

O Perfil do Profissional de Controladoria sob a Óptica do Mercado de Trabalho Brasileiro

Resumo

O trabalho objetiva investigar o perfil de competências requerido pelo mercado nacional para o profissional de Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico, segundo a óptica dos *sites* especializados de seleção e recrutamento. A pesquisa realizada é descritiva do tipo levantamento, com abordagem quantitativa. A população refere-se aos sujeitos que se constituem objetos de estudo. A amostra definida para este estudo são 373 anúncios de oferta de trabalho de três *sites* especializados de recrutamento e seleção de recursos humanos. A coleta de dados ocorreu em agosto e setembro de 2006. Na análise dos dados, buscou-se identificar, nos anúncios pesquisados, profissionais vinculados à área de Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico. Os resultados da pesquisa demonstram que predomina a busca por profissionais no nível operacional pelas empresas de pequeno porte e estratégico para as de grande porte. Constatou-se que as ofertas de trabalho buscam profissionais de Controladoria com conhecimentos específicos em diversas áreas. Para os anúncios de oferta de trabalho em análise, percebe-se correspondência entre as competências discorridas no referencial teórico e o perfil desejado pelo mercado de trabalho.

Palavras-chave: perfil, profissional de Controladoria, mercado de trabalho.

Abstract

This work has as objective to investigate the profile of abilities required by the national market to the Controllorship professional on the operational, management and strategic levels, according to the point of view of specialized *sites* of election and conscription. The research done is descriptive, of the survey kind, with quantitative boarding. The population refers to the subjects that constitute the study object. The sample defined to this study is 373 announcements of work offers from three specialized *sites* of conscription and election of human resources. The collection of data occurred on August and September, 2006. During the analysis of the data, we have sought to identify professionals tied to the area of Controllorship in the operational, management and strategic levels on the announcements searched.

Ieda Margarete Oro

São Miguel do Oeste - SC
Mestre em Ciências Contábeis pela UNOESC¹
leda@unoescsmo.edu.br

Jadir Roberto Dittadi

São Miguel do Oeste - SC
Mestre em Ciências Contábeis pela UNOESC¹
jadir@unoescsmo.edu.br

Antonio Maria da Silva Carpes

São Miguel do Oeste - SC
Mestre em Ciências Contábeis pela UNOESC¹
antonio@unoescsmo.edu.br

Alessandro Dias Benoit

São Miguel do Oeste - SC
Bacharel em Ciências Contábeis pela UNOESC¹

The results of the research demonstrate that predominate the search for professionals on the operational level for the small-size companies and strategically for the companies of big-size. It was evidenced that the work offers search for Controllorship professionals with specific knowledge in diverse areas. To the announcements of work offers in analysis, we could perceive a relation among the abilities discussed in the theoretical referential and the profile wanted for the work market.

Key words: profile, Controllorship professionals, work market.

1. Introdução

Dentro do contexto corporativo, a informação apresenta-se como recurso capaz de decidir seu sucesso ou fracasso. A dinâmica que envolve a gestão dos negócios faz do produto informação, e consequentemente de sua gestão, um recurso imprescindível na gestão empresarial.

O surgimento da Controladoria ocorreu no início do século XX. Desde então, exerce papel preponderante na empresa,

¹ UNOESC - Universidade do Oeste de Santa Catarina - CEP: 89.600-000 - São Miguel do Oeste - SC.

Ieda Margarete Oro Jadir Roberto Dittadi Antonio Maria da Silva Carpes Alessandro Dias Benoit

apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através de um sistema de informações que permita integrar as suas várias funções e especialidades.

Para Tung (1993), a Controladoria funciona como setor de observação e controle da administração. É por meio dela que dados e informações serão minuciosamente detalhados com o intuito de detectar possíveis dificuldades de estrangulamento na capacidade de geração de resultado. A Controladoria também colhe informação de diversos setores da empresa e participa ativamente no processo decisório através da avaliação e sugestões de modelos de informação e mensuração.

O presente estudo trata a Controladoria, como unidade administrativa que tem a responsabilidade de apoiar o processo de gestão, com informações eficientes e eficazes. Para tanto, dentro de uma flexibilidade e abrangência, haja vista que a informação flui em todas as áreas e níveis da organização, deve também estar alicerçada em um arcabouço teórico multidisciplinar.

Considerando a premissa exposta, o artigo tem como objetivo investigar o perfil de competências requerido pelo mercado nacional para o profissional da Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico, segundo a óptica dos *sites* especializados de seleção e recrutamento.

A pesquisa pode servir como uma estrutura para ampliar o nível de discussão no meio acadêmico e como fonte de informação aos profissionais que desejam trilhar carreira na área de Controladoria nas organizações.

Diversos trabalhos, como: CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005; SANTOS, CASTELLANO, BONACIM e SILVA, 2005, têm buscado identificar e delinear o papel do *controller*, suas atribuições, habilidades e formação, além de explorar como a Controladoria está situada na empresa.

Portanto, o estudo está estruturado iniciando com esta introdução. Na sequência, faz uma incursão teórica na temática Controladoria e do profissional de Controladoria. Em seguida, evidencia os procedimentos metodológicos da pesquisa. Depois, apresenta e analisa os resultados com dados coletados dos anúncios. Por fim, apresenta as conclusões ao estudo realizado.

2. Controladoria: uma Abordagem Conceitual

A Contabilidade é uma das ciências mais antigas do mundo, subsidiando com informações seus mais diversos usuários. Outrossim, as constantes mudanças no ambiente econômico-empresarial, desde a era agrícola, passando pela revolução industrial até os dias atuais, fizeram a evolução desta ciência, mas não a blindaram das críticas.

