

PANORAMA DO ENSINO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL

Resumo

O objetivo deste trabalho foi o de traçar um panorama do ensino de temas ligados à contabilidade gerencial no Brasil, esta análise foi desenvolvida para se observar o nível de aprofundamento destes conteúdos nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. A pesquisa foi feita a partir da análise documental de grades curriculares, ementas e livros didáticos. A análise das grades foi feita a partir da observação de 83 cursos, de todo Brasil, nas disciplinas de contabilidade gerencial, controladoria, orçamento, custos, sistemas de informações gerenciais. Em relação às grades observa-se que os conteúdos ligados à contabilidade gerencial, representam em média 12,5% do curso, com variações de 5% a 17,5% do conteúdo. Observou-se também o baixo oferecimento de conteúdos optativos, e que há ainda sobreposição de conteúdos em algumas ementas analisadas. A análise dos livros didáticos indica inicialmente uma concentração das publicações na editora Atlas, seguida da Saraiva. Os livros disponíveis foram lançados em sua maioria a partir do ano 2000, e a maior concentração é observada em títulos da área de custos. Em relação às obras didáticas de contabilidade gerencial, observa-se que as obras nacionais muitas vezes acabam por abordar grandes conteúdos de contabilidade financeira.

1. INTRODUÇÃO

O volume de alunos matriculados nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil tem se expandido nos últimos anos segundo dados do INEP (2010). Isso poderia ser explicado por diversos fatores, entre eles pelo aumento da oferta de vagas, a partir da abertura de novos cursos em todo país, e também pela maior valorização da profissão contábil, que é observada a partir da implantação da nova lei das S/A e de todo processo de padronização internacional da contabilidade. Este último fator acabou por colocar em maior evidência a contabilidade sob seu enfoque financeiro.

Por outro lado, a contabilidade gerencial que atua como instrumento de apoio a tomada de decisão, também vem evoluindo, principalmente em função de críticas a ela observadas nos últimos anos. Como exemplo, podem ser expostas as críticas feitas por Zimmerman (2001) que indicavam principalmente que a qualidade da pesquisa na área da contabilidade gerencial tinham dados e análise nem sempre confiáveis, bem como estavam restritas ao *Mainstream* norte americano.

Porém não há evidências de que este processo evolutivo ligado à contabilidade gerencial tenha se refletido no ensino da mesma nos cursos de ciências contábeis no Brasil. Tanto sob enfoque de sua importância dentro das grades curriculares, tanto por conta dos conteúdos apresentados.

Dessa forma, objetivo deste trabalho é expor um panorama do ensino dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial no Brasil. Para esta análise, compreendeu-se a Contabilidade Gerencial, não como uma disciplina específica denominada “contabilidade gerencial”, mas como o conjunto de conteúdos que cercam a Contabilidade Gerencial.

O panorama traçado neste trabalho se dá a partir de dois enfoques de análise. O primeiro refere-se à carga destinada aos conteúdos de Contabilidade Gerencial, nos cursos de ciências contábeis no Brasil, buscando ainda avaliar a forma como ele seria apresentado em sala de aula.

A segunda refere-se ao processo de análise dos conteúdos apresentados, nos livros didáticos relacionados ao entorno da Contabilidade Gerencial, em termos de tópicos e

volume. Para esta análise focou-se em quatro conteúdos centrais: Contabilidade Gerencial, Custos, Orçamento e Controladoria.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade Gerencial

As definições tradicionais de Contabilidade Gerencial apontam-na como sendo o processo de mensuração, análise e divulgação de informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório do dia a dia das operações e para o planejamento de operações futuras. Isso pode ser observado nas definições da mesma feitas por Horngren, Sundem e Stratton (2004):

“Contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais ... seus relatórios são voltados para o futuro e são expressos de forma detalhada.”

E por Hansen e Mowen (2001):

“Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, coletar, classificar e reportar informações que são úteis para os gestores no processo de planejamento, controle e processo decisório.”

Deve-se ressaltar que, em alguns momentos da história, a Contabilidade Gerencial passou por alguns questionamentos sobre seu valor como instrumento de tomada de decisão, e sobre a validade da pesquisa desenvolvida no meio acadêmico. Momentos estes que acabaram por ampliar a discussão da contabilidade gerencial, sob enfoque de seus conteúdos, suas ligações com outras áreas de conhecimento e de seu papel nas organizações.

Dos momentos destacados, dois merecem destaque. O primeiro é a publicação da obra “Relevance Lost” de Kaplan e Johnson (1987), na qual os autores afirmavam que os sistemas de contabilidade gerencial já não eram mais adequados ao contexto vivido pelas organizações empresariais, ou seja, a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância. Os autores creditavam parte do problema ao meio acadêmico que desenvolvia modelos altamente complexos, sem entender a realidade das organizações.

O segundo momento a ser destacado está relacionado às publicações mais recentes que surgem após a publicação da obra “*Conjectures regarding empirical managerial accounting research*” de Zimmerman (2001) o qual aponta diversas críticas ao processo de pesquisa em contabilidade gerencial. Frezatti et al. (2009) em estudos de revisão bibliográfica dos trabalhos pós-Zimmerman, indicam que as discussões decorrentes dessa publicação podem conduzir ao crescimento da Contabilidade Gerencial principalmente em função da discussão de elementos como a não aceitação plena do monoparadigma econômico, tampouco do *Mainstream* norte-americano. Indicam ainda que essas discussões devam gerar maior compromisso dos pesquisadores, no que tange à profundidade metodológica de seus estudos.

