

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS
Mestrado em Administração

**Conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação
em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas
Gerais**

Eduardo Ribeiro Rodrigues

Orientador : Prof. Dr. Ernando Antonio dos Reis

**Uberlândia [MG]
2007**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS
Mestrado em Administração

**Conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação
em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas
Gerais**

Eduardo Ribeiro Rodrigues

Orientador : Prof. Dr. Ernando Antonio dos Reis

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade Federal de Uberlândia, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração

Área de concentração : Gestão Financeira e Controladoria

Uberlândia [MG]
2007

EDUARDO RIBEIRO RODRIGUES

**CONTEÚDOS DE APOIO À CONTROLADORIA MINISTRADOS NOS
CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR (IES) DE MINAS GERAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Administração

Área de concentração : Gestão Financeira e Controladoria

Orientador : Professor Dr. Ernando Antonio dos Reis

**Uberlândia
2007**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R696c Rodrigues, Eduardo Ribeiro, 1975-
Conteúdos de apoio à controladoria ministrados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das instituições de ensino superior (IES) de Minas Gerais / Eduardo Ribeiro Rodrigues. - 2007.
123f. : il.

Orientador: Ernando Antonio dos Reis.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Administração.

Inclui bibliografia.

1. Contabilidade - Estudo e ensino (Superior) - Teses. I. Reis, Ernando Antônio dos. II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

657: 378

Eduardo Ribeiro Rodrigues

**Conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação
em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas
Gerais**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade Federal de Uberlândia, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração

Área de concentração : Gestão Financeira e Controladoria

Uberlândia, 28 de março de 2007

Banca Examidora

Prof. Dr. Ernando Antonio dos Reis – Facic/UFU

Prof. Dra. Sirlei Lemes – Facic/UFU

Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak – UEL

Aos meus pais, Tomaz e Regina,
pelo exemplo de vida e a minha
filha Ana Laura, presente enviado
por Deus.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, que através de minhas preces, ofereceu-me a oportunidade de realizar este trabalho, e sabedoria, nos momentos mais difíceis durante sua execução.

Aos meus pais pelo apoio e carinho e maiores incentivadores do meu aperfeiçoamento educacional

A minha querida filha Ana Laura pela minha ausência em muitos momentos durante a realização deste trabalho.

Meus sinceros agradecimentos ao meu orientador, Prof. Dr. Ernando Antonio dos Reis, que viabilizou a realização deste trabalho, pelo compromisso assumido, pelos ensinamentos e orientação, pelo estímulo e confiança demonstrados.

Às professoras Dra. Sirlei Lemes e Dra. Karen Cristina de Sousa Ribeiro pelas competentes observações, sugestões e contribuições como participantes da banca de qualificação.

Aos professores Dr. Valdir, Dr. Kleber, Dr. João Bento e Dra. Stela pela transmissão do conhecimento que tanto agregaram, não só ao trabalho, mas em outras situações de minha vida profissional e acadêmica.

À Carla, secretária do Programa de Mestrado da FAGEN/UFU, pela atenção e bom humor em todos os momentos que foram solicitadas sua ajuda.

A minha namorada Lúcia pela compreensão, apoio e paciência nos momentos mais difíceis e pela minha ausência, mesmo estando presente em diversas ocasiões.

Ao amigo e mestre professor José Carlos Castro Júnior, pelos conselhos e incentivos mostrando sempre a grandeza da realização deste trabalho.

Aos professores Luis Gonzaga, Roberto Costa Moraes, Yeda Ikeda, Cid Guimarães, Mauro Guimarães Junior e Daniel David, do Centro Universitário do Triângulo (UNITRI) pelo incentivo e contribuições feitas ao longo da realização deste trabalho.

A todos os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das IES que participaram da pesquisa, pela compreensão e colaboração.

A todos meus queridos alunos que me acompanharam durante este período.

E a todos aqueles que, direta ou indiretamente, me auxiliaram e apoiaram na execução deste trabalho.

"Tudo tem seu tempo e até certas manifestações mais vigorosas e originais entram em voga ou saem de moda. Mas a sabedoria tem uma vantagem: é eterna."

GRACIÁN

RESUMO

Em decorrência da evolução no mundo dos negócios, muitas são as críticas acerca da perda da relevância de algumas práticas da contabilidade gerencial, como a contabilidade de custos, a análise das demonstrações contábeis e o orçamento empresarial, no processo de tomada de decisões nas organizações. Porém, estas práticas foram aperfeiçoadas e outras desenvolvidas, por pesquisadores com o objetivo de complementar as informações geradas por estas práticas. Entre elas destacam-se o Valor Econômico Agregado (EVA), o *Balanced Scorecard* (BSC), a Teoria das Restrições (TOC), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o modelo de Gestão Econômica (GECON). Utilizando como parâmetro a obra *Relevance Lost* (1987), dos autores Johnson e Kaplan, essas práticas foram consideradas como atuais. Assim, objetivo principal do presente estudo, foi verificar o ensino das práticas que servem de apoio à Controladoria ministrado pelas instituições de ensino superior de Minas Gerais, nos seus cursos de graduação em Ciências Contábeis. As práticas criticadas pela perda de sua relevância foram tratadas como tradicionais. Buscou-se verificar se práticas atuais estão sendo ministradas nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, em quais disciplinas do curso e a bibliografia utilizada. Para tanto, foi realizada uma pesquisa empírica em 36 instituições de ensino superior de Minas Gerais em que foram solicitados aos coordenadores de cursos, os planos de ensino de disciplinas que abordam os conteúdos de Controladoria. Verificou-se que nem todas as instituições pesquisadas lecionam as práticas atuais, dando maior ênfase às práticas tradicionais. Apenas trinta instituições ministram, pelo menos, um dos conteúdos ditos atuais, sendo que nenhuma refere-se aos cinco conteúdos pesquisados. Constatou-se, ainda, que as práticas, quando ministradas, são oferecidas principalmente na disciplina de Controladoria e a bibliografia utilizada não contempla obras específicas sobre o tema.

Palavras-chave: ensino em contabilidade; controladoria

ABSTRACT

In result of evolution in the world of business ,much are the critics about the loss of relevance of some practices of the management accounting, as the accounting of costs, analysis of accounting demonstrations and the enterprise budget in the taking decisions process in the organizations. However new practical they had been created and developed for researchers with the objective to supply the deficiency of these practical. Among them, the Economic Value Added (EVA), Balanced Scorecard (BSC), the Theory of Constraints (TOC), Activity Based Costing (ABC) and the model of Economics Management are distinguished (GECON). Using as parameter the workmanship Relevance Lost (1987), of the authors Johnson and Kaplan, these practical had been considered as more current. The Practical criticized for the loss of its relevance had been evaluated as traditional.

The main objective of the present study, was to verify the education of this practices that serve of support to Controlling accounting given for institutions of superior education of Minas Gerais, in its accountable sciences courses of graduates. The Practical criticized for the loss of its relevance had been evaluated as traditional. One searched to verify if practical more current they are being given in the Countable Sciences courses of graduation, in which discipline of the course and it's bibliography. For in such a way, an empirical research in 36 institutions of superior education of Minas Gerais was carried through where the plans of education had been requested of discipline that they approach the contents of Controlling accounting to the respective coordinators. It was verified that nor all the searched institutions teaching practical the most current ones, giving more emphasis practical the traditional ones. Thirty institutions give, at least, a more current content, being that none mentions the five searched contents to it. Was evidenced still, that practices, when given, are offered ones mainly in discipline of Controlling accounting and used bibliography not contemplate specifics works about the subject.

Keywords: accountable teaching, Controlling accounting

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

AICPA – American Institute Certified Public Accountants

ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade

BSC – Balanced Scorecard

CES – Câmara de Educação Superior

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNE – Conselho Nacional de Educação

EBIT – Earnins before interest and tax (Lucro antes dos juros e impostos)

EVA – Economic Value Adedd (Valor Econômico Agregado)

FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

GE – General Eletric

GECON – Gestão Econômica

IES – Instituições de Ensino Superior

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais

ISAR – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards and Reporting

MEC – Ministério da Educação

NOPAT – Net operting profit after tax (Lucro operacional líquido após o imposto de renda)

ROI – Return on investiment (Retorno sobre Investimento)

SESu – Secretaria Educação Superior

TOC – Theory of Constraints (Teoria das Restrições)

UNCTAD – Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento

USP – Universidade de São Paulo

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Distribuição dos cursos por região	55
GRÁFICO 2 – Categoria das Instituições de Ensino Superior	55
GRÁFICO 3 – Denominação das disciplinas de Controladoria	59
GRÁFICO 4 – Conteúdos mais ministrados na disciplina de Controladoria	61
GRÁFICO 5 – Bibliografias mais utilizadas na disciplina de Controladoria	64
GRÁFICO 6 – Carga Horária das disciplinas de Controladoria	64
GRÁFICO 7 – Período das disciplinas de Controladoria	65
GRÁFICO 8 – Denominação das disciplinas de Contabilidade Gerencial	66
GRÁFICO 9 – Conteúdos mais ministrados na disciplina de Contabilidade Gerencial	68
GRÁFICO 10 – Bibliografias mais utilizadas na disciplina de Contabilidade Gerencial	70
GRÁFICO 11 – Carga Horária das disciplinas de Contabilidade Gerencial	70
GRÁFICO 12 – Período das disciplinas de Contabilidade Gerencial	71
GRÁFICO 13 – Denominação das disciplinas que abordam Contabilidade de Custos	73
GRÁFICO 14 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Contabilidade de Custos	74
GRÁFICO 15 – Bibliografias mais utilizadas nas disciplinas de Contabilidade de Custos	76
GRÁFICO 16 – Carga Horária das disciplinas de Contabilidade de Custos	77
GRÁFICO 17 – Período das disciplinas de Contabilidade de Custos	78
GRÁFICO 18 – Denominação das disciplinas que abordam Análise das Demonstrações Contábeis	79
GRÁFICO 19 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis	81
GRÁFICO 20 – Bibliografias mais utilizadas nas disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis	83
GRÁFICO 21 – Carga Horária das disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis	83
GRÁFICO 22 – Período das disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis	84
GRÁFICO 23 – Denominação das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial	85
GRÁFICO 24 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Orçamento Empresarial	87
GRÁFICO 25 – Bibliografias mais utilizadas nas disciplinas de Orçamento Empresarial	89
GRÁFICO 26 – Carga Horária das disciplinas de Orçamento Empresarial	90
GRÁFICO 27 – Período das disciplinas de Orçamento Empresarial	91
GRÁFICO 28 – Percentual das IES que ministram e não ministram os conteúdos mais atuais	92
GRÁFICO 29 – Número de IES que ministram os conteúdos mais atuais	93
GRÁFICO 30 – Conteúdos mais atuais abordados pelas IES	94
GRÁFICO 31 – Disciplinas que abordam o conteúdo ABC	95
GRÁFICO 32 – Disciplinas que abordam o conteúdo BSC	96
GRÁFICO 33 – Disciplinas que abordam o conteúdo EVA	97
GRÁFICO 34 – Disciplinas que abordam o conteúdo GECON	97
GRÁFICO 35 – Disciplinas que abordam o conteúdo TOC	98
GRÁFICO 36 – Bibliografias utilizadas no ensino de ABC	99
GRÁFICO 37 – Bibliografias utilizadas no ensino de BSC	101
GRÁFICO 38 – Bibliografias utilizadas no ensino de EVA	102

GRÁFICO 39 – Bibliografias utilizadas no ensino de GECON	103
GRÁFICO 40 – Bibliografias utilizadas no ensino de TOC	104

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Denominação das disciplinas de Controladoria	59
TABELA 2 – Conteúdos ministrados na disciplina de Controladoria	61
TABELA 3 – Bibliografia Básica utilizada na disciplina de Controladoria	63
TABELA 4 – Carga Horária das disciplinas de Controladoria	64
TABELA 5 – Período das disciplinas de Controladoria	65
TABELA 6 – Denominação das disciplinas de Contabilidade Gerencial	66
TABELA 7 – Conteúdos ministrados na disciplina de Contabilidade Gerencial	67
TABELA 8 – Bibliografia Básica utilizada na disciplina de Contabilidade Gerencial	69
TABELA 9 – Carga Horária das disciplinas de Contabilidade Gerencial	70
TABELA 10 – Período das disciplinas de Contabilidade Gerencial	71
TABELA 11 – Denominação das disciplinas que abordam Contabilidade de Custos	72
TABELA 12 – Conteúdos de Contabilidade de Custos	74
TABELA 13 – Bibliografia Básica de Contabilidade de Custos	75
TABELA 14 – Carga Horária das disciplinas que abordam Contabilidade de Custos	77
TABELA 15 – Período das disciplinas de Contabilidade de Custos	78
TABELA 16 – Denominação das disciplinas que abordam Análise das Demonstrações Contábeis	79
TABELA 17 – Conteúdos de Análise das Demonstrações Contábeis	80
TABELA 18 – Bibliografia Básica de Análise das Demonstrações Contábeis	81
TABELA 19 – Carga Horária das disciplinas que abordam Análise das Demonstrações Contábeis	83
TABELA 20 – Período das disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis	84
TABELA 21 – Denominação das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial	85
TABELA 22 – Conteúdos de Orçamento Empresarial	86
TABELA 23 – Bibliografia Básica de Orçamento Empresarial	88
TABELA 24 – Carga Horária das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial	89
TABELA 25 – Período das disciplinas de Orçamento Empresarial	90
TABELA 26 – Número de IES que ministram os conteúdos mais atuais	92
TABELA 27 – Conteúdos mais atuais abordados pelas IES	94
TABELA 28 – Disciplinas que abordam o conteúdo ABC	95
TABELA 29 – Disciplinas que abordam o conteúdo BSC	96
TABELA 30 – Disciplinas que abordam o conteúdo EVA	96
TABELA 31 – Disciplinas que abordam o conteúdo GECON	97
TABELA 32 – Disciplinas que abordam o conteúdo TOC	98
TABELA 33 – Bibliografias utilizadas no ensino de ABC	99
TABELA 34 – Bibliografias utilizadas no ensino de BSC	100
TABELA 35 – Bibliografias utilizadas no ensino de EVA	102
TABELA 36 – Bibliografias utilizadas no ensino de GECON	102
TABELA 37 – Bibliografias utilizadas no ensino de TOC	103

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Identificação do Problema	1
1.2 Objetivos	4
1.3 Justificativas	5
1.4 Estrutura do trabalho	6
 2. ENSINO DA CONTABILIDADE	 7
2.1 Breve Histórico	7
2.2 Conhecimentos, Habilidades e Competências do Contador	8
2.3 Diretrizes Curriculares	11
2.4 Algumas pesquisas desenvolvidas sobre Ensino de Contabilidade	14
2.5 Síntese do Capítulo	18
 3. OBJETIVOS DA CONTROLADORIA E SUAS PRINCIPAIS PRÁTICAS	 20
3.1 A Controladoria e seus objetivos	20
3.1.1 Definições	21
3.1.2 Missão da Controladoria	23
3.1.3 Função da Controladoria	24
3.1.4 Requisitos Necessários ao Desempenho da Função da Controladoria	25
3.2 Principais práticas de apoio à Controladoria	28
3.3 Práticas Tradicionais	29
3.3.1 Contabilidade de Custos	30
3.3.1.1 Principais Fundamentos e Aplicações	31
3.3.2 Análise das Demonstrações Contábeis	33
3.3.2.1 Principais Fundamentos e Aplicações	34
3.3.3 Orçamento Empresarial	37
3.3.3.1 Principais Fundamentos e Aplicações	37
3.4 Práticas Atuais	40
3.4.1 Valor Econômico Agregado (EVA)	40

3.4.1.1 Principais Fundamentos e Aplicações	41
3.4.2 <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	43
3.4.2.1 Principais Fundamentos e Aplicações	44
3.4.3 Teoria das Restrições (TOC)	45
3.4.3.1 Principais Fundamentos e Aplicações	46
3.4.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	48
3.4.4.1 Principais Fundamentos e Aplicações	49
3.4.5 Gestão Econômica (GECON)	50
3.4.5.1 Principais Fundamentos e Aplicações	50
3.5 Síntese do Capítulo	51
 4 METODOLOGIA DE PESQUISA	53
4.1 Tipo de Pesquisa	53
4.2 <i>Corpus</i> de Pesquisa	54
4.3 Método de Análise	56
 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	58
5.1 Análise dos Planos de Ensino	58
5.1.1 Controladoria	58
5.1.1.1 Denominação	59
5.1.1.2 Conteúdos Ministrados	60
5.1.1.3 Bibliografia Básica	62
5.1.1.4 Carga Horária	64
5.1.1.5 Período	65
5.1.2 Contabilidade Gerencial	65
5.1.2.1 Denominação	65
5.1.2.2 Conteúdos Ministrados	66
5.1.2.3 Bibliografia Básica	68
5.1.2.4 Carga Horária	70
5.1.2.5 Período	71
5.1.3 Contabilidade de Custos	72
5.1.3.1 Denominação	72
5.1.3.2 Conteúdos Ministrados	73

5.1.3.3 Bibliografia Básica	74
5.1.3.4 Carga Horária	77
5.1.3.5 Período	77
5.1.4 Análise das Demonstrações Contábeis	79
5.1.4.1 Denominação	79
5.1.4.2 Conteúdos Ministrados	80
5.1.4.3 Bibliografia Básica	81
5.1.4.4 Carga Horária	83
5.1.4.5 Período	84
5.1.5 Orçamento Empresarial	85
5.1.5.1 Denominação	85
5.1.5.2 Conteúdos Ministrados	86
5.1.5.3 Bibliografia Básica	87
5.1.5.4 Carga Horária	89
5.1.5.5 Período	90
5.2 Análise dos Conteúdos Mais Atuais	91
5.2.1 Percentual de IES que estão ministrando os conteúdos mais atuais	91
5.2.2 Conteúdos mais atuais mais ministrados pelas IES	93
5.2.3 Disciplinas que abordam os conteúdos	94
5.2.4 Bibliografia utilizada	98
5.2.5 Síntese do Capítulo	104
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	106
6.1 Considerações finais	106
6.2 Recomendações	108
7 BIBLIOGRAFIA	109
8 APÊNDICE E ANEXOS	120

1. INTRODUÇÃO

1.1 Identificação do Problema

O mercado, em seus diversos aspectos, vem-se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. O avanço tecnológico, a maior complexidade nos sistemas de produção e a globalização exigem que as empresas sejam cada vez mais eficazes em sua gestão.

Para uma gestão eficaz, o administrador necessita de informações oportunas e de qualidade, para que suas decisões sejam tomadas de forma correta, alinhadas a um bom acompanhamento e controle dos resultados econômicos, financeiros e operacionais da organização.

Assim, é necessário que as empresas tenham um órgão administrativo capaz de coordenar esse processo, com o objetivo de otimizar o resultado econômico global, que garanta a perenidade da empresa na realização de sua missão.

Muitas vezes, esse órgão é definido como Controladoria, que deverá exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os gestores no planejamento e controle das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc.

É atribuição desse órgão dar suporte informacional a todas as etapas do processo de gestão, com vista a assegurar o conjunto de interesses da empresa, além de exercer o controle das atividades de uma entidade.

Para tanto, a Controladoria utiliza práticas e técnicas contábeis, administrativas, financeiras e estratégicas para o cumprimento de seu papel no processo de gestão, alicerçadas em um sistema de informações gerenciais.

Porém a utilização de algumas dessas práticas tem sido o centro de acirrados debates e objeto de análises nos últimos anos, sobre as críticas da perda da relevância para quem as emprega para decidir.

Drucker (1986) comenta que as premissas mais importantes nas quais tanto a teoria como a prática de administração se têm baseado nestes últimos cinquenta anos estão se tornando rapidamente inadequadas, sendo que algumas podem até ser consideradas obsoletas.

No livro “*Relevance Lost*” (1987), Johnson e Kaplan fazem uma série de críticas em relação à perda da relevância das práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas.

Em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial hoje usadas haviam sido desenvolvidas: cálculo de custos de mão-de-obra, matéria-prima e despesas gerais; orçamentos de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custos padrões, análises de variância, preços de transferência e indicadores de desempenho divisional. Tais práticas haviam evoluído para atender às necessidades de informações e controle dos gerentes de organizações cada vez mais complexas e diversificadas. A essa altura, o ritmo das inovações pareceu dar uma parada. (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p.10)

Os autores criticaram que não houve avanço na pesquisa de novas práticas de contabilidade gerencial, porém a diversidade de produtos e a complexidade dos processos industriais continuaram a crescer após a década de 1920, exigindo das organizações mais qualidade nas suas informações.

“À medida que os sistemas de contabilidade gerencial se tornavam menos relevantes para as operações e estratégias organizacionais, muitos executivos *seniores* passaram a acreditar poderem administrar suas empresas ‘com base nos números’” (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 12).

Os autores complementam que, com a diminuição dos ciclos de vida dos produtos e aumentos dos custos antes de iniciar a produção, como, por exemplo, custos com pesquisa e desenvolvimento, os custos diretos tornaram-se uma fração bem menor dos custos totais. Indicadores financeiros tradicionais, como a lucratividade periódica e o ROI¹ contábil, perderam a utilidade como indicadores do desempenho corporativo.

Assim, as práticas de contabilidade gerencial citadas não atendem em sua plenitude às reais necessidades das empresas atuais. Essas práticas serão consideradas, doravante, como tradicionais.

Mas Johnson e Kaplan (1996) comentam que o espírito inovador, visível há cem anos, no princípio do movimento de administração científica, pode ser recuperado por gerentes inovadores e pesquisadores acadêmicos comprometidos com o desenvolvimento de novos conceitos no projeto de sistemas de contabilidade gerencial relevantes.

¹ ROI (*Return on Investment*) – Retorno sobre o investimento

Em decorrência da evolução, ocorrida no mundo dos negócios, alguns pesquisadores desenvolveram ou aperfeiçoaram algumas práticas como forma de contribuir com a missão da Controladoria em atender de forma eficaz as empresas em seu ambiente cada vez mais complexo.

Entre tais práticas, destacam-se o Valor Econômico Agregado (EVA), o *Balanced Scorecard* (BSC), a Teoria das Restrições (TOC), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o modelo de Gestão Econômica (GECON). Todas desenvolvidas e aperfeiçoadas com uma proposta de complementar e suprir as deficiências das práticas tradicionais de contabilidade gerencial.

Essas práticas, que serão consideradas, doravante, atuais, surgiram como propostas inovadoras, e, como forma de complementar, as informações geradas pelas práticas tradicionais.

Porém surge uma nova discussão: e o ensino dessas práticas? Será que as Instituições de Ensino Superior as estão abordando em seus cursos de graduação?

As organizações empresarias demandam profissionais com conhecimento dessas práticas, que serão úteis à administração na tomada de decisão. E este conhecimento, basicamente, será adquirido nos cursos de graduação que ofereçam disciplinas que abordem conteúdos de Controladoria.

Entre esses cursos, podemos citar o curso de Ciências Contábeis, que, dentre outras áreas do conhecimento, fornece base teórica para o futuro profissional atuar na Controladoria das organizações.

Cornachione Jr. (2001) comenta que é inegável a crescente ênfase dada aos mais diversos aspectos relacionados com a área contábil, em geral, e à controladoria especificamente, entre estudiosos e profissionais vinculados, de alguma forma, às empresas.

O autor complementa que:

Nesse sentido, a Ciência Contábil está cumprindo seu papel, como corpo de conhecimento humano, via controladoria. A controladoria vem consolidando-se como ramo dessa área do conhecimento humano. É a controladoria que está oferecendo aos envolvidos nesse contexto uma série de modelos aprimorados e mesmo respostas às mais variadas questões suscitadas pela realidade turbulenta do mundo dos negócios. (CORNACHIONE JR, 2001, p.23)

No currículo dos cursos de graduação de Ciências Contábeis, constam disciplinas que abordam as práticas de Controladoria como Contabilidade Orçamentária, Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis e Contabilidade Gerencial.

Os conteúdos ministrados nessas disciplinas, como plano e controle orçamentário, métodos de custeio, custo – padrão, ponto de equilíbrio, análise por meio de indicadores financeiros, entre outros, são justamente referentes às práticas que sofreram críticas com relação à perda de sua relevância, efetuadas por Johnson e Kaplan (1996), uma vez que foram criadas e desenvolvidas até 1925.

Entende-se, porém, que no currículo dos cursos de graduação de Ciências Contábeis, também deveria conter disciplinas que abordem as práticas atuais.

Uma vez que essas práticas foram desenvolvidas com a proposta de complementar as práticas tradicionais, é importante que os futuros profissionais de contabilidade tenham conhecimento das novas propostas, permitindo melhores contribuições ao processo de gestão das organizações.

É nesse contexto que se insere esta investigação: o ensino das práticas atuais pelas Instituições de Ensino Superior (IES), públicas e privadas, tomando como referência o Estado de Minas Gerais.

Nesse sentido, busca-se identificar se essas práticas estão sendo ensinadas, e, em caso afirmativo, como está sendo feita a abordagem, com relação às disciplinas que estão sendo aplicadas, quais as práticas mais ensinadas e a bibliografia utilizada.

Diante desta situação, o trabalho pretende responder à seguinte questão: as práticas atuais que servem de apoio à Controladoria estão sendo ministradas, e, se estão, como estão sendo tratadas, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, das Instituições de Ensino Superior (IES)² de Minas Gerais?

Espera-se, ao final da pesquisa, verificar se as IES de Minas Gerais estão realmente ensinando tais conceitos aos seus alunos e, em caso positivo, como está sendo a abordagem dos conteúdos.

1.2 Objetivos

O objetivo geral deste estudo é investigar se o ensino das práticas atuais de Controladoria pelas IES de Minas Gerais, públicas e privadas, em seus cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Os objetivos específicos necessários ao alcance do propósito geral do presente estudo são:

- Identificar as disciplinas que oferecem conteúdos de apoio à Controladoria proporcionadas pelas IES pesquisadas;
- Verificar qual a abordagem utilizada ao adotar estas disciplinas;
- Verificar se as práticas atuais estão sendo ministradas;
- Verificar quais destas práticas, no caso de estarem sendo aplicadas, estão sendo ministradas;
- Identificar dentre tais práticas as mais abordadas pelas IES;
- Identificar em quais disciplinas estão sendo ministradas;
- Verificar se a bibliografia utilizada é específica sobre o tema ou se as IES estão recorrendo a obras que tratam as práticas de maneira superficial.

1.3 Justificativas

As empresas estão precisando, cada vez mais, de melhores informações para a tomada de decisão, devido à complexidade do ambiente em que estão inseridas.

O órgão administrativo Controladoria, responsável pela geração dessas informações, não pode depender somente de práticas que foram criadas há mais de cem anos, para avaliação e acompanhamento da atividade operacional de uma empresa.

Assim, os cursos de graduação em Ciências Contábeis devem repassar aos seus alunos, que podem vir a se tornar futuros profissionais de Controladoria, o conhecimento de novas práticas, além das tradicionais.

Portanto, a realização deste estudo justifica-se pela importância de verificar se os futuros profissionais de Contabilidade que se formaram e irão formar-se nas IES de Minas Gerais, estão adquirindo conhecimentos com relação às práticas atuais que servem de apoio à Controladoria, para melhor gestão das empresas.

Demonstrará, também, se currículo dos cursos de Ciências Contábeis estão desatualizadas, deixando de atender às crescentes exigências do atual mercado.

² A partir deste ponto a expressão Instituições de Ensino Superior será substituída por IES.

Além disto, o estudo poderá contribuir para orientar a readequação dos conteúdos, nas disciplinas estudadas.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos.

No Capítulo 1, são apresentados o problema da pesquisa, os objetivos do estudo e suas contribuições e justificativas.

O Capítulo 2 analisa alguns aspectos quanto ao Ensino de Contabilidade.

No Capítulo 3, são detalhados os objetivos da Controladoria e suas principais práticas de apoio.

No Capítulo 4, delinea-se a metodologia empregada nesta investigação, caracterizando os aspectos norteadores do trabalho.

No Capítulo 5, é apresentada a pesquisa realizada nas IES de Minas Gerais e os resultados obtidos.

2. ENSINO DA CONTABILIDADE

O papel das IES é o de oferecer aos seus alunos, por intermédio dos seus cursos de graduação, o conhecimento necessário para atuarem com sucesso no mercado de trabalho. Dentre esses cursos de graduação, tem-se o curso de Ciências Contábeis.

Esse curso, entre outros, como de Administração e o de Economia, por exemplo, oferece base conceitual e teórica para aqueles alunos que tenham interesse em atuar nas áreas de Controladoria. Porém a qualidade das informações repassadas aos alunos vai depender, entre outros fatores, das disciplinas e dos conteúdos ministrados pelas instituições.

O presente capítulo desenvolve um breve histórico do ensino da contabilidade, além de discutir qual o perfil e as principais habilidades necessárias ao futuro profissional de contabilidade. Apresenta, também, alguns aspectos relacionados com a definição da diretriz curricular utilizada pelas IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis.

