



www3.unicentro.br

Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)

ISSN 2177-4153

Disponível em: revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/index



www3.unicentro.br/ppgadm/

A disciplina de controladoria governamental e sua oferta nos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras

The discipline of governmental controllership and its offer in the courses of Accounting Sciences of the Brazilian Federal Universities

Nyalle Matos¹, Andrea Gonçalves², Aldo Callado³ e Camila Catarine de Araujo Azevedo⁴

¹ Universidade de Brasília, Brasil, Doutoranda em Conabilidade, e-mail: nyallematos@hotmail.com

² Universidade de Brasília, Brasil, Doutora em Integração da América Latina, e-mail: andreaegoncalves@gmail.com

³ Universidade Federal da Paraíba, Brasil, Doutorado em Agronegócio, e-mail: aldocallado@yahoo.com.br

⁴ Universidade Federal da Paraíba, Brasil, Mestrado em Ciências Contábeis, e-mail: camilazevedo@gmail.com

Recebido em: 07/04/2018 - Revisado em: 18/06/2018 - Aprovado em: 05/09/2018 - Disponível em: 01/10/2018

Resumo

A contabilidade no Brasil 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, seu ensino passou por diversas reformulações. Nesta perspectiva, este artigo identifica se as universidades federais brasileiras disponibilizam, para os cursos de ciências contábeis, a disciplina e os conteúdos referentes à controladoria governamental em seu projeto pedagógico. Trata-se de uma pesquisa exploratória, documental e análise de conteúdo, com amostra de 30 universidades públicas brasileiras. Os resultados apontaram seis universidades que possuíam disciplinas relacionadas à Controladoria Governamental. 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. A pesquisa revelou que poucas universidades apresentam a disciplina de Controladoria Governamental em seus projetos pedagógicos, mas os conteúdos analisados encontram-se no contexto da Nova Gestão Pública.

Palavras-chave: Controladoria Governamental. Universidades Federais. Ementa. Conteúdo programático.

Abstract

Accounting in Brazil has been evolving in order to keep up with the complexity of economic activities that increasingly require new skills and competencies of the accounting professional. Thus, this paper identifies whether federal universities in Brazil offer accounting courses and discipline in the subject of government control in their pedagogical project. It is an exploratory research, documentary and content analysis, with a sample of

30 Brazilian public universities. The results pointed out six universities that had disciplines related to Governmental Control. However, only six universities had courses related to the theme Government controllership. It was found that the most present topics in the curriculum are associated with the structure of the Government Controllershship, internal control, informational systems, performance measures, results evaluation and government planning. The research revealed that the universities present the discipline of Government Control in their pedagogical projects, and its contents are in the context of the New Public Management.

Keywords: Governmental Control. Federal Universities. Menu. Program content

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). Nesta perspectiva, surge a seguinte questão de pesquisa: de que forma a disciplina de controladoria governamental tem sido abordada nos cursos de ciências contábeis das universidades federais brasileiras?

Este artigo identifica se as universidades federais brasileiras disponibilizam para os cursos de ciências contábeis conteúdos associados à controladoria governamental em seu projeto pedagógico. Conhecer o conteúdo desta matéria, justifica-se no sentido de aprimorar a qualidade da oferta dos cursos de ciências contábeis no Brasil, haja vista que a filosofia da *accountability* tem se apresentado cada vez na sociedade, e a figura do contabilista pode ser crucial no sentido de sustentar o controle entre governantes e governados. Este artigo está estruturado da seguinte forma: posterior à seção introdutória é apresentada a sustentação teórica das discussões. A seguir apresenta-se a seção dos procedimentos metodológicos, e na sequência, análise dos dados e as considerações finais.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Ensino da Contabilidade no Brasil e a Controladoria no Setor Público

O ensino da Contabilidade no Brasil remota do ano 1945, em que foi publicado o DecretoLei 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; BISMANN, 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 4 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 6 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, havendo ainda uma lacuna em relação à abordagem da disciplina e seus aspectos no setor público.

Inicia-se assim a discussão sobre a controladoria no setor público e a obrigatoriedade de exercer o controle na Administração Pública no Brasil. A previsão do controle está prevista no Brasil, desde a obrigatoriedade legal de exercer controle na Administração Pública Brasileira está prevista desde a edição da Lei 4.320 em 1964. Este diploma, que estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e 3) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. Posteriormente, em 1988, a Constituição Federal brasileira reforça a necessidade de controlar os atos e fatos relacionados ao patrimônio público e a execução orçamentária, preocupação que se consolida com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) que insere o conceito de gasto público eficiente na legislação brasileira.

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 7 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.

Quanto aos objetivos, o trabalho de Cavalcante e Luca (2013) limitou-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 observa-se a importância em analisar os conhecimentos e práticas proporcionadas pela disciplina de Controladoria no setor Público no meio acadêmico. Assim, por meio 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

Para verificar se os conteúdos associados à temática de controladoria governamental são considerados no curso de ciências contábeis das universidades federais brasileiras, utilizou-se os princípios da pesquisa exploratória descritiva (HAIR JR, *et al.*, 2005), haja vista a pequena exploração e a possibilidade de caracterização do problema de pesquisa que se apresenta. Em relação aos procedimentos utilizados, este estudo utilizou a pesquisa documental, que buscou os dados em ementas das disciplinas e Projetos Políticos Pedagógicos, disponibilizados via internet, nos sites eletrônicos das próprias universidades.