2.2 Ensino da contabilidade gerencial

Com as reflexões sobre as atividades e o papel da contabilidade gerencial ampliada, alguns estudos, mais aprofundados, sobre o ensino da contabilidade gerencial começam a surgir, podendo-se destacar o trabalho de Böer (2000). O autor indica que as perspectivas, para o ensino e a atividade da contabilidade gerencial, irão ser fortemente influenciadas por dois fatores. O primeiro são as novas tecnologias, principalmente a análise de dados para a tomada de decisão. Esta realidade pode ser observada nos trabalhos de Riccio (2001),

Granlund e Malmi (2002) e Doran e Walsh (2004) que indicam o trabalho do contador gerencial altamente influenciado pela implantação de sistemas integrados.

O segundo fator apontado por Böer (2000) foi a importância que os artefatos de gestão e análise do fluxo de caixa terão para as atividades do contador gerencial. Esta posição reflete claramente as pesquisas de Tan et al. (2004) e Ekbatani e Sangeladji (2008), quando contadores gerenciais pesquisados apontam os artefatos de gestão do fluxo de caixa e outros artefatos de contabilidade gerencial mais tradicionais, como os fatores mais importantes no exercício de sua atividade.

Muitas outras discussões sobre o ensino da contabilidade gerencial e financeira vêm se expandido nos últimos anos, expostas principalmente após a publicação do trabalho de Albrecht e Sack (2000) denominado “*Accounting Education: Charting a course Through a perilous future*”. Esse trabalho faz uma avaliação geral do ensino da contabilidade nos Estados Unidos e demonstra uma queda na procura pela profissão, bem como a percepção de profissionais do mercado que acreditam que a educação contábil está desatualizada, principalmente devido a seus professores, motivo pelo qual há necessidade iminente de mudanças significativas.

Ao contrário do que vem sendo demonstrado na realidade americana, no Brasil há um crescente aumento do número de alunos matriculados. Dados do INEP (2010) do Censo do Ensino Superior sobre o curso de Ciências Contábeis, entre 2004 e 2007, demonstram um aumento de 17,8% do número de alunos matriculados, já sendo o 7º maior curso de graduação, em termos de alunos matriculados. Junto a este crescimento, observa-se um padrão de alteração no perfil do curso, principalmente em relação às suas grades curriculares.

Até 2004 as grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil eram regidas pela Resolução 03/92 do Conselho Federal de Educação (CFE) que instituiu o currículo mínimo para o curso de Ciências Contábeis, e que colocava a obrigatoriedade de diversas disciplinas. Dentre as quais encontravam-se: Orçamento Empresarial, Contabilidade e Análise de Custos. Outras disciplinas como Contabilidade Gerencial e Sistemas de Informações apareciam como conteúdos eletivos, a critério da instituição.

Essa posição de currículo mínimo obrigatório indicado pelo CFE perde força com a promulgação da nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) em 1996. Ela expõe que fica a cargo do Conselho Nacional de Educação (CNE) a competência para a elaboração do projeto de Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN), que orientarão os cursos de graduação.

As DCN que substituíram o currículo mínimo, se constituem em orientações para a elaboração dos currículos que buscam assegurar a flexibilidade e a qualidade da formação oferecida aos estudantes. As DCNs ainda indicam os tópicos ou campos de estudos e demais experiências de ensino-aprendizagem que comporão os currículos, evitando ao máximo a fixação de conteúdos específicos com cargas horárias predeterminadas, as quais não poderão exceder 50% da carga horária total dos cursos.

A DCN vigente para o curso de Ciências Contábeis está baseada na resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Os conteúdos específicos indicados se distribuem em três grupos: Formação Básica, Formação Profissional, e Formação Teórico-Prática. Sob o enfoque deste trabalho, cabe destaque ao segundo grupo de conteúdos específicos, que está disposto da seguinte forma:

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às 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;

Observa-se pelo grifo nosso, que sob o enfoque de contabilidade gerencial, apenas o termo controladoria foi indicado. Não foram observados termos como: custos, gerencial e sistemas de informações gerenciais. Este enfoque só é observado no artigo 3º, que trata das capacitações que o currículo deve dar ao futuro profissional.

Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a:

VII - desenvolver, analisar e implantar **sistemas de informação contábil e de controle gerencial**, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

De maneira geral, o que se observa é a pouca exposição de enfoques gerenciais em todo o DCN do curso, o único termo mais observado é o de sistemas de informação, mas não necessariamente gerencial.

Assim cabe a necessidade de se avaliar qual o nível de importância dado pelas coordenações de curso aos tópicos de Contabilidade Gerencial, no desenvolvimento das grades curriculares.

3 METODOLOGIA

Este trabalho está classificado conforme a tipologia proposta por Beuren (2006). Segundo a autora, a tipologia de delineamento da pesquisa está agrupada em três categorias: a) a pesquisa quanto aos objetivos, que neste estudo é de caráter exploratório, b) quanto aos seus procedimentos que neste estudo é documental; e c) a pesquisa quanto à abordagem do problema que neste trabalho é quantitativa.

3.1 Análise das grades

a) Seleção da amostra

Dados INEP de julho de 2010 apontaram a existência de 1.133 autorizações de cursos de Ciências Contábeis. Três pontos cabem destaque neste número. O primeiro é o de que em IES com diversas unidades, cada uma deve ter sua própria autorização; o segundo é o fato de que esse número não necessariamente representa cursos ativos; e o último ponto é o de que nessa quantidade também estão inclusas as autorizações para cursos à distância.