Ele finaliza com uma seção com o resumo de outras pesquisas realizadas, em relação ao ensino da contabilidade.

2.1 Breve Histórico

O ensino de contabilidade teve início no Brasil em 1902. Segundo Nossa (1999, p.36),

Em 1902, dando início ao ensino contábil no Brasil, foi criada a Escola Prática de Comércio de São Paulo, posteriormente denominada de Escola de Comércio Álvares Penteado, e que o título de contador foi instituído oficialmente pelo Decreto nº 17.329 de 1926, àqueles que concluíram o curso geral e o curso superior de Ciências Econômicas e Comerciais. Posteriormente, em 1931, foram estruturados os cursos técnicos de Atuária e de Perito Contador e o curso superior de Administração e Finanças.

A contabilidade no Brasil sofreu forte influência da corrente italiana primeiramente, até a lei das Sociedades Anônimas, sem perder os traços de uma escola verdadeiramente brasileira.

Na época, segundo Marion (2001, p. 38), “prevalecia no cenário mundial da contabilidade a Escola Italiana, evidenciando-se Gino Zappa e Fábio Besta. Este último escreveu *La ragioneria* [...], [...] possivelmente a melhor obra já escrita sobre Contabilidade”.

Em 1940, com o advento do Decreto-lei nº 2.627, Lei das Sociedades por Ações, foi ressaltada a grande influência exercida pela Escola Contábil Italiana, de modo específico (Escola Européia, de modo geral), pois a referida lei era totalmente de inspiração européia.

Em 1945, mediante do Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro, cria-se o curso de Ciências Contábeis e Atuariais conferindo aos formandos o grau de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

“Em 1946, foi fundada a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo –FEA-USP – e nela foi instalado o curso de Ciências Contábeis e Atuariais que deu origem ao departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP”. MARION (2001, p. 38)

Iudícibus (2000, p. 36) complementa que,

Com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais da USP, o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor.

Segundo Marion (2001, p.39), “a consolidação da Escola Americana no Brasil é um fato consumado com a Lei das Sociedades por Ação - Lei 6.404/76, de 15 de novembro de 1976 – que tem sua parte contábil inspirada na doutrina norte-americana”.

Um fator, que proporcionou a mudança da Escola Italiana para a Escola Americana, foi a entrada das empresas de auditoria anglo-americanas, que acompanhavam as multinacionais recém-chegadas ao Brasil, contribuindo para a inversão do rumo contábil no Brasil.

2.2 Conhecimentos, Habilidades e Competências do Contador

Uma vez que o mundo se move na direção da economia de mercado, com os negócios ultrapassando fronteiras, o contabilista deve dispor de extensa base de conhecimentos e habilidades para entender o contexto em que os negócios se desenvolvem e as empresas operam.

Sendo essa a realidade do mercado de trabalho, é necessário identificar quais os conhecimentos, habilidades e competências necessárias ao profissional de Contabilidade, para definição de uma adequada estrutura de ensino.

Marion (2001) apresenta uma relação de conhecimentos e habilidades que devem embasar o futuro profissional.

Para o autor, as habilidades que o futuro profissional deve apresentar são: habilidade em comunicação, transferindo e recebendo informações com facilidade; habilidade intelectual, capacidade de apresentar soluções rápidas para problemas que não são familiares e habilidade no relacionamento com pessoas, sendo capaz de atuar em grupos e de organizar e delegar trabalhos.

Quanto aos conhecimentos, o autor menciona:

- a) conhecimentos gerais – conhecimento do fluxo dos acontecimentos da história e das diferentes culturas do mundo; habilidade para interagir com diversos grupos de pessoas de diversos níveis culturais; ter sensibilidade e capacidade de visualizar os contrastes em relação às forças econômicas, políticas e sociais no mundo.
- b) conhecimentos em organizações e negócios – conhecimento das forças econômica, social, cultural e psicológica que afetam a organização onde ele presta serviços; entendimento do fluxo interno operacional das organizações e ser capaz de aplicar seus conhecimentos em situações específicas.
- c) conhecimento contábil e de auditoria – conhecimento da história do pensamento econômico e da profissão contábil, do conteúdo, preparação conceito, estrutura e significado dos relatórios contábeis (para fins internos ou externos)
- d) capacidade de trabalhar em equipe, no que concerne a tarefas próprias da profissão, a fim de propiciar soluções colegiadas, fruto de uma dinâmica moderna. (MARION, 2001, p.14)

Com relação às competências e habilidades, segundo a resolução CNE/CES 10³, editada em 16 de dezembro de 2004 pelo Conselho Nacional de Educação, os bacharéis em Ciências Contabilistas deverão ser capazes de:

- I. utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;
- II. demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III. elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV. aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

³ Esta resolução foi homologada tendo em vista as diretrizes e os princípios fixados pelos Pareceres CNE/CES 776, de 3/12/97, CNE/CES 583, de 4/4/2001, CNE/CES 67, de 11/3/2003, bem como o Parecer CNE/CES 289, de 6/11/2003, alterado pelo Parecer CNE/CES 269, de 16/09/2004.

V. desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

VI. exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

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;

VIII. exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais. (BRASIL, 2004, p. 2).

Outras instituições também fizeram sugestões sobre o assunto. Em 1982, foi criado um grupo de trabalho, que tinha entre seus objetivos promover estudos e debates em Contabilidade, subordinado à Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), denominado de *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards and Reporting (ISAR)*.

No interesse de atender ao objetivo de fortalecer a profissão contábil em todo o mundo a fim de criar uma profissão mundial capaz de oferecer seus serviços através das fronteiras nacionais, após quatro anos de debates o ISAR apresentou, em 1999, uma norma para qualificação dos contadores profissionais que tinha como objetivo maior servir de referência para as formações nacionais e permitir aos possuidores dessa qualificação atuar no contexto de uma economia globalizada. (PEREIRA et al, 2005, p. 10).

O ISAR apresentou uma norma denominada de TD/B/COM.2/ISAR/5 e, no que concerne à formação geral dos contadores, ressaltava “que além de dominar os conhecimentos teóricos os contadores devem ser capazes de aplicá-los a situações práticas da vida desenvolvendo habilidades de obter, analisar, interpretar, avaliar e comunicar a informação”. (PEREIRA et al, 2005, p.11).

Assim, no atual ambiente de extrema competição em que as empresas estão inseridas, valem muito mais os profissionais que de fato conseguem apresentar idéias criativas e realmente trabalham com dedicação e inteligência para a solução dos inúmeros problemas que surgem a todo o momento.

Porém, além das habilidades discutidas, o futuro contador deverá adquirir conhecimentos técnicos necessários para a sua atuação no mercado. Estes conhecimentos

serão adquiridos nas IES, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, por meio do ensino de vários conteúdos pertinentes às áreas de atuação do profissional.

Esses conteúdos são definidos no momento de elaboração da organização curricular das IES. Neste sentido, a próxima seção apresenta algumas discussões acerca dos conteúdos que deverão compor as diretrizes curriculares.

2.3 Diretrizes Curriculares

Os conteúdos que irão dar suporte ao futuro contador são contemplados no currículo do curso de Ciências Contábeis. Este, é elaborado pela IES, seguindo algumas orientações estabelecidas nas Diretrizes Curriculares definidas pelo MEC.

As Diretrizes Curriculares têm por objetivo servir de referência para as IES na organização de seus programas de formação, permitindo uma flexibilidade na construção dos currículos plenos e privilegiando a indicação de áreas do conhecimento a serem consideradas, ao invés de estabelecer disciplinas e cargas horárias definitivas. As Diretrizes Curriculares devem contemplar ainda a denominação de diferentes formações e habilitações para cada área do conhecimento, explicitando os objetivos e demandas existentes na sociedade. (BRASIL, 1999)

O Parecer 776/97, aprovado pelo CES/CNE, estabeleceu que as Diretrizes Curriculares Nacionais devem: constituir-se em orientações para a elaboração dos currículos, ser respeitadas por todas as IES e assegurar a flexibilidade e a qualidade da formação oferecida aos estudantes.

Além disto, o Parecer 776/97 evidencia que as Diretrizes Curriculares Nacionais devem observar os seguintes princípios:

1. assegurar às instituições de ensino superior ampla liberdade na composição da carga horária a ser cumprida para a integralização dos currículos, assim como na especificação das unidades de estudos a serem ministradas;
2. indicar 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 pré-determinadas, os quais não poderão exceder 50% da carga horária total dos cursos;
3. evitar o prolongamento desnecessário da duração dos cursos de graduação;
4. incentivar uma sólida formação geral, necessária para que o futuro graduado possa vir a superar os desafios de renovadas condições de

- exercício profissional e de produção do conhecimento, permitindo variados tipos de formação e habilitações diferenciadas em um mesmo programa;
5. estimular práticas de estudos independentes, visando a uma progressiva autonomia profissional e intelectual do aluno;
 6. encorajar o reconhecimento de conhecimentos, habilidades e competências adquiridas fora do ambiente escolar, inclusive as que se refiram à experiência profissional julgada relevante para a área de formação considerada;
 7. fortalecer a articulação da teoria com a prática, valorizando a pesquisa individual e coletiva, assim como os estágios e a participação em atividades de extensão, as quais poderão ser incluídas como parte da carga horária;
 8. incluir orientações para a condução de avaliações periódicas que utilizem instrumentos variados e sirvam para informar a docentes e discentes acerca do desenvolvimento das atividades didáticas. (BRASIL, 2002, p.3)

Em dezembro de 1997, a Secretaria de Educação Superior (SESu/MEC), por meio do edital 004/97, convocou as IES para que encaminhassem propostas para a elaboração das diretrizes curriculares dos cursos de graduação, a serem sistematizados pelas Comissões Especializadas de Ensino de cada área.

O objetivo era elaborar um referencial que servisse para orientar as IES quando da estruturação, ou reestruturação, de seus programas de formação, elaboração dos respectivos currículos plenos e definição dos perfis profissionais, evidenciando as competências que representam a diversidade das demandas sociais.

MARION (2001) comenta sobre uma carga horária, para o Curso de Contabilidade, sugerida pelo AICPA (*American Institute Certified Public Accountants*). A proposta do Instituto é:

- a. **Educação Geral:** em torno de 46% da carga horária (Ética, Comunicação, Ciência do Comportamento, Economia, Computação, Contabilidade Elementar, Matemática, Estatística, Psicologia, História, Língua, Artes, etc.);
- b. **Administração e Negócios:** em torno de 30% da carga horária (Economia – Sistema Monetário e Teoria, Aspectos Legal e Social dos Negócios, Legislação dos Negócios, Marketing, Finanças, Organização e Comportamento, Aplicações Quantitativas e Negócios, Habilidade em Comunicação, Ética Administrativa etc.)
- c. **Contabilidade:** em torno de 24% da carga horária (Contabilidade Financeira – Teoria e Aplicação de Problemas nas Contabilidades Intermediárias e Avançadas, Contabilidade de Custos e Gerencial, Impostos, Auditoria, Sistema de Informações, Responsabilidade e Ética Profissional etc.) (MARION, 2001, p. 84, destaque do autor)

Nesta mesma linha, o Conselho Nacional de Educação, através da resolução CNE/CES 10, instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis.

Segundo essa resolução, em seu artigo 5º,

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

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;

III - conteúdos de Formação Teórico - Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade. (BRASIL, 2004, p.2)

O ISAR elaborou um programa mundial de estudos em contabilidade desenvolvido para servir de referência para os currículos nacionais, por meio de um documento denominado *Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants* (TD/B/COM.2/ISAR/6).

Esse documento, segundo Pereira et al (2005, p.2), “detalha um programa de estudos em conhecimentos gerais, em contabilidade e auditoria, que serviria de referência para qualificação dos bacharéis em Ciências Contábeis”.

Esse programa, no que se refere aos conteúdos que devem ser dominados pelos contadores que pretendam atuar dentro e fora dos seus respectivos países, deve atender a padrões internacionais na prestação de serviços.

O programa é estruturado em três partes principais, a saber:

Parte 1 – Conhecimentos das organizações e de negócios: módulo em economia, módulo em métodos quantitativos, módulo em negócios e estrutura organizacional, módulo em gestão empresarial e marketing e módulo em gestão e estratégia.

Parte 2 – Tecnologia da Informação: módulo em tecnologia da informação.

Parte 3 – Contabilidade e conhecimentos afins: módulo em contabilidade básica, profissão contábil e normas internacionais; módulo em contabilidade avançada; módulo em elaboração de demonstrações contábeis; módulo em contabilidade gerencial – conceitos

básicos; módulo em contabilidade gerencial – planejamento, execução e controle; módulo em tributação; módulo em direito comercial; módulo básico em auditoria; módulo avançado em auditoria e módulo em gestão financeira.

Nota-se que, com as competências e habilidades sugeridas, procura-se formar profissionais que não só saibam aplicar a legislação e linguagem contábil na elaboração de relatórios, mas que tenham uma formação gerencial capaz de capacitá-lo a tomar decisões e liderar equipes de trabalho.

2.4 Algumas pesquisas desenvolvidas sobre Ensino da Contabilidade

Muitas pesquisas foram desenvolvidas com o objetivo de investigar diversos aspectos em relação ao ensino de contabilidade praticado pelas IES que oferecem o curso de graduação de Ciências Contábeis.

Como o presente trabalho foi desenvolvido nessa linha, tendo como enfoque identificar o ensino de alguns conteúdos de Controladoria, esta seção tem o objetivo de apresentar outras pesquisas realizadas abordando o tema ensino da contabilidade.

Entre tais pesquisas, algumas foram realizadas com o objetivo específico de investigar a abordagem com relação ao ensino de algumas disciplinas específicas. A seguir, são expostos, de forma resumida, quatro trabalhos que trataram das disciplinas de Contabilidade de Custos, Contabilidade Introdutória, Teoria da Contabilidade e Contabilidade Gerencial.

Em artigo apresentado no V Congresso Internacional de Custos, Nossa, Coelho e Chagas (1997) descrevem uma pesquisa sobre o *status* do ensino de Contabilidade de Custos no Brasil. Neste artigo, os autores comentam sobre algumas controvérsias existentes em relação ao tema.

“A questão da perda da relevância da contabilidade de custos tem sido o centro de acirrados debates e objeto de análises nos últimos anos. Críticos severos têm assegurado que a contabilidade que se materializa [...] perdeu a relevância para quem a utiliza para decidir” (NOSSA; COELHO; CHAGAS, 1997, p.1).

Com relação a essa discussão surgiu a seguinte questão: e o ensino da contabilidade de custos? Assim, o trabalho teve como objetivo geral obter informações gerais sobre o ensino dessa disciplina nos cursos de graduação no Brasil.

Como objetivos específicos, essa pesquisa procurou identificar o conhecimento da metodologia, do conteúdo, da carga horária, da bibliografia e do processo de avaliação da(s) disciplina(s) e a opinião de professores sobre o *status* do ensino de contabilidade de custos.

Com relação à metodologia utilizada, a pesquisa abrangeu todo o território nacional, contemplando as universidades brasileiras que mantêm cursos de graduação em Ciências Contábeis. A coleta de dados se deu por meio do envio de questionários aos coordenadores dos cursos e aos professores das disciplinas de contabilidade de custos, além da coleta dos programas das disciplinas.

Em sua conclusão, verificou-se que os profissionais de ensino de contabilidade de custos consideram que existe uma carência de integração entre o meio empresarial e a comunidade acadêmica e que essa dissociação tem reflexos na qualidade do ensino de custos em nosso país.

Muitas práticas contábeis realmente ignoram os avanços e as mudanças da economia, da sociedade e dos processos internos das empresas. Entretanto seria injusto não reconhecer a riqueza conceitual e filosófica da Contabilidade e os esforços acadêmicos voltados à busca de soluções para as novas demandas [...]. Uma das principais armas dessa batalha é a humildade de reconhecer que a técnica e a ferramenta de hoje certamente estarão obsoletas amanhã, que o ambiente extra-academia muda constantemente o seu perfil, que a construção do conhecimento deve levar em conta as dimensões humanas, técnica e sócio-política de todos os envolvidos no processo de aprendizagem, e que somente uma postura baseada em valores éticos jamais será ultrapassada. (NOSSA; COELHO; CHAGAS, 1997, p. 22).

Nesse sentido, cabe aos professores de contabilidade o desafio de restabelecer a relevância da Ciência Contábil, buscando uma maior integração entre a academia e as mudanças ocorridas na economia e nos processos internos das empresas.

A disciplina Contabilidade Introdutória também foi objeto de pesquisa, com relação ao seu ensino nos cursos de graduação de Ciências Contábeis.

Andrade (2002) abordou o tema “O Ensino de Contabilidade Introdutória no Brasil”. Em seu trabalho, a autora buscou identificar se o corpo docente da disciplina Contabilidade Introdutória, dos cursos de Ciências Contábeis, está preparado para a utilização de recursos tecnológicos em atividades.

Especificamente no curso de Ciências Contábeis, a disciplina de Contabilidade Introdutória, representa o alicerce, a base de todo conhecimento que será complementado no decorrer do curso. É nesse momento que o aluno tem o primeiro contato com a ciência contábil e,

dependendo de como se dá este contato, ele poderá abraçar com mais vigor ou não a profissão que escolheu. (ANDRADE, 2002, p. 17)

A metodologia utilizada, com relação a coleta de dados, foi o envio de questionários aos professores da disciplina de Contabilidade Introdutória, dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, das noventa Universidades Públicas do Brasil que oferecem o curso.

Os dados analisados foram: distribuição do conteúdo programático, formação acadêmica e experiência profissional do docente, bibliografia utilizada e informações a respeito dos métodos de ensino aplicados.

Em suas conclusões, Andrade (2002, p. 137) constata “que os professores não estão totalmente desvinculados do uso de computadores em suas atividades didáticas, muito embora ainda seja necessária uma capacitação acerca dos inúmeros proveitos que tal recurso pode oferecer”.

Outra disciplina pesquisada foi a Teoria da Contabilidade, cujo trabalho foi apresentado no 3º Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, com o tema “O ensino de teoria da contabilidade no Estado de Minas Gerais”.

O objetivo do artigo foi o de enfatizar a importância da referida disciplina e avaliar a forma pela qual vem sendo oferecida nas faculdades do Estado de Minas Gerais.

De acordo com Abreu et al. (2005, p. 1),

Acredita-se que, ao confrontar os conteúdos comuns à maioria das faculdades com aqueles exigidos no Exame de Suficiência, é possível definir o conteúdo programático ideal. Sabe-se que o aluno de contabilidade tem muita resistência quando se refere à parte teórica no curso. Daí a necessidade de refletir com base nos resultados do Exame de Suficiência, na busca de alternativas para tornar a disciplina mais atrativa e propiciar ao aluno um melhor desempenho e mais segurança na vida profissional.

A pesquisa analisou os programas da disciplina Teoria da Contabilidade de 22 IES de Minas Gerais, em que foram avaliados os conteúdos programáticos, carga horária e momento de oferecimento da disciplina.

Essa avaliação foi comparada com o Exame de Suficiência, realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), referente ao 1º semestre de 2003. Foi constatado que, das cinquenta questões da prova, 35 exigiam conhecimentos relacionados com a disciplina Teoria da Contabilidade.

[...] “o CFC, ao exigir seus conteúdos, com a incidência apresentada, espera que a disciplina seja ministrada objetivando a interação com as demais disciplinas do curso e que os alunos possam utilizar-se dela em sua vida profissional” (ABREU et al., 2005, p.3).

As autoras concluem, no artigo, que os fatores que podem estar impedindo um aproveitamento melhor por parte dos alunos não se referem ao conteúdo da Teoria da Contabilidade e, sim, a fatores vinculados ao processo ensino-aprendizagem e ao momento em que este conteúdo vem sendo repassado aos alunos.

A disciplina Contabilidade Gerencial foi abordada em artigo apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Goiânia (GO), de 15 a 20 de outubro de 2000.

Com o tema “Uma proposta metodológica para o ensino da contabilidade gerencial”, o artigo apresenta como objetivo “a contribuição para o avanço e valorização do acadêmico contábil, com a proposta de um plano de ensino para a disciplina Contabilidade Gerencial nos cursos de Ciências Contábeis, visando principalmente à integração escola - empresa”. (NOSSA; MAZOCO, 2000, p.4)

Segundo os autores, a intenção de adequar o conteúdo programático da disciplina Contabilidade Gerencial é torná-lo mais produtivo e mais atraente o suficiente para que os alunos sintam a necessidade de aplicá-lo, levando o ensino para o nível extra-acadêmico, utilizando-se de mecanismos de natureza prática.

A metodologia de pesquisa, quanto à coleta de dados, realizou-se por meio de entrevistas não estruturadas com professores e alunos de universidades, assim como com o diretor e o ex-pro-reitor de extensão da Universidade Federal do Espírito Santo.

Também foram analisadas as ementas da disciplina Contabilidade Gerencial, ou denominação similar, ministrada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Espírito Santo, Universidade Federal de Santa Catarina, Universidade Metodista de Piracicaba (SP) e Universidade de São Paulo.

Nossa e Mazoco (2000, p. 14) concluem que:

As propostas e sugestões formuladas e apresentadas neste artigo confirmam a emergência de mudanças na didática metodológica para atender ao tipo de ensino que se quer para o perfil do aluno que se tem. Essa tarefa compreende criar mecanismos capazes de atenuar as dificuldades hoje existentes na relação do estudante com o setor produtivo.

Considerando que o tipo de profissional que o setor produtivo demanda é o contador com formação generalista, a Contabilidade Gerencial é a disciplina que proporciona essa formação, na medida que, no desenvolvimento desse aprendizado, prepara o futuro profissional contábil com visão holística, integrada com a realidade sócio - econômica das empresas locais.

Um dos mais expressivos parâmetros da qualidade do serviço da IES é o sucesso do aluno no mercado de trabalho. Desta maneira, uma IES deve formar profissionais com capacitação prática e teórica que satisfaçam às necessidades do mercado de trabalho.

Estes trabalhos foram elaborados, mostrando a importância e a preocupação existente em relação ao ensino de contabilidade.

Questões como interdisciplinaridade das disciplinas, conteúdos ministrados, capacitação do corpo docente, recursos didáticos utilizados no ensino são amplamente discutidas, em outros trabalhos acadêmicos, com o objetivo de apontar possíveis deficiências, além de sugerir melhorias às instituições que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis.

2.5 Síntese do Capítulo

O ensino de contabilidade no Brasil remota de 1902, e, desta data até os dias atuais, o mercado passou por profundas transformações em seus cenários econômico, tecnológico, produtivo etc., aumentando o nível de exigências quanto ao conhecimento e às habilidades do futuro contador.

Com relação ao perfil, conhecimentos, habilidades e competências que devem embasar o futuro profissional de contabilidade, foram apresentadas as indicações feitas referentes ao assunto pelo Ministério da Educação (MEC), além de sugestões de outros órgãos, como o AICPA (*American Institute Certified Public Accountants*) e o *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards and Reporting* (ISAR).

Além dos conhecimentos, habilidades e competências, o MEC, o AICPA e o ISAR também apontaram sugestões sobre os conteúdos que devem fazer parte da organização curricular dos cursos de Ciências Contábeis.

Dentre os conteúdos citados pela Resolução 10 do MEC (item II), aparece a disciplina Controladoria, e na sugestão da AICPA e do ISAR, a Contabilidade Gerencial, demonstrando a importância destes conteúdos na formação do profissional de Contabilidade.

Por fim, foram apresentados, de forma resumida, quatro trabalhos que tiveram como tema de pesquisa o ensino de contabilidade, demonstrando a preocupação e o interesse existentes em relação à qualidade do ensino e da formação do futuro profissional de Ciências Contábeis.

Na próxima seção será analisado o tema Controladoria, demonstrando suas funções na administração de empresas e os requisitos mínimos que o futuro contador deve possuir para atuar na área.

Também serão discutidos alguns conteúdos importantes a serem abordados nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, que serão de grande utilidade como práticas a serem utilizadas na gestão das empresas, mais especificamente, na área de Controladoria.

3. OBJETIVOS DA CONTROLADORIA E SUAS PRINCIPAIS PRÁTICAS

Este capítulo tem como objetivo apresentar quais as definições dadas à Controladoria, além de demonstrar sua missão e principais funções em uma organização, além de enumerar os requisitos necessários para atuar nessa área.

Também serão discutidas algumas práticas importantes, que irão servir de apoio aos profissionais de controladoria.

3.1 A Controladoria e seus objetivos

Muitas são as críticas a respeito da ineficiência da Contabilidade tradicional com relação à geração de informações para a tomada de decisões nas organizações.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001), o debate e as críticas quanto à ineficiência da Contabilidade tradicional, como construtora e mantenedora de sistemas de informações, responsável por suprir os gestores com informações úteis e em tempo hábil na condução do processo de gestão das atividades empresariais, já datam de algum tempo.

A Contabilidade tradicional cuida do processo de elaboração de demonstrativos financeiros com propósitos de atender o público interno e externo à empresa, tendo como principais usuários, os acionistas da empresa, credores e autoridades governamentais, e as críticas surgem, a respeito da sua eficácia como geradora de informações para o processo de gestão empresarial e à forma como que a Contabilidade tem sido operacionalizada.

Segundo Catelli e Guerreiro (1993, p. 3),

As informações geradas pelo sistema de contabilidade tradicional já não atendem as novas necessidades de gestão. Neste ponto deixamos claro que não criticamos a Contabilidade como ciência que é extremamente rica em sua base filosófica e conceitual; nossa crítica é na forma como a Contabilidade é praticada. A contabilidade concebida com conceitos e procedimentos voltados para finalidades fiscais e societárias (custos históricos, valores a prazo, custeio por absorção, etc.), já de há muito tem deixado a desejar no que se refere ao atendimento das necessidades informativas da gestão empresarial. A contabilidade operacionalizada na sua forma tradicional caiu de uma vez em descrédito no conceito dos diversos gestores das empresas.

“A Contabilidade tem uma rica base conceitual da qual devemos nos valer e, interagindo de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, buscar a construção de uma via alternativa à Contabilidade tradicional”. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001, p. 343).

O resultado dessa interação foi o surgimento de um novo ramo de conhecimento na área de gestão empresarial: a Controladoria, considerada, por alguns autores, como atual estágio evolutivo da Contabilidade tradicional.

Na opinião de Padoveze (2003, p. 3), “a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída”. Como em todas as ciências há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento da Contabilidade conduziu a que ela seja melhor representada pela denominação de Controladoria.

Uma empresa pode ser entendida como um sistema aberto e dinâmico, que interage constantemente com o ambiente organizacional. Tal interação ocorre por meio de estratégias e planos a serem atingidos por meio das propostas dos orçamentos e pelo cumprimento dos controles definidos juntamente com os gestores.

A seguir, serão expostas algumas definições acerca do que é a Controladoria, sua missão e função em uma organização, além identificar os requisitos necessários para o desempenho de suas funções.

3.1.1 Definições

A Controladoria, na visão de Mosimann e Fisch (1999), pode ser definida sobre dois enfoques: o primeiro como ramo do conhecimento estabelecendo toda a base conceitual, e como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A Controladoria como ramo do conhecimento, [...] numa visão interdisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. (ALMEIDA; PARISI; PEREIRA, 2001, p. 344)

Assim, as necessidades da empresa, na busca de sua eficácia, deverão ser atendidas mediante um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica.

Dessa forma, tornou-se necessária a definição de um modelo conceitual teórico de um ramo de conhecimento denominado Controladoria.

Como órgão administrativo, a Controladoria deve exercer um papel preponderante, apoiando e fornecendo subsídios para os diversos gestores no planejamento e controle das atividades operacionais, comerciais, financeiras, administrativas, tributárias etc. com vista a assegurar o conjunto de interesses da empresa.

Há muitas definições de Controladoria, dentre elas, a de Mosimann e Fisch (1999, p.88). Os autores esclarecem

[...] que o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), materializa-se uma área de responsabilidade bem definida, responsável pela execução das atividades a seguir identificadas:

- Desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica;
- Subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases;
- Gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões;
- Apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas.

“No contexto da administração financeira, a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades”. (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2002, p. 16)

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 89),

[...] vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de staff, já que cada gestor tem autoridade para controlar a sua área e se responsabiliza por seus resultados. A controladoria, portanto não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Schmidt e Santos (2006) também afirmam que, normalmente, a controladoria vai posicionar-se como *staff* do principal gestor. Segundo os autores, o *controller* somente poderá exercer suas atividades tendo autonomia para interferir no processo decisório dos principais gestores.

Essa interferência caracteriza-se pela geração de informações para que as decisões dos gestores sejam as melhores possíveis, para que a entidade atinja a sua missão.

“Contrapondo a este ponto de vista, Catelli ensina que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica”. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 89)

Em suma, a Controladoria deve ser responsável pelo fornecimento dos dados e informações, visando sempre mostrar à alta administração os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

3.1.2 Missão da Controladoria

Toda empresa possui uma missão, que é satisfazer às necessidades da sociedade, por meio da oferta de produtos ou serviços. Essa missão só poderá ser alcançada mediante um conjunto de ações convergentes do grupo de pessoas que conduzem a empresa.