Johnson & Kaplan (1987) foram contundentes em sua crítica, ao referenciarem que os sistemas contábeis estavam defasados, sendo inadequados ao atual ambiente. Refletindo diante desta observação e fazendo-se uma leitura da contabilidade tradicional, onde os dados têm origem no passado e a informação construída no alicerce dos princípios fundamentais de contabilidade e no atendimento fiscal, há certa verdade na provocativa.

Com relação à finalidade da contabilidade, o relatório publicado pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) em 1973 e referenciado por Ludicibus (2004, p. 22) destaca que:

A função fundamental da contabilidade (...) tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões. Sem dúvida, tem havido mudanças substanciais nos tipos de usuários e nas formas de informações que têm procurado. Todavia, esta função dos demonstrativos financeiros é fundamental e profunda. O objetivo básico dos demonstrativos financeiros é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas.

O principal produto fornecido pela contabilidade é informação tomada para decisão. Outrossim, a necessidade da informação contábil e a forma e tempo de apresentá-la são fortemente influenciadas pelo ambiente. Desse modo, a ruptura que leva à crítica sobre os sistemas contábeis estaria centrada na contabilidade tradicional ou contabilidade financeira, por ser esta a denominação da contabilidade dirigida aos usuários externos.

No anseio de suprir essa lacuna informacional, o profissional da contabilidade pode refinar a informação oriunda do sistema contábil, adequando-a à necessidade do gestor ou usuário dela. Ao executar essa ação, tem-se a contabilidade gerencial, tratamento dado pela literatura para discernir o padrão da flexibilidade.

Segundo Ludicibus (1998), todo o procedimento executado "sob medida" em um relatório contábil com a finalidade de atender e contribuir para o processo decisório é intitulado contabilidade gerencial.

Ambos os conceitos têm no sistema contábil o embrião, seja para atender o usuário interno ou externo. O tratamento e a forma de estruturar esses dados em relatórios é que distinguiria uma contabilidade financeira ou gerencial.

Observa-se que os referidos conceitos estão centrados em relatórios. Embora não expreso claramente, os referidos relatórios, em sua maioria, apresentam dados quantitativos. As mudanças no ambiente empresarial, impulsionada pela tecnologia, trouxeram à cena a valorização de outros ativos até então desconhecidos, intangíveis (*capital intelectual, goodwill*).

Tendo de adaptar-se a esse novo ambiente, a contabilidade evoluiu 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.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) destacam que a Controladoria não pode ser vista como um método de fazer; sua compreensão passa por visualizá-la sob dois vértices: como um ramo do conhecimento e como unidade administrativa. Enquanto ramo do conhecimento estaria alicerçado na Teoria da Contabilidade e em uma visão multidisciplinar. Como unidade administrativa, órgão responsável pela gestão das informações em todos os níveis hierárquicos do organograma da empresa.

Beuren (2002) salienta que a Controladoria surgiu no início do século XX, nos Estados Unidos, com o objetivo de controlar todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais, tendo sido seu desenvolvimento atribuído

ido a três fatores: verticalização, diversificação e expansão geográfica das organizações, com o consequente aumento da complexidade das suas atividades, o que exigiu outro tipo de controle por parte da Controladoria, contribuindo para a ampliação das funções do *controller*.

A expansão das multinacionais americanas culminou, posteriormente, com o advento da abertura econômica e globalização de mercados, na disseminação do conceito de Controladoria e sua solidificação no meio corporativo brasileiro.

Para Mosimann e Fish (1999), a Controladoria centra-se em um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos e alicerçados em uma estrutura multidisciplinar, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Peleias (2002, p.13) define a Controladoria como "uma área da organização com autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades com o objetivo de dar o suporte adequado ao processo de gestão".

Almeida, Parisi e Pereira (2001) observam que a Controladoria se utiliza de dois instrumentos fundamentais para o desempenho eficaz de suas funções e para o cumprimento de sua missão: o processo de gestão e o sistema de informações, voltados à otimização do resultado econômico.

Independentemente do modelo de gestão adotado, o processo de gestão (planejamento, execução e controle) deverá estar apoiado no sistema de informações da empresa. Argumentam, ainda, Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 353) que "a Controladoria, para ser eficaz em sua missão, é profundamente dependente da cultura organizacional vigente". A cultura organizacional tem sua geração no "Subsistema Institucional", e, em função da missão, crenças e valores, será definido o "Modelo de Gestão" que estabelece a maneira como a empresa será conduzida.

Guerreiro (1989) identifica seis subsistemas que compõem o sistema empresa interagindo no cumprimento da missão da empresa. Entre eles o subsistema institucional, que está relacionado ao modelo de gestão incorporado pela empresa, englobando as formas de conduzir a organização (hierarquia, critérios de avaliação, postura gerencial etc.).

Verifica-se que a Controladoria é uma unidade administrativa com a missão de apoiar o processo de gestão no cumprimento de suas tarefas. Frente a esta constatação, deverá contar com um profissional capaz de articular, compor e agregar dentro do ambiente, de modo a gerir a informação de forma eficiente e eficaz, para responder aos desafios da gestão.

2.1. O profissional da Controladoria

Beuren (1998) explica que o processo de gestão deve alicerçar o processo decisório, no sentido de contribuir para a eficácia no desempenho da organização. No referido processo está contemplado o planejamento estratégico e operacional, de execução e controle. Conduzir esse processo apoiando, já que não é sua atribuição dirigir a organização, é função do profissional corporativo denominado *controller*.

No final da década de 1970, uma publicação como a de Kanitz (1977) destacava que os primeiros controladores foram recrutados entre os homens responsáveis pelo departamento de contabilidade ou então pelo departamento financeiro da empresa, deixando bem claro que a Controladoria não

é apenas um administrador do sistema contábil da empresa. Por isso os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são únicos, embora sejam fundamentais, para o desempenho de tal função.