Para a análise das grades curriculares, dos programas da disciplina de Contabilidade Gerencial foram selecionadas 89 IESs localizadas em 93 campus. Em 4 IES havia mais de uma unidade, localizadas em locais diferentes, mas com grades autônomas, assim elas serão consideradas como 93 IESs diferentes. Para a escolha destas IES utilizaram-se dois critérios de seleção:

- O primeiro foi a da escolha de IES públicas, principalmente as federais e estaduais, em função de que elas têm baixa rotatividade de docentes, os quais têm maior dedicação à pesquisa. Por este critério, selecionaram-se 70 IESs, sendo 35 federais, 31 estaduais, e 4 municipais.
- O segundo critério que buscou trazer IESs privadas para a análise, usou como referência os resultados do antigo Exame Nacional de Curso (PROVÃO) dos anos de 2002 e 2003, e do atual Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) do ano de 2006. Foram selecionadas as IESs que tiveram uma constância de resultados

elevados em todos os anos analisados. Dentre essas, selecionaram-se 23 IESs, todas elas localizadas nas regiões Sul e Sudeste.

Ao total foram selecionadas 93 IESs sendo 6 na região Norte, 7 na Centro-Oeste, 24 na Nordeste, 26 na Sul, e 30 na Sudeste.

A opção pelo uso unicamente destas IESs para análise deste panorama, se dá pelo fato de que as mesmas, em função de seu perfil e de seu desempenho, serem referências para as demais IESs, que tendem a seguir suas percepções e conteúdos.

b) Processo de coleta dos dados

Os dados que se buscaram nesta análise eram as grades curriculares e as ementas (conteúdos programáticos) de disciplinas com enfoque de Contabilidade Gerencial que seriam selecionadas, após a análise da grade curricular.

Uma dificuldade evidente foi a de localizar os coordenadores de curso, para que pudessem enviar as informações solicitadas. Em diversos sites das IESs, tanto públicas quanto privadas, as informações de contato eram incorretas e muitas vezes inexistentes.

Por outro lado, o acesso às grades curriculares foi o mais objetivo, porém nem sempre as informações eram completas, principalmente em termos de carga de crédito e do período de oferecimento.

Com as informações das disciplinas obtidas a partir das grades curriculares, solicitou-se aos coordenadores, com quem se obteve contato, que enviassem as ementas dos programas para avaliar os principais conteúdos ministrados e os livros didáticos utilizados.

Obtiveram-se diversas confirmações das informações das grades curriculares, porém a taxa de resposta de envio das ementas das disciplinas foi muito baixa, cerca de 7% dos coordenadores contatados. Em função disso não foi feita uma análise mais profunda dos conteúdos apresentados. Porém algumas características importantes foram observadas e serão tratadas durante a apresentação das cargas didáticas das disciplinas.

4. RESULTADO DA ANÁLISE DAS GRADES

Das 93 IESs selecionadas para se levantar os conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial, foram obtidos dados parciais ou completos de 83 delas. Os dados que se desejava obter era o nome da disciplina, carga horária, carga em créditos e o semestre de oferecimento.

A análise da carga didática foi focada na quantidade de créditos, e não na carga horária, visto que há muitas diferenças de denominações de carga horária utilizada pelas IESs. Por exemplo, 4 créditos-aula foram com carga de 60, 72 e 80 horas, o que representaria 4 horas-aula.

Em função das disciplinas, de enfoque gerencial, observadas nas grades analisadas, foram feitas análises em seis grupamentos de disciplinas: contabilidade de custos, orçamento empresarial, controladoria, contabilidade gerencial, sistemas de informações gerenciais, e outras de enfoque gerencial.

a) Contabilidade de Custos

Dentre as 83 grades que foram localizadas e avaliadas, o único conteúdo que esteve presente em todas as grades, foram as disciplinas de custos. Porém, apenas em 78 delas foram localizadas as cargas de crédito, e em 76 localizaram-se carga e o período de oferecimento das disciplinas.

Os dados da Tabela 1 demonstram, que a maior parte das IESs, oferece 8 créditos de aula, o que representa duas disciplinas semestrais ou uma anual nas IESs que tem matriz

curricular anual. Em apenas cinco IESs foram localizadas disciplinas optativas complementares de custos aplicados, como hospitalares e agrícolas, e de gestão estratégica de custos, que não foram contabilizadas nos dados apresentados a seguir.

Tabela 1 – Carga de créditos aula de disciplinas de custos

Créditos aula	Quantidade	%		
4	9	11,5%	Média	8,2
6	5	6,4%	Mediana	8
8	48	61,5%	Moda	8
10	3	3,8%		
12	12	15,4%		
16	1	1,3%		
Total	78			

Nos cursos semestrais, as disciplinas oferecidas são denominadas, na grande maioria das IESs ou como Contabilidade de Custos I e II, ou uma como Contabilidade de Custos e outra como Análise de Custos. E nas que tinham 12 créditos de aula, eram oferecidas as Disciplinas de Contabilidade de Custos I e II e outra de Análise de Custos.

Em termos de distribuição dos conteúdos de custos dentro do período do curso, observa-se pela Tabela 2 que há uma maior concentração dos conteúdos entre o terceiro e sexto semestre, ou seja, entre o segundo e terceiro ano. Isso pode ser explicado pelo fato de ser, o conteúdo de custos, o primeiro de enfoque gerencial a ser oferecido nas grades avaliadas.

