

O ENSINO DE CONTROLADORIA NA GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS SOB A ÓTICA DOCENTE

THE TEACHING OF CONTROLLERSHIP IN GRADUATION OF ACCOUNTING SCIENCES UNDER THE OPTICS TEACHER

Silvio Paula Ribeiro

UFMS - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
spribeiro@hotmail.com

Raquel da Silva Rodeigues

UFMS - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
aquel_silva_r@hotmail.com

Mariani Rios Lima

mariani.rios@hotmail.com

RESUMO:

Este artigo objetivou confirmar, na ótica dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do interior do estado de São Paulo, quais são os principais tópicos da ementa a serem ministrados na disciplina Controladoria. A pesquisa caracterizou-se como descritiva e exploratória, com abordagem bibliográfica, e a coleta de dados realizou-se por meio de questionários enviados por e-mail às Instituições de Ensino Superior que oferecem o curso na referida região. Para compor o texto foram resgatados a história, a base conceitual, as funções da controladoria no processo de gestão, o papel do *controller*, o mercado de trabalho e o processo histórico do ensino em contabilidade, itens que perpassam a disciplina Controladoria no Brasil. Por meio do estudo, foi possível identificar a necessidade de alguns elementos do perfil do profissional da área de controladoria, entre eles um caráter multidisciplinar, a necessidade constante de uma visão sistêmica do negócio e um processo de comunicação eficaz, decorrente da necessária interação com os demais setores da empresa. Os tópicos da ementa a ser ministrada configurou-se pelo conceito da visão sistêmica da empresa, gestão, sistemas de informações, controle, controladoria, CMS/ ABM/ ABC, GECON. Por fim, outras sugestões a serem observadas na elaboração do conteúdo da disciplina Controladoria, de acordo com os entrevistados, foram: métodos de custeio, custo de qualidade, técnicas de análise, sistemas de avaliação de desempenho como *balanced scorecard* e exemplos práticos da área de controladoria na gestão das empresas.

Palavras-chave: Ensino Superior, Ciências Contábeis, Controladoria.

ABSTRACT:

This Article aimed to confirm, from the viewpoint of teachers of graduate courses in Accounting Sciences from the interior of the state of São Paulo, what are the main topics of the menu to be administered in the discipline Controllershship. The research was characterized as descriptive and exploratory approach, with literature, and the data collection was carried out by means of questionnaires sent by e-mail to institutions of Higher Education that offer

the course in that region. To compose the text were redeemed the story, the conceptual basis, the functions of the comptroller in the management process, the role of the controller, the labor market and the historical process of education in accounting, items that pervades the discipline Comptroller in Brazil. Through the study, it was possible to identify the need of some elements of the professional profile of the area of controllership, among them a multidisciplinary character, the constant necessity of a systemic vision of the business and a process of effective communication, resulting from the necessary interaction with the other sectors of the company. The topics of the menu to be taught was configured by the concept of systemic vision of the company, management, information systems, control, controllership, CMS/ ABM/ABC, GECON. Finally, other suggestions to be observed in the preparation of the content of the discipline Controllership, according to the interviewees, were: costing methods, cost of quality, technical analysis, performance evaluation systems such as balanced scorecard and practical examples of the controllership area in the management of businesses.

Keywords: Higher Education, Accounting Sciences, Controllership.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, no seu contexto histórico, vem contribuindo para a evolução econômica, social e ecológica da sociedade por meio de mecanismos de controle e análise das diversas situações nas quais o ser humano pode expor a sua necessidade. De acordo com Lunkes *et al* (2009), o homem, como ser genérico no processo de seu desenvolvimento, vai marcando e construindo a história pelo movimento dos recursos que utiliza, reinventando sua maneira de ser, superando seus limites e buscando alternativas e soluções para os seus problemas.

Segundo Oro *et al* (2007, p. 3), tendo que adaptar-se a esse novo ambiente, a contabilidade evolui naturalmente para um conceito denominado Controladoria. Essas novas dimensões que a Ciência Contábil adquiriu com o passar dos tempos, contribuíram diretamente para o surgimento do departamento administrativo de controladoria, sendo intrínsecos um ao outro, e juntos conseguem avaliar adequadamente o desempenho empresarial, permitindo projeções e simulações de cenários futuros nas organizações.

Assim, a controladoria, por meio de uma visão holística do mundo empresarial e utilizando-se dos mecanismos de controle dos diversos recursos disponíveis à sociedade, tem recebido ênfase no atual contexto empresarial, já que o ser humano se tornou mais exigente e tem maiores possibilidades de acesso a informações.

No que tange à função da controladoria, Beuren (2000, p. 60) enfatiza que deve ser “dar suporte informacional em todas as etapas do processo de gestão, com o objetivo de garantir os interesses da organização”.

Vale destacar que o interesse da empresa é atender o seu público alvo de forma geral, fornecendo melhores produtos, a custo menor, e proporcionando uma satisfação aos consumidores. Diante do exposto e dada a importância da temática em si, muitos pesquisadores têm contribuído para a construção da área denominada Controladoria. Entre estes, destacam-se Siqueira e Soltelinho (2001), Martin (2002), Calijuri (2005), Oro *et al*, (2007), Catelli (2006), Borinelli (2006), Lunkes *et al* (2009), Cardoso e Olak (2010).

O profissional responsável por essa área no sistema organizacional é denominado *controller*. O *expert* da área de controladoria deve estar sempre atualizado, e o que norteia a construção do conhecimento passa necessariamente pela graduação e, depois, pela especialização. Atribui-se à etapa de formação profissional denominada graduação a metáfora de alicerce de uma construção.

