a sua formação profissional no Brasil. Conforme Souza (2010), o ensino na área de Controladoria ocorre inicialmente por meio dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, o que influencia na formação profissional dos *controllers*. No Brasil, a disciplina de Controladoria foi inserida nas matrizes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis a partir dos anos 2000, o que revela a sua recente abordagem no meio acadêmico (SOUZA, 2015). Esta inclusão se deu efetivamente a partir da Resolução CNE/CES 10 de 16 de dezembro de 2004 (LUNA; AMORIM; ALBUQUERQUE, 2018).

Ainda que com grande demanda de mercado, devido a sua recente natureza, no Brasil, no segundo semestre de 2019, existem, de acordo com o Cadastro Nacional de Cursos e Instituições de Educação Superior em nível de bacharelado, o Cadastro e-MEC, apenas duas instituições de ensino superior que proporcionam uma formação profissional para o *controller* em nível de graduação: a Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, que oferta o curso intitulado “Controladoria e Finanças” desde o ano de 2010, e a Universidade Anhanguera de São Paulo, denominando o curso apenas de “Controladoria”, ofertado desde o ano de 2015.

Contudo, este número ínfimo, sinaliza, de fato, que esta formação é ofertada em cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, nas diversas Instituições de Ensino Superior (IES) públicas e privadas do país. Na mesma linha de pensamento, Koliver (2005) compreende que a função do *controller* é tratada com maior significância, principalmente nas últimas décadas, em cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, notadamente em mestrados, em virtude da busca do mercado por profissionais especializados na área e que tenha perspectiva de gestão.

A relevância de se estudar a disciplina de Controladoria no Brasil foi definida por Kanitz (1976), partindo-se de duas premissas: o crescimento das organizações e as mudanças contínuas e imprevisíveis do mercado. O autor fundamenta sua concepção ao evidenciar que não se pode ter uma sólida ideia do que é controlar em um futuro cenário ainda desconhecido. Para Baruch e Peirpel (2000), o curso de pós-graduação permite a criação de valor agregado aos discentes que concluíram a graduação, uma vez que permitem aos mesmos o desenvolvimento de competências importantes para o exercício de suas profissões.

Quanto ao aumento do número de programas *stricto sensu* em Ciências Contábeis, com áreas de concentração e/ou linhas de pesquisa em Controladoria, Peleias et al. (2010), atribuem tal situação a alta demanda por profissionais mais qualificados a exercerem suas inteligências práticas nas empresas. O episódio narrado confere a necessidade do tratamento da Controladoria como área de conhecimento pois, de acordo com Lima et al. (2013), está diretamente interligada ao processo de ensino e aprendizagem dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis.

Em consonância com tal entendimento, Borinelli (2006, p. 105) define a Controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Já Lima et al. (2013) consideram a Controladoria como uma disciplina integrante da matriz curricular da maioria dos cursos de mestrado em Ciências Contábeis no

Brasil, atribuindo especial valoração na formação dos profissionais nas áreas de ciências contábeis e gestão.

Conforme Meireles (2009), o profissional de Controladoria deve possuir formação orientada ao entendimento de juízos utilizados em áreas próximas, como a Administração, Economia, Estatística, Contabilidade, Informática e outras. Oro, Beuren e Carpes (2013, p. 25) compreendem que a formação acadêmica do *controller* engloba “conhecimentos teóricos e práticas de contabilidade e outras áreas afins (...) conhecimentos gerais e de tecnologia da informação, assim como conteúdos de formação humanística.”

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) apresentam os conhecimentos em contabilidade e finanças, sistemas de informações gerenciais, tecnologia da informação, aspectos legais de negócios e visão empresarial, métodos quantitativos, processos informatizados da produção de bens e serviços e ainda a informatização da produção de bens e serviços, como essenciais para formação do *controller*.

Quanto aos ganhos com a existência da disciplina de Controladoria nas matrizes curriculares dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, Martin (2002) assegura que tal fato contribui para discussões intelectuais frente as demandas atuais do mercado, estimulando uma maior interação entre os ambientes acadêmico e organizacional. Paiva e Facci (2013) reconhecem a essencialidade a discussão do ensino da disciplina de Controladoria devido a sua significância para formação dos novos contadores.

Diante de tais expostos, observa-se que a Controladoria é uma área de estudo recente. Logo, muitos aspectos quanto às suas funções, objetivos e base teórica não estão firmados. Para Pires, Ott e Damacela (2009), ao desenvolver sua pesquisa foi possível contribuir com as instituições de ensino por meio da construção de concepções quanto aos ajustes nos currículos e metodologia do ensino da disciplina.

Na mesma perspectiva, Amaral e Rodrigues (2006, p. 18) acreditam que o estudo formal possibilita uma reflexão sobre o que “é ensinado nas salas de aula e desenvolvido pelos profissionais nas empresas, proporcionando aos Coordenadores e/ou Professores melhores condições no momento de elaborarem seu Plano de Ensino para a referida disciplina.”

Acredita-se que a presente pesquisa proporcionará subsídios para uma profunda análise da disciplina pelos gestores, docentes e discentes dos programas de pós-graduação, resultando no desenvolvimento de um diagnóstico geral, que possa contribuir para o avanço da formação de profissionais e acadêmicos da área, verificando se existe consonância com as exigências do mercado e a formação profissional dos mesmos.

Sendo assim, as IES ofertantes da disciplina de Controladoria, em nível de mestrado, poderão utilizar os resultados da presente pesquisa com intuito de avaliar a sua atuação na formação desses profissionais e fazer uma comparação com às exigências do mercado. Para as instituições que não ofertam a disciplina, o estudo pode sinalizar os benefícios da inclusão da mesma em seus respectivos programas e cursos.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A Controladoria como área do conhecimento humano é fundamentada pela reunião de princípios, técnicas e metodologias de outras ciências, como Administração, Economia, Psicologia, Estatística e essencialmente da Contabilidade, cujo objetivo é alcançar a eficácia empresarial por meio de uma eficiente gestão econômica. Para que as organizações alcancem a sua longevidade, é essencial manter em seu quadro funcional profissionais capacitados para atender às exigências do mercado competitivo (AMARAL; RODRIGUES, 2006).

É nesse cenário que se dá a busca pela qualificação e conhecimento nos cursos de pós-graduação pelos profissionais, a fim de se tornarem qualificados para atender as determinações das empresas e do mercado. De acordo Piquet, Leal e Terra (2005), a formal implantação do ensino de pós-graduação no Brasil ocorreu na década de 1950. Maccari et al. (2008) afirmam que, neste período, a pós-graduação era quase que inexistente, visto que o número de discentes no ensino superior brasileiro era pequeno, totalizando pouco mais de 60 mil alunos.

A criação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) em 11 de julho de 1951, representou um grande avanço quando se trata do ensino da pós-graduação no país, pois ela passou a ser responsável pela consolidação e expansão dos cursos de pós-graduação *stricto sensu*. O crescente desenvolvimento de pesquisas científicas e o incentivo à qualificação do quadro de docentes das Instituições de Ensino Superior (IES) culminam em um quadro positivo do sistema de pós-graduação brasileiro (SANTOS; RIBEIRO, 2006).

No que tange à Controladoria, o ensino na área foi introduzido recentemente no meio acadêmico. Em meados dos anos 2000, a disciplina foi inserida nas matrizes curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis (SOUZA, 2015). Entretanto, a formação profissional do *controller* é permitida por meio dos cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu* ofertadas nas Instituições de Ensino Superior, públicas e privadas, nas várias regiões do país.

Em nível de pós-graduação *stricto sensu*, Peleias et al. (2010) explicam que a maioria dos programas tratam da Contabilidade como uma ferramenta de gestão, o que comunica a existência da temática da Controladoria nos mesmos. Já Lima et al. (2013) revelam que já se identifica a criação de programas específicos, núcleos de pesquisa, eventos e produções científicas voltadas, cada vez mais, para área de estudo em Controladoria.

Os cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis no Brasil tiveram sua oferta iniciada em 1970, com o Programa de Mestrado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Nesta mesma década de 70, surgiram outros programas: Programa de Estudos Pós-Graduados da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Getúlio Vargas – FGV (Rio de Janeiro). (PELEIAS; SILVA; SEGRETI et al., 2007; PELEIAS; WAHLMANN; PARISI et al., 2010).

De acordo com os autores, entre os anos 1987 e 1998 houve uma pausa no credenciamento dos programas, mas entre 1998 e 2007, 15 novos programas de mestrado e/ou doutorado foram criados, sendo quatro profissionais. Atualmente, até o início do segundo semestre de 2019, segundo a CAPES, soma-se um total de 36 programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis e/ou Controladoria recomendados, com 36 cursos ofertados em nível de mestrado no Brasil.

No Brasil, embora o número de cursos em nível de pós-graduação na área de Controladoria e Contabilidade, e titulações tenham aumentado, a quantidade ainda é pequena (CUNHA; CORNACHIONE JÚNIOR; MARTINS, 2010). Amorim e Oliveira (2018) corrobora com tal concepção ao afirmar que embora existam, especialmente em nível de *lato sensu*, inúmeros cursos específicos em Controladoria, também são identificados cursos em nível de mestrados e doutorados, ainda que em menor número.

Neste cenário de cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível em Ciências Contábeis e/ou Controladoria expõe-se a relevância em se analisar quais destes mestrados possuem em suas matrizes curriculares a oferta da disciplina de Controladoria, bem como quais são as suas características, até em virtude da importância que a área vem atingindo na academia e gestão organizacional atual no país.

De maneira complementar, pode-se identificar o perfil do docente da disciplina, suas percepções sobre diversos aspectos da Controladoria, mapear os conteúdos abordados na disciplina de Controladoria em nível de pós-graduação *stricto sensu*, e ainda identificar quais as principais competências desenvolvidas para os discentes e potenciais profissionais da área. Por esta razão, a discussão deste estudo repousará na necessidade de um entendimento mais

próximo sobre o ensino da disciplina de Controladoria em nível de mestrado nos cursos de Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

Assim, diante da problemática apresentada surge a seguinte questão problemática:

Quais as principais características adotadas no ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria no Brasil?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Geral

Identificar quais as principais características adotadas no ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

1.3.2 Específicos

- a) Identificar as principais características curriculares dos cursos e das disciplinas de Controladoria dos mestrados em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil;
- b) Mapear os conteúdos abordados na disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria;
- c) Indicar as competências do *controller* desenvolvidas nas disciplinas de Controladoria ofertadas nos cursos estudados, definidas pelos docentes;
- d) Identificar o perfil e a percepção dos docentes sobre os aspectos conceituais, procedimentais e profissionais da Controladoria;
- e) Comparar similaridades e divergências entre a percepção dos docentes sobre as competências desenvolvidas na disciplina e as competências desejáveis ao *controller*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção teórica, têm-se a apresentação de referenciais históricos e conceituais sobre a área de Controladoria, em que são abordados procedimentos e atuação profissional da área, de modo a compreender quais são as funções mais discutidas na literatura e qual o perfil e competências pertinentes ao profissional da Controladoria, denominado predominantemente de *controller*.

2.1 A CONTROLADORIA: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS

2.1.1 Aspectos Históricos

A Contabilidade tem seu nascimento atribuído a origem e evolução da própria humanidade, é o que afirma Iudícibus (2009, p. 31) de que ela “é tão antiga quanto o próprio homem que pensa”. A sua história perpassou as bases remotas das grandes civilizações, a era agrícola, a revolução industrial e teve, segundo o autor, seu maior impulso concedido ao surgimento do capitalismo. Isso revela que, ao longo do tempo, a Ciência Contábil sofreu diversas mudanças justificadas pela realidade ambiental vivenciada pelas organizações.

Por meio da evolução temporal do patrimônio, observa-se que a Contabilidade passou a se preocupar, ainda mais, com a geração de informações úteis para atender às necessidades dos seus usuários (SMITH; FADEL, 2010). Contudo, tal processo de adaptação foi conseqüente de duras críticas aos sistemas contábeis. Johnson e Kaplan (1987) afirmaram que, na época, a Contabilidade não auxiliava à Administração, o que acabou motivando à execução de posteriores pesquisas com o intuito de refletir e propor novas concepções que culminasse na mudança de tal quadro.

Melo e Paulo (2002) validam as ideias expostas ao associar as críticas à Contabilidade ao não fornecimento de informações úteis para que os seus usuários tomassem decisões, já que normalmente restringia-se a apresentação da situação econômica, financeira e patrimonial apoiados nos princípios e normas contábeis, e das legislações societária e tributária. Barros (2005, p. 107) fortalece a concepção elucidada ao dissertar que a Contabilidade “distorce o valor real do patrimônio, privilegiando interesses de grupos econômicos dominantes que atuam sobre as decisões governamentais”.

A forte influência do ambiente refletiu na maneira como a Contabilidade moldou seu processo de produção informacional, seja relacionado a sua forma ou ao tempo em que foi

gerada, tal afirmação é respaldada por Silva (2010), ao discorrer que o próprio avanço da tecnologia impactou diretamente no modo de se realizar a função contábil, deixando de ser manual e mecânica, para ser empreendida em processos eletrônicos, por meio de *softwares* e computadores.

Como resultado de tal evolução tecnológica e das demandas sociais, a Contabilidade deixou de se preocupar apenas em fornecer as informações financeiras, visando o atendimento das obrigações fiscais e legais, aos usuários externos, e passou a prover seus usuários internos com intuito de promover uma vantagem competitiva para as entidades. É neste cenário que surge a Contabilidade Gerencial, almejando o suprimento informacional aos gestores e proprietários das empresas, que passam a exigir informações gerenciais mais rápidas e dinâmicas da entidade e do ambiente externo a ela (MAUSS et al., 2007).

Essa dinamicidade juntamente às inovações tecnológicas refletem a complexidade que vive o ambiente moderno dos negócios na era da globalização. Segundo Beuren, Schindwein e Pasqual (2007), o contexto elucidado preconiza à necessidade por modelos de gestão mais eficientes, e é a partir dessa premissa que surge a Controladoria, na visão de Takatori (2004, p. 1), como “uma via alternativa à Contabilidade Tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores. ”

Nesse mesmo âmbito, Melo e Paulo (2002, p. 1) afirmam que a Controladoria surge:

(...) como uma forma de resgatar o principal papel da Contabilidade, utilizando-se de toda base conceitual da Contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimorando o processo de informações que atenda às necessidades de todos os usuários internos e externos; e principalmente, contribuindo para que a empresa realize sua missão (MELO; PAULO, 2002, p. 1).

Considerada como evolução natural da prática cotidiana contábil, a Controladoria desponta no campo de atuação das organizações econômicas, em que a geração de informações aos seus usuários internos tem maior relevância do que a propagação das mesmas aos seus usuários externos (OLIVEIRA, 2008). As mudanças no ambiente corporativo, estimuladas pela evolução tecnológica e das telecomunicações, que passaram a valorizar o capital intelectual e a considerá-lo como um ativo intangível, também são mencionadas quando se trata de tal evolução (ORO; BEUREN; CARPES, 2013).

Afirmando que a Controladoria utilizou a Contabilidade como base para o desenvolvimento de suas atividades, Catelli (2006, p. 343) descreve a intrínseca relação entre a Contabilidade e a Controladoria da seguinte forma:

A contabilidade, enquanto ciência, tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à contabilidade tradicional, cuja base conceitual é inadequada para modelar as informações destinadas ao uso dos gestores.

Como uma evolução natural desta contabilidade praticada, identificamos a controladoria, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente (CATELLI, 2006, p. 343).

Em uma perspectiva temporal, a Controladoria tem seus primórdios observados desde as grandes civilizações, quando ainda que de maneira rudimentar, já eram utilizadas às práticas de controle, é o caso dos egípcios, que segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009) já utilizavam, no século XIII, o termo *comptroller*. Assumindo que a Controladoria surgiu em anos anteriores ao século XV, Ricardino Filho (1999) elucidou que naquele período suas atividades envolviam o acompanhamento da atividade econômica das organizações. Segundo ele, no cenário mundial, a Controladoria tem sua ascendência verificada nos Estados Unidos, inicialmente no setor público em meados do século XIX.

O surgimento da Controladoria, na área privada, segundo estudos de Jackson (1949, apud Lunkes et al., 2012, p. 91), na segunda metade do século XIX em empresas americanas. As organizações do setor ferroviário dos Estados Unidos são consideradas pioneiras nas práticas de controle e gestão, sendo a Ferrovia Pensilvânia, em 1855, de acordo com Chandler (1962, apud Lunkes et al., 2012, p. 91), o exemplo mais antigo dessas. Mas é a empresa norte-americana General Electric Company, em 1892, a primeira a formalizar a função de *controller*, como demanda consequente da industrialização (Horváth, 2006).

A Controladoria surgiu para disseminar a compreensão do processo de gestão a fim de garantir a continuidade do negócio na visão de Tung (1997). Beuren (2002) acentua que o surgimento da Controladoria nos Estados Unidos deu-se pela necessidade da realização de controles mais rigorosos em tais empresas, bem como de suas subsidiárias e filiais. A autora ainda atribui o desenvolvimento da Controladoria a três fatores, que compreendem à verticalização, à diversificação e à expansão geográfica das organizações, tornando, consequentemente, mais complexa às suas funções.

Segundo Schmidt e Santos (2006), o fator crucial e caracterizado como responsável pelo surgimento da Controladoria, foi o crescente número de fontes de capitais, expressivamente depois da grande quebra da bolsa de valores de Nova York, em 1929, o que apoiou às organizações na exigência de criarem melhores técnicas para reportar às qualificadas informações para o usuário externo. Por sua vez, Souza (2015) salienta que a globalização física das empresas norte-americanas, com a disseminação de filiais ao redor no mundo, caracterizou sua descentralização, exigindo melhores ferramentas de gestão e de controle internos, o que favoreceu ao estabelecimento da controladoria.

O *Controller's Institute of America* foi um dos órgãos de representação da Controladoria criado nos EUA, em 1931, que anos depois, em 1946, viria a publicar a primeira compilação oficial das funções da Controladoria, intitulada *The Place of the Controller's Office*, segundo Lunkes et al. (2012). Lima (2016) evidencia que atualmente está sediado em Nova Iorque, o *International Federation of Accounting* (IFAC), fundado em 1977, com o intuito de disseminar a relevância do exercício da profissão do *controller* frente ao planejamento e controle organizacionais.

Na Europa, especificamente na Alemanha, segundo Küpper (2005), a expansão da Controladoria ocorreu nos anos finais do século XX, na década após a Segunda Guerra Mundial. O autor ainda afirma que o país apresentou uma certa resistência quanto a adoção das práticas da Controladoria, mas na segunda metade da década de 60, como consequência do contexto organizacional vigente, demonstrou notável crescimento das mesmas em maior parte de suas empresas.

Na Inglaterra agrícola, a partir do século XIV, a contabilidade, por meio da redação da auditoria, já acrescentava uma nota na margem dos documentos contábeis para explicar a comparação realizada entre o rendimento da colheita com a quantidade de grãos semeados (RICARDINO, 2005). Souza (2015, p. 25), salienta que “tais evidências permitem concluir que as técnicas de gerenciamento, empregadas na Revolução Industrial, foram uma continuidade das práticas desenvolvidas nas propriedades agrícolas muitos séculos antes”.

Na França, especificamente pelo elevado crescimento da população e da Revolução Industrial, no século XIX, segundo Bouquin (2011, p. 2), houve o surgimento da Controladoria pela “necessidade de gerir de forma eficaz as novas organizações com toda a sua complexidade, de forma a preservar seu desempenho econômico”. Nota-se que tanto nos Estados Unidos como em países europeus, a Controladoria tem sua origem atribuída a necessidade de controlar e gerir os negócios oriundos, em grande parte, da Revolução Industrial (SOUZA, 2015).

Schmidt e Santos (2006) identificam o desenvolvimento industrial, o crescimento expressivo e a complexidade das empresas como condições favoráveis às exigências de uma Contabilidade e de controles financeiros mais assertivos e baseados em modelos científicos. Já Francisco et al. (2013) explicam que a responsabilização atribuída a Revolução Industrial está relacionada a fatores como o aumento significativo do número de empresas, novas práticas de comercialização, aperfeiçoamento da maneira de produzir e um maior volume de produção, o que exigiu novos e melhores mecanismos de controle.

Percebe-se que o surgimento da Controladoria, está ligado ao processo evolutivo dos meios de produção e sociais oriundos da industrialização, tendo como principais agentes o

“aumento em tamanho e complexidade das organizações; globalização física das empresas; crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias e aumento no número de fontes de capital” (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014, p. 1).

No Brasil não há uma data específica que expresse, com exatidão, o início do exercício da Controladoria. Contudo, Martins et al. (2012), relatam que tal fato ocorreu em meados do século XX, com a instalação de empresas multinacionais americanas, o que sucedeu no surgimento da função do *controller*. Souza (2015) reitera que a introdução da Controladoria no Brasil ocorreu no governo de Juscelino Kubitschek (JK), devido ao desenvolvimento industrial brasileiro e da abertura da economia ao capital internacional, atraindo as empresas multinacionais.

Amorim et al. (2018) declaram que os profissionais das empresas multinacionais recém instaladas no país, treinavam os profissionais brasileiros com sistemas de informações capacitados para atender qualquer usuário da informação, ocasionando em melhores decisões organizacionais, devido a eficaz prática de gestão. É o que também afirma Beuren (2002, p. 20), na seguinte passagem:

No Brasil, a função do *controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país, aproximadamente no século XIX. Na época, profissionais destas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis por essa área, com vistas ao desenvolvimento e implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas. (BEUREN, 2002, p. 20).

É devido a deficiente função contábil brasileira, em subsidiar a tomada de decisão com o provimento de informações, que Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007) explicam o aparecimento da Controladoria no país. Contudo, em princípio, o papel desempenhado pela Controladoria, segundo Souza (2015, p. 44), foi “voltado especificamente para a função contábil, pois os primeiros controladores eram os chefes da contabilidade, responsáveis por manter os arquivos financeiros formais da empresa.”

Ainda sobre o cenário nacional, Lunkes et al. (2009) destacam que a Controladoria, bem como do papel exercido pelo *controller* devem ter sido incrementados em períodos anteriores e posteriores ao aparecimento de modelos como o GECON (Gestão Econômica), da Universidade de São Paulo, nos finais anos de 1970, idealizado pelo professor Armando Catelli. Já Araújo, Callado e Cavalcanti (2014) destacam que a ascensão da Controladoria é reflexo do crescimento econômico brasileiro, que restabeleceu a tempestividade e a relevância da informação como peças fundamentais para o processo de tomada de decisões.

Diante do exposto, observa-se que a Controladoria surgiu da prática gerencial sem muita transparência quanto a sua área de atuação (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013). Corroborando com tal linha de pensamento, Meller, Lopes e Lunkes (2014) elucidam que antes de ser tratada no âmbito acadêmico, a Controladoria emergiu da prática, e por esta razão não existe uma padronização quanto às suas responsabilidades e atribuições.

No âmbito global, Beuren, Bogoni e Fernandes (2008) assumem que a Controladoria perpassou por diversas fases evolutivas com o intuito de atender a demanda do ambiente organizacional. O entendimento dos autores permite à compreensão de que tais fases ocasionaram diversas mudanças em suas funções, que consoantes com os acontecimentos históricos são considerados essenciais para a construção de seu estágio atual. A relação entre as funções e os marcos históricos estão expostos em uma linha temporal no Quadro 1.

Quadro 1 – A Relação entre a Função da Controladoria e o Marco Histórico

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).

O quadro evolutivo permite constatar que a Controladoria, embora tenha surgido como alternativa para as limitações da Contabilidade, e por esta razão tenha, em seus primórdios, se configurado como uma extensão da mesma, em seu estágio atual inclina-se para uma realidade mais estratégica e menos operacional, sendo, segundo Figueiredo e Caggiano (2004),

responsável pelo planejamento, execução, controle, avaliação, orientação, registro e divulgação das informações úteis que apoiem a tomada de decisão organizacional.

Contudo, essa visão não é compartilhada por grande parte dos estudiosos, que entendem a Controladoria como apoio ao processo de planejamento e tomada de decisão organizacional, como Ribeiro et al. (2015), que entendem a Controladoria com maior importância organizacional devido a sua evolução ao longo tempo, migrando sua atuação, que a princípio era consentida como limitada, sendo mais técnica, operacional e contábil, para o exercício de funções estratégicas nas organizações, fornecendo subsídios para o planejamento organizacional.

2.1.2 Aspectos Conceituais

A Controladoria é uma área de estudo considerada recente, isso implica que ainda não existe unicidade quanto a seus aspectos conceituais. Tal afirmação pode ser explicada pelas ideias apresentadas por Carvalho Júnior e Rocha (2009), ao atribuírem referida indefinição à evolução contábil para atender as demandas organizacionais, permitindo a definição da Controladoria sob distintas concepções. Koliver (2005), admite a compreensão ao defender que não existe unanimidade quanto ao significado da Controladoria em sua natureza epistemológica.

Borinelli (2006) também considera que a definição de Controladoria é uma das primeiras dificuldades que se encontra quando se trata da temática, pois não se acha um consenso entre os autores. Beuren (2002) explica que as discussões sobre o tema em tratamento consideram mais os aspectos relacionados às atribuições e competências do profissional exigidas para o seu exercício, que as suas definições.

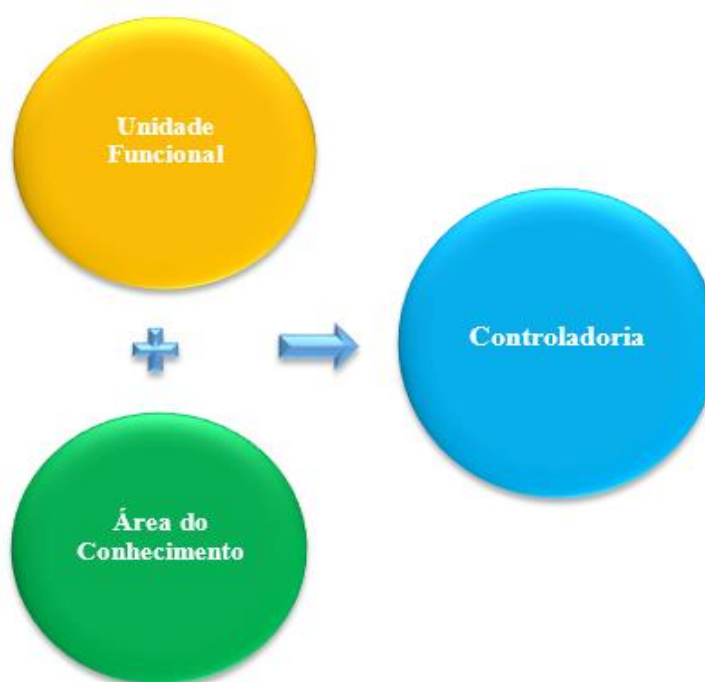
O ponto de vista anterior é corroborado por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), devido a Controladoria ter sua origem na prática organizacional. Os autores ainda defendem que o entendimento é ponderado pelo fato da área ainda está em seu processo de formação, e isso inclui o seu campo teórico. Já Schnorrenberger et al. (2007), explicam que a inexistência de consenso sobre a definição da Controladoria é reflexo de sua ampla atuação, compreendendo desde o nível operacional até a alta administração de uma empresa.

Lima et al. (2011, p. 47) ratificam as ideias anteriores esclarecendo que a “amplitude do campo de estudos, da abrangência da área de atuação e da visão multidisciplinar a ela atribuídos” explicam a dificuldade em se conceituar a Controladoria. Oliveira (2011), complementa que o obstáculo é atribuído a indefinição de seu escopo na organização. O autor

reproduz que, embora autores e profissionais tenham se dedicado nesta tarefa, nos últimos anos, por meio de artigos, dissertações, teses e outros estudos, ainda não se alcançou um estágio consensual.

Todavia é importante destacar que diversos autores abarcam que para uma melhor compreensão do conceito de Controladoria, é necessário abordá-la sob dois enfoques: como unidade organizacional e como área do conhecimento humano (MOSIMANN; FISCH,1999; VILLAS BOAS, 2000; ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; CATELLI, 2006; PELEIAS; 2002; BORINELLI, 2006; MORANTE; JORGE, 2008; MONTEIRO; BARBOSA, 2011) (Figura 1).

Figura 1 - Principais Visões da Controladoria



Fonte: Elaboração própria (2019).

Como unidade funcional da organização, a Controladoria deve possuir uma missão, funções e princípios, respondendo pela propagação do conhecimento, modelagem e implantação dos sistemas de informações. Já como área do conhecimento humano, deve munir-se de fundamentos, definições, princípios e métodos de outras ciências a fim de criar uma base sólida conceitual (MOSIMANN; FISCH,1999; CATELLI, 2001, ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001; CATELLI, 2006; PELEIAS; 2002).

Essas duas principais vertentes permitem a definição de Controladoria como uma área de conhecimento, ora responsável pela empresa, ora incumbida por constituir um suporte teórico. Wahlmann (2003, p. 11) assume que a Controladoria “constitui uma área das Ciências

Contábeis composta por um conjunto de conhecimentos interdisciplinares oriundos da Administração de Empresas, Economia, Informática, Estatística e, principalmente, Contabilidade”.

Oliveira (2009, p. 26) também assume concepção semelhante sobre a Controladoria como área de conhecimento, ao definir que ela “é a área que buscar assegurar a eficácia da organização por meio da otimização dos seus resultados econômicos”. Já Santos (2005, p. 21) converge com este entendimento quando narra que a Controladoria é:

“(…) a área responsável por acompanhar o planejamento e controle das atividades empresariais, garantindo a geração de informações adequadas ao processo decisório e a disponibilização de ferramentas que propiciem aos gestores alcançar o melhor grau possível de eficácia e eficiência empresarial.” (SANTOS, 2005, p. 21).

Por meio da realização de um levantamento conceitual sobre a Controladoria, verificou-se que alguns estudiosos como Yoshitake (1984), Dias (2002) e Benedicto e Leite (2004), a tratam como um sistema. Yoshitake (1984, p. 40) a define como:

“um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho”. (YOSHITAKE, 1984, p. 40).

Com raciocínio semelhante Dias (2002, p. 56) entende a Controladoria como “um sistema aberto e dinâmico que interage constantemente com o ambiente organizacional”. É o que reafirmam Benedicto e Leite (2004) ao definirem a Controladoria como sistema de informações auxiliar à tomada de decisões pelos gestores.

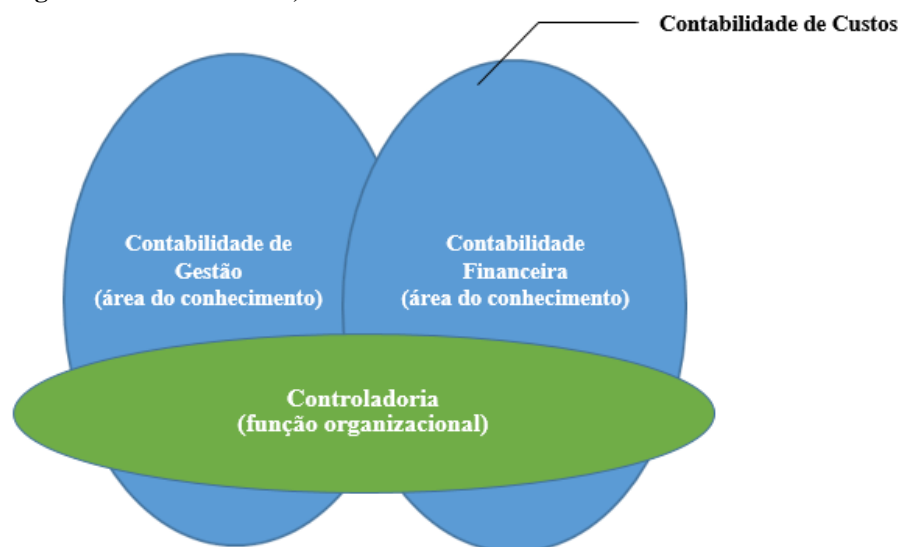
Outra vertente que merece destaque é a definição da Controladoria como função organizacional. Segundo Diehl (2017, p. 66), a Controladoria “é a função organizacional responsável pelo monitoramento econômico-financeiro da organização, inclusive podendo (e muitas vezes, devendo) usar informações não-financeiras para isso.” O autor também apresenta as seguintes vantagens desta definição:

“(…) o alinhamento da pesquisa nacional às principais correntes internacionais que pesquisam os mesmos subtemas (remuneração executiva, orçamento, BSC, planejamento, controle, avaliação de desempenho, etc.); uma definição mais clara de sua estrutura conceitual, sem misturá-la com outras áreas de conhecimento que, apesar de relevantes, tem premissas diferentes.” (DIEHL, p. 66).

Contudo, essa visão apresentada pelo autor desconsidera a compreensão da Controladoria como uma área do conhecimento, o que contraria o entendimento apresentado por grande parte dos autores que discutem sua definição, citados anteriormente. Para Diehl (2017, p. 66), a definição de área do conhecimento deve ser atribuída a Contabilidade de Gestão,

que, segundo ele, “estuda conceitos e práticas voltadas à coleta, análise e divulgação de informações, principalmente econômico-financeiras, para apoiar os tomadores de decisão (internos), com vista à otimização do desempenho organizacional. ”

Figura 2 - Controladoria, Contabilidade de Gestão e Contabilidade Financeira



Fonte: Diehl (2017, p. 65).

Por meio do posicionamento do autor, compreende-se que a Controladoria, nesta corrente, é considerada uma função organizacional que se utiliza de conhecimentos da Contabilidade de Gestão, Contabilidade Financeira, Auditoria e Tributos (Figura 2). Carvalho Júnior e Rocha (2009), acrescentam que a palavra Controladoria aparece vinculada a sua função gerencial, o que estaria relacionado ao seu papel de auxílio no processo decisório, bem como às funções exercidas pelos profissionais.

De acordo com Catelli (2006), a Controladoria não deve ser enxergada como um método orientado à maneira de como executá-lo, mas como ramo do conhecimento ou órgão administrativo. Percebe-se, então que, embora não exista uma única percepção sobre as definições da Controladoria, estas duas últimas definições citadas pelo autor são as concepções encontradas com maior representatividade sobre a área em discussão. Por isto, elas serão tratadas com maior detalhamento nas duas próximas seções teóricas deste estudo.

2.2 A CONTROLADORIA COMO ÁREA DO CONHECIMENTO

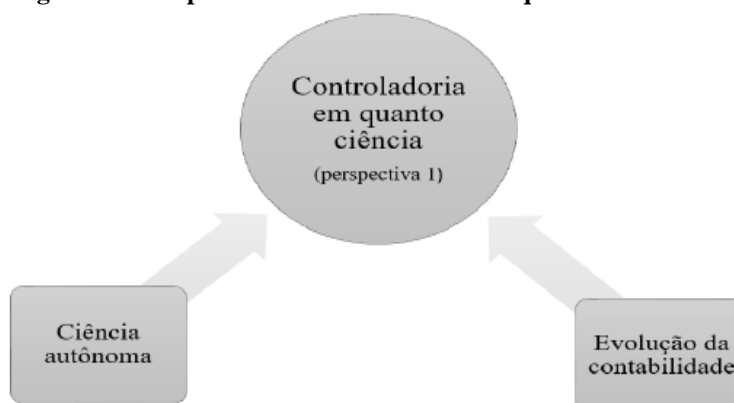
A definição da Controladoria como área do conhecimento encontra diversos seguidores, sobretudo no âmbito nacional. Segundo Borinelli (2006), os pesquisadores

brasileiros foram os principiantes no tratamento da Controladoria sob esta vertente. Isto justifica um número menor de definições desta perspectiva se comparada as definições existentes como parte integrante da estrutura organizacional.

De acordo com Barros (2018), o tratamento da Controladoria como ramo do conhecimento humano pode ser analisado sob duas visões: como uma ciência autônoma, ou como estágio evolutivo da Ciência Contábil (Figura 3). Como ciência autônoma, Mosimann e Fisch (1999) já definiam a Controladoria como um conjunto de métodos, concepções e técnicas derivadas de outras ciências, a saber: Contabilidade, Administração, Economia, Psicologia e Estatística.

Borinelli (2006) ainda inclui Matemática, Direito e Sociologia como ciências afins à Controladoria, mas discorda da definição da Controladoria como área de conhecimento composto por métodos e procedimentos, pois essas seriam concepções relacionadas a definição da Controladoria como órgão da empresa.

Figura 3 – Perspectivas da Controladoria enquanto Ciência



Fonte: Barros (2018, p. 28).

A Controladoria como ramo do conhecimento autônomo, é retratada por Villas Boas (2000, p. 63) como “um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão contábil, financeira, econômica e administrativa”. Assim, corrobora Borinelli (2006, p. 105) ao defini-la como “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”.

Flesch (2010) seguindo essa perspectiva autônoma, destaca a Controladoria como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras ciências, preocupada com a orientação das corporações para a obtenção da eficácia. Já Monteiro et al. (2015) expõem que

a Controladoria, no campo do conhecimento, deve assegurar uma boa gestão da empresa, à medida que as informações produzidas sempre estejam embasadas pelo princípio da continuidade da corporação.

Respalhada pela Teoria da Contabilidade e numa perspectiva multidisciplinar Catelli (2001, p. 344) assim define a Controladoria, ao responsabilizá-la:

(...) 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 (CATELLI, 2001, p. 344).

Na mesma linha de raciocínio Garcia (2003, p. 67-68) assume a Teoria da Contabilidade como base para a Controladoria com área do conhecimento, objetivando “estabelecer toda base conceitual de sua atuação, contribuindo para o processo de gestão da organização. É responsável pela base conceitual que permite sua aplicabilidade nas organizações”. Peters (2004), complementa que a Controladoria tem sua teoria embasada nas teorias dos sistemas, agenciamento, contabilidade, na tecnologia da informação, no mercado de capitais e nos preceitos da gestão empresarial.

Como estágio evolutivo da Ciência Contábil, uma segunda perspectiva que trata a Controladoria como área do conhecimento, apresenta-se a concepção de Oliveira (2008, p. 9), que narra a Controladoria como “forma de evolução da contabilidade, onde a geração de informações para os gestores tem maior importância do que a divulgação de informações para os usuários externos da empresa”.

Padoveze (2004, p. 3) considera que “a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda sua plenitude”. Em outra passagem o autor reafirma que ela “é o atual estágio evolutivo da ciência contábil”. Oro et al. (2009) também compactuam da ideia, reconhecendo que a Contabilidade evoluiu naturalmente para o conceito denominado Controladoria. Conforme Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007, p. 23) “a controladoria representa a evolução da contabilidade na condição de organizar a demanda de informações dos tomadores de decisão na organização”.

Moreno (2017) também concorda com tal entendimento ao discorrer que há uma ligação tênue e de dependência da Controladoria e a Contabilidade, permitindo que ela seja considerada uma alternativa à Contabilidade Gerencial.

Existe ainda uma terceira concepção dada por Assunção, Melo e Paiva (2018), de que a Controladoria ultrapassa o limite da Contabilidade, e adentra na área da Administração, pela falta de consenso quanto às suas funções. Entretanto, enquanto área do conhecimento, entende-

se majoritariamente que a Controladoria se desenvolveu por meio da evolução da contabilidade, pois é considerada social, o que implica seu progresso conforme o desenvolvimento da sociedade, coincidentemente o que tem acontecido com a Controladoria.

2.2.1 Objeto de Estudo

Outra perspectiva importante para se conceituar a Controladoria é definir qual o seu objeto de estudo. É a partir da delimitação do campo de atuação ou aplicação, que a controladoria alcança sua eficácia, ou seja, deve existir uma preocupação inerente ao seu foco (BORINELLI, 2006).

Almeida et al. (2001) afirmam que a controladoria tem como objeto de estudo o modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e o modelo de informação (teoria da informação).

A fim de definir sua percepção sobre o objeto de estudo da Controladoria, o Borinelli (2006) sintetizou a visão de alguns autores, conforme o Quadro 2:

Quadro 2 – Objeto de Estudo da Controladoria

Autores	Objeto de Estudo da Controladoria
Vatter (1950, p. 238)	A natureza da controladoria encontra-se nas relações que acontecem com os vários níveis de executivos nas quais o <i>controller</i> exerce sua influência, e faz contribuições úteis à efetividade gerencial. O significado de controladoria encontra-se na natureza destas contribuições.
Guerreiro et al. (1997, p. 11)	A gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.
Farias (1998, p.40)	A gestão econômica, de modo que é responsável pelos sistemas de informações gerenciais e pela disponibilização de modelos de mensuração e de informação que possibilitem as melhores decisões, tendo em vista a otimização dos resultados da empresa.
Mosimann e Fisch (1999, p. 99)	A gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.
Fernandes (2000, p. 45)	A abrangência da atividade de controladoria estende-se a todo o processo de formação de resultados das entidades, com todos os seus aspectos – estruturais, sociais, quantitativos e outros
Almeida et al. (in CATELLI, 2001, p. 345)	Modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação)
Oliveira et al. (2002, p. 14)	O estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.
Regel (2003, p. 32)	Considera que o modelo de Controladoria deve atender a três tipos de informações: fiduciária (usuário externo), operacional (usuário interno) e estratégica (usuário interno).
Catelli (apud PADOVEZE, 2004, p. 5)	A identificação, mensuração, comunicação e decisão relativas aos eventos econômicos.