A Controladoria deverá coordenar os esforços de todas as áreas para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

Nesse processo, a empresa deve utilizar os recursos disponíveis de modo eficaz, por meio do processo de gestão econômica.

Dessa forma, Mosimann e Fisch (1999, p. 89) comentam que “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

Complementando, Peleias (1991, p. 65) esclarece que “a missão da Controladoria é dar suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão”.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 347) afirmam que “a Controladoria, ao contribuir enquanto área de responsabilidade e conjuntamente com as demais para o cumprimento da missão e continuidade da organização, terá como filosofia de atuação”:

- Coordenação de esforços visando à sinergia das ações

- Participação ativa do processo de planejamento
- Interação e apoio às áreas operacionais
- Indução às melhores decisões para toda a empresa
- Credibilidade, persuasão e motivação

Nesse contexto, a missão da controladoria consiste em gerar informações úteis, que orientem os gestores em suas decisões, além de otimizar processos e propiciar a interação entre os diversos órgãos e os departamentos da empresa.

3.1.3 Funções da Controladoria

Com o aumento do porte das organizações, cresce também a complexidade das atividades operacionais, dificultando o controle e o acompanhamento da eficiência das diversas áreas da empresa.

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 41), “a evolução dos processos transacionais e as mudanças no ambiente de negócios percebidas nos últimos anos impactaram diretamente na função da controladoria”.

A principal mudança surgiu com o rápido avanço tecnológico da área de sistemas e de computação, além da globalização da economia, que trouxe novas responsabilidades em razão do maior nível de concorrência entre as empresas, o que também gerou impacto nas suas funções.

“Com a queda das barreiras à competição mundial, a maioria das entidades que concorrem nesse mercado está sendo impactada por preços mais competitivos, recaindo na controladoria um acréscimo da demanda de informações sobre gestão de custos e de valor” (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.41).

Diante desse cenário globalizado, as principais funções da Controladoria podem ser definidas como sendo:

- estabelecer, manter e sistematizar um integrado plano de operação consistente com os objetivos da companhia (missão);
- gerenciar o risco operacional através da administração dos sistemas de controles internos
- preparar, analisar e interpretar o que será disponibilizado no sistema de informações que servirá de base para os administradores, no processo de tomada de decisão e supervisão da preparação das demonstrações externas

que servirão de reporte para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral;

- desenvolver, estabelecer e manter sistemas de contabilidade societária, de custos e gerencial para todos os níveis da companhia, incluindo corporação, divisões, fábricas e unidades para registro das atividades para o adequado controle interno e com suficiente flexibilidade para fornecer informações necessárias para a administração e controle de negócios;
- supervisionar impostos federais, estaduais, locais e internacionais, incluindo o relacionamento com os agentes e autoridades governamentais; manter um relacionamento apropriado com auditores internos e externos; instituir programas de seguro, cobertura e provisões; desenvolver e manter sistemas e procedimentos; supervisionar as funções de tesouraria; instituir programas de relações com investidores e financiadores etc. (SCHMIDT; SANTOS 2006, p.48)

Complementando, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 17) citam que as principais atribuições da Controladoria compreendem:

- medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- sugerir melhorias para a redução de custos;
- verificar, sistematicamente, o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- analisar as causas de desvios e sugerir a correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Assim, a Controladoria deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes para a tomada de decisões, manter monitoramento das diversas atividades da empresa e de seus departamentos, além de exercer influência nas decisões dos gestores da entidade.

3.1.4 Requisitos necessários ao desempenho da função Controladoria

Diante da evolução das funções da Controladoria, como visto no tópico anterior, houve maior exigência das competências do pessoal que atua, ou venha a atuar nessa área, criando uma demanda por profissionais cada vez mais qualificados.

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 21), “a valorização do cargo de *controller* é consequência direta da necessidade das empresas de elaborar o planejamento estratégico e controlar os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços”.

De acordo com o estatuto dos *Controllers* norte-americanos, Tung (1980, p. 84-85), listou as funções básicas do *controller*:

- implantação e supervisão do plano contábil da empresa bem como a preparação e interpretação dos relatórios financeiros;
- custos da produção e da distribuição;
- realização e custeio das contagens físicas dos estoques;
- preparação e supervisão dos assuntos referentes a impostos;
- estatísticas e relatórios;
- orçamento;
- seguro;
- fixação de normas-padrão relativas à contabilidade;
- fixação de normas relativas aos processos e sistemas de trabalho da empresa;
- supervisão dos planos de aquisição de ativo fixo;
- manutenção de contratos;
- aprovação do pagamento e assinatura dos cheques, notas promissórias de comum acordo com o tesoureiro;
- aplicação dos regulamentos da empresa.

Padoveze (2003, p. 36) complementa, afirmando que “o papel do *controller* pode ser resumido em: monitoramento dos sistemas de informações gerenciais, apoio aos demais gestores, influência, persuasão e não toma decisões operacionais, exceto as de sua área”.

O *controller* deverá possuir várias qualificações para poder exercer as diversas atividades demandadas pelo mercado. Segundo Schmidt e Santos (2006, p.42), as principais qualificações são:

- possuir profundo conhecimento de contabilidade e finanças
- entender os princípios de planejamento, de organização e de controle
- conhecimento geral do mercado em que a entidade compete, incluindo forças políticas, econômicas e sociais (visão sistêmica)
- conhecimento completo da entidade, incluindo tecnologia, produtos, processos, políticas, objetivos, história, organização, crenças e valores, missão etc.;

Ainda, segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002 p. 21), para atender às novas exigências de mercado, os conhecimentos exigidos para o desempenho das funções de *controller* são:

- contabilidade e finanças;
- sistemas de informações gerenciais;

- tecnologia da informação;
- aspectos legais de negócios e visão empresarial;
- métodos quantitativos;
- processos informatizados da produção de bens e serviços.

Além de todos esses requisitos, o profissional de Controladoria precisa possuir novas habilidades para exercer suas atividades. A sua atuação deve ocorrer no sentido de informar, formar, educar, influenciar e persuadir, nunca impor, de tal forma que todos ajam coordenadamente com os propósitos da empresa.

Martin (2002, p. 25) orienta que “o *controller* precisa ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios”.

Schmidt e Santos (2006, p.42) complementam que o profissional de controladoria deve possuir:

- habilidades de gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;
- habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração, entendendo os problemas funcionais relacionados com engenharia, produção, relações industriais, marketing etc.;
- habilidade para expressar suas idéias claramente de forma escrita ou por meio de apresentações informativas;
- habilidade para motivar outras pessoas para novas ações na busca dos objetivos definidos.

Para desempenhar tais atividades, qual deve ser a formação acadêmica desse profissional, cujas funções exigem tantas qualificações e habilidades?

De acordo com Schmidt e Santos (2006, p.41),

Essas atividades (funções da controladoria) têm sido desempenhadas por vários profissionais, entretanto, percebe-se uma tendência, no momento da criação de um departamento de controladoria, de que profissionais da área de contabilidade têm sido os preferidos, especialmente por controles internos e por informações contábeis e gerenciais.

Calijuri (2004), em pesquisa realizada com a colaboração da ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade –, no período de fevereiro e março de 2004, identificou as funções, habilidades e formação do *controller*.

A pesquisa, que foi direcionada aos *controllers* associados à ANEFAC, identificou que 44,9% dos profissionais cursaram Ciências Contábeis; 20,8% formaram-se Administração; 17,2%. Administração e Ciências Contábeis; 10,3% concluíram Ciências Econômicas e Contabilidade; 3,4% Ciências Econômicas, e 3,4% cursaram Direito e Ciências Contábeis.

Siqueira e Soltelinho (2001), em sua pesquisa, procuraram traçar o perfil da profissão de *controller* ao longo dos anos de 1960 e 1999, por meio de anúncios publicados no Jornal do Brasil.

Segundo a pesquisa, a formação básica mais requisitada foi a de contador, seguida de economistas e administradores, havendo, ainda, anúncios pedindo profissionais com formação em engenharia e direito.

Sendo o contador o profissional mais requisitado para atuar nessa área, é de grande importância que os cursos de graduação de Ciências Contábeis ofereçam os melhores conteúdos de apoio à Controladoria aos seus alunos, que os utilizarão como práticas no processo de gestão das organizações.

3.2 Principais práticas de apoio à Controladoria

Vários são os conteúdos que podem ser ministrados nos cursos de Ciências Contábeis que virão a ser utilizados como práticas de gestão na realização das funções da Controladoria, como as descritas na seção anterior.

Alguns autores fizeram variadas críticas com relação a algumas práticas tradicionais utilizadas pela Contabilidade Gerencial.

Segundo Schmidt e Santos (2006, p.195), “as medidas financeiras tradicionais apresentam falta de flexibilidade, inadequação face ao novo ambiente competitivo, rápida desatualização e dificuldades de quantificação em termos monetários”.

Johnson e Kaplan (1996, p.178) complementam ao afirmar que

Sistemas contemporâneos de contabilidade de custos e controle gerencial já não fornecem sinais precisos da eficiência e rentabilidade das transações internamente administradas. Em consequência, os administradores não estão obtendo informações que os auxiliem na comparação entre transações externas e internas, para escolher as melhores.

Johnson e Kaplan fizeram críticas aos conteúdos de Contabilidade Gerencial, praticados pelas organizações. Para estes autores:

[...] o ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial. Com a tremenda competição global, o rápido progresso na tecnologia de processos e produtos e as violentas flutuações nas taxas de câmbio e preços de matérias-primas, o sistema de

contabilidade gerencial de uma organização precisa fornecer informação oportuna e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção. (JONHSON; KAPLAN 1996, p.3)

Essas críticas foram feitas sobre algumas práticas, como a contabilidade de custos, análise de indicadores financeiros e orçamentos, práticas estas que foram desenvolvidas até a década de 1920 e que são utilizadas por algumas empresas até os dias de hoje e ensinadas em alguns cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Porém, após aquela data, novas práticas foram criadas e desenvolvidas com o objetivo de apresentar medidas de desempenho empresarial mais eficientes, em resposta às críticas feitas à Contabilidade Tradicional e à Contabilidade Gerencial.

Entre tais práticas, destacam-se: Valor Econômico Agregado (EVA), *Balanced Scorecard* (BSC), a Teoria das Restrições (TOC), Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Gestão Econômica (GECON).

Nas próximas seções, será efetuada uma revisão teórica de algumas práticas que servem de apoio à Controladoria. Essa revisão será dividida em duas seções, uma tratando das práticas tradicionais criticadas pela perda de sua relevância e outra abordando as práticas denominadas de atuais.

3.3 Práticas Tradicionais

Esta seção tem como objetivo efetuar uma revisão teórica das práticas tradicionais de Contabilidade Gerencial, utilizadas pelas empresas nos seus processos de gestão e que são ministradas como conteúdos em algumas disciplinas nos cursos de graduação de Ciências Contábeis. Serão analisadas a Contabilidade de Custos, a Análise das Demonstrações Contábeis e o Orçamento Empresarial.

3.3.1 Contabilidade de Custos

Segundo Martins (2001, p. 19), “até a revolução industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na era mercantilista, estava bem estruturada para servir às empresas comerciais”.

A verificação do valor da compra dos bens era realizada pela simples consulta aos documentos de sua aquisição.

“Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador, que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques”. (MARTINS, 2001, p. 20)

Agora, o valor de “compras” na empresa comercial foi substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados, como matéria-prima, mão-de-obra e outros.

Johnson e Kaplan (1996, p.21) comentam que, “entre os primeiros registros de custos de produção conhecidos pelos historiadores americanos, estão os das tecelagens de algodão integradas, fundadas na Nova Inglaterra na primeira metade do século XIX”.

Segundo os autores, essas empresas utilizavam contas de custos para avaliar a mão-de-obra direta, custos e despesas gerais na conversão de matérias-primas em fios e tecidos acabados.

Já no final do século XIX, surgiram operações industriais mais complexas e vastas que as operações da indústria têxtil do início desse mesmo século, como as empresas dos ramos do ferro e aço, alimentos, petróleo e produtos químicos.

Não deve surpreender que os gigantescos descendentes das primeiras tecelagens se valessem de versões refinadas e elaboradas dos mesmos sistemas de custos de conversão originários das primeiras fábricas têxteis. Além do mais, tais gigantes de capital intensivo não concediam mais atenção do que as primeiras tecelagens aos problemas associados, pelos contadores atuais, aos informes financeiros, sobretudo o problema da avaliação de estoques e produtos vendidos. (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 28)

Assim, acentuou-se a necessidade de determinação dos resultados obtidos pelas organizações em função do esforço de fabricação e venda dos seus produtos. Deste modo, a técnica de gestão que se propõe ao atendimento dessas necessidades denomina-se Contabilidade de Custos.

3.3.1.1 Principais Fundamentos e Aplicações

A Contabilidade de Custos dispõe-se de várias práticas, a fim de atender a seus objetivos. Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 31), “a contabilidade de custos, de maneira formal, tem por objetivos principais”:

- apuração do custo dos produtos e departamentos
- atendimento de exigências contábeis e fiscais
- controle dos custos de produção
- melhoria de processos e eliminação de desperdícios
- auxílio na tomada de decisões gerenciais
- otimização de resultados

Para atender a cada um destes objetivos, são utilizados diferentes sistemas de custeio.

Um destes sistemas é o Custeio por Absorção, método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, geralmente aceitos e utilizados pelo Imposto de Renda e pelas empresas de Auditoria Externa.

“Este sistema consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”. (MARTINS, 2001, p. 41).

Os gastos de produção são divididos em custos diretos, que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço, não necessitando de nenhum critério de rateio para serem alocados aos produtos fabricados, e os custos indiretos, que não são perfeitamente identificados nos produtos e necessitam de algum critério de rateio para a sua alocação.

Outro sistema, Custeio Direto ou Variável, é aquele que, segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 189), “fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites”.

Com base nesse método de custeio, tem-se o conceito de Margem de Contribuição, que, segundo Padoveze (2003, p. 367), “representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produto ou serviço”.

Denota que em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor; multiplicando pelo total vendido, tem-se a margem de contribuição total do produto para a empresa.

Essa informação contribui com os gestores de uma organização ao decidir sobre estratégias de preços, avaliação de desempenho, avaliação de alternativas provenientes da produção e decisão sobre diminuir ou expandir uma linha de produção.

Depois que os gastos são classificados como fixos e variáveis, seus efeitos sobre receita, volume e lucro, podem ser estudados por meio da análise de custo-volume-lucro.

Nesta análise, chega-se ao conceito de Ponto de Equilíbrio, que conforme Padoveze (2003, p. 369), “é o volume de atividade operacional em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixos”.

Em outras palavras, o ponto de equilíbrio mostra o nível de atividade ou volume operacional, quando a receita total das vendas se iguala ao somatório dos custos variáveis totais mais custos e despesas fixos.

Em equilíbrio, uma empresa não tem lucro nem prejuízo operacional. Esse conceito pode ser útil no planejamento empresarial, principalmente quando as operações se expandem ou encolhem.

Outra utilidade de um bom sistema de custos é servir como ferramenta de controle sobre as atividades produtivas, em todas as suas fases e seus departamentos. De acordo com Martins (2001), a mais eficaz forma de controlar custo é por meio da institucionalização do Custo - Padrão.

Conceitua-se custo-padrão como aquele determinado, *a priori*, como sendo o custo normal de um produto. É elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão-de-obra etc. (PEREZ JR., OLIVEIRA E COSTA, 2005, p. 159).

Mediante o exposto, verifica-se que a Contabilidade de Custos, através de seus métodos de custeio, atende às várias necessidades de seus mais diversos usuários.

Primeiramente surgiu como forma de contribuir na avaliação e mensuração monetária de estoques e resultados, atendendo à Auditoria Externa e à legislação fiscal, para fins de Imposto de Renda. Com o crescimento das empresas, passou a ser utilizada para fins gerenciais, no processo de tomada de decisão e controle.

Apesar de ser uma prática que atende diversas necessidades em uma organização, a Contabilidade de Custos sofreu algumas críticas com relação à perda de sua relevância.

Goldratt e Fox (1993) fizeram críticas ao uso das informações da contabilidade de custos para a tomada de decisões. De acordo com estes autores, o mundo dos custos está

calçado em pressupostos que podem distorcer as informações utilizadas no processo de gestão e tomada de decisão da empresa.

Entre os exemplos destes pressupostos pode-se citar o custeamento dos produtos com base no rateio dos custos fixos e a apuração da lucratividade de cada produto apurada com base nestes custos, ou seja, pela diferença entre as receitas de vendas e os custos atribuídos a cada produto pelos critérios estabelecidos.

Cooper e Kaplan (1998, p. 14) asseveram que

Muitas empresas, reconhecendo a natureza arbitrária das alocações dos custos fixos em seu sistema de avaliação de estoques, adotaram sistemas de custeio direto que facilitam os processos decisórios gerenciais. Os sistemas de custeio direto ignoram totalmente os custos fixos ao calcular os custos dos produtos, serviços e de atendimento aos clientes. Os sistemas de custeio direto são adequados se os custos indiretos e de apoio ignorados representarem uma pequena fração dos custos totais, ou se [...], [...] forem todos custos ‘fixos’.

Em função destas críticas, foram desenvolvidos duas práticas como forma de suprir as deficiências da Contabilidade de Custos, apontadas pelos autores citados. Estas práticas são, a Teoria das Restrições (TOC) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), discutidas nas seções 3.4.3 e 3.4.4 respectivamente.

A seguir, serão mostradas as aplicações da Análise das Demonstrações Contábeis.

3.3.2 Análise das Demonstrações Contábeis

A metodologia para a avaliação do desempenho global da empresa é, normalmente, chamada de análise das demonstrações contábeis ou análise de balanço, constituindo-se em um processo de análise das demonstrações, com objetivo de avaliar a situação da empresa em seus aspectos operacionais, econômicos, patrimoniais e financeiros.

Segundo Matarazzo (2003, p. 20), “a análise de balanços surgiu e desenvolveu-se dentro do sistema bancário [...]. Seu início remonta ao final do século XIX, quando os banqueiros americanos passaram a solicitar balanços às empresas tomadoras de empréstimos”.

O risco assumido por esses banqueiros precisava ser calculado no momento de aprovar o crédito, exigindo uma análise cuidadosa da capacidade de pagamento dessas empresas.

Em 1915, determinava o *Federal Reserve Board* (o Banco Central dos Estados Unidos) que só poderiam ser redescontados os títulos negociados por empresas que tivessem apresentado seu balanço ao banco, medida que consagrou definitivamente o uso das demonstrações financeiras como base para a concessão de crédito. (MATARAZZO, 2003, p. 21)

Assim, a análise das demonstrações contábeis surgiu por motivos eminentemente práticos e mostrou-se, desde logo, um instrumento de grande utilidade.

3.3.2.1 Principais Fundamentos e Aplicações

Um dos eventos mais importantes na tomada de decisões relacionadas a uma empresa é a análise de suas demonstrações contábeis.

“A análise de balanços visa relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico - financeira atual, as causas que determinam a evolução apresentada e as tendências futuras”. (ASSAF NETO, 2000, p. 48)

Para Matarazzo (2003, p.16), “as demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa, de acordo com regras contábeis. A análise de balanços transforma estes dados em informações e será mais eficiente quanto melhores informações produzir”.

Os insumos básicos para a análise de balanços são as demonstrações contábeis, apuradas com base nos fatos registrados pela contabilidade. São elas: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado de Exercício, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

De acordo com Assaf Neto (2000, p. 52), “a análise das demonstrações financeiras de uma empresa pode atender a diferentes objetivos consoantes os interesses de seus vários usuários ou pessoas físicas que apresentam algum tipo de relacionamento com a empresa”.

Os usuários mais importantes são clientes, fornecedores, intermediários financeiros, acionistas, concorrentes, governo e seus próprios administradores. A análise realizada por esses usuários é efetuada por meio de algumas técnicas.

Dentre essas técnicas, encontra-se a análise através de índices. Segundo Pereira (1996, p. 207), “são relações entre contas ou grupo de contas das demonstrações financeiras, que tem por objetivo fornecer-nos informações que não são fáceis de ser visualizadas de forma direta nas demonstrações financeiras”.

Tais índices podem ser tanto de relações entre elementos do Balanço Patrimonial, quanto de elementos da Demonstração de Resultados assim como de elementos que se relacionam com o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados e são divulgados em termos de índices, percentuais, números absolutos etc., com o objetivo de facilitar ainda mais o entendimento da situação da empresa.

“Os índices são divididos em índices que evidenciam aspectos da situação financeira e índices que evidenciam aspectos da situação econômica. Os índices da situação financeira, por sua vez, são divididos em índices de estrutura de capitais e índices de liquidez.” (MATARAZZO, 2003, p. 150).

Os índices que revelam aspectos da situação financeira podem ser divididos em: Índices de Estrutura de Capitais, onde são mostradas as grandes linhas de decisões financeiras, em termos de obtenção e aplicação de recursos; em Índices de Liquidez, que mostram a base da situação financeira da empresa e Índices de Rentabilidade, que apresentam aspectos da situação econômica, mostrando a rentabilidade dos capitais investidos.

Outra técnica de análise das demonstrações contábeis é a Análise Vertical / Horizontal. Segundo Matarazzo (2003, p. 243), “por intermédio desse tipo de análise, podem-se conhecer pormenores das demonstrações financeiras que escapam à análise genérica através de índices.”.

A análise vertical baseia-se em valores percentuais das demonstrações contábeis, calculando-se o percentual de cada conta em relação a um valor base. Para o Balanço Patrimonial, convencionou-se adotar como 100% o total do Ativo e Passivo e na Demonstração do Resultado, adotou-se como 100% a Receita Operacional Líquida.

A análise horizontal baseia-se na variação de cada conta das demonstrações contábeis em relação à demonstração do período anterior.

A análise das demonstrações contábeis começa onde termina o trabalho do contador, Ela propicia as avaliações do patrimônio da empresa e das decisões tomadas com relação ao passado.

Porém, algumas críticas foram feitas com relação à análise das demonstrações contábeis. Johnson e Kaplan (1996) comentam que os gerentes descobriram que lucros podiam ser “auferidos”, não apenas vendendo-se mais ou produzindo-se mais barato, mas também através de uma variedade de atividades não-produtivas, como a da exploração de convenções contábeis.

Procedimentos históricos de contabilidade de custos e “princípios contábeis geralmente aceitos” (PCGA) fornecem amplas oportunidades para os executivos controlarem seus indicadores de investimentos e lucro. [...] Em alguns casos, os gerentes chegam a transpor os “princípios geralmente aceitos”, para cumprir o resultado orçado ou as despesas fixadas. Pelo artifício de adotar convenções contábeis mais liberais, a firma consegue aumentar instantaneamente seus lucros.

Esta situação pode gerar um viés na análise das demonstrações contábeis, realizadas pelos seus principais usuários, que é o público externo, uma vez que os dados podem ser “moldados” conforme o interesse dos administradores de uma empresa.

A qualidade das informações contábeis divulgadas pelas empresas atualmente também tem sido amplamente discutida e questionada, pois os registros contábeis podem continuar não espelhando uma situação real em função de a partir de 1995, conforme Lei 9.249/95, não ser mais permitida a correção monetária.

Com relação aos medidores de desempenho, embora os indicadores financeiros venham sendo utilizados na análise, é possível encontrar na literatura alguns autores que já defendiam a utilização de indicadores não financeiros.

Hendriksen e Breda (1999) alertam para a necessidade da contabilidade buscar outros indicadores que não os financeiros. De certa forma, as limitações dos demonstrativos contábeis estariam associados à própria essência da contabilidade, que é o registro dos fatos para controle do patrimônio estando desta forma, excluídos os atos que deram origem aos fatos.

A leitura dos saldos e lançamentos existentes nos demonstrativos contábeis, dizem respeito a fatos consumados; seriam como uma fotografia em determinado momento da empresa (Hendriksen e Breda, 1999), ao passo que na hipótese de se ter controle sobre os atos que antecederam os fatos, poder-se-ia interferir nos resultados.

Segundo Kaplan e Norton (1997), é necessário ter informações além daquelas tradicionais encontradas nos demonstrativos contábeis e o ideal seria que o modelo contábil pudesse contemplar os ativos intangíveis e intelectuais.

Em função destas críticas, Kaplan e Norton desenvolveram o *Balanced Scorecard*, evidenciando que as perspectivas do cliente, interna e da do aprendizado e crescimento derivam da perspectiva financeira, evidenciam a relação de causa e efeito que irá se refletir no desempenho financeiro.

3.3.3 Orçamento Empresarial

A maioria das pessoas associa a palavra orçamento com limitações de gastos, porém as organizações utilizam o orçamento para focalizar a atenção nas operações e nas finanças da empresa e não apenas no limites de seus gastos.

“O orçamento empresarial teve sua origem na administração pública e foi utilizado como instrumento de planejamento e controle das operações empresariais pela primeira vez na *Du Pont*, nos Estados Unidos, em 1919”. (LUNKES, 2003, p. 53).

Lunkes (2003) complementa que o orçamento ganhou relevância a partir da metade do século XX, mais precisamente, entre os anos de 1950 e 1960, quando grandes empresas passaram a utilizá-lo em suas operações.

O orçamento empresarial como se conhece hoje teve seu apogeu a partir de 1950, quando surgiram obras de autores, como Welsch, Gordon e Hilton, entre outros, que difundiram o orçamento empresarial pelo mundo.

A seguir, serão apresentados os principais conceitos de orçamento, suas vantagens e desvantagens e as principais etapas para sua elaboração.

3.3.3.1 Principais Fundamentos e Aplicações

“O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas”. (FREZATTI 2006, p. 44)

É uma ferramenta que apóia os gestores em suas funções de planejamento e controle, proporcionando condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores.

Welsch (1983, p.27) “define o orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido”. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para toda a empresa, bem como para uma de suas subdivisões.

Zdanowicz (1983, p. 20) também define orçamento como “um instrumento que descreve um plano geral de operações e/ou de investimentos por determinado período, orientado pelos objetivos e metas propostas pela alta administração”.

Como instrumento básico da decisão no processo administrativo, visa o orçamento à obtenção prévia de um quadro geral dos resultados operacionais a serem galgados e, em consequência, a confecção de todo um planejamento de atividades dos diversos setores da empresa.

A formalização do planejamento obriga os administradores a pensar no futuro. Possibilita, enfim, que a "visão do futuro" seja integrada à ação direcionada em busca dos objetivos; estabelecimento de padrões de desempenhos esperados para os setores da empresa.

Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 230) cita que os três benefícios principais do orçamento são:

- Os orçamentos compõem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar.
- Os orçamentos fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente.
- Os orçamentos ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos de toda a organização.

Diversos autores detalham como deve ser a estrutura de um plano orçamentário. Para Padoveze (2005, p. 59), a estrutura é composta de três grandes segmentos:

- 1) Orçamento Operacional – o orçamento operacional equivale, na demonstração de resultados da empresa, às informações que evidenciam o lucro operacional, ou seja, vendas, custo dos produtos, despesas administrativas e comerciais.
- 2) Orçamento de Investimentos e Financiamentos – contém as seguintes peças orçamentárias: orçamento de investimentos, orçamento de financiamentos e amortizações e orçamento de despesas financeiras.
- 3) Projeção dos Demonstrativos Contábeis – é o segmento do plano orçamentário que consolida todos os orçamentos. Compreende as projeções da Demonstração de Resultados do período orçamentário, do Balanço Patrimonial ao fim do período orçamentário e do Fluxo de Caixa.

Frezatti (2006) sugere ainda que a montagem do orçamento pode ser dividida em dois blocos: etapa operacional e etapa financeira.

A etapa operacional consiste nos planos que proporcionam condições de estruturação das atividades da organização, de maneira a integrar as atividades, as operações. Por sua vez, a etapa financeira corresponde à tradução de todas as atividades para uma mesma linguagem comum, no caso,

a monetária. A caracterização da etapa financeira é a existência dos demonstrativos contábeis, ou seja, o balanço, a demonstração de resultados e o fluxo de caixa (FREZATTI 2006, p.51)

A etapa operacional inclui planos de marketing, plano de suprimentos, produção e estocagem, plano de investimentos no ativo permanente e plano de recursos humanos.

Após a elaboração do plano orçamentário, vem a etapa da comparação periódica dos resultados efetivos com os planejados. Comparar, regularmente, os resultados reais com o orçado, faz parte da função de controle.

Controle orçamentário, consoante com Frezatti (2006, p.80), “é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”.

Nessa etapa, são identificadas e analisadas as variações ocorridas, entre o que foi planejado e o real, corrigidos erros detectados e ajustado o plano orçamentário, se necessário, para garantir o processo de otimização do resultado e eficácia empresarial.

O orçamento deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e controle dos resultados. Seu ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, criando sinergia em busca dos melhores resultados.