O professor, por sua vez, pode ser considerado o principal agente no processo de construção do conhecimento, presumir-se que ele é quem norteia o aluno, ensina algo novo, fazendo-o aprender e a adquirir conhecimento. De acordo com Padoan (2007), o ensino corresponde a uma ação de comunicação orientada no que diz respeito à transformação do aprendiz em sua formação. As práticas interdisciplinares no ensino representam o meio pelo qual são desenvolvidas as pedagógicas. Não é, entretanto, apenas responsabilidade do professor desenvolver referidas práticas; todos os atores envolvidos no processo de ensino são importantes, sejam eles docentes, discentes, ou a própria universidade.

Apesar de entender a importância de outros agentes na construção do conhecimento atrelado à área de controladoria, esta pesquisa busca confirmar, na ótica dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do interior do estado de São Paulo, quais são os principais tópicos a serem ministrados na disciplina Controladoria. Uma das justificativas a esta pesquisa atrela-se ao fato de Borinelli (2006) afirmar que a controladoria ainda carece de pesquisas, pois sua fundamentação teórica ainda está em crescimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste item, abordam-se as referências utilizadas para o desenvolvimento da discussão teórica do assunto. Então, enfatiza-se a origem, bem como a parte conceitual, as funções da controladoria no processo de gestão empresarial, o papel do profissional da área de controladoria, o mercado de trabalho e o resgate do processo histórico do ensino de contabilidade, atentando-se às nuances da controladoria como disciplina no curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil.

Ao abordar o surgimento da controladoria no final no século XIX e início do século XX, atrelado ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial, consideram-se quatro fatores como indutores de sua origem: aumento de tamanho e complexidade das organizações, globalização física das empresas, crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias e o aumento no número de fontes de capital (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

De acordo com o exposto, a gestão das empresas passou por grandes transformações, dificultando o processo de gestão industrial. Assim, a controladoria originou-se com o propósito de atender essa nova demanda referente à base de informações e controle para o processo de tomada de decisão. Apesar da falta de consenso, o conceito de controladoria vem sendo abordado há muito tempo. Vários autores discorrem sobre o tema, utilizando-se de perspectivas para mostrar com mais propriedade o que de fato pode ser entendido por controladoria.

Conforme Padoveze (2005, p. 3) a controladoria pode ser definida como “a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa”. Portanto, cabe utilizar-se do arcabouço da área contábil com a finalidade de atender as peculiaridades da gestão empresarial por meio de informações úteis ao processo de decisão.

De acordo com Borinelli (2006, p. 105), a controladoria corresponde ao “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”. Assim, por meio de uma visão holística, é dada à controladoria a possibilidade de contribuir com os diversos departamentos da empresa.

Para Nakagawa (1995, p. 21), a “abordagem ou visão sistêmica é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível, em vez de se estudar apenas uma ou algumas de suas partes separadamente”.

Vale destacar a necessidade de a controladoria ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações (CATELLI, 2006, p. 344).

A princípio destacam-se as pesquisas responsáveis pelo desenvolvimento do primeiro vértice, no qual se apresentam as conceituais. Diante dos aspectos relacionados ao segundo vértice, Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 9) afirmam que o papel da controladoria é “assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório”. Desse modo, cabe à controladoria gerar as informações e encaminhá-las no momento adequado aos usuários internos e externos da empresa. De acordo a Beuren, Pasqual e Schlindwein (2007,) a controladoria ficou com a missão de fornecer informações precisas e oportunas para as tomadas de decisões dos gestores.

Na esteira de Oliveira, Perez e Silva (2009, p. 6), pelo conceito de endógeno “pode-se entender que o objeto principal da Controladoria é o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e a divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral”. Já os aspectos relacionados ao conhecimento exógeno referem-se a diversos agentes, como mercado, fornecedores, consumidores, fonte de financiamento, entre outros.

Nesse cenário, cabe à controladoria utilizar-se das técnicas necessárias às peculiaridades do negócio e aplicá-las às diversas áreas da empresa para gerar e armazenar as informações, criando-se assim um sistema de informações com o propósito de nortear as decisões tomadas pelos responsáveis pelo processo de gestão. O profissional responsável por esta tarefa na gestão da empresa denomina-se *controller*.

O quadro a seguir caracteriza a necessidade da visão da empresa como um todo.

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

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

Fonte: adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Dessa forma, o profissional de controladoria deve ter uma visão sistêmica da entidade, sendo esta uma das condições básicas para o exercício dessa atividade nas empresas. Diante dessa necessidade, Schmidt e Santos (2006) salientam que o *controller* deve possuir algumas características a fim de ser um profissional que atenda as exigências do mercado, ou seja, ter uma visão sistêmica da entidade é uma das condições básicas.

Observa-se que as funções básicas da controladoria em uma organização referem-se a atividades de assessoria, no organograma. Embora o *controller* seja usualmente responsável pelo projeto e pela operação de sistemas que coletam, relatam e controlam informações, o uso destas, no controle, é de responsabilidade dos executivos de linha. O *controller* pode também ser responsável pelo desenvolvimento e pela análise de avaliações dos controles, e por recomendações aos executivos. Além disso, pode controlar o respeito aos limites de gastos instituídos pelo executivo-chefe, controlar a integridade do sistema contábil e ser responsável pelas medidas de segurança dos ativos contra furtos e fraudes (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 156).

Diante das funções atribuídas à controladoria, cabe ao responsável pelo departamento cuidar do processo de geração de informações. Conforme Santos *et al.* (2005, p. 3), no contexto da controladoria as principais responsabilidades e funções do *controller* incluem: organização do sistema de informações gerenciais; comparação entre resultados realizados e planejados; identificação das causas dos desvios dos resultados e adoção de medidas corretivas.