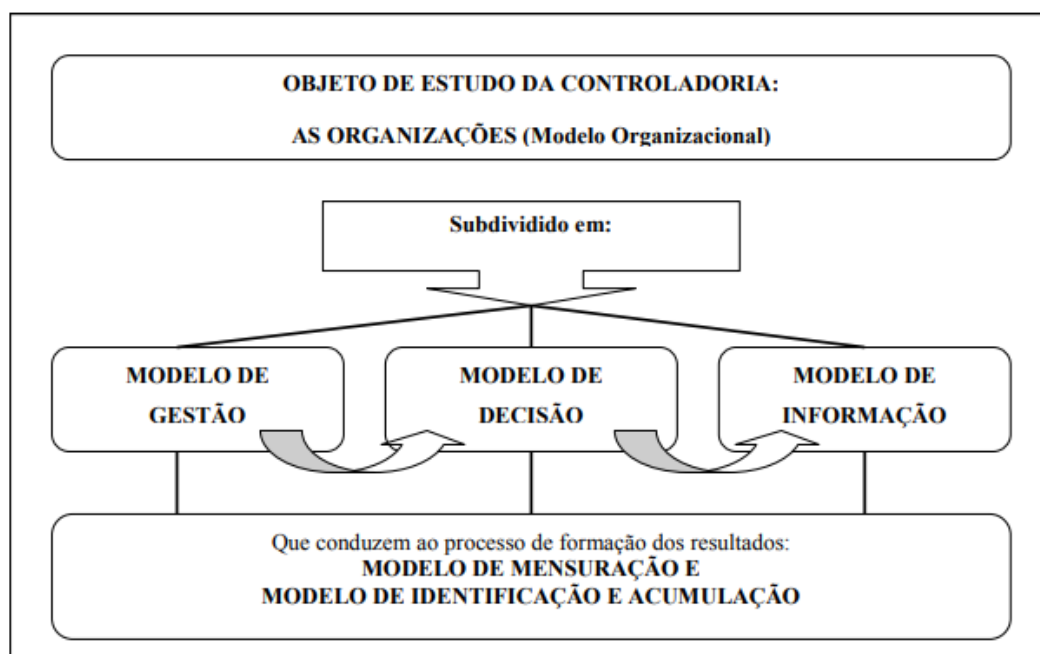
Padoveze (2004, p. 34)	Os objetivos empresariais são o ponto central de atuação da Controladoria.
Padoveze (2004, p. IX)	O foco da Controladoria é a criação de valor para a empresa e para os acionistas, valor esse que será obtido pelos gestores das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa, inseridas em processo de gestão claramente definido.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2016).

Borinelli (2006, p. 109), após realizar uma análise desses achados, ponderou o seu ponto de vista na seguinte afirmação: “o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo”. Visto que as organizações e o seu processo de gestão como um todo representam o objeto de estudo da Controladoria, compreende-se que o seu surgimento e conseqüente desenvolvimento estão intrinsecamente relacionados à evolução do processo de gestão nas corporações.

De maneira mais específica, o autor definiu que o modelo organizacional é subdividido em modelos de gestão, decisão e de informação, conduzindo o processo de formação dos resultados organizacionais por meio do modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação (BORINELLI, 2006) (Figura 4).

Figura 4 – Visão Esquemática do Objeto de Estudo da Controladoria



Fonte: Borinelli (2006, p. 109).

Objetivando identificar as abordagens do tema Controladoria em livros nacionais, nas três perspectivas preconizadas por Borinelli (2006), Grande e Beuren (2008) concluíram que assim como outros aspectos conceituais da Controladoria, seu objeto de estudo também não é

amplamente abordado na literatura. Os autores ainda apontaram que é dado mais ênfase ao processo de gestão como um todo, assim como aponta Borinelli (2006), mas também aparecem como objeto de estudo as necessidades informacionais (modelos de decisão/informação) e o processo de formação dos resultados operacionais.

2.2.2 Enquadramento Científico, Ciências Afins e Subdivisões da Controladoria

Com a evolução do ambiente empresarial, a Controladoria passou a ser estudada de forma mais abrangente e aprofundada (OLIVEIRA, 2009). A primeira publicação brasileira sobre a temática, ocorreu em 1971, por Nguyen H. Tung, intitulada “Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática” (LUNKES et al., 2012). Os autores destacam que nas décadas seguintes houve poucas publicações, mas nos anos 2000 foi notado um aumento considerável no tratamento da Controladoria na literatura, fato atribuído ao lançamento de mais de 20 livros, decorrentes da criação da disciplina de Controladoria nos cursos de graduação e de novos cursos de mestrados e doutorados em contabilidade.

Enquanto área do conhecimento humano, a Controladoria é enquadrada cientificamente por Borinelli (2006) no ramo das Ciências Factuais Sociais, justificando que esta não se preocupa com o estudo das ideias, mas sim com os fatos e efeitos da ação do homem no contexto organizacional.

Borinelli (2006) complementa que, assim como outras ciências sociais, a Controladoria não é existencialmente isolada, mantendo relação com outras ciências afins, a saber: Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia. Em harmonia com o pensamento apresentado, Catelli (2001) alega que ao buscar contribuições de outras ciências, a Controladoria pode determinar o arcabouço teórico essencial para atuar na totalidade do patrimônio.

As interfaces de cada uma das ciências citadas com a Controladoria estão elencadas no Quadro 3, a seguir:

Quadro 3 – As Interfaces entre a Controladoria e as Ciências Afins

Ciências Afins	Interfaces
Contabilidade	Conceitos contábeis para identificar, classificar, registrar e sumarizar as transações e eventos decorrentes das operações realizadas pela entidade.
Administração	Conceitos de gestão empregados no controle do processo decisório, <i>accountability</i> e gestão de recursos econômicos da organização.
Economia	Conceitos econômicos, como o valor econômico para mensurar monetária e economicamente os processos organizacionais.

Direito	Regras de conduta e respeito às relações jurídicas do Direito Comercial, Direito do Trabalho, Direito Civil, Direito Mercantil, Direito Tributário, entre outros.
Estatística	Conceitos relativos à coleta, organização, descrição, análise e interpretação de dados para estudo e medição de fenômenos relacionados ao controle.
Matemática	Conceitos relativos a símbolos, métodos e valores numéricos no uso de quantificações físicas e monetárias no controle do processo de gestão organizacional.
Psicologia	Conceitos necessários para se estudar o comportamento humano, devido a função dos mesmos em tomar decisões e de sofrerem os efeitos comportamentais das mesmas.
Sociologia	Conceitos sobre as relações sociais e a organização estrutural para o entendimento das formas de convivências adotadas pelas organizações.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006).

Embora se reconheça a interface com outras ciências, a contabilidade segue sendo aquela responsável pelo fornecimento das informações gerenciais, controle e estudo do patrimônio das instituições, características que a tornam mais próxima da Controladoria, mais do que as outras ciências (SOUZA, 2019).

Além das relações apontadas com outras ciências, Souza e Borinelli (2009) destacam, ao tratar da Controladoria enquanto área do conhecimento, a importância em se considerar às suas ramificações ou subdivisões. De acordo com Borinelli (2006), a Controladoria se subdivide quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização.

O autor afirma que conforme à natureza da organização a Controladoria pode assim ser considerada: Controladoria Pública, Controladoria Empresarial e Controladoria em Entidades do Terceiro Setor. Enquanto que relacionado à sua área de eficácia interna na organização, podem ser denominadas Controladoria de Filial, Controladoria de Planta, Controladoria de Marketing, Controladoria de Divisão, Controladoria de Unidade de Negócio e Internacional (BORINELLI, 2006).

Atualmente, os aspectos conceituais da Controladoria carecem de uma consolidação, devido à falta de unicidade. Entretanto, Sousa e Bassolli (2013) argumentam que existe um número crescente de pesquisas sobre a temática, o que pode ser indícios de que a ciência em tela poderá possuir definições mais concisas norteando, ainda mais, o desenvolvimento dos profissionais desempenhar suas atribuições.

2.2.3 Ensino da Controladoria

O ensino da disciplina de Controladoria no Brasil sofre forte influência do que é vivenciado na prática organizacional. Sem ter uma consolidação de suas funções básicas, a disciplina de Controladoria é considerada relativamente nova, buscando nos últimos tempos a sua legitimidade no meio acadêmico (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013). A disciplina foi inserida nas matrizes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis a partir dos anos 2000, o que revela a sua recente abordagem no meio acadêmico (SOUZA, 2015).

A introdução da controladoria como disciplina nos cursos de graduação, mestrado e doutorado no Brasil, impulsionou o desenvolvimento de grupos de pesquisa, formação de mestres e doutores na área. Deste modo, o aumento das discussões e pesquisas têm contribuído para sua legitimação (LUNKES et al., 2012). Conforme Souza (2010), o ensino na área de Controladoria ocorre inicialmente por meio dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, todavia essa formação, de fato, é ofertada em cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, nas diversas Instituições de Ensino Superior (IES) públicas e privadas do país.

Colombo (2013) destaca, contudo, que os cursos de pós-graduação *lato sensu* integram um segmento que vem alcançando maior representatividade nas IES privadas, constatando que nas IES públicas há uma maior oferta de cursos de pós-graduação em nível de mestrado e doutorado, *stricto sensu*, já que os custos com a oferta de tais cursos são maiores, mais duradouros, requerendo um maior rigor que os tornam menos atrativos para a maioria das IES privadas.

A Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), em 2009, apresentou o conteúdo programático proposto para a disciplina de Controladoria, descrevendo o seguinte objetivo “Compreender o processo de gerenciamento das empresas por meio das funções da controladoria, do planejamento, da avaliação de desempenho e das ferramentas de gestão empresarial (FBC, 2009, p. 89)”. A ementa e o conteúdo estão expostos no Quadro 4.

Quadro 4 – Ementa e Conteúdo Programático da Disciplina de Controladoria

Ementa	Conteúdo Programático
Contextualização	Função da controladoria; Ambiente; e Função do <i>controller</i> .
Planejamento	Conceitos; Tipos (estratégico e operacional); Etapas de implementação (estratégia, missão, ambiente, objetivos e metas e acompanhamento); e Acompanhamento da execução do plano.
Gestão e a Controladoria	Processo decisório; Plano estratégico; Sistema de avaliação de desempenho; e Modelo de gestão.
Avaliação de Desempenho	Aspectos introdutórios; Tipos de indicadores; Administração por centros de responsabilidades; e Modelos de avaliação de desempenho.

Ferramentas de Gestão	EVA; <i>Balanced scorecard</i> ; <i>Benchmarking</i> ; ABC; e EBTIDA.
-----------------------	---

Fonte: FBC, 2009.

Diversos estudos abarcam sobre o ensino da disciplina de Controladoria no Brasil, objetivando identificar similaridades entre as grades curriculares e conteúdos abordados, e também a consonância entre o que é ensinado na sala de aula e o que de fato é exigido pelo mercado.

Amaral e Rodrigues (2006), desenvolveram uma pesquisa almejando proporcionar uma reflexão em relação ao atual ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de pós-graduação em nível de especialização, na visão dos Coordenadores e/ou Professores e de profissionais que exerce a função nas empresas. Nos resultados, os autores expõem que a Controladoria se confunde com a Contabilidade Gerencial e recebe esta denominação dentro do plano de ensino.

Oro e Carpes (2008), realizaram um estudo, onde um de seus objetivos era a proposição acadêmica para formação do *controller* na percepção de docentes da disciplina controladoria dos cursos de graduação de Ciências Contábeis de Santa Catarina. Além de reconhecerem interessante a carga horária de 72 horas para a disciplina, os mesmos assumiram o caráter multidisciplinar, sugerindo que uma abordagem mais profunda ou com carga horária superior, devesse ser reservada para realização pelos programas de pós-graduação.

Lunkes et al. (2009) e Peleias et al. (2011), objetivaram analisar em seus estudos a inclusão da disciplina de controladoria no currículo de Ciências Contábeis, e identificaram que existe uma expressiva preocupação com temáticas relacionadas à gestão empresarial, visto que que a controladoria exige conhecimentos de outras áreas e mantém interface com as mesmas.

Com o intuito de reconhecer os conteúdos abordados no ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) paraibanas, sergipanas e potiguares, Gomes et al. (2011) concluíram que, a ementa que mais se aproxima da proposta pela FBC contém oito itens, que são: Logística; Processo de gestão: Planejamento estratégico, tático e operacional; Avaliação de Resultados e Desempenhos; Medidas de avaliação de desempenho; A função do *controller* na estrutura organizacional; Visão sistêmica da empresa; Noções do sistema de gestão econômica – GECON; Avaliação Global do resultado de desempenho e análise da geração de lucros; e Controladoria: empresa, missão, responsabilidade e autoridade, funções e instrumentos.

Em um estudo semelhante nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades sulistas brasileiras, Pletsch, Silva e Lavarda (2016) consideraram que os discentes estão sendo ensinados sobre conceitos e funções de controladoria, partindo para a sua

utilização no processo de gestão, planejamento e análise de resultados, contribuindo para formação do *controller* com conhecimento em contabilidade e gestão estratégica.

No âmbito do mestrado, Lima et al. (2013) revelaram que a disciplina Controladoria esteve presente na maioria dos mestrados, e que se caracteriza pelo perfil híbrido no tocante a suas ementas e conteúdos programáticos. Contudo, os autores constataram que os tópicos quanto ao Conceito, papel, função e usuários da Controladoria; Avaliação de desempenho; Controladoria - unidade administrativa; Visão sistêmica e subsistemas empresariais; Contabilidade Gerencial; Comportamento nas organizações; Conceito e modelos de gestão; Planejamento estratégico; Modelos de decisão, mensuração e informação; Controladoria e Governança corporativa, estejam presentes na maioria das IES.

Entretanto, identificaram-se, em alguns projetos, 28 tópicos que convergem em três categorias predominantes (Aspectos fundamentais da Controladoria; Planejamento e estratégias operacionais; e Contabilidade e controle gerencial), fato que sugere para uma tendência de padronização do objeto de estudo da Controladoria.

A fim de certificar se os conteúdos abordados na disciplina de Controladoria nos Cursos de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior do Estado do Paraná (IES) estão consoantes com a ementa proposta pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), Paiva e Facci (2013) constataram em seu universo que as ementas das disciplinas investigadas seguem parcialmente a proposta da FBC, abordando a Controladoria, predominantemente, sob o enfoque procedimental, suas funções e as ferramentas utilizadas por ela.

Em uma investigação mais recente, Cunha, Amorim e Silva (2018a) examinaram a existência de similaridades na formação discente entre as matrizes/grade curriculares dos cursos de pós-graduação *lato sensu* em Controladoria, ofertados em Pernambuco, com o acesso concluindo que a maioria deles associa Controladoria a outra área de conhecimento, ampliando assim, a formação e abrangência. Os autores ainda destacam que a formação dos discentes é inclinada para o desenvolvimento como de competências técnicas da Controladoria especificamente, associadas à Contabilidade, Planejamento e Gestão.

Com o objetivo semelhante, Cunha, Amorim e Silva (2018b) estudaram sobre o ensino da disciplina de Controladoria nas especializações da área, ofertadas em Pernambuco, sob a ótica dos docentes que ministram a mesma, e constataram que os futuros *controllers* formados estarão mais capacitados para exercer as funções relacionadas ao processo de tomada de decisão, sistema de informação e planejamento estratégico da empresa, afirmando a fase de transição vivenciada pelo profissional da Controladoria, o qual tem migrado sua atuação do nível operacional para os níveis gerenciais e estratégicos da organização.

Por meio dos resultados elucidados pela ótica dos estudos citados, certifica-se que o tratamento da Controladoria enquanto disciplina curricular dos cursos Ciências Contábeis em nível de graduação, ou especialização, embora possam convergir em alguns pontos, tem caráter não consensual, desde a própria estrutura da mesma, quanto ao seu ementário, o que acarreta a multiplicidade de competências e funções que permeiam esta seara do conhecimento.

Visto que a relação ensino-aprendizagem na formação contábil tem a função de conduzir os discentes a construção do conhecimento, almejando à formação de profissionais criativos, inovadores e competitivos (PARISOTTO; GRANDE; FERNANDES, 2006), é necessário atribuir uma maior importância a Controladoria enquanto disciplina integrante da matriz curricular da maioria dos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e, ou, Controladoria do Brasil, e, conseqüentemente valorizar a formação dos profissionais da área.

Reforçando o ponto de vista, Lunkes et al. (2012) defendem que a introdução da controladoria como disciplina nas grades curriculares dos cursos de graduação e especialização no Brasil, promove a criação e desenvolvimento de novos grupos de pesquisa, formação de novos mestres e doutores na área, e tornam os debates e estudos mais fortes, frequentes e aprofundados, contribuindo diretamente para legitimação sociopolítica e cognitiva.

2.3 A CONTROLADORIA COMO UNIDADE ORGANIZACIONAL

A Controladoria como unidade administrativa tem a finalidade de garantir que as informações dispostas para a tomada de decisão sejam oportunas, propiciando a eficácia empresarial na colaboração dada aos gestores em suas respectivas áreas de atuação (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004; MOSIMANN; FISCH, 1999). Foi definida por Fiske (1940, p. 232, apud Borinelli, 2006, p. 194) como uma função com atribuições de análise, acúmulo e informação de dados financeiros e estatísticos à administração e aos usuários externos.

Para Villas Boas (2000, p. 61), a Controladoria, enquanto órgão administrativo, pode ser definida como:

Um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial (VILA BOAS, 2000, p. 61).

Na mesma linha de pensamento, Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que o objetivo mais importante do setor da Controladoria é a gestão econômica, constituída por atitudes e decisões orientadas aos resultados esperados. Peleias (2002), complementa tal pensamento ao reconhecer que, enquanto departamento da empresa, a Controladoria confia autoridade para tomar decisões referentes a previsão, registro, eventos, transações e atividades ocorridas em toda a organização, buscando atingir a sua eficácia operacional. Padoveze (2004), fundamenta a definição da Controladoria como área organizacional pelo fato da utilização de toda conjuntura da ciência contábil no ambiente interno da empresa.

Borinelli (2006, p. 198) enfatiza que a controladoria como área funcional é incumbida pelo controle do processo de gestão e pela disposição das informações para tomada de decisões na seguinte definição:

Controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões (BORINELLI, 2006, p. 198).

Oro, Beuren e Carpes (2013, p. 20), reiteram a definição apresentada anteriormente ao escrever que “a controladoria é uma unidade administrativa com a missão de apoiar o processo de gestão da organização, sendo que para o cumprimento de suas atribuições utiliza-se de diversas áreas do conhecimento humano”. Fernandes (2000, p. 169) define a Controladoria como “um serviço de informação econômica voltado para a gestão da empresa”.

Por essa razão, Catelli (2006) destaca que ela é a única repartição da empresa capaz de otimizar os resultados econômicos da entidade como um todo, devido a sua amplitude e diversidade de ferramentas. Fernandes (2000), afirma que para execução da Controladoria na empresa não se faz necessário que exista um departamento específico, o que é consolidado por Mambrini, Beuren e Colauto (2002, p. 45) na seguinte afirmativa: “A Controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa”.

Essa discussão referente a Controladoria ser exercida na corporação, seja como um setor ou unidade organizacional, ou ainda ser desenvolvida pelas atribuições dos gestores, e ainda por outros órgãos, é apresentada por Garcia (2003, p. 114) na assertiva: “Toda organização que toma decisão aplica um modelo de Controladoria, implementando por meio de um órgão gestor com a mesma titularidade ou por meio de diversos gestores, incumbidos de exercer o papel que caberia à Controladoria”.

É importante ressaltar que quando o autor menciona a mesma titularidade, está se referindo ao fato de que o setor pode ter distintas denominações atribuídas, a depender da entidade. Borinelli (2006) discorre que na prática ou nas literaturas é comum encontrar os seguintes nomes para essa área da empresa: Contabilidade Gerencial, Contabilidade, Controle, Planejamento e Controle, dentre outras nomenclaturas.

Enquanto divisão da empresa, a Controladoria exerce sua função organizacional auxiliando o gestor a desempenhar suas atribuições particulares (MAXIMIANO, 2008). Portanto, embora seja considerada uma área que coordena as informações econômicas do patrimônio, como uma atividade ou modelo, ela não extingue a responsabilidade das decisões tomadas pelos gestores e dos resultados alcançados por consequência das referidas escolhas.

Após as convicções explícitas, evidencia-se, para um melhor entendimento e aprendizado, uma síntese das definições da Controladoria como unidade organizacional, o que pode ser observado no Quadro 5.

Quadro 5 – Síntese das definições da Controladoria enquanto setor organizacional

Controladoria	Definições
O que é	Um órgão administrativo (área, unidade, setor, departamento etc.); Uma função; Uma função informativa e analítica; Um serviço de informação econômica; Um sistema de controle gerencial; Um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; e Um órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores.
O que faz	Registra todos os fatos pertinentes ao negócio; Processa informação; Acumula, analisa e informa dados financeiros e estatísticos; Fornece dados, planeja, pesquisa; Projeta, desenvolve, implementa e monitora o sistema integrado de informações; Motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho; Toma decisões sobre eventos, transações e atividades; Coordena e dissemina a tecnologia sobre gestão econômica; Coordena/responsabiliza-se pela gestão econômica do sistema empresa; Estabelece planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis.
Para que serve	Prover suporte ao processo de gestão; Informar sobre pontos de estrangulamento presentes e futuros; Direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; Conduzir à otimização do resultado organizacional global; e Levar a empresa à maior eficácia.

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006).

2.3.1 Missão da Controladoria

O significado de missão no contexto organizacional refere-se às respostas dos seguintes questionamentos: Por que a organização existe? O que ela faz? E para quem faz? Segundo Souza, Coral e Lunkes (2014), a missão significa a razão de existência da corporação, cujo objetivo é lembrar aos funcionários qual caminho percorrer e como devem conduzir a empresa, criando um senso de direcionamento e motivação. Da mesma forma que uma organização tem sua missão, o setor integrante de sua estrutura também possui, o que implica que a Controladoria como unidade empresarial deve ter uma missão definida.

É importante abordar que a missão da Controladoria sofre forte influência do modelo de gestão da empresa, sendo definido pelos proprietários do capital (FARIAS, 1998). Com esta prerrogativa, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 353) enfatizam que “a Controladoria para ser eficaz em sua missão, é profundamente dependente da cultura organizacional vigente”.

Segundo Pires e Macêdo (2006, p.88) a cultura organizacional é um conjunto de características que diferencial uma corporação em relação a qualquer outra. Para os autores a cultura de uma instituição “assume o papel de legitimadora do sistema de valores, expressos por meio de rituais, mitos, hábitos e crenças comuns aos membros de uma organização, que assim produzem normas de comportamento genericamente aceitas por todos.

A cultura da organização é caracterizada pelo modelo de gestão, e este é apoiado no sistema de informações da empresa (ORO; BEUREN; CARPES, 2013). Nota-se que a missão da Controladoria é oriunda da cultura organizacional, artefato que dá identidade a empresa, que por sua vez é consequente do modelo de gestão adotado. Então, percebe-se que a missão do setor da Controladoria em uma corporação é variante e contingencial, ou seja, ela sofre alterações de uma organização para outra.

A missão da Controladoria é discutida, segundo Borinelli (2006), apenas por autores brasileiros, isto implica que, para o autor, a temática não é discutida por pesquisadores estrangeiros. A fim de realizar uma análise da missão da Controladoria, sob a ótica de diversos autores, com o intuito de observar similaridades e divergências, é apresentado, o Quadro 6, com as referidas concepções, por meio de uma sequência temporal.

Quadro 6 – Missão da Controladoria

Autores	Missão da Controladoria
Anderson e Schmidt (1961, p. 3)	Subsidiar, com informações, o processo administrativo em todos os seus níveis.

Yoshitake (1984, p. 40)	Obter informações das pessoas dentro da situação empresarial e, após pesquisas e análises desses dados, definir sua própria meta, comunicando-a em forma de intenções e efeitos de ordem financeira.
Pereira (1991, p. 53)	Gerar subsídios para a canalização de esforços e potencialidades da entidade como um todo e participar do processo de tomada de decisões assessorando a alta administração e as diversas áreas de forma a garantir a continuidade da entidade e assegurar a manutenção de seus propósitos.
Marion (1996, p. 140)	Induzir a otimização dos resultados econômicos da empresa a fim de garantir sua sobrevivência.
Guerreiro et al. (1997, p. 10)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da organização.
Perez Júnior, Pestana e Franco (1997, p. 37)	Otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Mosimann e Fisch (1999, p. 89)	Otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Crozatti (1999, p. 20)	Responsável pela eficácia econômica da mesma.
Fernandes (2000, p. 51)	Assessorar a gestão da empresa, integrando as diversas áreas com o fornecimento de informações que auxiliem os gestores no processo decisório, norteando-os na busca da eficácia.
Almeida et al. (2001, p. 346)	Assegurar a otimização do Resultado Econômico da Organização.
Oliveira et al. (2002, p. 18)	Otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.
Mambrini et al. (2002, p. 45)	Cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizado por meio da coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis da organização.
Mambrini et al. (2002, p. 49)	Tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.
Peleias (2002, p. 16)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da organização.
Riccio e Peters (2003, p. 15)	Coordenar os esforços para que seja alcançada a sinergia que irá corresponder a um resultado global igual ou superior à soma dos resultados individuais das áreas, garantindo o cumprimento da missão e da continuidade da organização.
Andrade e Peleias (2003, p. 30)	Assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa, conduzindo os gestores, com objetivos e anseios diferentes, à conversão dos seus esforços para um objetivo comum: alcançar a eficácia da empresa.
Garcia (2003, p. 121)	Minimização de riscos e incertezas, salvaguarda patrimonial e otimização do resultado da organização.
Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26)	Zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.
Figueiredo e Caggiano (2004, p. 41)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas em busca de maior grau de eficácia empresarial.
Padoveze (2004, p. 34)	Suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação.
Takatori (2004, p. 9)	Assegurar a continuidade da entidade, por meio de um Resultado Econômico favorável, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.
Santos (2004, p. 179)	Controle econômico das empresas.

Borinelli (2006, p. 204)	Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, por meio de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam todo o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.
Boff et al. (2008, p. 162)	Integrar a missão das demais áreas de responsabilidade, e estas, com a missão da organização.
Gonçalves (2013, p. 27)	Integração das diversas áreas viabilizando a implantação de sistemas que propiciem a eficácia na gestão para aperfeiçoar os resultados e em consequência, garantir a continuidade da empresa.
Prestes e Assunção (2015, p. 5)	Assessorar a administração e zelar pela continuidade da empresa.

Fonte: Elaborado própria (2019).

A partir das compreensões elucidadas no quadro anterior, constatam-se algumas proximidades e diferenças no entendimento dos seus referidos autores quanto a missão da Controladoria. Diante desta realidade, alguns autores Padoveze (2004), Mosimann e Fisch, (1999), Fernandes (2000) e Borinelli, (2006) apresentam três enfoques para agrupar as perspectivas apresentadas, são eles: otimização do resultado econômico, coordenação de esforços para busca de um resultado sinérgico e suporte ao processo de gestão. Borinelli (2006) ainda denomina um quarto grupo intitulado “outros enfoques” com o intuito de reunir as linhas de pensamento que não apresentam concepções afins.

O primeiro enfoque, que trata da Controladoria com a missão de otimizar ou assegurar a otimização do resultado econômico, reúne os entendimentos dos seguintes autores: Marion (1996), Guerreiro et al. (1997), Perez Júnior, Pestana e Franco (1997), Mosimann e Fisch (1999), Crozatti (1999), Almeida, Parisi e Pereira (2001), Oliveira et al. (2002), Peleias (2002), e Andrade e Peleias (2003).

Entretanto, Borinelli (2006, p. 201) salienta que atribuir a missão de otimizar os resultados de uma organização é uma responsabilidade de todos os setores e de seus respectivos gestores, cabendo a Controladoria integrar os resultados obtidos de todas as áreas da empresa. O correto, para o autor, seria atribuir à Controladoria a missão de “dar condições para que o resultado econômico seja otimizado a partir das ações de cada uma das unidades e funções organizacionais”.

A coordenação de esforços para busca de um resultado sinérgico, segundo enfoque tratado, engloba os pensamentos de Mosimann e Fisch (1999), Mambrini, Beuren e Colauto (2002), Riccio e Peters (2003), Andrade e Peleias (2003), Figueiredo e Caggiano (2004) e Takatori (2004). Tal enfoque é defendido por Borinelli (2006), ao externar que a Controladoria deve ter como missão o atingir dos resultados por meios sinérgicos, além do zelo pela longevidade da empresa.

No terceiro enfoque, que compreende o suporte ao processo de gestão, os autores Anderson e Schmidt (1961), Fernandes (2000) e Padoveze (2004) têm suas ideias refutadas por Borinelli (2006), já que o suporte informacional é, segundo ele, um dos objetivos da Controladoria.

Os autores como Yokitashe (1984), Pereira (1991), Mambrini, Beuren e Colauto (2002), Garcia (2003) e Santos (2004) não se enquadram em nenhum dos enfoques, e também têm seus posicionamentos discordados por Borinelli (2006) por tratar de atividades da Controladoria.

Em uma análise mais recente sobre a missão da Controladoria, identificam-se o suporte a administração e integração das unidades organizacionais com o intuito de otimizar os resultados econômicos a fim de permitir a continuidade da corporação, o que se enquadra nos três enfoques apresentados anteriormente (BOFF et al., 2008; GONÇALVES, 2013; PRESTES; ASSUNÇÃO, 2015).

Por meio das posições retratadas, é importante apresentar a seguinte missão da Controladoria: Garantir a otimização dos resultados econômicos da empresa, pela integralização das decorrências oriundas de todas as unidades organizacionais, almejando a sobrevivência e longevidade da entidade.

2.3.2 Objetivos da Controladoria

Quando se aborda os objetivos de uma organização, é primordial destacar que os mesmos são derivados dos objetivos específicos de cada departamento ou unidade que a constitui (FERNANDES, 2009). De acordo com Pinho (2017, p. 24) os objetivos organizacionais “representam um detalhamento da missão, a meta a ser atingida, com a especificação das ações mais relevantes que cada órgão deve tomar com o fim de que sua missão seja efetivamente cumprida.”.

Diante da conjuntura conceitual ainda não consolidada, enxerga-se uma relação bastante tênue entre a missão e os objetivos da Controladoria como unidade organizacional (BORINELLI, 2006). Contudo, existe um número considerável de literaturas que abarcam sobre os propósitos deste departamento da empresa. Com o intuito de realizar um levantamento temporal dos objetivos da Controladoria, na ótica dos diversos autores pesquisados, foi produzido, a seguir, o Quadro 7.

Quadro 7 – Objetivos da Controladoria

Autores	Objetivos da Controladoria
Carvalho (1995, p. 63)	Monitorar os efeitos sobre a empresa dos atos de gestão econômica, atuando no sentido de que a medida dessa eficácia – os resultados medidos segundo conceitos econômicos – seja otimizada.
Figueiredo (1995, p. 34)	Zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando as sinergias existentes entre as áreas, em busca de um maior grau de eficácia empresarial.
Guerreiro et al. (1997, p. 10)	Propiciar aos gestores condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios; subsidiar o processo de planejamento; induzir os gestores das unidades à otimização dos resultados; assegurar que os sistemas de apoio à decisão gerem informações adequadas aos usuários; assegurar a padronização e a homogeneização de instrumentos e informações em todos os âmbitos e níveis de avaliação da organização.
Mosimann e Fisch (1999, p. 88)	Garantir informações adequadas ao processo decisório; colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos; assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.
Fernandes (2000, p. 169)	Contribuir para a eficácia das organizações, oferecendo meios que garantam que o resultado da empresa está sendo otimizado.
Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 347)	Promover a eficácia organizacional; viabilizar a gestão econômica; promover a integração das áreas de responsabilidade.
Peleias (2002, p. 16)	Subsidiar, de forma ampla e incondicional, o processo de gestão, propiciando aos diversos gestores as condições necessárias ao planejamento, acompanhamento e controle dos resultados dos negócios, de forma detalhada e global; contribuir para que os gestores ajam no sentido de otimizar os recursos; certificar-se de que os sistemas de informação para apoio ao processo de gestão gerem informações adequadas aos modelos decisórios dos principais usuários na organização; certificar-se da padronização, homogeneização de instrumentos (políticas, normas, procedimentos e ações) e informações (sobre desempenhos e resultados planejados e realizados) em todos os níveis de gestão da organização; desenvolver relações com os agentes de mercado que interagem com a empresa, no sentido de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização.
Oliveira et al. (2002, p. 14)	Apoiar e fornecer subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.
Garcia (2003, p. 5)	Evidenciar os resultados econômicos.
Benedicto e Leite (2004, p. 63)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, além de ser responsável pela coordenação e a disseminação da tecnologia de gestão, colaborando com os administradores na busca da eficácia gerencial.
Calijur (2004, p. 38)	Fornecer aos gestores das empresas a informação que eles precisam para atingir os objetivos empresariais.
Figueiredo e Caggiano (2004, p. 27)	Garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.
Oliveira (2015, p. 11)	Estudar e praticar as funções de planejamento, controle, registro e a divulgar os fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.
Monteiro et al. (2015, p. 70)	Buscar meios para que o funcionamento da empresa possa ser avaliado e verificado, analisar as atividades de outras empresas e demonstrar ao gestor um parâmetro para o caminho da busca da melhoria nos resultados.
Oliveira, Perez Júnior e Silva (in PINHO, 2017, p. 25)	Dar apoio aos demais gestores no planejamento e no controle das atividades por meio da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades, subsidiando-os no que lhes for necessário para tal finalidade.

Fonte: Elaborado própria (2019).

Os propósitos do órgão administrativo Controladoria no cumprimento de sua missão, envolvem, conforme Borinelli (2006, p. 209):

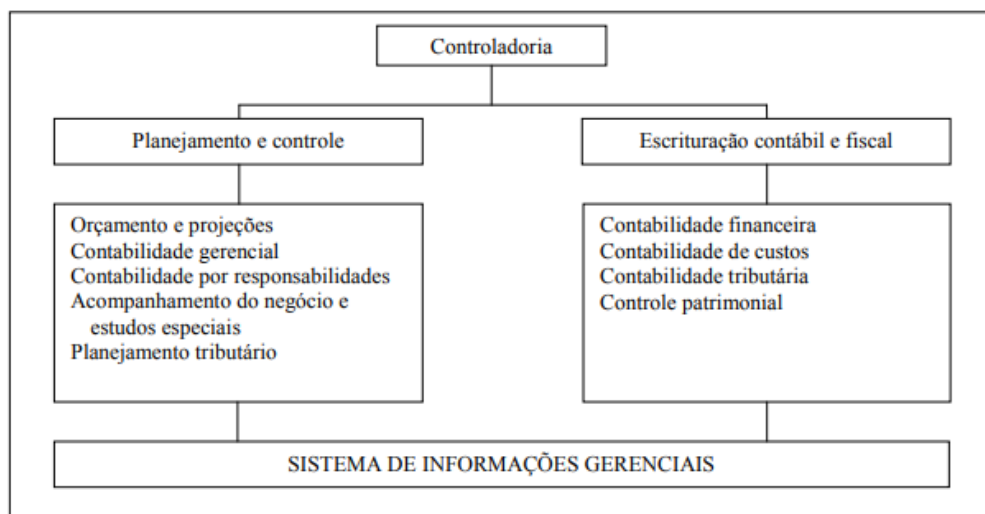
- Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases;
- Garantir informações adequadas ao processo decisório;
- Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores;
- Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área;
- Administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- Zelar pelo bom desempenho da organização;
- Viabilizar a gestão econômica;
- Criar condições para se exercer o controle;
- Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos; e
- Desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização. (BORINELLI, 2006, p. 209).

2.3.3 Estrutura e Posição Hierárquica

A controladoria, enquanto unidade organizacional, é responsável pelo fornecimento de informações que apoiem o processo de decisão e da fiscalização de todos os setores da empresa, assessorando a organização nas atividades de planejamento e controle, o que preconizar a necessidade de uma estrutura sólida.

Padoveze (2004) e Oliveira et al. (2002) explicam que este órgão da empresa pode ser estruturado em duas grandes áreas: Planejamento e Controle; e Contábil e Fiscal (Figura 5).

Figura 5 – Estrutura da Controladoria



Fonte: Oliveira et al. (2005, p. 16).

Fernandes (2009, p. 42) assim discorre sobre as duas áreas da controladoria:

1ª) a área contábil e fiscal, responsável pelas informações societárias, fiscais e pelas funções de guarda de ativos, tais como demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários;

2ª) a área de planejamento e controle, que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos e a contabilidade por responsabilidade. Dentro da Controladoria, é imprescindível um setor que se responsabilize pelo acompanhamento do negócio. Esse setor é responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos, e utiliza pesadamente os sistemas de informações de apoio às operações. É o setor que possibilita ao *controller* sua efetiva participação no processo de planejamento estratégico (FERNANDES, 2009, p. 42).

Para Borinelli (2006), as áreas internas da controladoria são definidas conforme atividades e funções que realizadas por ela, a saber: Contabilidade Geral ou Financeira; Contabilidade Societária; Contabilidade Gerencial; Planejamento, Organização e Controle; Contabilidade de Custos; Contabilidade Fiscal ou Tributária; Seguros e Controle Patrimonial; Controles Internos; Riscos; e Sistemas de Informações.

Quanto a posição hierárquica do órgão Controladoria na estrutura organizacional, duas abordagens distintas são discutidas, a primeira é a que a Controladoria é um órgão de linha no organograma da empresa, e a segunda é se ela é um órgão de *staff* (BORINELLI, 2006; FERNANDES, 2009; SAGAZ, 2009).

Em conformidade com a primeira abordagem, segundo Borinelli (2006), a controladoria, enquanto órgão administrativo, pode ser subordinada à presidência da empresa, à alta administração ou ao próprio conselho de administração. Com base no levantamento da literatura realizado pelo autor, Sagaz (2009, p. 27), de forma semelhante apresentou as possibilidades de subordinação da controladoria:

Quadro 8 – Possibilidades de Subordinação da Controladoria

Autores	Possibilidades de Subordinação da Controladoria
Kanitz (1976, p.6), Yoshikawa (1997, p.24), Santos (2004, p.148) e Donelly (1981, p.14)	Presidência/CEO (<i>chief executive officer</i>)
Hassler e Harlan (1958, p.1)	Presidência ou Vice-Presidência de Finanças
Padoveze (2004, p.32)	Diretoria ou Vice-Presidência Administrativa e Financeira
Tung (1993, p.6), Horngren et al. (2004, p.15) e Scheumann (1999, p.34)	Vice-Presidência de Finanças/CFO (<i>chief finance officer</i>)
Santos (2004, p.174)	Conselho de Administração
Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.148)	Quanto à classificação hierárquica, não há consenso na literatura. Existe uma corrente de autores que defende que ela deva ser órgão de assessoria ligado diretamente à presidência. Outra corrente entende que ela deva ser órgão de linha, com posição intermediária, subordinada ao diretor de finanças e contabilidade

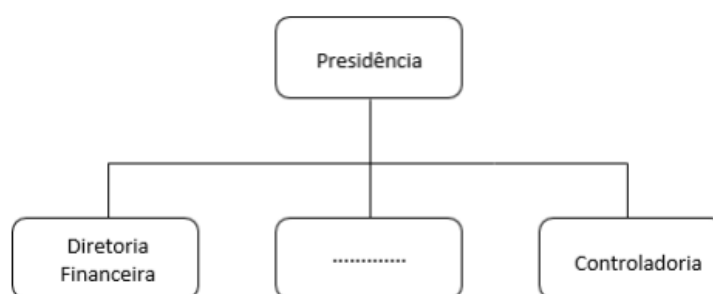
Fonte: Sagaz (2009, p. 27).