Tabela 2 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de custos por período de curso

Semestre	Créditos localizados	%
2º	10	1,6%
3º	90	14,4%
4º	182	29,2%
5º	182	29,2%
6º	120	19,2%
7º	34	5,4%
8º	6	1,0%
Total	624	

b) Orçamento Empresarial

Das 83 grades avaliadas, em 60 (71,5%) delas foram encontradas disciplinas ligadas à gestão orçamentária. Ressalta-se que em 19 delas (31,6%) a disciplina era apresentada como Administração Financeira e Orçamentária. Nestes casos, nas poucas ementas recebidas, observou-se que o conteúdo de orçamento estava apenas no nome da disciplina. Dessa forma para evitar distorções de análise, serão avaliadas distribuições de carga apenas para as disciplinas listadas exclusivamente como sendo de gestão orçamentária.

Ainda na análise de algumas das ementas recebidas, observou-se que, em algumas IESs que não ofereciam a disciplina de orçamento, este conteúdo era contemplado na disciplina de controladoria, representando mais de 50% do conteúdo programático.

Para esta análise, a informação de crédito foi encontrada em 38 grades, sendo que em 13,25% das grades há uma carga de 2 créditos, em 84,2%, de 4 créditos e em 2,6%, de 8 créditos, o que gera uma carga média de 3,8 créditos, e mediana de 4.

A análise do período de oferecimento demonstra, conforme a Tabela 3, que o oferecimento desta disciplina tem maior concentração de oferecimento a partir do 6º semestre do curso, principalmente após o oferecimento das disciplinas de custos, que têm conteúdos próximos em diversos pontos de seu desenvolvimento.

Tabela 3 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de orçamento por período de curso

Semestre	Créditos	%
4º	8	5,9%
5º	16	11,8%
6º	36	26,5%
7º	42	30,9%
8º ou superior	34	25,0%
Total	136	

c) Controladoria

Foram encontradas referências de disciplinas de Controladoria em 69 das 83 IESs avaliadas. Em 60 delas foi localizada a carga de créditos, e em 56 delas foi possível localizar os créditos e o período de oferecimento. Encontraram-se outros 6 oferecimentos de disciplinas como optativas.

Para esta análise, a informação de crédito foi encontrada em 60 grades, sendo que em 3,4% das grades há uma carga de 2 créditos, em 87,9% de 4 créditos e em 8,6% de 8 créditos, o que gera uma carga média de 4,3 créditos, e mediana e moda de 4.

A análise da distribuição dos conteúdos, conforme a Tabela 4, demonstra que a disciplina está concentrada nos últimos anos dos cursos. A maior concentração está entre o 7º e 10º semestre, ou seja, nos cursos de 4 anos a concentração é no quarto ano e no de 5 anos é no quinto ano a concentração.

Tabela 4 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de controladoria por período

Semestre	Créditos	%
4º	8	3,3%
5º	8	3,3%
6º	28	11,6%
7º	72	29,8%
8º	98	40,5%
9º	24	9,9%
10º	4	1,7%
Total	242	

Conforme já exposto, foram obtidas poucas ementas programáticas. Além disso, não se observaram comportamentos de conteúdos próximos. Apenas as partes iniciais de definições da controladoria e de suas atividades foram observadas de maneira uniforme.

d) Contabilidade Gerencial

Foram encontradas referências de disciplinas de Controladoria em 59 das 83 IESs avaliadas, sendo que, em algumas IESs, ela está classificada como contabilidade estratégica. Em 55 delas foi localizada a carga de créditos, e em 51 delas foi possível localizar os créditos e período de oferecimento. Encontrou-se um oferecimento da disciplina como optativa.

Para esta análise, a informação de crédito foi encontrada em 54 grades, sendo que em 1,8% das grades há uma carga de 2 créditos, em 80% de 4 créditos, em 3,6% de 6 créditos e em 14,5% de 8 créditos, o que gera uma carga média de 4,6 créditos, e mediana e moda de 4.

Em termos de distribuição dos créditos observa-se uma distribuição homogênea entre o 3º e 4º ano do curso, conforme demonstra a Tabela 5, normalmente um pouco antes ou simultaneamente ao oferecimento da disciplina de controladoria.

Ressalta-se que em 39 IESs encontrou-se o oferecimento da disciplina de contabilidade gerencial e controladoria, em 21 delas encontrou-se apenas a disciplina de controladoria e em 16 apenas a disciplina de contabilidade gerencial.

Tabela 5 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de controladoria por período

Semestre	Créditos	%
5º	45	18,6%
6º	67	27,7%
7º	58	24,0%
8º	60	24,8%
9º	10	4,1%
10º	2	0,8%
Total	242	

e) Sistemas de Informações

Conteúdos de sistemas de informações foram encontrados em grades de 47 IESs, sendo que em 32 delas eram expostos como sistemas contábeis e em outras 15 como sistemas de informações gerenciais.

Em 40 grades foi possível avaliar a carga de crédito, sendo que em 10% das IESs foi de dois créditos, em 80% de quatro créditos, em 5% de seis créditos e em 5%, de 8 créditos. A carga média foi de 4,1 créditos e a mediana foi de 4 créditos.

Tabela 6 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de Sistemas de informação por período de curso

Semestre	Créditos localizados	%
3º	10	6,2%
4º	26	16,0%
5º	24	14,8%
6º	34	21,0%
7º	42	25,9%
8º	26	16,0%
Total	162	

A distribuição dos créditos em função do seu semestre/ano foi avaliada em 39 IESs, e seu oferecimento é concentrado principalmente entre o 3º e 4º ano, conforme demonstra a Tabela 6.

f) Outras disciplinas de enfoque gerencial

Foi observado o oferecimento de outras disciplinas de enfoque gerencial, sendo muitas delas de caráter optativo. Os principais grupos observados foram de jogos de empresas, auditoria operacional/gestão e de avaliação de projetos. A Tabela 7 demonstra que a disciplina

de jogos foi a mais observada e principalmente com caráter obrigatório. Já as de avaliação de projetos têm um pouco mais de presença sob enfoque optativo.