Então, verifica-se a necessidade de esse profissional acompanhar o processo de execução do planejamento, comparar os resultados planejados com os alcançados, identificar

a possibilidade de correção das falhas e encaminhar (*feedback*) aos responsáveis pela etapa do processo de gestão denominada planejamento.

De acordo com Siqueira e Soltelino (2001), o surgimento da demanda por profissionais de controladoria foi durante os anos 1960, quando o crescimento da procura por esses profissionais poderia estar vinculado, em parte, ao crescimento da indústria na matriz produtiva brasileira.

Vale destacar que não há, na literatura especializada em controladoria, um consenso sobre as atribuições do *controller*. De acordo com Kanitz (1976, p. 9), as funções de um controlador típico referem-se a: contabilidade geral, auditoria interna, sistemas orçamentários, orçamentos operacionais, orçamentos de capital, métodos e sistemas, sistemas de computação, estatística de análise. Portanto, cabe ao *controller* a tarefa de cuidar da contabilidade geral da empresa, e não apenas a de gerar as informações para o processo de tomada de decisão.

Ainda quanto à falta de consenso, Tung (1980, p. 84-85) afirma que as funções básicas do *controller* correspondem a: implantação e supervisão do plano contábil da indústria e preparação e interpretação dos relatórios financeiros; controle e gerenciamento dos custos da produção e da distribuição; realização e custeio das contagens físicas dos estoques; preparação e supervisão de assuntos relacionados aos impostos, às estatísticas e relatórios, aos orçamentos, aos seguros, à fixação de normas-padrão relacionadas à contabilidade; elaboração de normas-padrão referentes aos processos e sistemas de trabalho da indústria; supervisão dos planos de aquisição de ativo fixo; manutenção de contratos, aprovação da quitação e assinatura dos cheques e notas promissórias, em comum acordo com o tesoureiro; e aplicação dos regulamentos da indústria.

No que concerne ao posicionamento do *controller*, Nakagawa (1995, p. 13) ressalta que o *controller* acaba tornando-se responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação da responsabilidade que decorrem da *accountability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias de decisão, mensuração e informação.

Observa-se a necessidade de o profissional da área de controladoria atentar às informações relacionadas aos diversos departamentos da empresa. Essa afirmação pode ser justificada pelo fato de o papel principal do *controller* ser gerar informações ao processo de

tomada de decisão. Assim, as peculiaridades de cada empresa e do setor de atuação influenciam a atribuição das funções do profissional da área de controladoria, de modo que esse profissional carece de atualizações constantes para atender ao mercado de trabalho.

Pela leitura de Calijuri *et al.* (2005, p. 7), entende-se que “as exigências para o exercício do cargo de *controller* tornaram-se cada vez mais complexas”. O profissional deve desempenhar inúmeras funções e ter esses múltiplos conhecimentos. Assim, a controladoria vem se destacando nas organizações como meio de auxílio ao processo de gestão empresarial e apoia-se em um sistema de informação no qual o *Controller* exerce um papel multidisciplinar. Portanto, o mercado de trabalho para esse profissional corresponde às empresas públicas e privadas, atuando em pequenas, médias e grandes empresas.

Na esteira de Souza (2011, p. 45), a controladoria como função de *staff*, além das grandes corporações, poderá ser utilizada junto às micro, pequenas e médias empresas em forma de controladoria terceirizada, contratada com períodos determinados, com horas contratadas, podendo ser por semanas, meses, trimestres, entre outras formas de parceria.

Ainda segundo Souza (2011), é inviável para o pequeno empreendimento ter como custo fixo interno permanente o profissional exercendo as funções de *controller*. Assim, entende-se que a controladoria, como departamento, é comum em grandes e médias empresas e, nas pequenas organizações, a terceirização dessa função é uma das alternativas viáveis.

De acordo com Schmidt e Santos (2006), há uma necessidade de customização dos relatórios, independentemente do tamanho da empresa. Uma vez customizados os relatórios de acordo com as necessidades dos vários usuários, a controladoria deverá ter outra preocupação, que é a forma como essas informações são repassadas para os gestores.

Dentro das organizações, é indispensável comunicação entre setores; o *controller* deverá estar consciente dos acontecimentos empresariais e também atento para a tomada de decisão, pois uma informação fornecida na hora certa é imprescindível para o sucesso da empresa. A controladoria visa estreitar a relação com a área financeira, em face de sua importância para a empresa. Assim, Callado e Cunha (2001) e Colauto, Bueren e Rocha (2004) destacam que qualquer empreendimento, para obter sucesso financeiro, deve buscar suporte em uma administração eficiente, capaz de torná-lo competitivo na indústria onde está instalado. Outros autores, como Kaplan e Cooper (2000) e Bornia (2010), ressaltam a

necessidade de controle de custos e melhorias nos processos internos da empresa como um fator decisivo para sua continuidade.

Conforme o resultado da pesquisa realizada por Lunkes *et al* (2010) junto a 76 (setenta e seis) anúncios de contratação do profissional da área de controladoria, são cinco as funções mais solicitadas a esses profissionais: gerenciamento da contabilidade - 53 solicitações; relatórios gerenciais - 53 solicitações; gerenciamento da tesouraria - 36 solicitações; controle fiscal/tributário - 35 solicitações e orçamento - 26 solicitações.