Borinelli (2006) pondera que a subordinação da controladoria na estrutura organizacional deve estar vinculada diretamente à alta administração, à presidência. Contudo, o autor afirma que podem ocorrer variações quanto à subordinação, já que o arranjo escolhido pela organização, e ainda fatores como a cultura, o modelo de gestão e a própria estrutura são diferentes, existindo a necessidade de pesquisas empíricas para compreender a realidade vivenciada em uma empresa.

Quanto à segunda abordagem, que se refere ao nível de autoridade da Controladoria, é crucial entender se ela exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*. Borinelli (2006, p. 213) discorre, assim, que “os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto, são co-responsáveis por elas. Os órgãos de *staff*, por outro lado, apenas oferecem subsídios para que se tomem decisões, sem participar destas”.

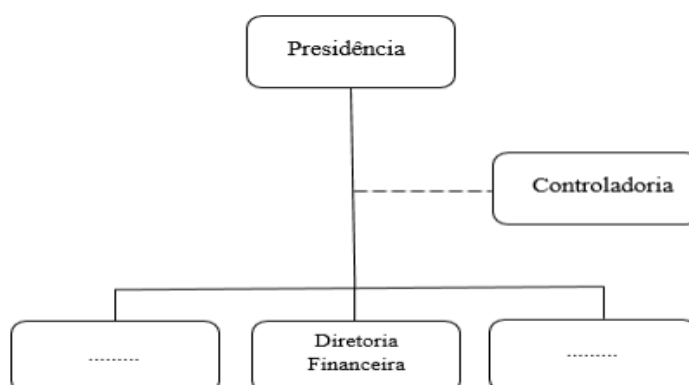
Sobral e Peci (2013) explicam que o órgão de linha possui o poder de comando e controle em relação aos seus subordinados na execução das atividades principais da empresa. Enquanto que os órgãos de *staff* realizam as instruções, apontam diretrizes, realizam assessoramento e outros serviços pertinentes as atividades meio da organização (COELHO; LUNKES; MACHADO, 2012). As Figura 6 e 7 ilustram, respectivamente como seria a representação da controladoria enquanto órgão de autoridade linear, ou de assessoramento à Direção Financeira.

Figura 6 – Controladoria como um órgão de linha



Fonte: Barros (2018, p. 32).

Figura 7 – Controladoria como um órgão de *staff*



Fonte: Barros (2018, p. 34).

Considerando-se a existência de diferentes pontos de vista dos autores sobre a autoridade da Controladoria, baseados nos estudos de Borinelli (2006), Fernandes (2009) e Sagaz (2009) apresentam-se, no Quadro 9, os autores, seus posicionamentos e justificativas.

Quadro 9 – Autoridade da Controladoria na Estrutura Organizacional

Autores	Justificativas	Linha	Staff
Oliveira (1998, p. 28)	A controladoria é um órgão de linha e como tal responsável pela execução de diversos trabalhos rotineiros.	X	
Mosimann e Fisch (1999, p. 89)	Vários autores qualificam a controladoria como um órgão de <i>staff</i> , já que cada gestor tem autoridade para controlar suas áreas e se responsabiliza por seus resultados		X
Anthony e Govindarajan (2001, p. 156)	O <i>controller</i> é o gestor do sistema de informações, mas os executivos de linha é que fazem uso delas.		X
Beuren (in SCHMIDT, 2002)	Não é atribuição do <i>controller</i> 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.		X
Horngren et al. (2004, p. 14)	Não exerce autoridade direta sobre os departamentos de linha		X
Mambrini et al. (2004, p. 5)	Mantém sintonia com as prerrogativas requeridas pela gestão por processos, integrando e coordenando equipes de processos em múltiplos níveis		X
Padoveze (2004, p. 33)	Possui uma missão específica e objetivos a serem alcançados.	X	
Borinelli (2006, p. 217)	No que diz respeito à ECBC, visando à consistência com os demais itens de tal estrutura, entende-se que a unidade organizacional controladoria deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização. Para tanto, deve estar subordinada diretamente à Presidência	X	
Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.155)	Atua como órgão de <i>staff</i> , assessorando as áreas, e como órgão de linha, atuando na tomada de decisão em pontos relacionados à avaliação de desempenho.	X	X
Sagaz (2009, p. 46)	Tem a responsabilidade pelo controle econômico da organização e também no provimento de informações aos	X	

	gestores que permitam tomar decisões relevantes em busca da eficácia organizacional.		
--	--	--	--

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006), Fernandes (2009) e Sagaz (2009).

Em conformidade com o levantamento bibliográfico, nota-se que não há unicidade na concepção dos autores, mas a maioria deles reconhecem a Controladoria como um órgão de *staff*. Contudo, a pesquisa realizada por Borinelli (2006) revela que a controladoria deve funcionar como um órgão de linha, porém subordinada à Diretoria Financeira, pois os dados tratados pelo autor permitiram a conclusão de que nas empresas investigadas a controladoria era subordinada ao Diretor Administrativo Financeiro.

Schmidt, Santos e Martins (2014), porém apontam algumas desvantagens da controladoria enquanto órgão subordinado à Direção Financeira: perda de parte da autonomia do *controller*, pois o mesmo não possui a facilidade de intervir no processo de tomada de decisão dos grandes executivos; a resistência dos executivos quanto às informações geradas pela controladoria; e ainda a dificuldade de avaliar o desempenho individual de cada gestor, principalmente daquele a qual deve-se subordinação.

Lunkes e Schnorrenberger (2009), que defendem os dois pontos de vista, contrariam as opiniões anteriores ao defenderem que a controladoria deve estar numa posição que melhor atenda às necessidades e objetivos da empresa. Desta forma, o modelo de gestão adotado, a estrutura, o porte, as atividades, a centralização ou descentralização de processos, e outros aspectos são determinantes da localização da controladoria no organograma empresarial.

Barros (2018) reforçam a necessidade em se discutir mais sobre a controladoria, já que esta pluralidade de entendimentos impede a consolidação de aspectos como a missão, anseios e autoridade que órgão de controladoria deve possuir.

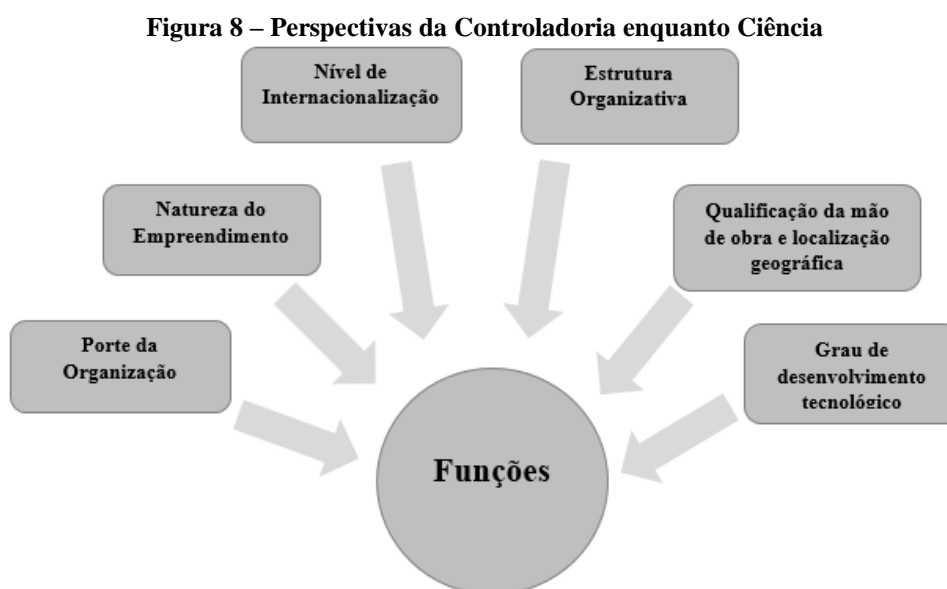
2.4 AS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

A definição das funções básicas de qualquer área do conhecimento é crucial para sua consolidação, assim também se inclui a Controladoria. Contudo, de acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), existem contratempos nesta seara do conhecimento oriundos de conceitos e compreensão dissonantes, com ausência de clareza tanto no campo prático quanto acadêmico.

O surgimento da prática contábil é considerado uma das justificativas para que a Controladoria não possua uma padronização quanto às suas funções (MELLER, LOPES &

LUNKES, 2014). Certificando a afirmação exposta, Sartoratto, Lunkes e Rosa (2016) salientam que a Controladoria está em processo de consolidação de suas funções, o que implica nas diferentes concepções quanto às suas atividades.

Barros (2018) acrescenta que as funções pertinentes à Controladoria variam conforme diferentes aspectos, como: porte da organização, natureza do empreendimento, nível da internacionalização, estrutura organizativa, qualificação da mão de obra, localização geográfica, grau de desenvolvimento tecnológico, dentre outros (Figura 8).



Fonte: Adaptado de Barros (2018, p. 46).

Com o intuito de elencar as diversas concepções encontradas na literatura, realizou-se o levantamento das funções da Controladoria, sob a ótica de diferentes autores, ao longo do tempo, sendo apresentado no Quadro 10 a seguir.

Quadro 10 – Funções da Controladoria

Autores	Funções da Controladoria
Anderson (1944, <i>in</i> : Lima, 2016)	Proteção dos ativos da empresa, cumprimento de relatórios legais e exigências de manutenção de registros e assistência à gestão na formulação de políticas e operações de controle.
Heckert e Willson (1963, <i>in</i> : Beuren, 2002)	Supervisão da contabilidade geral, contabilidade de custos, da auditoria, dos impostos, dos seguros e das estatísticas. Aplicação da função contábil para a resolução de problemas administrativos futuros.
Kanitz (1976)	Direção e a implantação dos sistemas organizacionais de informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.
Horngren (1985, <i>in</i> : Carvalho Júnior e Rocha, 2009)	Exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da entidade.
Almeida, Parisi e Pereira (2001)	Subsídio ao processo de gestão, apoio à avaliação de desempenho, apoio à avaliação de resultado, gerenciamento dos sistemas de informações.

Cavalcanti (2001)	Planejamento, Organização, Direção e Avaliação.
Peleias (2002)	Empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão.
Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002)	Organizar e reportar dados e informações relevantes, manter permanente monitoramento sobre os controles e exercer uma força ou influência capaz de interferir nas decisões.
Figueiredo e Caggiano (2004)	Planejamento, Controle, Informação, Contabilidade e outras funções.
Padoveze e Benedicto (2005)	Função contábil e gerencial, controle de sistemas de informações, monitoramento da estratégia e gestão de riscos.
Borinelli (2006)	Funções contábil, gerencial, custos, tributária, controle interno, riscos e gestão da informação.
Beuren, Bogoni e Fernandes (2008)	Gestão de informações, contábil, gerencial, custos, controles internos e tributação, proteção e controle de ativos
Nascimento e Reginato (2010)	Promover a integração entre as áreas, por meio do suprimento de informações, utilizar os sistemas de informação, que devem considerar os preceitos dos modelos de decisão, mensuração e informação da empresa, subsidiar os gestores com informações que lhes conduzem à melhor escolha entre diversas alternativas possíveis.
Suzart, Marcelino e Rocha (2011)	Função contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno e controle de riscos.
Lunkes, Schnorrenberguer e Rosa (2013)	Função contábil, controle, administração de impostos, planejamento, elaboração de relatórios e interpretação, controle interno, sistemas de informações, auditoria, custos, orçamento, planejamento.
Chartered Global Management Accountants - CGMA (2014)	Custo de transformação e gestão, relatórios externos, estratégia financeira, controle interno, avaliação de investimentos, controle e gestão orçamentária, decisão sobre preço, desconto e produto, gestão de projetos, aderência e conformidade à regulamentação, gestão de recursos, gestão de risco, gestão tributária estratégica, tesouraria e gestão de caixa, auditoria interna.

Fonte: Elaborado própria (2019).

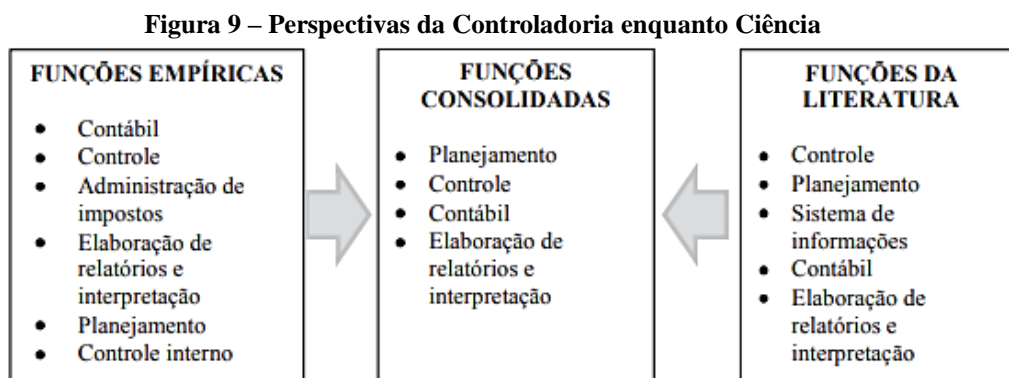
Diante do levantamento dos autores que discorrem sobre as funções da Controladoria, percebe-se que tais atribuições compreendem desde atividades básicas da contabilidade até as práticas de gestão estratégica, a saber: função contábil e gerencial; custos; gestão de tributos, impostos e riscos; controles internos; gestão da informação; proteção e controle de ativos; subsídio ao processo de gestão; apoio à avaliação de desempenho; promoção da integração entre as áreas organizacionais; auditoria e orçamento; e motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento de todos os setores.

Com o objetivo de identificar as funções da Controladoria, na visão dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberguer (2010) concluíram que na Alemanha a Controladoria é inclinada à gestão estratégica, atuando na coordenação em todos os níveis do planejamento, gestão organizacional e de pessoas, controle e sistemas de informações. Os autores justificam a realidade alemã devido ao fato de que o *controller* e o

contador não são as mesmas pessoas. Já no Brasil, o cenário é diferente, porque na maioria das empresas os profissionais da Controladoria e contabilidade são os mesmos indivíduos, inclinando a Controladoria para as atividades contábeis.

Outro estudo que merece destaque é o de Weber (2011), no qual foi elencado dois grupos de funções para Controladoria de acordo com a atuação dos *controllers*: Contador de Feijão e Parceiro de Negócios. As funções do contador de feijão abrangem as atribuições básicas como a função contábil (elaboração de relatórios e fornecer informações), administração de impostos e controle interno. O parceiro de negócios atua ativamente no processo decisório da organização e é responsável pelo planejamento estratégico, sistema de informações e gestão de pessoas.

A fim de identificar e analisar as principais funções da Controladoria sobre o enfoque teórico e empírico, Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), com base na literatura dos principais periódicos e eventos de contabilidade, elencaram um grupo de funções que já estão consolidadas (Figura 9).



Fonte: Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013, p. 292).

Os autores descrevem ainda que, além deste pequeno núcleo de funções consoantes, existem outras funções que não estão devidamente alinhadas entre os dois enfoques, deixando margem para discussões não excludentes e exclusivas, mas complementares.

Schmidt, Santos e Martins (2014, p. 22 e 23), em sua obra o “Manual da Controladoria”, elencam às seguintes funções da controladoria:

- Estabelecer, manter e sistematizar um integrado plano de operação consistente com os objetivos da companhia (missão).
- Gerenciamento do rico operacional por meio da administração dos sistemas de controles internos.
- Preparação, análise e interpretação do que será disponibilizado no sistema de informações e que servirá de base para os administradores, no processo de tomada de decisão e supervisão; preparação das demonstrações externas que servirão de reporte

para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral.

- Desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da companhia, incluindo corporação, divisões, fábricas e unidades para registro das atividades para adequado controle interno e com suficiente flexibilidade para fornecer informações necessárias para a administração e controle dos negócios.

- Supervisionar impostos federais, estaduais, locais e internacionais, incluindo o relacionamento com os agentes e autoridades governamentais; manter um relacionamento apropriado com auditores internos e externos; instituir programas de seguro, cobertura e provisões; desenvolver e manter sistemas e procedimentos; supervisionar as funções de tesouraria; instruir programas de relações com investidores e financiadores etc. (SCHMIDT, SANTOS E MARTINS, 2014, p. 22 e 23).

Wiggers, Souza e Lunkes (2015) realizaram uma pesquisa para identificar a relação entre as funções, salário e formação acadêmica dos *controllers* por meio de anúncios de vagas de emprego na área, constatando que as empresas têm uma demanda maior por profissionais para exercer as funções de contador de feijão, quando comparada ao parceiro de negócios. Isto demonstra que no período de execução da pesquisa as funções básicas da contabilidade são exercidas com maior frequência pelos controladores, do que as funções relacionadas a gestão estratégica.

Tendo como foco a análise e identificação do perfil das vagas destinadas a profissionais de controladoria/*controllers* ofertadas por empresas situadas na Inglaterra, Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016) constaram, em comparação com a realidade do Brasil, Portugal, Espanha e Alemanha, que de uma lista de 43 funções, apenas 5 estiveram em comum aos países elencados, a saber: a elaboração e interpretação relatórios; orçamento, auditoria e controle. O que denota a não padronização das mesmas devido a sua variedade evidenciadas em nações diferentes.

Em um estudo mais recente, Schwartz et al. (2017) analisaram as funções exercidas pelo setor de controladoria em organizações cooperativas da região oeste do estado de Santa Catarina sob a perspectiva dos diretores, supervisores, gerentes, *controllers* e profissionais dos setores financeiro, contábil e administrativo. Dos 87 participantes, pôde-se definir, com maior relevância, que as funções controladoria compreendem: o fornecimento de informações aos gestores, planejamento e elaboração do orçamento, gerenciamento do conteúdo da informação, apoio ao processo de gestão de tomada de decisões, analisar e acompanhar controles estabelecidos e a implementação de controles. Nota-se, entre as funções listadas, a tendência ao apoio ao processo de gestão e ao de fornecimento de informações aos gestores.

Compreende-se, por meio do levantamento dos estudos apontados, que não há unanimidade quanto a definição das funções da Controladoria. Barros (2018), baseada na pesquisa desenvolvida por Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016), complementa que este

quadro permite que, ao longo do tempo, exista um aumento significativo do número de funções atribuídas à controladoria, já que em uma década (2006-2016), o número de funções aumentou, de uma lista com 8 funções, para uma com 43, fortalecendo a expansão do papel da controladoria.

Quadro 11 – Funções da Controladoria de Canella, Schäfer e Schnorrenberger

Funções da Controladoria	
Rotinas Contábeis	Análise de custos
Elaboração e interpretação de relatórios	Análise e avaliação econômica
<i>Forecast</i>	Avaliar e controle de investimentos
Orçamento	Implementação de planejamento
Fluxo de caixa	<i>Compliance</i>
Gestão de Pessoas	Sistema contábil
Administração de impostos	Estudos de viabilidade
Auditoria	Criar ferramentas de controle
Funções financeiras	Motivação
Controle	Coordenação de planejamento.
Análise e Otimização de Processos	Supervisão
Conselheiro de Negócios	Contato com os fornecedores
Relatórios Gerenciais	Análise de contratos
Desenvolver Pessoal	Sistemas de custos
Sistemas de informação	Análise das despesas
Análise de Resultados	Análise de dados
Interação Departamentos	Alinhamento dos objetivos e metas
Planejamento	Condução das áreas de controladoria
Desenvolvimento de indicadores	Manutenção sistema gestão
Gestão dos custos	Coordenação
Novos projetos	Gestão de Risco
Econômica	-

Fonte: Adaptado de Canella, Schäfer e Schnorrenberger (2016, p. 8 e 9).

Para fins deste estudo serão utilizadas como parâmetro as funções atribuídas às Controladorias, verificadas na pesquisa de Borinelli (2006) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011), a saber: contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de risco, e gestão da informação.

Quadro 12 – Funções da Controladoria utilizadas no Estudo

Funções	Definição
Contábil	Corresponde à gestão das atividades desenvolvidas pela contabilidade.
Gerencial-estratégica	Correspondem às atividades que visam o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos organizacionais.
Tributária	Correspondem às atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou fiscal), com o objetivo de atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e em normas tributárias.
Proteção e Controle de Ativos	Correspondem às atividades de salvaguarda dos ativos da organização.

Controle Interno	Correspondem às atividades relacionadas ao desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno.
Controle de Risco	Correspondem às atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos na gestão, bem como seus possíveis efeitos.
Gestão da Informação	Correspondem às atividades relativas a conceber modelos de informações e gerenciá-las.

Fonte: Baseado em Borinelli (2006) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011).

Embora reconheçam-se as dificuldades para elencar de maneira precisa as funções da controladoria, devido aos diversos fatores que contribuem para as variações das percepções, acredita-se que as funções listadas no Quadro 12, devido ao seu caráter genérico e objetivo, abarcam as percepções de grande parte da literatura, o que pode facilitar a identificação da percepção de qualquer grupo investigado.

2.5 CONTROLLER: O PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA

2.5.1 Evolução e Perfil do Profissional

A palavra “*controller*” advém do latim e sua utilização é observada em décadas anteriores ao século XV (RICARDINO FILHO, 1999). Para Lunkes, Schnorrenberguer e Rosa (2013) o *controller*, profissional da Controladoria, tem esta denominação relacionada a experiência prática de países como os Estados Unidos e Inglaterra, quando suas atividades envolviam o controle de contas e a busca por maior transparência no setor público.

Tung (1997), acrescenta que as palavras “*controller*” ou “*comptroller*” não estão presentes no vocabulário brasileiro, e tem sua introdução no contexto nacional atribuídas às práticas destes países para denominar, respectivamente, o executivo que tinha como função controlar ou verificar as contas. Do ponto de vista temporal, a figura do *controller* surge no início do século XX, devido ao crescimento da administração de grandes organizações norte americanas (CALIJURI, SANTOS & SANTOS, 2005).

Ricardino Filho (1999) explica que o *controller* desponta em meados do século XX, no contexto norte-americano, inicialmente no setor público e posteriormente estende o seu papel às corporações privadas. Monteiro et al. (2015) também reconhecem que os primeiros *controllers* surgiram nos Estados Unidos por meio do estatuto *Controller Instituto of America* que trazia em sua redação referências às competências do profissional.

Segundo Horváth (2006), a primeira indústria a instituir a posição de *controller* seria a General Electric, em 1892, em decorrência da industrialização ocorrida nos EUA na metade do século XIX e da constitucionalização da função de Controladoria nas organizações privadas. Entretanto, Fernandes (2009) afirma que em 1920 já podia ser identificada a existência do profissional da Controladoria nos organogramas empresariais da General Motors como “*Comptroller*” e na Dupont, em 1921, com “*Treasurer Assistant Comptroller*”.

No cenário brasileiro, Siqueira e Soltelinho (2001) narram que, por volta de 1960, os anúncios de empregos no Jornal do Brasil buscavam por profissionais da Contabilidade que possuíam um perfil semelhante demandado pela Controladoria. Os autores explicam que os anúncios publicados com vagas para o cargo de *controller* ocorreu dois anos depois (1962), mas só por volta dos anos 80 alcança sua consolidação.

Conforme Kanitz (1976), os primeiros *controllers* eram profissionais responsáveis pelos departamentos contábil ou financeiro da organização, devido a sua ampla visão organizacional, o que afirmava a sua habilidade para desenvolver as atividades principiantes da Controladoria. A necessidade pelos profissionais em questão deve-se a fatores como o crescimento e aumento da complexidade das empresas, e da instalação de organizações estrangeiras e multinacionais, forçando as empresas nacionais a se reestruturarem, o que incluiu a prática da Controladoria (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

Duque (2011) ressalta que a partir da década de 90, o papel do *controller* no Brasil ganhou maior representatividade, ampliando seu cenário de atuação das empresas multinacionais ou de grande porte para médias e pequenas empresas, alcançando à sua consolidação no cenário nacional. Esta atuação ampla acarretou em consideráveis variações de perfis e tarefas dos profissionais da Controladoria para que pudessem atingir as demandas organizacionais eminentes.

Essas exigências empresariais, foram consequentes, segundo Figueiredo (1995), de uma maior interação das instituições com os *stakeholders* o que requisitou das mesmas a busca por profissionais de Contabilidade com conhecimentos e domínio de conceitos de outras disciplinas, como administração, economia, estatística, informática, dentre outras. Figueiredo e Caggiano (2004), compreendem que o papel do *controller* não se limita às funções e relatórios contábeis, mas também o de fornecer auxílio no processo decisório.

Com o mesmo raciocínio, Cunha et al. (2013) entendem que ao longo do tempo o controlador migrou a sua função restritamente contábil para uma atuação multidisciplinar, englobando conhecimentos de outras ciências como a administração, economia, estatística e psicologia. Gomes, Souza e Lunkes (2014), complementam que os responsáveis pelo controle

interno têm se inclinado na execução de atribuições estratégicas da empresa e executado menos as funções básicas da Contabilidade.

Alguns autores estrangeiros como Sathe (1983), Järvinen (2006) e Weber (2011) discutem sobre a existência de dois perfis de *controllers*. Para Sathe (1983), o controlador tem duas principais atribuições que definem o seu perfil, a primeira seria o de ajudar os gerentes em seus negócios de tomada de decisão e a segunda o de garantir que os relatórios financeiros estejam em conformidade com os padrões exigidos, assim o primeiro papel requer do *controller* um perfil de gestão, enquanto que o segundo relaciona-se ao *controller* mais tecnicista, o antigo “guarda-livros”.

Järvinen (2006) assume que o *controller* sofreu um processo de hibridização, ou seja, ele agregou ao seu perfil conhecimentos e conceitos de outras áreas. Este entendimento permite a definição de dois tipos de *controllers*: o puro e o híbrido. O *controller* puro é o profissional tecnicista, cuja experiência e papel estão enraizados em especialidades da Contabilidade, tais como contabilidade de gestão, contabilidade financeira e sistemas de informações contábeis. O *controller* híbrido combina os conceitos e conhecimentos de natureza não financeira com experiência em áreas específicas de sua atuação, permitindo ao mesmo ter uma visão ampla.

Com uma abordagem semelhante, Weber (2011) também definiu dois perfis de *controllers* conforme às funções exercidas por ele. Para o autor, o controlador pode assumir a figura de um contador de feijão, ou de um parceiro de negócio. O contador de feijão engloba os controladores que executam as funções básicas da Contabilidade, como a elaboração de relatórios contábeis, fornecimento de informações, administração de impostos, controle interno, estudo de viabilidade financeira, entre outras.

Já o parceiro de negócios, segundo Weber (2011), compreende os *controllers* que possuem uma atuação mais estratégica, e por isso participam ativamente no auxílio a tomada de decisão. São exemplos de atribuições deste perfil de profissional o planejamento estratégico, alinhando objetivos e metas, o gerenciamento do conteúdo e apoio a tomada de decisão, e ainda a gestão de pessoas por meio da motivação e o treinamento.

Ainda sobre os diferentes perfis de *controllers*, Oliveira (2015) admite que o profissional pode adaptar sua atuação na empresa conforme a cultura organizacional exigida pela mesma. Oro, Beuren, Carpes (2013, p. 23) corroboram que “o perfil do *controller* está muito mais associado à sua postura frente à organização em que atua, do que propriamente sua aptidão técnica, visto que essa já é a premissa para assumir o cargo”. Deste modo, Schmidt e Santos (2014) reafirmam que os profissionais da Controladoria podem atuar de diversas

maneiras e com distintas atribuições, o que é justificado pela correlação entre suas funções e os objetivos organizacionais.

Este entendimento de mudança de perfil do *controller* permite indicar que o mesmo não é, atualmente, um profissional obrigatoriamente formado em ciências contábeis, mas sim aquele que tem conhecimento sobre o negócio da empresa, com conhecimentos mais abrangentes tanto na área técnica como de apoio à tomada de decisão. Oro et al. (2009) confirmam a ideia exposta quando comunicam que, na realidade atual, engenheiros, administradores e analistas de sistemas têm ocupado o cargo de *controller*.

Cunha, Santos e Sobrinho (2019) complementam esta percepção ao defender que a atuação dos *controllers* ainda possui rasas definições no cenário organizacional, o que possibilita que o profissional desempenhe distintos papéis em distintas empresas.

2.5.2 Competências do *Controller*

O tratamento do termo competência no âmbito organizacional ganhou notoriedade devido a dinamicidade do mercado nas décadas finais do século XX. Conforme Dutra (2004), o fenômeno da globalização, a complexidade das empresas e a busca constante de maior valor agregado aos produtos e serviços impulsionaram mudanças na gestão de pessoas, bem como no conceito de competência.

Esse cenário permite a existência de múltiplos conceitos sobre o termo competência, ocasionando certa dificuldade em defini-la, é o que corroboram Dutra, Hipólito e Silva (2000) ao expor que a palavra envolve o comportamento, atitude e gestão dos indivíduos que estão sob julgamento. Duarte, Lima e Maccari (2016) admitem que, apesar da temática não ser nova, sua abordagem tem tomado grandes proporções devido às constantes transformações no mundo do trabalho.

Duque (2011) afirma que David McClelland (1973) foi o precursor no conceito de competência definindo-a em seu artigo “*Testing for competence rather than intelligence*”, considerado por administradores e psicólogos como um estudo precursor sobre as competências profissionais organizacionais. A autora acrescenta que tal conceituação se associa a ideia de agregação de valor e entrega do indivíduo orientadas para consecução dos objetivos da empresa.

Um dos mais conhecidos conceitos para competência foi definido por Scott B. Parry em sua obra “*The quest for competencies*”, em 1996, ao afirmar que:

Competências é um agrupamento de conhecimentos, habilidades e atitudes correlacionados, que afeta parte considerável da atividade de alguém, que se relaciona com o desempenho, que pode ser medido segundo padrões pré-estabelecidos e que

pode ser melhorado por meio de treinamento e desenvolvimento (PARRY, 1996, p.21).

Segundo o autor, as competências não podem ser confundidas com as características pessoais, porque são recursos obtidos aos quais permitem ao indivíduo destacar-se perante os demais por meio de seu desempenho.

No âmbito organizacional, Prahalad e Hamel (1990) foram uns dos primeiros a discorrer sobre as competências ao publicarem o artigo “*Core Competence*” na Harvard Business Review, repercutindo mundialmente e introduzido a temática em discussões e encontros corporativos e acadêmicos.

O conceito de competência compreende, para Fleury e Fleury (2001, p. 185), o:

(...) conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes (isto é, conjunto de capacidades humanas) que justificam um alto desempenho, acreditando-se que os melhores desempenhos estão fundamentados na inteligência e personalidade das pessoas (FLEURY; FLEURY, 2001, p. 185).

A competência como um estoque de recursos que o indivíduo possui pode ser compreendida sob duas vertentes: a americana e a europeia (SANT’ANNA, 2002). Na ótica europeia, a competência tem estreita relação com o cargo e as características do indivíduo, enquanto que na perspectiva americana a competência relaciona-se ao indivíduo e o seu desempenho no cargo exercido (CARDOSO, 2006).

As autoras Batista e Cançado (2017) afirmam que a concepção americana sobre competência é considerada um estoque de qualificações funcionalista, devido ao foco no desempenho que adota como referência o mercado de trabalho, tendo McClelland (1973), Boyatzis (1982) e Garavan e McGuire (2001) como representantes desta vertente.

McClelland (1973) definiu competências como as habilidades, os conhecimentos e as aptidões que leva os indivíduos a realizar suas tarefas com grande desempenho. Boyatzis (1982) afirmou que é um aspecto ligado a natureza humana observável por meio de comportamentos considerados potenciais determinantes do retorno da empresa. Garavan e McGuire (2001) complementam que as competências se apresentam como organizacionais (competência coletiva) e do indivíduo (competências individuais).

Para Sant’Anna (2002) a abordagem europeia apresenta uma visão mais crítica baseada no partir nos processos sistemáticos de aprendizagem, enfatizando-se a relação trabalho e educação, bem como a capacidade de realização do indivíduo em contextos específicos. Zarifian (2001) e Le Boterf (2007) são exemplos de autores defensores desta visão.

Zarifian (2001) compreende competência como a inteligência prática resultante da iniciativa pessoal reconhecida pela maneira de agir em determinadas situações profissionais. Le

Boterf (2007) complementa que além da ação, disposição e envolvimento do indivíduo no ambiente laboral, deve-se considerar na definição de competência a sua biografia, socialização e formação educacional, formando o que ele denomina de três eixos (Figura 10).

Figura 10 – Os Três Eixos da Competência de Le Boterf



Fonte: Oliveira (2015, p. 82)

Oliveira (2015) apresenta seu entendimento semelhante ao de Le Boterf (2007), ao introduzir que a formação das competências é o resultado de aprendizagens nas esferas profissional, educacional e social, sendo, portanto, oriundas das experiências vivenciadas e ponderadas.

Baseada no estudo de Sparrow e Bognanno (1994), Duque (2011, p. 24) sintetizou as diferenças conceituais do termo Competência pela ótica das abordagens americana, que utiliza o termo “*Competency*”, e a europeia, denominada pelos ingleses de “*Competence*”:

Quadro 13 – Conceitos de Competência nas Abordagens Europeia e Americana

Definição	Conceito de Competência	
	Europa	EUA
Descrição	Conhecimentos, habilidades e atitudes com a inclusão de alguns comportamentos pessoais.	Repertórios comportamentais que as pessoas trazem para o trabalho, papel ou contexto organizacional.
Identifica-se mediante	Análise funcional dos trabalhos desempenhados e responsabilidades	Técnicas de investigação baseadas em eventos comportamentais
Centrado em	Técnicas de análise focadas nas tarefas que refletem expectativas no local de trabalho	Técnicas de análise centradas na pessoa, que refletem a eficácia.
Significa	Áreas ou campos de conhecimentos que uma pessoa deve realizar efetivamente	O que pessoas precisam trazer para realizar a função com determinado nível
Critério de desempenho	Enuncia um padrão	Características de uma performance individual superior (excelente).
Aplicação	Padrões genéricos por meio das organizações e ocupações	Excelente comportamento sob medida para a organização.
Níveis de análise	Ocupação ou setor baseado em uma amostra de postos-chave	Níveis de trabalho ou hierarquia gerencial
Domínio	Competência dominada por instituições ou organizações e concedidas para o indivíduo	Competência contida em um indivíduo e trazida para a organização

Ônus da avaliação	Seleção a fim de conceder prestígio profissional	Identificação de potencial a fim de assegurar o desenvolvimento profissional
Motivação individual	Realização que se pode transferir	Realização que se pode estimular

Fonte: Duque (2011, p. 24).

Por meio das diferenças sintetizadas anteriormente nota-se que no conceito norte-americano de competência se relaciona o profissional e seu respectivo desempenho no cargo, enquanto que no conceito europeu de competência evidencia-se o cargo e as características do indivíduo.

O conceito de competência adotado no estudo é baseado no modelo CHA, que define competência como um conjunto de conhecimentos (C), habilidades (H) e atitudes (A) do indivíduo (DURAND, 1998). Juntamente as definições apresentadas, foi admitida, também, as competências individuais de Fleury e Fleury (2011), que compreendem as competências de negócio, técnico-profissionais e sociais percorridas no Quadro 14.

Quadro 14 – Conceitos de Competência de Fleury e Fleury

Competências	Definições
Competências técnico-profissionais	Competências específicas para uma operação, ocupação ou atividade. Deter informações e conhecimentos técnicos relativos à sua área; utilizá-los e atualizá-los constantemente, visando ao cumprimento de atividades, à resolução de problemas, ao conhecimento do produto/serviço, finanças, gestão de operações etc.
Competências Sociais	Competências necessárias para interagir com as pessoas como, por exemplo, comunicação, negociação, mobilização para mudanças, sensibilidade cultural, trabalho em equipe.
Competências de Negócio	Competências relacionadas à compreensão do negócio, seus objetivos na relação com mercado, clientes e competidores, como também o ambiente político e social como, por exemplo, visão estratégica, planejamento, orientação para o cliente etc.

Fonte: Fleury e Fleury (2011).

Quanto à definição das competências dos *controllers* foi realizado um vasto levantamento bibliográfico, identificando a existência de 86 competências, sendo 42 competências técnicas-profissionais, 20 competências sociais e 24 competências de negócio, em estudos nacionais e internacionais dos seguintes autores: Amorim et al., 2018; Anthony e Govindarajan, 2002; Bragg, 2009; Baruch e Lemming, 2001; Baruch e Peiperl, 2000; Beuren, 2002; Beuren, Bogoni e Fernandes, 2008; Borges, Parisi e Gil, 2005; Borinelli, 2006; Brewer, 2008; Byrne e Pierce, 2007; Callado e Amorim, 2017; Cardoso, Riccio, Mendonça Neto e Oyadomari, 2010; Chartered Global Management Accountants – CGMA, 2014; Crispim, Cabral e Libonati, 2011; Fagundes e Seminotti, 2009; Fernandes e Galvão, 2016; Figueiredo e Caggiano, 2004; Gomes, Souza e Lunkes, 2014; Horngren, Sundem e Stratton, 2004; Koliver,

2005; Küpper, 2005; Lunkes, Schnorrenberger e Rosa, 2013; Maciel e Lima, 2011; Nascimento e Reginato, 2010; Oro et al., 2009; Sá e Amorim, 2017; Sakamoto et al., 2014; Souza e Borinelli, 2009; Teles et al., 2012; e Weber, 2011), sintetizadas nos Quadros 15 a 17, a seguir:

Quadro 15 – Competências Técnico- Profissionais dos *Controllers*

Competências Técnico- Profissionais dos <i>Controllers</i>	
Conhecimento na área contábil	Otimiza os resultados econômicos da empresa
Conhecimento na área de controladoria	Coordena e reporta dados relevantes
Conhecimento na área administrativa	Controla e protege os ativos
Conhecimento na área econômica e financeira	Controla os seguros
Conhecimento na área fiscal e tributária	Controla os sistemas contábeis
Conhecimento na gestão de pessoas	Fornecer dados contábeis oportunos e precisos
Conhecimento na área de tecnologia da informação	Fornecer suporte informacional à gestão
Conhecimento na área comercial e produção	Desenvolve análise financeira
Conhecimento dos princípios contábeis americanos	Desenvolve análise de riscos
Conhecimento de outro idioma	Desenvolve análise econômica
Habilidade com dados estatísticos	Administra recursos disponíveis e realizáveis
Habilidade com raciocínio lógico	Administra obrigações da empresa com terceiros
Elabora as diretrizes de controles internos	Realiza análise de índices contábeis
Elabora o orçamento anual	Realiza o acompanhamento técnico dos projetos
Elabora as políticas e orçamentos	Assessora a cúpula administrativa
Elabora os relatórios gerenciais	Supervisiona a contabilidade
Elabora os relatórios do governo	Supervisiona a escrituração
Elabora o planejamento financeiro e organizacional	Supervisiona as atividades nas áreas de custos
Elabora a revisão de orçamento e planejamento	Supervisiona o funcionamento de todos os setores
Age como auditor	Verifica a consistência e viabilidade dos planos
Age como consultor interno	Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas

Fonte: Elaboração própria (2019).

Quadro 16 – Competências Sociais dos *Controllers*

Competências Sociais dos <i>Controllers</i>	
Interage bem com as pessoas	Possui capacidade de autocrítica
Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe	Tem controle emocional
Escreve e fala com clareza e objetividade	Tem tolerância a pressão e estresse
Possui liderança e sabe gerir pessoas	Tem conhecimento da história da organização
Possui flexibilidade nas relações interpessoais	É persistente e não desiste frente aos obstáculos
Possui postura proativa e realizadora	Busca o autodesenvolvimento
Possui capacidade de análise e síntese	Adapta-se bem às mudanças e novas situações
Possui imagem íntegra e confiável	Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas
Possui ética profissional	Sabe negociar com as pessoas
Possui capacidade para prever e solucionar problemas interpessoais	Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe

Fonte: Elaboração própria (2019).

Quadro 17 – Competências de Negócio dos *Controllers*

Competências de Negócio dos <i>Controllers</i>	
Elabora planejamento tributário	Possui orientação para o cliente e fornecedor
Elabora planejamento financeiro organizacional	Busca melhoria contínua dos processos que participa
É criativo para solucionar problemas da empresa	Busca inovação organizacional
Relaciona-se com outras empresas parceiras	Realiza a gestão de contratos e documentos
Promove interações da empresa com seu ambiente	Realiza a gestão de recursos financeiros
Sabe administrar o tempo para realizar atividades	Realiza a análise de risco organizacional

Pensa e age estrategicamente	Gera valor para organização
Age com responsabilidade socioambiental	Gerencia preços e descontos
Possui orientação para os resultados	Gerencia carreira e gestão do estresse
Possui foco na qualidade em todas as decisões	Gerencia indicadores de desempenho e performance
Possui capacidade para tomar decisões imparciais	Gerencia o sistema de informação da empresa
Possui preocupação com saúde e segurança na empresa	Interage com os prestadores de serviços e terceirizados

Fonte: Elaboração própria (2019).

