



A Disciplina de Controladoria Governamental e sua Oferta nos Cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras

Camila Catarine de Araujo Azevedo

Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação Unb/ UFPB/ UFRN
camilazevedo@gmail.com

Nyalle Barboza Matos

Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação Unb/ UFPB/ UFRN
nyallematos@hotmail.com

Aldo Leonardo Cunha Callado

Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação Unb/ UFPB/ UFRN
aldocallado@yahoo.com.br

Resumo

A contabilidade vem evoluindo no sentido de acompanhar a complexidade das atividades econômicas que cada vez mais requerem novas habilidades e competências do profissional contábil. Com isso, o ensino da Contabilidade passou por diversas reformulações com o objetivo de acompanhar as mudanças organizacionais, em que a Contabilidade além de registrar e elaborar as demonstrações financeiras fornecerá informações para subsidiar uma tomada de decisão eficaz pelos gestores. O objetivo da pesquisa é identificar se as universidades federais brasileiras disponibilizam, para os cursos de ciências contábeis (bacharelado), a disciplina e os conteúdos referentes à controladoria governamental em seu projeto pedagógico. A metodologia adotada constituiu-se de pesquisa exploratória, documental e análise de conteúdo. Identificou-se uma amostra de 30 universidades federais brasileiras que apresentam em seus *sites* oficiais o projeto pedagógico do curso de Ciências Contábeis. Entretanto, apenas seis universidades possuíam disciplinas relacionadas à temática Controladoria Governamental. Quanto aos conteúdos, verificou-se que os tópicos mais presentes nas ementas curriculares estão associados a estrutura da Controladoria Governamental, Controle Interno, Sistema de Informação, Medidas de desempenho, Avaliação de resultados e Planejamento Governamental. Ademais, observou-se que a carga horária das disciplinas apresentou uma variação entre 30 horas ou 60 horas, e que não há consenso entre as bibliografias básicas nos projetos pedagógicos. A pesquisa revelou que apesar de poucas universidades apresentarem a disciplina de Controladoria Governamental em seus projetos pedagógicos, os conteúdos encontrados acompanham a visão da nova Gestão Pública.

Palavras-chave: Controladoria Governamental. Universidades Federais. Disciplina. Ementa.



1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, na condição de ciência social, vem evoluindo no sentido de acompanhar a complexidade das atividades econômicas que cada vez mais requerem novas habilidades e competências do profissional contábil. Em consequência desse dinamismo profissional, surge a necessidade de se reformular o ensino da contabilidade para melhor atender às necessidades do mercado e interligar seus objetivos reais, com os resultados da educação contábil (PALM; BISMÁN, 2010).

Nesse contexto, a Controladoria é uma das áreas da Contabilidade que tem o desafio de entender o que o mercado espera e modificar dentro de suas organizações para que as mesmas não pereçam diante de um cenário desafiador (ARAUJO, 2011). Ademais, o mesmo acrescenta que a amplitude e complexidade das funções de Controladoria e os seus desafios para prever o futuro se consolida, a princípio, no Curso de Graduação com o contato com a disciplina de Controladoria.

Contudo, a disciplina de Controladoria só passou a ser obrigatória com a Resolução CNE/CES 10/2004, a qual estabelece as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis e institui no art. 5º, *alínea II*, os conteúdos para a formação profissional:

“Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e **controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado.**”(grifo nosso)

No entanto, a Resolução não especifica os conteúdos que devem integrar os currículos do curso de Ciências Contábeis, de modo que alguns órgãos como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Organização das Nações Unidas (ONU) oferecem um modelo de currículo a ser adotado pelas instituições de ensino, a fim de tornar mais harmônico em termos de conteúdo os cursos de Ciências Contábeis (MACEDO *et al.*, 2014).

Em virtude da autonomia das instituições de ensino (IES) na elaboração dos currículos, os autores Macedo *et al.* (2014) ressaltam o papel importante dessas instituições na formação dos indivíduos, as quais possuem a responsabilidade de estabelecer um currículo com disciplinas e conteúdos que desenvolvam os futuros profissionais de contabilidade com habilidades e competências para atender as demandas de mercado.

Ademais, acrescenta-se que em decorrência das novas exigências legais impostas aos gestores públicos, da crescente demanda da população pela oferta de serviços de qualidade e da cobrança por transparência e ética nas ações do governo, surgiu a necessidade de implantação de unidades de Controladoria na Administração Pública, visando a assessorar esses gestores na utilização dos recursos e no cumprimento dos ditames legais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Acesso à Informação, entre outras (MACEDO; LAVARDA, 2013).