Porém a utilidade desse sistema esbarra nos seguintes obstáculos. Segundo Sanvicente e Santos (1995, p. 24):

- a) Os dados contidos no orçamento não passam de estimativas, estando, assim, sujeitos a erros maiores ou menores, conforme a sofisticação do processo de estimação e a própria incerteza inerente ao ramo de operações da empresa. Entretanto, se a finalidade é planejar, nada pode ser feito para eliminar inteiramente qualquer margem de erro.
- b) O custo do sistema. É claro que essa técnica não pode ser usada com a mesma intensidade e complexidade por empresas de todos os tamanhos, ou seja, nem todas as empresas contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado em supervisão de orçamentos e desviar tempo do pessoal de linha para planejar e elaborar orçamentos.

Sobre estas limitações, TUNG (1983, p.45), enfatiza que “qualquer plano orçamentário, portanto, por melhor que seja, tem suas limitações”. O orçamento empresarial baseia-se em estimativas, portanto está sujeito a grandes e pequenos erros, segundo a sofisticação do processo de estimação e a incerteza referente ao ramo de operações da empresa no cenário macroeconômico.

3.4 Práticas Atuais

Nesta seção, será apresentada uma revisão da teoria acerca das práticas, denominadas neste trabalho, de atuais, descrevendo suas origens e seus principais fundamentos e aplicações.

3.4.1 Valor Econômico Agregado (EVA)

O conceito de valor econômico não é uma idéia nova como medida de desempenho.

Joel M. Stern (citado por Ehrbar, 1999) esclarece que a gênese teórica do EVA é encontrada no modelo econômico do valor para a empresa, criado pelos Prêmios Nobel Merton H. Muller e Franco Modigliani. Complementa que o EVA também deve muito ao trabalho pioneiro sobre comportamento organizacional e custos de agenciamento de Michael C. Jensen e de William H. Meckling.

Porém a transformação de tais trabalhos teóricos em um sistema gerencial prático e conciso coube aos fundadores da empresa de consultoria Stern Stewart & Co – Joel Stern e G. Bennet Stewart III, no início da década de 1990.

Malvessi (2000, p. 42), sobre esse aspecto, comenta o seguinte:

O livro *The Quest for Value*, de G. Bennett Stewart, III de, 1991, e o artigo *The Real Key to Creating Wealth*, publicado pela revista *Fortune*, em setembro de 1993, representam o marco inicial da metodologia de mensuração da criação de valor ao acionista – MVA e EVA.

De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002), esse conceito foi registrado pela Stern Stewart, visto que os sócios dessa consultoria americana tiveram o bom senso de patentear tal metodologia, com o nome de EVA, tornando-se, desta maneira, dona de uma das marcas mais bem sucedidas do mercado empresarial.

3.4.1.1 Principais Fundamentos e Aplicações

Segundo Stewart III (2005, p. 117), “a real medida de desempenho que apropriadamente leva em consideração todas as maneiras pelas quais o valor corporativo pode ser agregado ou perdido é o valor econômico agregado (EVA)”. O EVA é uma medida de receita residual, que subtrai o custo do capital dos lucros operacionais gerados em um empreendimento.

Uma de suas maiores contribuições foi evidenciar que o Capital Próprio tem um custo, demonstrando que a empresa precisa ganhar o suficiente para cobrir não somente o custo com Capital de Terceiros, mas também o custo do Capital Próprio.

A principal diferença entre o EVA e as medidas de lucro convencionais é que o EVA é um indicador de lucro “econômico”, ao contrário do lucro “contábil”. Baseia-se na idéia de que um negócio, para gerar o que os economistas chamam de “renda”, (rents) (isto é, retorno anormal sobre um investimento), as receitas devem ser suficientes para cobrir não somente todos os custos operacionais, mas também os custos de capital (incluindo o custo de financiamento do capital próprio). Não há criação de riqueza para os investidores quando não há geração de lucro no sentido econômico. (YOUNG; O' BYRNE, 2003, p. 44)

A metodologia com foco na criação de valor adicionado (ou agregado) ao acionista é um instrumento para uso gerencial e estratégico de avaliação econômico financeira, que busca a mensuração e a análise das decisões tomadas pelos gestores da empresa, bem como a projeção de cenários futuros.

Stewart (2005, p. 131) define que o valor econômico agregado (EVA) é “a medida que contabiliza de forma apropriada todas as complexas transações envolvidas na criação de valor”. É computado tomando-se a diferença entre a taxa de retorno sobre o capital r e o custo do capital c e, então, multiplicado-a pelo valor econômico-contábil do capital destinado ao empreendimento:

$$\text{EVA} = (r - c) \times \text{capital}$$

$$\text{EVA} = (\text{taxa de retorno} - \text{custo de capital}) \times \text{capital}$$

Também pode ser calculado da seguinte maneira:

	Vendas Líquidas
-	Despesas Operacionais
=	Lucro Operacional (ou lucro antes das despesas financeiras e do imposto de renda =

	EBIT
-	Imposto de Renda
=	Lucro Operacional líquido após imposto de renda (NOPAT)
-	Custo do Capital (capital investido x custo do capital)
=	EVA

Fonte: Young e O' Byrne (2003, p.44)

Portanto, há a criação de valor quando o *NOPAT* for maior que o custo do capital aplicado no negócio. Da mesma maneira, há destruição de valor quando o *NOPAT* for insuficiente para cobrir o custo do capital requerido pelos investidores e acionistas.

Outro ponto a destacar é que o EVA é mais do que um sistema de medição. É também um instrumento para alterar o comportamento gerencial, que faz os gerentes pensarem diferentemente sobre seu trabalho.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (p. 191, 2002) esclarecem que “a verdadeira chave para o sucesso de estrutura do EVA reside na utilização de suas melhorias num tipo de remuneração variável único, que ativa a imaginação e a iniciativa de gerentes e funcionários”.

Esquemas convencionais de incentivos atrelam os bônus à obtenção de metas negociadas com a alta administração, deturpando o planejamento e o orçamento, por encorajar a administração a subavaliar suas projeções e, por consequência, obter resultados abaixo do real potencial do seu negócio.

Sobre isto, Ehrbar (1999, p.75) observa que:

Pessoas constituem o único fator de produção que inspira todos os demais. Tudo o que a empresa cria de valor é sempre em função da maneira pela qual seu pessoal aplica suas energias e idéias ao capital e às matérias-primas para criar bens e serviços que outros desejam; e como as pessoas realizam suas tarefas é determinado pela maneira com que você as trata e paga. Isto significa que a medida precisa do EVA e sua transformação em ponto focal de planejamento e análise não bastam. Quando medimos o desempenho de uma forma, mas pagamos as pessoas em alguma outra base, a maioria delas fará uma educada reverência na direção da medida de desempenho e marchará na direção recompensada pelo sistema de incentivo.

Dessa maneira, os objetivos dos acionistas serão alinhados com os dos gerentes, para que estes pensem, ajam e sejam remunerados como donos da empresa.

Assim, a utilização dessa metodologia pode auxiliar os executivos a levarem suas organizações a um nível mais próximo do objetivo de criação de valor para o acionista, além

de transformá-lo em base para um plano de incentivo como forma de motivar os gerentes a pensar e agir como proprietários.

3.4.2 *Balanced Scorecard (BSC)*

Desenvolvido no início de 1990 por Robert S. Kaplan e por David Norton, seu objetivo inicial era ampliar o conjunto de medidas de desempenho empresarial, até aquele momento baseadas principalmente em indicadores financeiros, os quais se mostravam incapazes de avaliar adequadamente o valor criado pela utilização dos ativos intangíveis da organização.

O *Balanced Scorecard*, também conhecido como painel equilibrado de indicadores, é um conceito desenvolvido por Robert Kaplan, professor da *Harvard Business School*, e David Norton, presidente do *Renaissance WorlWide Strategy Group*, que constataram a incapacidade dos indicadores contábeis financeiros de medir as atividades criadoras de valor relacionadas principalmente com os ativos intangíveis como as habilidades, competências e tecnologia da informação. (CREPALDI, 2004, p.302)

Kaplan e Norton (2001, p.13) comentam que, quando do lançamento do BSC,

[...] partiram da premissa de que a confiança exclusiva em indicadores financeiros estava induzindo as empresa a opções errôneas. As mensurações financeiras são indicadores defasados; concentram-se em resultados, nas conseqüências de ações passadas. A dependência única em relação aos indicadores financeiros promoveu comportamentos que sacrificavam a criação de valor de longo prazo pelo desempenho de curto prazo. A abordagem do *Balanced Scorecard* preservou as mensurações de desempenho financeiro, os indicadores retardatários, mas as complementou com a mensuração de outros vetores do desempenho financeiro futuro.

As primeiras publicações sobre o tema aconteceram em 1992. Todavia a obra que disseminou amplamente o BSC foi lançada, em 1996, pela *Harvard Business School Press*, sob o título *The Balanced Scorecard* e, desde então, vem servindo como referência inovadora nos processos administrativos e gerenciais das organizações.

3.4.2.1 Principais Fundamentos e Aplicações

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 152), “a avaliação de ativos intangíveis e capacidades da empresa seria particularmente útil, visto que, para o sucesso das empresas da era da informação, eles são mais importantes do que os ativos físicos e tangíveis”.

Buscando medir os ativos intangíveis, restando paralelamente as medidas de desempenho passado, o *Balanced Scorecard* vem remediar a ineficiência da contabilidade financeira complementando com a medição de três perspectivas adicionais:

- Cliente: identificação sob a perspectiva do cliente e dos segmentos de mercado onde a empresa estará. A perspectiva de cliente inclui medidas básicas que representam os resultados das estratégias formuladas como: satisfação do cliente, obtenção de novos clientes, rentabilidade, participação no mercado, entregas no prazo, novos produtos e serviços.
- Processo Empresarial Interno: a mensuração do processo empresarial interno enfatiza medidas para os processos de maior impacto para o cliente e alcança os objetivos financeiros da organização.
- Aprendizagem e Crescimento: identificação da necessidade da empresa em melhorar sua capacidade em processos internos que agregam valores aos clientes e acionistas (satisfação, retenção, treinamento e sistema favorável).

“Conclui-se, então, que as empresas precisavam de um *Balanced Scorecard*, composto tanto de medidas financeiras quanto de medidas não financeiras, para manter ou expandir seu poder de competição no ambiente corporativo do mundo dos negócios das últimas décadas”. (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2002, p.152).

O poder do *Balanced Scorecard* evidencia-se quando deixa de ser apenas um sistema de medidas para se transformar em um sistema de gestão estratégica e passa a ser utilizado para alinhar as metas departamentais e pessoais à estratégia.

Sobre esse assunto, Kaplan e Norton (1997, p. 11-15) afirmam que “o principal objetivo do BSC está no alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa por meio das seguintes ações”:

- Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia: o processo de *scorecard* tem início com trabalho de equipe da alta administração para traduzir a estratégia de sua unidade de negócios em objetivos estratégicos específicos. Tais objetivos devem ser concatenados em um diagrama simples que mostre a relação de causa e efeito nas diferentes perspectivas de negócio da

organização: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. (mapa estratégico). Para cada objetivo devem ser identificadas as medidas ou indicadores de desempenho, a fim de que seja simples e rápida a mensuração de desempenho nos diversos níveis e que a análise da performance da organização seja menos subjetiva.

- Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicos: os objetivos e medidas estratégicos são transmitidos à empresa de diversas formas, como jornais internos, quadro de avisos, contatos pessoais e outros. A comunicação serve para mostrar a todos os funcionários os objetivos críticos que devem ser alcançados para que a estratégia da empresa seja bem sucedida.
- Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas: O balanced scorecard produz maior impacto ao ser utilizado para induzir a mudança organizacional. Os altos executivos deverão estabelecer metas que, se alcançadas, transformarão a empresa. As metas deverão representar uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócios.
- Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico: O quarto processo gerencial incorpora ao balanced scorecard um contexto de aprendizado estratégico. Este é, segundo os autores, o aspecto mais inovador e importante de todo o método. Este processo cria instrumentos para o aprendizado organizacional em nível executivo.

O *Balanced Scorecard*, portanto, fornece um critério para definir o que deve ser medido e gerido e fornece um modelo de gestão pelo qual a empresa pode definir o que deve ser medido e gerido.

A metodologia consiste oferecer um conjunto de medidas balanceadas, sem desconsiderar as medidas financeiras tradicionais, complementando-as com medidas operacionais. Requer, também que sejam estabelecidas medidas que indiquem se a estratégia delineada pela organização está sendo implantada e executada satisfatoriamente.

3.4.3 Teoria das Restrições (TOC)

A teoria das restrições foi desenvolvida na década de 1970, pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, após se envolver com problemas da logística de produção.

Segundo Corbett Neto (1997, p. 37), “Goldratt não conhecia nada de administração, mas isso não o impediu de usar os métodos de solução de problemas que aprendeu na Física para tentar resolver os problemas de uma linha de produção”.

A teoria das restrições pode ser entendida como uma ampliação do pensamento da tecnologia da produção otimizada, pois se utiliza em grande parte de sua teoria. O próprio Goldratt afirma que a teoria das restrições é mais geral do que a tecnologia da produção otimizada, englobando-a. A

teoria das restrições rompe as barreiras do sistema produtivo e generaliza, para a empresa como um todo, o pensamento da otimização, contemplando assim o conjunto de restrições globais (financeiras, mercadológicas, produtivas, etc.) (GUERREIRO, 1996, p.13)

Goldratt, então, dedicou-se a elaborar mais o seu método e a disseminá-lo, publicando no começo da década de 1980 um livro sobre sua teoria.

“O livro, *A Meta*, foi escrito na forma de um romance e mostra a dificuldade de um gerente de fábrica em administrar sua empresa. No desenrolar da história, o gerente vai descobrindo os princípios da teoria de Goldratt, e a empresa recupera sua competitividade”. (CORBETT NETO, 1997, p.37)

Nesse livro, Goldratt critica os métodos de administração tradicionais, principalmente, a contabilidade de custos.

3.4.3.1 Principais Fundamentos e Aplicações

A ênfase essencial das idéias de Goldratt é que o alvo da maioria das empresas é ganhar dinheiro, agora e no futuro, ou seja, esta é a meta de toda organização com fins lucrativos.

Tem como base fundamental o seguinte princípio: qualquer sistema tem ao menos uma restrição, do contrário, este sistema poderia produzir uma quantidade infinita do seu produto.

Segundo Goldratt (1992, p.48), “restrição é qualquer coisa que limita um melhor desempenho de um sistema, como o elo mais fraco de uma corrente, ou ainda, alguma coisa que não se tem o suficiente”.

A TOC desqualifica o uso de medidas físicas para a avaliação de desempenho, ao insistir na utilização de medidas financeiras e fazer duras críticas às medidas não financeiras.

Tente medir por três ou mais medidas não financeiras e você basicamente terá perdido todo o controle. As medidas financeiras são equivalentes a anarquia. Você não pode comparar maçãs, laranjas e bananas e definitivamente não relaciona-las com o resultado final! A meta é fazer dinheiro. Cada medida deve, por definição, conter o significado de dinheiro (GOLDRATT, 1992, p.50)

“A meta de uma empresa ‘é a rentabilidade do capital do acionista’”, segundo Corbett Neto (1997, p.43). O autor refere que, para fazer a ponte entre o Lucro Líquido e o Retorno

sobre o Investimento, a Teoria das Restrições apresenta três medidas, que têm de ser puramente financeiras, para mostrar se a empresa está indo em direção à sua meta ou não. Nessa linha de pensamento, todo o processo de filosofia empresarial deve estar centrado nas receitas e não nas despesas e custos. As despesas e custos são apenas recursos para produzir receitas e ganhos.

Assim, Goldratt (1992, p. 17) estabeleceu na TOC as seguintes medidas:

- Ganho (G) é o índice pelo qual o sistema gera dinheiro através das vendas. É definido como ganho, todo o dinheiro que entra na empresa através das vendas, subtraindo-se o que ela pagou a seus fornecedores pelos itens que constituíram o produto vendido, sendo entendido como dinheiro gerado pela empresa, pois o dinheiro pago aos fornecedores é gerado pelas outras empresas.
- Inventário (I) é “todo o dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que pretende vender”. Os investimentos em equipamentos e instalações também são considerados Inventário, pois é o investimento feito pela empresa para tornar possível a venda dos produtos e também são passíveis de ser vendidos.
- Despesa Operacional (DO) é compreendida como todo o dinheiro que "temos de colocar constantemente dentro da máquina para mover suas engrenagens", como por exemplo, salários, desde o presidente da empresa até a mão-de-obra direta, aluguéis, luz, encargos sociais, depreciações etc. A TOC não os classifica em custos fixos, variáveis, indiretos, diretos etc. A despesa operacional é simplesmente todas as outras contas (despesas) que não entraram no ganho ou no investimento.

Os cinco passos da TOC que constituem um processo cíclico de aprimoramento contínuo e que tem como principal função identificar, controlar e gerenciar da melhor maneira possível as restrições, conforme Goldratt (1993, p.350), são:

- 1) identificar as restrições do sistema
- 2) decidir como explorar as restrições do sistema.
- 3) subordinar o resto à decisão anterior
- 4) elevar as restrições do sistema
- 5) se, num passo anterior, uma restrição for eliminada, volta-se ao primeiro passo, mas não se pode permitir que a inércia gere uma restrição no sistema.

Goldratt instrui, com base nos cinco passos acima, a técnica de sincronização da produção da Teoria das Restrições, “*Drum-Buffer-Rope*”, ou seja, tambor-pulmão-corda.

Guerreiro (1995) ensina que o Tambor é entendido como o elemento que dita o ritmo da produção. Os Pulmões são inventários na forma de intervalos de tempo, localizados em posições estratégicas, com o objetivo de proteger o programa de produção contra potenciais interrupções do processo de produção (quebras, atrasos,...). A Corda é um mecanismo que

força todos os elementos do sistema a não ultrapassar o ritmo definido pelo Tambor, mesmo quando a capacidade não esteja sendo totalmente utilizada.

3.4.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.15), “os sistemas de custeio baseados na atividade (sistemas ABC) surgiram em meados da década de 80 com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos [...]”

O sistema ABC permite que os custos de produção sejam direcionados, primeiramente, a atividades e processos e, depois, a produtos, proporcionando aos gestores um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.

Porém há autores que asseguram que esse método de custeio passou a ser efetivamente conhecido e usado na década de 1960.

Num artigo de grande repercussão no meio acadêmico, ao tratar do critério ABC, Johnson nos ensina que um critério semelhante ao critério ABC foi implantado, a partir de 1963, na *General Electric*. O estudo foi recomendado para controlar e administrar o crescimento preocupante dos custos indiretos na indústria, por causa de sua repercussão na determinação dos custos de produção. Para atender a uma melhor administração dos custos indiretos, a GE propôs uma nova técnica para controlar as *atividades* que estavam causando os custos. (LEONE, 1994, p. 253)

Leone (1994) informa que, posteriormente, essa técnica foi aperfeiçoada e sistematizada pelo professor Robin Cooper, da *Harvard University*, durante os anos 1970. A partir de 1980, o emprego do critério foi desenvolvido por firmas americanas de consultoria.

A chegada do ABC no Brasil é datada de 1989. Nakagawa (1994, p. 41) argumenta que, “no Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, onde esta matéria é lecionada tanto no nível de graduação como no de pós-graduação”.

3.4.4.1 Principais Fundamentos e Aplicações

“O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. (MARTINS, 2001, p. 93)

Os procedimentos de aplicação dos custos indiretos de produção aos produtos, por meio de percentuais de absorção baseados em algum critério de rateio, produz erros na atribuição de consumo de recursos dos departamentos indiretos para os produtos, provocando distorções na formação dos preços de venda com base nos custos de fabricação.

Martins (2001) comenta a importância de um tratamento adequado na alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar, hoje, enormes distorções.

De acordo com Horngreen, Sundem e Stratton (2004, p. 116),

Os sistemas ABC primeiro acumulam custos indiretos para cada uma das atividades da área que está sendo custeada (uma área pode ser uma fábrica, um departamento, uma função da cadeia de valor ou a organização inteira). Então eles atribuem os custos das atividades aos produtos, serviços ou outros objetos de custos que exigiram aquela atividade. Uma das diferenças mais importantes entre os sistemas de custeio tradicional e baseado em atividade é a extensão das locações.

As etapas do custeio baseado nas atividades segue as seguintes etapas, segundo Martins (2001, p. 100):

- 1) Identificação das atividades Relevantes – uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. Assim, o primeiro passo, para o custeio ABC, é a identificação das atividades relevantes dentro de cada departamento.
- 2) Atribuição de Custos às Atividades – o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la
- 3) Identificação e Seleção dos Direcionadores de Custos – a grande diferença que distingue o ABC do sistema tradicional é a maneira como ele atribui os custos aos produtos. O grande desafio nesta etapa está na escolha dos direcionadores de custos, que é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Deve refletir a causa básica da atividade, conseqüentemente, da existência de seus custos
- 4) Atribuição dos Custos das Atividades aos Produtos

Inicialmente, o ABC foi desenvolvido para melhorar as informações de custos, oferecendo maior precisão no custeio dos produtos. Porém, com sua evolução, essa ênfase voltou-se para os processos empresariais, para a análise de desempenho, bem como para o gerenciamento de atividades.

3.4.5 Gestão Econômica (GECON)

O sistema de gestão econômica – GECON – foi desenvolvido por uma equipe de pesquisadores do NÚCLEO GECON com apoio da Fipecafi, uma fundação ligada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

“É um modelo gerencial de vanguarda já testado em algumas empresas do país, contemplando o sistema de gestão e o sistema de informações que lhe dá o necessário suporte”. (CATELLI, 2001, p.30)

Esse sistema começou a ser estruturado, segundo Guerreiro (1996, p. 77), “pelo professor Armando Catelli, no final dos anos setenta, a partir de suas reflexões sobre as necessidades de gestão empresarial, tanto em termos da lógica do processo decisório, quanto de informações requeridas pelos gestores responsáveis pelo processo de tomada de decisão”.

O autor complementa que, já naquela época, o professor Catelli tinha observado que a contabilidade de custos tradicional, fundamentada nos princípios de contabilidade voltados ao atendimento dos requisitos informativos formais, societários e fiscais, tinha pouca relevância para o processo de tomada de decisões.

3.4.5.1 Principais Fundamentos e Aplicações

Catelli (2001) ensina que o sistema de gestão no modelo GECON diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e um processo de planejamento estratégico, que busca, em última instância, a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.

Dessa forma, o GECON pode ser visto como um modelo conceitual de administração voltado à tomada de decisão, baseado no resultado econômico das transações que ocorrem no âmbito da empresa. O sistema incorpora um conjunto de conhecimentos integrados, que visam à eficácia empresarial.

Segundo Guerreiro (1996, p.77), “o GECON é estruturado dentro de uma concepção holística e compreende a integração dos seguintes elementos”:

- modelo de gestão (princípios, crenças e valores que orientam e impactam as diversas variáveis empresariais, notadamente o processo de tomada de decisão);
- modelo de decisão (modelo relativo ao processo de tomada de decisão);
- modelo de mensuração do resultado (modelo relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos decorrentes de decisões planejadas e realizadas);
- modelo de informação (modelo relativo ao processo de geração de informações gerenciais)

O GECON adota um sistema diferenciado em relação aos demais modelos existentes, tendo seu foco nos impactos econômicos e utilizando o resultado econômico como melhor indicador da eficácia organizacional. Surgiu da necessidade de reformulação dos modelos de gestão tradicionais, incorporando características mais voltadas à nova realidade empresarial.

3.5 Síntese do Capítulo

Neste capítulo, foram apresentados alguns aspectos com relação à Controladoria e as principais práticas que servem de apoio a ela.

A Controladoria pode ser definida sobre dois enfoques: como ramo do conhecimento, responsável pelo estabelecimento de bases teóricas e conceituais, adotando um conjunto de princípios e métodos de várias ciências, como a Administração, Economia e Contabilidade e como órgão administrativo, com a finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório, apoiando e fornecendo subsídios para os gestores no Processo de Gestão das organizações.

Foram demonstradas também sua missão e as funções na ótica de diversos autores. Sua missão é a de otimizar os resultados econômicos da empresa, procurando garantir sua continuidade. Entre suas funções, destaca-se que a Controladoria deve organizar e reportar

dados e informações para a tomada de decisões, além de manter monitoramento das diversas atividades das organizações.

Para atuar nessa área, várias são as qualificações e habilidades exigidas do profissional, entre elas, conhecimento em contabilidade e finanças, sistemas de informações gerenciais, além de ter como característica ser um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócios.

Foram apresentadas duas pesquisas, que mostraram que a formação acadêmica mais exigida pelas empresas para atuar na Controladoria é a de Contador.

Foram descritas também algumas práticas utilizadas pelos profissionais de Controladoria para o cumprimento da missão e função desta área.

Foram discutidas algumas práticas tradicionais como a Contabilidade de Custos, a Análise das Demonstrações Contábeis e o Orçamento Empresarial, além de mostrar práticas atuais como Valor Econômico Agregado (EVA), *Balanced Scorecard* (BSC), a Teoria das Restrições (TOC), Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Gestão Econômica (GECON), recorrendo sobre seus principais fundamentos e aplicações.

No próximo capítulo, serão tratados os aspectos empíricos da pesquisa.

4 METODOLOGIA DE PESQUISA

Selltiz et al.(1965, p.5) afirmam que “O objetivo da pesquisa é descobrir respostas para perguntas através do emprego de processos científicos”. Portanto, neste capítulo, é descrita e discutida a metodologia da presente pesquisa, em que é evidenciada a natureza empregada na abordagem e na solução do problema estudado.

4.1 Tipo de Pesquisa

“Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos” (GIL, 2002, p. 17).

O primeiro passo na formulação, segundo Selltiz et al. (1965, p. 39), “é a descoberta de um problema que precisa ser solucionado. Sem esse passo, a pesquisa não pode caminhar”.

Neste contexto, o presente trabalho procura contribuir com a construção do conhecimento, tendo como problema de pesquisa a verificação do ensino das práticas atuais de Controladoria nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, das Instituições de Ensino Superior (IES) de Minas Gerais.

Quanto à abordagem do problema, recorreu-se a pesquisa qualitativa.

As pesquisas que se utilizam de abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos. (OLIVEIRA, 2001, p.117)

De acordo com os objetivos estabelecidos, o estudo tem como característica a pesquisa descritiva, que, segundo Santos (1999, p. 26), “é um levantamento das características conhecidas, componentes do fato/fenômeno/problema. É normalmente feita na forma de levantamentos ou observações sistemáticas do fato/fenômeno/problema escolhido”.

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. (GIL, 2002, p.42),

O procedimento adotado para a coleta dos dados no presente trabalho foi a pesquisa documental.

Conforme Santos (1999, p. 29),

[...] documentos são as fontes de informações que ainda não receberam organização, tratamento analítico e publicação. São fontes documentais as tabelas estatísticas, relatórios de empresas, documentos informativos em repartições públicas, correspondência pessoal ou comercial etc.

A pesquisa documental, segundo Gil (2002, p. 45) “vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos de pesquisa”.

Gil (2002) ainda comenta que a pesquisa documental abrange uma série de vantagens:

- primeiramente, há que se considerar que os documentos constituem fonte rica e estável de dados.
- outra vantagem está em seu custo, tornando-se insignificamente baixo, quando comparado com de outras pesquisas.
- não exige contato com os sujeitos da pesquisa, pois, em muitos casos, o contato com os sujeitos é difícil ou até mesmo impossível.

Neste trabalho, foram analisados os planos de ensino das disciplinas que abordam conteúdos de Controladoria, dos cursos de Ciências Contábeis das IES, de Minas Gerais.

4.2 Corpus de Pesquisa

Segundo Bauer et al (2002, p. 39),

Toda pesquisa social empírica seleciona evidências para argumentar e necessita justificar a seleção, que é a base de investigação, descrição, demonstração, prova ou refutação de uma afirmação específica. Na prática, os pesquisadores, muitas vezes, tentam justificar o racional de uma amostragem que parece distorcida, como se fosse uma analogia. Nós propomos a “construção de um *corpus*”, como um princípio alternativo de coleta de dados.

Para os autores, a construção de um *corpus* garante a eficiência que se ganha na seleção de algum material para caracterizar o todo.

O primeiro passo para a construção do *corpus* da presente pesquisa foi identificar a quantidade de cursos de Ciências Contábeis, oferecidos no Estado de Minas Gerais.

Existem 98 cursos de graduação em Ciências Contábeis em Minas Gerais (Anexo A), conforme informa o *site* do INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (www.inep.gov.br) –, cuja distribuição espacial pode ser visualizada no Gráfico 4.01.