Figueiredo e Caggiano (1997) mencionam que o campo de atuação dos profissionais de Controladoria requer um conhecimento multidisciplinar, no qual assume o papel de um gestor responsável pelo gerenciamento do sistema de informação; neste sentido, o *controller* dá suporte ao processo de tomada de decisões, produzindo relatórios que traduzam adequadamente a realidade patrimonial financeira e econômica da empresa.

Siqueira e Soltelinho (2001), em estudo exploratório realizado a partir de anúncios requisitando *controllers*, observam que o uso do profissional de Controladoria pelas organizações brasileiras acompanha ciclicamente momentos bons da economia, então coincidindo com investimentos externos. Tal observação aponta para o surgimento da figura desse profissional, no país, ainda na década de 1950. Concluem os autores salientando que a análise aponta para um profissional de sólida formação e com visão estratégica.

Devido à habilidade de trabalhar com informações de ordem econômico-financeira, os profissionais de finanças e contabilidade foram os primeiros executivos a ocupar esse cargo. A crescente expansão das organizações e a inserção de novas competências na gestão das mesmas trouxeram ao meio outros profissionais, como engenheiros, administradores, profissionais da área de sistemas, entre outros, que também ocupam o referido cargo.

Beuren (2002) destaca a mudança de perfil do profissional da Controladoria, modificada ao longo do tempo pelo dinamismo dos negócios empresariais. A autora explica que algumas empresas possuem divisões operacionais onde foi criada a figura do *controller* operacional.

Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995) comentam a existência de mais de um nível de Controladoria dentro da empresa, sendo que as responsabilidades funcionais seriam as mesmas, porém respeitando as peculiaridades de cada nível hierárquico.

Neste contexto, as premissas indicam que o profissional de Controladoria demanda competências e habilidades gerenciais necessariamente adequadas ao ambiente de gestão de negócios. Independentemente do nível organizacional em que estará atuando (operacional, gerencial ou estratégico), sua função será de gerência.

Robbins (2000) expressa que as habilidades gerenciais estão relacionadas ao comportamento e competências imprescindíveis para que se exerça determinado cargo. No que se refere às competências, estas estariam relacionadas ao fazer, executar operacionalmente, dentro de determinado padrão.

Bateman (1998) destaca a importância das habilidades individuais e sugere o agrupamento delas em três categorias: habilidades técnicas, interpessoais, de comunicação, conceituais, e de decisão. A primeira está associada à execução de uma tarefa especializada. A habilidade interpessoal e de comunicação está relacionada à gestão de pessoas. O último grupo engloba habilidades ligadas ao processo decisório, em nível estratégico.

Ieda Margarete Oro Jadir Roberto Dittadi Antonio Maria da Silva Carpes Alessandro Dias Benoit

Seguindo a teoria referenciada nesse ensaio, poder-se-iam agrupar e distribuir as habilidades, dentro dos níveis organizacionais, da seguinte forma: as técnicas estariam dentro do nível operacional; aquelas relacionadas à gestão de pessoas estariam relacionadas ao nível gerencial; e por fim as habilidades voltadas ao processo decisório estariam no nível estratégico.

A função do *controller* varia entre as organizações, dependendo de seu porte empresarial e sua estrutura organizacional para definir quais são as funções que ele irá desempenhar. Para Kanitz (1977), a função básica do controlador consiste em dirigir e na maioria das vezes implantar os sistemas de:

- a. Informação: compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistemas de pagamento e recebimento, folha de pagamentos etc.;
- b. Motivação: cabe a ele prever o efeito de novos sistemas de controle sob o comportamento das pessoas diferentemente atingidas;
- c. Coordenação: o controlador é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa;
- d. Avaliação: interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom. E, em caso negativo, identificar os pontos que precisam ser corrigidos;
- e. Planejamento: avaliar o passado é uma das primeiras etapas para planejar o futuro;
- f. Acompanhamento: consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.

Segundo Nakagawa (1993), o *controller* desempenha a função de controle, organizando e reportando dados aos gestores, exercendo então uma influência no processo de decisório.

Anthony e Govindarajan (1999) comentam que o *controller* é a pessoa responsável por projetar e operar o sistema de controle gerencial, e que na verdade em muitas empresas ele é chamado de gerente financeiro. Assim complementa que o *controller* tem normalmente as seguintes funções:

- a. Coligir e operar informações, e projetar e operar sistemas de controle;
- b. Preparar demonstrações e relatórios financeiros;
- c. Preparar e analisar relatórios de desempenho;
- d. Supervisionar os procedimentos contábeis e da auditoria interna;
- e. Contribuir na gestão de pessoas do nível gerencial em assuntos relativos à função de Controladoria.

Tung (1993) explica que, para o *controller* desempenhar bem suas funções, deve possuir certas qualidades indispensáveis, como:

- a. Ser capaz de prever os problemas que possam surgir e de coletar as informações necessárias para se tomarem decisões;
- b. Ser capaz de prever o aparecimento de problemas nos diferentes departamentos, bem como providenciar os elementos para as soluções devidas;
- c. Fornecer as informações na linguagem do executivo que as receba;
- d. Traduzir os fatos e estatísticas em gráficos de

tendência e em índices;

- e. Ser capaz de ter os olhos voltados para o futuro, pois o passado não pode ser modificado;
- f. Dar informações e fornecer relatórios quando solicitado;
- g. Prosseguir insistentemente em seus estudos e interpretações, mesmo que os executivos das áreas controladas não dispensem atenção imediata àqueles assuntos;
- h. Assumir a posição de conselheiro, não de crítico;
- i. Ser imparcial;
- j. Ser capaz de "vender" suas ideias aos demais executivos da empresa;
- k. Ser capaz de compreender que a contribuição de suas funções para as outras áreas sofre limitações.