Diante do exposto acima, este trabalho busca responder a seguinte problemática: **De que forma a disciplina de controladoria governamental vem sendo abordada nos cursos de ciências contábeis das universidades federais brasileiras?**



O objetivo principal deste trabalho consiste em identificar se as universidades federais brasileiras disponibilizam para os cursos de ciências contábeis (bacharelado) conteúdos associados à controladoria governamental em seu projeto pedagógico.

O desenvolvimento de pesquisas com essa natureza apresenta-se importante, pois mostra se as políticas educacionais nessa área estão propiciando uma escolarização de qualidade e gerando o conhecimento sobre a Gestão no Setor Público, e também orientando os potenciais usuários (os cidadãos) a tomarem decisões por ocasião das eleições de seus representantes.

Após explanação dessas considerações iniciais e com intuito de atingir o objetivo proposto, o presente artigo encontra-se estruturado da seguinte forma: posterior à seção introdutória é apresentado o referencial teórico pertinente à temática pesquisada, seguido pelos procedimentos metodológicos, e na sequência, análise dos dados e as considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Ensino da Contabilidade

O ensino da Contabilidade no Brasil remota do ano 1945, em que foi publicado o Decreto-Lei nº 7.988 que deu origem ao curso de Ciências Contábeis com duração prevista de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. Desde então, o ensino da Contabilidade passou por diversas reformulações com o objetivo de acompanhar as mudanças organizacionais, em que a Contabilidade além de registrar e elaborar as demonstrações financeiras fornecerá informações para subsidiar o processo de tomada de decisão eficaz pelos gestores (MACEDO *et al.*, 2014).

Diante da rápida evolução no mundo dos negócios, bem como a dinâmica do setor do ensino superior, crescem os esforços para a mudança na educação contábil. Em todo o mundo aumentam as críticas em relação aos programas de ensino superior por adotarem didáticas que se baseiam em sua maior parte em regras que exigem memorização mecânica, treinando alunos, ao invés de educá-los (PALM; BISMÁN, 2010).

Como resultado dessas deficiências percebidas, organizações e acadêmicos tem liderado o movimento para a melhoria da educação contábil, que teve início com a criação do *International Accounting Education Standards Board*, o Comitê de Educação, criado em 1977 pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) com objetivo de promover a qualidade do ensino de Contabilidade mediante a definição de orientações que visam à promoção da melhoria dos padrões aplicáveis à educação contábil em todo o mundo (OTT; PIRES, 2010).

Com o intuito de verificar se as ementas dos cursos de Ciências Contábeis das melhores universidades do Brasil estão de acordo com as exigências atribuídas pelo IMA (*Institute of Management Accounting*), Souza *et al.* (2008) constatou que as ementas dos cursos de Ciências Contábeis das universidades investigadas não contemplam todos os itens requeridos pelo IMA para a obtenção do certificado por estudantes e profissionais da Contabilidade Gerencial no âmbito mundial, considerando competências de natureza fundamental para os contadores gerenciais.

No que diz respeito ao ensino da contabilidade no Brasil, as atenções devem estar centradas em verificar como as Instituições de Ensino Superior (IES) estão provendo, quantitativa e



qualitativamente, os seus estudantes para prepará-los dentro das condições mínimas para o exercício da profissão que escolheram (SILVA, 2008).

De acordo com Althoff e Domingues (2008), o ensino de Contabilidade deve ter como propósito a tomada de decisão considerando os recursos escassos, incluindo a identificação de decisões cruciais das áreas e a determinação de objetivos e metas; fornecer subsídios à direção e controle efetivo de recursos e materiais; prover relatórios gerenciais sobre custo dos recursos com identificação dos pontos críticos e oportunidades de melhorias; além de facilitar o controle e a função social.

O ensino da Contabilidade tem como característica o vínculo que existe entre diferentes disciplinas, baseando-se na maioria das vezes em perspectivas interdisciplinares. O campo de atuação da contabilidade como ciência é vasto, e identificar as peculiaridades de suas áreas é uma tarefa difícil, pois cada característica individual indica um objeto próprio de estudo e apresenta o conjunto de temáticas de concentração.

Nesse contexto, cita-se a Resolução CNE/CES nº 10/2004, a qual estabelece que os Cursos de Ciências Contábeis devem contemplar em seus projetos pedagógicos e organizações curriculares os conteúdos de forma interligada e que atendam os três campos: (i) conteúdos de Formação Básica, (ii) conteúdo de Formação Profissional e (iii) conteúdo de Formação Teórica-Prática. Ademais, esta Resolução constitui-se na primeira referência explícita da obrigatoriedade da disciplina de Controladoria, a qual deve ser abordada com suas peculiaridades ao setor público e privado na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis.