Nota-se, por meio do levantamento realizado e apresentado nos Quadros 15, 16 e 17, a existência de 86 competências requeridas ao profissional da Controladoria, um representativo número que comunica a complexidade atribuída a profissão do profissional *controller*, visto que sua atuação abrange desde conhecimentos e funções básicas da contabilidade ao planejamento estratégico e gestão de pessoas nas corporações.

Corroborando com a afirmação, Callado e Amorim (2017, p. 63) confirmam que o profissional da Controladoria tem uma atuação ampla “uma vez que irá atuar nos controles internos gerais, e de toda a organização, necessitando gerar informações ágeis, atuais e profundas para a cúpula organizacional, que serão subsídios para decisões operacionais, gerenciais e estratégicas”.

Oliveira (2018), de maneira consoante, ponderam que o profissional da Controladoria dever ter um conhecimento amplo técnico da área da Controladoria e conhecimento funcional das outras áreas da empresa, de modo que possa servir de suporte aos gestores em suas decisões, fornecendo informações e relatórios precisos e úteis.

Isto denota o motivo pelo qual a formação acadêmica dos mesmos, no cenário acadêmico atual, ocorre massivamente nas áreas de Ciências Contábeis e Administração e Economia, como afirmam Borinelli (2006) e Beuren, Bogoni e Fernandes (2008).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo descreve a metodologia utilizada e os procedimentos realizados para a coleta dos dados, necessários para o cumprimento dos objetivos desta pesquisa, apoiados pela aplicação de um questionário específico, bem como da análise de documentos dos cursos.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Na perspectiva de Gil (2010), uma pesquisa científica pode assumir tipologias diferentes que podem variar conforme a sua natureza, os objetivos propostos, os procedimentos técnicos e quanto à abordagem do problema.

No que concerne à natureza deste estudo, o mesmo classifica-se como uma pesquisa aplicada. Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 51) este tipo de pesquisa “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais. Visto que a área de Controladoria é não consensual, já que muitos de seus aspectos não estão consolidados, o estudo, embora não seja inédito, pode contribuir para o ensino da Controladoria na realidade investigada, bem como auxiliar na consolidação de seu entendimento como ramo do conhecimento.

Em conformidade com os objetivos da pesquisa, o estudo a ser realizado caracteriza-se como exploratório e descritivo. Para Gil (2010), o estudo exploratório objetiva a maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito, ou à construção de hipóteses. A pesquisa exploratória, segundo Severino (2007, p. 123) “busca levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto”. Diante de tais concepções, este estudo fará uso da pesquisa exploratória para propor uma investigação da temática ainda pouco discutida no universo em discussão.

No que tange a pesquisa descritiva, Silva (2017, p. 154) afirma que ela “tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. O pensamento apresentado fundamenta a concepção de que a pesquisa possui natureza descritiva, visto que pretende descrever, na prática, as características de determinada população ou fenômeno, sem a ocorrência de manipulação das variáveis.

Quanto aos procedimentos técnicos a serem utilizados na coleta dos dados, o presente estudo se configura como uma pesquisa documental e de levantamento (*survey*). Segundo Silva

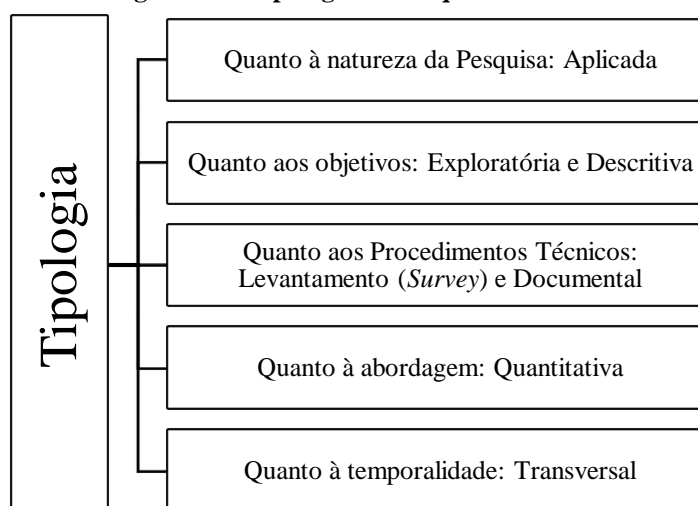
(2017), a pesquisa documental utiliza-se de material que ainda não recebeu tratamento analítico e suas fontes são muito mais dispersas e variadas. São exemplos de fontes documentais: documentos impressos, jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais (SEVERINO, 2007). Por utilizar-se de dados secundários obtidos através dos planos de ensino, matrizes curriculares, ementas e relatórios da CAPES, esta pesquisa é caracterizada como documental.

A pesquisa de levantamento (*survey*), segundo Babbie (1999), tem como intuito identificar a distribuição de certos traços e atributos da população estudada mediante a utilização de um instrumento de pesquisa, geralmente o questionário. Gil (2010) aponta o conhecimento direto da realidade, a economia, rapidez, e a quantificação como vantagens do levantamento. O estudo é então considerado de levantamento porque tem como um dos objetivos identificar informações sobre as características e percepções dos docentes que ministram a disciplina de Controladoria.

Com relação a abordagem do problema, a pesquisa é do tipo quantitativa. Para Creswell, (2010), na pesquisa quantitativa, a intenção é que tudo pode ser quantificado, ou seja, é a tradução de dados, de opiniões, de informações em números. Ainda conforme o autor, este tipo de pesquisa requer a utilização de recursos e técnicas de estatística.

Quanto à temporalidade do estudo, o mesmo classifica-se como transversal, já que a realização do estudo em tela, se enquadra na definição deste tipo de pesquisa, que ocorre em “um curto período de tempo, em um determinado momento, ou seja, em um ponto no tempo, tal como agora, hoje.” (FONTENELLES et al., 2009, p. 7).

Figura 11 – Tipologia da Pesquisa



Fonte: Elaborado própria (2019).

A figura 11 resume a tipologia adotada para conduzir o estudo, e tem como propósito elencar, de maneira esquemática, como a investigação se caracteriza a ponto de explicar de qual forma os objetivos definidos serão alcançados para responder o problema da pesquisa.

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O universo, ou população, é o conjunto de elementos que possuem as características que se tornarão objeto de um estudo (VERGARA, 1997). Em consonância com essa definição Inácio Filho (2000, p. 71) apresenta o universo da pesquisa como o todo, ou seja, trata-se de tudo que será abrangido na pesquisa em termo de objeto investigado.

Segundo Rudio (2010), o universo de uma pesquisa ou população designa a totalidade dos indivíduos com características afins escolhidas para um determinado estudo. O autor ainda acrescenta que essa perspectiva é “fluida” porque o universo dependerá das particularidades de cada conjunto de indivíduo. Isso implica dizer que o universo ou população de uma pesquisa depende do que está sendo investigado.

Corroborando com o pensamento elucidado no parágrafo anterior Silva (2017, p. 163) define o universo como:

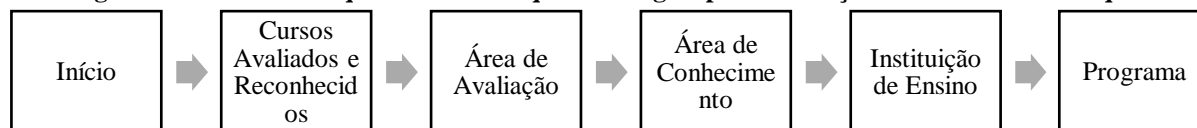
(...) o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum, sendo N o número total de elementos do universo ou população, que pode ser representado pela letra latina maiúscula X, tal que $XN = X1; X2; \dots XN$. (SILVA, 2017, p. 163).

Neste estudo, serão investigadas as principais características adotas no ensino da disciplina de Controladoria nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil. Para realização deste, foi levantado o quantitativo de programas de pós-graduação e de seus respectivos cursos de mestrado, disponibilizados por meio da plataforma sucupira, importante ferramenta para coletar informações, realizar análises e avaliações e ser a base de referência do Sistema Nacional de Pós-Graduação (SNPG).

A plataforma sucupira elenca os cursos de mestrado e doutorado avaliados com nota igual ou superior a "3", que são recomendados pela CAPES ao reconhecimento ou renovação do mesmo pelo Conselho Nacional de Educação – CNE/MEC. No portal, a busca seguiu a seguinte sequência lógica: primeiro foi acessado a seção “Cursos avaliados e reconhecidos”, seguido pela busca dos dados quantitativos do programa “por área de avaliação”, dentre as opções apresentadas, optou-se pela área “Administração Pública e de Empresas, Ciências

Contábeis e Turismo”. Logo após, foi selecionada a área de conhecimento “Administração” e a partir desta última seleção, foram analisadas as 107 Instituições de Ensino Superior listadas, a fim de identificar se as mesmas possuíam programas de pós-graduação em Ciências Contábeis e/ou Controladoria e tinham como área básica Ciências Contábeis. A figura 12 resume, através de um esquema, a sequência lógica adotada para obter os dados sobre o universo da pesquisa.

Figura 12 – Desenho Esquemático da Sequência Lógica para Obtenção do Universo da Pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2019).

Por meio deste levantamento, foram identificados, no segundo semestre de 2019, 36 programas de pós-graduação em Ciências Contábeis e/ou Controladoria que têm como área básica Ciências Contábeis, sendo destes, 29 cursos de mestrado acadêmico e 7 cursos de mestrado profissional, o que representa em sua totalidade o universo da presente pesquisa. Os programas, as instituições de ensino superior (IES), o estado (UF) e o conceito CAPES estão listados no Quadro 18 a seguir.

Quadro 18 – Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil

Programa	IES	UF	Conceito
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis	UNIFECAP	SP	4
Programa de Mestrado em Contabilidade e Administração	FUCAPE	MA	3
Programa de Mestrado em Administração e Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	5
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFMS	MS	3
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Administração	UNOCHAPECÓ	SC	3
Programa Multi-Institucional e Inter-Regional em Contabilidade	Unb - UFRN - UFPB	DF	5
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UnB	DF	4
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade	USP	SP	6
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade	USP/RP	SP	5
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UERJ	RJ	3
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UNISINOS	RS	5
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UEM	PR	3
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	UNIOESTE	PR	3
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	UFBA	BA	3
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFPB	PB	4
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFG	GO	3
Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade	UFMG	MG	4
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFPE	PE	4
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	UFSC	SC	5
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFU	MG	4
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria	UFC	CE	4
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFES	ES	4
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	UFPR	PR	5
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFRJ	RJ	5

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade	FURG	RS	3
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	UFRN	RN	3
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade	UFRGS	RS	3
Programa de Pós-Graduação em Controladoria	UFRPE	PE	3
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	FURB	SC	5
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais	PUC/SP	SP	3
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças	FIPECAFI	SP	3
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	FUCAPE	RJ	3
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	5
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública	UERJ	RJ	A
Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria	UFC	CE	4
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais	UPM	SP	4

Fonte: Elaboração própria com a base de dados da CAPES (2019).

De maneira complementar aos objetivos deste estudo, e em consonância com os objetivos específicos que versam sobre o perfil do docente da disciplina de Controladoria dos cursos analisados, bem como de sua percepção sobre vários aspectos sobre a área investigada, a pesquisa adotou como parte integrante do universo dos 36 cursos de mestrado acadêmico e profissional em Ciências Contábeis e/ou Controladoria que têm como área básica Ciências Contábeis, a participação dos docentes que ministram ou já ministraram a disciplina de Controladoria nos mestrados analisados.

Visto que nem todos os sites institucionais apresentavam publicamente os documentos que continham as informações necessárias para levantar os conteúdos e abordagens dos programas das disciplinas de Controladoria, e ainda comparar as suas similaridades e divergências, entre os cursos investigados, aderiu-se, também, a participação dos coordenadores responsáveis pelos 36 cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria que têm como área básica Ciências Contábeis.

Após a identificação do total de cursos, foram obtidos os e-mails dos coordenadores, disponíveis na plataforma sucupira e/ou nos sites institucionais. Na sequência, foram enviados e-mails aos mesmos a fim de obter o contato de e-mail dos docentes que ministram e/ou ministraram a disciplina de Controladoria nos respectivos cursos. Algumas instituições também foram contatadas via telefone devido à demora para responder os e-mails.

Neste retorno, verificou-se que o Programa Multi-Institucional e Inter-Regional em Contabilidade da Unb - UFRN – UFPB, embora ativo na plataforma sucupira, não estava mais em funcionamento, o que permitiu a sua posterior exclusão da análise. Também foram excluídos do estudo o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais da PUC/SP e o Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFPR, por não ofertarem a disciplina de Controladoria e/ou outra disciplina com outra denominação e de natureza correlata, e ainda o

curso de mestrado profissional do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública da UERJ, apoiado no discurso de que o mesmo tinham iniciado suas atividades recentemente e não existia ainda a oferta da disciplina, ou ao menos a definição do docente que iria ministrá-la.

Ainda sobre o retorno dos e-mails, quatro docentes representantes de quatro IES distintas afirmaram que não lecionavam a disciplina com o nome de Controladoria, mas sim “Controle Gerencial”, na realidade de três dos docentes, e “Contabilidade Gerencial”, na realidade de um dos docentes. Contudo, foram indagados se a disciplina, ainda que com denominação diferente, tinha natureza correlata com a Controladoria em sua ementa e abordagens, e caso a resposta fosse positiva poderiam participar do estudo respondendo ao questionário. Sendo assim, ao responder o instrumento de coleta, os docentes passaram a integrar o conjunto de professores participantes da pesquisa.

Dado que a investigação abrangeu todo o universo, e excluindo-se os quatro programas citados anteriormente, foi calculada uma taxa de resposta alcançada pelo resultado da razão entre a quantidade de respostas obtidas dividida pelo quantitativo total de questionários enviados aos docentes e coordenadores da disciplina de Controladoria dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

Figura 13 – Fórmula da Taxa de Resposta

$$\text{Taxa de Resposta} = \frac{\text{Número de respostas do questionário}}{\text{Número de pessoas para as quais você enviou o questionário}}$$

Fonte: Elaboração própria (2019).

Neste estudo, na investigação com os docentes, foram enviados 51 questionários, obtendo-se como taxa de resposta, calculada conforme a Figura 13, um total de 53%, o que significa que dos questionários enviados, 27 foram respondidos. Na realidade dos coordenadores, foram recebidas 12 respostas e enviados 32 questionários, o que representou uma taxa de resposta de aproximadamente 37,5%.

3.3 ESCOPO

Por representar a essência da pesquisa, Moura e Barbosa (2006) afirmam que o escopo é a alma de um projeto. Conforme Creswell (2010), o escopo pode voltar à sua atenção para um

fenômeno central ou variáveis específicas, abrangendo participantes, locais, ou um tipo de projeto de pesquisa específicos. De acordo com Marconi e Lakatos (2003), o escopo da pesquisa consiste na delimitação do contexto em que se desenvolve a investigação, consequentes aos relativos ao assunto e extensão do mesmo.

Lima (2013) considera o escopo de uma pesquisa como um limite ou amplitude que define o alvo a ser investigado. A autora define que o escopo “é o conteúdo que o projeto deve possuir e somente ele. Eliminando-se até elementos que possam estar diretamente ligados ao projeto, porém, que não façam parte do [...]”. Para Souza (2012) escopo do projeto se constitui “no trabalho que precisa ser realizado. Conforme Raunen (2013), o escopo, de acordo com suas características, pode ser classificado como específico, generalista, descritivo ou explicativo.

Neste estudo, em conformidade com o objetivo geral, delimitou-se o estudo dos cursos de mestrado dos programas *stricto sensu* em Contabilidade e/ou Controladoria recomendados pela CAPES ou com conceitos renovados pelo Conselho Nacional de Educação – CNE/MEC, no segundo semestre de 2019, no Brasil. Desta forma, o escopo do presente estudo é representado pelos 36 cursos de mestrado dos Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil listados pela CAPES em 2019.

3.4 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Variável refere-se a um termo que vem da matemática e significa fator, aspecto ou propriedade passível de mensuração (HEERDT; LEONEL, 2007). Andrade (2009, p. 131), define que as variáveis “são fatores ou circunstâncias que influem direta ou indiretamente sobre o fato ou fenômeno que está sendo investigado”. Para Creswell (2010), a variável refere-se a uma característica, ou atributo de um indivíduo, ou de uma organização passível de ser observada e medida, podendo sofrer variações e serem diferenciadas pela ordem temporal ou pela sua medição.

Köche (2009, p. 113) as definem como “aspectos, propriedades, características individuais ou fatores, mensuráveis ou potencialmente mensuráveis, por meio dos diferentes valores que assumem discerníveis em um objeto de estudo para testar a relação enunciada em uma proposição”. De acordo com Silva (2017), as variáveis são elementos que compõe a hipótese e podem ser compostas por quatro partes distintas: nome, tipo de definição verbal, sistema classificatório ou conjunto de categorias e processo de ordenação.

Para Marconi e Lakatos (2003, p. 137) a variável pode ser classificada como “[...] medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores;

aspecto, [...] ou fator, discernível em um objeto de estudo e passível de mensuração”. Barbosa e Milone (2004) assumem que a variável é geralmente representada por número, sendo assim considerada quantitativa, mas ela também pode se referir a uma qualidade do fenômeno investigado, sendo assim qualitativa.

Lopes (2001) confirma a classificação ao assumir que uma variável qualitativa ou não numérica se apresenta no formato de categorias, e que uma variável quantitativa é apresentada numericamente, podendo ser identificada como uma variável discreta ou contínua. Complementando o entendimento anterior, Levine et al. (2011) discorrem que as variáveis qualitativas apresentam os dados em escalas nominal e ordinal, já as variáveis quantitativas, apresentam os dados por meio de uma escala intervalar ou em uma escala de razão.

Essa última definição mencionada caracteriza as quatro escalas de medição de variáveis que podem ser utilizados pelo pesquisador para caracterizar a singularidade do universo ou amostra da população, são elas: escala nominal, escala ordinal, escala intervalar e escala de proporcionalidade ou de razão (COOPER; SCHINDLER, 2016; LOPES, 2001; LEVINE et al., 2011). O Quadro 19 abarca um resumo sobre cada uma das variáveis citadas.

A escala nominal “envolve categorizar um evento em uma entre várias categorias discretas” (SHAUGHNESSY; ZECHMEISTER; ZECHMEISTER, 2012, p. 129). Ela é considerada a mais periférica, estando, de acordo com Gerhardt e Silveira (2009), no nível mais básico em relação às outras escalas. Levine et al. (2011) justificam esta característica pelo fato de não existir uma especificação de nenhum tipo de classificação entre as outras categorias. Lopes (2001) completa narrando que, na escala nominal, as características são classificadas em distintas categorias, na qual um valor numérico é associado a uma característica não possuindo uma real significação. São alguns exemplos de dados nominais a idade, o sexo, número de filhos, orientação temporal, dentro outros.

As escalas ordinais são consideradas por Barbosa e Milone (2004, p. 8) como “medidas dispostas em certa ordem, posição hierárquica ou sequência classificatória”. Martins e Domingues (2011) ponderam que neste tipo de escala a variável assume várias categorias com uma relação de ordem do menor ao maior, o que indica uma hierarquização. Lopes (2001) acrescenta que na escala ordinal as características são ordenadas de maneira crescente ou decrescente conforme a relevância da posição a qual foi associada. Um exemplo de escala ordinal é dado pela classificação das competências de um indivíduo.

A escala intervalar é expressa por variáveis quantitativas, logo seus respectivos valores são apresentados por meio de números. Segundo Lopes (2001) nesta escala são atribuídos valores às características, comparando a ordem e a variação numérica entre as características.

Os valores das variáveis medidas neste nível de mensuração são números discretos (inteiros), que não envolvem um verdadeiro ponto zero (LEVINE et al., 2011). A temperatura e classificação e atitudes são exemplos a ser citados.

A escala de proporcionalidade, ou de razão é caracterizada juntamente com a intervalar, conforme Martins e Domingues (2011), como níveis mais elevados das escalas de mensuração. Além das características da medida escalar, este nível de mensuração possui um ponto zero verdadeiro e absoluto, representado um ponto na escala em que não há propriedade, é o caso das variáveis peso, altura e distância.

Quadro 19 – Escalas de Mensuração

Tipo de Escala	Características dos Dados	Operação Básica Empírica
Nominal	Classificação (categorias mutuamente excludentes e coletivamente exaustivas), mas sem ordem, distância nem origem natural	Determinação de igualdade.
Ordinal	Classificação e ordem, mas sem distância ou origem natural.	Determinação de maior ou menor valor.
Intervalar	Classificação, ordem e distância, mas sem origem natural.	Determinação de igualdade ou diferenças de intervalos.
Razão	Classificação, ordem e distância e origem natural	Determinação de igualdade de razões.

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2016, p. 252).

Em consonância com os objetivos do presente estudo, foram utilizadas as variáveis em escalas nominais e ordinais. A escolha pelas variáveis de escala nominal pode ser justificada pelo entendimento de Cooper e Schindler (2016), quando destacam que estas são bastantes utilizadas em *surveys*, procedimento técnico empregado neste estudo. Já a escolha pela variável de escala ordinal, encontra apoio no argumento de Pinheiro et al. (2009) quando afirmam que este tipo de variável pode distinguir valores possíveis em categorias ordenadas, em que cada observação pode ser classificada.

Para atingir os propósitos deste estudo, foram definidos 5 grupos de variáveis, bem como às suas respectivas classificações de acordo com a escala de mensuração, a saber:

Grupo I: Variáveis relacionadas ao perfil dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil (Quadro 20).

Quadro 20 – Variáveis relacionadas ao perfil dos cursos

Variável	Escala de Mensuração
Denominação	Nominal
Linhas de Pesquisa	Nominal
Tempo de Existência do Curso	Ordinal
Conceito CAPES	Nominal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Grupo II: Variáveis relacionadas às características da disciplina de Controladoria ofertada nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil (Quadro 21).

Quadro 21 – Variáveis relacionadas às características da disciplina de Controladoria

Variável	Escala de Mensuração
Denominação	Nominal
Carga Horária	Ordinal
Natureza da Oferta	Nominal
Conteúdos Abordados	Nominal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Grupo III: Variáveis relacionadas às competências dos *controllers* desenvolvidas com base no ensino da disciplina de Controladoria ofertada nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil (Quadros 22, 23 e 24). Neste grupo foram criados três subgrupos, denominados “Competências Técnico-Profissionais”, “Competências Sociais” e “Competências de Negócio”. As variáveis destes subgrupos foram extraídas do artigo Cunha, Amorim e Silva (2018).

Neste primeiro subgrupo foram elencadas as 42 competências técnico-profissionais listadas na seção teórica do estudo, sendo estas classificadas na escala de mensuração como ordinais.

Quadro 22 – Variáveis relacionadas às competências técnico-profissionais desenvolvidas na disciplina

Variável	Escala de Mensuração	Variável	Escala de Mensuração
Conhecimento na área contábil	Ordinal	Otimiza os resultados econômicos da empresa	Ordinal
Conhecimento na área de controladoria	Ordinal	Coordena e reporta dados relevantes	Ordinal
Conhecimento na área administrativa	Ordinal	Controla e protege os ativos	Ordinal
Conhecimento na área econômica e financeira	Ordinal	Controla os seguros	Ordinal
Conhecimento na área fiscal e tributária	Ordinal	Controla os sistemas contábeis	Ordinal
Conhecimento na gestão de pessoas	Ordinal	Fornecer dados contábeis oportunos e precisos	Ordinal
Conhecimento na área de tecnologia da informação	Ordinal	Fornecer suporte informacional à gestão	Ordinal
Conhecimento na área comercial e produção	Ordinal	Desenvolve análise financeira	Ordinal
Conhecimento dos princípios contábeis americanos	Ordinal	Desenvolve análise de riscos	Ordinal
Conhecimento de outro idioma	Ordinal	Desenvolve análise econômica	Ordinal
Habilidade com dados estatísticos	Ordinal	Administra recursos disponíveis e realizáveis	Ordinal
Habilidade com raciocínio lógico	Ordinal	Administra obrigações da empresa com terceiros	Ordinal

Elabora as diretrizes de controles internos	Ordinal	Realiza análise de índices contábeis	Ordinal
Elabora o orçamento anual	Ordinal	Realiza o acompanhamento técnico dos projetos	Ordinal
Elabora as políticas e orçamentos	Ordinal	Assessora a cúpula administrativa	Ordinal
Elabora os relatórios gerenciais	Ordinal	Supervisiona a contabilidade	Ordinal
Elabora os relatórios do governo	Ordinal	Supervisiona a escrituração	Ordinal
Elabora o planejamento financeiro e organizacional	Ordinal	Supervisiona as atividades nas áreas de custos	Ordinal
Elabora a revisão de orçamento e planejamento	Ordinal	Supervisiona o funcionamento de todos os setores	Ordinal
Age como auditor	Ordinal	Verifica a consistência e viabilidade dos planos	Ordinal
Age como consultor interno	Ordinal	Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

No segundo subgrupo foram elencadas as 20 competências sociais listadas na seção teórica, todas classificadas na escala de mensuração como ordinais.

Quadro 23 – Variáveis relacionadas às competências sociais desenvolvidas na disciplina

Variável	Escala de Mensuração	Variável	Escala de Mensuração
Interage bem com as pessoas	Ordinal	Possui capacidade de autocrítica	Ordinal
Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe	Ordinal	Tem controle emocional	Ordinal
Escreve e fala com clareza e objetividade	Ordinal	Tem tolerância a pressão e estresse	Ordinal
Possui liderança e sabe gerir pessoas	Ordinal	Tem conhecimento da história da organização	Ordinal
Possui flexibilidade nas relações interpessoais	Ordinal	É persistente e não desiste frente aos obstáculos	Ordinal
Possui postura proativa e realizadora	Ordinal	Busca o autodesenvolvimento	Ordinal
Possui capacidade de análise e síntese	Ordinal	Adapta-se bem às mudanças e novas situações	Ordinal
Possui imagem íntegra e confiável	Ordinal	Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas	Ordinal
Possui ética profissional	Ordinal	Sabe negociar com as pessoas	Ordinal
Possui capacidade para prever e solucionar problemas interpessoais	Ordinal	Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

No último e terceiro subgrupo foram elencadas as 24 competências de negócio listadas no campo teórico, estas também foram classificadas, conforme escala de mensuração, como ordinais.

Quadro 24 – Variáveis relacionadas às competências de negócio desenvolvidas na disciplina

Variável	Escala de Mensuração	Variável	Escala de Mensuração
Elabora planejamento tributário	Ordinal	Possui orientação para o cliente e fornecedor	Ordinal
Elabora planejamento financeiro organizacional	Ordinal	Busca melhoria contínua dos processos que participa	Ordinal
É criativo para solucionar problemas da empresa	Ordinal	Busca inovação organizacional	Ordinal
Relaciona-se com outras empresas parceiras	Ordinal	Realiza a gestão de contratos e documentos	Ordinal
Promove interações da empresa com seu ambiente	Ordinal	Realiza a gestão de recursos financeiros	Ordinal
Sabe administrar o tempo para realizar atividades	Ordinal	Realiza a análise de risco organizacional	Ordinal
Pensa e age estrategicamente	Ordinal	Gera valor para organização	Ordinal
Age com responsabilidade socioambiental	Ordinal	Gerencia preços e descontos	Ordinal
Possui orientação para os resultados	Ordinal	Gerencia carreira e gestão do estresse	Ordinal
Possui foco na qualidade em todas as decisões	Ordinal	Gerencia indicadores de desempenho e performance	Ordinal
Possui capacidade para tomar decisões imparciais	Ordinal	Gerencia o sistema de informação da empresa	Ordinal
Possui preocupação com saúde e segurança na empresa	Ordinal	Interage com os prestadores de serviços e terceirizados	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Grupo IV: Variáveis relacionadas ao perfil do docente que leciona a disciplina de Controladoria ofertada nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil (Quadro 25).

Quadro 25 – Variáveis relacionadas ao perfil dos docentes

Variável	Escala de Mensuração
Sexo	Nominal
Faixa Etária	Ordinal
Formação Acadêmica	Nominal
Tempo de Formação	Ordinal
Tempo de Docência em Nível Superior	Ordinal
Tempo de Docência em Controladoria no Mestrado	Ordinal
Atuação Profissional em Controladoria	Nominal
Tempo de Atuação como <i>Controller</i>	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Grupo V: Variáveis relacionadas a percepção dos docentes, que lecionam a disciplina de Controladoria ofertada nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil, sobre a Controladoria.

Nesse grupo foram definidos outros cinco subgrupos a fim de definir a percepção dos docentes, a saber: Variáveis relacionadas aos aspectos conceituais (Quadro 26); Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Quadros 27, 28, 29); Variáveis

relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Quadros 30, 31, 32, 33); Variáveis relacionadas aos aspectos procedimentais (Quadro 34); e Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do *controller* (Quadros 35, 36, 37, 38, 39).

Quadro 26 – Variáveis relacionadas aos aspectos conceituais

Variável	Escala de Mensuração
A Controladoria é uma área do conhecimento humano	Ordinal
A Controladoria é uma função organizacional	Ordinal
A Controladoria é uma unidade (setor/departamento) da organização	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 27 – Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Definição)

Variável	Escala de Mensuração
A Controladoria é uma ciência autônoma	Ordinal
A Controladoria é uma evolução da Contabilidade	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 28 – Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Objeto de Estudo)

Variável	Escala de Mensuração
As organizações	Ordinal
A gestão organizacional	Ordinal
O controle gerencial, econômico e/ou organizacional	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 29 – Variáveis relacionadas a Controladoria como área do conhecimento (Ciências Afins)

Variável	Escala de Mensuração
Ciência Contábil	Nominal
Administração	Nominal
Economia	Nominal
Direito	Nominal
Estatística	Nominal
Matemática	Nominal
Psicologia	Nominal
Sociologia	Nominal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 30 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Definição)

Variável	Escala de Mensuração
É um órgão administrativo (área, unidade, setor, departamento etc.)	Ordinal
É uma função informativa e analítica	Ordinal
É um serviço de informação econômica	Ordinal
É um sistema de controle gerencial	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 31 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Missão)

Variável	Escala de Mensuração
Apoiar à gestão e o processo de tomada de decisão com o fornecimento informações financeiras e não-financeiras	Ordinal
Avaliar e otimizar os resultados econômicos e globais da organização	Ordinal

Zelar pelo bom funcionamento, comportamento dos indivíduos, continuidade da organização	Ordinal
Gerar e maximizar o valor agregado da organização	Ordinal
Integrar e assegurar a missão dos demais setores com a missão organizacional	Ordinal

Fonte: Elaborado própria (2019).

Quadro 32 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Objetivos)

Variável	Escala de Mensuração
Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases	Ordinal
Garantir informações adequadas ao processo decisório	Ordinal
Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	Ordinal
Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área	Ordinal
Administrar as sinergias existentes entre as áreas;	Ordinal
Zelar pelo bom desempenho da organização	Ordinal
Viabilizar a gestão econômica	Ordinal
Criar condições para exercer o controle	Ordinal
Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	Ordinal
Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização	Ordinal

Fonte: Barros (2018, p. 57).

Quadro 33 – Variáveis relacionadas a Controladoria como unidade organizacional (Posição Hierárquica)

Variável	Escala de Mensuração
Nível Estratégico	Ordinal
Controladoria como órgão de <i>Staff</i>	Ordinal
Controladoria como órgão de linha	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 34 – Variáveis relacionadas aos aspectos procedimentais (Funções)

Variável	Escala de Mensuração
Função contábil	Ordinal
Função gerencial-estratégica	Ordinal
Função tributária	Ordinal
Função proteção e controle de ativos	Ordinal
Função controle interno	Ordinal
Função controle de risco	Ordinal
Função gestão da informação	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 35 - Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do controller (Formação)

Variável	Escala de Mensuração
Ciência Contábil	Nominal
Administração	Nominal
Economia	Nominal
Direito	Nominal
Estatística	Nominal
Matemática	Nominal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 36 - Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do controller (Idioma)

Variável	Escala de Mensuração
Inglês	Nominal
Espanhol	Nominal

Francês	Nominal
Alemão	Nominal
Japonês	Nominal
Italiano	Nominal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 37 – Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do *controller* (Competências técnico-profissionais)

Variável	Escala de Mensuração	Variável	Escala de Mensuração
Conhecimento na área contábil	Ordinal	Otimiza os resultados econômicos da empresa	Ordinal
Conhecimento na área de controladoria	Ordinal	Coordena e reporta dados relevantes	Ordinal
Conhecimento na área administrativa	Ordinal	Controla e protege os ativos	Ordinal
Conhecimento na área econômica e financeira	Ordinal	Controla os seguros	Ordinal
Conhecimento na área fiscal e tributária	Ordinal	Controla os sistemas contábeis	Ordinal
Conhecimento na gestão de pessoas	Ordinal	Fornecer dados contábeis oportunos e precisos	Ordinal
Conhecimento na área de tecnologia da informação	Ordinal	Fornecer suporte informacional à gestão	Ordinal
Conhecimento na área comercial e produção	Ordinal	Desenvolve análise financeira	Ordinal
Conhecimento dos princípios contábeis americanos	Ordinal	Desenvolve análise de riscos	Ordinal
Conhecimento de outro idioma	Ordinal	Desenvolve análise econômica	Ordinal
Habilidade com dados estatísticos	Ordinal	Administra recursos disponíveis e realizáveis	Ordinal
Habilidade com raciocínio lógico	Ordinal	Administra obrigações da empresa com terceiros	Ordinal
Elabora as diretrizes de controles internos	Ordinal	Realiza análise de índices contábeis	Ordinal
Elabora o orçamento anual	Ordinal	Realiza o acompanhamento técnico dos projetos	Ordinal
Elabora as políticas e orçamentos	Ordinal	Assessoria a cúpula administrativa	Ordinal
Elabora os relatórios gerenciais	Ordinal	Supervisiona a contabilidade	Ordinal
Elabora os relatórios do governo	Ordinal	Supervisiona a escrituração	Ordinal
Elabora o planejamento financeiro e organizacional	Ordinal	Supervisiona as atividades nas áreas de custos	Ordinal
Elabora a revisão de orçamento e planejamento	Ordinal	Supervisiona o funcionamento de todos os setores	Ordinal
Age como auditor	Ordinal	Verifica a consistência e viabilidade dos planos	Ordinal
Age como consultor interno	Ordinal	Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 38 – Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do *controller* (Competências Sociais)

Variável	Escala de Mensuração	Variável	Escala de Mensuração
Interage bem com as pessoas	Ordinal	Possui capacidade de autocrítica	Ordinal
Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe	Ordinal	Tem controle emocional	Ordinal

Escreve e fala com clareza e objetividade	Ordinal	Tem tolerância a pressão e estresse	Ordinal
Possui liderança e sabe gerir pessoas	Ordinal	Tem conhecimento da história da organização	Ordinal
Possui flexibilidade nas relações interpessoais	Ordinal	É persistente e não desiste frente aos obstáculos	Ordinal
Possui postura proativa e realizadora	Ordinal	Busca o autodesenvolvimento	Ordinal
Possui capacidade de análise e síntese	Ordinal	Adapta-se bem às mudanças e novas situações	Ordinal
Possui imagem íntegra e confiável	Ordinal	Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas	Ordinal
Possui ética profissional	Ordinal	Sabe negociar com as pessoas	Ordinal
Possui capacidade para prever e solucionar problemas interpessoais	Ordinal	Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 39 – Variáveis relacionadas aos aspectos profissionais do *controller* (Competências de negócio)

Variável	Escala de Mensuração	Variável	Escala de Mensuração
Elabora planejamento tributário	Ordinal	Possui orientação para o cliente e fornecedor	Ordinal
Elabora planejamento financeiro organizacional	Ordinal	Busca melhoria contínua dos processos que participa	Ordinal
É criativo para solucionar problemas da empresa	Ordinal	Busca inovação organizacional	Ordinal
Relaciona-se com outras empresas parceiras	Ordinal	Realiza a gestão de contratos e documentos	Ordinal
Promove interações da empresa com seu ambiente	Ordinal	Realiza a gestão de recursos financeiros	Ordinal
Sabe administrar o tempo para realizar atividades	Ordinal	Realiza a análise de risco organizacional	Ordinal
Pensa e age estrategicamente	Ordinal	Gera valor para organização	Ordinal
Age com responsabilidade socioambiental	Ordinal	Gerencia preços e descontos	Ordinal
Possui orientação para os resultados	Ordinal	Gerencia carreira e gestão do estresse	Ordinal
Possui foco na qualidade em todas as decisões	Ordinal	Gerencia indicadores de desempenho e performance	Ordinal
Possui capacidade para tomar decisões imparciais	Ordinal	Gerencia o sistema de informação da empresa	Ordinal
Possui preocupação com saúde e segurança na empresa	Ordinal	Interage com os prestadores de serviços e terceirizados	Ordinal

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

3.5 COLETA DE DADOS

3.5.1 Método e Instrumento de Coleta de Dados

A coleta de dados é a fase da pesquisa a qual se objetiva ter informações sobre a realidade, momento em que se define onde e como será realizada a pesquisa (PRODANOV; FREITAS, 2013). Para Marconi e Lakatos (2003), a coleta de dados é a etapa da pesquisa em

que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, caracterizando-se por uma tarefa cansativa, exigindo paciência e esforço do pesquisador.

Conforme Michel (2015) a coleta de dados acontece depois da definição clara e precisa do tema, problema, objetivos, revisão da bibliografia e da identificação das categorias de análise e da opção sobre o tipo de trabalhos que se vai realizar. De acordo com Gerhardt e Silveira (2009), a coleta de dados compreende o conjunto de procedimentos que objetiva responder as seguintes perguntas: O que coletar? Com quem coletar? Como coletar?

Os dados utilizados nesta pesquisa foram primários e secundários. Segundo Prodanov e Freitas (2013), os dados primários compreendem aqueles extraídos pelo próprio pesquisador, consideradas informações em “primeira-mão” não registrados em outro documento, enquanto que os dados secundários estão disponíveis e podem ser acessados através de pesquisa bibliográfica e/ou documental.

Na investigação em tela, os dados primários foram obtidos através dos questionários destinados aos coordenadores dos cursos de mestrado em Controladoria e/ou Contabilidade, bem como os docentes que ministram a disciplina de Controladoria nos mesmos. Os dados secundários foram alcançados através da análise de informações obtidas nos relatórios da plataforma sucupira da CAPES e nos programas, ementas e matrizes que estão divulgados publicamente.

Neste estudo, as técnicas utilizadas para levantamento dos dados foram, inicialmente uma análise documental, por meio de informações obtidas na plataforma sucupira da CAPES e nos documentos obtidos nos sites dos programas de cada curso de mestrado investigado, e em um segundo momento o levantamento (*survey*), por meio de um questionário aplicado com os coordenadores e com os docentes da disciplina de Controladoria ofertada nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

A análise documental compreende a técnica de utilização de documentos públicos (atas, jornais, reuniões), privados (registros, diários e cartas) e discussões via e-mail (CRESWELL, 2010). A técnica significa consulta a documentos, registros pertencentes ou não ao objeto de pesquisa estudado, aos quais se recorre para buscar informações úteis para o entendimento e análise do problema (MICHEL, 2015). Para atingir os objetivos propostos foram analisados os programas, grades curriculares e ementas dos mestrados brasileiros em Ciências Contábeis e/ou Controladoria componentes do estudo.

O método de levantamento ocorre “quando envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento desejamos conhecer por meio de algum tipo de questionário”

(PRODANOV; FREITAS, p. 57, 2013). O questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador (MARCONI; LAKATOS, 2003). Segundo os autores, as perguntas do questionário podem ser abertas, fechadas dicotômicas, múltipla escolha, de fato, de ação, dentre outras, e ainda apresentam vantagens como a economia de tempo, o alcance de muitas pessoas ao mesmo tempo e ainda os benefícios da utilização do questionário eletrônico, livre de fronteiras e limitações geográficas.

Com o objetivo de definir o perfil e caracterizar a disciplina de Controladoria dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil, foi realizada uma *desk research* com base nos dados presentes nos programas, grades curriculares e ementas, bem como das respostas obtidas pelos questionários destinados aos coordenadores dos mesmos.