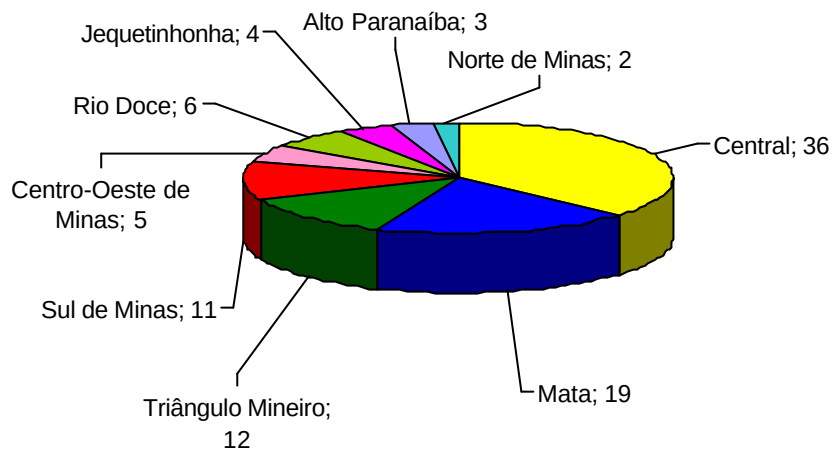


Gráfico 1 – Distribuição dos cursos por região

Fonte: www.inep.gov.br, acesso em 20/06/2006

Os cursos são oferecidos por 71 instituições, cujo perfil é composto de seis instituições públicas e 65 privadas. Vale esclarecer que uma mesma instituição oferece o curso em cidades diferentes e portanto o número de cursos oferecidos é maior que o número de IES.

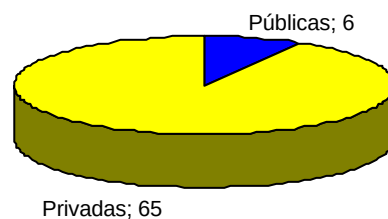


Gráfico 2 – Categoria das Instituições de Ensino Superior

Fonte: www.inep.gov.br, acesso em 20/06/2006

Após essa identificação, foi pesquisado o *site* de cada IES que oferece os cursos de Ciências Contábeis, verificando se estavam disponíveis:

- os planos de ensino
- as ementas das disciplinas do curso
- nome, telefone e endereço eletrônico (*e-mail*) do coordenador do curso.

Apenas nove IES disponibilizam em seu *site* os planos de ensino e 32 oferecem a ementa do curso e os dados do coordenador.

As demais não possuem nenhuma dessas informações. Assim, buscou-se efetuar ligações telefônicas, solicitando o nome do coordenador do curso e *e-mail* para contato.

Em seguida, foram definidas as disciplinas cujos planos de ensino deveriam ser solicitados aos coordenadores de cursos das IES pesquisadas.

Foram solicitadas as disciplinas que possuem como enfoque os conteúdos de orçamento empresarial, contabilidade de custos, análise das demonstrações contábeis, além das disciplinas de Contabilidade Gerencial e Controladoria. Também foram solicitadas os planos de ensino das disciplinas Tópicos Contemporâneos de Contabilidade e Administração Financeira.

Com tais informações, foi enviada uma carta (Apêndice A) solicitando os planos de ensino aos coordenadores das IES pesquisadas, via *e-mail*, no período de novembro 2006 a janeiro de 2007.

Houve resposta de 27 coordenadores, que enviaram os planos solicitados. Desta forma, o *corpus* de pesquisa é constituído dos planos de ensino de 36 cursos, sendo 27 que enviaram via *e-mail* e nove que foram obtidos nos *sites* das IES pesquisadas, representando 37% do total de 98 cursos oferecidos.

4.3 Método de Análise

Analisar os dados qualitativos, consoante com Ludke et al (1986, p. 45), significa “trabalhar todo o material obtido durante a pesquisa, ou seja, os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, as análises de documentos e as demais informações disponíveis”.

Os documentos que compõem o *corpus* de pesquisa do presente trabalho são os planos de ensino das disciplinas que abordam os conteúdos de apoio à Controladoria, e a sua análise foi feita por meio da análise de conteúdo.

Para Bauer et al (2002, p. 190),

A análise de conteúdo é apenas um método de análise de texto desenvolvido dentro das ciências sociais empíricas. Embora maior parte das análises clássicas de conteúdo culminem em descrições numéricas de algumas características do *corpus* do texto, considerável atenção está sendo dada aos “tipos”, “qualidades”, e “distinções” no texto, antes que qualquer quantificação seja feita. Deste modo, a análise de texto faz uma ponte entre o formalismo estatístico e a análise qualitativa dos materiais.

Após o recebimento do material, os planos de ensino foram separados e classificados em cinco grupos de acordo com os conteúdos: Orçamento Empresarial, Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Gerencial e Controladoria.

Depois de classificados por disciplinas, foram analisados os seguintes conteúdos dos documentos: denominação da disciplina, conteúdos ministrados, bibliografia básica, carga horária e período em que é ministrada a disciplina.

Os ensinamentos dos conteúdos de Controladoria estão segmentados em disciplinas com diversas denominações. Assim, o estudo revelou diferentes nomenclaturas, as quais estão discriminadas na análise dos resultados.

Com relação à bibliografia básica, muitos cursos utilizam uma mesma obra, porém com edições e datas diferentes. Para simplificar a tabulação dos dados e a apresentação dos resultados, foi citado apenas o nome da obra, autor e editora, excluindo a data e a edição.

Na análise dos períodos em que são ministradas as disciplinas que possuem conteúdos de apoio à Controladoria, foram feitas as seguintes observações: 1º, 2º e 3º períodos são considerados como começo do curso; 4º e 5º períodos, meio do curso; e 6º período em diante, final do curso.

Há instituições que mantêm disciplinas com turmas em períodos anuais e outras em períodos semestrais. Na análise, foi feita uma média da carga horária total das disciplinas.

No próximo capítulo, será apresentada a pesquisa realizada nas IES de Minas Gerais e os resultados obtidos.

5 Análise dos Resultados

A pesquisa realizada envolveu 36 IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis em Minas Gerais. Assim, este capítulo tem por finalidade apresentar os resultados obtidos por meio da análise dos planos de ensino solicitados aos coordenadores dos cursos dessas instituições.

A análise e interpretação foram realizados sob a ótica dos planos de ensino solicitados aos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis e classificados por disciplinas – Controladoria, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis e Orçamento Empresarial.

Primeiramente, foram analisadas as diferentes denominações, os conteúdos ministrados, a bibliografia básica, a carga horária e o período em que são oferecidas as disciplinas citadas acima.

Esta primeira análise permitiu que fossem identificados se os conteúdos atuais estão sendo ministrados ou não pelas IES, servindo de suporte à análise que irá responder aos objetivos do presente trabalho.

Em seguida, foi feita a análise da abordagem feita pelas IES que ministram os conteúdos atuais - Valor Econômico Agregado (EVA), *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Baseado em Atividades (ABC), Teoria das Restrições (TOC) e modelo de Gestão Econômica (GECON) –, identificando o percentual de instituições de ensino que são oferecidos tais conteúdos, qual destes é mais abordado e em quais disciplinas e a bibliografia utilizada.

Com a presente análise, buscou-se responder à questão de pesquisa, atendendo aos objetivos propostos. Para proporcionar o devido suporte estatístico, os dados foram tabulados e trabalhados com a utilização do *Software Microsoft Excel*[®].

5.1 Análise dos Planos de Ensino

Esta seção é dividida por disciplinas em que foram analisadas as denominações, conteúdos ministrados, bibliografia utilizada, carga horária e o período em que é oferecida.

5.1.1 Controladoria

5.1.1.1 Denominação

A disciplina Controladoria é ministrada por 28 IES, dentre as 36 que compõe o *corpus* de pesquisa.

A disciplina não possui grandes variações na denominação, sendo encontradas quatro nomenclaturas diferentes. A denominação Controladoria é utilizada por 22 cursos, representando 74% do total das instituições que a oferecem.

As demais denominações são apresentadas na tabela 5. 01.

Tabela 1 – Denominação das disciplinas de Controladoria

Denominação da Disciplina	Número de Observações	Frequência
Controladoria	22	79%
Gestão de Controladoria	4	14%
Controladoria e Contabilidade Gerencial	1	4%
Controladoria e Gestão	1	4%
Total	28	100%

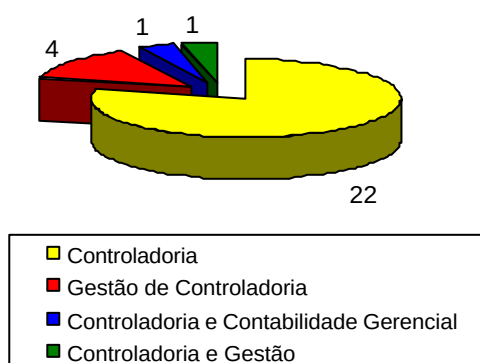


Gráfico 3 – Denominação das disciplinas de Controladoria

5.1.1.2 Conteúdos Ministrados

Ao analisar os planos de ensino da disciplina de Controladoria, verificou-se que não existe um padrão com relação aos conteúdos ministrados. São adotados 26 conteúdos diferentes entre os 28 cursos, sendo que nenhum deles é abordado por todas as instituições que oferecem a disciplina. Os cinco conteúdos mais mencionados são comentados a seguir.

O conteúdo Processo de Gestão é abordado por 79% cursos. Este conteúdo explica as fases planejamento, execução e controle, como suporte ao processo de tomada de decisão, além de mostrar a importância dos sistemas de informação contábil e gerencial.

A Contabilidade por Responsabilidades, citada por 39% dos cursos, expõe o conjunto de conceitos contábeis gerenciais que permitem a identificação, mensuração e acumulação dos eventos econômicos e atividades específicas para cada um dos gestores dentro da empresa.

Citado por 36% dos cursos, o *Balanced Scorecard* (BSC). O Planejamento Estratégico, apesar de fazer parte do Processo de Gestão, é abordado isoladamente deste conteúdo por 36% das instituições. O conteúdo mostra a importância da empresa em definir seus objetivos, bem como as ações requeridas para atingir tais objetivos.

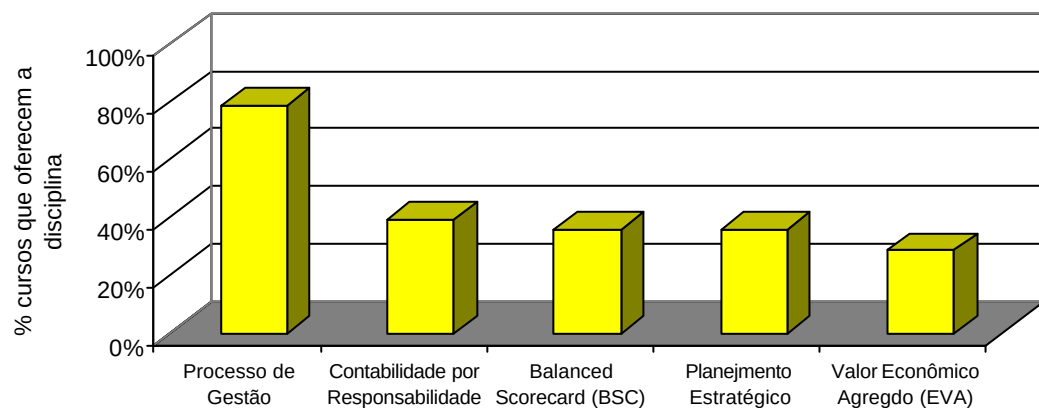
E o Valor Econômico Agregado (EVA), é oferecido dentro da disciplina de Controladoria, por 29% das instituições.

Além do *Balanced Scorecard* (BSC) e do Valor Econômico Agregado (EVA), comentados acima, os outros conteúdos ditos atuais também são ministrados nesta disciplina. O modelo de gestão econômica GECON é citado cinco vezes, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), duas vezes, e a Teoria das Restrições (TOC), abordada por uma instituição.

Alguns cursos também ministram alguns conteúdos das disciplinas de Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis e Orçamento Empresarial, dentro da disciplina de Controladoria. Outros ainda agregam conteúdos de outras áreas da administração, como Logística, Qualidade e Terceirização, como mostra a Tabela 5. 02.

Tabela 2 – Conteúdos ministrados na disciplina Controladoria

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Processo de Gestão	16	79%
Contabilidade por Responsabilidade	11	39%
Balanced Scorecard (BSC)	10	36%
Planejamento Estratégico	10	36%
Valor Econômico Agregado (EVA)	8	29%
Gesto de Orçamento	7	25%
Modelo de Gestão Econômica (GECON)	5	18%
Ponto de Equilíbrio	4	14%
Margem de Contribuição	4	14%
EBITDA	4	14%
Formação Preço de Venda	4	14%
Técnicas de Análise de Investimentos	3	11%
Métodos de Custeio	3	11%
Custeio ABC	2	7%
Análise de Indicadores Econômico Financeiros	2	7%
Determinação Estrutura Ativo e Passivo	2	7%
Lucro Empresarial e Variações de Preços	2	7%
Planejamento Tributário	2	7%
Análise Capital de Giro	1	4%
Custo Padrão	1	4%
Gestão de Impostos	1	4%
Noções de Logística	1	4%
Qualidade	1	4%
Terceirização	1	4%
Teoria das Restrições (TOC)	1	4%
VBM	1	4%

**Gráfico 4 – Conteúdos principais na disciplina Controladoria**

5.1.1.3 Bibliografia Básica

Os cursos que oferecem a disciplina Controladoria utilizam 29 obras diferentes para desenvolver seus conteúdos. Assim como na seção 5.1.1.2, é feita uma análise das cinco obras mais utilizadas.

A obra “Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON” (CATELLI) é a mais citada nos planos de ensino da disciplina Controladoria. Esta obra é um compêndio de assuntos relacionados com o modelo de Gestão Econômica GECON, na forma de artigos elaborados pelos professores e doutorandos em Controladoria e Contabilidade da USP. Apesar de ter sido citada por 11 instituições – 39% do total dos cursos que oferecem a disciplina –, apenas cinco cursos informaram que ministram este conteúdo.

A segunda obra mais utilizada é “Controladoria: seu papel na administração de empresas” (MOSIMANN E FISCH), adotada por 36% dos cursos. Esta obra discorre sobre o papel da controladoria no processo de gestão empresarial e explica as principais etapas deste processo. Como visto na seção 5.1.1.2, o conteúdo mais mencionado pelas instituições na disciplina Controladoria são justamente os Processos de Gestão detalhados nesta obra.

Utilizada por 32% dos cursos, a obra “Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos – estrutura – aplicação” (PADOVEZE) é mais ampla que as obras citadas anteriormente. O livro é dividido em oito partes, tendo como condutor o processo de gestão, e são apresentadas diversas ferramentas da contabilidade de custos, orçamento empresarial, avaliação de desempenho, *Balanced Scorecard* entre outros.

A obra “Controladoria: teoria e prática” (FIGUEIREDO e CAGGIANO), utilizada por 29% dos cursos, aborda os conteúdos mais tradicionais, como as ferramentas da contabilidade de custos, orçamento empresarial, além de conceitos da Administração Financeira como planejamento dos investimentos de capital.

Utilizada por 21% dos cursos, tem-se a “Controladoria de Gestão” (PEREZ JUNIOR), que aborda o planejamento estratégico, custo padrão, orçamento empresarial e análise das demonstrações contábeis.

As demais obras são apresentadas na tabela 5.03.

Tabela 3 – Bibliografia Básica utilizada na disciplina Controladoria

Conteúdos	Número de observações	Frequência
CATELLI, A. <i>Controladoria - Uma Abordagem da Gestão Econômica</i> . São Paulo: Atlas.	11	39%
MOSIMAN, C. P., FISCH, S. <i>Controladoria: seu Papel na Administração de Empresas</i> . São Paulo: Atlas.	10	36%
PADOVEZE, C. L. <i>Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação</i> . São Paulo: Pioneira Thomson Learning.	9	32%
FIGUEIREDO, S., CAGGIANO, P. C.. <i>Controladoria: Teoria e Prática</i> . São Paulo: Atlas.	8	29%
PEREZ JÚNIOR, J. H. et al. <i>Controladoria de Gestão: teoria e prática</i> . São Paulo: Atlas.	6	21%
HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Prentice Hall.	5	18%
GOMES, J. S.; AMAT, J. M. <i>Controle de gestão : uma abordagem contextual: texto e casos</i> . São Paulo, Atlas.	4	14%
NAVAGAWA, M. <i>Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação</i> . São Paulo: Atlas.	4	14%
OLIVEIRA, L. M., PEREZ JUNIOR, J. H., SILVA, C. A. S. <i>Controladoria Estratégica</i> . São Paulo: Atlas.	3	11%
SCHMIDT, P. (Org.). <i>Controladoria: agregando valor para a empresa</i> . Porto Alegre: Bookman.	3	11%
CREPALDI, S. A. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	2	7%
INDICIBUS, S. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	2	7%
KAPLAN, R., NORTON, D. P. <i>A estratégia em ação: Balanced Scorecard</i> . Rio de Janeiro: Campus.	2	7%
PADOVEZE, C. L. <i>Controladoria Básica</i> . São Paulo: Thomson.	2	7%
CAMPIGLIA, A. O.; CAMPLIGLIA, R. P. O. <i>Controles de gestão: controladoria financeira das empresas</i> . São Paulo: Atlas.	2	7%
ATKINSON, A. A. et al. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
CORONADO A.. <i>Controladoria no Atacado e Varejo</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
GOLDRATT, E. M. <i>A Síndrome do Palheiro</i> . Garimpendo informações num oceano de dados. São Paulo: Educador.	1	4%
GOLDRATT, E. M. e COX, J. <i>A Meta</i> . São Paulo: Educador.	1	4%
GOMES, J. S., SALAS, J. M. A. <i>Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
GUERREIRO, R. <i>A meta da empresa: seu alcance sem mistérios</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
HORNGREN, C. T. <i>Introdução a Contabilidade Gerencial</i> . Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil.	1	4%
MARTINS, E. <i>Contabilidade de Custos</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
NAVAGAWA, M. <i>Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
OLIVEIRA, D. P. R. <i>Planejamento Estratégico – conceitos, metodologia, práticas</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
PELEIAS, I. R. <i>Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões</i> . São Paulo: Saraiva.	1	4%
RAPPAPORT, A. <i>Gerando valor para o acionista: um guia para administradores e investidores</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%

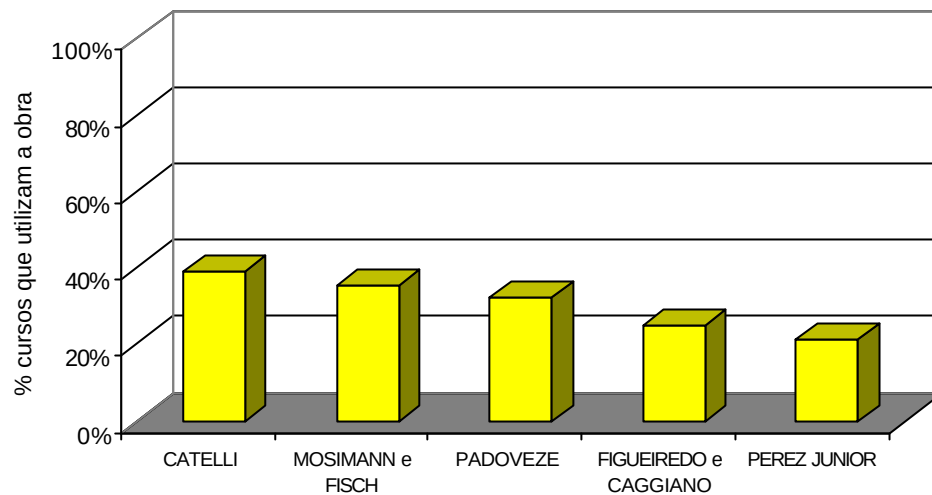


Gráfico 5 – Bibliografias principais na disciplina Controladoria

5.1.1.4 Carga Horária

As 28 instituições oferecem a disciplina Controladoria em períodos semestrais, com uma carga horária que varia entre 54 e 80 horas, com média de 71 horas.

Tabela 4 – Carga Horária das disciplinas de Controladoria

Carga Horária	Número de observações	Frequência
72 horas / semestre	15	54%
60 horas / semestre	5	18%
80 horas / semestre	4	15%
75 horas / semestre	3	11%
54 horas / semestre	1	4%
Total	28	100%

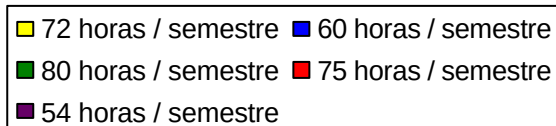
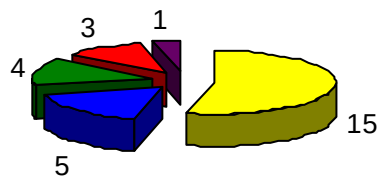


Gráfico 6 – Carga Horária das disciplinas de Controladoria

5.1.1.5 Período

A disciplina Controladoria é disponibilizada pela maioria das instituições nos períodos finais dos cursos, sendo que dezesseis oferecem a disciplina no 8º período, quatro no 7º e outras quatro no 6º período e uma apenas no 10º. Apenas três ministram a disciplina no meio do curso (4º período).

Tabela 5 – Períodos das disciplinas de Controladoria

Período	Número de observações	Frequência
8º	16	57%
6º	4	14%
7º	4	14%
4º	3	11%
10º	1	4%
Total	28	100%

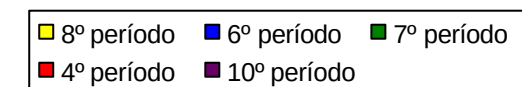
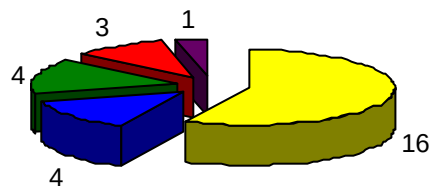


Gráfico 7 – Períodos das disciplinas de Controladoria

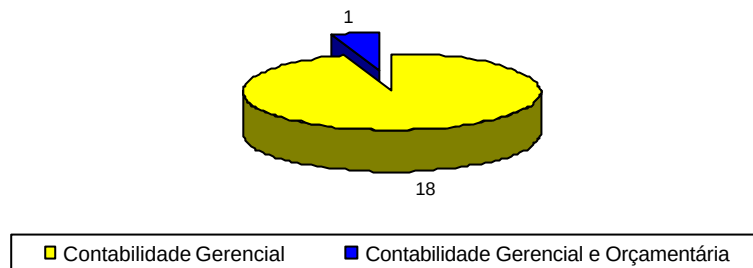
5.1.2 Contabilidade Gerencial

5.1.2.1 Denominação

Dos 36 cursos pesquisados, apenas dezenove ministram a disciplina Contabilidade Gerencial. Deste total, apenas uma instituição apresenta denominação diferente das demais – Contabilidade Gerencial e Orçamentária.

Tabela 6 – Denominação das disciplinas de Contabilidade Gerencial

Denominação da Disciplina	Número de Observações	Frequência
Contabilidade Gerencial	18	95%
Contabilidade Gerencial e Orçamentária	1	5%
Total	19	100%

**Gráfico 8 – Denominação das disciplinas de Contabilidade Gerencial**

5.1.2.2 Conteúdos Ministrados

Assim como na disciplina de Controladoria, as instituições que oferecem a disciplina Contabilidade Gerencial não apresentam um padrão com relação aos conteúdos ministrados, sendo que foram citados 25 conteúdos diferentes.

Dentre eles, encontram-se conteúdos que são ministrados nas disciplinas de Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis, Orçamento Empresarial e de Administração Financeira, conforme será exposto nos próximos tópicos.

Como todas as instituições oferecem as disciplinas de Contabilidade de Custos, e a maioria as de Análise das Demonstrações Contábeis, pode ocorrer de um mesmo curso estar abordando dois ou mais conteúdos em duas disciplinas diferentes.

O Ponto de Equilíbrio é o conteúdo mais referido nesta disciplina - 68% dos cursos. Esse conteúdo, também é ministrado na disciplina Contabilidade de Custos.

O segundo conteúdo mais abordado são as Técnicas de Análise de Investimentos, citado por 47% das instituições. Esse conteúdo dispõe de algumas técnicas para julgar se um projeto é aceitável ou para classificar projetos, como, por exemplo, o Valor Presente Líquido (VPL), a Taxa Interna de Retorno (TIR) e Payback. Esse conteúdo costuma ser ministrado nas disciplinas relacionadas com a Administração Financeira (Orçamento de Capital).

O conteúdo Lucro Empresarial e Variações de preço também é mencionado por 47% dos cursos. Outro conteúdo bastante citado nos planos de ensino dos cursos, 42% do total, é a Margem de Contribuição.

Também 42% dos planos de ensino referentes à Contabilidade Gerencial citam o ensino de Métodos de Custeio, conteúdo amplamente abordado nas disciplinas de Contabilidade de Custos, que demonstra alguns métodos de apropriação dos custos de produção aos produtos. Dentre esses métodos, podem-se citar como exemplo o Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Alguns cursos também oferecem os conteúdos atuais nessa disciplina – 37% discorrem sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e 16% os conteúdos de *Balanced Scorecard* (BSC) e Valor Econômico Agregado (EVA).

Tabela 7 – Conteúdos ministradas na disciplina de Contabilidade Gerencial

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Ponto de Equilíbrio	13	68%
Técnicas de Análise de Investimentos	9	47%
Lucro Empresarial e Variações de Preços	9	47%
Margem de Contribuição	8	42%
Métodos de Custeio	8	42%
Custeio ABC	7	37%
Análise de Indicadores Econômico Financeiros	7	37%
Gestão de Orçamento	7	37%
Custo Padrão	6	32%
Contabilidade por Responsabilidade	4	21%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	3	16%
Correção Monetária Integral	3	16%
Valor Econômico Agregado (EVA)	3	16%
Formação de Preço de Venda	3	16%
Consolidação Demonstrações Contábeis / Equivalência Patrimonial	2	11%
Conversão das Demonstrações Contábeis em Moeda Estrangeira	2	11%
Inflação da Empresa	2	11%
Métodos Quantitativos em Contabilidade	2	11%
Reavaliação de Ativos	2	11%
<i>Target Cost</i>	2	11%
ABM	1	5%
EBITDA	1	5%
Incorporação, Cisão e Fusão	1	5%
RKW	1	5%
Sistema de Acumulação de Custos	1	5%

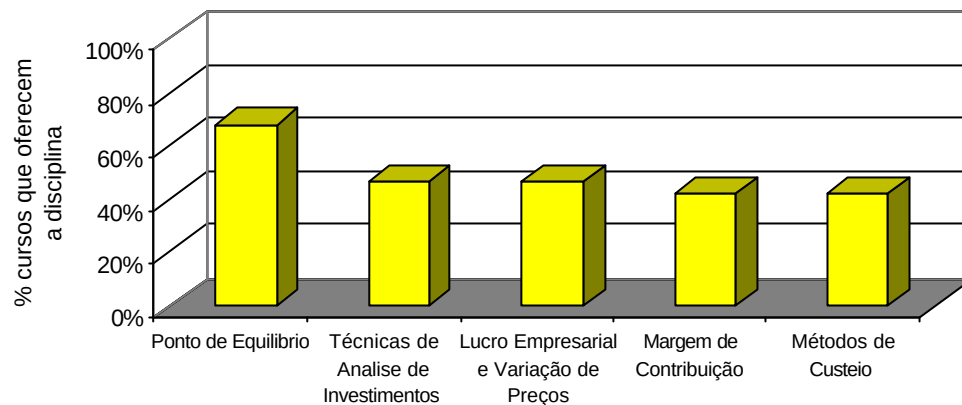


Gráfico 9 – Conteúdos mais ministrados na disciplina Contabilidade Gerencial

5.1.2.3 Bibliografia Básica

A quantidade de obras utilizadas na disciplina Contabilidade Gerencial é menor em relação às utilizadas na disciplina de Controladoria, sendo citadas apenas 13 obras como bibliografia básica.

Pode-se observar que, dessas obras, apenas seis são de Contabilidade Gerencial. Entre as demais, encontram-se títulos de Orçamento Empresarial, Análise das Demonstrações Contábeis, Contabilidade de Custos, Administração Financeira, Contabilidade Empresarial e Contabilidade Avançada. Isto ocorre devido ao fato de os conteúdos dessas disciplinas estarem sendo ministrados nesta disciplina.

Porém esses conteúdos também são amplamente tratados nas obras de Contabilidade Gerencial, principalmente as ferramentas da contabilidade de custos, análise das demonstrações contábeis e orçamento empresarial.

Outros conteúdos abordados nessas obras são a Contabilidade por Responsabilidades e Formação de Preços de Venda.

A obra mais utilizada é “Contabilidade Gerencial” (IUDICIBUS), adotada por 74% das instituições que ministram essa disciplina. Além dos conceitos citados, a obra abrange ainda o tema Lucro Empresarial e Variação de Preços.

Utilizada por 37% dos cursos, a obra “Contabilidade Gerencial: teoria e prática” (CREPALDI) inclui também os conceitos de Valor Econômico Agregado (EVA) e o *Balanced Scorecard* (BSC).

Também utilizada por 37% dos cursos, a obra “Contabilidade Gerencial: um enfoque em Sistema de Informação Contábil” (PADOVEZE) descreve o modelo de gestão econômica GECON e conceitos de qualidade, tecnologia e administração de produção.

A obra “Contabilidade Gerencial” (ATKINSON et al.) é utilizada por 32% dos cursos e além dos temas comuns à Contabilidade Gerencial, aborda o *Balanced Scorecard* (BSC) e as técnicas de avaliação de orçamento de capital.