Siegel, Shim e Dauber (1997 apud BEUREN 2002) citam que as últimas décadas têm sido de transformações constantes e rápidas no mundo dos negócios, fatos esses que vieram incrementar as funções do *controller*. Antes visto como executivo financeiro na corporação, agora se v envolvido diretamente no planejamento estratégico, tendo em vista seu amplo conhecimento a respeito da empresa.

Percebe-se, frente à teoria, que o perfil do *controller* está muito mais associado à sua postura frente à organização em que atua do que propriamente à sua aptidão técnica, visto que essa é premissa para assumir o cargo.

3. Procedimentos Metodológicos da Pesquisa

A pesquisa desenvolvida neste estudo foi de caráter descritivo. Gil (1999, p. 70) relata que "a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis". Para a realização da pesquisa descritiva, realizou-se um levantamento ou *survey*. Tripodi, Fellin e Meyer (1981, p. 39) afirmam que "pesquisas que procuram descrever com exatidão algumas características de populações designadas são tipicamente representadas por estudos de *survey*".

A população refere-se aos sujeitos que constituem objetos de estudo. A amostra definida para este estudo são 373 anúncios de oferta de trabalho de três *sites* especializados de recrutamento e seleção de recursos humanos. A amostra constituiu-se de todos os anúncios publicados nestes *sites* e configura-se como não probabilística ou intencional. A coleta dos dados ocorreu nos meses de agosto e setembro de 2006.

Em análise, a estruturação dos dados da pesquisa partiu das citações indicadas na fundamentação teórica, por Beuren (2002) e Willson, Roehl-Anderson e Bragg (1995). Buscou-se identificar, no elenco de anúncios, a solicitação de profissionais de Controladoria nos níveis operacionais, gerenciais e estratégicos da organização. Utilizou-se como primeiro critério a terminologia denominada nos itens "título do cargo", pois tal nomenclatura se apresentou comum a todos os componentes da amostra.

O segundo critério utilizado para segregar os três níveis considerou as seguintes denominações apresentadas nos anúncios, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Títulos dos cargos

Nível Operacional	Nível Gerencial	Nível Estratégico
Analista	Chefe	Controller
Assistente	Coordenador	Diretor
Auxiliar	Encarregado	Gerente
Estagiário	Supervisor	Superintendente

Fonte: dados da pesquisa.

O Quadro 1 apresenta três níveis de cargos administrativos vinculados ao profissional da Controladoria: Operacional, Gerencial e Estratégico. Buscou-se identificar no anúncio pesquisado as denominações indicadas ao profissional da Controladoria. Os anúncios foram pesquisados em três sites da internet: Catho, Manager e Michel Page. A escolha dos sujeitos da pesquisa foi intencional, motivada pelo grande número de acessos a estes locais para busca de oferta de trabalho.

A caracterização dos anúncios realizou-se por meio das fontes pesquisadas, região da pesquisa, porte das empresas e do nível do cargo, pesquisados e requeridos neste estudo. Como os anúncios têm por objetivo a contratação de funcionários, muitas das informações coletadas podem ter um viés visando aumentar a atratividade da organização aos olhos dos candidatos.

Contudo, é importante ressaltar que, apesar de suas limitações, os anúncios são fontes importantes de informação, principalmente no tocante à identificação do perfil do profissional de Controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro.

4. Resultados e Análise dos Dados

Os dados estão sob forma de tabelas para facilitar a visualização e análise dos resultados. Os resultados obtidos da pesquisa foram divididos em caracterização dos anúncios, áreas de conhecimento e outras competências do profissional da Controladoria.

4.1. Caracterização dos anúncios

Inicialmente, buscou-se caracterizar as fontes pesquisadas. Os sites de pesquisa foram: Catho, Manager e Michel Page.

O site Catho Online — <http://www.catho.com.br> — é um local de encontro de profissionais e empresas no processo de recrutamento. O Grupo Catho foi fundado em maio de 1977 por Thomas A. Case. Desde a sua criação, já atendeu a mais de 30 mil profissionais, especialmente executivos. Desde 1994, é certificado em conformidade com as normas ISO 9000. Oferece serviços de recolocação profissional/*outplacement* de executivos e faz recrutamento e seleção de profissionais na sua divisão *Case Consulting*, além de manter um dos maiores sites de empregos do Brasil.

A empresa Manager Assessoria em Recursos Humanos Ltda. — <http://www.manager.com.br> — é um site de Recursos Humanos do Brasil. Além de oferecer informações e orientações importantes sobre carreira e mercado de trabalho, o site conta com uma vitrine profissional onde os candidatos podem cadastrar seus currículos para serem avaliados por

milhares de empresas nacionais e multinacionais em todo o território brasileiro que divulgam oportunidades em aberto.

A empresa Michael Page — <http://www.michelpage.com.br> — é especializada em recrutar candidatos em *middle e top management*, com clientes em todo o mundo. Fundada na Inglaterra em 1976, o grupo expandiu-se rapidamente nos últimos 30 anos e hoje possui uma rede global, operando com 122 escritórios em 19 países e 3.230 colaboradores.

A coleta de dados realizou-se em 373 anúncios de oferta de trabalho, conforme se pode visualizar na Tabela 1.