Baseado nas informações obtidas, para traçar o perfil dos cursos, foi elaborado um protocolo de observação, composto pelos seguintes atributos: denominação e natureza do curso, carga linhas de pesquisa e suas denominações, tempo de existência do curso e conceito CAPES. Já para caracterizar a disciplina de Controladoria, utilizou-se os seguintes atributos: denominação da disciplina, carga horária e a natureza da oferta.

Os conteúdos abordados e as competências dos *controllers* desenvolvidas através das disciplinas de Controladoria ofertadas foram obtidos pelas informações disponíveis nos programas, matrizes e ementas dos sites institucionais e ainda pelas contribuições dos professores participantes do estudo.

Para identificar o perfil e a percepção dos docentes que ministram e/ou ministraram a disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado em análise, utilizou-se as informações obtidas através das respostas dos mesmos aos questionários eletrônicos disseminados via e-mail, por meio dos *links* gerados pelos formulários *Google Forms*.

3.5.2 Construção e Validação do Questionário

O questionário, conforme Silva (2017), é um conjunto ordenado e consistente de indagações sobre variáveis e cenários que se pretende medir ou descrever. Segundo o autor, para elaboração do mesmo deve-se ter clareza nas perguntas, tamanho, conteúdo e organização para que o respondente se sinta motivado a participar da investigação.

Seguindo as prerrogativas expostas, respeitando a natureza das perguntas e das informações necessárias para realização da análise, elaborou-se, para este estudo, dois

questionários semiestruturados. O questionário destinado aos coordenadores foi composto apenas com questões abertas e uma pergunta dicotômica, já o questionário aplicado aos docentes foi estruturado com questões abertas, dicotômicas e de múltipla escolha.

Conforme Prodanov e Freitas (2013), nas perguntas abertas não há limitações de escolha para os participantes, pois os mesmos ficam livres para responderem com suas próprias palavras às indagações propostas. Nas perguntas de múltipla escolha, Cooper e Schindler (2016) explicam que é dado um rol de alternativas, sempre mais de duas opções de respostas, e o respondente pode escolher apenas uma, ou várias dentre as apresentadas.

No que se refere as perguntas dicotômicas, caracterizam-se pela apresentação de duas opções, duas alternativas, onde deve-se escolher apenas uma, o que permite considerá-las, na maioria das vezes, opostas (COOPER; SCHINDLER, 2016; PRODANOV; FREITAS, 2013). Os dois questionários desenvolvidos foram construídos através da ferramenta de formulários da *Google Forms*.

O questionário aplicado aos coordenadores dos cursos de mestrado em Controladoria e/ ou Contabilidade foi composto por apenas duas seções contendo, ao todo, 11 questões. A primeira seção teve como intuito identificar o nome e a instituição que o respondente representa, sendo constituída de uma questão aberta. A segunda e última seção, objetivou traçar o perfil dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil, para isso foram utilizadas 9 questões abertas e apenas uma dicotômica.

O questionário destinado aos docentes que ministram e/ ou ministraram a disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado investigados foi estruturado com quatro seções e um total de 28 questões. A primeira seção objetivou definir o nome, a instituição e a natureza do mestrado que o docente representa, utilizando-se de duas questões, uma aberta e outra dicotômica. A seção 2 almejou identificar o perfil dos docentes, abarcando um total de 10 questões, sendo duas dicotômicas e oito abertas.

A seção 3, composta por três questões de múltipla escolha com mais de uma resposta aceitável, buscou apresentar quais as competências dos *controllers* são desenvolvidas na disciplina de Controladoria pelos respectivos docentes. A última e quarta seção foi composta por 13 questões, sendo sete de múltipla escolha, quatro abertas e duas dicotômicas. Nesta seção, as perguntas foram voltadas aos aspectos conceituais, procedimentais e profissionais da área de Controladoria, por esta razão todas as respostas foram selecionadas com base na percepção dos mesmos sobre os diversos aspectos relacionados a área de Controladoria.

Quadro 40 – Desenho metodológico do questionário destinado aos coordenadores

Questionário	Dicotômicas	Abertas	Total de questões por seção
	Nº de questões	Nº de questões	
Seção I – Nome e instituição que representa	-	1	1
Seção II - Perfil dos cursos de pós-graduação stricto sensu em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil	1	9	10
Total de questões	1	10	11

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Quadro 41 – Desenho metodológico do questionário destinado aos docentes

Questionário	Dicotômicas	Abertas	Múltipla escolha	Total de questões por seção
	Nº de questões	Nº de questões	Nº de questões	
Seção I – Nome, instituição e natureza do mestrado que representa	1	1	-	2
Seção II - Perfil dos docentes que lecionam a disciplina de Controladoria em mestrados de Ciências Contábeis e/ou em Controladoria	1	9	-	10
Seção III - Competências dos <i>controllers</i> desenvolvidas na disciplina de Controladoria sob a responsabilidade do docente	-	-	3	3
Seção IV - Percepção do docente sobre aspectos relacionados a Controladoria	2	4	7	13
Total de questões	4	14	10	28

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A fim de validar o questionário, antes de enviá-lo e após a sua elaboração, foi realizado o pré-teste. De acordo com Marconi e Lakatos (2003), o pré-teste almeja verificar com um grupo, ou parte dos respondentes, se existem erros que possam ser corrigidos antes do envio definitivo, como a inconsistência ou complexidade das questões, ambiguidade ou linguagem inacessível, perguntas supérfluas, entre outras.

Corroborando com o entendimento anterior, Kauark, Manhães e Medeiros (2010) reconhecem a necessidade do procedimento para que sejam corrigidos possíveis erros de reformulação. Já Cooper e Schindler (2016), complementam que o pré-teste requer que o questionário seja avaliado por respondentes participantes ou por respondentes que possuem características semelhantes.

Nesta investigação, o pré-teste foi realizado com dois coordenadores e três docentes durante o mês de novembro de 2019. Foi solicitado que os mesmos respondessem e posteriormente emitissem comentários sobre os questionários a fim de identificar falhas existentes. Quanto às críticas recebidas, todas tiveram teor positivo, contudo apontaram o tamanho do questionário do docente e de algumas nomenclaturas como pontos a serem

ajustados. Diante disso, foram acatadas as sugestões de melhorias, sendo realizada a reformulação do instrumento de coleta, a fim de eliminar e evitar qualquer erro futuro.

Os questionários validados foram enviados inicialmente no dia 28/11/2019 e foram coletadas respostas até o dia 10/01/2020. Durante este prazo, na realidade das instituições de natureza pública, foi reforçado a solicitação da participação dos docentes e coordenadores através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC), no qual qualquer pessoa física ou jurídica pode encaminhar pedidos de acesso à informação aos órgãos públicos e entidades do Executivo Federal.

Este procedimento, no entanto, embora tenha possibilitado a obtenção de algumas respostas, teve em sua maioria um retorno negativo por parte dos órgãos, apoiados no argumento de que o e-SIC não é um instrumento hábil para o recebimento e processamento de informações de natureza acadêmica.

Como resultado foram obtidas dos docentes 27 respostas do quantitativo de 51 questionário disparados. Contudo, devido ao preenchimento inadequado do questionário, optou-se por desconsiderar e excluir a participação de um dos docentes, o que resultou no quantitativo de 26 participantes. Já os coordenadores, dos 33 programas que integraram o universo resultante, 12 responderam o questionário, contudo as outras informações foram obtidas através dos dados disponíveis nos documentos encontrados nos sites institucionais das IES.

3.6 TÉCNICAS PARA A ANÁLISE ESTATÍSTICA DE DADOS

Em consonância com os objetivos deste estudo, optou-se por utilizar a estatística descritiva para analisar e apresentar os resultados obtidos. A estatística descritiva é, segundo Silvestre (2007), definida como um conjunto de métodos que permitem à organização e descrição dos dados por meio de indicadores sintéticos ou sumários. Barbosa e Milone (2004, p. 5) afirmam que a estatística descritiva “coleta, critica, organiza convenientemente e resume em tabelas, figuras ou dados ou informes características e relativos aos fenômenos estudados”.

Guedes et al. (2005) discorrem que o objetivo básico é resumir uma série de valores de mesma natureza, para que se tenha uma visão ampla da variação dos mesmos. Os dados, segundo os autores, podem ser organizados e descritos por meio de tabelas, de gráficos e de medidas descritivas.

Segundo com Fávero et al. (2009) a estatística descritiva possibilita ao pesquisador compreender melhor o comportamento dos dados por meio das tabelas, gráficos que sinalizam tendências, valores atípicos e variabilidade, por exemplo.

No estudo em tela, a estatística descritiva foi utilizada para apresentar, em frequências absolutas e relativas, por meio de distintas tabelas, os resultados obtidos sobre as características dos cursos, disciplinas, docentes e competências desenvolvidas no ensino da Controladoria nos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

Quadro 42 – Desenho metodológico para análise de dados

Análise dos dados (técnica estatística utilizada)	Estatística descritiva
Software utilizado	<i>Microsoft Excel</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A técnica também foi utilizada para apresentar a percepção dos docentes sobre os principais aspectos da Controladoria. A tabulação e apresentação dos dados obtidos foi realizada através do *software Microsoft Excel*, conforme apresentado no Quadro 42.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa. A análise dos resultados está assim estruturada: o tópico 4.1 apresenta os resultados que tratam sobre as principais características dos cursos e disciplinas examinados; o tópico 4.2 aponta os resultados relativos aos conteúdos e competências abordados na disciplina de Controladoria ofertada pelos cursos; e o tópico 4.3 discorre sobre os achados que abarcam os dados relacionados aos docentes, suas percepções sobre a área em discussão e ainda a comparação entre as competências desenvolvidas na disciplina e desejáveis aos *controllers*.

4.1 AS CARACTERÍSTICAS DOS CURSOS E DISCIPLINAS DE CONTROLADORIA DOS MESTRADOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E/OU CONTROLADORIA

A finalidade deste item é atender ao primeiro objetivo específico deste estudo, que busca identificar as principais características curriculares das disciplinas de Controladoria e dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

4.1.1. As características dos cursos

Para identificar as principais características curriculares dos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil, foram demonstrados e analisados aqueles considerados participantes da pesquisa, ou seja, os cursos que foram representados pela participação dos seus respectivos coordenadores e docentes.

Então, partindo-se dessa premissa, foi estudado o total de 22 cursos, de um universo composto por 32, ou seja, aproximadamente 69% de todos os cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil participaram deste estudo.

Neste tópico foram analisadas as seguintes características dos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria: frequências dos cursos participantes por região, total de cursos por região, comparativo de cursos por região, natureza dos cursos participantes, natureza dos cursos por região, denominações dos cursos, número de linhas de pesquisa e suas denominações, tempo de existência dos cursos e conceito CAPES.

Inicialmente foi identificada uma predominância de cursos na região Sudeste, talvez por ter sido a pioneira região na oferta dos cursos de mestrado em contabilidade, conforme

salientado pelos autores Peleias et al. (2010), associado ao porte da região e sua influência nacional.

Tabela 1 - Distribuição de frequência total dos cursos por região

Região	Frequência	%
Norte	0	0,0%
Nordeste	8	25,0%
Centro-Oeste	3	9,4%
Sudeste	13	40,6%
Sul	8	25,0%
Participantes	22	68,8%
Não-participantes	10	31,3%
Total	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em um comparativo de cursos participantes e não-participantes por região, pode-se afirmar que houve maioria dos participantes em todas as regiões, com um pouco maior representatividade nas regiões Sul e Nordeste.

Percebe-se que do total de cursos que integram o universo deste estudo, a maioria (68,8%) deles participaram da pesquisa. Apresentando uma frequência de 40,6%, representado por um total de 13 cursos, a região Sudeste é a que mais possui cursos de mestrado em Controladoria e/ou Ciências Contábeis no Brasil.

Tabela 2 - Distribuição de frequência sobre o comparativo de cursos por região

Docentes	Nordeste		Centro-Oeste		Sudeste		Sul	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Participantes	6	75%	2	66,7%	7	53,8%	7	87,5%
Não-participantes	2	25%	1	33,3%	6	46,2%	1	12,5%
Total	8	100%	3	100%	13	100%	8	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A distribuição dos cursos participantes por região não mostra uma participação majoritária de nenhuma região. As regiões Sudeste e Sul apresentaram um mesmo número de cursos participantes, representadas por um total de 7 cursos cada, mas proporcionalmente a região Sul obteve uma participação muito mais elevada, com 87,5% dos cursos tendo atendido à solicitação de participação na pesquisa de forma positiva. A região Nordeste aparece logo após com 6 cursos, contudo, a região Norte, não tem nenhum curso de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria em funcionamento na época da coleta de dados.

Tabela 3 - Distribuição de frequência dos cursos participantes por região

Região	Frequência	%
Norte	0	0,0%
Nordeste	6	27,3%
Centro-Oeste	2	9,1%
Sudeste	7	31,8%
Sul	7	31,8%
Total	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No tocante à natureza dos cursos, identificou-se que a grande maioria dos cursos de mestrado em Controladoria e/ou Ciências Contábeis no Brasil são acadêmicos, o que foi devidamente representada na amostra trabalhada.

Tabela 4 - Distribuição de frequência total da natureza dos cursos

Natureza do curso	Frequência	%
Acadêmico	27	84,4%
Profissional	5	15,6%
Participantes	22	68,8%
Não-participantes	10	31,2%
Total	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Essa maciça maioria de mestrados acadêmicos pode ser justificada pela realidade geral dos cursos de mestrado no país, em virtude do surgimento dos cursos de mestrado profissional ser muito mais recente, já que segundo Peleias et al. (2010) entre 1998 e 2007, 15 novos programas de mestrado e/ou doutorado foram criados, sendo apenas quatro profissionais.

Tabela 5 - Distribuição de frequência da natureza dos cursos participantes

Natureza do curso	Frequência	%
Acadêmico	19	86,4%
Profissional	3	13,6%
Total	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Foi possível confrontar a participação dos cursos de mestrados acadêmicos e profissionais frente à representação de cada um no universo da pesquisa. Sendo assim, do universo desta pesquisa foram estudados, aproximadamente, 70% dos cursos de mestrado acadêmico e 60% dos cursos de mestrado profissional em Ciências Contábeis e Controladoria, apesar de todos terem sido contatados, conseguiu-se maioria de participantes nos dois segmentos dos cursos.

Tabela 6 - Distribuição de frequência dos cursos de mestrado acadêmico e cursos participantes por região

Região	Total de Mestrados acadêmicos	Mestrados acadêmicos participantes	Percentual de participantes
Norte	0	0	0%
Nordeste	7	6	85,7%
Centro-Oeste	3	2	66,7%
Sudeste	9	4	44,4%
Sul	8	7	87,5%
Total	27	19	70,4%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Tabela 7 - Distribuição de frequência dos cursos de mestrado profissional e cursos participantes por região

Região	Total de Mestrados profissionais	Mestrados profissionais participantes	Percentual de participantes
Norte	0	0	0%
Nordeste	1	0	0%
Centro-Oeste	0	0	0%
Sudeste	4	3	75%
Sul	0	0	0%
Total	5	3	60%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A importância em analisar as denominações dos cursos advém do fato das mesmas terem relação direta com o objetivo do curso e da formação discente, o que interessa ao tema desta dissertação. Desta forma, dentre os 22 cursos participantes, as denominações “Mestrado em Ciências Contábeis” e “Mestrado em Contabilidade” foram as que, respectivamente, obtiveram maior expressividade, como já era esperado. Apenas um curso é denominado puramente de Controladoria. Registra-se que existem mais 4 cursos que são de Controladoria, considerando a junção com outra área: Contabilidade, Administração e Finanças.

Tabela 8 - Distribuição de frequência das denominações dos cursos participantes

Denominações	Frequência	%
Mestrado em Ciências Contábeis	10	45,5%
Mestrado em Contabilidade	3	13,6%
Mestrado Profissional em Ciências Contábeis	2	9,1%
Mestrado em Controladoria e Contabilidade	2	9,1%
Mestrado em Administração e Ciências Contábeis	1	4,5%
Mestrado em Ciências Contábeis e Administração	1	4,5%
Mestrado em Administração e Controladoria	1	4,5%
Mestrado em Controladoria	1	4,5%
Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças	1	4,5%
Total	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Esses dados sugerem que a maioria das disciplinas de Controladoria estão sendo ofertadas em cursos de mestrado em contabilidade, o que confirma o entendimento de autores

como Catelli (2006), Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), Oliveira (2008) e Oro et al. (2009), que consideram a Controladoria como uma evolução natural da contabilidade e assim, estão sendo incorporadas mais efetivamente na formação dos contadores. Souza (2019), defende que a Ciência Contábil é ciência mais próxima da Controladoria, pois ela fornece informações gerenciais, controle e estudo do patrimônio das instituições.

As outras denominações vinculam duas áreas do conhecimento entre si “Controladoria e Contabilidade”, “Ciências Contábeis e Administração”, “Administração e Controladoria”, e Controladoria e Finanças”. Isto corrobora com o pensamento de Borinelli (2006), que considera a Controladoria, assim como outras ciências sociais, não existe de maneira isolada, mas está relacionada a outras ciências como a Ciências Contábil, Administração, Economia, dentre outras.

É importante destacar que apenas um curso de mestrado apresenta em sua denominação somente Controladoria. Este cenário pode ser justificado pela ausência de consensualidade sobre vários aspectos da Controladoria, o que é ponderado por Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) quando defendem que ainda não há uma consolidação quanto a responsabilidade efetiva da Controladoria no Brasil.

De maneira complementar à denominação do curso de mestrado, as linhas de pesquisa também definem os rumos e objetivos do curso. A maciça maioria dos cursos participantes possui duas linhas de pesquisa, o que é muito comum no Brasil, tendo sido identificada um máximo de 4 diferentes linhas de pesquisa.

Tabela 9 - Distribuição de frequência do número de linhas dos cursos participantes

Número de linhas	Frequência	%
1	2	9,1%
2	16	72,7%
3	1	4,5%
4	3	13,6%
Total	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Do quantitativo total de 49 linhas de pesquisa identificadas nos cursos analisados, identifica-se destaque absoluto para “Contabilidade Gerencial”, sendo a linha que aparece em maior frequência seguida de “Contabilidade Financeira”. Também aparecem com destaque as linhas “Controle Gerencial” e “Controle de Gestão”.

As linhas de pesquisa dos programas nacionais *stricto sensu* em Ciências Contábeis e/ou Controladoria estão consoantes com os achados de Peleias et al. (2010), ao constatarem a

presença da Controladoria, Contabilidade Gerencial e Controle de Gestão na maioria dos programas reconhecidos pela CAPES.

Quadro 43 – Linhas de pesquisa dos cursos participantes

Curso	Linhas de Pesquisa
1	Contabilidade e Gestão estratégica Finanças e Avaliação de Empresas
2	Contabilidade Societária e Finanças Controle Gerencial
3	Contabilidade e controle de gestão Gestão e Inovação em Cadeias Produtivas
4	Contabilidade e Mercado financeiro Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade
5	Controladoria e Contabilidade gerencial Contabilidade para Usuários Externos Mercados Financeiro, de Crédito e de Capitais Educação e Pesquisa em Contabilidade
6	Contabilidade Financeira e Finanças Instituições e Eficiência das Organizações
7	Controladoria em entidades públicas e privadas
8	Controle de Gestão Contabilidade e Finanças
9	Contabilidade Gerencial Contabilidade para Usuários Externos
10	Contabilidade Gerencial e Controle em organizações Contabilidade Financeira e Finanças.
11	Contabilidade Financeira Contabilidade Gerencial
12	Informação Contábil para Usuários Internos Informação Contábil para Usuários Externos Informação Contábil para o Setor Público
13	Informação Contábil para Usuários Internos Informação Contábil para Usuários Externos
14	Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho Contabilidade Financeira e Pesquisa em Contabilidade
15	Organizações, Estratégia e sustentabilidade Contabilidade, Controladoria e Finanças
16	Controladoria e Controle gerencial Educação e Pesquisa em Contabilidade
17	Impactos da Contabilidade nas Organizações e na Sociedade
18	Estratégia, Desempenho e Controle Planejamento, Controle e Análise financeira
19	Contabilidade Gerencial Contabilidade Financeira
20	Controle Gerencial e Desempenho Informação Contábil e Decisões Financeiras
21	Contabilidade e Controladoria aplicadas ao setor público Finanças e mercado financeiro Contabilidade gerencial Contabilidade tributária
22	Contabilidade e Controladoria aplicadas ao setor público Finanças e mercado financeiro Contabilidade gerencial Contabilidade tributária

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Tendo ainda como base as linhas de pesquisas dos cursos de mestrado estudados, foi realizada uma segregação por áreas similares, o que permitiu enquadrá-las em três categorias: Contabilidade, Administração e Controladoria. E como já era esperado, a maioria está claramente expressa em Contabilidade e as demais linhas foram distribuídas igualmente entre as categorias de Administração e Controladoria.

Tabela 10 - Distribuição de frequência das linhas de pesquisa por área similar

Área	Linha de Pesquisa	%
Contabilidade	Contabilidade e Gestão estratégica	51,4%
	Contabilidade Societária e Finanças	
	Contabilidade e controle de gestão	
	Contabilidade e Mercado financeiro	
	Contabilidade para Usuários Externos	
	Contabilidade Financeira e Finanças	
	Contabilidade e Finanças	
	Contabilidade Gerencial	
	Contabilidade para Usuários Externos	
	Contabilidade Gerencial e Controle em organizações	
	Contabilidade Financeira e Finanças.	
	Contabilidade Financeira e Pesquisa em Contabilidade	
	Contabilidade, Controladoria e Finanças	
	Contabilidade e Controladoria aplicadas ao setor público	
	Contabilidade tributária	
	Contabilidade e Controladoria aplicadas ao setor público	
	Informação Contábil para o Setor Público	
Informação Contábil para Usuários Externos		
Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade		
Administração	Finanças e Avaliação de Empresas	24,3%
	Gestão e Inovação em Cadeias Produtivas	
	Instituições e Eficiência das Organizações	
	Controle de Gestão	
	Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho	
	Organizações, Estratégia e sustentabilidade	
	Estratégia, Desempenho e Controle	
	Planejamento, Controle e Análise financeira	
	Finanças e mercado financeiro	
Controladoria	Controle Gerencial	24,3%
	Controladoria e Contabilidade gerencial	
	Controladoria em entidades públicas e privadas	
	Controle de Gestão	
	Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho	
	Controladoria e Controle gerencial	
	Informação Contábil para Usuários Internos	
	Informação Contábil e Decisões Financeiras	
Controle Gerencial e Desempenho		

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Outra característica estudada na pesquisa em relação aos cursos, foi o tempo de existência, com base nas datas de início de cada curso, divulgadas pela plataforma sucupira da CAPES. Grande parte dos cursos participantes possui até 5 anos (45,5%), seguido por mais de um terço com funcionamento entre 6 e 15 anos.

Tabela 11 - Distribuição de frequência do tempo de existência dos cursos participantes

Faixas	Frequência	%
Até 5 anos	10	45,5%
De 6 a 15 anos	8	36,4%
De 16 a 20 anos	3	13,6%
Acima de 20 anos	1	4,5%
Total	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Por último, mas não menos importante, levantou-se os conceitos CAPES de cada um dos cursos. Sabe-se que para serem recomendados pela CAPES, os cursos de mestrado precisam ter no mínimo conceito “3”, sendo este um dos parâmetros para o reconhecimento do universo da pesquisa.

Metade dos cursos participantes possuem o conceito 3, o mínimo exigido pela CAPES para avaliá-lo como um curso recomendado, o que pode ser justificado pela natureza recente da maioria dos cursos. De maneira relativa, 27,3 % possuem conceito “5”, e 45,5% possuem conceitos 4 ou 5, enquanto apenas 1 curso possui o conceito “6”.

Tabela 12 - Distribuição de frequência do conceito CAPES dos cursos participantes

Conceitos	Frequência	%
3	11	50,0%
4	4	18,2%
5	6	27,3%
6	1	4,5%
Total	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Por fim, concluindo as análises relacionadas diretamente a identificação das principais características curriculares dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil, pode-se afirmar que a maioria dos cursos participantes da pesquisa está localizada na região Sudeste, é acadêmico, possui duas linhas de pesquisa voltadas à área de contabilidade, existe de 5 a 15 anos e possui conceito 3 da CAPES.

A incidência maior de cursos de mestrados acadêmicos e de sua localização na região Sudeste pode ser explicada pelo pioneirismo de ambos, em virtude dos cursos de mestrado profissional na área em discussão terem surgido depois, e da região Sudeste ter ofertado o

primeiro curso de mestrado em Contabilidade no ano de 1970, pela Universidade de São Paulo e, posteriormente, em 1978, o segundo curso de mestrado em Contabilidade na Pontifícia Universidade Católica (PUC).

Os achados quanto às linhas de pesquisa demonstram que as semelhanças encontradas entre elas podem ter como justificativa a influência dos cursos mais antigos sobre os mais recentes, visto que conforme os dados da Tabela 11, quase metade dos cursos são novos com tempo de existência de até 5 anos, o que corrobora a compreensão de que os mais antigos podem ter sido utilizados como exemplos, modelo padrão para estruturar o currículo dos programas de mestrado em Controladoria posteriores, o que impulsionaria sua aprovação e institucionalização.

A relação entre o tempo de existência e o conceito CAPES também merece menção, já que metade dos cursos possuem conceito 3, o mínimo exigido para o seu funcionamento, podendo sugerir um desempenho regular, enquanto que 45,5% deles são considerados novos por terem até 5 anos de existência. Visto que a avaliação da pós-graduação *stricto sensu* é realizada a cada quatro anos, permite-se o entendimento de que massiva parte dos cursos possuem tal índice avaliado por ser de natureza recente, já que podem ter passado pelo seu primeiro processo de avaliação mantendo o mesmo conceito, ou ainda não terem sido avaliados.

4.1.2. As características das disciplinas

A fim de levantar as principais características das disciplinas de Controladoria dos mestrados em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil, foram observados os seguintes atributos: frequência das denominações das disciplinas, carga horária e natureza da oferta.

Tais características foram alcançadas através das informações disponíveis nos programas, sites institucionais e ainda pelas contribuições dos coordenadores e docentes que responderam aos respectivos questionários deste estudo.

Foram identificadas sete denominações distintas para a disciplina de Controladoria. É importante ressaltar, que dos 22 cursos participantes, apenas 21 apresentaram a denominação da disciplina, sendo esta a base de análise para definição deste atributo. A maioria é denominada apenas de Controladoria, mas outras denominações incluem especificidades como “Controladoria Empresarial”, “Controladoria Avançada”, “Controladoria e Contabilidade Gerencial” e “Controladoria e Custos”.

Tabela 13 - Distribuição de frequência das denominações das disciplinas

Denominações	Frequência	%
Controladoria	12	57,1%
Controle Gerencial	3	14,3%
Controladoria Empresarial	2	9,5%
Contabilidade Gerencial	1	4,8%
Controladoria Avançada	1	4,8%
Controladoria e Contabilidade gerencial	1	4,8%
Controladoria e Custos	1	4,8%
Total	21	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

As disciplinas denominadas “Controle Gerencial” e “Contabilidade Gerencial” são consideradas correlatas da Controladoria, o que foi corroborado pelos docentes que lecionam as mesmas. Isto está diretamente relacionado ao entendimento de Moreno (2017), ao afirmar que a Controladoria vai além da Contabilidade e não existe consenso a respeito das inúmeras perspectivas da Controladoria. Segundo o autor, isso permite que surjam argumentos que determinam uma ligação estreita e de dependência da Controladoria com a Contabilidade, permitindo que ela seja considerada uma alternativa à Contabilidade Gerencial.

Peleias et al. (2010), também relacionam essa proximidade entre Controladoria e Contabilidade Gerencial quando afirmam que estão inseridos como áreas temáticas nos principais eventos científicos da área contábil e de gestão do país.

Outra característica investigada sobre a disciplina de Controladoria, foi a distribuição da carga horária, o que pode comunicar qual a importância atribuída à mesma, haja visto que quanto maior a carga horária, mais conteúdos serão contemplados, por exemplo.

Para tal reconhecimento, foram analisadas as 17 disciplinas que apresentaram suas respectivas cargas horárias em seus programas, sites institucionais e/ou foram afirmadas através das respostas dos coordenadores dadas aos questionários. Inicialmente não foi identificada uma predominância de determinada carga horária. As disciplinas com carga horária de 45 e 60 horas aparecem com maior expressividade se comparada às demais, visto que dentre as 17 disciplinas, são as que apareceram com maior frequência.

É fundamental realçar que há uma disparidade de carga horária muito elevada entre as disciplinas analisadas, visto que variam de 27 a 150 horas. A questão dos créditos também não foi homogênea, variando bastante.

Tabela 14 - Distribuição de frequência da carga horária das disciplinas

Cargas horárias	Frequência	%
27 h	2	11,8%
30 h	1	5,9%
40 h	1	5,9%
45 h	4	23,5%
60 h	6	35,3%
64 h	1	5,9%
120 h	1	5,9%
150 h	1	5,9%
Total	17	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Tais resultados divergem do estudo de Oro e Carpes (2008), embora que na realidade dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, sugerem citam que seria interessante a carga horária de 72h para a disciplina de Controladoria. Todavia, os autores convergem com a incidência das cargas horárias de 120 h e 150 h, pois ao considerarem o caráter multidisciplinar da área de Controladoria, sugeriram uma abordagem mais profunda e com carga horária superior que devesse ser responsabilidade dos programas de pós-graduação.

No que se refere à natureza da oferta, identificou-se que, das 16 disciplinas que asseguraram o acesso a esta característica, metade das disciplinas de Controladoria dos cursos de mestrado em Controladoria e/ou Ciências Contábeis no Brasil são obrigatórias. Em torno de 38% são optativas e têm caráter complementar e as demais são eletivas.

Tabela 15 - Distribuição de frequência da natureza da oferta das disciplinas

Natureza	Frequência	%
Obrigatória	8	50,0%
Optativa	6	37,5%
Eletiva	2	12,5%
Total	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Após os levantamentos realizados, quanto as características das disciplinas de Controladoria dos mestrados examinados, foram identificados os principais achados: a maioria das disciplinas são denominadas Controladoria, com cargas horárias de 45 e 60 horas mais expressivas e metade das disciplinas têm caráter obrigatório.

É mister discorrer que segundo este estudo, as definições quanto às denominações das disciplinas de Controladoria sofrem influência da concepção que se tem sobre a área, nas respectivas regiões brasileiras, e ainda do local de formação acadêmica dos docentes e coordenadores, pois algumas visões distintas foram notadas em termos de denominação: Controladoria, Controle de Gestão e Controle Gerencial.

4.2 OS CONTEÚDOS ABORDADOS E COMPETÊNCIAS DESENVOLVIDAS NAS DISCIPLINAS DE CONTROLADORIA DOS MESTRADOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E/OU CONTROLADORIA

O propósito deste tópico é cumprir o segundo e terceiro objetivos específicos desta análise, que anseiam, respectivamente: mapear os conteúdos abordados na disciplina de Controladoria ofertada nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria; e indicar as competências do *controller* desenvolvidas nas disciplinas de Controladoria ofertadas nos cursos estudados, definidas pelos docentes.

Para realização de tais objetivos, foram analisadas as informações disponíveis nos programas, matrizes e ementas disponíveis nos sites institucionais e ainda pelas contribuições dos docentes que participaram deste estudo.

4.2.1 Os conteúdos abordados nas disciplinas de Controladoria

Visando mapear os conteúdos abordados, bem como identificar semelhanças e divergências entre o tratamento dos mesmos nas disciplinas de Controladoria dos 22 cursos de mestrado investigados, foram encontrados disponíveis nos sites os conteúdos de 12 disciplinas.

De modo semelhante aos achados de Lima et al. (2013), a partir dos conteúdos identificados, foi também possível classificar os tópicos repetidos, ou não, em três grandes categorias congruentes à temática da Controladoria: Categoria 1: Aspectos Fundamentais da Controladoria; Categoria 2: Planejamento e Estratégias Organizacionais; e Categoria 3: Contabilidade e Controle Gerencial.

Quadro 44 – Categorias e Conteúdos abordados

Categorias	Conteúdos abordados
Aspectos Fundamentais da Controladoria	<ul style="list-style-type: none"> - Evolução histórica da Controladoria; - Definição, papel, funções e atividades da Controladoria; - Controladoria enquanto unidade administrativa; - Controladoria enquanto ramo do conhecimento; - Competências e posição hierárquica do <i>controller</i>; - Controladoria, estrutura organizacional e o processo de gestão; - Controladoria e Governança corporativa: teoria da agência e controle interno; - Novas tendências da função de Controladoria (<i>e-business</i>, logística e <i>supply-chain management</i>).
Planejamento e Estratégias Organizacionais	<ul style="list-style-type: none"> - O sistema empresa e seus subsistemas principais; - Modelo de gestão; - Modelo de mensuração, decisão e informação; - Sistema de Informação; - Estratégia e Planejamento estratégico; - Aspectos Comportamentais.

Contabilidade e Controle Gerencial	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidade Gerencial - história, definições, estado da arte, papel e importância; - Controle Gerencial – origem, definições, instrumentos, teorias, evolução do conceito; - Preços de transferência; - Custo de Oportunidade; - Orçamento empresarial; - Avaliação de desempenho (indicadores, medidas e métricas); - Gestão Econômica (GECON); - <i>Balanced Scorecard</i> (BSC); - Economic Value Added (EVA); - Artefatos da Contabilidade Gerencial; - Gestão de riscos.
------------------------------------	---

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A partir da análise dos conteúdos programáticos da disciplina de Controladoria foi identificado um total de 128 tópicos de conteúdos diferenciados, ou repetidos, por nomenclatura ou temática. Sendo que na Categoria 1: Aspectos Fundamentais da Controladoria, foram localizados 37 (trinta e sete) tópicos de conteúdos; na Categoria 2: Planejamento e Estratégias Organizacionais, foram contados 21 (vinte e um) e a última, a Categoria 3: Contabilidade e Controle Gerencial, foram identificados 70 (setenta) conteúdos.

Em termos percentuais, aproximadamente, nota-se que a ocorrência nas três categorias revela o destaque para Contabilidade e Controle Gerencial (55%), seguidas de Aspectos Fundamentais da Controladoria (29%) e Planejamento e Estratégias Organizacionais (16%). Isto confirma o entendimento de Borinelli (2006), Meireles (2009) e Oro, Beuren e Carpes (2013) de que as temáticas abordadas relativas ao ensino da Controladoria têm relação com outras áreas do conhecimento como Administração, Economia e Contabilidade.

Na Tabela 16, foram apresentados os tópicos mencionados mais de uma vez enquadrados em cada uma das três categorias mencionadas anteriormente. Observa-se a repetição majoritária de alguns tópicos, como Definição, papel, funções e atividades da Controladoria; Controle Gerencial – origem, definições, instrumentos, teorias, evolução do conceito; Avaliação de desempenho (indicadores, medidas e métricas) e Contabilidade Gerencial - história, definições, estado da arte, papel e importância.

Tabela 16 – Conteúdos mencionados nas disciplinas estudadas por categorias

Categoria 1 - Aspectos fundamentais da Controladoria	Repetições
Evolução histórica da Controladoria	3
Definição, papel, funções e atividades da Controladoria	10
Controladoria enquanto unidade administrativa	5
Controladoria enquanto ramo do conhecimento	5
Competências, funções e posição hierárquica do <i>controller</i>	2
Controladoria, estrutura organizacional e o processo de gestão	7
Controladoria e Governança corporativa: teoria da agência e controle interno	4
Novas tendências da função de Controladoria (<i>e-business</i> , logística e <i>supply-chain management</i>)	1

Total	36
Categoria 2 – Planejamento e Estratégias organizacionais	
O sistema empresa e seus subsistemas principais	4
Modelo de gestão	2
Modelos de mensuração, decisão e informação	7
Sistema de Informação	2
Estratégia e Planejamento estratégico	2
Aspectos Comportamentais	2
Total	19
Categoria 3 - Contabilidade e Controle gerencial	
Contabilidade Gerencial - história, definições, estado da arte, papel e importância	8
Controle Gerencial – origem, definições, instrumentos, teorias, evolução do conceito	9
Preços de transferência	3
Custo de Oportunidade	2
Orçamento empresarial	5
Avaliação de desempenho (indicadores, medidas e métricas)	9
Gestão Econômica (GECON)	5
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	2
<i>Economic Value Added</i> (EVA)	2
Artefatos da Contabilidade Gerencial	2
Gestão de riscos	2
Total	49

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Tabela 17 apresenta a relação dos 10 conteúdos mais frequentes nos documentos analisados. Observa-se que os 10 tópicos mais mencionados são considerados por, no mínimo, 5 das 12 disciplinas analisadas, o que sugere certa concordância quanto a abordagem dos conteúdos.

Está muito predominante a caracterização da Controladoria para a grande maioria dos conteúdos abordados nas disciplinas de controladoria estudadas, em termos de definição, papel, funções e atividades. Aspectos semelhantes foram identificados em relação ao controle gerencial e contabilidade gerencial.

Tabela 17 – Os 10 conteúdos mais mencionados na disciplina de Controladoria nos cursos investigados

Conteúdos	Frequência	%
Definição, papel, funções e atividades da Controladoria	10	83,3%
Controle Gerencial – origem, definições, instrumentos, teorias, evolução do conceito	9	75%
Avaliação de desempenho (indicadores, medidas e métricas)	9	75%
Contabilidade Gerencial - história, definições, estado da arte, papel e importância	8	66,7%
Controladoria, estrutura organizacional e o processo de gestão	7	58,3%
Modelos de mensuração, decisão e informação	7	58,3%
Controladoria enquanto unidade administrativa	5	41,7%
Controladoria enquanto ramo do conhecimento	5	41,7%
Orçamento empresarial	5	41,7%

Gestão Econômica (GECON)	5	41,7%
--------------------------	---	-------

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Diferentemente dos achados de Lima et al. (2013), nos 10 conteúdos mais abordados, observa-se a igual predominância dos tópicos relativos as categorias Contabilidade e Controle Gerencial (40%) e Aspectos Fundamentais da Controladoria (40%), seguida de Planejamento e Estratégias Organizacionais (20%).

Ainda que seja reconhecida a heterogeneidade que perpassa a área de Controladoria, com base nas categorias e nos conteúdos mais mencionados, buscou-se sugerir um modelo básico de conteúdos mais abordados na disciplina de Controladoria dos cursos de mestrado em Controladoria e/ou Ciências Contábeis nacionais:

Evolução e Caracterização da Controladoria: definição, papel, funções e atividades. A controladoria enquanto ramo do conhecimento, função organizacional e unidade administrativa. A organização: missão, visão e processo de planejamento estratégico. Sistemas de informação gerencial e sistemas de controle gerencial. Influências da controladoria na estrutura organizacional e processo de gestão. Competências do *controller* e sua atuação nas organizações. Modelos de gestão, mensuração, avaliação de desempenho, decisão e informação. Controladoria e Governança corporativa: teoria da agência e controle interno. Tendências da função de Controladoria (*e-business*, logística e *supply-chain management*).

Esta seção da análise dos resultados buscou mapear os conteúdos abordados a fim de identificar os mais utilizados que podem compor um modelo amplo de ementa para a disciplina de Controladoria ofertada nos cursos investigados.

Ainda sobre a abordagem dos conteúdos e dos enquadramentos em categorias, observou-se que a maioria dos tópicos se enquadram na Categoria 3, Contabilidade e Controle Gerencial, seguidas, nesta ordem, de Aspectos Fundamentais da Controladoria e Planejamento e Estratégias Organizacionais.

4.2.2. As competências dos *controllers* desenvolvidas nas disciplinas de Controladoria

O último atributo analisado nesta seção são as competências dos *controllers* desenvolvidas através do ensino da disciplina de Controladoria. A importância em se investigar

sobre esta característica é explicada também pelos argumentos de Cunha, Santos e Sobrinho (2019) e Oliveira (2011) de que a atuação dos *controllers* ainda possui rasas definições no cenário organizacional, o que possibilita que o profissional desempenhe distintos papéis em distintas empresas.

Por essas razões, ao se definir as competências desenvolvidas na disciplina, pode-se não apenas verificar qual o perfil do profissional da Controladoria que está sendo formado através do ensino da mesma, como ainda possibilita realizar uma comparação com o perfil deste profissional que está sendo exigido pelas organizações.

A fim de determinar as competências dos *controllers*, desenvolvidas através do ensino da disciplina de Controladoria, utilizou-se a classificação das competências do indivíduo de Fleury e Fleury (2011), que englobam as competências técnico-profissionais, sociais e de negócio, associadas às competências dos *controllers*, definidas pelos autores nacionais e estrangeiros estudados e citados no referencial teórico deste estudo, sendo dispostas aos docentes um total de 86, sendo 42 competências técnico-profissionais; 20 competências sociais e 24 de negócio.