Por fim, a Contabilidade Gerencial (WARREN, REEVE e FESS), citada por 16% dos cursos, que orienta sobre as principais técnicas de análise de investimentos, além dos conteúdos já citados.

Tabela 8 – Bibliografia Básica utilizada na disciplina de Contabilidade Gerencial

Obras	Número de observações	Frequência
IUDÍCIBUS, Sérgio. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	14	74%
CREPALDI, S. A.. <i>Contabilidade Gerencial: teoria e prática</i> . São Paulo: Atlas.	7	37%
PADOVEZE, C. L. <i>Contabilidade Gerencial: um enfoque em Sistema de Informação Contábil</i> . São Paulo: Atlas.	7	37%
ATKINSON, A. A. et al <i>Contabilidade Gerencial</i> : São Paulo: Atlas.	6	32%
WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. <i>Contabilidade gerencial</i> . São Paulo: Pioneira.	3	16%
FREZATTI, F. <i>Orçamento Empresarial</i> . São Paulo: Atlas.	2	11%
SANTI FILHO, A., OLINQUEVITCH, J. L... <i>Análise de balanços para controle gerencial</i> . . São Paulo: Atlas.	2	11%
BORNIA, A. C. <i>Análise gerencial de custos</i> . Porto Alegre: Bookman.	1	5%
GITMAN, L. J. <i>Princípios de Administração Financeira</i> . Porto Alegre: Bookman.	1	5%
HORNGREN, C. T., SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. O. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Pearson.	1	5%
MARION, J.C.. <i>Contabilidade empresarial</i> . São Paulo: Atlas.	1	5%
MARTINS, E.. <i>Contabilidade de custos</i> . São Paulo: Atlas.	1	5%
NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. <i>Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras</i> . São Paulo: Frase.	1	5%

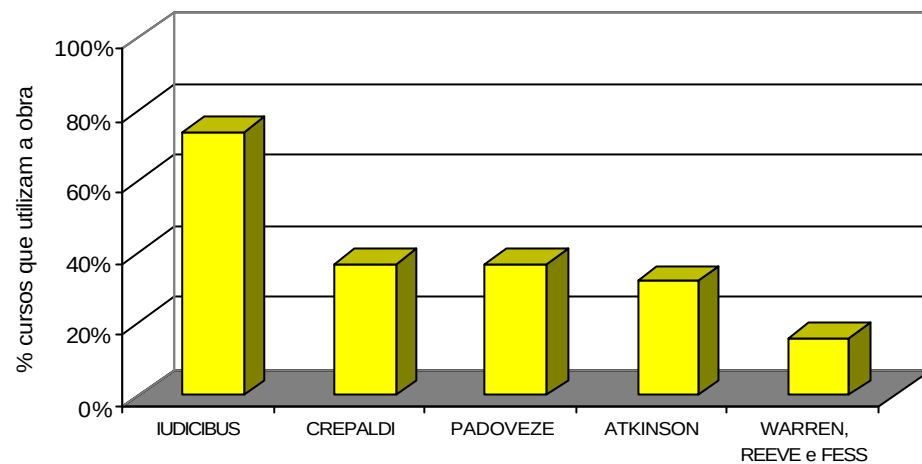


Gráfico 10 – Bibliografias mais utilizadas na disciplina Contabilidade Gerencial

5.1.2.4 Carga Horária

Apenas uma instituição oferece a disciplina em período anual, com carga horária de 144 horas. As demais instituições ministram a disciplina em períodos semestrais, com carga horária entre 60 e 80 horas, média de 73 horas.

Tabela 9 – Carga Horária das disciplinas de Contabilidade Gerencial

Carga Horária	Número de observações	Frequência
72 horas / semestre	10	53%
80 horas / semestre	6	32%
60 horas / semestre	1	5%
144 horas / ano	1	5%
54 horas / semestre	1	5%
Total	19	100%

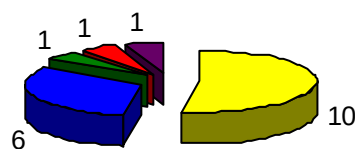


Gráfico 11 – Carga Horária das disciplinas de Contabilidade Gerencial

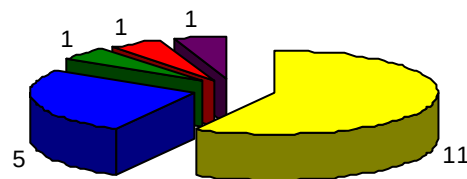
5.1.2.5 Período

A disciplina Contabilidade Gerencial, a exemplo de Controladoria, também é oferecida, em sua grande maioria, nos períodos finais do curso. Das 19 instituições que ministram a disciplina em períodos semestrais, onze são ministradas no 7º período, 5 no 6º e uma no 9º período. Apenas um curso disponibiliza a disciplina no meio do curso – 4º período.

A instituição que atua em regime de períodos anuais, oferece a disciplina no 3º ano.

Tabela 10 – Períodos da disciplina de Contabilidade Gerencial

Período	Número de observações	Frequência
7º	11	58%
6º	5	26%
4º	1	5%
9º	1	5%
3º ano	1	5%
Total	19	100%



■ 7º período ■ 6º período ■ 4º período ■ 9º período ■ 3º ano

Gráfico 12 – Períodos da disciplina de Contabilidade Gerencial

5.1.3 Contabilidade de Custos

5.1.3.1 Denominação

Verificou-se que todos os cursos pesquisados oferecem disciplinas específicas abordando o conteúdo de Contabilidade de Custos, mas com algumas diferenças em suas denominações.

Observou-se, também, que cinco instituições proporcionam essa disciplina em apenas um semestre, quatro como Contabilidade de Custos e uma como Contabilidade e Análise de Custos.

Outras instituições, 28, oferecem a disciplina em dois semestres, sendo que onze são nomeadas como Contabilidade e Análise de Custos I e II, dez como Contabilidade de Custos e Análise de Custos, três como Contabilidade de Custos I e II, uma como Análise de Custos I e II, uma como Contabilidade de Custos e Análise de Custos e Orçamento, uma como Introdução à Contabilidade de Custos / Contabilidade e Análise de Custos e outra como Contabilidade de Custos e Análise e Racionalização de Custos.

Uma instituição cita a disciplina, em três semestres, como Contabilidade de Custos I e II e Análise de Custos.

Outras duas instituições ainda oferecem a disciplina em períodos anuais, como Contabilidade e Análise de Custos.

Tabela 11 – Denominação das disciplinas que abordam Contabilidade de Custos

Denominação da Disciplina	Número de Observações	Frequência
Contabilidade e Análise de Custos I e II	11	31%
Contabilidade de Custos / Análise de Custos	10	28%
Contabilidade de Custos	4	11%
Contabilidade de Custos I e II	3	8%
Contabilidade e Análise de Custos	3	8%
Análise de Custos I e II	1	3%
Contabilidade de Custos / Análise de Custos e Orçamentos	1	3%
Contabilidade de Custos / Análise e Racionalização de Custos	1	3%
Contabilidade de Custos I e II / Análise de Custos	1	3%
Introdução à Contabilidade de Custos / Contabilidade e Análise de Custos	1	3%
Total	36	100%

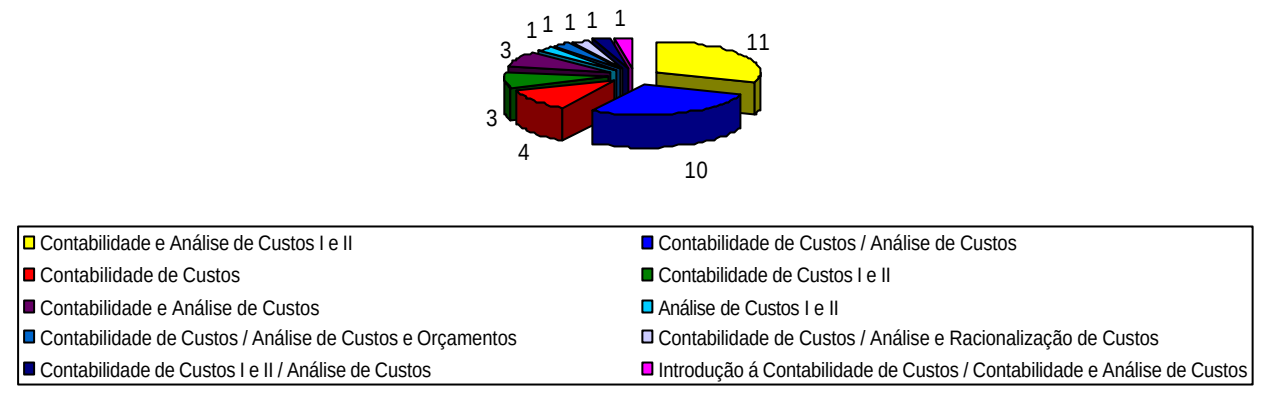


Gráfico 13 – Denominação das disciplinas que abordam Contabilidade de Custos

5.1.3.2 Conteúdos Ministrados

Nessa disciplina, apenas os conteúdos que abrangem o método de Custeio por Absorção é citado nos planos de ensino dos 36 cursos estudados, ou seja, 100% dos cursos.

Apesar de não serem mencionados por todos os cursos, outros conteúdos citados pela maioria das instituições são o método de Custeio Direto (Variável), que trata sobre o conceito de Margem de Contribuição, referido por 83% dos cursos, e Ponto de Equilíbrio, citado por 69% cursos. Como visto na seção 5.1.2.2, esses conceitos também são abordados na disciplina de Contabilidade Gerencial.

Um dos dois conceitos também abordados pela maioria das instituições é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), citado por 61% das instituições.

Outro conteúdo é o Custo Padrão, que aparece em 58% dos planos de ensino das disciplinas de Contabilidade de Custos. Este conceito mostra a utilidade do sistema de custos como ferramenta de planejamento e controle sobre as atividades produtivas.

Os conceitos atuais também são ministrados nessa disciplina. Além do Custeio Baseado em Atividades (ABC), comentado anteriormente, o *Balanced Scorecard* (BSC) é ministrado por 8% dos cursos, a Teoria das Restrições (TOC), 6% do total, e ainda o modelo de Gestão Econômica (GECON), apontado por 3% dos cursos.

Há ainda um curso que ministra os conteúdos de Orçamento Empresarial, na disciplina Análise de Custos e Orçamentos.

Tabela 12 – Conteúdos de Contabilidade de Custos

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Custeio Absorção	36	100%
Custeio Direto (Variável) / Margem de Contribuição	30	83%
Ponto de Equilíbrio	25	69%
Custeio ABC	22	61%
Custo Padrão	21	58%
Sistema de Acumulação de Custos	13	36%
Formação Preço de Venda	12	33%
Balanced Scorecard (BSC)	3	8%
Teoria das Restrições (TOC)	2	6%
Modelo de Gestão Econômica (GECON)	1	3%
Orçamento Financeiro	1	3%
Orçamento Operacional	1	3%

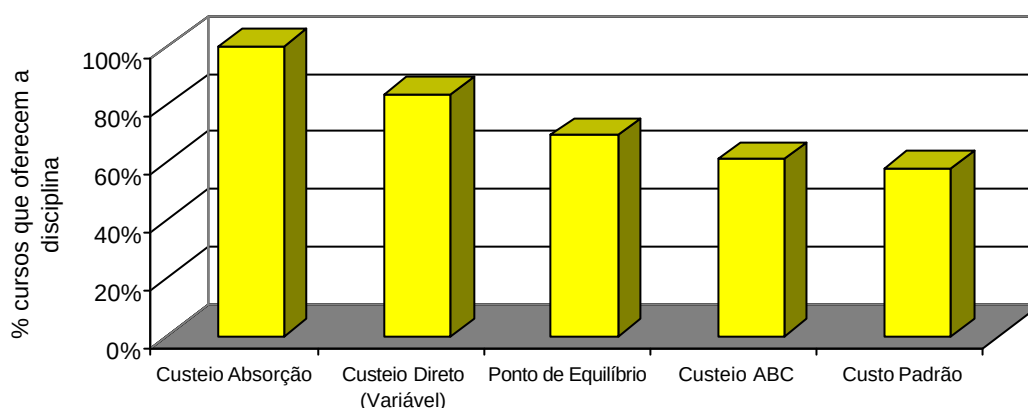


Gráfico 14 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Contabilidade de Custos

5.1.3.3 Bibliografia Básica

Para abordar o tema Contabilidade de Custos, foram consideradas, nos planos de ensino dos 36 cursos que ministram a disciplina sobre o tema, 35 obras diferentes, mostrando grande diversificação de obras sobre o tema.

A obra mais utilizada é “Contabilidade de Custos” (MARTINS), adotada como bibliografia básica de 33 cursos, ou seja, 92% do total, mostrando a preferência dos professores que atuam nessa disciplina.

Esse resultado vai ao encontro da pesquisa realizada por Nossa (1997), publicada no artigo “O Ensino da Contabilidade de Custos no Brasil”, apresentado no V Congresso Internacional de Custos, em Acapulco, México, em julho de 1997.

A pesquisa abrangeu todo o território nacional, tendo como amostra 251 cursos de Ciências Contábeis. Aproximadamente, 95% das IES adotam a obra de Martins como bibliografia básica, e 85% dos professores que participaram da pesquisa recomendam sua utilização.

Entre as cinco obras mais utilizadas, três são de um mesmo autor – “Curso de Contabilidade de Custos” (LEONE I), utilizado por 36% dos cursos, “Custos: planejamento, implantação e controle” (LEONE II), 22% e “Custos: um enfoque administrativo, utilizado por 19% dos cursos (LEONE III)” – o que também mostra a preferência por esse autor por parte dos professores que ministram a disciplina.

E “Contabilidade de Custos” (HORNGREEN, FOSTER e DATAR) que aparece como a quinta obra mais citada – 17% dos cursos.

As demais obras constam da tabela 5. 13.

Tabela 13 – Bibliografia Básica de Contabilidade de Custos

Conteúdos	Número de observações	Frequência
MARTINS, Eliseu. <i>Contabilidade de Custos</i> . São Paulo: Atlas.	33	92%
LEONE, G. S. G. <i>Curso de Contabilidade de Custos</i> . São Paulo: Atlas.	13	36%
LEONE, G. S. G. <i>Custos: planejamento, implantação e controle</i> . São Paulo: Atlas.	8	22%
LEONE, G. S. G. <i>Custos: um enfoque administrativo</i> . Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.	7	19%
HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M. <i>Contabilidade de custos</i> . Rio de Janeiro: LTC.	6	17%
CREPALDI, S. A. <i>Curso Básico de Contabilidade de custos</i> . São Paulo: Atlas.	5	14%
VICECONTI, P. E. V. <i>Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo</i> . São Paulo: Frase.	5	14%
BACKER, M., JACOBSEN, L. E. <i>Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas</i> . São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.	4	11%
BRUNI, A. L., FAMÁ, R. <i>Gestão de Custos e Formação de Preços</i> . São Paulo: Atlas.	4	11%
RIBEIRO, O. M. <i>Contabilidade de Custos: Fácil</i> . São Paulo: Saraiva.	4	11%
SANTOS, J. J. <i>Análise de Custos</i> . São Paulo: Atlas.	4	11%
DUTRA, R. G. <i>Custos: uma abordagem prática</i> . São Paulo: Atlas.	3	8%
IUDÍCIBUS, S. de. <i>Análise de Custos</i> - São Paulo: Atlas	3	8%
NAKAGAWA, M. <i>Custeio Baseado em Atividades</i> . São Paulo: Atlas.	3	8%
NAKAGAWA, M. <i>Gestão Estratégica de Custos</i> . São Paulo: Atlas.	3	8%
PADOVEZE, C. L. <i>Contabilidade Gerencial: um enfoque em sist. de informação contábil</i> . São Paulo: Atlas.	3	8%
BORNIA, A. C. <i>Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas</i> . Porto Alegre: Bookman.	2	6%

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de SP. <i>Curso sobre Contabilidade de Custos</i> . São Paulo, Atlas.	2	6%
KAPLAN, R. S, COOPER, R. <i>Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo</i> . São Paulo: Futura.	2	6%
MEGLIORINI, E. <i>Custos</i> . São Paulo: Makron Books.	2	6%
BEULKE, R., BERTO, D. J. <i>Análise e estrutura de custos</i> . São Paulo: Saraiva.	1	3%
CREPALDI, S. A. <i>Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática</i> . São Paulo, Atlas.	1	3%
FRANCO, H. <i>Contabilidade Industrial</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. <i>Gestão de custos contabilidade e controle</i> .	1	3%
IUDÍCIBUS, S. de, <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo : Atlas.	1	3%
JR. F. H. <i>Custos Industriais</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
LIMA, J. G. de. <i>Custos - Cálculos, Sistemas e Análises</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
MAHER, M. <i>Contabilidade de custos - criando valor para a administração</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
MOTTA, I. S. <i>Custo Padrão - Uma Introdução Prática</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
PEREZ JR, J. H. et all. <i>Gestão Estratégica de Custos</i> . São Paulo, Atlas.	1	3%
PIZOLATO, N. D. <i>Introdução à Contabilidade Gerencial</i> . Makron Books.	1	3%
SAKURAI, M. <i>Gerenciamento integrado de custos</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. <i>A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos</i> . Rio de Janeiro: Campus.	1	3%
VanDERBECK E. J., NAGY, C. F. <i>Contabilidade de Custos</i> . São Paulo: Pioneira.	1	3%
WERNKE, R. <i>Gestão de Custos: uma abordagem prática</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%

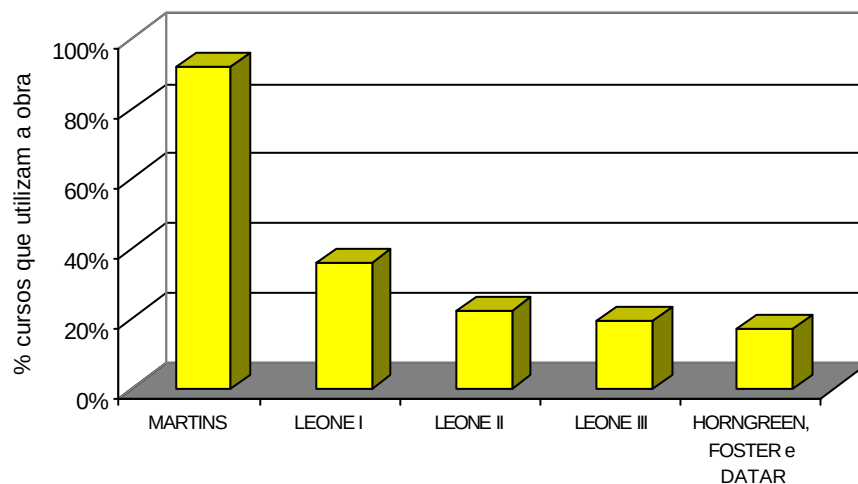


Gráfico 15 – Bibliografias mais utilizadas nas disciplinas de Contabilidade de Custos

5.1.3.4 Carga Horária

Dos 36 cursos que mantêm as disciplinas de Contabilidade de Custos, 34 as oferecem em períodos semestrais, com carga horária que varia entre 40 a 80 horas, com média de 70 horas. Os outros dois cursos oferecem em períodos anuais, com carga horária de 144 horas.

Tabela 14 – Carga Horária das disciplinas que abordam Contabilidade de Custos

Carga Horária	Número de observações	Frequência
72 horas / Semestre	15	42%
60 horas / Semestre	7	19%
80 horas / semestre	7	19%
75 horas / Semestre	3	8%
144 horas / anuais	2	6%
40 horas / Semestre	1	3%
54 horas / Semestre	1	3%
Total	36	100%

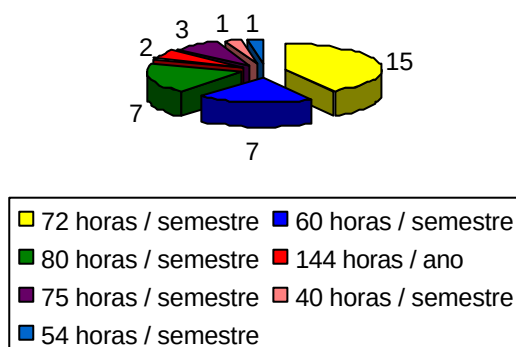


Gráfico 16 – Carga Horária das disciplinas de Contabilidade de Custos

5.1.3.5 Período

Os períodos em que são ministradas as disciplinas de Contabilidade de Custos variam de uma instituição para outra, porém observa-se que a maioria oferece a disciplina no meio e fim do curso.

Na maioria dos cursos a, disciplina consta nos 5º e 6º períodos – dezesseis cursos; oito oferecem-na nos 4º e 5º períodos, dois nos 3º e 4º e outros dois no 6º e 7º períodos. Isto ocorre nos cursos que ministram a disciplina em dois semestres.

Com relação aos cursos que oferecem a disciplina em apenas um semestre, três ministram-na no 4º período, um no 5º e outro no 2º período. Este último não segue a mesma tendência das demais instituições, mantendo a disciplina no começo do curso.

A instituição que oferece as disciplinas em três semestres as ministra nos 5º, 6º e 7º períodos. E os dois cursos de período anual oferecem uma no 2º ano e outra no 3º ano.

Tabela 15 – Período das disciplinas de Contabilidade de Custos

Período	Número de observações	Frequência
5º / 6º	16	44%
4º / 5º	8	22%
4º	3	8%
3º / 4º	2	6%
6º / 7º	2	6%
2º	1	3%
2º ano	1	3%
3º ano	1	3%
5º	1	3%
5º / 6º / 7º	1	3%
Total	36	100%

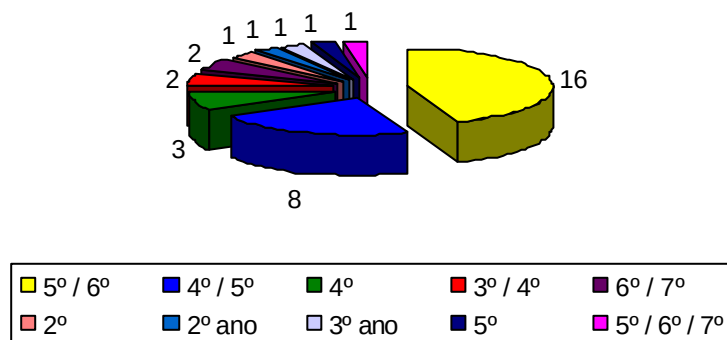


Gráfico 17 – Período das disciplinas de Contabilidade de Custos

5.1.4 Análise das Demonstrações Contábeis

5.1.4.1 Denominação

Com relação ao conteúdo de Análise das Demonstrações Contábeis, dois cursos não possuem disciplinas específicas sobre o assunto, sendo tratados tais conteúdos nas disciplinas de Administração Financeira e Contabilidade Gerencial.

Das 34 instituições que ministram a disciplina, 25 oferecem-na em apenas um semestre, sendo 23 como Análise das Demonstrações Contábeis, uma como Análise das Demonstrações Financeiras e uma como Estrutura e Análise das Demonstrações Financeiras.

Ainda há oito instituições que disponibilizam a disciplina em dois semestres, sendo que sete a oferecem como Análise das Demonstrações Contábeis I e II, e uma como Análise das Demonstrações Financeiras I e II. A disciplina Análise Contábil e Gestão é mantida em período anual.

Tabela 16 – Denominação das disciplinas que abordam Análise das Demonstrações Contábeis

Denominação da Disciplina	Número de observações	Frequência
Análise das Demonstrações Contábeis	23	68%
Análise das Demonstrações Contábeis I e II	7	21%
Análise Contábil e Gestão	1	3%
Análise das Demonstrações Financeiras	1	3%
Análise das Demonstrações Financeiras I e II	1	3%
Estrutura e Análise das Demonstrações Financeiras	1	3%
Total	34	100%

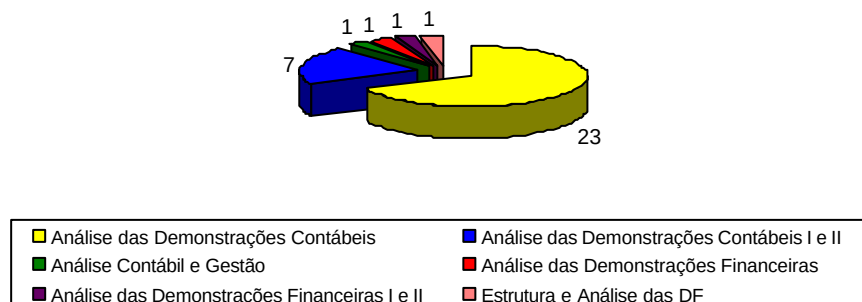


Gráfico 18 – Denominação das disciplinas que abordam Análise das Demonstrações Contábeis

5.1.4.2 Conteúdos Ministrados

Nas disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis, os conteúdos básicos da disciplina, como Estrutura das Demonstrações Contábeis, Análise Horizontal e Análise Vertical e Análise dos Indicadores Econômicos Financeiros são ministrados por 100% dos cursos que oferecem esta disciplina.

O conteúdo Estrutura das Demonstrações Contábeis tem o objetivo de apresentar, aos alunos que estudam esta disciplina, o que representa cada conta inserida nas demonstrações contábeis. A Análise dos Indicadores Econômicos Financeiros permite que se conheça a situação da empresa em determinado período de tempo, por meio da utilização de índices.

A Análise Horizontal e a Análise Vertical permitem conhecer pormenores das demonstrações contábeis que escapam à análise genérica por meio de índices.

Além desses, os outros dois conceitos mais tratados nas disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis são: a Análise Dinâmica do Capital de Giro, que estuda o comportamento do capital de giro, por meio de um modelo financeiro, que separa as contas do ativo e passivo circulante em Financeiras e Operacionais (Cíclicas), citado por 40% dos cursos. E o Método *Du Pont*, mencionado nos planos de ensino de 31% das instituições que ministram esta disciplina, cujo conteúdo mostra a composição do retorno sobre o ativo por meio de um fluxograma.

Dois conteúdos atuais foram apontados: Valor Econômico Agregado (EVA) – 9% cursos e ainda o *Balanced Scorecard* (BSC) – 3%.

Tabela 17 – Conteúdos de Análise das Demonstrações Contábeis

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Análise Horizontal / Análise Vertical	35	100%
Análise de Indicadores Econômico Financeiros	35	100%
Estrutura das Demonstrações Contábeis	35	100%
Análise Dinâmica do Capital de Giro	14	40%
Método Du Pont	11	31%
Alavancagem	7	20%
EBITDA	5	14%
Demonstração Fluxo de Caixa	4	11%
Demonstração do Valor Adicionado	3	9%
Valor Econômico Agregado (EVA)	3	9%
Técnicas de Análise de Investimentos	1	3%
Balanced Scorecard (BSC)	1	3%
Fluxo de Caixa Descontado	1	3%

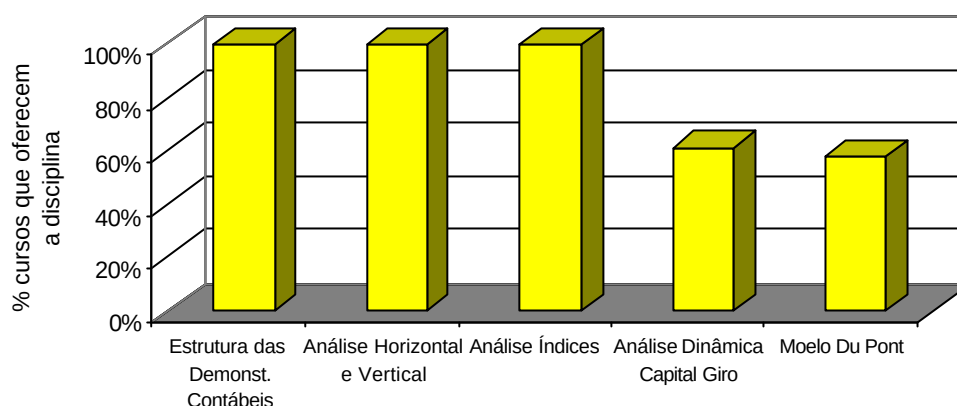


Gráfico 19 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Analise Demonstrações Contábeis

5.1.4.3 Bibliografia Básica

Sobre o tema Análise das Demonstrações Contábeis, foram mencionadas 27 obras diferentes.

As cinco obras mais utilizadas pelas instituições são: “Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial” (MATARZZO), utilizada por 54% do total; “Análise de Balanços” (IUDÍCIBUS), 43% das instituições; “Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro” (ASSAF NETO), empregada por 34%, “Análise das Demonstrações Contábeis: contabilidade empresarial” (MARION), 26%; e “Análise Financeira das Empresas” (SILVA), utilizada por 26% do total das 34 instituições que adotam a disciplina.