Corroborando com a característica interdisciplinar, Borinelli (2006, p.105) define Controladoria 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”. Assim, percebe-se que o objeto da controladoria se estende a toda organização, e as informações de seus sistemas são usadas para desenvolver estratégias que visam a obtenção da vantagem competitiva pela empresa (LEONE, 2000).

Posto isso, justifica-se que o ensino de disciplinas de cunho gerencial utilize-se de métodos alternativos com novas tecnologias a favor da didática, empregando modelos de planejamento de negócio, envolvendo planejamento, controle e tomada de decisões por meio de estudos de casos e simulações de planejamento de negócios, enfatizando o uso de informações para a tomada de decisões (BARSKY; CATANACH, 2005).

Nesse mesmo ponto de vista, estas contribuições relacionam-se intrinsecamente com a área de Contabilidade Governamental, visto que o papel fundamental dessa especialização da contabilidade é a gestão do patrimônio público das entidades do setor público com fins de melhorar a arrecadação de receitas e programação de despesas para melhor atender às demandas da sociedade.

2.2 Estudos anteriores associados com a disciplina de controladoria

O avanço no mundo dos negócios e as constantes transformações sócio-econômicas motivaram as pessoas em busca de novas aprendizagens e as instituições de ensino precisam reformular suas práticas, técnicas, métodos e competências no cenário educacional (SOUZA, 2010).



Junto a esse processo de transformação, houve a oferta de novos cursos de Ciências Contábeis e um número maior de profissionais está sendo “jogado” no mercado, de modo que o Ministério de Educação – MEC necessitou editar e promulgar práticas relativas ao ensino superior no Brasil, a exemplo da Resolução MEC/CNE/CES nº 10/2004.

No que concerne ao tema Controladoria, Borinelli (2006) justificou que sua problemática de pesquisa surgiu em razão da literatura acerca deste tema, apresentar divergências no arcabouço teórico entre os autores. Assim, este autor teve como um dos objetivos sistematizar o conhecimento sobre Controladoria em um arcabouço teórico denominado Estrutura Conceitual Básica da Controladoria, a qual resultou em três perspectivas: (i) como ramo do conhecimento (aspectos conceituais), (ii) como conjunto de atividades, funções e artefatos (aspectos procedimentais) e (iii) como órgão do sistema formal organizacional das entidades (aspectos organizacionais).

Nesse sentido, alguns autores preocuparam-se em comparar os conteúdos de ementas e programas da disciplina de controladoria com conteúdos recomendados e sugeridos por organizações envolvidas na discussão de currículo de Ciências Contábeis. Ou ainda com os temas consolidados na literatura. Com isso, expõe-se estudos comparativos da disciplina de Controladoria nos Cursos de graduação (LUNKES *et al.*, 2009; SOUZA, 2010; PAIVA; FACCI, 2013) e em Cursos de Mestrado em Ciências Contábeis no Brasil (LIMA *et al.*, 2013).

Lunkes *et al.* (2009) buscaram identificar na região Sul do Brasil se as IES atendem as diretrizes curricular nacional CNE/CES 10/04 – MEC no que diz respeito à inclusão da disciplina de controladoria em seu projeto pedagógico. Através de análises desenvolvidas, verificou-se que dos 219 cursos presentes na região sul, apenas 195 IES apresentaram a grade curricular, em que foi possível inferir que dessa amostra apenas 156 atendiam a resolução e, por último, apenas 32 IES publicavam a ementa da disciplina.

No estudo desenvolvido por Souza (2010), o objetivo foi identificar e analisar os conteúdos curriculares abordados para aplicação do ensino de Controladoria nas instituições de ensino superior do sul do Brasil e se os mesmos refletem as funções básicas de Controladoria descritas na literatura. Como resultado, verificou-se que dos 197 cursos que disponibilizavam a grade curricular, apenas 148 possuíam a disciplina de controladoria, atendendo à Resolução do MEC; quanto às funções da controladoria, nas perspectivas de gestão operacional, econômica e estratégica, observou-se a citação de 346 temas que dizem a respeito às funções de controladoria.

O objetivo da pesquisa de Paiva e Facci (2013) consistiu em identificar os conteúdos abordados na disciplina de Controladoria das IES do Estado do Paraná em comparação com a ementa proposta pela Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC). Dessa forma, os autores puderam confirmar que a disciplina de Controladoria é ministrada pelas instituições entre o 6º e o 8º período, no qual os professores, na maioria especialista, atuantes na área, ministram conteúdos parcialmente convergentes com as ementas proposta pela FBC.