De acordo com Coelho *et al* (2010), para maximizar os resultados da integração entre universidades e mercado de trabalho, os objetivos devem estar alinhados aos conteúdos ensinados e aos conhecimentos exigidos pelo mercado. Dessa forma, o conteúdo de Controladoria deve ser elaborado com o propósito de atender as exigências do mercado de trabalho. Diante desse contexto, entende-se que o mercado de trabalho é vasto para o profissional da área de controladoria, já que cabe a ele gerar as informações ao processo de gestão da pequena, média e grande empresa, atendendo as peculiaridades de cada negócio. A atividade de ensino da disciplina Controladoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis é também uma opção de atuação no mercado de trabalho e tem como principal função preparar os futuros profissionais da área.

O professor, um dos principais agentes na construção do conhecimento, precisa atentar às necessidades do mercado de trabalho para formar uma base de conteúdos capaz de tornar o graduando em Ciências Contábeis um profissional apto a atender as exigências da sociedade. Assim, o docente da disciplina Controladoria, apesar de atender ao projeto pedagógico do curso, deve pesquisar o mercado de trabalho, identificando as reais lacunas do mundo dos negócios.

Segundo Cardoso e Olak (2010, p. 39), “as instituições de ensino superior são essenciais na formação de um profissional dinâmico, capaz de corresponder ao que o mercado exige, por isso ela enfrenta desafios, pois a cada nova transformação na sociedade ela necessita inovar, rever sempre e adaptar seu projeto pedagógico”.

De acordo com Padoan (2007, p. 38), “quando se fala em mundo dos negócios, é importante destacar que significa estar envolvido com assuntos econômicos, políticos e sociais que causam grande reflexos nos negócios”. Vale ressaltar que a pesquisa em contabilidade se originou da imensurável contribuição dada ao mundo empresarial. E como

toda área de pesquisa carece de um enquadramento científico, Borinelli (2006) pondera que: essa área se preocupa com o efeito que a ação do homem causa sobre os resultados de uma organização, haja vista que a maioria das dimensões dos fatos que provocam alterações nas diversas dimensões de uma estrutura organizacional tem como agente o homem um ser social.

2.1 Do ensino de contabilidade aos currículos de IES brasileiras: o lugar da controladoria

Entende-se que há muito tempo a contabilidade tornou-se importante para a sociedade. Ao abordar a história da contabilidade, Sá (2004) destaca que, no passado a escrituração mercantil foi ensinada por meio de Ábaco ou de Aritmética, que também se tinham como foco práticas usadas no comércio. Conforme Melis eram instituições precursoras das escolas ou aulas de comércio. Ainda segundo o autor este fator justifica o fato da “Summa”, obra prima de Paciolo, o primeiro livro “impresso” de contabilidade, abordar assuntos matemáticos e contábeis.

No tocante à abordagem histórica da contabilidade no Brasil, Laffin (2002) destaca que, desde o início do século vinte, a Escola de Comércio Álvares Penteado, denominada anteriormente de Escola Prática do Comércio de São Paulo, começou a organizar o curso como destinado a formar os antigos “guarda-livros”. O curso durava à época, três anos. Assim, a contabilidade foi surgindo timidamente como objeto e área de conhecimento a ser transmitido.

O curso de Ciências Contábeis e Atuariais, em decorrência da importância ao mundo dos negócios e pelas condições sociais, econômicas e políticas da época, foi elevado ao nível superior por meio do Decreto-Lei de nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, conferindo aos seus formandos o grau de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27/05/1946, no qual se definiram as atribuições do contador, do guarda-livros e demais providências. O propósito principal foi orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil no Brasil

A Resolução nº 3, de 05/10/1992, do Conselho Federal de Educação, ao determinar os conteúdos mínimos em categorias do conhecimento, previa que cada instituição de ensino superior, ao adotar uma orientação pedagógica coerente com seus objetivos, deveria definir o

perfil do profissional a ser formado, observando as necessidades da região e dos alunos, assim como a natureza e as características da instituição. Em face da necessidade de adoção de uma orientação pedagógica coerente e condizente com a realidade e necessidades organizacionais, determinada pelo CFE para o curso superior de Ciências Contábeis, a Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, estabeleceu que a cadeira de Controladoria integrasse a matriz curricular do curso superior de Ciências Contábeis. Isso decorreu por conta da importância da controladoria como parte da formação dos profissionais da área contábil.

Desse conjunto de princípios e decisões, resultou a inclusão da disciplina no currículo do curso de diferentes instituições brasileiras. O quadro a seguir traz a ementa de Controladoria as quais disponibilizam pelo site das IFES do país que oferecem a graduação em Ciências Contábeis.