Para fins desta investigação, foram consideradas as respostas dadas aos questionários pelos 26 docentes que lecionam e/ou lecionaram, na última vez em que foi ofertada, a disciplina de Controladoria dos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil.

As competências técnico-profissionais estão relacionadas aos conhecimentos e habilidades técnicas específicas e essenciais à performance do *controller* em sua área de atuação. Foram listadas para os docentes das disciplinas de Controladoria, 42 competências técnico-profissionais que integram a formação dos discentes desses cursos, baseadas no levantamento bibliográfico realizado para esta pesquisa.

O primeiro achado a ser apontado é que todas as 42 competências técnico-profissionais listadas são desenvolvidas por pelos menos um dos docentes em sua respectiva disciplina, variando em intensidade, contudo aproximadamente 60% das competências técnico-profissionais listadas são desenvolvidas por mais da metade dos docentes. Estas serão salientadas neste estudo.

A competência “Conhecimento na área de controladoria” é a mais desenvolvida nas disciplinas estudadas segundo a maciça maioria dos docentes (25). Seguida pelas competências: “Conhecimento na área econômica e financeira”, “Conhecimento na área contábil” e “Fornece suporte informacional à gestão”. A Tabela 18 apresenta especificamente as competências técnico-profissionais citadas pela maioria dos docentes que ministram a disciplina de controladoria nos cursos de mestrado estudados.

Interessante salientar que os docentes foram convidados a sugerir outras competências técnico-profissionais que não estavam presentes no rol das listadas, em razão disso, foi manifestada a inclusão das seguintes competências: “Formação de visão crítica” e “Uso de abordagens metodológicas e científicas para a realização de intervenções e resoluções de problemas práticos do dia-a-dia”.

Também é importante destacar que a competência técnico-profissional que menos apareceu no resultado da pesquisa foi “Administra obrigações da empresa com terceiros” com apenas 1 curso desenvolvendo-a. Este resultado é idêntico ao alcançado por Barros (2019), em sua investigação sobre as competências necessárias à formação do *controller* em cursos de pós-graduação *lato sensu* presenciais do estado de Pernambuco.

Os resultados expostos sobre as competências técnico-profissionais sugerem que os discentes que cursam a disciplina têm sua formação técnica voltada para as áreas contábil, econômica e financeira, validando o pensamento de autores como Souza e Borinelli (2009), Callado e Amorim (2017), Oliveira (2018), Cunha, Santos e Sobrinho (2019) que defendem que os *controllers* executam múltiplas funções, incluindo o apoio à gestão organizacional, através da execução do planejamento e reporte de informações para tomada de decisão.

Tabela 18 – Distribuição de frequência das competências técnico-profissionais mais desenvolvidas

Competências	Frequência	%
Conhecimento na área de controladoria	25	96,2%
Conhecimento na área econômica e financeira	23	88,5%
Conhecimento na área contábil	22	84,6%
Fornece suporte informacional à gestão	20	76,9%
Elabora os relatórios gerenciais	19	73,1%
Desenvolve análise financeira	19	73,1%
Elabora o planejamento financeiro e organizacional	18	69,2%
Desenvolve análise econômica	18	69,2%
Assessoria a cúpula administrativa	18	69,2%
Verifica a consistência e viabilidade dos planos	18	69,2%
Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas	18	69,2%
Conhecimento na área administrativa	17	65,4%
Conhecimento na área de tecnologia da informação	17	65,4%
Elabora as diretrizes de controles internos	17	65,4%
Elabora as políticas e orçamentos	17	65,4%
Conhecimento de outro idioma	16	61,5%
Habilidade com raciocínio lógico	16	61,5%
Coordena e reporta dados relevantes	16	61,5%
Controla os sistemas contábeis	16	61,5%
Elabora o orçamento anual	15	57,7%
Elabora a revisão de orçamento e planejamento	15	57,7%
Age como consultor interno	15	57,7%
Realiza análise de índices contábeis	15	57,7%

Fornece dados contábeis oportunos e precisos	14	53,8%
Desenvolve análise de riscos	14	53,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

As competências sociais referem-se às interações dos indivíduos, refletidas na sua capacidade de comunicação, flexibilidade, autocrítica, mobilização para mudança, sensibilidade cultural e o trabalho. São as competências necessárias para que o *controller* tenha um bom relacionamento com os gestores, membros internos e externos à organização.

No que se refere às competências sociais, em um total de 20 elencadas, nenhuma deixou de ser citada pelos docentes como sendo desenvolvida na formação de seus discentes, sendo pelo menos mencionadas por 12 dos 26 docentes participantes.

Ao mesmo tempo, nenhuma delas foi citada como sendo desenvolvida em todas as disciplinas de Controladoria. Contudo, das 20 competências sociais apresentadas, 18 são desenvolvidas por mais da metade dos docentes, o que representa um total de 90% das competências em tela.

Esse cenário demonstra que os cursos de mestrado em Controladoria e/ou Ciências Contábeis, através do ensino da disciplina de Controladoria, têm se preocupado em inserir em suas respectivas realidades, conteúdos e abordagens que propiciem o aprendizado das competências sociais aos seus alunos e possíveis futuros profissionais da Controladoria, talvez pela relevância crescente dessas competências para o bom desempenho profissional dos *controllers*.

A competência social “Possui capacidade de análise e síntese” foi a mais desenvolvida, segundo seus docentes, sendo apontada por 25 dos 26 participantes. Seguida por “Possui ética profissional” (23 professores) e por 20 docentes: “Interage bem com as pessoas” e “Adapta-se bem às mudanças e novas situações”. A competência social “Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe” foi apontada por 19 docentes.

Tabela 19 – Distribuição de frequência das competências sociais mais desenvolvidas na disciplina

Competências	Frequência	%
Possui capacidade de análise e síntese	25	96,2%
Possui ética profissional	23	88,5%
Interage bem com as pessoas	20	76,9%
Adapta-se bem às mudanças e novas situações	20	76,9%
Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe	19	73,1%
Possui imagem íntegra e confiável	18	69,2%
Possui postura proativa e realizadora	17	65,4%
Possui capacidade de autocrítica	17	65,4%
Busca o autodesenvolvimento	17	65,4%
Sabe negociar com as pessoas	17	65,4%

Escreve e fala com clareza e objetividade	16	61,5%
Possui flexibilidade nas relações interpessoais	16	61,5%
É persistente e não desiste frente aos obstáculos	16	61,5%
Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe	16	61,5%
Possui liderança e sabe gerir pessoas	15	57,7%
Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas	15	57,7%
Possui capacidade para prever e solucionar problemas interpessoais	14	53,8%
Tem conhecimento da história da organização	14	53,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Esse contexto confirma os achados de Amorim et al. (2018), Byrne e Pierce (2007), Callado e Amorim (2017), o CGMA (2014), e Gomes, Souza e Lunkes (2014) quando apresentam em suas pesquisas que as competências do *controller* reúnem dentre outras, a interação entre pessoas, liderança, integridade, ética, confiabilidade e flexibilidade nas relações interpessoais.

As competências de negócio estão relacionadas à compreensão do negócio e de sua interação com o mercado, clientes, concorrentes, o contexto político e social. Referem-se a pensar estrategicamente sobre as oportunidades do mercado, suas exigências e ameaças.

Com relação às 24 competências de negócio indicadas, 13 foram retratadas como sendo desenvolvidas por pelo menos mais da metade dos docentes, 9 delas foram mencionadas por menos da metade dos professores e apenas 3 foram citadas por exatamente metade dos participantes.

“Pensa e age estrategicamente” e “Gerencia indicadores de desempenho e performance” foram as mais citadas por 80,8% dos professores como utilizadas na formação dos seus discentes de Controladoria.

As competências “É criativo para solucionar problemas da empresa”, “Possui orientação para os resultados” e “Possui foco na qualidade em todas as decisões” também foram muito destacadas, seguidas por “Gerencia o sistema de informação da empresa”, “Promove interações da empresa com seu ambiente” e “Gera valor para organização.

É interessante expor que as três competências de negócio indicadas como menos desenvolvidas foram, em ordem crescente, “Gerencia carreira e gestão do estresse”, “Gerencia preços e descontos” e “Realiza a gestão de contratos e documentos”. A primeira é um preocupante porque todo profissional deveria gerenciar bem sua carreira, já que é responsável por ela, estando aí inserido o gerenciamento do estresse, que sendo uma carreira multifuncional há exigências diversas e elevadas.

Esses dados reforçam que a atuação dos futuros profissionais da Controladoria está orientada ao processo decisório, resultados, planejamento financeiro e estratégico, o que é

essencial segundo os autores Machado et al. (2010); Mosimann e Fisch (2009); Padoveze e Benedicto (2005); Sá e Amorim (2017); Souza e Borinelli (2009) e Weber (2011).

Percebe-se que atualmente o perfil do *controller* está sendo desenvolvido para que ele tenha conhecimento sobre o negócio da empresa, com uma visão holística, abarcando tanto a área técnica como de apoio à tomada de decisão.

Tabela 20 – Distribuição de frequência das competências de negócio mais desenvolvidas na disciplina

Competências	Frequência	%
Pensa e age estrategicamente	21	80,8%
Gerencia indicadores de desempenho e performance	21	80,8%
É criativo para solucionar problemas da empresa	19	73,1%
Possui orientação para os resultados	19	73,1%
Possui foco na qualidade em todas as decisões	19	73,1%
Gerencia o sistema de informação da empresa	18	69,2%
Promove interações da empresa com seu ambiente	17	65,4%
Gera valor para organização	17	65,4%
Sabe administrar o tempo para realizar atividades	16	61,5%
Busca melhoria contínua dos processos que participa	16	61,5%
Elabora planejamento financeiro organizacional	15	57,7%
Possui capacidade para tomar decisões imparciais	15	57,7%
Realiza a análise de risco organizacional	15	57,7%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com a finalidade de indicar as competências do *controller* desenvolvidas pelos docentes através da abordagem dos conteúdos e dos programas das disciplinas de Controladoria ofertadas nos cursos estudados, observou-se que as competências técnico-profissionais mais desenvolvidas nas disciplinas a partir das respostas dos docentes foram: “Conhecimento na área econômica e financeira”, “Conhecimento na área contábil”, “Fornecer suporte informacional à gestão”, “Elabora os relatórios gerenciais” e “Desenvolve análise financeira”

As competências sociais mais desenvolvidas para a formação dos discentes são: “Possui capacidade de análise e síntese”, “Possui ética profissional”, “Interage bem com as pessoas”, “Adapta-se bem às mudanças e novas situações”, “Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe” e “Possui imagem íntegra e confiável”.

Entre as competências de negócio elencadas, as que obtiveram maior frequência de desenvolvimento nas disciplinas dos cursos investigados foram: “Pensa e age estrategicamente”, “Gerencia indicadores de desempenho e performance”, “É criativo para solucionar problemas da empresa”, “Possui orientação para os resultados”, “Possui foco na qualidade em todas as decisões” e “Gerencia o sistema de informação da empresa”.

4.3 OS DOCENTES RESPONSÁVEIS PELA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA

O propósito deste item é atender aos dois últimos objetivos específicos definidos na pesquisa, a saber: identificar o perfil do docente e sua percepção sobre os aspectos conceituais, procedimentais e profissionais da Controladoria, bem como comparar similaridades e divergências entre as competências consideradas necessárias ao *controller* e as desenvolvidas pelos mesmos, através do ensino da disciplina.

Para assistir aos propósitos acima, foram analisados os dados obtidos através dos docentes, que aceitaram participar da pesquisa e responderam o questionário, divididos em três subtópicos: o perfil dos docentes, a percepção dos docentes e as comparações entre as competências dos *controllers* desenvolvidas na disciplina e desejáveis pelos docentes.

4.3.1 O perfil dos docentes

Esta parte da análise buscou conhecer o perfil dos docentes da disciplina de Controladoria dos mestrados em Ciências Contábeis e/ou Controladoria estudados. Para isto, foram investigadas as seguintes variáveis: frequência dos docentes participantes, total e por região; sexo; faixa etária; formação acadêmica e atuação em Controladoria.

De maneira inicial, foi investigado um total de 26 docentes, de um universo constituído por 51, ou seja, 51% dos docentes de todos os cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil participaram deste estudo.

Em conformidade com a identificação da preponderância de cursos na região Sudeste, como já era esperado, também foi observado que a maior frequência de docentes da disciplina de Controladoria ocorre na região Sudeste, talvez justificada pelo pioneirismo na área e significado da região para o país.

Tabela 21- Distribuição de frequência dos docentes pesquisados por região

Região	Frequência	%
Norte	0	0,0%
Nordeste	10	19,6%
Centro-Oeste	4	7,8%
Sudeste	25	49,0%
Sul	12	23,5%
Participantes	26	51,0%
Não-participantes	25	49,0%
Total	51	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Através da comparação de docentes participantes e não-participantes por região, pode-se alegar que houve maioria dos participantes nas regiões Sul e Nordeste. Por não possuir cursos de mestrado nas prerrogativas da pesquisa, a região Norte também não tem participação de nenhum docente no estudo em tela.

Tabela 22 - Distribuição de frequência dos docentes respondentes por região

Região	Frequência	%
Norte	0	0,0%
Nordeste	7	26,9%
Centro-Oeste	2	7,7%
Sudeste	9	34,6%
Sul	8	30,8%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A participação menos representativa dos docentes da região Sudeste foi identificada, apesar de todos os esforços para ampliação desses resultados, visto que ela possui a maior quantidade de professores da área de Controladoria nos mestrados analisados. Destaca-se que a região Nordeste foi a de melhor índice de resposta.

Tabela 23 - Distribuição de frequência sobre o comparativo de docentes por região

Docentes	Nordeste		Centro-Oeste		Sudeste		Sul	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Participantes	7	70%	2	50%	9	36%	8	66,7%
Não-participantes	3	30%	2	50%	16	64%	4	33,3%
Total	10	100%	4	100%	25	100%	12	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Ao investigar o sexo dos 51 docentes que lecionam Controladoria nos cursos de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria nacionais, universo da pesquisa, percebeu-se que a maioria é do sexo masculino. O que não confirma os resultados da maioria dos alunos já na graduação em Ciências Contábeis serem do sexo feminino nos últimos anos, segundo os Relatórios de Síntese de Área Ciências Contábeis do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, o INEP, em 2015 e 2018.

Tabela 24 - Distribuição de frequência do sexo dos docentes pesquisados

Sexo	Frequência	%
Masculino	35	68,6%
Feminino	16	31,4%
Total	51	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em um comparativo dos docentes participantes e não-participantes por sexo, pode-se afirmar que também houve maioria homens, contudo, em confrontação com a participação das mulheres, nota-se pouca diferença percentual, em menos de 10%.

Tabela 25 - Distribuição de frequência sobre o comparativo entre o sexo de docentes

Docentes	Masculino		Feminino	
	Frequência	%	Frequência	%
Participantes	19	54,3%	7	43,7%
Não-participantes	16	45,7%	9	56,3%
Total	35	100%	16	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Assim, os dados relativos ao sexo dos docentes respondentes revelam que a maioria é do sexo masculino, apresentando uma frequência de 73,1%, resultado bastante significativo, sugerindo uma atuação masculina influente na docência em Controladoria dos mestrados.

Esses resultados são consonantes com a realidade dos docentes nos cursos de pós-graduação *lato sensu* em Controladoria no país, a exemplo da pesquisa realizada por Cunha, Amorim e Silva (2018) em que captou 71,4% dos respondentes eram professores do sexo masculino.

Tabela 26 - Distribuição de frequência do sexo dos docentes participantes

Sexo	Frequência	%
Masculino	19	73,1%
Feminino	7	26,9%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quanto à faixa etária dos respondentes, metade deles está entre 50 e 59 anos, seguidos por 26,9% que está dos 40 aos 49 anos. Ou seja, a maioria dos docentes participantes tem mais de 40 anos. Isto significa contextualizar que os professores integrantes do estudo são considerados mais experientes profissionalmente, associado à necessidade de titulação de Doutor ser exigência para participação em mestrados, além de produção científica compatível.

Tabela 27 - Distribuição de frequência da idade dos docentes participantes

Faixa Etária	Frequência	%
De 30 a 39 anos	3	11,5%
De 40 a 49 anos	7	26,9%
De 50 a 59 anos	13	50,0%
60 ou mais	3	11,5%
Total	26	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No que tange à formação acadêmica dos docentes deste estudo, foram analisadas a área e o tempo de formado nos níveis de graduação, especialização, mestrado e doutorado. Em nível de graduação, massiva parcela possui graduação em Ciências Contábeis, o que já era esperado, visto que a área de Controladoria é predominantemente associada à contabilidade, conforme salientam Souza e Borinelli (2009).

Nota-se que o total de cursos ultrapassam o quantitativo de docentes participantes, tal fato é explicado porque alguns professores afirmaram ter se formado em mais de um curso de graduação.

Dentre outros cursos que os professores afirmaram cursar em sua graduação listam-se: Administração, Engenharias e Tecnologia e Processamento de Dados. A falta de unanimidade quanto à definição das competências dos *controllers* e responsabilidades da Controladoria, permite não só que profissionais com outras formações atuem na área, como propicia o agrupamento de conhecimentos de outras ciências.

Essa percepção é corroborada por Oro et al. (2009) quando afirmam que os engenheiros, administradores e analistas de sistemas têm ocupado cargos na área de Controladoria com maior frequência nos últimos anos.

Tabela 28 - Distribuição de frequência das graduações dos docentes participantes

Cursos	Frequência	%
Ciências Contábeis	20	76,9%
Administração	4	15,4%
Engenharias	4	15,4%
Tecnologia e Processamento de Dados	1	3,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quanto ao tempo de formado em nível de graduação, a pesquisa revelou que a grande maioria dos profissionais participantes deste estudo (80,8%) possui mais de 20 anos de conclusão da graduação. Este dado já era esperado, uma vez que a maioria dos docentes participantes dos cursos de mestrado em ciências contábeis e controladoria no Brasil serem Doutores e com mais de 40 anos.

Tabela 29 - Distribuição de frequência do tempo de formação na graduação dos docentes

Tempo de Formação	Frequência	%
Até 5 anos	2	7,7%
De 6 a 15 anos	4	15,4%
De 16 a 20 anos	2	7,7%
Acima de 20 anos	21	80,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No que se refere à especialização, grande parte dos participantes declararam não possuir cursos neste nível de formação (42,3%), e alguns afirmaram ser especialistas em Controladoria (11,5%). Aparentemente os docentes buscam logo um outro tipo de pós-graduação que deve ser *stricto sensu* e não *lato sensu*.

Interessante salientar que também foram citados outros cursos de especialização afins à Controladoria, cursados pelos docentes: “Contabilidade Gerencial e Financeira”, “Finanças”, “Administração de Empresas”, “Gestão Econômica” e “Gestão da Informação”.

Tabela 30 - Distribuição de frequência dos cursos de especialização dos docentes participantes

Cursos	Frequência	%
Não tem curso de especialização	11	42,3%
Controladoria	3	11,5%
Contabilidade Gerencial e Financeira	2	7,7%
Finanças	2	7,7%
Finanças Públicas	1	3,8%
Gerencial	1	3,8%
Contabilidade	1	3,8%
Contabilidade Gerencial	1	3,8%
Administração de Empresas	1	3,8%
Gestão Econômica	1	3,8%
Gestão da Informação	1	3,8%
Educação à Distância	1	3,8%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Outro dado identificado no perfil dos docentes pesquisados está relacionado ao tempo da formação em nível de especialização. A Tabela 31 evidencia que a maioria dos respondentes concluiu sua especialização há mais de 15 anos.

Tabela 31 - Distribuição de frequência do tempo de formação nos cursos de especialização dos docentes

Tempo de Formação	Frequência	%
Até 5 anos	1	6,7%
De 6 a 15 anos	2	13,3%
De 16 a 20 anos	5	33,3%
Acima de 20 anos	7	46,7%
Total	15	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Na busca por saber especificidades da formação docente em nível de mestrado, inicialmente não foi identificado nenhum curso preponderante na formação dos docentes. Contudo, nota-se destaque para os mestrados em Ciências Contábeis, Controladoria e Administração.

Tabela 32 - Distribuição de frequência dos cursos de mestrado dos docentes participantes

Cursos	Frequência	%
Ciências Contábeis	9	34,6%
Administração	5	19,2%
Controladoria e Contabilidade	4	15,4%
Engenharia de Produção	4	15,4%
Controladoria	3	11,5%
Contabilidade e Finanças	1	3,8%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Ao analisar o tempo de formado em nível de mestrado, requisito mínimo para atuarem na docência dos cursos de mestrado, apesar de significativamente decrescente o número de docentes que integram cursos de mestrado com apenas o nível de mestrado, percebe-se que a maioria tem mais de 15 anos como mestres.

Tabela 33 - Distribuição de frequência do tempo de formação nos cursos de mestrado dos docentes

Tempo de Formação	Frequência	%
Até 5 anos	0	0,0%
De 6 a 15 anos	10	38,5%
De 16 a 20 anos	7	26,9%
Acima de 20 anos	9	34,6%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Já em relação aos docentes com nível de doutorado, os achados demonstram que a maciça maioria dos 25 docentes já são doutores, principalmente nas áreas de Controladoria e Contabilidade. Apenas um docente ainda está cursando o doutorado, mas não mencionou qual o curso em formação.

Cursos de doutorado na área de Administração, Engenharia de Produção, Agronegócio e Gestão do Conhecimento também foram citados pelos respondentes.

Tabela 34 - Distribuição de frequência dos cursos de doutorado dos docentes participantes

Cursos	Frequência	%
Controladoria e Contabilidade	10	38,5%
Ciências Contábeis	5	19,2%
Engenharia de Produção	4	15,4%
Controladoria	2	7,7%
Administração	2	7,7%
Agronegócios	1	3,8%
Gestão do Conhecimento	1	3,8%
Cursando (não informado)	1	3,8%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os dados referentes ao tempo de formado nos cursos de doutorado demonstram que a maioria dos docentes (64%) possui até 15 anos de conclusão do doutorado.

Tabela 35 - Distribuição de frequência do tempo de formação nos cursos de doutorado dos docentes

Tempo de Formação	Frequência	%
Até 5 anos	8	28%
De 6 a 15 anos	9	36%
De 16 a 20 anos	7	28%
Acima de 20 anos	2	8%
Total	25	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quando questionados sobre a experiência em docência no ensino superior, 11 dos participantes (42,3%) comunicaram estarem lecionando no nível superior há mais de 20 anos.

Quanto à realidade dos docentes ministrando em cursos de pós-graduação *lato sensu* em Controladoria, autores como Cunha, Amorim e Silva (2018) identificaram resultado semelhante, com maioria dos docentes por eles pesquisados estarem atuando na docência acima de 10 anos.

Tabela 36 - Distribuição de frequência do tempo de docência no ensino superior

Tempo de Formação	Frequência	%
Até 5 anos	1	3,8%
De 6 a 15 anos	7	26,9%
De 16 a 20 anos	7	26,9%
Acima de 20 anos	11	42,3%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Em relação ao tempo de experiência em docência no mestrado, este estudo constatou que a majoritária parcela dos professores (88,5%) possui até 15 anos lecionando a disciplina de Controladoria nos cursos examinados.

Tabela 37 - Distribuição de frequência do tempo de docência em Controladoria no mestrado

Tempo de Formação	Frequência	%
Até 5 anos	12	46,2%
De 6 a 15 anos	11	42,3%
De 16 a 20 anos	3	11,5%
Acima de 20 anos	0	0,0%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Já em termos de atuação profissional como *controller*, embora não tenham representado a maioria, expressivos 11 dos 26 docentes (42,3%) declararam ter experiência profissional na área de Controladoria.

Esses achados demonstram que além de atuarem no meio acadêmico, esses docentes também atuam ou atuaram no campo organizacional, agregando ambas experiências que podem ser convertidas em conhecimentos para seus respectivos discentes.

Tabela 38 - Distribuição de frequência da atuação profissional dos docentes como *controller*

Atuação como <i>controller</i>	Frequência	%
Sim	11	42,3%
Não	15	57,7%
Total	26	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No que diz respeito ao tempo de experiência do docente como *controller*, a maioria (81,9%) possui até 15 anos de experiência na função. O que é interessante porque podem associar conhecimentos teóricos com a sua prática profissional.

Tabela 39 - Distribuição de frequência do tempo de atuação dos docentes como *controller*

Tempo de atuação	Frequência	%
Até 5 anos	5	45,5%
De 6 a 15 anos	4	36,4%
De 16 a 20 anos	2	18,2%
Acima de 20 anos	0	0,0%
Total	11	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O objetivo específico a ser atendido por esta seção foi o de mapear o perfil dos docentes da disciplina de Controladoria dos mestrados em Ciências Contábeis e/ou Controladoria nacionais.

Após as análises realizadas, em síntese, este estudo identificou que a maioria dos docentes participantes da pesquisa, os quais ministram a disciplina de controladoria em mestrados no Brasil, pertence ao sexo masculino, acima dos 40 anos, possui formação em Ciências Contábeis, com tempo de formado acima dos 20 anos.

Muitos dos docentes não possuem especialização, mas dentre os que têm há elevada concentração na área de contábeis e controladoria. Em nível de mestrado houve destaque para os docentes que cursaram Ciências Contábeis, Controladoria e Administração. Já em termos do doutorado, destacou-se as formações em Controladoria e Contabilidade, há no máximo 15 anos.

A maioria dos docentes lecionam no ensino superior há no mínimo 16 anos e até 15 anos lecionando a disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado. Por fim, grande parte dos docentes pesquisados atua como *controller* há no máximo 20 anos.

4.3.2 A percepção dos docentes sobre os principais aspectos da Controladoria

A fim de identificar a percepção dos docentes sobre os principais aspectos da Controladoria foram investigadas perspectivas conceituais, procedimentais e profissionais sobre a área temática.

Sobre a perspectiva conceitual, foram estudados os seguintes aspectos: definição da Controladoria; a Controladoria enquanto área do conhecimento humano – definição, objeto de estudo e ciências afins da Controladoria; e a Controladoria enquanto unidade organizacional – definição, missão, objetivos, nível organizacional e natureza da autônoma das atividades da Controladoria.

Por ser considerada uma área de estudo recente e ter surgido da prática organizacional, pode-se dizer que ainda inexistiu unanimidade quanto aos aspectos conceituais da Controladoria. Todavia, existe na literatura, uma linha de pensamento que a define sob duas principais vertentes: ramo do conhecimento e unidade organizacional. Existe ainda uma terceira linha que reconhece a Controladoria como uma função organizacional.

Com base nessas três linhas de pensamento, quanto à definição da Controladoria, os docentes elencaram aquelas que se enquadravam em suas respectivas concepções. Em conformidade com as repostas, observou-se que não existiu predominância de nenhuma das três definições listadas no questionário de coleta de dados. No entanto, mais da metade dos docentes, entende a controladoria como “função organizacional” e “unidade organizacional”, ambas com 69,2%, e “ramo do conhecimento” por 61,5%. Salienta-se que as repostas não eram excludentes.

Os achados estão congruentes com a visão de autores como, Borinelli (2006), Carvalho Júnior e Rocha (2009), Oliveira (2011) e Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013), os quais concordam que ainda não se tem um consenso sobre a definição exata do que é Controladoria. Lima et al. (2011, p. 47) explicam que a “amplitude do campo de estudos, da abrangência da área de atuação e da visão multidisciplinar a ela atribuídos” justificam a dificuldade em se conceituar precisa e unanimemente a Controladoria.

No entanto, as repostas dos docentes, que ministram a disciplina de Controladoria nos mestrados, convergem para o reconhecimento futuro destas concepções como principais

vertentes para integrar a definição da Controladoria. Visão que pode ser compreendida por Sousa e Bassolli (2013) quando salientam o número crescente de pesquisas sobre a temática, fator que pode impulsionar a Controladoria a possuir definições mais concisas.

Tabela 40 – Percepção dos docentes sobre a definição da controladoria

Definições	Frequência	%
A Controladoria é uma área do conhecimento humano	16	61,5%
A Controladoria é uma função organizacional	18	69,2%
A Controladoria é uma unidade (setor/departamento) da organização	18	69,2%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Indagados sobre quais outros aspectos deveriam ser considerados para definição da Controladoria, foram apontados por parte dos docentes a característica da interdisciplinaridade, a sua visão enquanto subárea do conhecimento humano vinculada à gestão de negócios, e houve ainda quem considerasse que a Controladoria está mal definida na literatura brasileira com pouca relação com a realidade.

Sobre o reconhecimento da Controladoria como área do conhecimento humano, tem-se, na literatura, o entendimento de que os pesquisadores brasileiros foram os principiantes no tratamento desta vertente. E sobre ela, existe um tratamento literário sob duas visões: como uma ciência autônoma ou como uma evolução da Contabilidade, citados no referencial teórico deste estudo.

A maioria dos docentes (68%) considera a Controladoria como estágio evolutivo da Ciência Contábil, um dado importante, uma vez que não estando unicamente definida desta forma perante a literatura, possibilita o surgimento de novos panoramas para sua definição e enquadramento dentro de uma ciência.

Beuren, Schlindwein e Pasqual (2007), Oliveira (2008) e Oro et al. (2009) são autores que concordam com as evidências do estudo, pois consideram a Controladoria como uma forma de evolução da contabilidade. Os autores acreditam que este estágio atual está voltado a uma maior preocupação em gerar informações para os gestores do que divulgá-las para os usuários externos às empresas.

Vale destacar que alguns autores como Assunção, Melo e Paiva (2018) trazem uma visão diferente, ao afirmar que a Controladoria ultrapassa o limite da Contabilidade, e adentra na área da Administração, pela falta de consenso quanto as suas funções e área de atuação da área de Administração.

Tabela 41 – Percepção dos docentes sobre a controladoria enquanto área do conhecimento

Definições	Frequência	%
A Controladoria é uma ciência autônoma	8	32%
A Controladoria é uma evolução da Contabilidade	17	68%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Outro aspecto pouco abordado na literatura e considerado importante para se conceituar a Controladoria como ramo do conhecimento, é definir qual o seu objeto de estudo. Foram solicitados aos docentes que citassem o objeto de estudo e os mais expressivos foram: as organizações, a gestão organizacional e o controle gerencial, econômico e/ou organizacional. Assim, de acordo com os dados, percebeu-se que não há um resultado expressivo para nenhum dos objetos mencionados

Esses resultados reforçam o que defendem vários autores sobre este tema, dentre eles Borinelli (2006) e Grande e Beuren (2008) ao discorrerem que o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, o seu modelo organizacional por completo, o qual compreende os modelos de gestão, decisão e de informação.

Tabela 42 – Percepção dos docentes sobre o objeto de estudo da controladoria

Objeto de estudo da controladoria	Frequência	%
As organizações	8	30,8%
A gestão organizacional	6	23,1%
O controle gerencial, econômico e/ou organizacional	9	34,6%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Partindo do princípio que a Controladoria, assim como outras ciências sociais, não existe isoladamente, foi perguntado aos docentes quais outras ciências mantêm interfaces com a Controladoria. E os resultados deixaram evidente que todos os docentes percebem a contabilidade como área afim da Controladoria.

Esse resultado é perfeitamente congruente com as ideias de Souza (2019), ao afirmar que ainda que se reconheça a relação com outras ciências, a contabilidade é a responsável pelo fornecimento das informações gerenciais, controle e estudo do patrimônio das instituições, por isso, torna-se mais próxima da Controladoria do que as outras áreas do conhecimento.

Apesar disso, é importante destacar que Administração, Economia, Psicologia, Direito e Estatística também foram apontadas, pela maioria dos participantes, como ciências afins, o que é confirmado na compreensão de Souza e Borinelli (2009).

Tabela 43 – Percepção dos docentes sobre as ciências afins da controladoria

Ciências	Frequência	%
Ciência Contábil	26	100%
Administração	25	96,2%
Economia	22	84,6%
Psicologia	18	69,2%
Direito	16	61,5%
Estatística	16	61,5%
Sociologia	15	57,7%
Matemática	11	42,3%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Também foi questionado se a Controladoria teria afinidade com outras ciências, e os dados evidenciam que para 40% dos respondentes, ela se relaciona com as Engenharias, e 30% com Sistema de Informação.

É interessante frisar que a Controladoria, em termos organizacionais, é de ampla atuação, uma vez que, dentro do rol das ciências sociais aplicadas, faz-se necessário o uso de informações lógicas, o que é comportado por essas áreas.

Tabela 44 – Percepção dos docentes sobre outras ciências afins da controladoria

Ciências	Frequência	%
Engenharias	4	40,0%
Sistema de Informação	3	30,0%
Filosofia	2	20,0%
Agronomia	1	10,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A Controladoria enquanto unidade administrativa é vista na literatura como um órgão, uma função, um serviço de informação ou um sistema de controle gerencial que busca permitir que as informações disponíveis ao processo decisório se tornem oportunas para os gestores atingirem propiciando a eficácia empresarial em suas diferentes áreas de atuação na empresa.

Quando questionados em relação às suas visões sobre a Controladoria como unidade organizacional, a maioria dos professores (69,2%) enxergaram a mesma como um órgão administrativo, ou seja, que atua dentro de uma organização como um setor específico. Esta percepção é justificável e aceitável, ainda que mesmo atuando como unidade organizacional, um dos seus principais objetivos é trabalhar de forma unificada com os demais departamentos.

Essa percepção é compartilhada por Figueiredo e Caggiano (2004), Borinelli (2006), Maximiano (2008) e Oro, Beuren e Carpes (2013), ao reiterarem a Controladoria como uma unidade administrativa com a missão de apoiar o processo de gestão da organização, utilizando-se de diversas áreas do conhecimento humano.

As respostas dos docentes estão em consonância com a literatura e demonstram que a atuação da Controladoria está relacionada com a empresa como um todo, ou seja, leva em consideração as características da mesma, para um bom desempenho de sua gestão organizacional e principalmente seu desempenho financeiro e econômico.

Tabela 45 – Percepção dos docentes sobre a controladoria enquanto unidade organizacional

Definições	Frequência	%
É um órgão administrativo (área, unidade, setor, departamento etc.)	18	69,2%
É um sistema de controle gerencial	12	46,2%
É uma função informativa e analítica	9	34,6%
É um serviço de informação econômica	4	15,4%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Como já identificado, a Controladoria atua de forma conjunta numa organização, desta forma, assim como outros setores, ela possui a sua razão de existência dentro da corporação, o que se conhece como missão. Então, em relação à missão da Controladoria, a percepção dos docentes revela que 50% deles concordam que ela consiste em “Apoiar à gestão e o processo de tomada de decisão com o fornecimento informações financeiras e não-financeiras”. Mas alguns também apontaram “Zelar pelo bom funcionamento, comportamento dos indivíduos, continuidade da organização” e “Avaliar e otimizar os resultados econômicos e globais da organização” como consideráveis missões da Controladoria.

Esse cenário está em consonância com as percepções de Almeida, Parisi e Pereira (2001) e Oro, Beuren e Carpes (2013) de que a missão da Controladoria é oriunda da cultura da empresa, tornando-se variante e contingencial, o que significa que ela sofre alterações de uma organização para outra.

Os resultados permitem reconhecer que a missão da Controladoria é assegurar a otimização dos resultados econômicos da empresa, pela integralização de todas as unidades organizacionais, visando a sobrevivência e longevidade organizacional.

Tabela 46 – Percepção dos docentes sobre a missão da controladoria

Missão	Frequência	%
Apoiar à gestão e o processo de tomada de decisão com o fornecimento informações financeiras e não-financeiras	13	50,0%
Avaliar e otimizar os resultados econômicos e globais da organização	5	19,2%
Zelar pelo bom funcionamento, comportamento dos indivíduos, continuidade da organização	5	19,2%
Gerar e maximizar o valor agregado da organização	2	7,7%
Integrar e assegurar a missão dos demais setores com a missão organizacional	1	3,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No estudo desenvolvido por Borinelli (2006), o autor menciona 10 objetivos ligados à Controladoria, estes por sua vez, foram elencados no questionário de coleta de dados para que os docentes expressassem suas respectivas percepções com relação a cada um deles. Quais sejam: Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases, Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores, Zelar pelo bom desempenho da organização, Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área, Garantir informações adequadas ao processo decisório, Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos, Criar condições para exercer o controle, administrar as sinergias existentes entre as áreas, Viabilizar a gestão econômica e Desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização

A Tabela 47 mostra que apenas o objetivo “Desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização” não foi considerado um dos objetivos da controladoria pela maioria dos professores.

Tabela 47 – Percepção dos docentes sobre os objetivos da controladoria

Objetivos	Frequência	%
Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases	23	88,5%
Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores	23	88,5%
Zelar pelo bom desempenho da organização	23	88,5%
Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área	22	84,6%
Garantir informações adequadas ao processo decisório	21	80,8%
Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos	21	80,8%
Criar condições para exercer o controle	20	76,9%
Administrar as sinergias existentes entre as áreas	18	69,2%
Viabilizar a gestão econômica	17	65,4%
Desenvolver relações com os <i>stakeholders</i> que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização	12	46,2%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Há, na teoria, debates sobre o enquadramento da Controladoria na estrutura organizacional no que se refere ao nível organizacional e a autoridade que a mesma possui. Os dados evidenciados na Tabela 48 demonstram, por 88,5% dos professores, que a Controladoria deve estar inserida no nível estratégico, o nível decisório mais elevado da organização e que decide os objetivos globais da empresa.

Essas evidências permitem a compreensão de que a Controladoria e seus profissionais têm um perfil de gestão, que envolvem a tomada de decisão através do auxílio aos gestores nos processos e na execução de atividades como: elaboração de relatórios, controle, custos e orçamento.

Tabela 48 – Percepção dos docentes sobre o nível organizacional desejável a controladoria

Nível Hierárquico	Frequência	%
Estratégico	23	88,5%
Tático	3	11,5%
Operacional	0	0,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quanto à natureza da autonomia da Controladoria, percebeu-se que a maioria dos respondentes classifica a mesma como um órgão de linha, afirmando que a Controladoria possui autonomia operacional. No entanto, 10 professores defenderam que ela possui autoridade administrativa, sendo assim considerada um órgão de *staff*, o que denota uma certa discordância e fragilidades relacionadas ao entendimento sobre a estrutura de poder da Controladoria.

Em conformidade com o campo teórico, nota-se que não há unicidade na concepção dos autores, mas a maioria deles, como Mosimann e Fisch (1999), Anthony e Govindarajan (2001), Horngren et al. (2004), Mambrini et al. (2004) e Lunkes e Schnorrenberger (2009), reconhecem a Controladoria como um órgão de *staff*, oferecendo subsídios para que se tomem decisões, mas sem participar efetivamente delas, por serem apoio à gestão organizacional.

Tabela 49 – Percepção dos docentes sobre a natureza da autonomia desejável para a controladoria

Natureza da autonomia	Frequência	%
Linha (autonomia operacional)	16	61,5%
Assessoria – <i>Staff</i> (autonomia administrativa)	10	38,5%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com as pesquisas desenvolvidas por Borinelli (2006) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011), existem 07 funções vinculadas à Controladoria, a saber: contábil, gerencial-estratégica, tributária, proteção e controle de ativos, controle interno, controle de risco, e gestão da informação.

Com base nas respostas dadas pelos docentes, enquadraram-se as mesmas conforme as funções acima listadas, o que permitiu identificar, de acordo com a Tabela 50, que a grande maioria dos participantes identificaram que a Controladoria tem função gerencial estratégica, correspondendo a 69,2%.

Tais resultados ratificam o estudo de Maciel e Lima (2011, p. 2) os quais abordam que “a valorização do cargo de *controller* é consequência direta da necessidade das empresas de elaborar planejamento estratégico e controlar os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços”.

Neste mesmo delineamento, Figueiredo e Caggiano (2004) e Weber (2011) mencionam que a Controladoria se inclina para uma realidade mais estratégica e menos

operacional, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, avaliação, orientações e divulgação das informações úteis que apoiem a tomada de decisão organizacional.

No entanto, notou-se que não existiu nenhuma função que obteve unânime aceitação ou total rejeição pelos docentes, corroborando com o entendimento de Lunkes e Schnorrenberger (2009), que defendem a abordagem de que as funções da Controladoria também ainda não possuem consolidação.