Quanto à disciplina de Controladoria no Curso de Mestrado, os autores Lima *et al.* (2013) buscaram analisar o conteúdo das ementas e programas dos cursos de mestrado recomendados pela CAPES e associados à ANPCONT, em que pôde-se perceber que a disciplina analisada está presente em 66% dos cursos e possui o perfil híbrido no tocante as ementas e programas. Ademais, identificaram 28 tópicos que convergem em três categorias predominantes: aspectos



fundamentais da Controladoria, planejamento e Estratégias Operacionais; e contabilidade e Controle Gerencial.

Em outra perspectiva de análise da disciplina de Controladoria, a pesquisa de Araújo (2011) teve o objetivo de investigar as condições de ensino da disciplina em cursos de Ciências Contábeis das IES da região metropolitana de São Paulo, e se há diferença significativa entre os cursos e qual a percepção dos professores e coordenadores em relação ao assunto. Como resultado, foi observado que existem pontos convergentes, como: maior diversidade e detalhamento dos conteúdos abordados, indicação de um maior número de referências bibliográficas e menor transparência quanto à avaliação final.

Por outro lado, Carmo (2014) buscou analisar, comparativamente, como fatores relacionados à idade, ao gênero, à existência de experiência profissional na área contábil, o tempo relativo àquela experiência e o período/etapa em que o aluno, da modalidade presencial e a distância, poderiam constituir-se em direcionadores da sua motivação para cursar a disciplina de Controladoria.

Assim, observou-se que em ambos as modalidades de ensino, a idade foi o principal determinante da motivação para cursar a disciplina, mas por outro lado verificou-se que o fator experiência profissional apontou resultados distintos nas modalidades de ensino. De modo que, os alunos do curso presencial, a experiência profissional na área contábil tem um comportamento inverso à motivação, ao passo que no curso a distância, o tempo de experiência profissional na área contábil não foi considerado estatisticamente significativo (CARMO, 2014).

Por fim, percebe-se que apesar das transformações cotidianas e diferenças observadas no arcabouço teórico da Controladoria, os estudos desenvolvidos sugerem que a disciplina de Controladoria e seus conteúdos estão de acordo, pelo menos parcialmente, com aqueles recomendados pelos órgãos reguladores de Contabilidade e instruções do MEC.

2.3 Controladoria no Setor Público

A Controladoria Pública ou Governamental possui o papel de fornecer informações sobre os programas do governo, a qualidade, os preços de serviços e bens produzidos, e a eficácia com que os serviços são entregues aos cidadãos e clientes em geral. De acordo com Thompson e Jones (1986), a controladoria no setor público é focada no acompanhamento da execução orçamentária.

No Brasil, o surgimento da Controladoria Geral da União (CGU) e as transformações de instituições de controladoria pública decorreram das necessidades dos gestores públicos em possuir instituições capazes de auxiliar a gestão estatal por meio da produção de informações e do acompanhamento das ações da Administração Pública (SUZART *et al.*, 2012).

Nesse contexto, Suzart *et al.* (2012) investigaram se as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de Controladoria Pública diferem das funções definidas pela literatura. A partir de uma revisão da literatura, permitiu-se realizar as comparações entre a teoria e a prática das controladorias públicas brasileiras, em que resultou na refutação da hipótese de que as funções desempenhadas pelas instituições brasileiras de controladoria pública diferem das funções definidas pela literatura.

Segundo Cavalcante e Luca (2013), a Controladoria é um instrumento de Governança Corporativa, na qual a transparência e *accountability* são pilares básicos e comuns de ambos os



temas. Corroborando com esta ideia, o estudo desses mesmos autores evidencia a contribuição da Controladoria no Setor Público para a redução da assimetria informacional e de conflitos de interesse por meio do fornecimento de informações que possibilitem a avaliação da entidade e a verificação do alcance dos objetivos.

Quantos aos objetivos, Cavalcante e Luca (2013) limitaram-se a investigar se as informações disponibilizadas pela CGU atendem ao tipo e ao conteúdo das reclamações da IFAC referente ao controle e aos relatórios externos, enquanto dimensões de Governança no Setor Público. Dessa forma, os resultados apontaram que apenas as informações referentes aos relatórios orçamentários e financeiros atendem ao tipo e o conteúdo, ao passo que as informações relacionadas à auditoria interna e à prestação de contas anual do Governo contemplam parcialmente o conteúdo recomendado pela IFAC.