Tabela 7 – Outras disciplinas de enfoque gerencial

	Encontradas obrigatória	Carga Média	Encontradas como optativas
Jogos de Empresas	10	3,8	4
Auditoria Operacional/Gestão	2	4	1
Elaboração e Análise de Projetos	6	4	7

4.1 Carga global de disciplinas de enfoque gerencial

Ao total obtiveram-se 77 grades curriculares com informações de nome da disciplina e carga de aula. A maior concentração de cargas ficou entre 16 e 24 créditos, conforme demonstra a Tabela 8.

Tabela 8 – distribuição do total de carga de créditos de disciplinas de enfoque gerencial

Total de Créditos	Quantidade	Percentual
8	1	1,3%
12	7	9,1%
14	3	3,9%
16	14	18,2%
18	3	3,9%
20	18	23,4%
22	5	6,5%
24	20	26,0%
26	1	1,3%
28	5	6,5%
Total	77	

Em sua grande maioria, os cursos de graduação em contábeis têm 4 anos de duração (8 semestres), com carga total de aula durante esse período. Alguns cursos, principalmente noturnos de Universidades Federais, ainda são de 5 anos, porém há uma maior dispersão dos conteúdos, durante estes 5 anos, com menos carga de aula nos dois últimos anos, porém ao fim do curso em média todos os cursos com 4 ou 5 anos cumprem uma carga média de 3000 horas.

Tomando como base uma carga semestral de 20 créditos (5 disciplinas de 4 créditos), tem-se ao final, do curso de quatro anos, um total de 160 créditos. O levantamento de cargas demonstrou que, em média, os conteúdos de gerencial têm carga média de 19,8 créditos e mediana de 20 créditos. Baseado em uma média de 160 horas, o conteúdo de gerencial representaria em média 12,5%, ou um oitavo (1/8) dos conteúdos ministrados durante o curso.

5. ANÁLISE DA LITERATURA DIDÁTICA DE CONTEÚDOS RELACIONADOS À CONTABILIDADE GERENCIAL

A avaliação da literatura didática disponível no mercado foi efetuada em dois enfoques. O primeiro é a avaliação dos livros disponíveis no mercado, primeiramente os denominados como sendo de contabilidade gerencial, e em seguida, das áreas complementares: custos, controladoria e orçamento.

A segunda fase consistiu na análise dos conteúdos abordados, nas obras específicas de contabilidade gerencial. Essa análise tem o objetivo de avaliar quais são os tópicos sobre contabilidade gerencial, predominantemente, expostos nesses livros.

Esses temas de literatura didática referem-se aos principais conteúdos observados na avaliação das grades curriculares, excetuando-se as disciplinas de sistemas de informações, visto a sua amplitude de publicações, principalmente fora do enfoque contábil.

Entre os objetivos que se buscava com esta análise, era também confrontar a literatura existente, com as obras indicadas nas ementas curriculares das disciplinas afins. Porém como não se obtiveram muitas ementas, não foi possível desenvolver análises mais profundas desta relação.

5.1 Livros de Contabilidade Gerencial

A análise dos livros específicos de contabilidade gerencial será efetuada em três pontos: obras disponíveis, principais conteúdos abordados e quantificação destes conteúdos.

A) Avaliação das obras disponíveis

Para a análise dos livros didáticos sobre contabilidade gerencial, disponíveis em língua portuguesa, foram efetuadas buscas nos sites das principais livrarias on-line nacionais. A busca foi realizada inicialmente pelo tema Contabilidade Gerencial, sendo localizadas 16 literaturas disponíveis para venda. Entretanto, após análise dos conteúdos, dois desses livros foram excluídos por já terem suas edições esgotadas.

Após essa primeira busca, foram selecionados 14 livros, sendo 9 de autores nacionais e cinco traduzidos de literaturas norte-americanas. Como a literatura americana sobre contabilidade gerencial, nem sempre é traduzida como contabilidade gerencial, foram então avaliadas outras publicações traduzidas principalmente pelos tópicos custos e controle. Foram avaliados cinco livros, sendo que apenas um encaixou-se no perfil desejado para análise. Dessa forma, foram selecionados 15 livros para análise de seus principais conteúdos.

Dos livros selecionados, seis foram editados pela Editora Atlas, três pela LTC, enquanto as editoras Pioneira e Prentice Hall também editaram dois livros cada. As obras traduzidas foram editadas principalmente pela Pioneira e pela LTC, ambas com duas obras cada.

Em relação às obras traduzidas dois pontos cabem destaque. O primeiro refere-se ao fato de que as traduções são apenas de autores americanos e canadenses, não são encontradas obras traduzidas de autores europeus. O segundo ponto refere-se ao distanciamento entre os anos das edições traduzidas, e o ano da última edição internacional localizado em referências internacionais. Em média a diferença é de cinco anos, mas em um caso específico, a diferença é de nove anos, o que poderia levar a grandes diferenças de conteúdos abordados.

B) Avaliação dos conteúdos dos livros de Contabilidade Gerencial.