Tabela 50 – Percepção dos docentes sobre as funções da controladoria

Funções da controladoria	Frequência	%
Função Contábil	5	19,2%
Função Gerencial-Estratégica	18	69,2%
Função Tributária	2	7,7%
Função Proteção e Controle de Ativos	2	7,7%
Função Controle Interno	7	26,9%
Função Controle de Risco	3	11,5%
Função Gestão da Informação	7	26,9%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No tocante aos aspectos profissionais, os docentes foram questionados sobre qual a formação acadêmica desejável ao *controller*. Pelos resultados, verifica-se que 84,6% dos participantes identificaram que a formação acadêmica desejável ao *controller* é a de “Ciências Contábeis”. Isto já era esperado, uma vez que a maioria dos docentes é graduada em ciências contábeis, mestres e doutores também. Assim, estes resultados são coerentes com o que defendem Souza e Borinelli (2009), ao apontaram que a formação mais desejada em seus estudos também foi a de Ciências Contábeis.

Tabela 51 – Percepção dos docentes sobre a formação acadêmica desejável ao *controller*

Ciências	Frequência	%
Ciência Contábil	22	84,6%
Administração	0	0,0%
Economia	1	3,8%
Direito	0	0,0%
Estatística	0	0,0%
Matemática	0	0,0%
Outra	3	11,5%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quando perguntados sobre outras formações desejáveis ao *controller*, os cenários mais expressivos foram Administração, representando 43,8%, e qualquer outra formação correspondendo a 37,5%.

Esses dados somados à menção a “Economia” estão de acordo com Borinelli (2006) e Beuren, Bogoni e Fernandes (2008), quando afirmam que no cenário acadêmico, ocorrem formações massivas nas áreas de Ciências Contábeis, Administração e Economia.

Todavia, Oro et al. (2009) ratificam a ideia exposta quando comunicam que, engenheiros, administradores de sistemas têm ocupado o cargo de *controller*, o que certifica à menção às “Engenharias” por parte dos docentes.

Tabela 52 – Percepção dos docentes sobre outras formações desejáveis ao *controller*

Ciências	Frequência	%
Administração	7	43,8%
Engenharias	3	18,8%
Economia	2	12,5%
Qualquer formação	6	37,5%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre os idiomas desejáveis ao conhecimento do *controller*, verifica-se que a maioria dos participantes identificaram a língua inglesa como a mais desejável, representado por 65,4% dos docentes. Tais achados são validados pelos estudos de Oro et al. (2009), Ferrari et al. (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014), pelo fato de que o idioma inglês é altamente desejado para os profissionais da área de controladoria.

Já no estudo de Maciel e Lima (2011) identificou-se o domínio de línguas, porém sem especificação, o que aconteceu com 7,7% dos docentes participantes desta pesquisa.

Tabela 53 – Percepção dos docentes sobre os idiomas desejáveis ao conhecimento do *controller*

Idiomas	Frequência	%
Inglês	17	65,4%
Inglês e espanhol	7	26,9%
Não especificou	2	7,7%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No tocante às competências, entendidas como conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes que os docentes desejam que o *controller* possua, também foram apresentadas, assim como na investigação das competências desenvolvidas na disciplina, as 86 competências do *controller* definidas pelos autores citados no referencial teórico, sendo 42 competências técnico-profissionais; 20 competências sociais e 24 de negócio.

Conforme os dados elucidados na Tabela 54, as competências técnico-profissionais mais desejáveis ao *controller* na percepção dos docentes identificadas foram as seguintes: “Conhecimento na área contábil”, “Conhecimento na área de controladoria”, “Conhecimento na área econômica e financeira” e “Conhecimento na área administrativa”.

As 42 competências técnico-profissionais listadas, assim como na realidade das competências desenvolvidas na disciplina de controladoria (Tabela 18), são desejáveis aos *controllers* por pelo menos um dos docentes, variando em intensidade, com aproximadamente 60% das competências técnico-profissionais sendo consideradas desejáveis pela maioria dos docentes.

Tabela 54 - Percepção dos docentes sobre as competências técnico-profissionais desejáveis ao controller

Competências técnico-profissionais	Frequência	%
Conhecimento na área contábil	25	96,2%
Conhecimento na área de controladoria	23	88,5%
Conhecimento na área econômica e financeira	23	88,5%
Conhecimento na área administrativa	22	84,6%
Habilidade com raciocínio lógico	20	76,9%
Conhecimento na gestão de pessoas	19	73,1%
Conhecimento na área de tecnologia da informação	19	73,1%
Conhecimento de outro idioma	18	69,2%
Habilidade com dados estatísticos	18	69,2%
Desenvolve análise financeira	18	69,2%
Conhecimento na área fiscal e tributária	17	65,4%
Elabora os relatórios gerenciais	17	65,4%
Elabora o planejamento financeiro e organizacional	17	65,4%
Fornece suporte informacional à gestão	17	65,4%
Desenvolve análise de riscos	17	65,4%
Desenvolve análise econômica	17	65,4%
Coordena e reporta dados relevantes	16	61,5%
Controla os sistemas contábeis	16	61,5%
Fornece dados contábeis oportunos e precisos	16	61,5%
Realiza análise de índices contábeis	16	61,5%
Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas	16	61,5%
Assessora a cúpula administrativa	15	57,7%
Elabora as diretrizes de controles internos	14	53,8%
Elabora as políticas e orçamentos	14	53,8%
Elabora a revisão de orçamento e planejamento	14	53,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No que tange às competências sociais mais desejáveis ao *controller* na percepção dos docentes têm-se: “Possui capacidade de análise e síntese”, “Possui ética profissional”, “Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe”, “Possui imagem íntegra e confiável”, “Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas” e “Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe”.

Do total das 20 elencadas, nenhuma deixou de ser citada pelos docentes como sendo desejável para os *controllers*, sendo pelo menos mencionadas por 9 dos 26 respondentes.

Do mesmo modo que as competências sociais desenvolvidas na disciplina (Tabela 19), nenhuma delas foi citada como sendo desejável ao profissional da Controladoria por todos os

docentes. Todavia, das 20 competências sociais apresentadas, 15 são esperadas por mais da metade dos docentes, o que representa um total de 75% das competências sociais em tela.

Tabela 55 – Percepção dos docentes sobre as competências sociais desejáveis ao *controller*

Competências sociais	Frequência	%
Possui capacidade de análise e síntese	18	69,2%
Possui ética profissional	18	69,2%
Possui imagem íntegra e confiável	16	61,5%
Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas	16	61,5%
Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe	16	61,5%
Escreve e fala com clareza e objetividade	15	57,7%
Possui postura proativa e realizadora	15	57,7%
Adapta-se bem às mudanças e novas situações	15	57,7%
Interage bem com as pessoas	14	53,8%
Possui liderança e sabe gerir pessoas	14	53,8%
Possui flexibilidade nas relações interpessoais	14	53,8%
Possui capacidade de autocrítica	14	53,8%
Tem controle emocional	14	53,8%
Tem tolerância a pressão e estresse	14	53,8%
Sabe negociar com as pessoas	14	53,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre as competências de negócio mais desejáveis ao *controller*, na percepção dos docentes, encontram-se destacadas: “Pensa e age estrategicamente”, “Gera valor para organização”, “Gerencia indicadores de desempenho e performance”, “Gerencia o sistema de informação da empresa” e “Possui orientação para os resultados”.

Quanto aquelas menos desejadas, em ordem crescente, estão “Gerencia carreira e gestão do estresse” e “Promove interações da empresa com seu ambiente”.

Percebe-se, com relação às 24 competências de negócio indicadas, que 9 foram retratadas como sendo desejáveis por mais da metade dos docentes, 14 delas foram mencionadas por menos da metade dos professores e apenas 1 foi citada por exatamente metade dos respondentes.

Tabela 56 – Percepção dos docentes sobre as competências de negócio desejáveis ao *controller*

Competências de negócio	Frequência	%
Pensa e age estrategicamente	19	73,1%
Gera valor para organização	17	65,4%
Gerencia indicadores de desempenho e performance	17	65,4%
Gerencia o sistema de informação da empresa	17	65,4%
Possui orientação para os resultados	16	61,5%
Possui foco na qualidade em todas as decisões	15	57,7%
Busca melhoria contínua dos processos que participa	15	57,7%
Sabe administrar o tempo para realizar atividades	14	53,8%
Possui capacidade para tomar decisões imparciais	14	53,8%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Quando perguntados sobre quais outras competências seriam desejáveis ao profissional da Controladoria, foi apontada por um dos docentes o “Conhecimento de IFRS”, o *International Financial Reporting Standards*, conhecido no Brasil como as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, sendo reconhecido como o modelo de normas contábeis que as empresas devem aderir para atender às normas internacionais, permitindo que seus respectivos balanços contábeis sejam interpretáveis em outros países.

Esta seção teve como objetivo identificar a percepção dos docentes sobre os aspectos conceituais, procedimentais e profissionais da Controladoria. Quanto aos aspectos conceituais identificou-se que mais da metade dos docentes, definem a Controladoria uma “função organizacional” (69,2%), “unidade organizacional” (69,2%) e “ramo do conhecimento” (61,5%).

Esses achados demonstram que inexistem homogeneidade sobre o entendimento da área de Controladoria, já que as percepções quanto às suas definições não são unânimes. Entretanto, percebe-se que há uma maior inclinação para compreensão da Controladoria no âmbito organizacional, como uma função a ser executada ou como um setor integrante da estrutura das empresas, o que reforça o seu surgimento no meio profissional para depois ser discutida como uma área do conhecimento no meio acadêmico.

Enquanto área do conhecimento, a maioria dos professores consideram a Controladoria como uma evolução da Contabilidade (68%), que tem como objetos de estudo expressivamente o controle gerencial econômico e/ou organizacional (34,6%) e as organizações (30,8%), e possui, pela totalidade dos respondentes, interfaces com a Ciência Contábil.

Essas informações obtidas são apoiadas pela formação acadêmica dos docentes, pois a maioria deles (76,9%) são graduados em Ciências Contábeis e são pós-graduados em Contabilidade e Controladoria. Logo, entende-se o fato da Controladoria ser compreendida como uma evolução da Contabilidade, mantendo maior relação com esta seara do conhecimento na percepção dos docentes, do que outras áreas como a Administração e Economia.

Já na abordagem como unidade organizacional evidenciou-se que a maioria dos professores percebem a Controladoria como um órgão administrativo (69,2%) que tem a missão de “Apoiar à gestão e o processo de tomada de decisão com o fornecimento informações financeiras e não-financeiras”.

Sobre os seus objetivos, foram descritos pela maioria dos docentes “Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases”, “Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos

gestores”, “Zelar pelo bom desempenho da organização”, “Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área”, “Garantir informações adequadas ao processo decisório”, “Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos”, “Criar condições para exercer o controle” e “Administrar as sinergias existentes entre as áreas”.

No que se refere ao nível organizacional e a autoridade que a mesma possui, os achados demonstraram que a maioria dos professores acreditam que a Controladoria deve estar inserida no nível estratégico (88,5%) e classificam a mesma como um órgão de linha com autoridade operacional (61,5%).

O fato de terem mencionado a Controladoria predominantemente como um órgão de linha e não de *staff*, pode estar relacionado ao ponto de vista de que ao ser considerada órgão de assessoria a Controladoria perde parte de sua autoridade linear e poder hierárquico na estrutura organizacional, o que pode ocasionar diferentes conflitos intraorganizacionais e de gestão. Assim, muitas organizações passam a considerá-lo como um órgão de linha, como também acontece com outras áreas com Gestão de Pessoas de Tecnologia da Informação, que por sua natureza são áreas de *staff* ou assessoria, mas estão muito frequentemente definidas como órgão de linha para melhor interação organizacional.

Quanto aos aspectos procedimentais, ao examinar as funções da Controladoria, percebeu-se que a grande maioria dos participantes identificaram que a função gerencial estratégica (69,2%) deve ser sua principal atribuição.

No tocante aos aspectos profissionais, a opinião dos participantes comunicou que a formação acadêmica em Ciências Contábeis (84,6%) e a língua inglesa (65,4%) são mais desejáveis ao *controller*, achados justificados pela formação acadêmica dos professores e pelo julgamento da língua inglesa como idioma universal.

Pelo que foi levantado sobre as competências dos *controllers*, as competências técnico-profissionais mais desejáveis ao *controller*: “Conhecimento na área contábil”, “Conhecimento na área de controladoria”, “Conhecimento na área econômica e financeira” e “Conhecimento na área administrativa”.

As competências sociais que foram consideradas almejaváveis ao perfil do *controller* foram “Possui capacidade de análise e síntese”, “Possui ética profissional”, “Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe”, “Possui imagem íntegra e confiável”, “Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas” e “Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe”.

Sobre as competências de negócio, foram consideradas necessárias a formação do profissional da Controladoria: “Pensa e age estrategicamente”, “Gera valor para organização”,

“Gerencia indicadores de desempenho e performance”, “Gerencia o sistema de informação da empresa” e “Possui orientação para os resultados”.

4.3.3 Comparações entre as competências dos *controllers* desenvolvidas na disciplina e as desejáveis pelos docentes

Visando indicar semelhanças e divergências entre as competências listadas pelos docentes como sendo desenvolvidas (Tabelas 18, 19 e 20) e desejáveis ao *controller* (Tabelas 54, 55 e 56), utilizou-se como base as respostas dadas pelos mesmos.

Os dados comparativos sobre as competências técnico-profissionais, sociais e de negócio estão evidenciadas, respectivamente, nos Quadros 45, 46 e 47 que envolvem a identificação do quantitativo de competências no rol da maioria das respostas, a competência mais e menos citada, e ainda as competências que não foram mencionadas em comum no rol da maioria das respostas dadas pelos docentes.

No que concerne às competências técnico-profissionais, nota-se que ambos cenários tinham o mesmo quantitativo de competências desenvolvidas e desejáveis dentre aquelas consideradas pela maioria dos docentes, representando 60% das 42 competências apresentadas.

Quanto à competência técnico-profissional mais citada, observou-se uma divergência de percepção, já que enquanto “Conhecimento na área de Controladoria” é a mais desenvolvida na disciplina, “Conhecimento na área contábil” é a mais desejável para figura do *controller*. Entretanto, tal divergência não causa estranheza já que no campo teórico ambas as áreas se confundem e não se tem claras definições sobre diversos aspectos da Controladoria.

No rol das mais desenvolvidas (Tabelas 18 e 54), observa-se que as competências “Verifica a consistência e viabilidade dos planos”, “Elabora o orçamento anual”, “Age como consultor interno”, “Conhecimento na área fiscal e tributária”, “Conhecimento na gestão de pessoas”, “Habilidade com dados estatísticos” e “Assessora a cúpula administrativa” não são comumente apontadas pelos docentes, sendo ora definidas como desenvolvidas e não desejável para o *controller*, ou vice-versa.

Isso denota que existem algumas competências técnico-profissionais que são massivamente desenvolvidas na disciplina, mas não são consideradas necessárias ao profissional da Controladoria, ao mesmo tempo que o contrário também acontece.

Quadro 45 – Comparativo entre as competências técnico-profissionais desenvolvidas e desejáveis

Categorias	Desenvolvidas na disciplina	Desejáveis ao <i>controller</i>
Quantitativo de competências no rol da maioria das respostas	- 25 competências representando, aproximadamente, 60% das 42 competências listadas.	- 25 competências representando, aproximadamente, 60% das 42 competências listadas.
A competência mais citada	- Conhecimento na área de controladoria;	- Conhecimento na área contábil;
A competência menos citada	- Administra obrigações da empresa com terceiros.	- Age como auditor.
As Competências incomuns no rol da maioria das respostas	<ul style="list-style-type: none"> - Verifica a consistência e viabilidade dos planos; - Elabora o orçamento anual; - Age como consultor interno; - Conhecimento na área fiscal e tributária; - Conhecimento na gestão de pessoas; - Habilidade com dados estatísticos; - Assessora a cúpula administrativa. 	

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Sobre as competências sociais, verificou-se uma diferença no quantitativo das competências desenvolvidas (18) e desejáveis (15) dentre as apontadas por mais da metade dos professores, representando, respectivamente 90% e 75% das 20 competências apresentadas.

Já quanto a competência social mais citada, observou-se uma semelhança, mesmo que com intensidades diferentes, visto que “Possui capacidade de análise e síntese” aparece no topo de ambas as realidades.

Quanto as incomuns no rol das mais desenvolvidas (Tabelas 19 e 55), estão “Interage bem com as pessoas”, “Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe”, “Busca o autodesenvolvimento” e “É persistente e não desiste frente aos obstáculos”.

Diferenças também foram percebidas quanto a competência menos citada, de um lado têm-se “Tem controle emocional” e “Tem tolerância a pressão e estresse”, do outro “Tem conhecimento da história da organização”.

Quadro 46 – Comparativo entre as competências sociais desenvolvidas e desejáveis

Categorias	Desenvolvidas na disciplina	Desejáveis ao <i>controller</i>
Quantitativo de competências no rol da maioria das respostas	- 18 competências, representando 90% das 20 competências listadas.	- 15 competências, representando 75% das 20 competências listadas.
A competências mais citada	- Possui capacidade de análise e síntese.	- Possui capacidade de análise e síntese; - Possui ética profissional.
A competências menos citadas	- Tem controle emocional; - Tem tolerância a pressão e estresse.	- Tem conhecimento da história da organização.
As Competências incomuns no rol da maioria das respostas	<ul style="list-style-type: none"> - Interage bem com as pessoas; - Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe; - Busca o autodesenvolvimento; - É persistente e não desiste frente aos obstáculos. 	

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Dentre as competências de negócio ditas por mais da metade dos professores, também se notou distinção, pois das 20 competências apresentadas, 54% foram consideradas como desenvolvidas na disciplina e 38% foram afirmadas como desejáveis ao *controller*.

Semelhanças foram notadas entre as competências desenvolvidas na disciplina e desejáveis ao *controller*, já que “Pensa e age estrategicamente” aparece no topo das mais elencadas e “Gerencia carreira e gestão do estresse” é a menos citada.

No grupo das mais desenvolvidas, mas que não aparecem em ambas menções (Tabelas 20 e 56), listam-se “É criativo para solucionar problemas da empresa”, “Promove interações da empresa com seu ambiente”, “Elabora planejamento financeiro organizacional” e “Realiza a análise de risco organizacional”.

Quadro 47 – Comparativo entre as competências de negócio desenvolvidas e desejáveis

Características	Desenvolvidas na disciplina	Desejáveis ao <i>controller</i>
Quantitativo de competências no rol da maioria das respostas	- 13 competências representando, aproximadamente, 54% das 24 competências listadas.	- 9 competências representando, aproximadamente, 38% das 24 competências listadas.
A competência mais citada	- Pensa e age estrategicamente; - Gerencia indicadores de desempenho e performance.	- Pensa e age estrategicamente.
A competência menos citada	- Gerencia carreira e gestão do estresse.	- Gerencia carreira e gestão do estresse.
As Competências incomuns no rol da maioria das respostas	- É criativo para solucionar problemas da empresa; - Promove interações da empresa com seu ambiente; - Elabora planejamento financeiro organizacional; - Realiza a análise de risco organizacional.	

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O subtópico discorrido teve como objetivo o apontamento das semelhanças e divergências entre as competências consideradas necessárias ao *controller* e as desenvolvidas através do ensino da disciplina.

Quanto às comparações entre as competências técnico-profissionais, sociais e de negócio desenvolvidas nas disciplinas de Controladoria e desejáveis aos *controllers*, observaram-se semelhanças: no quantitativo de competências técnicas consideradas pela maioria dos docentes (60% das 42 competências apresentadas); na competência social “Possui capacidade de análise e síntese” vista como a mais citada, ainda que as intensidades fossem distintas; e nas competências de negócio “Pensa e age estrategicamente” que aparece no topo

das mais elencadas e “Gerencia carreira e gestão do estresse” que foi indicada como a menos citada.

5 CONCLUSÕES

A Controladoria é uma área, segundo diversos autores estudados no referencial desta dissertação, desenvolvida a partir dos preceitos básicos da Ciência Contábil, apesar de não ser uma unanimidade. Contudo, sua relevância no mercado e utilidade é cada vez mais evidente para as organizações, uma vez que tem permitido seu desenvolvimento, de modo a amplificar suas atribuições ao suporte informacional, controles internos e estratégias.

No entanto, apesar de ter-se demonstrado relevante no campo organizacional, muitos de seus aspectos ainda não estão consolidados, principalmente no âmbito teórico. Não há, por exemplo, um consenso quanto ao reconhecimento da sua definição, bem como de seus objetivos, posição hierárquica, e ainda sobre quais competências devem ser exigidas aos profissionais da área, os *controllers*.

Seu surgimento, atribuído às práticas gerenciais e as fortes influências sofridas por reações às mesmas, justificam a carência de uma plataforma teórica mais consolidada. No Brasil, em 2019, até início de 2020, existiam apenas duas instituições de ensino superior que proporcionam uma formação profissional para o *controller*, em nível de graduação: a Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais e a Universidade Anhanguera de São Paulo.

Esse número muito reduzido, em comparação com os cursos de bacharelado em Ciências Contábeis, ou mesmo Administração, demonstra que, de fato, a formação em Controladoria ocorre com maior representatividade por meio dos cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, nas diversas Instituições de Ensino Superior (IES) públicas e privadas do país. Foi neste cenário de cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria, que se buscou realizar um estudo sobre o ensino da disciplina de Controladoria, através da análise de suas principais características e abordagens.

A princípio, buscou-se identificar quais os cursos de mestrado ofertam a disciplina de Controladoria, e logo em seguida, foram levantadas as suas principais características curriculares: natureza acadêmica ou profissional, denominação, número de linhas de pesquisa e suas respectivas denominações, tempo de existência e conceito CAPES. Também foram retratadas as frequências dos cursos participantes deste estudo e as peculiaridades regionais.

Na realidade dos cursos participantes, constatou-se que a maioria dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria nacionais, estão localizados na região Sudeste, são acadêmicos, possuem duas linhas de

pesquisa que estão voltadas à área de contabilidade, estão em funcionamento de 5 a 15 anos e possuem conceito 3 da CAPES.

Conforme os objetivos que tratam especificamente sobre a disciplina de Controladoria, realizou-se: um levantamento das principais características e conteúdos dos programas das disciplinas de Controladoria ofertadas nos cursos investigados; mapeamento de similaridades e divergências entre os conteúdos dos programas; identificação das competências do *controller* abordadas e desenvolvidas pelos docentes nas disciplinas de Controladoria dos cursos de pós-graduação *stricto sensu*.

Os resultados da pesquisa revelaram que a maioria das disciplinas são denominadas de Controladoria, com cargas horárias entre 45 e 60 horas e metade delas de caráter obrigatório, no curso em que estão inseridas.

Sobre os conteúdos abordados nas disciplinas de Controladoria estudadas, preponderantemente destacaram-se os seguintes tópicos: Definição, papel, funções e atividades da Controladoria; Controle Gerencial (origem, definições, instrumentos, teorias, evolução do conceito); Avaliação de desempenho (indicadores, medidas e métricas) e Contabilidade Gerencial (história, definições, estado da arte, papel e importância).

A partir dos conteúdos identificados, estes foram classificados em três grandes categorias, consoantes à temática da Controladoria: Categoria 1: Aspectos Fundamentais da Controladoria; Categoria 2: Planejamento e Estratégias Organizacionais; e Categoria 3: Contabilidade e Controle Gerencial. Os achados demonstraram que a maioria dos conteúdos abordados nas disciplinas de Controladoria se enquadraram na Categoria 3, seguidos pelas Categorias 1 e 2.

Com base nessas categorias e nos conteúdos mais citados, apresentou-se um modelo básico de conteúdos para a disciplina de Controladoria dos cursos de mestrado em Controladoria e/ou Ciências Contábeis que abarcou as temáticas referentes aos aspectos conceituais, procedimentais e profissionais da Controladoria.

A análise de dados sobre às competências dos *controllers* explicitaram que entre as competências técnico-profissionais, as mais desenvolvidas pelos docentes, em suas respectivas disciplinas de Controladoria, foram: “Conhecimento na área econômica e financeira”, “Conhecimento na área contábil”, “Fornecer suporte informacional à gestão”, “Elabora os relatórios gerenciais” e “Desenvolve análise financeira”

Entre as competências sociais mais desenvolvidas listaram-se: “Possui capacidade de análise e síntese”, “Possui ética profissional”, “Interage bem com as pessoas”, “Adapta-se bem

às mudanças e novas situações”, “Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe” e “Possui imagem íntegra e confiável”.

E em relação às competências de negócio elencadas, as mais desenvolvidas foram: “Pensa e age estrategicamente”, “Gerencia indicadores de desempenho e performance”, “É criativo para solucionar problemas da empresa”, “Possui orientação para os resultados”, “Possui foco na qualidade em todas as decisões” e “Gerencia o sistema de informação da empresa” que obtiveram maior frequência.

Esses achados demonstram que o ensino da disciplina de Controladoria dos cursos de mestrado examinados, estão inclinados, através dos conteúdos e abordagens verificados, em formar futuros profissionais da Controladoria com perfil de gestão, liderança, conhecimento sobre o negócio da empresa e uma visão holística que abarque tanto a área técnica como a estratégica de apoio à tomada de decisão organizacional.

Com o intuito de se obter uma melhor concepção sobre a Controladoria, também foi desenvolvida uma investigação complementar com os docentes, profissionais formadores dos *controllers*. Para tanto, mapeou-se, primeiramente, o seu perfil, sob o reconhecimento das seguintes características: sexo; faixa etária; formação acadêmica (curso e tempo de pós-graduação em graduação, especialização, mestrado e doutorado) e atuação em Controladoria (se atuou e tempo de atuação como *controller*).

Concluiu-se que os docentes da disciplina de Controladoria dos mestrados pesquisados são, predominantemente homens, na faixa etária entre os 50 e 59 anos, graduados em Ciências Contábeis há mais de 20 anos, sem curso de Especialização e Doutores. Os professores são, representativamente, mestres em Ciências Contábeis, Controladoria e Administração há, no mínimo, 6 anos, e doutores em Controladoria e Contabilidade há, no máximo, 15 anos.

Ainda foi identificado que a maioria dos docentes participantes estão lecionando no ensino superior há, no mínimo, 16 anos e lecionando a disciplina de Controladoria nos cursos de mestrado há quase este mesmo tempo. Muitos afirmaram atuação profissional em Controladoria há no máximo 20 anos.

Quanto à percepção dos docentes sobre os principais aspectos da Controladoria, o penúltimo objetivo específico do estudo, foram investigadas perspectivas conceituais, procedimentais e profissionais sobre a área temática.

No tocante aos aspectos conceituais, os resultados mostraram que mais da metade dos docentes, definem a Controladoria uma “função organizacional”, “unidade organizacional” e “ramo do conhecimento”, nesta ordem, sugerindo o que a literatura argumenta sobre a definição não ser consensual, mas reconhecendo estas, como principais vertentes.

Enquanto área do conhecimento, a maioria dos professores consideraram a Controladoria como uma evolução da Contabilidade, tendo, expressivamente, o controle gerencial econômico e/ou organizacional e as organizações como objeto de estudo. A Ciência Contábil foi apontada por todos os respondentes, sendo assim considerada a principal área que mantém relação com a Controladoria, o que é fortemente defendido no campo teórico.

Como unidade organizacional, verificou-se que a maioria dos professores percebem a Controladoria como um órgão administrativo que tem a missão de “Apoiar à gestão e o processo de tomada de decisão com o fornecimento informações financeiras e não-financeiras”.

No tocante aos objetivos, foram mencionados pela maioria dos docentes “Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases”, “Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores”, “Zelar pelo bom desempenho da organização”, “Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área”, “Garantir informações adequadas ao processo decisório”, “Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos”, “Criar condições para exercer o controle” e “Administrar as sinergias existentes entre as áreas”. Também coerentes ao que se identificou na revisão bibliográfica realizada neste estudo.

No que se refere ao nível organizacional e a autoridade que a mesma possui, os resultados indicaram que a maioria dos professores acredita que a Controladoria deve estar inserida no nível estratégico, configurada como um órgão de linha, mas que não perde integralmente sua natureza de *staff* aos gestores e suas decisões.

Quanto aos aspectos procedimentais, ao examinar as funções da Controladoria, a grande maioria dos participantes identificaram a função gerencial estratégica como a principal atribuição da área, o que é consoante com o perfil do *controller* apontado por diversos autores estudados, que assumem a transição de um perfil puramente técnico para um perfil mais gerencial e estratégico.

No tocante aos aspectos profissionais, a percepção dos participantes identificou que a formação acadêmica em Ciências Contábeis e a língua inglesa são as características mais desejáveis ao *controller*.

Pelo que foi levantado sobre as competências dos *controllers*, as competências técnico-profissionais mais desejáveis ao *controller* foram: “Conhecimento na área contábil”, “Conhecimento na área de controladoria”, “Conhecimento na área econômica e financeira” e “Conhecimento na área administrativa”. Isto posto, os achados deste estudo corroboram com a ideia de que a Controladoria não é só uma evolução da Contabilidade, mas uma visão ampliada da mesma, que aglutina outras áreas do conhecimento humano, principalmente nas ciências sociais, com ênfase especialmente na Administração e Economia.

As principais competências sociais que foram consideradas almejavéveis ao perfil do *controller* foram “Possui capacidade de análise e síntese”, “Possui ética profissional”, “Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe”, “Possui imagem íntegra e confiável”, “Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas” e “Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe”. Reforçando a necessidade de competências bem mais relacionais que apenas técnicas para a efetiva atuação do *Controller*, talvez por necessitar em grande parte das suas responsabilidades de lidar com os outros profissionais da organização em que está inserido, dependendo da sua colaboração para realizar suas análises e atividades de apoio à gestão organizacional.

Sobre as competências de negócio, foram tidas como mais necessárias à formação do profissional da Controladoria: “Pensa e age estrategicamente”, “Gera valor para organização”, “Gerencia indicadores de desempenho e performance”, “Gerencia o sistema de informação da empresa” e “Possui orientação para os resultados”. Concordando com a ideia de que a Controladoria está migrando para um suporte não apenas operacional, ou mesmo não eminentemente operacional para um estratégico, o qual efetivamente fornece suporte aos gestores a fim de serem tomadas decisões não só operacionais, mas estratégicas também.

Quanto às comparações entre as competências técnico-profissionais, sociais e de negócio desenvolvidas nas disciplinas de Controladoria e desejáveis aos *controllers*, observou-se estas principais semelhanças: no quantitativo de competências técnicas consideradas pela maioria dos docentes; na competência social mais citada “Possui capacidade de análise e síntese”; e na competência de negócio mais citada “Pensa e age estrategicamente” e na menos citada “Gerencia carreira e gestão do estresse”.

Ou seja, este estudo identificou uma coerência interessante entre as opiniões dos docentes das disciplinas de Controladoria dos mestrados estudados, no tocante às competências que devem ser ensinadas. Saber analisar uma situação social, a qual pode exigir uma análise além de contingencial, que também exige uma análise relacional entre os participantes, e ao mesmo tempo, condições de sintetizar tudo que foi identificado, para então sugerir alternativas ideais para a situação analisada. Novamente a ênfase na atuação estratégica e não mais operacional foi coerente entre os docentes, apesar de que não se tem neste estudo a comprovação desta realidade nas organizações.

Contudo, identificou-se que algumas competências dos *controllers* são massivamente desenvolvidas na disciplina, mas não são consideradas necessárias ao profissional da Controladoria, ao mesmo tempo que outras, são consideradas necessárias ao *controller*, mas não são desenvolvidas na disciplina. Estas divergências do que é desejado e o que de fato é

aplicado no ensino da disciplina, expõem algumas inconsistências, que se aglutinam à complexidade atribuída à profissão do *controller*.

Diante do que foi apresentado, entende-se que os métodos utilizados e os resultados obtidos permitiram responder à questão problemática que norteou este estudo, bem como atendeu os objetivos definidos.

Acredita-se que a pesquisa tenha proporcionado a realização de um diagnóstico geral sobre o tratamento da disciplina de Controladoria no meio acadêmico, sobretudo no âmbito do ensino e conteúdos ofertados aos mestrados em Ciências Contábeis e/ou Controladoria brasileiros.

As características dos cursos e das disciplinas associadas às percepções dos docentes sobre os diversos aspectos da Controladoria contribuem para reforçar a sua importância no meio acadêmico, e como área do conhecimento, mas também para exteriorizar como os discentes estão sendo formados para atuar no mercado de trabalho e acadêmico.

Os resultados obtidos, no entanto, permitem considerar, que embora sejam reconhecidas algumas semelhanças entre as características dos cursos, disciplinas, conteúdos abordados e competências, perfis e percepção dos docentes, a Controladoria ainda pode ser vista com um conceito em construção, considerado não-consensual, sem arcabouço teórico próprio e padronizado, o que possibilita a existência de um cenário heterogêneo, no que se refere à formação dos profissionais.

A pesquisa também pode possibilitar, que as IES ofertantes da disciplina de Controladoria utilizem seus achados para avaliar à sua atuação na formação dos futuros *controllers*. E ainda que, as instituições que não ofertam a disciplina, possam repensar sobre a sua inclusão em seus respectivos programas e cursos, influenciadas pelos seus benefícios e pela concepção de que, cada vez mais, a Controladoria está sendo empregada e vem ganhando notoriedade nas organizações contemporâneas.

No entanto, ainda que o razoável número de respostas obtidas pelos coordenadores e docentes, aliados à aplicação restrita aos cursos de mestrado em Controladoria e Ciências Contábeis no Brasil, possam ser consideradas limitações da pesquisa, salienta-se que o mesmo atingiu uma significativa amplitude nacional. Sugere-se que outros estudos sejam também realizados em outros níveis acadêmicos, buscando aprofundar a compreensão sobre o ensino, conteúdos e entendimento da Controladoria em realidades mais abrangentes, bem como a proposição de futuras comparações com às exigências do meio profissional.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. **Controladoria**. In: CATELLI, A. *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica - GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- AMARAL, M. S.; 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**, v. 25, n. 3, p. 17-28, 2006.
- AMORIM, T. N. G. F.; OLIVEIRA, A. R. L. Competências ensinadas nos cursos de pós-graduação *lato sensu* de Controladoria: um estudo em Pernambuco, Brasil. In: Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 8, 2018, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Centro de Eventos da UFSC. 2018.
- AMORIM, T. N. G. F.; OLIVEIRA, A. R. L.; MANZI, S. M. S.; CABRAL, M. F. Perfil e Competências do *Controller* em Empresas no Recife. **RMC - Revista Mineira de Contabilidade**, v. 19, n. 3, art. 5, p. 52-63, setembro/dezembro 2018.
- ANDERSON, D. R.; SCHMIDT, L. A. **Practical Controllershhip**. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.
- ANDRADE, I. R. S.; PELEIAS, I. R. Controladoria e Cultura Organizacional: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Contabilidade - CFC**, v. 32, n. 142, p. 29-39, 2003.
- ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, J. G. R.; CALLADO, A. L. C.; CAVALCANTI, B. S. Habilidades e competências do *controller*: um estudo com alunos de cursos de pós-graduação em controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 38, p. 52-64, 2014.
- ASSUNÇÃO, J. S.; MELO, A. C. P.; PAIVA, G. F. A. V. A relação entre a Controladoria e a Administração: Especialização ou invasão de área? *Journal of Perspectives in Management – JPM*, v. 2, n.1, p. 32-46, 2018.
- BABBIE, E. **Métodos de Pesquisas de Survey**. Tradução Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999, 519 p.
- BARBOSA, D. R.; MILONE, G. **Estatística aplicada ao turismo e hotelaria**: Thomson. 2004.
- BARROS, V. O novo velho enfoque da informação contábil. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 16, n. 38, p. 102-112, 2005.
- BARROS, R. M. J. B. **Percepção sobre a controladoria: evidências empíricas a partir das características dos controllers**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, BR-PE, 2018.

BARUCH, Y.; LEEMING, A. The added value of MBA studies – graduates perceptions, **Personnel Review**, v. 30, p. 589-602, 2001.

BARUCH, Y.; PEIPERL, M. The impact of an MBA on graduate careers. **Human Resource Management Journal**, v. 10, n. 2, p. 69–90, 2000.

BATISTA, K.; CANÇADO, V. Competências requeridas para a atuação em coaching: a percepção de profissionais coaches no Brasil. **Revista de Gestão**, v. 24, n. 1, p. 24-34, 2017.

BENEDICTO, G. C.; LEITE, J. S. J. Administração Financeira, Economia e Contabilidade: uma abordagem da relação existente no processo empresarial de gestão de caixa e lucro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 33, n. 146, p. 61-81, 2004.

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

BEUREN, I. M.; BOGONI, M. N.; FERNANDES, L. Análise da abordagem da controladoria em dissertações dos programas de pós-graduação em ciências contábeis. **Revista brasileira de gestão de negócios**, v. 10, n. 28, 2008.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.

BORGES, T. N.; PARISI, C.; GIL, A. L. O *Controller* como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção? **Revista de Administração Contemporânea**. v. 9, n. 4, p. 119-140, 2005.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização a luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2006.

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2007.

BOUQUIN, H. **Que sais-je?: les fondements du contrôle de gestion**. Paris: Presses Universitaires de France, 2011.

BOYATZIS, R. **The competent manager**. United States: John Wiley Sons, 1982.

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

BREWER, P. C. Redefining management accounting. **Strategic Finance**, v. 89, n. 9, p. 35-43, 2008.

BYRNE, S.; PIERCE, B. Towards a more Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. **European Accounting Review**, v. 16, n. 3, p. 469-498, 2007.

CALIJURI, M. S. S. *Controller* – o perfil e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade – CFC**, v. 33, n. 150, p. 12-20, 2004.

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. In: Congresso Internacional de Custos, 9, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005.

CALLADO, A. A. C.; AMORIM, T. N. G. F. Competências da Função de *Controller* em Hotéis de Grande Porte da Região Metropolitana do Recife. **Revista Evidenciação Contábil e Finanças**, v. 5, n. 2, p. 57-73, 2017.

CANELLA, G. F.; SCHÄFER, J. D.; SCHNORRENBARGER, D. Controller: uma análise sobre o perfil do profissional requerido por empresas na Inglaterra. In: **Anais...** 1º Congresso de Contabilidade da UFRGS. 2016. Porto Alegre, 2016.

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Relação de cursos recomendados e reconhecidos.** Disponível em: <<https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/programa/quantitativos/quantitativoIes.jsf?areaAvaliacao=27&areaConhecimento=60200006&cdRegiao=0>>. Acesso em: 16 set. 2019.

CARDOSO, R. L. **Competências do Contador: Um estudo empírico.** Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; OYADOMARI, J. C. Entendo e explorando as competências do contador gerencial: uma análise feita pelos profissionais. **Revista ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, n. 3, p. 353-371, 2010.

CARVALHO JÚNIOR, C. V. O.; ROCHA, J. S. Controladoria no Brasil: Um Estudo a Partir da Perspectiva dos Pesquisadores Brasileiros. **ReAC – Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Anísio Teixeira**, v. 1, n. 1, p. 4-19, 2009.

CARVALHO, M. F. **Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo.** 1995. 164 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

CATELLI, A. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM & F Bovespa. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 8, p. 113-134, 2012.

CAVALCANTI, M. **Gestão estratégica de negócios**: evolução, cenários, diagnóstico e ação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANTS. **Global management accounting principles**, 2014. Disponível em: <<https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>>. Acesso em: 05 de jun. 2018.

COLOMBO, S. S. **Gestão universitária**: os caminhos para a excelência. Porto Alegre: Penso, 2013.

COELHO, E.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. A Controladoria na Hierarquia Organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 31, n. 2, p.33-46, 2012.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 12^a ed. McGraw Hill Brasil, 2016.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto; tradução Magda Lopes. 3. ed. - Porto Alegre: ARTMED, 2010.

CRISPIM, G.; CABRAL, L. M. M. A. C.; LIBONATI, J. J. Aspectos comportamentais: A controladoria como fator de influência no comportamento humano. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 4, n. 3, p. 379-405, 2011.

CROZATTI, J. Planejamento Estratégico e Controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. **Revista Enfoque – Reflexão Contábil**, v. 18, n. 1, p. 12-21, 1999.

CUNHA, J. V. A.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; MARTINS, G. A. Doutores em ciências contábeis: análise sob a óptica da teoria do capital humano. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, p. 532-557, 2010.

CUNHA, L. C.; LUNKES, R. J.; BORGERT, A.; FERRARI, M. J. O Perfil do *controller* sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Revista de Informação Contábil – RIC**, v. 7, n. 3, p. 25-50, 2013.

CUNHA, T. M.; SANTOS, A. M.; SOBRINHO, S. L. Evidências de Isomorfismo nas Competências dos Controllers das Instituições de Ensino Superior Públicas de Pernambuco. **Revista Gestão Organizacional**, v. 16, n. 28, p. 145-161, 2019.