No que concerne as práticas no setor público, os autores Pinheiro *et al.* (2013) afirmam que a destinação e execução plena dos recursos e o cumprimento orçamentário não é garantia da eficácia e eficiência na aplicação do investimento, uma vez que a finalidade da aplicação dos recursos públicos está pautada no bem estar da sociedade. Visto isso, os autores buscaram identificar os desafios que recaem sobre a Controladoria Pública no contexto da Copa do Mundo 2014, em que puderam observar variações entre o resultado orçado e liquidado nas funções destinadas ao evento. Além da identificação de desafios como a transparência, à instrumentalização de controles que considerem o processo de flexibilização das políticas de gastos e o controle adequado da execução orçamentária.

Apesar da relevância da Controladoria no Setor Público, poucos são os estudos científicos que se detêm a investigar suas práticas e funcionalidades quando comparado aos estudos da Controladoria no campo gerencial e privado (MACEDO; LAVARDA, 2013; DURIGON; DIEHL, 2013).

Macedo e Lavarda (2013) ao verificar as características dos artigos publicados em periódicos sobre temas associados com orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública, observaram que dos 99 periódicos analisados, apenas 29 artigos versavam sobre os temas pesquisados e, por conseguinte, concluem que a contabilidade pública é carente de publicações nas temáticas pesquisadas.

Quanto às pesquisas científicas publicadas em congressos, Durigon e Diehl (2013) limitaram-se a investigar o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade a fim de analisar as características das publicações sobre Controladoria no Setor Público no período de 2001 a 2011. Como resultado, eles observaram que a área governamental é pouco presente neste congresso, visto que dos 323 artigos sobre Controladoria, apenas 5 eram da área governamental.

Dessa forma, a partir dos estudos anteriores fica evidente a importância do desenvolvimento de estudos acerca da Controladoria Pública, uma vez que as discussões acadêmicas proporcionam o desenvolvimento da ciência contábil e, principalmente, a educação no que concerne à tomada de decisão dos usuários, isto é, os cidadãos por ocasião das eleições (SOUZA *et al.*, 2013). Além disso, ressalta-se que se houverem deficiências nas principais funções da Controladoria, como: planejar, executar e controlar pode acarretar prejuízos financeiros, assim como o remanejamento de recursos implicará na má execução das funções essenciais de governo: saúde, educação e assistência social (PINHEIRO *et al.*, 2013).



Posto isso, a presente pesquisa se justifica pelo elevado grau de importância em analisar os conhecimentos e práticas proporcionadas pela disciplina de Controladoria no setor Público no meio acadêmico. Assim, através do projeto pedagógico dos Cursos de Ciências Contábeis (bacharelado) das universidades federais brasileiras, busca-se verificar a oferta da disciplina de controladoria governamental e de que maneira estão sendo conduzidos os seus conteúdos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tipologia da pesquisa

Para atender ao objetivo geral da presente pesquisa que consistiu em verificar se os conteúdos associados a temática de controladoria governamental estão sendo considerados no curso de ciências contábeis das universidades federais brasileiras, foi caracterizada como pesquisa exploratória, pois buscou-se familiarizar-se com um assunto ainda pouco conhecido e explorado.

Em relação aos procedimentos utilizados, este estudo utilizou a pesquisa documental, que é desenvolvida a partir de materiais e documentos (ementas das disciplinas e Projetos políticos pedagógicos) disponibilizados via internet, nos sites eletrônicos das próprias universidades, de acesso público que permitem o confronto da visão teórica com a prática utilizada.

Definição da Amostra da pesquisa

O universo da pesquisa foi composto por universidades federais brasileiras que possuem o curso de ciências contábeis na modalidade presencial. O universo foi definido a partir de um levantamento no site oficial do Ministério da Educação de todas as Universidades Federais do país, somando 68 instituições, distribuídas por todos os Estados da federação. Das 68 instituições consideradas inicialmente, foram excluídas as que não disponibilizam os documentos necessários para o desenvolvimento desta pesquisa, o que resultou em uma amostra de 30 instituições. Para identificar as ementas das disciplinas relacionadas à controladoria no setor público, buscou-se nas estruturas curriculares das IES que iriam compor a amostra, verificar a presença de disciplina específica, cujo nome remetesse a controladoria e suas aplicações no setor público, avaliando tanto as disciplinas obrigatórias como as disciplinas optativas apenas nas IES que oferecem o curso na forma presencial.

O resultado obtido foi que das trinta universidades que possuem o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, apenas seis possuem em suas estruturas curriculares uma disciplina específica para contemplar os conteúdos de controladoria no setor público. A amostra final desta pesquisa foi composta pelas seguintes universidades, a saber: Universidade Federal da Região do Semiárido, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Universidade Federal de Rondônia, Universidade Federal de Roraima, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Piauí.

Coleta e análise dos dados

A coleta de dados foi realizada no período de 10 a 20 de outubro de 2014, nos sites oficiais das universidades utilizando a técnica de análise de conteúdo para diagnosticar de que forma as



universidades selecionadas consideram a disciplina em questão, a partir das informações disponíveis no projeto pedagógico e nas ementas das disciplinas de cunho governamental.