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 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 e Distrito Federal. 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 universidades federais brasileiras delimitadas, 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.

Destaca-se que das trinta universidades que possuem o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, apenas oito 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 (UFERSA), Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Universidade Federal de Roraima (UFRR),

Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal do Piauí (UFPI), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e Universidade de Brasília (UnB).

A coleta dos dados nos projetos pedagógicos e ementas de disciplinas ocorreu no período de 01 a 31 de maio de 2016, nos *sites* oficiais das universidades. 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.

A busca por disciplinas associadas a temática investigada, identificou na estrutura curricular, disciplinas relacionadas a áreas da contabilidade governamental que pudessem contemplar conteúdos referentes ao controle nas instituições públicas.

O resultado aponta que universidades como UFBA, a UFPA, UFS e UFES incluíram na disciplina Contabilidade Governamental 2 ou Auditoria Governamental, o tópico de ensino “conhecer o controle interno e o papel do agente público” e “controle das ações governamentais”. Esses conteúdos demonstram que na ausência de uma disciplina específica, algumas universidades inseriram o conteúdo de controladoria no setor público em outras disciplinas, embora não pareça suficiente.

Os dados foram analisados a partir da análise documental e análise de conteúdo, que priorizam a riqueza das comunicações e de documentos no dizer de Bardin (2004).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Utilizando-se da pesquisa documental para a coleta feita a partir das Ementas e dos Projetos Pedagógicos, constata-se que a maioria dos *websites* das universidades pesquisadas disponibilizam suas ementas. Os dados revelam que a disciplina Controladoria no Setor público e equivalentes está presente em 11% dos cursos de ciências contábeis pesquisados.

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 apresentam 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	UFSC	UNB	TOTAL
Estrutura e funções de Controladoria Pública Governamental	x	x	x	x	x	x	x		7
Tribunais de contas	x						x		2
Lei de Responsabilidade Fiscal	x						x	x	3
Relatórios e Ferramentas de Controle	x								1
Controle interno e suas atribuições		x	x		x		x		4
Sistema de Controle Interno e de Bens Patrimoniais		x							1
Prestação de contas e Accountability no Setor Público							x		1
Sistema de Informação		x			x	x			3
Medidas de desempenho no Setor Público		x			x	x			3
Novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público								x	1
Elaboração de Demonstrações Contábeis no Setor Público								x	1
Avaliação de resultado governamental		x			x	x			3
Governo Eletrônico: SLAFI/SLAFEM		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: Dados da pesquisa, 2016.

Os dados apresentados na Tabela 1 permitem inferir que o tópico “estrutura de controladoria pública/governamental” é contemplado por todas as ementas das universidades consideradas, exceto pela Universidade de Brasília. Outro tema bastante observado está associado às funções da controladoria no setor público. Ademais, metade três das ementas analisadas também traz os sistemas de informações do governo como um instrumento de controle interno, com foco nos processos e atos governamentais.

Isso quer dizer que a formação desses profissionais pode estar alinhada à controladoria no setor público, haja vista que neste conteúdo é possível observar a apresentação do acompanhamento e execução orçamentária, como demonstram Thompson e Jones (1986). Ademais, este tipo de conhecimento responde à Macedo e Lavarda (2013) no sentido que esses profissionais assessorem gestores na utilização dos recursos e no cumprimento da legislação, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Acesso à Informação.

Outro tópico contemporâneo identificado é a utilização de governo eletrônico como instrumento de controle abordado pelas disciplinas, acompanhando os preceitos do *New Public Management* e modernização no setor público. Por um lado, aumenta a demanda da sociedade por maior transparência e de outro, a resposta dessa nova administração pública ampliando a possibilidade de informações públicas. Isso no entanto, depende em parte da formação das pessoas para viabilizar esse tipo de governo digital, que na visão de Okot-Uma, 2000 e Stiglitz, Orszag e Orszag, 2000 permitiria o surgimento de novas formas de governança

A existência deste conteúdo relacionado a governo eletrônico, está atribuído 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 oito instituições pode ter sido ocasionada pelo fato, de não existir diretrizes curriculares que estabeleçam um direcionamento para o que se espera que seja lecionado, fazendo que o conteúdo de controladoria aplicada ao setor público se confunda com o de outras disciplinas.

A carga horária das disciplinas diverge nas 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”, na UFPE, “Controladoria Aplicada ao Setor público”, na UFSC “Controle Interno na Administração Pública” e na UnB “Controle e Avaliação da Gestão Pública”.

Assim como constatado na pesquisa de Lima *et al.* (2013) ao analisarem a disciplina de Controladoria Empresarial, percebe-se um perfil híbrido no tocante as ementas e conteúdos programáticos, com convergência para quatro abordagens principais (Estrutura e funções de Controladoria Pública/Governamental; Controle interno e suas atribuições; Medidas de desempenho no Setor Público; Lei de Responsabilidade Fiscal e Avaliação de resultado governamental) o que sugere para uma tendência de padronização do objeto de estudo da Controladoria.