Tabela 18 – Bibliografia Básica de Análise das Demonstrações Contábeis

Conteúdos	Número de observações	Frequência
MATARAZZO, D. <i>Análise Financeira de Balanços: Abordagem básica e gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	19	54%
IUDÍCIBUS, S. <i>Análise de Balanços</i> . São Paulo: Atlas.	15	43%
ASSAF NETO, A. <i>Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-Financeiro</i> . São Paulo: Atlas.	12	34%
MARION, J. C. <i>Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial</i> . São Paulo: Atlas.	9	26%
SILVA, J. P. <i>Análise Financeira das Empresas</i> . São Paulo: Atlas.	9	26%
FRANCO, H. <i>Estrutura e Análise de Balanços</i> . São Paulo: Atlas.	5	14%
IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBCKE, E. <i>Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações - aplicável às</i>	4	11%

demais sociedades. São Paulo: Atlas.		
BRAGA, H. R. <i>Demonstrações financeiras: estrutura, análise e interpretação</i> . São Paulo: Atlas.	3	9%
ALMEIDA, M. C. <i>Curso de Contabilidade</i> . São Paulo: Atlas.	2	6%
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resoluções nº. 750/93 774/94	2	6%
IUDÍCIBUS, S., et all. <i>Contabilidade Introdutória</i> . São Paulo: Atlas.	2	6%
BLAT, A. <i>Análise de Balanços – Estrutura e Avaliação das Demonstrações Contábeis</i> . Makron Books.	2	6%
IUDÍCIBUS, S. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	2	6%
SANTI FILHO, A., OLINQUEVITCH, J. L.. <i>Análise de balanços para controle gerencial: enfoque sobre o fluxo de caixa e previsão de rentabilidade</i> . São Paulo: Atlas.	2	6%
BRASIL. Demonstrações Contábeis: estruturação e normas. Brasília: CFC.	1	3%
LUCA, M. M. M. <i>Demonstração do Valor Adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao calor do PIB</i> . São Paulo: Atlas..	1	3%
ASSAF NETO, Alexandre. <i>Finanças corporativas e valor</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
BRIBHAM, F. <i>Administração Financeira: teoria e prática</i> . Atlas.	1	3%
BRITO, P. <i>Análise e Viabilidade Econômica de Projetos de Investimentos</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
CERTO, S. C., PETER, J. P. <i>Administração Estratégica: Planejamento e Implantação da Estratégia</i> . São Paulo: Makron Books.	1	3%
CORRAR, L.J., THEOFILO, C.R. <i>Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração - Contabilometria</i> . São Paulo. Atlas.	1	3%
FALCINI, P. <i>Avaliação econômica de empresas: técnicas e práticas</i> : Atlas.	1	3%
FLORENTINO, A. M. <i>Análise Contábil-Análise de Balanços</i> . Rio de Janeiro: FGV.	1	3%
HERRMANN JR., F. <i>Análise de Balanços para Administração Financeira</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
MARION, J.C. <i>Contabilidade gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
MARQUES, J.V.C. <i>Análise Financeira das Empresas</i> . Rio de Janeiro: Editora da UFRJ.	1	3%
MERRYL, W.C., FOX, K. A. <i>Estatística Econômica - uma introdução</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%
PADOVEZE, C. L., BENEDICTO, G. C.. <i>Análises das Demonstrações Financeiras</i> . São Paulo: Pioneira Thomson Learning.	1	3%

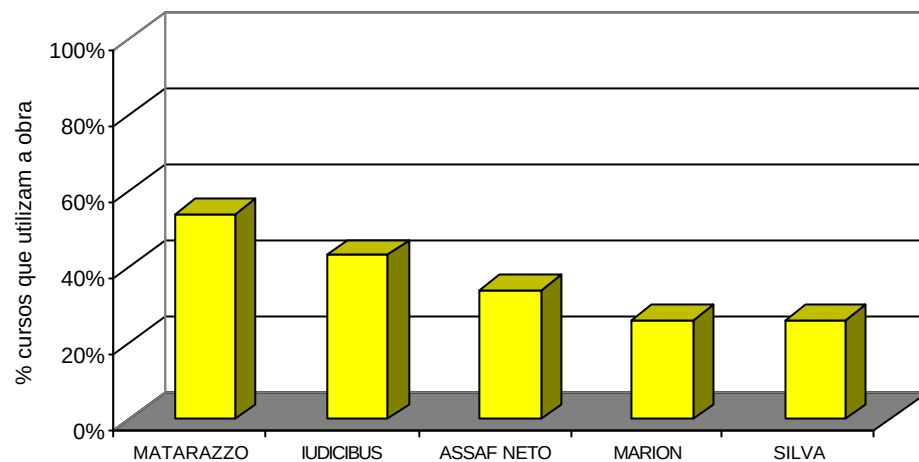


Gráfico 20 – Bibliografias mais utilizadas nas disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis

5.1.4.4 Carga Horária

Dos cursos que adotam as disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis em períodos semestrais, a carga horária varia de 60 a 80 horas, com média de 71 horas. Apenas um curso apresenta periodicidade anual, cuja carga horária é de 144 horas.

Tabela 19 – Carga Horária das disciplinas que abordam Análise das Demonstrações Contábeis

Carga Horária	Número de observações	Frequência
72 horas / semestre	13	38%
60 horas / semestre	8	24%
80 horas / semestre	8	24%
75 horas / semestre	3	9%
144 horas / ano	1	3%
54 horas / semestre	1	3%
Total	34	100%

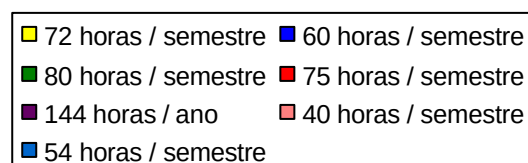
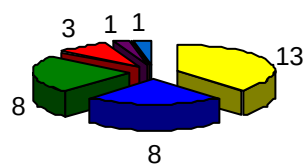


Gráfico 21 – Carga Horária das disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis

5.1.4.5 Período

Dos cursos que mantêm a disciplina em apenas um semestre, a maioria a oferece a partir do 5º período, sendo que nove no 6º; sete no 7º período; seis no 5º e um no 8º período. Apenas duas instituições a oferecem no 4º período.

As que as disponibilizam em dois semestres, quatro são no 5º e 6º períodos, uma no 6º e 7º e uma no 6º e 8º períodos e apenas uma oferece no 3º e 4º período.

A disciplina que é oferecida em período anual é ministrada no 3º ano.

Tabela 20 – Período das disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis

Período	Numero de observações	Frequência
6º	9	26%
7º	7	21%
5º	6	18%
5º / 6º	4	12%
4º	2	6%
3º / 4º	1	3%
6º / 7º	1	3%
6º / 8º	1	3%
7º / 8º	1	3%
8º	1	3%
3º ano	1	3%
Total	34	100%

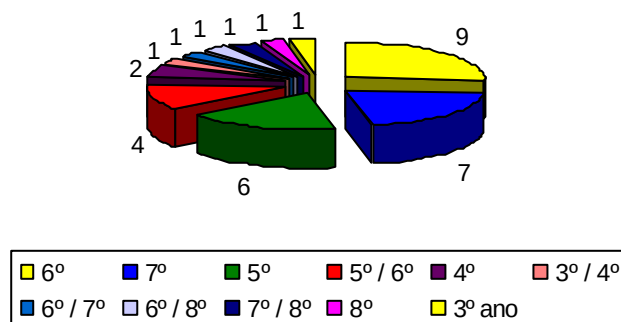


Gráfico 22 – Período das disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis

5.1.5 Orçamento Empresarial

5.1.5.1 Denominação

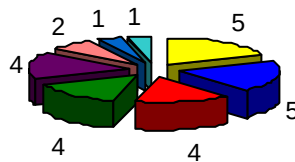
Dos 36 cursos estudados, dez não possuem disciplinas específicas sobre Orçamento Empresarial, sendo o conteúdo ministrado em outras disciplinas, como Controladoria, Contabilidade Gerencial e Análise de Custos e Orçamento.

Com relação aos cursos que abordam o tema, foram encontradas oito denominações diferentes para a disciplina. Verificou-se, também, que doze cursos dividem a disciplina de Orçamento com conteúdos de Administração Financeira.

As denominações são apresentadas na Tabela 5.21.

Tabela 21 – Denominação das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial

Denominação da Disciplina	Número de observações	Frequência
Administração Financeira e Orçamentária	5	19%
Administração Financeira e Orçamento Empresarial	5	19%
Contabilidade e Orçamento Empresarial	4	15%
Contabilidade Orçamentária	4	15%
Orçamento Empresarial	4	15%
Administração Financeira e Orçamento	2	8%
Planejamento e Controle Empresarial	1	4%
Planejamento e Controle Financeiro	1	4%
Total	26	100%



■ Administração Financeira e Orçamentária	■ Administração Financeira e Orçamento Empresarial
■ Contabilidade e Orçamento Empresarial	■ Contabilidade Orçamentária
■ Orçamento Empresarial	■ Administração Financeira e Orçamento
■ Planejamento e Controle Empresarial	■ Planejamento e Controle Financeiro

Gráfico 23 – Denominação das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial

5.1.5.2 Conteúdos ministrados

Com relação aos conteúdos das disciplinas de Orçamento Empresarial, 69% dos cursos ministram Orçamento Operacional, que descreve as etapas do plano operacional da empresa, e o Orçamento Financeiro, que é a conclusão do plano orçamentário, em que todas as peças orçamentárias são reunidas dentro do formato das demonstrações contábeis. Esses conteúdos compõem a estrutura completa do plano orçamentário, conforme citado na literatura (seção 3.3.1.2).

Porém apenas 38% dos cursos abordam o tema de controle orçamentário, que é a etapa seguinte à elaboração do plano. Isto mostra que apenas esses cursos estão aprofundando mais no conteúdo de orçamento, uma vez que após a etapa do planejamento, é fundamental a etapa do controle.

Verificou-se, ainda, que 35% dos cursos abordam conteúdos de Administração Financeira, além dos conteúdos de Orçamento Empresarial. Aqui se percebe o contrário dos cursos analisados acima, pois, pelo fato de dividirem uma mesma disciplina para dois conteúdos diferentes, provavelmente, não haverá tempo hábil de aprofundar em nenhum dos dois conteúdos.

Houve, inclusive, 19% dos cursos que abordam somente conteúdos de Administração Financeira, não mencionando em seus planos de ensino as etapas que compõem a estrutura do plano orçamentário.

Tabela 22 – Conteúdos de Orçamento Empresarial

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Orçamento Financeiro	18	69%
Orçamento Operacional	18	69%
Controle Orçamentário	10	38%
Conteúdos de Administração Financeira	9	35%
Não abordam Conteúdos de Orçamento	5	19%
Apenas Conceitos	3	12%

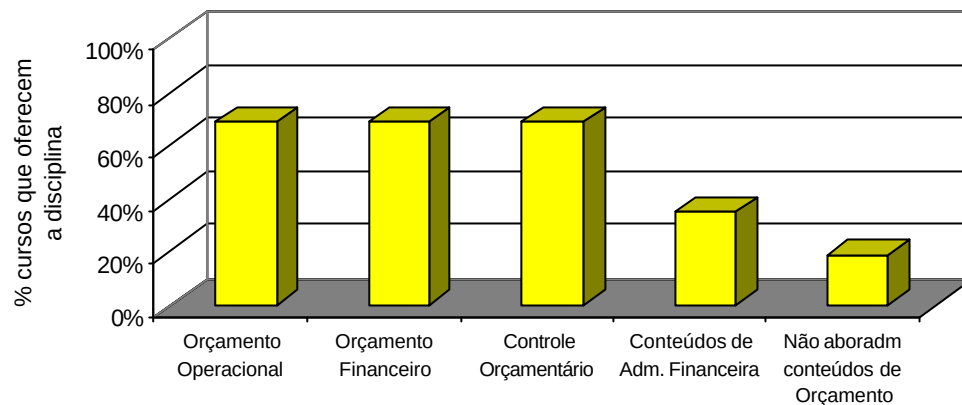


Gráfico 24 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Orçamento Empresarial

5.1.5.3 Bibliografia Básica

Foram citadas 30 obras diferentes nos planos de ensino como bibliografia básica de Orçamento Empresarial. Porém muitas destas obras são específicas de Administração Financeira, justamente pelo fato de conteúdos dessa disciplina estarem sendo ministrados junto com Orçamento Empresarial.

Não houve uma obra que fosse consenso entre todos os 26 cursos que adotam esta disciplina, em vista do grande número de obras.

A obra mais utilizada é “Orçamento Empresarial” (WELSCH), citada por 46% dos cursos. A segunda mais referida é uma obra específica de Administração Financeira, “Princípios da Administração Financeira” (GITMAN), mencionada por 38% dos cursos.

“Orçamento na Administração de Empresas” (SANVICENTE E SANTOS) aparece como terceira obra mais utilizada, aparecendo em 31% dos planos de ensino dessa disciplina, seguida de “Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial” (FREZATTI) com utilização de 23% do total.

Outra obra que está entre as cinco mais utilizadas é “Administração Financeira” (HOJI), utilizada por 19% dos cursos. Esta obra, apesar de versar sobre conteúdos de Administração Financeira, possui um capítulo descrevendo o desenvolvimento de um modelo de orçamento.

A tabela 5.23 demonstra as outras obras citadas nos planos de ensino pesquisados.

Tabela 23 – Bibliografia Básica de Orçamento Empresarial

Bibliografia	Número de observações	Frequência
WELSCH, G. A. <i>Orçamento empresarial</i> . São Paulo: Atlas.	12	46%
GITMAN, L. J. <i>Princípios da administração financeira</i> . São Paulo: Harbra.	10	38%
SANVICENTE, A. Z. & SANTOS, C. C. <i>Orçamento na administração de empresas</i> . São Paulo: Atlas.	8	31%
FREZATTI, F. <i>Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	6	23%
HOJI, M. <i>Administração financeira</i> . São Paulo: Atlas.	5	19%
SANVICENTE, A. Z. <i>Administração Financeira</i> . São Paulo: Atlas.	5	19%
SOBANSKI, J. <i>Prática de orçamento empresarial - um exercício programado</i> . São Paulo: Atlas.	4	15%
ZDANOWICZ, J. E. <i>Orçamento operacional: uma abordagem prática</i> . Porto Alegre: D. C. Luzzatto.	4	15%
ROSS, S. A; WESTERFIELD, R. W; JAFFE, J. F. <i>Administração Financeira</i> . São Paulo: Atlas.	3	12%
MOREIRA, José Carlos. <i>Orçamento empresarial</i> . Manual de elaboração. São Paulo: Atlas..	2	8%
ARCHER, Stephen H. <i>Administração Financeira</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. <i>Administração do capital de giro</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
BRAGA, R. <i>Fundamentos e técnicas de administração financeira</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
FERNADES, R. M. <i>Orçamento Empresarial - Uma Abordagem Conceitual e Metodológica</i> . Editora UFMG, Minas Gerais	1	4%
FERNANDES, R.M. <i>Orçamento Empresarial - Uma abordagem Conceitual e Metodológica com Prática através de Simulador</i> . Belo Horizonte, Editora UFMG.	1	4%
FIGUEIREDO, S. e CAGGIANO, P. C. <i>Controladoria: Teoria e Prática</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
FORTUNA, E. <i>Mercado Financeiro: produtos e serviços</i> . Rio de Janeiro: Qualitymark.	1	4%
GROPPELLI, A A; NIKBAKHT, E <i>Administração financeira</i> . São Paulo: Saraiva.	1	4%
LEITE, Hélio de Paulo. <i>Introdução a administração financeira</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
LUNKES, R.J. <i>Manual de Orçamento</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
PADOVEZE, O. A. <i>Orçamento Empresarial</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
PUCCINI, A. L. <i>Matemática Financeira</i> – Rio de Janeiro: LTC.	1	4%
SAMANEZ, C. P. <i>Matemática Financeira: Aplicações a Análise de Investimentos</i> . São Paulo: Prentice Hall.	1	4%
SECURATO, J. R. <i>Decisões Financeiras em Condições de Risco</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
SOUZA, A., CLEMENTE, A. <i>Decisões financeiras e análise de investimentos: fundamentos, técnicas e aplicações</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%
TUNG, N. H. <i>Controladoria financeira das empresas - uma abordagem prática</i> . São Paulo: Edições Universidade-Empresa.	1	4%
TUNG, N. H. <i>Orçamento empresarial e custo padrão</i> . São Paulo: Edições Universidade-Empresa.	1	4%
WESTON, J. F., BRIGHAM, E. F. <i>Fundamentos da Administração Financeira</i> . Rio de Janeiro: Makron Books.	1	4%
GROPPELLI, A.A. & NIKBAKHT, E. <i>Administração Financeira</i> . São Paulo: Atlas.	1	4%

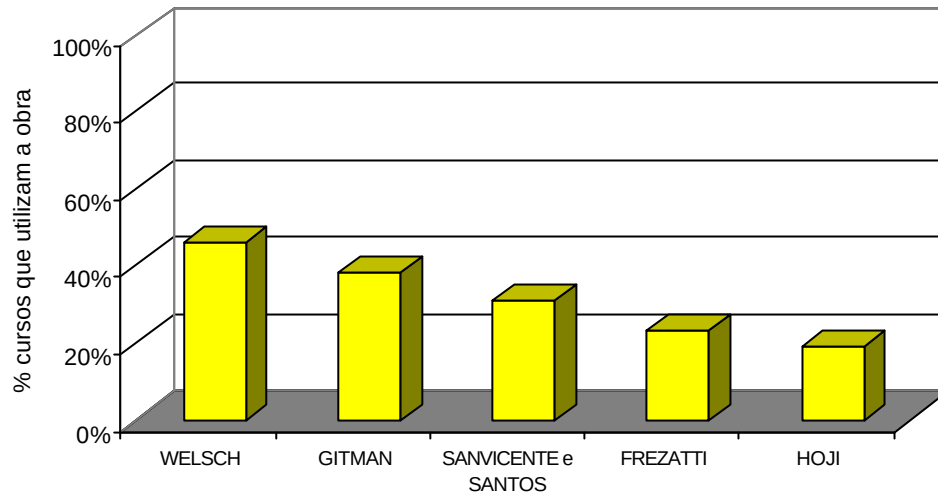


Gráfico 25 – Bibliografias mais utilizadas nas disciplinas de Orçamento Empresarial

5.1.5.4 Carga Horária

Com relação à carga horária, 24 cursos oferecem as disciplinas em períodos semestrais e dois em períodos anuais.

Nos cursos que adotam disciplinas em períodos semestrais, as cargas horárias variam de 36 a 80 horas, com média de 68,5. Já nos períodos anuais, as disciplinas de Orçamento Empresarial têm cargas horárias que variam de 144 a 166 horas, com média de 155.

Tabela 24 – Carga Horária das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial

Carga Horária	Número de observações	Frequência
72 horas / semestre	12	46%
60 horas / semestre	6	23%
75 horas / semestre	3	12%
80 horas / semestre	2	8%
36 horas / semestre	1	4%
144 horas / ano	1	4%
160 horas / ano	1	4%
Total	26	100%

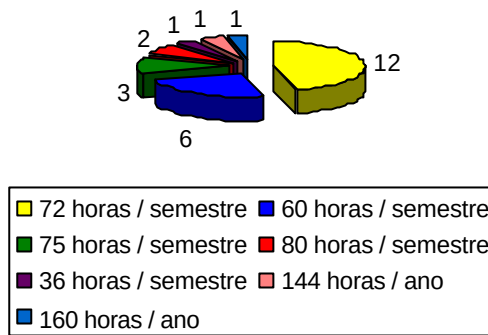


Gráfico 26 – Carga Horária das disciplinas de Orçamento Empresarial

5.1.5.5 Período

Com relação ao período ministrado, a maior parte dos cursos oferece a disciplina no final do curso, ou seja, do 6º período para frente. Dos 26 cursos, treze a disponibilizam no 6º período, dois no 7º, dois no 8º e um no 9º período.

Algumas oferecem a disciplina no meio do curso, sendo que em quatro cursos a disciplina é proporcionada no 4º período e duas no 5º. As duas disciplinas que são oferecidas em períodos anuais são ministradas no 3º ano.

Tabela 25 – Período das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial

Período	Número de Observações	Frequência
6º	13	50%
4º	4	15%
3º ano	2	8%
7º	2	8%
8º	2	8%
5º	2	8%
9º	1	4%
Total	26	100%

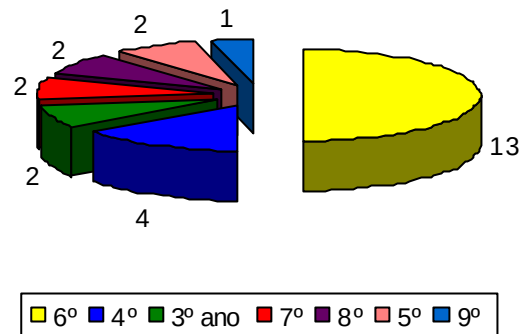


Gráfico 27 – Período das disciplinas que abordam Orçamento Empresarial

5.2 Análise dos Conteúdos Atuais

Após a análise dos planos de ensino, segmentado por disciplinas, verificou-se que os conteúdos atuais de Controladoria - Valor Econômico Agregado (EVA), Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Balanced Scorecard* (BSC), Teoria das Restrições (TOC) e modelo de Gestão Econômica (GECON) – estão sendo ministrados pelas IES pesquisadas.

Primeiramente, buscou-se identificar quantas das IES pesquisadas adotam os conteúdos atuais, permitindo a análise da abordagem realizada por essas instituições no ensino dos conteúdos atuais.

Em seguida, verificou-se quais desses conteúdos são mais abordados pelas instituições e em quais disciplinas são ministrados, e a bibliografia utilizada.

5.2.1 Percentual de IES que estão ministrando os conteúdos atuais

Após a análise dos planos de ensino, verificou-se que os conteúdos atuais estão sendo ministrados, porém não são todas as IES pesquisadas que oferecem tais conteúdos em seus cursos de Ciências Contábeis.

Das 36 instituições pesquisadas apenas seis, ou 17%, não abordam nenhum dos cinco conteúdos pesquisados. Assim, identificou-se que trinta instituições, 83% do total, abordam pelo menos um dos conteúdos.

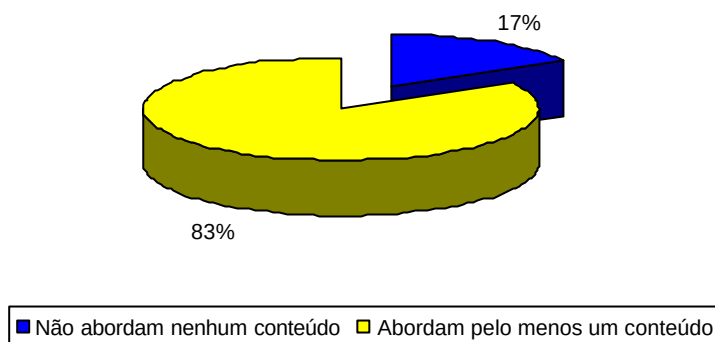


Gráfico 28 – Percentual das IES que ministram e não ministram os conteúdos atuais

A partir dessa amostra - 30 instituições - será identificada a quantidade de conteúdos que cada instituição pesquisada está oferecendo em seus cursos.

Observou-se que 37% dos cursos ministram apenas um dos conteúdos atuais, enquanto que 27% apenas dois e outros 27% ministram três conteúdos.

Verificou-se, ainda, que três instituições, ou seja, 10% do total, oferecem quatro dos cinco conteúdos atuais. Não há nenhuma instituição que ministre todos os cinco conteúdos.

Vale ressaltar que seis instituições ministram um mesmo conteúdo em disciplinas diferentes, como será detalhado na seção seguinte. Para fins desta análise, foi computado somente o conteúdo como indicado uma única vez, pois o objetivo desta análise é identificar quantos conteúdos, dos cinco estudados, estão sendo ministrados por instituição.

Tabela 26 – Número de IES que ministram os conteúdos atuais

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Ministram todos os conteúdos	0	0%
Ministram quatro conteúdos	3	10%
Ministram três conteúdos	8	27%
Ministram dois conteúdos	8	27%
Ministram apenas um conteúdo	11	37%
Total	30	100%

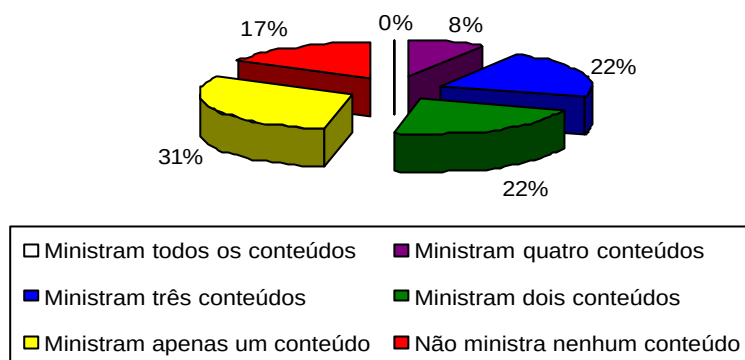


Gráfico 29 – Número de IES que ministram os conteúdos atuais

5.2.2 Conteúdos atuais mais ministrados pelas IES

Por meio da identificação do número de IES que estão oferecendo pelo menos um conteúdo mais atual, procurou-se detectar quais dos cinco conteúdos estão sendo ministrados por essas instituições, além de identificar qual deles é o mais abordado.

Verificou-se que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é ministrado por 26 instituições de ensino, representado 87% das trinta instituições que adotam pelo menos um conteúdo.

Apesar de ser ministrado por 26 instituições, esse conteúdo constou de 31 planos de ensino. Isto ocorreu devido ao fato de cinco instituições estarem, de acordo com seus planos de ensino, oferecendo o conteúdo de ABC em duas disciplinas diferentes.

Entre essas cinco instituições, quatro oferecem o conteúdo nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, e uma nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Controladoria.

O *Balanced Scorecard* (BSC) é abordado por quinze instituições, ou seja, 50% do total. Notou-se, também, que este conteúdo aparece em dezessete planos de ensino, uma vez que duas instituições informam-no em planos de ensino de disciplinas.

Uma delas oferece o BSC nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, e outra, nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis.

Ministrado por treze instituições, 43% do total, o Valor Econômico Agregado (EVA) aparece como o terceiro conteúdo mais disponibilizado pelas instituições de ensino, porém é citado em quatorze planos de ensinos.

Assim como o ABC e o BSC, uma instituição ministra o conteúdo em duas disciplinas diferentes – Análise das Demonstrações Contábeis e Contabilidade Gerencial. .

O modelo de Gestão Econômica (GECON) é ministrado por apenas seis instituições de ensino, representando 20% do total.

Por último, a Teoria das Restrições (TOC) de Goldratt, é pouco oferecida pelas IES pesquisadas. Apenas três instituições, 10% de um total de trinta, abordam os conceitos da contabilidade de ganhos.

Tabela 27 – Conteúdos atuais abordados pelas IES

Conteúdos	Número de observações	Frequência
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	26	87%
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	15	50%
Valor Econômico Agregado (EVA)	13	43%
Gestão Econômica (GECON)	6	20%
Teoria das Restrições (TOC)	3	10%

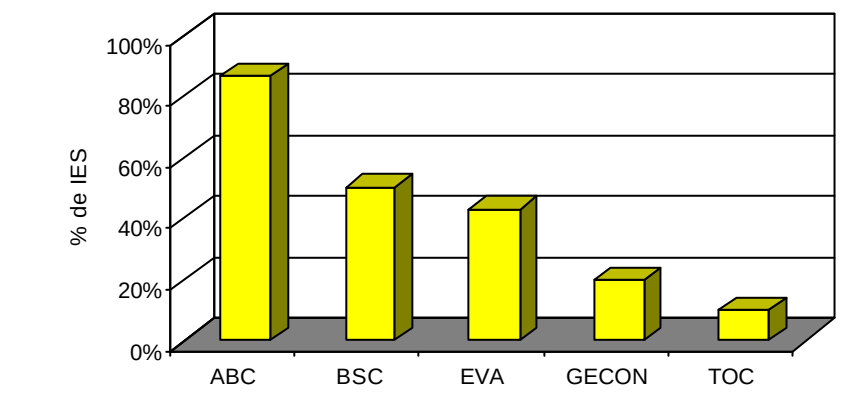


Gráfico 30 – Conteúdos atuais abordados pelas IES

5.2.3 Disciplinas que abordam os conteúdos

Após a identificação dos conteúdos que estão sendo ministrados pelas IES, verificou-se em quais disciplinas eles estão sendo oferecidos.

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é citado em 31 planos de ensino, conforme visto na seção 5.2.2. Observou-se que 71% dos cursos trabalham o conteúdo na disciplina de Contabilidade de Custos; 23% na disciplina Contabilidade Gerencial e 6% na disciplina Controladoria.

A maior parte das instituições mantêm o conteúdo na disciplina de Contabilidade de Custos. Provavelmente, isto decorre do fato de o conteúdo ser um método de custeio, sendo inclusive, mais fácil mostrar as diferenças e as vantagens de sua metodologia em relação a outros métodos nessa disciplina.