A fim de identificar quais universidades contemplam em sua grade curricular os conteúdos referentes à controladoria no setor público, foram utilizadas palavras-chaves que remetiam a ideia de controle governamental, para então identificar quais seriam os tópicos mais abordados nas instituições. Após essa busca, quando não se encontrava nenhuma referência ao tema, partia-se para uma busca nas disciplinas em áreas semelhantes na esfera governamental, tais como: orçamento público, contabilidade governamental, auditoria governamental, finanças públicas e administração financeira governamental, para identificar se havia o direcionamento do conteúdo em outras disciplinas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para identificar as ementas das disciplinas relacionadas à controladoria no setor público, buscou-se nas estruturas curriculares das IES que compõem a amostra, verificar a presença de disciplina específica, cujo nome remetesse a controladoria e suas aplicações no setor público, avaliando tanto as disciplinas obrigatórias como as disciplinas optativas apenas nas IES que oferecem o curso na forma presencial. Os dados apresentados na Tabela 1 expõem as condições de oferta da disciplina quanto às palavras-chave dos conteúdos presentes nas ementas.

Tabela 1 - Ementas das disciplinas específicas.

Conteúdos das Ementas	UFERSA	UFRN	UFRR	UNIR	UFPE	UFPI	TOTAL
Estrutura de Controladoria Pública/Governamental	x	x	x	x	x	x	6
Tribunais de contas	x						1
Lei de Responsabilidade Fiscal	x						1
Relatórios e Ferramentas de Controle	x						1
Controle interno		x	x		x		3
Sistema de Controle Interno		x					1
Sistema de Informação		x			x	x	3
Medidas de desempenho no Setor Público		x			x	x	3
Avaliação de resultado governamental		x			x	x	3
Governo Eletrônico: SIAFI/SIAFEM		x					1
Teoria do Agenciamento no Setor Público			x				1
Governança e Gestão Pública			x			x	2
Contabilidade de custos na gestão pública			x	x		x	3
Planejamento Governamental				x			1
Elaboração e Práticas de Orçamento				x			1

Fonte: Sítios oficiais das universidades.



Os dados apresentados na Tabela 1 permitem inferir que alguns tópicos, a exemplo da estrutura de controladoria pública/governamental é contemplada por todas as ementas das universidades consideradas. Outro tema bastante observado está associado às funções da controladoria no setor público. Ademais, metade das ementas analisadas também traz os sistemas de informações do governo como um instrumento de controle interno, com foco nos processos e atos governamentais.

Outro tópico bastante contemporâneo identificado é a utilização de governo eletrônico como instrumento de controle abordado pelas disciplinas, acompanhando os preceitos da nova gestão pública e modernização no setor público. A partir desta perspectiva é possível estabelecer medidas de mensuração de desempenho e eficiência dos serviços prestados, com ênfase na avaliação de resultados governamentais e na inserção da contabilidade de custos aplicada as instituições públicas.

Esta constatação pode ser atribuída ao fato dos projetos políticos pedagógicos das instituições estarem atualizados de acordo com a resolução MEC que preceitua a inclusão dos conteúdos também para a esfera pública. A divergência de conteúdos e a quantidade de tópicos abordada por apenas uma das seis instituições pode ter sido ocasionada pelo fato, de não existir diretrizes curriculares que estabeleçam um direcionamento para o que se espera que seja lecionado.

Após analisar as universidades que possuem disciplinas associadas a temática investigada, buscou-se identificar na estrutura curricular, disciplinas relacionadas a áreas da contabilidade governamental que pudessem contemplar conteúdos referentes ao controle nas instituições públicas, em que algumas universidades a exemplo da UFBA, UFPA, UFS e UFES incluíram na disciplina Contabilidade Governamental 2, o tópico de ensino "conhecer o controle interno e o papel do agente público" e "controle das ações governamentais". Demonstrando que na ausência de uma disciplina específica, algumas universidades inseriram o conteúdo de controladoria no setor público em outras disciplinas.

A carga horária das disciplinas diverge nas seis universidades analisadas entre 30 horas (UFRN, UFERSA e UFPE) e 60 horas nas demais. Em relação ao título da disciplina oferecida, prevalece o título "Controladoria na gestão pública", adotado pela UFERSA, UFRR e UFPI. Enquanto a UFRN e UNIR utilizaram o título "Controladoria Governamental", e a UFPE, "Controladoria Aplicada ao Setor público".