Quadro 2 Ementa da disciplina de controladoria nas IES federais do Brasil

Universidade	Conteúdo
UNIR	Fatores situacionais e a capacidade de diagnosticar problemas e oportunidades de melhorias na organização. Maturidade sobre a competência e habilidades do líder (contador). Maturidade sobre os atributos da personalidade, comportamento e relacionamento do líder (contador). Avaliação do grau de maturidade relativa às competências e habilidades do contador. Avaliação do grau de maturidade sobre a personalidade / comportamento / relacionamento no exercício da profissão contábil e da controladoria. Tópicos especiais sobre o estilo de liderança do contador.
UFAM	Conceito, Missão, Sistemas de Informação, Modelos Gerenciais, Avaliação de Desempenho, Valor da Empresa, Balanced Scorecard, Gestão Econômica.
UFPE	Objetivos e funções da controladoria a controladoria no organograma da empresa controladoria no planejamento e controle das organizações visão introdutória de orçamento empresarial analise introdutória de decisões de investimentos medição/indicadores de desempenho.
UFAL	A função da controladoria. Métodos de controle e decisão. Controle do investimento operacional. Os fluxos financeiros da empresa. Formação de preços. Análise de custos e orçamentos. Estratégias de controle da margem de contribuição. Maximização dos lucros. Controle por departamento. Produtos mais rentáveis.
UFS	Conceito. Funções. Atribuições. Ferramentas. Avaliação de desempenho. Resultado econômico. Controles contábeis, administrativos e gerenciais. Gerenciamento da informação. O papel do <i>controller</i> .
UNB	A função da Controladoria. Métodos de custeio. Métodos de controle e decisão. Orçamento de capital. Os fluxos financeiros da empresa. Formação de preços. Análise de custos e orçamentos. Análise da margem de contribuição. Planejamento do lucro. Controle por Departamento. Rentabilidade de produtos.
UFG	Sistemas de informações contábeis. Contabilidade para fins gerências. Custo para decisão. Orçamentos flexíveis e custeio variável. Preço de transferência e centro de lucro. Custos Controláveis e não controláveis. Instrumento de controle gerencial: processos de planejamento, controle e políticas.
UFMT	Conceito de Controle Gerencial. Funções da Controladoria – Separação entre as Funções da Controladoria e do Executivo Financeiro – Caracterizações – Posição Hierárquica. Teorias de Controle Gerencial – Controles Direcionados para o Passado e para o Futuro – Itens Chaves – Espaço de Tempo no Controle Gerencial – Simulações. O Controle Gerencial – Desenvolvimento da Informação Gerencial, Sistema de Controle Gerencial – Projeções Financeiras. Previsão de Caixa – Previsão de dias de vendas contidas em clientes e estoques. Padrões de Controle – Controle de Custos de Matéria Prima e Mão de Obra Direta – Controle de Custos de Distribuição – Controle de Despesas Administrativas – Controle de Impostos – Controle de Caixa – Controle de Contas a Receber e a Pagar Relatórios – Finalidades – Custos de Relatórios – Tipos – Condições. Simulações do Planejamento Financeiro – Demonstrações Contábeis Estimuladas. Orçamento de Capital. Análise de Projetos – Retorno sobre Investimentos. Avaliação de Inventários – Normas e Procedimentos para Inventário Físico. Programa de Fechamento Contábil Anual; - Estudo de Casos.
UFSJ	Conceitos e características da função controladoria. A empresa, ambiente, eficácia empresarial e

	o modelo de gestão. A controladoria e o processo de gestão empresarial. O sistema de informação e avaliação econômico-financeiro. A avaliação de desempenho e resultado.
UFF	Conceito; âmbito da função e estruturação; eficiência e eficácia. O sistema de informações contábeis: importância, planejamento e implementação; elaboração de relatórios para uso interno e externo. Informação: análise, gerência e tecnologia. A função controle de propriedade: conceito e implementação. Sistemas gerenciais: abordagem e aplicações. Controle dos custos, despesas, receitas e nível de eficiência. Decisões rotineiras e não rotineiras. Planejamento e fixação de políticas. Orçamento. Gerência financeira. Controles públicos.
UFSC	Histórico e conceito. Funções básicas da controladoria. Papel e importância da controladoria. Aspectos relacionados à coordenação do sistema de planejamento, controle, sistemas de informação, gestão de pessoas e organização. Configuração da Controladoria. Exigências técnicas e pessoais do <i>controller</i> .
UFRGS	Conceito de controladoria. Evolução da controladoria. A controladoria e o sistema de gestão na empresa. O processo de planejamento, execução e controle dentro da controladoria. Responsabilidade de prestar contas da gestão perante a sociedade.
UFSM	Identificar e utilizar informações relevantes dos demonstrativos contábeis, dos controles de custos, dos orçamentos e demais relatórios, visando gerar um ferramental útil e de grande importância, como base preponderante para a tomada de decisões gerenciais.

Fonte: adaptado de Cardoso e Olak (2010)

Vale explicitar que, apesar de alguns tópicos, como: conceito, a função da controladoria sistema de gestão, o sistema de informação e a avaliação de desempenho, aparecerem em praticamente todas as ementas da disciplina, conforme o Quadro 2, não se pode dizer que as ementas tratam do mesmo conteúdo para todas as universidades. Assim, pesquisas as quais abordem os conteúdos ministrados na disciplina Controladoria primam por contribuir para a qualidade da formação do profissional dessa área, conforme se pretende neste trabalho.

3 NUANCES METODOLÓGICAS

A pesquisa que originou este artigo tem caráter descritivo e exploratório, com levantamento bibliográfico e coleta de dados realizada por meio de questionário estruturado. De acordo com Gil (1996, p. 46), “as pesquisas descritivas visam à descrição das características de determinada população ou fenômeno, e têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população”. Ao tecer o conceito desse tipo de pesquisa Triviños (2006, p. 110) afirma que “o estudo descritivo pretende descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade”, e de acordo com Richardson (1999, p. 66), os “estudos exploratórios ocorrem quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno”.

O objetivo principal foi verificar, na ótica dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do interior do estado de São Paulo, quais são os principais tópicos da ementa a serem ministrados na disciplina Controladoria. De acordo com o sítio do CRCSP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo há 67 (sessenta e sete)

instituições de ensino superior instaladas no interior do estado que oferecem, entre outros cursos, o de graduação em Ciências Contábeis.

A pesquisa foi desenvolvida por meio de abordagem qualitativa e quantitativa, sendo os dados coletados por meio de questionário, aplicado apenas a professores que ministram a disciplina Controladoria nas IES do interior do estado de São Paulo. Conforme orienta Triviños (2006), qualquer pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, quantitativa e qualitativa.