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 é sugerida pelas universidades que possuem a disciplina analisada.

Tabela 2: Bibliografia utilizada para as disciplinas

Universidades	Quantidade de referências	Materiais emitidos por estes 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
UFSC	10	2	0	0
UnB	7	5	0	0

Fonte: Dados da Pesquisa, 2016.

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. Não orientação direta para o volume de indicações bibliográficas para a organização da disciplina. No entanto, conforme Carneiro et al. (2009, p. 22), que trata da proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis organizado pela entidade de classe diz:

“quanto às sugestões de bibliografia, é importante ressaltar que há limitações, visto que nenhum livro é completo, nenhuma obra ensina tudo e nem responde a todas as perguntas. Os livros sugeridos não são livros-texto que devam ser seguidos na sua íntegra e poderá haver necessidade de consulta a outras fontes. Trata-se apenas da indicação de obras que, de forma mais ou menos aprofundada, abordam os conteúdos elencados em uma determinada disciplina”.

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 e Federal.

Ao analisar a atualidade das referências, observou-se que ainda os conteúdos sugerido não estão atualizados, e há 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. Isso quer dizer na visão de Miranda et al (2013), que pontos considerados importantes na opinião de profissionais não são observados em seus conteúdos, retrato este identificado em pesquisa realizada sobre a disciplina de contabilidade gerencial. O mesmo cenário aqui se repete.

Por fim, outro dado que chama a atenção está relacionado à bibliografia internacional nos conteúdos, bem como não foram identificadas a indicação de teses ou dissertações associadas ao assunto. Observa-se que desde a década de 1990, na visão de Bezerra (2013), a educação superior passou a ser incorporada como um produto da área de comércio internacional, controlada pelo Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATTs) da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Neste contexto, é importante chamar à discussão para este sinalizador, haja vista que os órgãos públicos brasileiros também passaram a conviver com padrões e regras contábeis internacionais por meio das *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*; formuladas pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, que revisaram a contabilidade governamental, direcionando-a para os padrões internacionais.

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. Posto isso, este artigo identificou nas universidades federais brasileiras se estas instituições disponibilizam, para os cursos de ciências contábeis, 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 atendem 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, que prima pela eficiência, efetividade e qualidade dos serviços públicos.

Além disso, observou-se que a carga horária das disciplinas diverge entre 30 horas e 60 horas nas oito 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, observa-se que a disciplina de Controladoria Governamental demonstra pouca valorização dos conteúdos da esfera pública nas grades curriculares, semelhante resultado observado por Macedo e Lavarda (2013) e Durigon e Diehl (2013). Se por um lado, apresenta-se o discurso de currículos globais, de outro, as normas internacionais de contabilidade levam a uma padronização internacional da formação do profissional de contabilidade.

Por isso, desde 2004 o órgão regulador da educação superior no Brasil, abandona os conteúdos nacionais mínimos e permite a construção de uma nova diretriz curricular, que permitisse ao formando refletir as mudanças sociais “com [...] suficiente autonomia intelectual e de conhecimento para que se ajuste sempre às necessidades emergentes” (BRASIL, 2004).

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.

BARDIN, L. Análise de conteúdo. *Lisboa: edições, 70*, 20, 2004.

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.

Bezerra, A. F. D. Internacionalização da educação superior no Mercosul: novas tendências das universidades públicas de Brasil e Argentina. (2013) In: XIII Congresso Internacional de Gestão Universitária, 2013, Buenos Aires. Anais...CIGU

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.

BRASIL . Conselho Nacional de Educação. Resolução 10 de 16 de Dezembro de 2004. Ratifica a resolução CNE/CES n. 10/2004, relativa à instituição das diretrizes curriculares nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2004. Seção 1, p. 15.

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

CARNEIRO, J.D; RODRIGUES, A. T. L.; França, J A.; Boarin, J.J.; Coleho, J.M.A.; Buagrim, M.C.C. ; Moraes, M.L.S Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis / 2. ed. rev. e atual. -- Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

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.

Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Bookman Companhia Ed. 2005.

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.

Miranda, C S., Riccio, E. L., & de Matos Miranda, R. A. (2013). O ensino da contabilidade gerencial no Brasil: uma avaliação de grades curriculares e literatura didática. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 5(2).

OKOT-UMA, R. W'O. Electronic governance: re-inventing good governance. London: Commonwealth Secretariat, 2000. Disponível em: www1.worldbank.org/publicsector/egov/Okot-Uma.pdf. Acesso em: 31 maio 2017.

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.; BISMANN, 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.

STIGLITZ, J. E.; ORSZAG P. R.; ORSZAG, J. M. The role of government in a digital age. Washington, USA: Computer & Communications Industry Association (CCIA), 2000. Disponível em: . Acesso em: 31 maio de 2017.

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. Controllershship in the public sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, v. 5, n. 3, p. 547-571, 1986.