CUNHA, T. M.; AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, M. R. A Formação do Profissional em Controladoria: Um Estudo nos Cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* no Estado de Pernambuco. In: Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba- CONCICAT, 2018, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: Universidade Federal da Paraíba, 2018-a.

CUNHA, T. M.; AMORIM, T. N. G. F.; SILVA, M. R. O Ensino da Disciplina de Controladoria nos Cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Pernambuco. In: Congresso Nacional de

Administração e Ciências Contábeis – AdCont, 2018, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2018-b.

DIAS, B. B. **O papel da controladoria no suporte ao processo de geração de informações voltadas ao controle de gestão operacional em empresa prestadora de serviços de hemodinâmica.** Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção), 2002.

DIAS, B. V.; WOHLGEMUTH, J. M. Controladoria em uma empresa do setor metal mecânico de Santo Antônio da Patrulha/RS: estudo de caso. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 5, n. 8, p. 103-126, 2016

DIEHL, C. A. Contabilidade de Gestão, Contabilidade Gerencial ou Controladoria: mesmo vinho, outros rótulos ou bebidas diferentes? **Management Control Review**, v. 2, n. 2, p. 52-71, 2018.

DUARTE, A. L. M.; LIMA, R. J. C.; MACCARI, E. A. Universidade Corporativa e Desenvolvimento de Competências: Estudo em uma Rede de Concessionárias do Setor Automotivo. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, n. 4, p. 738-755, 2016.

DUQUE, C. F. **O perfil profissional do Controller e as funções de Controladoria: um estudo da atual necessidade do mercado de trabalho.** Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

DURAND, T. **Forms of incompetence.** In: Proceedings Fourth International Conference on Competence-Based Management. Oslo: Norwegian School of Management, 1998.

DUTRA, J. S. **Competências: Conceitos e Instrumentos para a Gestão de Pessoas na Empresa Moderna,** São Paulo, Atlas, 2004.

DUTRA, J. S.; HIPÓLITO A. M.; SILVA, C. M. Gestão de Pessoas por Competências: o Caso de uma Gestão de Pessoas por Competências: o Caso de uma Empresa do Setor de Telecomunicações, **RAC**, v. 4, n. 1, p. 161-176, 2000.

E-MEC. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados.** Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>> Acesso em: 10 de jul. 2019.

E-SIC. **Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão.** Disponível em: <<https://esic.cgu.gov.br/sistema/Pedido/ConsultaPedido.aspx>> Acesso em: 20 de dez. 2019.

FAGUNDES, P.M.; SEMINOTTI, N. A Dimensão Coletiva da Liderança. **Caderno IHUIdeias**, Ano 7, nº 120, São Leopoldo: Instituto Humanitas Unisinos, 2009.

FARIAS, C. G. B. **A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON): uma abordagem para instituições financeiras.** 1998. 171 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.** Rio de Janeiro: Elsevier, Campus, 2009.

FERNANDES, A. M.; GALVÃO, P. R. A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício. **Revista de Tecnologia Aplicada**, v. 5, n. 1, p. 3-16, 2016.

FERNANDES, C. **Um estudo exploratório das funções da Controladoria na gestão de pequenas e médias empresas industriais do Estado de São Paulo**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Metodista de Piracicaba, Piracicaba, São Paulo, Brasil, 2009.

FERNANDES, F. C. **Uma Contribuição à Estruturação da Atividade de Controladoria em Entidades Fechadas de Previdência Privada: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, 2000. 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, 2000.

FIELD, A. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**; tradução Lorí Viali. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FIETZ, É. E. Z.; COSTA, A.; BEUREN, I. M. Participação da controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 01, p.29-41, 2007.

FIGUEIREDO, S. M. A. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 24, n. 93, p. 20-34, 1995.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 2004.

FLESCHE, V. Controladoria como suporte de gestão das indústrias moveleiras na Região Oeste de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 79-92, 2010.

FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. C. C. Construindo o conceito de competência. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 5, n. especial, p. 183-196, 2001.

FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. C. C. **Estratégias Empresariais e Formação de Competências: Um Quebra-cabeça Caleidoscópico da Indústria Brasileira**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANCISCO, J. R. S. et al. O Papel da Controladoria nas Organizações. **FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão**, v. 16, n. 1, p.67-82, 2013.

FONTELLES, M. J.; SIMÕES, M. G.; FARIAS, S. H.; FONTELLES, R. G. S. Metodologia da pesquisa científica: diretrizes para a elaboração de um protocolo de pesquisa. **Revista Paraense de Medicina**, v. 23, n. 3, p. 1-8, 2009.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Proposta Nacional de conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2009. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/proposta.pdf>>. Acesso em 18jun. 2019.

GARAVAN, T.N.; MCGUIRE, D. Competencies and workplace learning: some reflections on the rethoric and the reality. **Journal of Workplace Learning**. v. 13, n. 4, p. 144-163, 2001.

GARCIA, E. A. R. **Modelo de Controladoria para Empresas do Ramo de Construção Civil, Subsetor Edificações sob a Ótica da Gestão Econômica**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado 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, 2003.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Plageder, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Abordagens da Controladoria em Livros Publicados no Brasil. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 1, p. 40-55, 2008.

GUERREIRO, R.; CATELLI, A.; DORNELLES, J. A. A Controladoria sob o Enfoque GECON – Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Revista de Contabilidade – CRC**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 19-25, 1997.

GOMES, C. V.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. **GCG - Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 8, n. 1, p. 34-50, 2014.

GOMES, M. C. T.; OLIVEIRA, R. M. A.; OLIVEIRA, R. M. A. O ensino da disciplina de controladoria: um estudo comparativo nas IES paraibanas, sergipanas e potiguares. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2011.

GONÇALVES, J. L. **Planejamento estratégico e a controladoria como método de apoio ao empreendedor nas pequenas empresas**. Monografia (Pós-Graduação em Gestão de Negócios) - Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR. Curitiba, 2013.

GUEDES, T. A.; MARTINS, A. B. T.; ACORSI, C. R. L.; JANEIRO, V. Estatística descritiva. **Projeto de ensino aprender fazendo estatística**, p. 1-49, 2005.

HEERDT, M. L.; LEONEL, V. **Metodologia Científica e da Pesquisa**: livro didático. 5. ed. rev. e atual. – Palhoça: UnisulVirtual, 2007.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORVÀTH, P. **Controlling**. München: Verlag Vahlen, 2006.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INÁCIO FILHO, G. **A monografia na Universidade**. 3. ed. - Campinas: Papirus, 2000.

INEP, **Relatórios de Síntese de Área Ciências Contábeis do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira**. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/relatorios>>. Acesso em: 06 mar. 2020.

JÄRVINEN, J. Hybridization and the professional roles of management accountants in the health care sector. **Paper presented at the EIASM conference on public sector accounting and management**, Siena, 2006.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAUARK, F.; MANHÃES, F.; MEDEIROS, C. **Metodologia da Pesquisa: guia prático**. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 26. ed. Petropolis, RJ: Vozes, 2009.

KOLIVER, O. **A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**. Porto Alegre: CRC-RS, 2005.

KÜPPER, P. **Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente**. 4. Auflage. Berlin: MSG, 2005.

LE BOTERF, G. **Desenvolvendo a competência dos profissionais (3a. ed. rev. e amp.)**. São Paulo: Artmed, 2007.

LEVINE, D. M.; STEPHAN, D.; KREHBIEL, T.C.; BERENSON, M. L. **Estatística: teoria e aplicações – usando MS-Excel**. LTC – Livros Técnicos e Científicos, 2011.

LIMA, B. C. C.; FERRAZ, S. B.; ALBUQUERQUE JUNIOR, E. P.; LUCA, M. M. M.; VASCONCELOS, A. C. Controladoria nos Mestrados em Ciências Contábeis no Brasil. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 12, n. 3, p. 44-63, 2013.

LIMA, F. **Gerenciamento de Escopo em Projetos**. Disponível em: <www.devmedia.com.br/pmbok-gerenciamento-de-escopo-em-projetos/29787>. Acesso em: 10/09/2018.

LIMA, F. B. DE; DE LUCA, M. M. M.; SANTOS, S. M. DOS; PONTE, V. M. R. A. A Controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 1, p. 43-72, 2011.

LIMA, R. J. V. S. **A trajetória do controller e o desenvolvimento de suas competências**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi- institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal/RN, 2016.

LOPES, P. A. **Probabilidades & estatística**. Reichmann & Affonso, 2001.

LUNA, S. B. S.; AMORIM, T. N. G. F.; ALBUQUERQUE, C. R. S. A Formação em Controladoria no Bacharelado em Ciências Contábeis no Brasil. In: Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal da Paraíba - CONCICAT, 2018. **Anais...** Paraíba, PB, 2018.

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

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, art. 6, p. 106-126, 2010.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V.; VICENTER, E. F. R. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário Brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-289, 2013.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; SOUZA, C. M.; ROSA, F. S. Análise da legitimidade sociopolítica e cognitiva da controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 23, n. 59, p. 89-101, 2012.

LUNKES, R. J.; VICENTE, E. F. R.; FABRE, V. V.; SOUZA, C. M. de; TEIXEIRA, A. O.; JÚNIOR, J. C. T. A disciplina de controladoria e sua inclusão nos cursos de ciências contábeis. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p.32-49, maio, 2009.

MACCARI, E. A.; RODRIGUES, L. C.; ALESSIO, E. M.; QUONIAM, L. M. Sistema de avaliação da pós-graduação da Capes: pesquisa-ação em um programa de pós-graduação em Administração. **Revista Brasileira de Pós-Graduação**, v. 5, n. 9, p. 171-205, 2008.

MACHADO, A. O.; LUNKES, R. J.; PETRI, S. M.; ROSA, F. S. Competências do *Controller*: um estudo nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 47, art. 3, p. 26-34, 2010.

MACIEL, L. F.; LIMA, R. A. O perfil ideal do *controller* nas condições que se apresentam o mercado de trabalho no Brasil. In: XV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e XI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, 2011. **Anais...** Paraíba, PB, 2011.

MANN, P. S. **Introdução à Estatística**; tradução: Eduardo Benedito Curtolo, Teresa Cristina Padilha de Souza. Rio de Janeiro: LTC, 2006.

MCCLELLAND, D. Testing for competence rather than for intelligence. **American Psychologist**, 28, p. 1-14, 1973.

MAIA, H. H. R.; PINTO, J. S. Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na controladoria. In: Congresso Brasileiro de Custos, 4, 1999. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

MAMBRINI, A.; BEUREN, I. M.; COLAUTO, R. D. A Controladoria como Unidade Administrativa de Suporte ao Processo de Gestão na Perspectiva da Gestão Econômica. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade - CRC**, v. 27, n. 133, p. 41-50, 2002.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, J. C. **Contabilidade e Controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 28, p. 7-28, 2002.

MARTINS, G. A.; DOMINGUES, O. **Estatística geral e aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, P. L.; BARBOSA, F. F.; MESQUITA, F. F.; SILVA, P. D.; LUCINDO, Y. S. **A Importância da Controladoria na Avaliação de Desempenho**, X SEGeT, 2012.

MAUSS, C. V.; BLEIL, C.; BONATTO, A.; OLIVEIRA, C. S.; SANTOS, G. Z. A evolução da contabilidade e seus objetivos. **Artigo online**. ULBRA, 2007.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES JUNIOR, J. C. A Controladoria Como Estratégia Empresarial. **Revista Eletrônica Machado Sobrinho**. Edição 00, p. 47-56, 2009.

MELLER, A.; LOPES, D.; LUNKES, R. As funções da Controladoria sob a perspectiva dos estágios de desenvolvimento de Weber. In: V CONGRESSO UFSC, 2014, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2014.

MELO, I. I. S. L.; PAULO, E. Controladoria: como Órgão Administrativo e Ramo do Conhecimento. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. 9, 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Centro Universitário Álvares Penteado, 2002.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

MONTEIRO, E. L. M.; TAGAMI, M. Y.; COSTA, P. C.; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; LIMA, I. G. A Controladoria e o *Controller* no processo de gestão organizacional. **Revista eletrônica Unifia**, p. 66 -74, 2015.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MORANTE, A.; JORGE, F. **Controladoria**: análise financeira, planejamento e controle orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

MORENO, T. C. B. O saber em controladoria sob a ótica de Foucault: análise do ensino da controladoria nos programas de pós-graduação em contabilidade do Brasil. 2017. 165 f. **Dissertação** (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2017.

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

MOURA, D. G.; BARBOSA, E. F. **Trabalhando com Projetos - Planejamento e Gestão de Projetos Educacionais**. Ed. Vozes – 2006.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque da eficácia organizacional**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, A. R. L. **Estudo das competências necessárias à formação do *controller* em cursos de pós-graduação *lato sensu* presenciais em Controladoria no estado de Pernambuco**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, BR-PE, 2018.

OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria: fundamentos do controle empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, C. R. **A Importância da Controladoria e do Planejamento para Pequenas e Médias Empresas**. Monografia (Especialização em Controladoria) - Departamento de Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, 2015.

OLIVEIRA, E. R. **A formação do *Controller*: contribuição para a formação do *Controller* a partir do curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2015. 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

OLIVEIRA, J. A. A. **A importância do *controller* no terceiro setor**. Monografia (MBA em Controladoria e Auditoria), Centro Universitário UNA, 2008.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JÚNIOR, J. H; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, V. U. **Controladoria: uma abordagem sobre os principais conceitos**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

ORO, I. M.; CARPES, A. M. S. Competências e habilidades requeridas na contratação do *controller* e a proposição acadêmica para sua formação na percepção de docentes da disciplina controladoria. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2008**.

ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; CARPES, A. M. S. Competências e habilidades exigidas do *controller* e a proposição para sua formação acadêmica. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 1, p. 15-36, 2013.

ORO, I. M.; DITTADI, J. R.; CARPES, A. M. D. S.; BENOIT, A. D. O perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 44, p. 5-15, 2009.

PAIVA, J. C. L. S.; FACCI, N. O ensino da disciplina de controladoria: um estudo comparativo nas instituições de ensino superior do estado do Paraná. **RevUnifamma**, v. 12, n. 2, p. 90-116, 2013.

PADOVEZE, C.L. **Controladoria básica**. São Paulo, Pioneiro Thomson Learning, 2004.

PADOVEZE, C. L., BENEDICTO, G. C. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Thomson, 2005.

PARISOTTO, I. R. S.; GRANDE, J. F.; FERNANDES, F. C. O processo ensino e aprendizagem na formação do profissional contábil: uma visão acadêmica. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 3., 2006, São Paulo, **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2006.

PARRY, S. B. **The Quest for Competences**. Training, 1996, July: 48-54.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P.; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, ed. 30 Anos de Doutorado, p. 19-32, 2007.

PELEIAS, I. R.; WAHLMANN, G. C.; PARISI, C.; ANTUNES, M. T. P. Dez anos de pesquisa científica em controladoria no Brasil (1997-2006). **Revista de Administração e Inovação**, v. 7, n. 1, p. 193-217, 2010.

PELEIAS, I. R.; MENDONÇA, J. F.; SLOMSKI, V. G.; FAZENDA, I. C. A. Interdisciplinaridade no Ensino Superior: Análise da percepção de professores de controladoria em cursos de ciências contábeis na cidade de São Paulo. **Avaliação**, Campinas, v. 16, n. 3, p.499-532, nov. 2011

PEREIRA, J. C. **Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática: uma visão da controladoria e da qualidade**. Dissertação (Mestrado 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. São Paulo, 1991.

PEREZ JUNIOR, J.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. F. **Controladoria de Gestão - teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PETERS, M. R. S. **Controladoria internacional: incluindo Sarbanes Oxley Act e USGAAP**. São Paulo: DVS, 2004.

PINHO, J. G. S. **Controladoria Governamental nos Municípios da Região Metropolitana de Fortaleza**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) –

Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Fortaleza, 2017.

PIQUET, R.; LEAL, J. A. A.; TERRA, D. C. T. Mestrado profissional: proposta polêmica no Sistema Brasileiro de Pós-Graduação – o caso do planejamento regional e urbano. **Revista Brasileira de Pós-Graduação**, v. 2, n. 4, p. 30-37, 2005.

PIRES, C. B.; OTT, E.; DAMACENA, C. “Guarda-Livros” ou “Parceiros de Negócios”? uma análise do perfil profissional requerido pelo mercado de trabalho para contadores na Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA). **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 157-187, 2009.

PIRES, J. C. S.; MACÊDO, K. B. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 1, p. 81-106, 2006.

PLETSCH, C. S.; SILVA, A. ; LAVARDA, C. E. Conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do *controller* no mercado de trabalho, **PRETEXTO**, Belo Horizonte, v. 17, n. 1, p. 118-133, 2016.

POLIT, D. F.; BECK, C. T. **Fundamentos de Pesquisa em Enfermagem**: Avaliação de Evidências para a Prática da Enfermagem. Artmed Editora, 2016.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The Core Competence of the Corporation. **Harvard Business Review**, p. 3-15, May/June, 1990.

PRESTES, C. D. F.; ASSUNÇÃO, U. Controladoria: Instrumento de gestão e tomada de decisão nas empresas. **Revista de Administração e Contabilidade – RAC**, v. 2, n. 4, 2015.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. - Hamburgo: Feevale, 2013.

RAUNEN, F. J. **Projeto de Pesquisa: Redação e Normalização**. Disponível em: <<http://linguagem.unisul.br/paginas/ensino/pos/linguagem/servicos/parfor/ProjetoReda%C3%A7%C3%A3o-e-normaliza%C3%A7%C3%A3o.docx>>. Acesso em: 12/09/2018.

RIBEIRO, R. R. M.; CAMACHO, R. R.; MORAES, R. O.; RAIMUNDINI, S. L. Contabilidade Gerencial: análise da cientificidade e da metodologia dos artigos publicados no ENANPAD e ANPCONT. **Revista Capital Científico**. v.13, n.1, p. 26-40, jan-mar, 2015.

RICARDINO FILHO, Á. A. **Do steward ao controller, quase mil anos de Management accounting: o enfoque anglo-americano**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

RICARDINO, A. **Contabilidade gerencial e societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICCIO, E. L.; PETERS, M. R. S. Novos Paradigmas para a Função Controladoria. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**. Salvador, 2003.

RIGON, B. L. S. Proposta de uma estrutura de controladoria para uma rede de supermercados e sua efetividade na gestão. **Biblioteca Digital**. Unijuí: Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, 2016.

RUDIO, F. V. **Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica**. 37. ed. - Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

SÁ, E. G. L.; AMORIM, T. N. G. F. Principais Competências Exigidas aos Profissionais da Área de Controladoria em empresas comerciais da Região Metropolitana de Recife. **Revista Reuna**, v. 22, n. 2, p. 24-43, 2017.

SAGAZ, F. R. **A Contribuição da Controladoria na Coordenação da Gestão Tributária em Operações de Compras**. 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2009.

SAKAMOTO, C. A. C.; FERREIRA, B. F.; ZACHARIAS, C. G.; SILVA, J. C.; ALVES, P.; RODRIGUES, H. G.; KAPPEL, L. B. As competências dos assistentes em administração no serviço público federal: um estudo de caso no IFTM. **Revista Economia & Gestão**, v. 14, n. 37, p. 53-79, 2014.

SANT'ANNA, A.S. **Competências individuais requeridas, modernidade organizacional e satisfação no trabalho: uma análise de organizações mineiras sob a ótica de profissionais da área de administração**. 2002. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2002.

SANTOS, A. A. S. **Controladoria no Banco do Brasil S.A.: uma contribuição ao estudo da Controladoria em instituições financeiras**. 2005. Dissertação (Mestrado em Economia: Controladoria) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

SANTOS, D. C. **Controladoria: uma comparação entre a teoria e a prática em um grupo empresarial varejista**. 2013. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5CCF/20140425135744.pdf>> Acesso: 20 de setembro de 2018.

SANTOS, L. R. **A Governança Empresarial e a Emergência de um novo Modelo de Controladoria**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

SANTOS, R. S.; RIBEIRO, E. M. Metodologia para o desenvolvimento de programas de pesquisa e ensino de pós-graduação do Brasil: a experiência da UFBA. **Revista Brasileira de Pós-Graduação**, v. 3, n. 5, p. 27-42, 2006.

SARTORATTO, R.; LUNKES, R. J.; ROSA, F. S. A Percepção dos Estudantes de Ciências Contábeis sobre seus Conhecimentos em Controladoria. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 8, n. 1, p. 102-115, 2016.

SATHE, V. The controller's role in management. **Organizational Dynamics**, v. 11, n. 3, p. 31-48, 1983.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A.S. **Manual de controladoria**. São Paulo: Editora Atlas SA, 2014.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. A Controladoria e a análise discriminante do consumidor do e-commerce. **Revista Internacional de Economia y Gestion de las Organizaciones**, v. 3, p. 1-15, 2014.

SCHNORRENBERGER, D.; RIBEIRO, L. M. F.; LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V. Perfil do *controller* em empresas de médio e grande porte da grande Florianópolis. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2007**.

SCHWARTZ, D. R.; KRUGER, S. D.; PETRI, S. M.; MENDES, A. C. Percepção dos Profissionais da Controladoria sobre as Funções Exercidas: Uma Análise em Entidades Cooperativas. In: Congresso de Gestão e Controladoria (COGECONT), 02, 2017, Chapecó **Anais...** Santa Catarina: Unochapecó, 2017.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. - São Paulo: Cortez, 2007.

SHAUGHNESSY, J. J.; ZECHMEISTER, E. B.; ZECHMEISTER, J. S. **Metodologia de pesquisa em psicologia**. AMGH Editora, 2012.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. UFBA, 2017.

SILVA, M. S. **Utilidade da informação contábil para tomada de decisões: um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa**. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2010.

SILVESTRE, A. L. **Análise de Dados e Estatística Descritiva**. São Paulo: Editora Escolar, 2007.

SIQUEIRA J. R.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**. v. 12, n. 27, p. 66-77, 2001.

SMITH, M. S. J.; FADEL, B. Gestão da informação contábil: a questão da necessidade, busca e uso da informação no contexto das pequenas empresas. In: ENCONTRO NACIONAL DE PESQUISA EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO. Inovação e inclusão social: questões contemporâneas da informação, 11, 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: UFRJ, 2010.

SOBRAL, F.; PECI, A. **Administração: teoria e prática no contexto brasileiro**. Pearson Prentice Hall, 2013.

SOUSA, K. A.; BASSOLLI, R. **Contabilidade gerencial um instrumento de apoio a gestão para a tomada de decisão**. 2013. Disponível em: <<http://www.ice.edu.br/TNX/storage/webdisco/2013/12/13/outros/555a4ca9721653f157cd87c71daed621.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. **Controladoria**. Curitiba, PR: IESDE Brasil, 2009. Disponível em: <<http://www2.videolivrraria.com.br/pdfs/15301.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2019.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: Congresso Brasileiro de Custos-ABC. **Anais...** 2009.

SOUZA, C. M. **Um Estudo dos conteúdos temáticos curriculares ministrados na disciplina de controladoria nos cursos de graduação em ciências contábeis do sul do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, 2010.

SOUZA, C. T. D. **A evolução da Controladoria: Um estudo no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) - Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2015.

SOUZA, P.; CORAL, S. M.; LUNKES, R. J. Missão organizacional: análise dos principais elementos propostos por Pearce II (1982) presentes nas missões dos hotéis do Sul do Brasil. *Podium Sport, Leisure and Tourism Review*, v. 3, n. 1, p. 94-105, 2014.

SOUZA, J. O. V. Aspectos organizacionais da controladoria da Petrobras: análise na perspectiva de seus contadores. **Dissertação** (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2019.

SPARROW, P. R., BOGNANNO, M. **Competency requirement forecasting: issues for international selection and assessment**. In: MABEY, C., ILES, P. (Orgs.). *Managing learning*. London : Routledge,. p. 57-69, 1994.

SUZART, J. A. S., MARCELINO, C. V., ROCHA, J. S. **As instituições brasileiras de Controladoria pública** - teoria versus prática. 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/77.pdf>> Acesso em: 18/12/2018.

TAKATORI, R. S. Gestão estratégica: a necessidade de rever o modelo de controladoria para atender as novas necessidades dos agentes de mercados *stakeholders*. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Bahia. **Anais...** Bahia: Associação Brasileira de Custos, 2004.

TELES, J.; LUNKES, R. J.; NASCIMENTO, C.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Perfil do *Controller* no setor hoteleiro: comparativo entre pesquisas no Brasil, China, Estados Unidos e Reino Unido. **Revista Turismo Visão e Ação**, v. 14, n. 3, p. 386–400, 2012.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1997.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

VILLAS BOAS, F. J. A controladoria: um modelo conceitual integrado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, v. 4, n. 12, p. 60-73, 2000.

VOGT, M.; DEGENHART, L.; LAVARDA, C. E. F. Motivações, Habilidades e Competências do *Controller* na Percepção de Alunos que Cursam Pós-Graduação em Controladoria. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 48, p. 105-123, 2017.

WAHLMANN, G. C. **Um estudo exploratório sobre a atividade de controladoria nas microempresas na cidade de Ubatuba**. 2003. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Faculdades Integradas Módulo, Caraguatatuba, 2003.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v. 22, n. 1, p. 25-46, 2011.

WIGGERS, N.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. *Controller*: Estudo sobre a relação entre funções, salário e formação acadêmica. In: IX Congresso ANPCONT. 2015. **Anais...** Curitiba, PR, 2015.

YOSHITAKE, M. **Manual de controladoria financeira**. São Paulo: IOB, 1984.

ZARIFIAN, P. **Objetivo competência: por uma nova lógica**. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA APLICADO AOS COORDENADORES

Estudo: O Ensino da Disciplina de Controladoria nos Cursos de Pós-Graduação *Stricto Sensu* no Brasil

Pesquisa desenvolvida para a elaboração da dissertação de mestrado do Programa de Pós-graduação em Controladoria da UFRPE, sob a responsabilidade do Mestrando Tácio Marques da Cunha (taciomarquesac@gmail.com) e orientação da Prof.^a. Dr.^a. Tania Nobre Amorim. Agradecemos o preenchimento do formulário e informamos que a pesquisa tem cunho acadêmico e que os dados serão analisados de forma global sem identificação individualizada.

*Obrigatório

1. Nome e estado da instituição que representa: *

Seção 1 - Perfil dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria no Brasil

Nesta seção deverão ser apresentadas informações sobre o perfil dos cursos que o mesmo está representando nesse estudo.

2. Denominação do Curso *

Escrever o nome do curso em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria o qual você está representando.

3. Número de Créditos *

Descrever os quantitativos de créditos obrigatórios, eletivos, optativos e totais do curso em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria o qual você está representando.

4. Carga Horária *

Descrever os quantitativos de carga horária obrigatórios, eletivos, optativos e totais do curso em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria o qual você está representando.

5. Quantitativo de Disciplinas *

Descrever o quantitativo de disciplinas obrigatórias, eletivas, optativas do curso em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria o qual você está representando.

6. Linhas de Pesquisa *

Descrever quantas e quais são as linhas de pesquisas do curso em nível de mestrado em Ciências Contábeis e/ou Controladoria o qual você está representando.

7. Qual o tempo de existência do curso? *

8. Qual o quantitativo de vagas por ingresso? *

9. A oferta do curso de mestrado acadêmico em Contabilidade e/ou Controladoria ocorre: *

Marcar apenas uma oval.

- Semestralmente
- Anualmente

10. Qual a quantidade média de alunos formados por turma? *

11. Quantas defesas já foram realizadas no curso de mestrado em Contabilidade e/ou Controladoria? *

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA APLICADO AOS DOCENTES**Estudo: O Ensino da Disciplina de Controladoria nos Cursos de Pós-Graduação *Stricto Sensu* no Brasil**

Pesquisa desenvolvida para a elaboração da dissertação de mestrado do Programa de Pós-graduação em Controladoria da UFRPE, sob a responsabilidade do Mestrando Tácio Marques da Cunha (taciomarquesac@gmail.com) e orientação da Profª. Drª. Tania Nobre Amorim. Agradecemos o preenchimento do formulário e informamos que a pesquisa tem cunho acadêmico e que os dados serão analisados de forma global sem identificação individualizada.

***Obrigatório**

1. Nome e estado da instituição que representa: *

Exemplo: UFBA - Bahia

2. O curso de mestrado em Ciências Contábeis e/ou em Controladoria que você representa é:

Marque apenas uma oval.

- Acadêmico
 Profissional

Seção 2 - Perfil dos Docentes que lecionam a Disciplina de Controladoria em Mestrados de Ciências Contábeis e/ou em Controladoria

3. Sexo: *

Marque apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino

4. Idade: *
-

5. Qual o curso e tempo de formado em nível de graduação? *
-

6. Qual o curso e tempo de formado em nível de especialização? *
-

7. Qual o curso e tempo de formado em nível de mestrado? *
-

8. Qual o curso e tempo de formado em nível de doutorado? *
-

9. Há quantos anos você é docente de nível superior? *

10. Há quantos anos você leciona a disciplina de Controladoria no mestrado? *

11. Já atuou profissionalmente como *Controller*? Se a resposta for "não", pular para a seção 2.

*

Marque apenas uma oval.

- Sim
- Não

12. Há quanto tempo atuou profissionalmente como *Controller*?

Seção 3 - Competências dos *Controllers* Desenvolvidas na Disciplina de Controladoria sob a sua responsabilidade

Nesta seção, marque apenas as competências dos *controllers* que são desenvolvidas na disciplina sob sua responsabilidade.

13. Competências Técnico-Profissionais dos *Controllers*

As competências técnico-profissionais compreendem os conhecimentos e experiências do trabalhador, relacionadas à sua ocupação, atividade, ou área de atuação. Marque apenas as que são desenvolvidas em sua disciplina.

Marque todas que se aplicam.

- Conhecimento na área contábil
- Conhecimento na área de controladoria
- Conhecimento na área administrativa
- Conhecimento na área econômica e financeira
- Conhecimento na área fiscal e tributária
- Conhecimento na gestão de pessoas
- Conhecimento na área de tecnologia da informação
- Conhecimento na área comercial e produção
- Conhecimento dos princípios contábeis americanos
- Conhecimento de outro idioma
- Habilidade com dados estatísticos
- Habilidade com raciocínio lógico
- Elabora as diretrizes de controles internos
- Elabora o orçamento anual
- Elabora as políticas e orçamentos
- Elabora os relatórios gerenciais
- Elabora os relatórios do governo

- Elabora o planejamento financeiro e organizacional
- Elabora a revisão de orçamento e planejamento
- Age como auditor
- Age como consultor interno
- Otimiza os resultados econômicos da instituição
- Coordena e reporta dados relevantes
- Controla e protege os ativos
- Controla os seguros
- Controla os sistemas contábeis
- Fornece dados contábeis oportunos e precisos
- Fornece suporte informacional à gestão
- Desenvolve análise financeira
- Desenvolve análise de riscos
- Desenvolve análise econômica
- Administra recursos disponíveis e realizáveis
- Administra obrigações da instituição com terceiros
- Realiza análise de índices contábeis
- Realiza o acompanhamento técnico dos projetos
- Assessoria a cúpula administrativa
- Supervisiona a contabilidade
- Supervisiona a escrituração
- Supervisiona as atividades nas áreas de custos
- Supervisiona o funcionamento de todos os departamentos
- Verifica a consistência e viabilidade dos planos
- Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas

13.1 Cite outras competências técnico-profissionais dos *controllers* desenvolvidas em sua disciplina, mas que não tenham sido listadas anteriormente

14. Competências Sociais dos *Controllers*

As competências sociais se referem às interações entre os indivíduos, refletindo na capacidade de comunicação, negociação, mobilização para mudança, a sensibilidade cultural e o trabalho. Marque apenas as que são desenvolvidas em sua disciplina.

Marque todas que se aplicam.

- Interage bem com as pessoas
- Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe
- Escreve e fala com clareza e objetividade
- Possui liderança e sabe gerir pessoas
- Possui flexibilidade nas relações interpessoais
- Possui postura proativa e realizadora
- Possui capacidade de análise e síntese
- Possui imagem íntegra e confiável
- Possui ética profissional
- Possui capacidade para prever e solucionar problemas interpessoais

- Possui capacidade de autocrítica
- Tem controle emocional
- Tem tolerância a pressão e estresse
- Tem conhecimento da história da instituição
- É persistente e não desiste frente aos obstáculos
- Busca o autodesenvolvimento
- Adapta-se bem às mudanças e novas situações
- Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas
- Sabe negociar com as pessoas
- Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe

14.1 Cite outras competências sociais dos *controllers* desenvolvidas em sua disciplina, mas que não tenham sido listadas anteriormente

15. Competências de Negócio dos *Controllers*

As competências de negócio estão relacionadas à compreensão da instituição e de sua interação com os usuários dos serviços públicos, o contexto político e social. Marque apenas as que são desenvolvidas em sua disciplina.

Marque todas que se aplicam.

- Elabora planejamento tributário
- Elabora planejamento financeiro institucional
- É criativo para solucionar problemas da entidade
- Relaciona-se com outras instituições e empresas parceiras
- Promove interações da empresa com seu ambiente
- Sabe administrar o tempo para realizar atividades
- Pensa e age estrategicamente
- Age com responsabilidade socioambiental
- Possui orientação para os resultados
- Possui foco na qualidade em todas as decisões
- Possui capacidade para tomar decisões imparciais
- Possui preocupação com saúde e segurança na entidade
- Possui orientação para o servidor e fornecedor
- Busca melhoria contínua dos processos que participa
- Busca inovação organizacional
- Realiza a gestão de contratos e documentos
- Realiza a gestão de recursos financeiros
- Realiza a análise de risco organizacional
- Gera valor para entidade
- Gerencia preços e descontos
- Gerencia carreira e gestão do estresse
- Gerencia indicadores de desempenho e performance
- Gerencia o sistema de informação da instituição
- Interage com os prestadores de serviços e terceirizados

- 15.1 Cite outras competências de negócio dos *controllers* desenvolvidas em sua disciplina, mas que não tenham sido listadas anteriormente
-

Seção 4 - Competências dos *Controllers* Desenvolvidas na Disciplina de Controladoria sob a sua responsabilidade

Nesta seção deverão ser apresentadas informações sobre os aspectos relacionados a Controladoria na visão do docente que ministra a disciplina de Controladoria.

16. A Controladoria é: *

Assinalar as opções que compõem a sua concepção sobre a definição da Controladoria

Marque todas que se aplicam.

- A Controladoria é uma área do conhecimento humano
- A Controladoria é uma função organizacional
- A Controladoria é uma unidade (setor/departamento) da organização

- 16.1 Especifique outros aspectos que você considera ser importante para a definição de Controladoria:
-

17. Enquanto área do conhecimento humano, você considera que: *

Marque apenas uma oval.

- A Controladoria é uma ciência autônoma
- A Controladoria é uma evolução da Contabilidade

18. Em sua opinião, qual o objeto de estudo da Controladoria? *
-

19. Assinale as opções que representam as ciências afins da Controladoria: *

Marque todas que se aplicam.

- Ciência Contábil
- Administração
- Economia
- Direito
- Estatística
- Matemática
- Psicologia
- Sociologia

- 19.1 Cite outras ciências que você considera manter interfaces com a Controladoria:
-

20. Enquanto unidade organizacional, você considera que a Controladoria é: *

Marque todas que se aplicam.

- um órgão administrativo (setor, departamento etc.)
- uma função informativa e analítica
- um serviço de informação econômica
- um sistema de controle gerencial

21. Em sua opinião, qual a missão da Controladoria? *

22. Em sua opinião quais os objetivos da Controladoria? *

Marque todas que se aplicam.

- Subsidiar o processo de gestão em todas as suas fases
- Garantir informações adequadas ao processo decisório
- Monitorar os efeitos das decisões tomadas pelos gestores
- Colaborar com os gestores em seus esforços de busca da eficácia da sua área
- Administrar as sinergias existentes entre as áreas;
- Zelar pelo bom desempenho da organização
- Viabilizar a gestão econômica
- Criar condições para exercer o controle
- Contribuir para o contínuo aperfeiçoamento de processos internos
- Desenvolver relações com os *stakeholders* que interagem com a empresa, a fim de identificar e atender às demandas por eles impostas à organização

22.1 Cite outros objetivos que você considera ser da Controladoria e não foram listados anteriormente.

23. No que se refere à estrutura hierárquica da organização, a Controladoria deve estar no: *

Marque apenas uma oval.

- Nível estratégico
- Nível tático
- Nível operacional

24. Em sua opinião, quais são as principais funções da Controladoria? *

25. Em sua opinião, a natureza das atividades do *controller* é de: *

Marque apenas uma oval.

- Linha
- Staff* – Assessoria

26. Qual dever ser a formação acadêmica prioritária do *controller*?

Marque apenas uma oval.

- Ciências Contábeis
- Administração
- Economia
- Direito
- Estatística
- Matemática
- Outra

26.1 Especifique aqui qual seria a outra formação acadêmica desejável ao *controller*.

27. Em sua opinião, quais outros idiomas o *controller* deve ter conhecimento? *

28. Selecione abaixo quais as competências necessárias ao profissional *controller*: *

Marque todas que se aplicam.

- Conhecimento na área contábil
- Conhecimento na área de controladoria
- Conhecimento na área administrativa
- Conhecimento na área econômica e financeira
- Conhecimento na área fiscal e tributária
- Conhecimento na gestão de pessoas
- Conhecimento na área de tecnologia da informação
- Conhecimento na área comercial e produção
- Conhecimento dos princípios contábeis americanos
- Conhecimento de outro idioma
- Habilidade com dados estatísticos
- Habilidade com raciocínio lógico
- Elabora as diretrizes de controles internos
- Elabora o orçamento anual
- Elabora as políticas e orçamentos
- Elabora os relatórios gerenciais
- Elabora os relatórios do governo
- Elabora o planejamento financeiro e organizacional
- Elabora a revisão de orçamento e planejamento
- Age como auditor
- Age como consultor interno
- Otimiza os resultados econômicos da instituição
- Coordena e reporta dados relevantes
- Controla e protege os ativos
- Controla os seguros
- Controla os sistemas contábeis

- Fornece dados contábeis oportunos e precisos
- Fornece suporte informacional à gestão
- Desenvolve análise financeira
- Desenvolve análise de riscos
- Desenvolve análise econômica
- Administra recursos disponíveis e realizáveis
- Administra obrigações da instituição com terceiros
- Realiza análise de índices contábeis
- Realiza o acompanhamento técnico dos projetos
- Assessoria a cúpula administrativa
- Supervisiona a contabilidade
- Supervisiona a escrituração
- Supervisiona as atividades nas áreas de custos
- Supervisiona o funcionamento de todos os departamentos
- Verifica a consistência e viabilidade dos planos
- Verifica os efeitos dos sistemas de controle sobre as áreas atingidas
- Interage bem com as pessoas
- Estimula o desenvolvimento e aprendizado da equipe
- Escreve e fala com clareza e objetividade
- Possui liderança e sabe gerir pessoas
- Possui flexibilidade nas relações interpessoais
- Possui postura proativa e realizadora
- Possui capacidade de análise e síntese
- Possui imagem íntegra e confiável
- Possui ética profissional
- Possui capacidade para prever e solucionar problemas interpessoais
- Possui capacidade de autocrítica
- Tem controle emocional
- Tem tolerância a pressão e estresse
- Tem conhecimento da história da instituição
- É persistente e não desiste frente aos obstáculos
- Busca o autodesenvolvimento
- Adapta-se bem às mudanças e novas situações
- Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas
- Sabe negociar com as pessoas
- Sabe ouvir os outros e trabalhar em equipe
- Elabora planejamento tributário
- Elabora planejamento financeiro institucional
- É criativo para solucionar problemas da entidade
- Relaciona-se com outras instituições e empresas parceiras
- Promove interações da empresa com seu ambiente
- Sabe administrar o tempo para realizar atividades
- Pensa e age estrategicamente
- Age com responsabilidade socioambiental
- Possui orientação para os resultados
- Possui foco na qualidade em todas as decisões
- Possui capacidade para tomar decisões imparciais

- Possui preocupação com saúde e segurança na entidade
- Possui orientação para o servidor e fornecedor
- Busca melhoria contínua dos processos que participa
- Busca inovação organizacional
- Realiza a gestão de contratos e documentos
- Realiza a gestão de recursos financeiros
- Realiza a análise de risco organizacional
- Gera valor para entidade
- Gerencia preços e descontos
- Gerencia carreira e gestão do estresse
- Gerencia indicadores de desempenho e performance
- Gerencia o sistema de informação da instituição
- Interage com os prestadores de serviços e terceirizados