Para elaborar as considerações desta pesquisa confeccionou-se um questionário com 15 (quinze) questões, foi enviado ao sítio das IES do interior do estado de São Paulo por três vezes, sendo a primeira no mês de abril, a segunda no mês de maio e a terceira em junho de 2012. Apesar da insistência obteve-se o retorno por e-mail de apenas 20 (vinte) instituições, o que corresponde a 29,8% do universo pesquisado. O recorte para análise corresponde a 20 (vinte) questionários respondidos por docentes da disciplina Controladoria que atuam em IES do interior do estado de São Paulo. Pela análise das respostas foi possível elucidar os principais tópicos a serem ministrados na referida disciplina de acordo com os entrevistados.

Vale destacar que outras pesquisas próximas a esta temática já foram realizadas, entre as quais a de Lunkes *et al* (2009) que buscou identificar, na região sul do Brasil, se as IES atendem as diretrizes curriculares nacionais (CNE/CES 10/04 – MEC) para os cursos de Ciências Contábeis (bacharelado) no que diz respeito à inclusão da disciplina Controladoria em seu projeto pedagógico. Cardoso e Olak (2010) publicaram uma pesquisa que analisou as práticas interdisciplinares na disciplina Controladoria nos cursos de Ciências Contábeis nas instituições das cidades de Londrina e Rolândia, os autores investigaram a percepção dos docentes que ministram a disciplina e de discentes do último ano do mesmo curso. Coelho *et al* (2010) apresentaram um artigo com o objetivo de identificar e analisar o conteúdo ministrado em Controladoria das universidades federais brasileiras, além de buscar a relação com as expectativas do mercado no que tange às funções básicas desempenhadas pelo *controller*.

Dessa forma, apesar de suas limitações metodológicas esta pesquisa justifica-se pelo fato de a estrutura conceitual de Controladoria ainda estar em construção, conforme especialistas no assunto, como Borinelli (2006). Destaca-se também que não foi encontrado outro estudo que elegeesse como sujeitos apenas os docentes da disciplina Controladoria de IES instaladas no interior do estado de São Paulo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa foi realizada em instituições de ensino superior do interior do estado de São Paulo, cujos ministrantes de Controladoria responderam um questionário com perguntas fechadas e abertas. Segundo o site do CRCSP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo há 67 (sessenta e sete) instituições no interior do estado de São Paulo que oferecem o curso de Ciências Contábeis. O questionário foi enviado três vezes por e-mail para todas as instituições e obtiveram-se respostas de apenas vinte docentes. As demais não se manifestaram. Portanto, entende-se que os resultados abaixo não podem ser generalizados; são apenas uma amostra representativa.

A primeira pergunta foi referente ao tempo de atuação na disciplina: 40% estão há um ano; 20%, de dois a três anos; 10%, de quatro a cinco anos; 10% de oito a nove anos; outros 20%, acima de dez anos. Observa-se que a maior parte dos entrevistados apresenta pouco tempo de docência na disciplina, o que contraria o ambiente empresarial, no qual o profissional da área de controladoria deve ser experiente (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

A segunda questão focou o tempo de experiência como professor: 40% dizem ter de seis a dez anos; 30%, até cinco anos; 20%, acima de vinte e um anos; 10%, de onze a quinze anos. Constatou-se que a maioria dos entrevistados possui de seis a dez anos de experiência.

De acordo com as respostas a terceira pergunta, 90%, dizem ter graduação em Ciências Contábeis e 10% em outra formação superior. Nenhum docente diz ter-se formado em mais de um curso superior. Observa-se que a formação em mais de um curso superior é uma das características comuns do perfil profissional do *controller*, como postulam alguns especialistas. De acordo com Calijuri (2005), a maior parte dos *controllers* possui graduação em Ciências Contábeis.

A quarta questão consistiu em assinalar a alternativa que apresentasse o nível de formação máxima do entrevistado e tinha como opção: graduado, especialista, mestre, doutor, pós-doutor e livre-docente. Ninguém assinalou a primeira opção, já a segunda, a terceira e a quarta abrangeram 30%, 60% e 10% dos entrevistados respectivamente, e as outras alternativas não foram assinaladas (pós-doutor e livre-docente), de modo que a maioria dos docentes possui o título de mestre. Portanto, constata-se uma boa qualificação entre os

respondentes, característica comum aos profissionais dessa área, conforme apontou Calijuri (2005).

Verificou-se, pela quinta questão que se referia ao ano de conclusão de curso superior, que 10% concluíram o curso há cinco anos; 30% de seis a dez anos; 40%, de onze a quinze anos; 20%, há mais de vinte anos. Ninguém respondeu ter concluído entre dezesseis e vinte anos. Portanto, 60% dos respondentes graduaram-se há mais de dez anos. Destaca-se, então, a questão da experiência, característica importante ao profissional de controladoria (SIQUEIRA E SOLTELINHO, 2001), sendo possível afirmar que a maior parte dos docentes entrevistados não entrou de imediato, ou seja, logo após a graduação, no ramo da docência.

A sexta pergunta relacionou-se à participação desses docentes em eventos que colaboraram com a atualização profissional: 90% disseram ter participado de eventos e apenas 10% não participaram. A questão número sete era sequência da anterior, ou seja, se a resposta do entrevistado fosse sim, este deveria apontar os eventos de que costuma participar, podendo assinalar mais de uma alternativa. No total de 19 respostas, obteve-se: 31,57% participam de palestras na área contábil; 21,05%, de cursos oferecidos pelo CRC – Conselho Regional de Contabilidade ou por outra entidade; 10,53%, de simpósios na área de contabilidade; 15,79 %, de congressos na área de contabilidade; 10,53%, de todos, os eventos mencionados; e 10,53%, participam de outros tipos de eventos, como publicação de livros. Observa-se a falta de cursos na área de gestão, parte importante do conhecimento que o *controller* deve possuir, visto que cabe a esse profissional uma visão sistêmica, conforme destaca Nakagawa (1995).