Para o desenvolvimento desta análise, foram consultados os sumários das 15 obras selecionadas. Foram levantados inicialmente os tópicos de cada obra, avaliando se os conteúdos referiam-se a um capítulo específico, ou se eram tópicos de um determinado capítulo. Por exemplo, o tema custo-padrão foi encontrado em dez obras, sendo que em oito delas foi tratado em um capítulo específico, enquanto em outras duas obras foi abordado como tópicos de um determinado capítulo. Após revisão de conteúdos comuns ou próximos de cada obra, foram compilados 78 temas abordados.

O primeiro exame efetuado calcou-se na observação dos tópicos mais frequentemente abordados pelas literaturas. Porém, como em algumas obras a abordagem foi mais aprofundada em um capítulo, e em outras ela foi mais superficial, tratada apenas como tópico. Com esta análise, os tópicos mais observados foram:

- Definições gerais de Contabilidade Gerencial – Este tema foi presente como capítulo em todas as obras traduzidas e em quase todas as obras nacionais. São em geral, capítulos introdutórios que abordam o que é a contabilidade gerencial, seu papel nas organizações e suas principais atividades.
- Custos – Este tema foi o mais predominante como um capítulo específico. Está presente em 12 das 15 obras analisadas. Na verdade dentro destes capítulos são abordados diversos tópicos sobre custos, sendo que os principais são: definições gerais, custeio por absorção e direto, custeio por ordem e por processo. Ressalta-se que temas estratégicos de custos relacionados, por exemplo, às decisões de fabricar, comprar ou terceirizar são quase somente tratados pelas obras traduzidas.
- Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) – Este tópico predominou como capítulo nas obras traduzidas, e como tópicos nas obras nacionais, normalmente dentro dos capítulos sobre custos. Esse tema só não esteve presente em uma única obra nacional.
- Custeio ABC – Foi o tema mais presente nas obras analisadas, foi citado em 14 delas, sendo que, em todas as obras traduzidas, está presente como um capítulo, o que não se repete nas obras nacionais. Em contrapartida, o tema *ABM* foi pouco destacado, presente em apenas quatro obras.
- Avaliação e Medição de Desempenho – Em dez obras analisadas, foram encontrados temas específicos tratando sobre avaliação de desempenho como um todo, estruturados em forma de capítulo em quase todas elas. Ressalta-se que algumas obras, apesar de não tratar especificamente sobre o tema avaliação e medição de desempenho, o expõem por meio de tópicos ou capítulos específicos como: *Balanced ScoreCard*, EVA, Preço de Transferência e Custo-padrão que foi o principal observado.
- Custo-padrão – O tema foi localizado em dez obras, cinco nacionais e cinco traduzidas, sendo que em oito delas foi exposto em um capítulo específico, normalmente próximo aos capítulos de avaliação de desempenho ou de orçamento.
- Orçamento Empresarial – O tema é exposto em 12 obras, e em todas traduzidas esteve presente como um capítulo. Temas complementares como Orçamento Flexível e Orçamento Base Zero (OBZ) estiveram presentes quase somente em obras traduzidas.
- Preço de Venda – tema presente em dez obras, com predominância nas obras traduzidas, apresentado, principalmente, como capítulo, inclusive nas obras nacionais em que esteve presente. O processo de formação é apresentado sob enfoque de preço de venda, e de preço de transferência. Este último também acaba sendo observado nos conteúdos de avaliação de desempenho de unidades.
- O tema Orçamento de Capital e as técnicas financeiras de análise (*PayBack*, VPL e TIR) foram, quase em sua totalidade, apenas apresentados nas obras traduzidas, sendo que em todas as obras traduzidas, o orçamento de capital é apresentado como um capítulo.

Alguns outros pontos têm destaque na análise das obras:

- Apesar de o tema orçamento empresarial ser um dos principais tratados nas obras, tanto nacionais quanto traduzidas, o tema planejamento e controle já não ocorre com grande frequência, principalmente nas obras nacionais.

- Temas de contabilidade financeira foram amplamente encontrados, em quatro das nove obras nacionais analisadas. Os temas principais abordados foram as demonstrações contábeis.
- Temas mais contemporâneos da contabilidade gerencial, como Teoria das Restrições, Gestão Baseada em Valor (VBM), *Targe cost*, Custos do Ciclo de Vida, Custo da Qualidade não são tratados de forma ampla e consistente por obras nacionais e traduzidas.
- Os livros traduzidos, de maneira geral, são mais robustos e abordam mais temas, e de maneira geral são mais caros. Enquanto os livros nacionais têm em média 340 páginas, os traduzidos têm em média cerca de 700 páginas, e têm tamanho de papel maior. Em julho de 2010 o preço médio dos livros de autores nacionais era R\$60,00 ao passo que os traduzidos custavam R\$110,00. Essa informação acaba por induzir a análise de que por terem valores mais caros, nem sempre serão adotados por docentes da maioria das IESs, principalmente das privadas.

C) Quantificação dos principais conteúdos observados

Para avaliar a carga que os principais conteúdos encontrados representavam nas obras analisadas, elaborou-se uma quantificação das páginas destinadas nas obras avaliadas, exceto o ponto de considerações iniciais sobre a contabilidade Gerencial.

Tabela 9 – distribuição da carga de conteúdos em livros de contabilidade gerencial

Conteúdos	Obras traduzidas	Obras nacionais
Custos	21,7%	16,6%
Custo/Volume/Lucro	8,0%	6,6%
Custo ABC	7,7%	3,5%
Avaliação/Medição de desempenho	10,1%	7,1%
Custo Padrão	3,8%	3,3%
Orçamento	9,5%	5,1%
Formação de Preço	4,4%	6,2%
Orçamento de Capital	7,4%	1,4%
Total da obra	72,7%	49,8%

Os dados da tabela 9 permitem inferir que as obras traduzidas têm dedicação maior aos tópicos considerados mais frequentes na análise de conteúdos. Parte desta diferença é observada, principalmente pelo fato de muitas obras nacionais abordarem também temas de contabilidade societária.