Em relação à bibliografia sugerida pelas universidades investigadas, a Tabela 2 apresenta uma síntese das principais recomendações divididas por categoria de referências, buscando diagnosticar qual fonte de literatura vem sendo sugerida pelas universidades que possuem a disciplina analisada.

Tabela 2 - Bibliografia utilizada para as disciplinas

Universidades	Quantidade de referências	Manuais emitidos por entes públicos	Internacional	Anteriores a 2000
UFERSA	-	-	-	-
UFRN	19	4	0	6
UFRR	8	0	0	0
UNIR	6	1	0	0
UFPE	-	-	-	-
UFPI	5	0	0	3

Fonte: Projetos pedagógicos e ementas curriculares das disciplinas.



Por meio dos dados apresentados na Tabela 2, verificou-se que há grande variação na bibliografia utilizada em cada universidade, na qual a quantidade de referências varia de 5 a 19. A UFRN é a universidade que apresenta maior número de bibliografias em seu conteúdo programático, utilizando quatro manuais de orientação e controle interno emitido pelo Governo Estadual.

Ademais, observou-se que em nenhuma universidade houve recomendação de bibliografia internacional, bem como não foram sugeridas teses ou dissertações associadas ao assunto. Analisando a atualidade das referências, observou-se que ainda há uma desatualização do conteúdo sugerido, e a predominância de livros de controladoria no setor privado ou que apenas remetem ao tema de contabilidade no setor público, sem a abordagem de controladoria no setor público e suas especificidades. Assim, sugere-se que as universidades utilizem bibliografias mais atuais e diversificadas, com a inserção de literatura internacional que aborde a consolidação da controladoria no setor público.

Por meio deste estudo exploratório, pode-se inferir que existe necessidade de mudanças e atualizações nas ementas das disciplinas de controladoria no setor público, considerando a relevância do tema e a ausência de divulgações sobre o conteúdo nas universidades federais brasileiras investigadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade, no papel de Ciência Social, está evoluindo para acompanhar as atividades econômicas que cada vez mais requerem novas habilidades e competência do profissional contábil. Por conseguinte, o ensino de Contabilidade deve se reformular a fim de atender os objetivos reais da profissão contábil com os resultados da educação contábil.

A Resolução CNE/CES 10/2004 estabeleceu dentre algumas diretrizes curriculares: a inclusão da disciplina de Controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado, como sendo essencial para a formação profissional contábil. Entretanto, como este instrumento não especifica os conteúdos que devem integrar os currículos, as instituições de Ensino adquiriram autonomia para a elaboração dos currículos e, por conseguinte, a responsabilidade de estabelecer um currículo com disciplinas e conteúdos que desenvolvam os futuros profissionais de contabilidade com habilidades e competências para atender as demandas de mercado.

Nesse contexto, citam-se as novas exigências legais impostas aos gestores públicos, da crescente demanda da população pela oferta de serviços de qualidade e da cobrança por transparência e ética nas ações do governo, as quais culminaram na necessidade de implantação de unidades de Controladoria na Administração Pública, visando a assessorar esses gestores na utilização dos recursos e no cumprimento dos ditames legais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Acesso à Informação, entre outras (MACEDO; LAVARDA, 2013).

Posto isso, a presente pesquisa buscou identificar nas universidades federais brasileiras se as IES disponibilizam, para os cursos de ciências contábeis (bacharelado), a disciplina e os conteúdos referentes à controladoria governamental em seu projeto pedagógico.



A análise das ementas revelou que os conteúdos mais abordados nas disciplinas referentes à Controladoria Governamental foram os tópicos de: Estrutura da Controladoria Governamental, Controle Interno, Sistema de Informação, Medidas de desempenho, Avaliação de resultados e Planejamento Governamental. Desse modo, entende-se que esses principais conteúdos atende a resolução do MEC, que preceitua a inclusão dos conteúdos voltados para a esfera pública, além de estar de acordo com a nova gestão pública com a visão de eficiência e qualidade dos serviços públicos.

Além disso, observou-se que a carga horária das disciplinas diverge entre 30 horas e 60 horas nas seis universidades analisadas, bem como se verificou que não há consenso entre as bibliografias recomendadas nas ementas curriculares destas universidades, cuja instituição que apresentou maior número de bibliografias em seu conteúdo programático foi a UFRN.

Diante dos resultados apresentados, infere-se que a disciplina de Controladoria Governamental estar presente em poucas Universidades Federais Brasileiras, o que demonstra a pouca valorização dos conteúdos da esfera pública nas grades curriculares, semelhante resultado observado por Macedo e Lavarda (2013) e Durigon e Diehl (2013).