Tabela 1: Fontes pesquisadas

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Opções						
Site Catho	166	68,88%	15	68,18%	67	60,91%
Site Manager	71	29,46%	5	22,73%	26	23,64%
Site Michel Page	4	1,66%	2	9,09%	17	15,45%
Total	241	100%	22	100%	110	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Constatarem-se 241 anúncios em nível operacional, e o site Catho apresenta o maior número de anúncios, com 68,88%. O site Manager com 29,46% e o site Michel Page com 1,66%. Em nível gerencial, foram identificados 22 anúncios. O site Catho apresentou o maior número, 15 anúncios, ou seja, 68,18%. Enquanto, o site Manager apresentou 22,73% e o Michel Page 9,09%. Verificaram-se 110 anúncios em nível estratégico, sendo que 60,91% são oriundos do site Catho, 23,74% são do Manager e 15,45% são do site Michel Page.

Buscou-se identificar por meio dos anúncios as regiões brasileiras onde se concentra a maior solicitação de profissionais da área de Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico. A Tabela 2 apresenta os resultados por região.

Tabela 2: Região da pesquisa

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Opções						
Região Sudeste	223	92,53%	21	95,45%	99	90,00%
Região Sul	12	4,98%	0	0,00%	9	8,18%
Região Nordeste	5	2,07%	0	0,00%	2	1,82%
Região Norte	0	0,00%	1	4,55%	0	0,00%
Região Centro-Oeste	1	0,41%	0	0,00%	0	0,00%
Total	241	100%	22	100%	110	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Ieda Margarete Oro Jadir Roberto Dittadi Antonio Maria da Silva Carpes Alessandro Dias Benoit

Constatou-se que a maioria dos anúncios de ofertas de emprego está localizada na região Sudeste, que, em nível operacional, pontuou 223 anúncios, ou seja, 92,53%, enquanto no nível gerencial correspondeu a 21 anúncios ou 95,45%. Em nível estratégico, a pesquisa identificou 99 solicitações ou 90%. Em segundo lugar, a pesquisa apontou a região Sul, com 4,98% em nível operacional e 8,18% no estratégico. As regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste apontaram poucas indicações nos três níveis pesquisados.

A pesquisa identificou o porte das empresas que requerem o profissional da Controladoria. A Tabela 3 demonstra os resultados.

Tabela 3: Porte das empresas

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Pequeno	103	42,74%	7	31,82%	28	25,45%
Médio	34	14,11%	3	13,64%	23	20,91%
Grande	67	27,80%	6	27,27%	35	31,82%
Não evidenciado	37	15,35%	6	27,27%	24	21,82%
Total	241	100%	22	100%	110	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se que, em nível operacional, o destaque de solicitações foi para empresas de pequeno porte, com 42,74%. Em nível gerencial, a maior frequência também está nas empresas de pequeno porte, com 31,82%. Em nível estratégico, a maior quantidade de anúncios está destinada às empresas de grande porte, com 31,82%.

4.2. Áreas de conhecimento dos profissionais da Controladoria

Os profissionais da Controladoria exercem atividades muito variadas. As obras consultadas listam uma série de responsabilidades e atribuições desempenhadas pelo profissional. Para um melhor entendimento do assunto, buscou-se identificar o que se requer dele sobre conhecimentos ligados à contabilidade societária e financeira, da área gerencial, sobre assuntos internacionais, tecnologia da informação e conhecimentos vinculados às áreas de administração, economia e finanças.

Assim, foram identificados alguns conhecimentos necessários ao desempenho das atribuições em funções ligadas à contabilidade societária e financeira. As atribuições estão listadas nos anúncios nos níveis operacional, gerencial e estratégico. Os resultados estão constando em ordem decrescente no primeiro nível e nos demais níveis conforme o indicado nos anúncios (Tabela 4 abaixo).

No que diz respeito aos conhecimentos ligados a Contabilidade Societária e Financeira, a primeira obteve maior pontuação nos três níveis investigados. Os anúncios indicaram que, em nível operacional, o mercado de trabalho requer o profissional que tenha conhecimentos de contabilidade societária em nível operacional, correspondendo a 30,71%; em nível gerencial, indicou 72,73% e, em nível estratégico, 43,64% dos anúncios. Com relação à contabilidade financeira, a maior necessidade do mercado, segundo os anúncios pesquisados, estão em conciliações, fechamento de contas, rotinas contábeis e legislação societária e tributária.

Percebe-se também que nem todos os anúncios pesquisados indicam a necessidade de conhecimentos nestas áreas, onde 107 anúncios em nível operacional e 27 em nível estratégico não fizeram nenhuma menção de conhecimentos nestas áreas.

Tabela 4: Atribuições ligadas à contabilidade societária e financeira

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Conhecimentos						
Contabilidade Societária	74	30,71%	16	72,73%	48	43,64%
Conciliações	15	6,22%	2	9,09%	1	0,91%
Fechamento de contas	13	5,39%	1	4,55%	9	8,18%
Rotinas contábeis	11	4,56%	2	9,09%	6	5,45%
Consolidações	7	2,90%	0	0,00%	3	2,73%
Legislação societária, tributária	7	2,90%	1	4,55%	11	10,00%
Análise de documentos	4	1,66%	0	0,00%	1	0,91%
Departamento pessoal	2	0,83%	0	0,00%	4	3,64%
Outros	1	0,41%	0	0,00%	0	0,00%
Não evidenciado	107	44,40%	0	0,00%	27	24,55%
Total	241	100%	22	100%	110	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Os profissionais da Controladoria desempenham funções em todas as etapas do processo de gestão: no planejamento, execução e controle (CALIJURI, SANTOS e SANTOS, 2005). A pesquisa investigou o que o mercado brasileiro requer do profissional quando se trata de conhecimentos específicos na área gerencial. A pesquisa constatou que em alguns anúncios havia mais de uma solicitação nesta área. A Tabela 5 apresenta os resultados.