Tanto em obras nacionais quanto nas traduzidas, o principal tema abordado foi a Contabilidade de Custos, porém com maior carga observada nas obras traduzidas. O segundo tema mais presente, nas duas categorias, foi o processo de avaliação/medição de desempenho. Ressalta-se que neste tema os enfoques foram bem diferenciados entre autores, tanto nacionais como internacionais.

Outro ponto que merece destaque é o orçamento de capital e os seus instrumentos de avaliação. O volume de páginas dedicadas a este conteúdo nas obras traduzidas, é cinco vezes superior às obras nacionais.

5.2 Livros de Controladoria

Foram localizados 18 livros, disponíveis na área de controladoria sendo que nove deles foram editados pela Editora Atlas, e três deles, pela Saraiva. Ressalta-se que todos eles são de autores nacionais. Da análise foram excluídos livros, que eram específicos sobre a controladoria de um determinado setor, como a obra de Osias Brito denominada

“Controladoria de risco - retorno em instituições financeiras”, ou que focavam a um único tópico, a exemplo do livro “Controladoria na Gestão - A Relevância dos Custos da Qualidade”, de autoria de Maria da Graça Pitiá Barreto, visto ser uma obra específica sobre custos da qualidade.

O livro mais antigo disponível no mercado é de 1993 de autoria do professor Masayuki Nakagawa. A maior parte dos livros tem sua última edição elaborada a partir de 2002 (83%). Destaca-se que Clóvis Luis Padoveze editou três diferentes obras nesta área entre os anos de 2004 e 2009 por duas diferentes editoras, também foram encontradas obras do autor nas áreas de Orçamento e de Custos.

A busca dos livros foi feita pelo título controladoria, porém não foi efetuada uma análise detalhada de seus conteúdos. Observa-se que alguns títulos vão indicar parâmetros gerais de controladoria, enquanto outros adentrarão em fatores mais específicos de controle como o livro de Peleias (2002) que trata dos padrões orçamentários como instrumento de controladoria, além de falar da própria controladoria.

Também são encontradas obras com enfoque na Gestão Econômica (Gecon), como as obras de Catelli (2007) e Santos (2005).

5.3 Livros de Orçamento Empresarial

Foram localizados 11 livros disponíveis na área de orçamento, sendo que sete deles foram editados pela Editora Atlas (64%), e o restante foi editado por quatro diferentes editoras. Cerca de 73% das obras localizadas têm a última edição a partir de 2002. A única obra traduzida é também a de edição mais antiga, o livro de Glenn Welsch que tem sua última edição nacional datada de 1983. Ressalta-se que essa obra ainda pode ser comprada no exterior em sua 5ª Edição editada em 1988.

Algumas das obras tratam exclusivamente do processo tradicional de planejamento/orçamento empresarial, apenas sob o ponto de vista teórico, como as obras de Welsch (1983) e Sanvicente (1995), outros como Lunkes (2007), Pinheiro (2008) e Frezatti (2009) ampliam a discussão do orçamento abordando tópicos como Orçamento Base Zero, *Beyond Budgeting*, e Orçamento Flexível. Obras como a de Sobanski (1994), Moreira (2002), e Fernandes (2005) apresentam modelos e planilhas para que seja desenvolvido um exemplo de orçamento empresarial completo.

A obra de Frezatti (2009), além de apresentar um modelo de orçamento a ser simulado em oito etapas, apresenta ainda casos de ensino para ser trabalhado pelos docentes. Alias é um dos poucos livros específicos de ensino que abordam atividades didáticas além da própria construção do orçamento.

5.4 Livros de Custos

A busca por livros na área de custos foi mais ampla, os termos utilizados foram “Contabilidade de Custos”, “Gestão de Custos”, e “Análise de Custos”. Assim como nas outras análises, foram excluídos livros que avaliassem custos de áreas específicas, como agrícola e hospitalar, por exemplo.

Ao total foram localizadas 38 obras disponíveis para venda, sendo que somente quatro eram traduções, o restante era de autores nacionais. Ressalta-se que uma das obras localizadas nessa área foi transferida para a área de gerencial conforme exposto anteriormente. Assim como nas análises anteriores, observa-se uma grande concentração de publicações pela Editora Atlas, totalizando, ao final, 17 publicações (45%). As outras editoras com maior número de publicações são a Juruá com cinco obras, a Saraiva, com quatro, e a Pearson e Thomson Pioneira com três obras cada.

Excluindo a obra William Lawrence da editora Ibrasa que tem sua última edição em 1977, todas as outras obras localizadas têm suas últimas edições a partir do ano 2000. Não foram encontrados autores com grande número de obras publicadas, apenas George Leone e Osni Ribeiro com duas obras cada.

Uma análise geral demonstra que as obras não tratam exclusivamente da contabilidade de custos em si, mas também de ações gerenciais que são tomadas a partir das informações de custos, como a área de formação de preço de vendas e avaliação de desempenho.

Os principais temas observados nessas obras foram:

- definições gerais de custos, principalmente as nomenclaturas;
- apuração de custos para materiais e mão de obra;
- métodos de custeio, principalmente absorção e variável. Em diversas obras, mas não todas, encontram-se tópicos sobre o custeio ABC e o Custeio Pleno (RKW);
- análise da relação custo/volume/lucro e o ponto de equilíbrio;
- custeio por processo contínuo e por ordem de serviço;
- custo-padrão; e
- tomadas de decisões com custos.