Apesar destes resultados, entende-se que os ensinamentos da Controladoria Governamental são importantes no que concerne a auxiliar no processo decisório dos gestores públicos, bem como pelo planejamento e acompanhamento das atividades e programas públicos. De tal forma, recomenda-se a realização de estudos que possam discutir aspectos associados com a relevância e presença do tema Controladoria na esfera Pública nos projetos pedagógicos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, e bem como sejam desenvolvidos estudos que possam analisar um número maior de Instituições de Ensino.

REFERENCIAS

ALTHOFF, N. S.; DOMINGUES, M. J. C. S. Práticas interdisciplinares nos cursos de graduação em Ciências Contábeis: mito ou realidade. IN: Congresso da associação nacional dos programas de pós-graduação em contabilidade - ANPCONT, 2, *Anais...* Salvador: 2008.

ARAUJO, C. T. As condições de oferta da disciplina de Controladoria em Cursos de Ciências Contábeis na Região Metropolitana de São Paulo. 2011. 171f. **Dissertação** (Mestre em Ciências Contábeis) – Fundação Escola Álvares Penteado (FECAP), São Paulo, 2011.

BARSKY, N. P.; CATANACH Jr., A. H. Motivating student interest in accounting: a business planning approach to the introductory management accounting course. **Advances in Accounting Education**, Stamford, Conn., v. 7, p. 27-63, 2005.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 352f. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade em economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARMO, C. R. S. Motivação para aprendizagem no curso de Ciências Contábeis: Um estudo comparativo entre alunos da modalidade presencial e a distância, referente à disciplina de



Controladoria. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v.4, n. 2, p. 76-95, 2014.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **REPEC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 1, p. 73-90, jan./mar. 2013.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no Setor Público: uma análise dos artigos publicados no congresso USP de Controladoria e Contabilidade – período de 2001 a 2011. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 2, p. 91-109, abr./jun. 2013.

LEONE, G. S. G. **Contabilidade de Custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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, jul./set. 2013.

LUNKES, R. J.; VICENTE, E. F. R.; FABRE, V. V.; SOUZA, C. M.; TEIXEIRA, A. O.; TERRES JUNIOR, J. C. A disciplina de Controladoria e sua inclusão nos cursos de ciências contábeis. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis do UERJ**, v. 14, n. 2, p. 32-49, mai./ago. 2009.

MACEDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da produção científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na primeira Década do Século XXI. **Administração Pública e Gestão Social**. v. 5, n. 1, jan./mar. 2013.

MACEDO, L. C. B.; SILVA, R. P. A.; XAVIER, V. V. N. T.; LUZ, J. R. M. Avaliação das ementas das disciplinas relacionadas à área gerencial: um estudo em universidades públicas estaduais no Brasil. IN: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 15, **Anais...** São Paulo: 2014.

OTT, E.; PIRES, C. B. Estrutura curricular dos curso de Ciências Contábeis no Brasil versus estruturas curriculares propostas por organismos internacionais: uma análise comparativa. **Revista Universo Contábil**. v. 6, n. 1, p. 28-45, jan./mar. 2010.

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. **Revista Unifamma**, v. 12, n. 2, p. 90-116, dez. 2013.

PALM, C.; BISMAN, J. Benchmarking introductory accounting curricula: Experience from Australia. **Accounting Education: An International Journal**, v. 19, n. 1/2, p. 179–201, fev./abr. 2010.



PINHEIRO, F. M. G.; LOPES, L. M. S.; ROCHA, J. S.; DIAS FILHO, J. M. Desafios da Controladoria Pública no contexto da Copa do Mundo de 2014. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 3, p. 108-123, set./dez. 2013.

SILVA, A. C. R. Ensino da contabilidade: Alguns aspectos sugestivos e críticos da graduação após resultado do exame nacional de desempenho dos estudantes (ENADE) 2006. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, 2008.

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. 2010. 362f. **Dissertação** (Mestre em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; RODRIGUES, L. T. Ensino da Contabilidade Gerencial: estudo dos cursos de Ciências Contábeis das melhores universidades brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 5, n. 10, p. 69-90, jul./Dez., 2008.

SOUZA, F. J. V.; SILVA, M. C.; ARAUJO, A. O. Uma análise da produção científica da área de contabilidade governamental nos periódicos que utilizam o SEER e o SciELO. **Revista de Contabilidade da UFBA**. v. 7, n. 2, mai./ago. 2013.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. Brazilian Public Controllershship Institutions – Theory versus Praticce. **International Business Research**, v. 5, n. 9, 2012.

THOMPSON, F.; JONES, L. R. Controllership in the public sector. **Journal of Policy Analysis and Management**, v. 5, n. 3, p. 547-571, 1986.