A atribuição em destaque no nível operacional foi análise empresarial, com 89 das solicitações pesquisadas, e em seguida a contabilidade gerencial, com 58 solicitações e custos empresariais com 57 indicando a necessidade de conhecimentos específicos. Nos níveis gerencial e estratégico, o destaque foi para planejamento empresarial, seguido pelo orçamento empresarial.

Constam ainda em muitos dos anúncios: controles de gestão, auditoria, controles internos, fluxo de caixa. Os assuntos menos evidenciados são: interface diretoria x gerên-

cia, *Economic Value Added* (EVA), *Balanced Scorecard*, *Activity-Based Costing* (ABC), planejamento tributário, suporte informacional, implantação de Controladoria e outros.

Os anúncios buscam profissionais que tenham conhecimento em assuntos internacionais, conforme demonstra a Tabela 6.

No nível operacional, evidenciaram-se 49 solicitações de conhecimentos em assuntos internacionais em um total de 241 anúncios pesquisados. No nível gerencial, identificaram-se 11 anúncios dos 22 pesquisados, e em nível estratégico, 24 dos 110 pesquisados.

O mercado apontou em todos os níveis a necessidade de conhecimentos dos padrões americanos de normas e procedimentos contábeis; o *United State Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) obteve 50% ou mais das solicitações nos três níveis pesquisados. Nas outras solicitações identificadas pelos anúncios, estão os princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil (BR GAAP), *Inter-*

Tabela 5: Atribuições ligadas à área gerencial

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Atribuições						
Análise empresarial	89	24,18%	10	17,24%	21	11,93%
Contabilidade gerencial	58	15,76%	6	10,34%	25	14,20%
Custos empresariais	57	15,49%	8	13,79%	24	13,64%
Orçamento empresarial	43	11,68%	11	18,97%	26	14,77%
Planejamento empresarial	35	9,51%	12	20,69%	32	18,18%
Controles de gestão	24	6,52%	2	3,45%	10	5,68%
Auditoria	22	5,98%	2	3,45%	3	1,70%
Controles internos	16	4,35%	4	6,90%	14	7,95%
Fluxo de caixa	12	3,26%	1	1,72%	12	6,82%
Interface diretoria x gerência	5	1,36%	0	0,00%	0	0,00%
EVA	2	0,54%	1	1,72%	0	0,00%
Balanced scorecard	1	0,27%	0	0,00%	0	0,00%
ABC	1	0,27%	1	1,72%	0	0,00%
Planejamento tributário	1	0,27%	0	0,00%	2	1,14%
Suporte informacional	1	0,27%	0	0,00%	4	2,27%
Implantação de controladoria	0	0,00%	0	0,00%	2	1,14%
Outros	1	0,27%	0	0,00%	0	0,00%
Total	368	100%	58	100%	176	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6: Assuntos internacionais

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Opções						
US GAAP	25	51,02%	6	54,55%	12	50,00%
BR GAAP	5	10,20%	0	0,00%	2	8,33%
IFRS	5	10,20%	1	9,09%	2	8,33%
Lei Sarbannes Oxley	5	10,20%	0	36,36%	1	4,17%
FASB	4	8,16%	4	0,00%	3	12,50%
Legislação Internacional do IR	2	4,08%	0	0,00%	0	0,00%
Canadian GAAP	1	2,04%	0	0,00%	0	0,00%
IAS	1	2,04%	0	0,00%	3	12,50%
Outros	1	2,04%	0	0,00%	1	4,17%
Total	49	100%	11	100%	24	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Ieda Margarete Oro Jadir Roberto Dittadi Antonio Maria da Silva Carpes Alessandro Dias Benoit

national Financial Reporting Standards (IFRS), Lei Sarbanes Oxley, Financial Accounting Standards Board (FASB). Os conhecimentos de assuntos internacionais menos evidenciados foram: legislação internacional do Imposto de Renda (IR), Canadian GAAP, International Accounting Standards (IAS) e outros.

Para conhecer o profissional da Controladoria segundo a óptica do mercado de trabalho, investigou-se a necessidade de conhecimento ligado a tecnologia da informação. A Tabela 7 apresenta os resultados apontados pela pesquisa.

A área de conhecimento em tecnologia de informação apresentou 13 necessidades apontadas pelo mercado de trabalho. A maior representatividade no nível operacional e gerencial foi

o Pacote Microsoft Office com 48,77% das solicitações dos 241 anúncios e 8 dos 18 pesquisados, respectivamente. Com relação ao nível estratégico, o destaque de TI foi para informações gerenciais integrados, os Sistemas ERP J.D. Edwards e ERP SAP indicaram maior número de solicitações.

A pesquisa também buscou evidenciar o que o mercado de trabalho requer do profissional da Controladoria sobre conhecimentos de Administração, Economia e Finanças. A Tabela 8 (na página anterior) apresenta os resultados.