O propósito da oitava questão foi verificar a participação, no presente ou no passado, de outros cursos com o objetivo de atualização profissional, podendo o entrevistado assinalar mais de uma alternativa. No total, foram dezessete respostas, destacando-se “informática”, com a porcentagem de 29,41%; 23,53% responderam “gestão”; 5,88%, de direito; 17,65%, de línguas; 17,65%, de todas as opções mencionadas; e 5,88%, de outros tipos de eventos, como auditoria contábil e tributos. Verifica-se um leque de atualizações entre os respondentes, atividade comum ao profissional da área, o que contraria a afirmação de Martin (2002), para quem a grande preocupação incide sobre com cursos da área tributária.

A nona questão direcionou-se para à média de atividades de congressos, simpósios, palestras, cursos e outros dos últimos três anos na área contábil, que docente tenha

participado: 60% responderam até cinco atividades; 30%, de seis a dez atividades; 10%, acima de dezesseis atividades, e nenhum entrevistado assinalou de onze a quinze atividades.

A décima questão investigou quais as principais ocupações docentes na atualidade, ao que 27,27% responderam ter dedicação à docência; 20% são empresários e professores; 34,55% são contadores, empresários e professores universitários; 18,18% são consultores empresariais e professores. Não houve respostas para auditor e perito e, do total entrevistados, 9,1% participam de outras ocupações, como consultor e pesquisador.

A décima primeira pergunta foi referente à concepção dos professores sobre a carência de profissionais na área de controladoria na região. A metade respondeu que é muito forte e a outra parte que é forte; nenhum respondeu ser razoável ou fraca. Diante das respostas a essa questão, pode-se afirmar que, na ótica dos entrevistados, há uma carência na área de controladoria na região onde atuam.

A décima segunda questionava quais os fatores essenciais para um estudante que pretende especializar-se na área de controladoria. As alternativas eram: participação de simpósios na área, escrever artigos, participar de cursos, congressos, realizar estágio na área ou todas as opções acima. Do total de respondentes, 75% assinalaram todas as opções e 25% anotaram a opção procurar estagiar e trabalhar em empresas que tenham o departamento de controladoria.

À décima terceira perguntou como o professor da disciplina de controladoria aborda, durante as aulas, a importância do conteúdo na gestão das empresas; 90% responderam que sempre e 10%, às vezes. Não houve resposta para “raramente” e “nunca”. Observa-se uma relação já apontada por Lunkes *et al* (2009), quanto à preocupação com questões práticas a serem ensinadas na disciplina Controladoria.

A décima quarta questão referia-se a um ementário para a disciplina Controladoria apresentado como exemplo: “conceito da visão sistêmica da empresa. Gestão. Planejamento. Sistemas de informações. Controle. Controladoria. CMS/ ABM/ ABC. GECON”. Adaptado do trabalho de (CARDOSO E OLAK, 2010), com o qual 70% dos entrevistados concordaram plenamente e 30%, concordaram parcialmente.

A décima quinta questão pedia ao entrevistado sugestões que pudessem melhorar o ensino da disciplina, inclusive diante do ementário destacado na questão anterior. Dos respondentes apenas dez fizeram recomendações. No quadro que segue constam as respostas.

Quadro 3 Sugestões de tópicos a ementa da disciplina Controladoria

Entrevistado	As sugestões
Primeiro	Técnicas de análise das demonstrações contábeis, pois é uma importante ferramenta de gestão da empresa.
Segundo	Acredito ser importante abordar sobre outros métodos de custeio, como o custeio alvo e custos e benefícios da qualidade, por serem extremamente importantes na geração de valor para o acionista e para o cliente.
Terceiro	Nesta disciplina é necessário uma vasta compreensão não somente do campo de atuação, mas também da responsabilidade que ela traz como tratamento interpessoal e compreensão de ciclos produtivos, para lidar com problemas e pressão do tempo e da concorrência, por isso, deve preparar o discente através de visitas técnicas lhe mostrando uma visão do “chão de fábrica” enfatizando a importância da profissionalização e do conhecimento a ser aplicado em todos os níveis.
Quarto	Tentar trazer para sala de aula práticas erradas de gestão adotadas dentro de empresas reais. Mostrar os males que tais práticas ocasionaram e como reverter a tempo.
Quinto	Na ementa poderia ser acrescentado o tema <i>Balanced Scorecard</i> : pode ser dada uma visão geral sobre essa ferramenta de gestão estratégica juntamente com o tópico “planejamento”. Tendo em vista que o BSC é uma ferramenta de alinhamento do que foi planejado e a execução da estratégia. Apenas uma introdução ao assunto, e aqueles que se interessarem buscam o aprofundamento em cursos ou numa especialização.
Sexto	Que os docentes abordem tanto a teoria como a prática da disciplina, procurem atualizações sobre a disciplina.
Sétimo	Abordar sobre exemplos práticas da área de controladoria em grandes empresas.
Oitavo	Apontar técnicas e sistemas de avaliação de desempenho empresarial.
Nono	Ressaltar sistemas de avaliação de desempenho.
Décimo	Métodos de custeio e análise de desempenho devem ser abordados no ensino da disciplina de controladoria.