Poucos são os livros que abordam temas ligados à gestão estratégica de custos, exceto pelo Custo ABC. Os outros temas encontrados, em algumas obras foram custo-alvo, custo da qualidade e custo total de propriedade.

Nas poucas ementas recebidas de disciplinas de custos, observa-se a presença constante da indicação de duas obras. A primeira é o livro do professor Eliseu Martins da Editora Atlas que, segundo dados não oficiais da editora, é o terceiro mais vendido pela mesma. E a segunda principal são as duas obras de Osni Moura Ribeiro da Editora Saraiva.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A observação dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial, apresentados nas grades curriculares e nos livros didáticos, indicam que há uma amplitude grande dos temas estudados.

Observa-se que muitos deles se repetem tanto nos livros didáticos como nos conteúdos abordados nas salas de aula, ou seja, não são observados em apenas uma única área do conhecimento. Um exemplo é o processo orçamentário, que é abordado tanto em literatura específica de orçamento, como em controladoria e nos livros de contabilidade Gerencial. Essa mistura, também é verificada nas grades curriculares em que o conteúdo de orçamento é observado tanto em disciplinas isoladas ou em conjunto com finanças, em conteúdos de controladoria e de contabilidade gerencial.

A análise da estrutura curricular teve como objetivo analisar a distribuição de cargas das disciplinas de enfoque gerencial e a análise de seus conteúdos e bibliografias. Porém, não houve retorno adequado de coordenadores de conteúdos programáticos. Assim, a análise aprofundada ocorreu apenas no enfoque da distribuição das cargas, com algumas indicações observadas nas poucas ementas recebidas.

Observou-se uma distribuição média de 20 créditos em cargas de conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial. Essa carga média, conforme já exposto anteriormente, representa em média 12,5% dos conteúdos totais oferecidos nos cursos de Ciências Contábeis. Porém, a distribuição observada, na amostra selecionada, demonstra que

esta carga pode variar de 8 a 28 créditos, o que representaria de 5% a 17,5% do conteúdo total médio ministrado nos cursos de Ciências Contábeis.

A distribuição da carga se dá ao longo de todo o curso, principalmente a partir do segundo ano, com disciplinas de custos. Seguem-se em média as disciplinas de sistemas de informação, orçamento, contabilidade gerencial e controladoria.

Observou-se, ainda, o baixo oferecimento de conteúdos diferenciados aos tradicionais avaliados. Poucas foram as disciplinas optativas observadas, principalmente de conteúdos aplicados, como custos agrícolas, custo logístico e gestão estratégica de custos.

A avaliação dos livros didáticos de conteúdos gerenciais demonstra uma grande concentração de livros editados pela Editora Atlas, seguida da Editora Saraiva. As maiores concentrações de publicações foram observadas nos conteúdos de custos, e esta concentração pode ser compreendida pelo fato de que este conteúdo é visto em outros cursos de graduação, além dos de Ciências Contábeis.

Em relação especificamente aos livros de Contabilidade Gerencial, observam-se dois grupos de materiais didáticos. O primeiro de livros de traduzidos de autores internacionais, que têm maior volume de conteúdo, e são focados principalmente nos pontos centrais da Contabilidade Gerencial. O segundo grupo, de autores nacionais, tem conteúdos bem diferenciados, alguns próximos aos autores internacionais, e outros que acabam expondo também outros pontos, principalmente, ligados à contabilidade financeira.

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, S.; SACK, R. *Accounting Education: Charting a course Through a perilous future. Accounting Education Series*, AAA, n. 16, 2000

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

BÖER, G.B. *Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow. Issues in Accounting Education*. v. 15, n. 2, 2000.

CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DORAN, J.; WALSH, C. *The effect of enterprise resource planning (ERP) systems on accounting practices in companies in Ireland. The Irish Accounting Review*. v. 11, n. 2, p. 17-24, 2004.

EKTABANI, M.A.; SANGELADJI, M.A. *Traditional Vs. Contemporary Managerial/Cost Accounting Techniques Differences Between Opinions Of Educators And Practitioners. International Business & Economics Research Journal*. v.7, n.1, p. 93-111, 2008

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 6-24, janeiro/abril 2009

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2009.

GRANLUND, M.; MALMI, T. *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? Management Accounting Research*, v. 13, n. 13, p. 299-321, 2002.

HANSEN, D.; MOWEN, M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Pioneira: São Paulo, 2001

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. Prentice Hall: São Paulo, 2004.

INEP. **Censo da Educação Superior**. <http://www.inep.gov.br>, 2010

KAPLAN, R.; JOHNSON, H. T. *Relevance lost: Rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

PELEIAS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002

RICCIO, E.L. **Efeitos da tecnologia de informação na contabilidade**: estudo de caso de implementação de sistemas empresariais integrados – ERP. São Paulo, 2001. Tese (livre-docência Departamento de Contabilidade e Atuária) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

SANTOS, R V. **Controladoria**: Uma introdução ao sistema de gestão econômica Gecon. São Paulo: Saraiva, 2005.

SANVICENTE, A. Z. **Orçamento na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

SOBANSKI, J. **Prática de Orçamento Empresarial** São Paulo:Atlas, 1994.

TAN, L.M.; FOWLER, M.B.; HAWKES, L. *Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners*. **Accounting Education: An International Journal**. v. 13, n.1, p. 51-67, 2004.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.

ZIMMERMAN, J. L.. *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 411-427, 2001