Nessa área de conhecimento, apresentam-se conhecimentos relativos à Administração, Economia e Finanças. O destaque foi para matemática financeira no nível operacional. Com relação ao nível gerencial, conhecimentos de matemá-

Tabela 7: Tecnologia da informação (TI)

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Pacote Microsoft Office	119	49,38%	8	44,44%	8	6,11%
Sistemas ERP J.D. Edwards	31	12,86%	2	11,11%	31	23,66%
Sistemas ERP SAP	30	12,45%	1	5,56%	30	22,90%
Sistemas ERP	13	5,39%	0	0,00%	13	9,92%
Sistemas ERP Datasul	9	3,73%	2	11,11%	9	6,87%
Sistemas ERP Microsiga	8	3,32%	3	16,66%	8	6,11%
Sistemas ERP Hyperion	6	2,49%	0	0,00%	6	4,58%
Implantação de Sistemas	3	1,24%	1	5,56%	3	2,29%
Pacote Comar	2	0,83%	0	0,00%	0	0,00%
Sistemas de Informações	2	0,83%	0	0,00%	2	1,53%
Sistemas ERP Triton	2	0,83%	0	0,00%	2	1,53%
Sistemas ERP Cognos	1	0,41%	0	0,00%	1	0,76%
Outros	15	6,22%	1	5,56%	10	13,74%
Total	241	100%	18	100,00%	123	100,00%

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 8: Conhecimentos em Administração, Economia e Finanças

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Matemática Financeira	11	30,56%	4	40,00%	1	3,33%
Financeiro	7	19,44%	2	20,00%	11	36,67%
Logística	4	11,11%	0	0,00%	2	6,67%
Recursos Humanos	4	11,11%	3	30,00%	13	43,34%
Mercado	3	8,33%	0	0,00%	0	0,00%
Calculadora Financeira HP 12C	2	5,56%	0	0,00%	1	3,33%
Qualidade	2	5,56%	1	10,00%	1	3,33%
Variações Cambiais	2	5,56%	0	0,00%	0	0,00%
Almoxarifado	1	2,78%	0	0,00%	0	0,00%
Outros	0	0,00%	0	0,00%	1	3,33%
Total	36	100%	10	100%	30	100%

Fonte: dados da pesquisa.

tica financeira e recursos humanos. No nível estratégico, a área de recursos humanos foi a mais solicitada. Outras áreas também pontuaram como conhecimentos financeiros, logística, mercado, calculadora financeira HP 12 C, qualidade, variações cambiais e almoxarifado.

4.3. Outras competências do profissional da Controladoria

A fim de identificar outras competências evidenciadas pelos anúncios em relação ao profissional, investigaram-se o domínio de línguas estrangeiras, formação acadêmica e tempo requerido pelo mercado no que tange à experiência profissional.

O domínio de línguas estrangeiras foi um dos pontos investigados neste tópico. As empresas procuram profissional qualificado que domine línguas estrangeiras, conforme demonstra a Tabela 9.

Verifica-se que na atual conjuntura dos negócios o profissional deve possuir conhecimento de vários idiomas. O domínio do inglês fluente apareceu como o mais solicitado pelos anúncios. Além deste, inglês intermediário e avançado e espanhol fluente. Domínio de outras línguas parece evidente, como o alemão, o francês, o japonês e o italiano.

Com relação à formação acadêmica mais solicitada pelo mercado de trabalho, segundo os anúncios pesquisados, os resultados são apresentados na Tabela 10.

Tabela 9: Domínio de línguas estrangeiras

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Inglês Fluente	51	63,75%	8	72,73%	58	69,06%
Inglês Intermediário	15	18,75%	0	0,00%	8	9,52%
Espanhol Fluente	4	5,00%	0	0,00%	8	9,52%
Inglês Avançado	4	5,00%	2	18,18%	2	2,38%
Alemão Básico	2	2,50%	0	0,00%	0	0,00%
Espanhol Básico	2	2,50%	0	0,00%	2	2,38%
Espanhol Intermediário	0	0,00%	0	0,00%	2	2,38%
Francês Fluente	1	1,25%	0	0,00%	1	1,19%
Inglês Básico	1	1,25%	0	0,00%	0	0,00%
Japonês Fluente	0	0,00%	1	9,09%	1	1,19%
Japonês Intermediário	0	0,00%	0	0,00%	1	1,19%
Italiano Intermediário	0	0,00%	0	0,00%	1	1,19%
Total	80	100%	11	100%	84	100,00%

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 10: Formação acadêmica do profissional da Controladoria

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Contabilidade	92	41,26%	14	31,11%	49	35,00%
Administração	84	37,67%	14	31,11%	44	31,43%
Economia	44	19,73%	15	33,33%	38	27,14%
Comércio Exterior	1	0,45%	0	0,00%	0	0,00%
Engenharia	1	0,45%	2	4,44%	7	5,00%
Matemática	1	0,45%	0	0,00%	1	0,71%
Estatística	0	0,00%	0	0,00%	1	0,71%
Total	223	100%	45	100%	140	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que nove cursos foram evidenciados pela pesquisa. A preferência indicada nos anúncios pesquisados é pela graduação em Ciências Contábeis nos níveis operacional e estratégico e Economia no nível gerencial. No entanto, a Administração apresenta pontuação muito semelhante a Ciências Contábeis. O profissional da Controladoria é um profissional com muitas atribuições e a combinação com dois cursos é bem vista pelo mercado.

Martin (2002, p. 15) destaca que para preparar os profissionais da Controladoria não se deve mais formar especialistas em Contabilidade, já que as atribuições da Controladoria vão além da contabilidade. O *controller* deve ser um generalista, com capacidade de entender sua empresa e seu ramo de negócios.

A pesquisa também indicou o período de experiência profissional que as empresas requerem do profissional da Controladoria, segundo os anúncios pesquisados. A Tabela 11 apresenta os resultados.

Tabela 11: Tempo de experiência profissional

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
De 1 a 2 anos	49	50,00%	0	0,00%	9	16,67%
De 3 a 4 anos	31	31,63%	6	40,00%	9	16,67%
De 5 a 6 anos	18	18,37%	9	60,00%	19	35,19%
De 7 a 8 anos	0	0,00%	0	0,00%	9	16,67%
De 9 a 10 anos	0	0,00%	0	0,00%	6	11,11%
Acima de 11 anos	0	0,00%	0	0,00%	2	3,70%
Total	98	100%	15	100%	54	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Com relação ao tempo de experiência profissional, a pesquisa identificou que, para o profissional da Controladoria que se encaixa no nível operacional, é de 1 a 2 anos. Em nível gerencial e estratégico, o tempo de experiência, em média, requerido pelos anúncios é de 5 a 6 anos.