Fonte: pesquisa de campo (2012)

Portanto, entende-se o professor como um dos principais agentes no processo de formação dos profissionais da área de controladoria, devendo apresentar, para a disciplina, a seguinte ementa: Conceito da visão sistêmica da empresa. Gestão. Planejamento. Sistemas de informações. Controle. Controladoria. CMS/ ABM/ ABC. GECON. Deve ainda destacar aspectos relacionados às técnicas de análise das demonstrações contábeis, custeio-alvo, BSC - *Balanced Scorecard* bem como relacionar esses aspectos a exemplos do ambiente empresarial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que o professor é considerado um dos principais agentes do processo de formação do profissional da área de controladoria. Assim, apesar da falta de consenso sobre o desenvolvimento conceitual da controladoria, das diferentes atribuições destacadas pelos especialistas e das diversas ementas apresentadas, o objetivo principal do estudo foi alcançado, já que a maioria dos docentes que responderam ao questionário confirmaram uma

ementa para a disciplina, conforme segue: visão sistêmica da empresa, gestão, planejamento, sistemas de informações, controle, Controladoria, CMS/ ABM/ ABC, GECON.

Vale destacar outros tópicos mencionados pelos entrevistados como sugestão à ementa da disciplina: métodos de custeio, custo de qualidade, técnicas de análise, sistemas de avaliação de desempenho como *balanced scorecard* e exemplos práticos da área de controladoria na gestão das empresas. Dessa forma, evidencia-se a necessidade constante de atualização e análise de possíveis tópicos a serem inseridos no ensino da disciplina Controladoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Os limites desta pesquisa referem-se à discussão teórica do assunto e às questões metodológicas, mas o estudo justifica a sua relevância por tratar da formação de profissionais que podem concorrer para o processo de gestão empresarial. As recomendações de trabalhos futuros remetem a necessidade de uma pesquisa com um maior recorte e com acesso ao plano de ensino da disciplina Controladoria dos cursos de graduação em Ciências Contábeis de todas as regiões do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BEUREN, I. M.; MOURA, V. de M. *O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial*. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, NOV/DEZ- 2000.
- BEUREN, I. M; 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 de Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, V. 18, N. 45, P.22-37, set/dez. 2007.
- BORINELLI, M. *Estrutura Conceitual de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CALLADO, A. A. C. CUNHA, A. L. (2001). *Custos no processo de tomada de decisão em empresas rurais*. Disponível em [HTTP://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1398](http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1398), Acesso em 10/07/2012.

COLAUTO, R. D. BEUREN, I. M. ROCHA, W. (2004). *O custeio variável e o custeio-alvo como suporte às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos*. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/25.pdf>, Acesso em 10/07/2012.

CALIJURI, S. Schplir. Et al. *Perfil do Controller no contexto organizacional atual brasileiro*. In: Anais do IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis – SC, 28 a 30 de novembro de 2005.

CARDOSO V. F.; OLAK, P. A. *O desenvolvimento das praticas interdisciplinares no ensino da controladoria nos cursos de ciências contábeis nas instituições de ensino superior das cidades de Londrina e Rôlandia*. Revista de Estudo Contábeis, Londrina, V. 1, N. 1, P.38-56, jul/dez. 2010.

CATELLI, A. (Coordenador). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COELHO ET AL (2010). *Análise do conteúdo ministrado nas disciplinas de controladoria nas Universidades Federais do Brasil em relação aos anseios do mercado*. Disponível em <<http://www.abccustos.org.br>>, acesso em 15 de abril de 2012.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KANITZ, S. C. *Controladoria: teoria e estudos de caso*. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

LAFFIN, M. *De Contador a Professor: a trajetória da docência no ensino*. Tese de Doutorado. Florianópolis. PPGEP-UFSC, 2002.

LUNKES, R. *A origem da controladoria* – Ed. UFSC, 2009.

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

LUNKES, R. J. et al. *A disciplina de controladoria e sua inclusão nos cursos de Ciências Contábeis*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (on line). Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 32 - p. 49, maio/ago, 2009.

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

MARTIN, N. C. *Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002.

MOSIMANN, C. P. ALVES, O. C. FISCH S. – *Controladoria seu papel na administração de empresas*. Florianópolis. Editora da UFSC, 1993.

NAKAGAWA, M. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, L.M; PEREZ JUNIOR, J.H; SILVA, C.A.S. *Controladoria estratégica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ORO, et al. *O perfil do profissional de controladoria sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 2007, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2007. CD-ROM.

- PADOAN, F. A. C. *A interdisciplinaridade no ensino de contabilidade gerencial em instituições públicas de ensino superior do estado do Paraná*. Curitiba, 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, São Paulo.
- PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégia e operacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SÁ, A. L. Luca Pacioli – *Um Mestre do Renascimento* – 2. ed. rev. e amp. Brasília-DF: Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC, 2004.
- SANTOS, R. V. *et al.* *O papel do controller em empresas de grande porte*. Anais do IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis – SC, 28 a 30 de novembro de 2005.
- SCHMIDT, P. SANTOS, J. L. *Fundamentos de Controladoria*. São Paulo: Atlas, 2006, v. 17.
- SIQUEIRA, J. R. M; SOLTELINHO, W. *O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais*. Revista Contabilidade & Finanças FIECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIECAFI, v.16, n. 27, p. 66 - 77, set/dez. 2001.
- SOUZA, L. C. *Controladoria Aplicada aos Pequenos Negócios*, 3ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2011.
- TRIVIÑOS, A.N.S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 14ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.
- TUNG, N. H. *Controladoria financeira das empresas*. 6. ed. São Paulo: Ed. Univ. Empresas. Editora, da USP, 1980.