6. Conclusões

O objetivo do presente artigo é investigar o perfil de competências requerido pelo mercado nacional para o profissional da Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico anunciados em sites especializados de seleção e recrutamento.

Para tanto, foram coletados ao todo 373 anúncios em 3 sites especializados de seleção e recrutamento profissional. Em nível operacional foram identificados 241 anúncios, em nível gerencial 22 e em nível estratégico 110 anúncios. O período de coleta dos dados foram os meses de agosto e setembro de 2006.

Constatou-se que o mercado de atuação do profissional de Controladoria está concentrado nas regiões Sul e Sudeste, destacando-se a última. Verificou-se que as empresas de pequeno porte buscam profissionais para atuação em nível operacional. Ao passo que a atuação em nível estratégico está concentrada em empresas de grande porte.

Em relação às competências necessárias para atuar na área de Controladoria, foi identificado um ponto em comum nos anúncios, referenciando conhecimentos de contabilidade societária/financeira. Em sentido mais específico, constatou-se que em nível gerencial as competências de análise e planejamento se destacaram como atribuições mais requeridas.

Ficou evidente a necessidade de o profissional de Controladoria dominar conhecimentos relacionados aos princípios

contábeis americanos (*US GAAP*). A tecnologia de informação apresenta-se como instrumento imprescindível na gestão de Controladoria. A pesquisa destacou três ferramentas mais citadas nos três níveis. Em nível operacional e gerencial, MS Office. Já em nível estratégico, J D Edwards e SAP.

Neste contexto, o perfil do profissional de Controladoria nos anúncios de ofertas de trabalho indica a necessidade dos seguintes conhecimentos nos níveis pesquisados:

a) Em nível operacional, indica-se a necessidade dos seguintes conhecimentos: Contabilidade Societária, Análise Empresarial, *US GAAP*, Pacote Microsoft Office, Matemática Financeira e Contabilidade.

b) Em nível gerencial, tende-se a exigir os seguintes conhecimentos: Contabilidade Societária, Planejamento Empresarial, *US GAAP*, Pacote Microsoft Office, Matemática Financeira e Economia.

c) Em nível estratégico, a maioria dos anúncios indicou os seguintes conhecimentos: Contabilidade Societária, Planejamento Empresarial, *US GAAP*, Sistemas ERP J.D.Edwards, Matemática Financeira e Contabilidade.

Outras competências necessárias ao profissional da Controladoria foram pesquisadas. Percebe-se em todos os níveis a necessidade de dominar o idioma Inglês. Quanto à formação básica (graduação), o Bacharel em Ciências Contábeis destacou-se frente às outras formações. O tempo de experiência profissional nos anúncios é de 1 a 2 anos para o nível operacional e de 5 a 6 anos nos demais níveis.

Conclui-se que os achados desta pesquisa apresentam contribuição empírico-teórica para área de Controladoria. Para os anúncios de oferta de trabalho em análise, percebeu-se correspondência entre as competências discorridas no referencial teórico e o perfil desejado pelo mercado de trabalho.

Referências

- ALMEIDA, L.B.de; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Organizador). *Controladoria: uma Abordagem da Gestão Econômica GECON*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BATEMAN, Thomas S. *Administração: construindo vantagem competitiva*. São Paulo: Atlas, 1998
- BEUREN, I. M. *Gerenciamento da Informação: um Recurso Estratégico no Processo de Gestão Empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, I. M. *O papel da Controladoria no processo de gestão*. In: SCHMIDT, Paulo (Organizador). *Controladoria Agregando Valor Para Empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. dos. Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis: 2005.
- CATHO ONLINE. Portal Institucional. Disponível em: <http://www.catho.com.br>. Acesso em 10 fev. 2007.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1999.
- GUERREIRO, R. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (Doutoramento). FEA. São Paulo: USP, 1989.
- IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da Contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- IUDÍCIBUS, S. de. *Contabilidade Gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost*. Boston: Harvard Business Scholl Press, 1987.
- KANITZ, S. C. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1977.
- MANAGER ASSESSORIA EM RECURSOS HUMANOS. Institucional. Disponível em: <http://www.manager.com.br>. Acesso em 10 fev. 2007.

- MICHAEL PAGE. Institucional. Disponível em: <http://www.michelpage.com.br>. Acesso em 10 fev. 2007.
- MARTIN, N. C. Da Contabilidade a Controladoria: a evolução necessária. Revista Contabilidade & Finanças. USP, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002. Disponível em www.eac.fea.usp.br/cadernos. Acesso em: 17 jan. 2007.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. *Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- PELEIAS, I. R. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROBBINS, Stephen Paul. *Administração: mudanças e perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- SANTOS, Roberto Vatan dos; CASTELLANO, A. C. F.; BONACIM, C. A. G.; SILVA, L. P. da. O papel do controller em empresas de grande porte. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis: 2005.
- SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de Controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças* FIPECAFI - FEA - USP. São Paulo, v. 16 n. 27 p. 66-77, setembro/dezembro 2001.
- WILLSON, J. D., ROEHL-ANDERSON, J. M., BRAGG, S. M. *Controllership: The Work of the Managerial Accountant*. 5. ed. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1995.
- TRIPOLI, T.; FELLIN, P.; MEYER, H. J. *Análise da pesquisa social: diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e ciências sociais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.
- TUNG, N. H. *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. 8. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