Tabela 28 – Disciplinas que abordam o conteúdo ABC

Disciplinas	Número de observações	Frequência
Contabilidade de Custos	22	71%
Contabilidade Gerencial	7	23%
Controladoria	2	6%
Total	31	100%

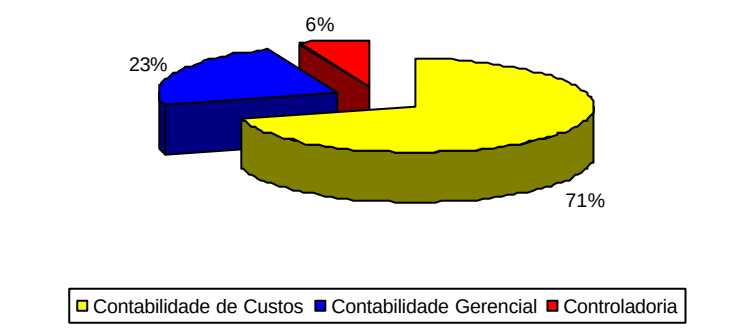


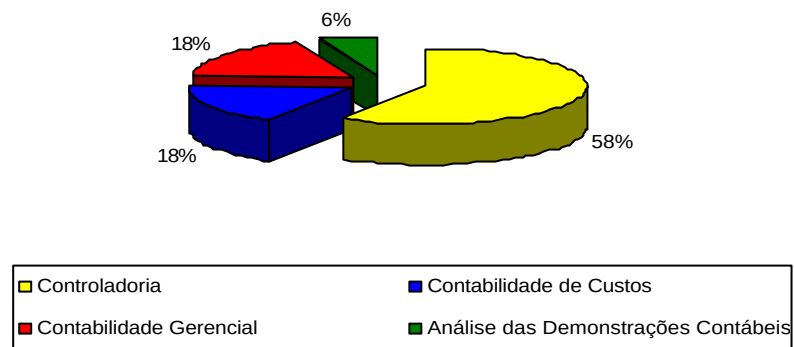
Gráfico 31 – Disciplinas que abordam o conteúdo ABC

O conteúdo *Balanced Scorecard* (BSC) tem maior abordagem na disciplina de Controladoria, citado por 59% dos cursos e 18% na disciplina Contabilidade Gerencial.

O que chama a atenção é o fato de 18% das instituições adotarem esse conteúdo nas disciplinas de Contabilidade de Custos, e 6% nas disciplinas de Análise das Demonstrações Contábeis, uma vez que o BSC agrega uma abordagem diferente dos conteúdos ministrados nestas disciplinas.

Tabela 29 – Disciplinas que abordam o conteúdo BSC

Disciplinas	Número de observações	Frequência
Controladoria	10	59%
Contabilidade de Custos	3	18%
Contabilidade Gerencial	3	18%
Análise das Demonstrações Contábeis	1	6%
Total	17	100%

**Gráfico 32 – Disciplinas que abordam o conteúdo BSC**

Das instituições que abordam Valor Econômico Agregado (EVA), a maioria, 57%, oferece o conteúdo na disciplina de Controladoria.

O conteúdo também é disponibilizado por 21% das instituições na disciplina de Análise das Demonstrações Contábeis, e outras 21% das instituições o ministram na disciplina Contabilidade Gerencial.

Tabela 30 – Disciplinas que abordam o conteúdo EVA

Disciplinas	Número de observações	Frequência
Controladoria	8	57%
Análise das Demonstrações Contábeis	3	21%
Contabilidade Gerencial	3	21%
Total	14	100%

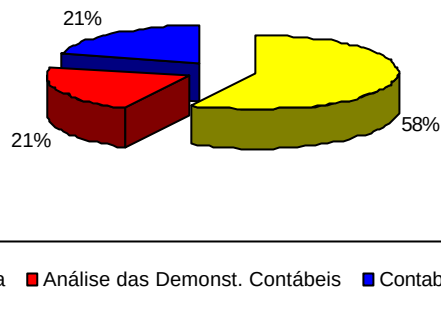


Gráfico 33 – Disciplinas que abordam o conteúdo EVA

O modelo de Gestão Econômica (GECON) é adotado por 83% das instituições que oferecem esse conteúdo, na disciplina de Controladoria. O conteúdo também é ministrado na disciplina Contabilidade de Custos por 17% das instituições.

Tabela 31 – Disciplinas que abordam o conteúdo GECON

Disciplinas	Número de observações	Frequência
Controladoria	5	83%
Contabilidade de Custos	1	17%
Total	6	100%

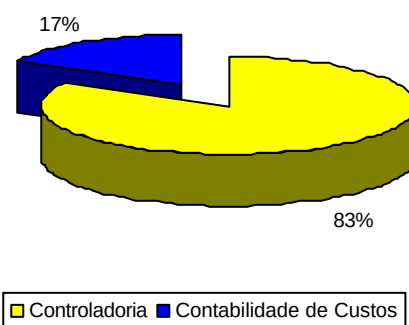


Gráfico 34 – Disciplinas que abordam o conteúdo GECON

A Teoria das Restrições (TOC), adotada por apenas três instituições, é oferecida por 67% dos cursos na disciplina de Controladoria, enquanto que 33% oferecem-na nas disciplinas de Contabilidade de Custos.

Tabela 32 – Disciplinas que abordam o conteúdo TOC

Disciplinas	Quantidade de cursos que ministram o conteúdo	Frequência
Controladoria	2	67%
Contabilidade de Custos	1	33%
Total	3	100%

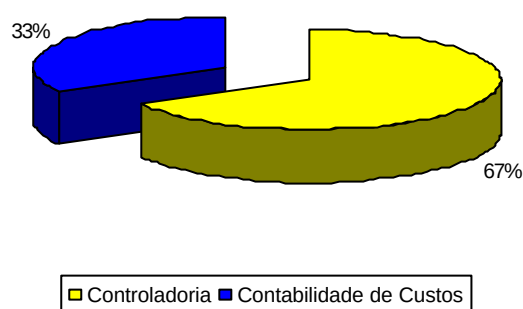


Gráfico 35 – Disciplinas que abordam o conteúdo TOC

5.2.4 Bibliografia utilizada

Uma vez identificado em quais disciplinas os conteúdos estão sendo ministrados, fez-se análise das bibliografias citadas nos planos de ensino, verificando a pertinência das obras em relação aos conteúdos.

Todas as obras mencionadas nas bibliografias, inclusive, a complementar, foram analisadas, averiguando quais abordam o conteúdo atual citado no plano de ensino e com qual nível de profundidade a obra trata do tema.

Nos planos de ensino em que foi citado o conteúdo de ABC, foram encontradas oito obras que versam sobre o assunto. O livro “Contabilidade de Custos” (MARTINS) é a obra mais utilizada, sendo mencionada em 84% dos planos de ensino.

Esse livro tem dois capítulos sobre o assunto. Em um deles é comentada a importância do custeio baseado em atividades, demonstrando, por meio de exemplos, a diferença desse método com o método de absorção, além de descrever as cinco etapas que envolvem o método. No outro capítulo, é discutida a segunda geração do ABC.

Essa obra não aborda exclusivamente o assunto. Das obras citadas, somente três são específicas sobre o método: “Custeio Baseado em Atividades” (NAKAGAWA), “Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo” (KAPLAN e COOPER) e “Gestão Baseada em Custeio por Atividades” (CHING).

Tabela 33 – Bibliografias utilizadas no ensino de ABC

Bibliografia	Número de observações	Frequência
MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas.	26	84%
HORNGREN, C. T., SUNDEM, G. L., STRATTON, W. O. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Prentice Hall.	6	19%
NAKAGAWA, M. <i>Custeio Baseado em Atividades</i> . São Paulo: Atlas.	5	16%
LEONE, G. S. G. <i>Curso de Contabilidade de Custos</i> . São Paulo: Atlas.	4	13%
ATKINSON, A. A. et al. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	3	10%
PADOVEZE, C. L. <i>Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação</i> . São Paulo: Pioneira Thomson Learning.	2	6%
KAPLAN, R. S., COOPER, R. <i>Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo</i> . São Paulo: Futura.	1	3%
CHING, H. Y. <i>Gestão Baseada em Custeio por Atividades</i> . São Paulo: Atlas.	1	3%

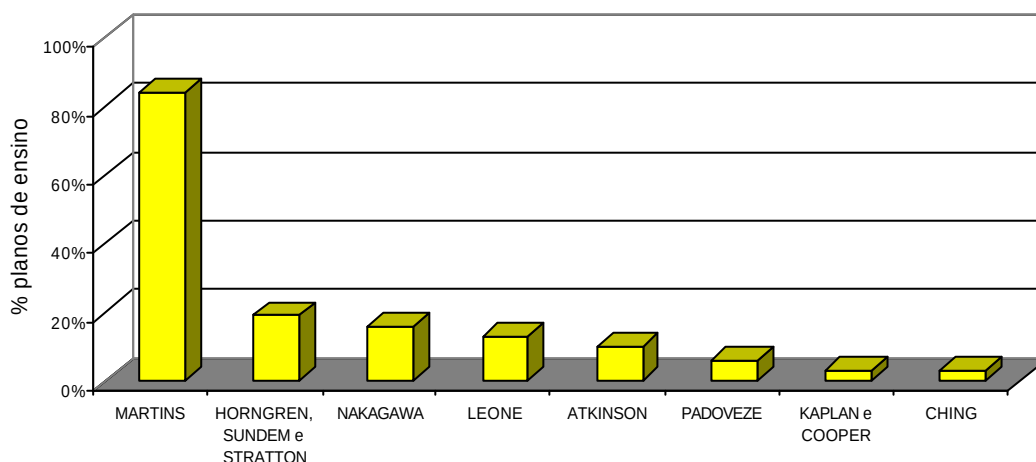


Gráfico 36 – Bibliografias utilizadas no ensino de ABC

Nos planos de ensino que mencionam o conteúdo *Balanced Scorecard* (BSC), foram identificadas apenas seis obras que abordam o tema.

As obras mais citadas são: “Controladoria estratégica e operacional: conceitos – estrutura – aplicação” (PADOVEZE), 28% dos cursos e “Contabilidade Gerencial” (CREPALDI), utilizado por 22%.

Estas obras abordam diversos assuntos relacionados com a Controladoria e a Contabilidade Gerencial, sendo que nenhum foca exclusivamente o BSC. A primeira obra reserva apenas cinco páginas sobre o tema, não permitindo maior aprofundamento sobre o conteúdo. Inclusive não apresenta nenhum exercício ou estudo de caso para complemento do aprendizado.

A outra obra descreve apenas alguns pontos importantes sobre BSC, mas também sem se aprofundar muito no tema, não oferecendo exercícios ou estudos de caso.

Apenas 11% dos cursos que ministram esse conteúdo utilizam uma obra que aborda exclusivamente o conteúdo e que foi escrita pelos idealizadores do método – “A estratégia em ação: Balanced Scorecard” (KAPLAN e NORTON). Com esta obra é possível aprofundar mais no ensino do tema, pois ilustra com vários exemplos a utilização desta prática.

Outra obra que também permitiria um maior aprofundamento no tema seria a “Organização orientada para a estratégia”, também redigida por Kaplan e Norton, idealizadores do método BSC.

Um fato que chamou a atenção foi que, na bibliografia de 17% dos planos de ensino das disciplinas que apontam o ensino de *Balanced Scorecard* (BSC), não há nenhuma obra que aborde o tema, mostrando certa incoerência ou desatualização dos planos.

Uma instituição ainda menciona que utiliza artigos, dissertações e teses sobre o tema, não indicando nenhuma obra específica.

Tabela 34 – Bibliografias utilizadas no ensino de BSC

Bibliografia	Quantidade de cursos	Percentual
PADOVEZE, C. L. <i>Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação</i> . São Paulo: Pioneira Thomson Learning.	5	28%
CREPALDI, S. A. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	4	22%
Não apresentam nenhuma bibliografia que aborda o tema	3	17%
KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. <i>A estratégia em ação: Balanced Scorecard</i> . Rio de Janeiro, Campus	2	11%
ATKINSON, A. A. et al. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	1	6%
BRUNI, A. L., FAMÁ, R. <i>Gestão de Custos e Formação de Preços</i> . São Paulo: Atlas	1	6%
OLIVEIRA, L. M., PEREZ JUNIOR, J. H., SILVA, C. A. S. <i>Controladoria Estratégica</i> . São Paulo: Atlas.	1	6%
Artigos, dissertações e teses sobre o tema	1	6%

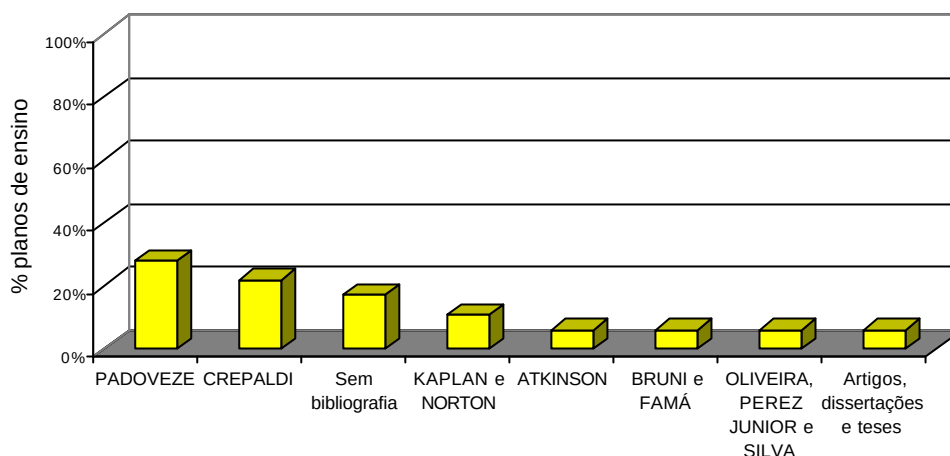


Gráfico 37 – Bibliografias utilizadas no ensino de BSC

Com relação ao ensino de Valor Econômico Agregado (EVA), também não foi mencionada nenhuma obra específica sobre o tema, sendo utilizadas obras que discorrem diversos assuntos.

A obra “Controladoria estratégica e operacional: conceitos – estrutura – aplicação” (PADOVEZE), assim como no caso do BSC, é a obra mais mencionada no ensino de EVA, 36% dos cursos. Esta obra também não se aprofunda no tema, apesar de ser lembrado em dois capítulos da obra.

Outra obra, apontada por 29% dos cursos, é “Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico financeiro” (ASSAF NETO). Apesar de ser uma obra de análise das demonstrações contábeis, apresenta um capítulo sobre EVA, aprofundando-se um pouco mais que a obra de PADOVEZE, citando mais exemplos e alguns exercícios práticos.

As demais obras assinaladas – “Controladoria Estratégica” (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA) e “Contabilidade Gerencial” (CREPALDI) – também contêm apenas um capítulo abordando o tema, mas ambas dispõem de mais exemplos e aprofundam-se um pouco mais no tema em relação às duas obras mais utilizadas e comentadas acima.

No mercado nacional existem, algumas obras que dão enfoque ao assunto e que proporcionariam um maior aprofundamento no ensino do conteúdo. Podem-se indicar como exemplos as obras “Em busca do valor: o guia de EVA para estrategistas” (STEWART III), “EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação” (YOUNG e O’ BYRNE) e “EVA valor econômico agregado” (EHRBAR).

Tabela 35 – Bibliografias utilizadas no ensino de EVA

Bibliografia	Quantidade de cursos	Percentual
PADOVEZE, C. L. <i>Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação</i> . São Paulo: Pioneira Thomson Learning.	5	36%
ASSAF NETO, Alexandre. <i>Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro</i> . São Paulo: Atlas.	4	29%
OLIVEIRA, L. M., PEREZ JUNIOR, J. H., SILVA, C. A. S. <i>Controladoria Estratégica</i> . São Paulo: Atlas.	3	21%
CREPALDI, S. A. <i>Contabilidade Gerencial</i> . São Paulo: Atlas.	2	14%

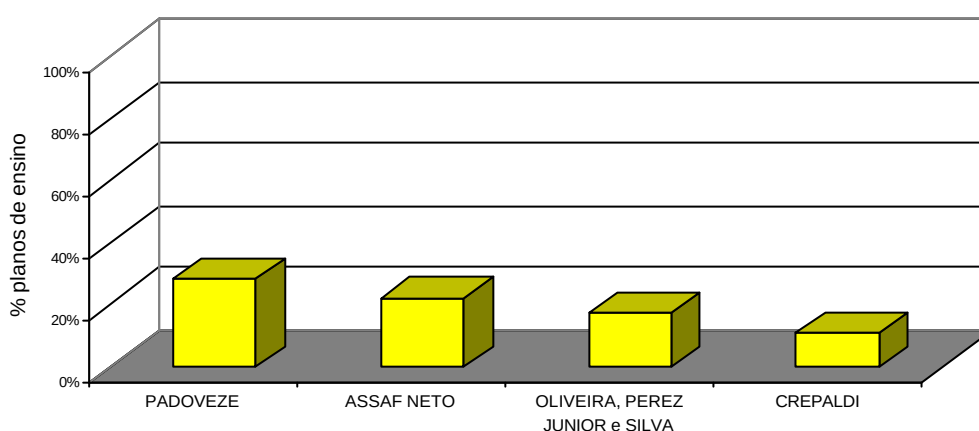


Gráfico 38 – Bibliografias utilizadas no ensino de EVA

Com relação ao modelo de gestão econômica GECON, a única bibliografia citada foi “Controladoria – uma abordagem da gestão econômica (CATELLI)”, utilizada por 83% dos cursos que ministram o conteúdo.

Apesar de serem poucas as instituições que abordam o conteúdo, elas estão utilizando uma obra que somente trata das questões vinculadas ao conteúdo de gestão econômica.

Porém, uma instituição que menciona o conteúdo de GECON não consta com nenhuma bibliografia em seu plano de ensino que aborde tal conteúdo, demonstrando, também, incoerência ou falta de atualização do plano de ensino.

Tabela 36 – Bibliografias utilizadas no ensino de GECON

Bibliografia	Quantidade de cursos	Percentual
CATELLI, A. <i>Controladoria - Uma Abordagem da Gestão Econômica</i> . São Paulo: Atlas.	5	83%
Não apresentam nenhuma bibliografia que aborda o tema	1	17%

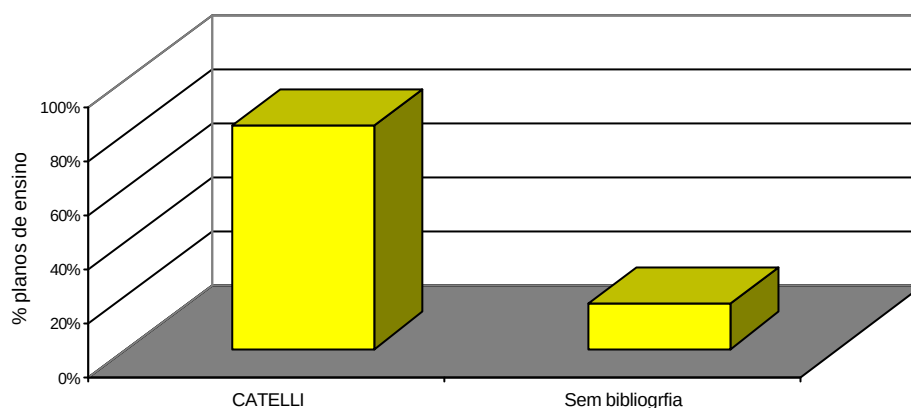


Gráfico 39 – Bibliografias utilizadas no ensino de GECON

Por último, verificaram-se as bibliografias empregadas no ensino da Teoria das Restrições (TOC). Todas as três instituições que oferecem este conteúdo utilizam uma das obras do criador da teoria e que aborda exclusivamente o tema – “A Síndrome do Palheiro. Garimpando informações num oceano de dados” (GOLDRATT).

Além dessa obra, uma instituição também utiliza outra obra sobre o tema – “A meta da empresa: seu alcance sem mistérios” (GUERREIRO).

Outras publicações também poderiam ser utilizadas no ensino da Teoria das Restrições (TOC) como “A Meta” (GOLDRATT), também desenvolvida pelo idealizador da teoria e “Contabilidade de Ganhos” (CORBETT NETO). Esta obra alinha a abordagem da TOC para a contabilidade gerencial de uma empresa.

Tabela 37 – Bibliografias utilizadas no ensino de TOC

Bibliografia	Quantidade de cursos	Percentual
GOLDRATT, E. M. <i>A Síndrome do Palheiro</i> . Garimpando informações num oceano de dados. São Paulo: Educador.	3	100%
GUERREIRO, R. <i>A meta da empresa: seu alcance sem mistérios</i> . São Paulo: Atlas.	1	33%

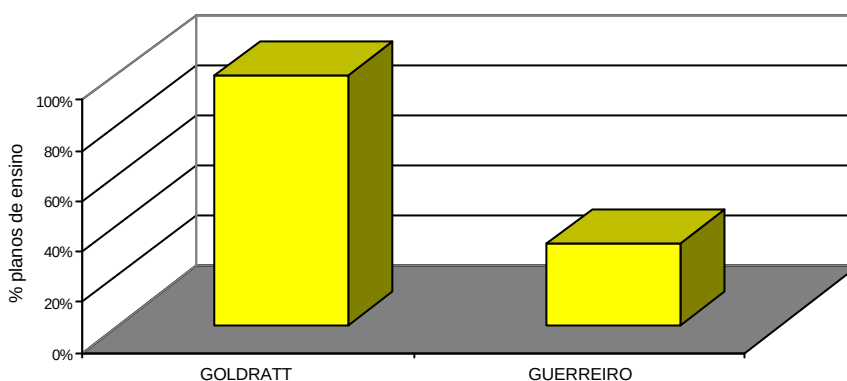


Gráfico 40 – Bibliografias utilizadas no ensino de TOC

5.2.5 Síntese do Capítulo

Após a análise dos planos de ensino das 36 IES pesquisadas, identificou-se que os conteúdos atuais de Controladoria pesquisados estão sendo ministrados, respondendo ao primeiro objetivo do trabalho.

Outras observações podem ser feitas desta análise. Constatou-se que não há um padrão em relação às denominações das disciplinas, conteúdos ministrados, bibliografia básica, carga horária e períodos em que são oferecidas.

Também chama a atenção o fato de alguns conteúdos serem ministrados em duas disciplinas diferentes, principalmente nas disciplinas de Controladoria e Contabilidade Gerencial, em que ambas abordam conteúdos das disciplinas de Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis e Orçamento Empresarial.

Nesse caso, seria interessante que houvesse uma interação entre os professores que ministram tais disciplinas, verificando se algum conteúdo não está sendo repetido, evitando que o aluno estude o mesmo conteúdo mais de uma vez, podendo substituir este conteúdo por outro que venha agregar mais conhecimento ao aluno.

Com relação ao ensino dos conteúdos atuais, tal fato não é unanimidade entre as 36 instituições pesquisadas. Dentre elas, 17% não oferecem aos seus alunos os conteúdos de ABC, BSC, EVA, GECON e TOC.

Porém, mesmo entre aquelas instituições que versam sobre tais conteúdos, o percentual de ensino proporcionado é muito baixo. Das trinta instituições que ministram os conteúdos, 37% abordam apenas um conteúdo e nenhuma oferece todos os conteúdos.

Entre os conteúdos mais disponibilizados está o Custeio Baseado em Atividades (ABC), adotado por 26 instituições de ensino, enquanto que a Teoria das Restrições (TOC) é o conteúdo menos ministrado, oferecido por apenas três instituições.

Os conteúdos atuais estão sendo ensinados nas disciplinas de Controladoria, Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial e Análise das Demonstrações Contábeis. A maior distribuição de conteúdos está na disciplina de Controladoria. Comparando todos os cursos estudados, é a única disciplina em que foi citado o ensino de todos os cinco conteúdos.

A Contabilidade de Custos abrangeu o ensino de todos os conteúdos, com exceção do método EVA.

Quanto à bibliografia empregada, apenas no ensino dos conceitos de ABC, GECON e TOC estão sendo utilizadas obras específicas sobre o assunto, permitindo maior aprofundamento sobre o tema.

6 Considerações finais e recomendações

6.1 Considerações finais

As organizações estão inseridas em um ambiente de extrema competição, em que inovações e mudanças ocorrem a todo o momento, sejam elas econômicas, sociais ou tecnológicas. Os processos industriais estão cada vez mais complexos, na busca da eficiência produtiva e na redução dos custos de produção, alinhados ao objetivo de gerar produtos e serviços de alta qualidade, a fim de atender a uma sociedade cada vez mais exigente.

Nesse contexto, os gestores das organizações estão, a todo o momento, diante da necessidade de tomar os mais variados tipos de decisões, sejam elas no âmbito econômico, financeiro ou operacional, e uma decisão errada pode custar muito caro a tais organizações.

Diante disso seria interessante que as organizações tivessem um departamento exclusivo para a geração dessas informações, além de estarem constantemente verificando se a atividade operacional do negócio realmente gera resultado positivo, utilizando as mais variadas técnicas e práticas de gestão, não só para atender ao público externo, como o fisco, investidores ou instituições financeiras, por exemplo, mas, principalmente, para dar suporte aos seus gestores na tomada de decisões. Este departamento seria a Controladoria.

Porém muito se tem questionado sobre as práticas empregadas na gestão dos negócios. As empresas têm utilizado, ao longo dos anos, algumas técnicas da Contabilidade Gerencial, como a contabilidade de custos, análise das demonstrações contábeis e o orçamento empresarial. Mas estas práticas, criadas e desenvolvidas há mais de cem anos, envolvem algumas deficiências, não atendendo, plenamente, às atuais necessidades das organizações.

Alguns pesquisadores e estudiosos, observando a ineficiência dessas técnicas, desenvolveram metodologias inovadoras, com o objetivo de auxiliar os gestores na administração das organizações. Foram elaboradas metodologias como o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o *Balanced Scorecard* (BSC), o Valor Econômico Agregado (EVA), o modelo de gestão econômica (GECON) e a Teoria das Restrições (TOC).

Mas essas práticas somente serão úteis à medida que os atuais e futuros profissionais da área de Controladoria tenham conhecimento sobre elas. E estes conhecimentos basicamente deverão ser oferecidos pelas instituições de ensino superior, em seus cursos de graduação.

Assim, essas considerações motivaram a realização desta investigação, que verificou o ensino das práticas de Controladoria nas Instituições de Ensino de Minas Gerais, nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, por meio de pesquisa empírica de 36 cursos oferecidos no Estado.

Foram analisados os planos de ensino das disciplinas Controladoria, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos, Análise das Demonstrações Contábeis e Orçamento Empresarial, verificando as diferentes denominações destas disciplinas, seus conteúdos, bibliografia básica utilizada, carga horária e o período em que são oferecidas.

A pesquisa revelou que 83% das instituições pesquisadas ministram conteúdos referentes às práticas atuais de Controladoria.

Porém, mesmo entre essas instituições, constatou-se que 37% oferecem apenas um dos conteúdos, focando a maior parte das disciplinas em conteúdos referentes às práticas tradicionais. Apesar de inovadoras e de existirem diversos trabalhos divulgados no meio acadêmico e em revistas especializadas em gestão de empresas, as instituições pouco abordam as práticas atuais.

Seria necessária uma revisão dos planos de ensino junto aos docentes que ministram esses conteúdos, para que fossem inseridas as práticas atuais, sem a necessidade de sacrificar o ensino dos métodos tradicionais.

Dentre as práticas mais abordadas, encontra-se o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Apesar de ensinado pela maior parte das instituições de ensino, isto não é uma unanimidade entre as mesmas.

Verificou-se, ainda, que as práticas atuais, quando ministradas, estão distribuídas em várias disciplinas, como Controladoria, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis, mas a grande concentração de ensino dessas práticas está na disciplina de Controladoria.

Por fim, detectou-se que as práticas não são tratadas com muita profundidade, em virtude de poucas instituições estarem utilizando bibliografias adequadas e que aprofundam mais sobre os temas. Com exceção do ABC, do modelo GECON e da TOC, as outras práticas, como o BSC e o EVA, são ministradas com a utilização de obras que não permitem maior aprofundamento sobre os temas.

Diante do exposto, conclui-se que as práticas atuais ainda são pouco exploradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES pesquisadas. Em função disto, muitos alunos irão entrar no mercado de trabalho sem conhecer os benefícios que tais práticas podem proporcionar às organizações.

Seria interessante que fosse realizada uma avaliação dos currículos desses cursos, a fim de inserir todas as práticas atuais discutidas no presente trabalho, uma vez que essas práticas já estão sendo adotadas por várias empresas no Brasil e no mundo.

Outrossim, reconhece-se que, por se tratar de um assunto que pode ser desdobrado em outras tantas pesquisas de interesse da academia e dos profissionais de ensino de Ciências Contábeis, ou seja, abrir caminho para outras investigações, o trabalho não poderia e não teve a intenção de finalizar este relevante tema, mas contribuir para o estado da arte no sentido de apresentar um estudo setorial envolvendo as instituições de ensino superior.

6.2 Recomendações

A pesquisa desenvolvida pode ser enriquecida se, juntamente com a análise documental (planos de ensino) for utilizado um questionário, permitindo que sejam levantadas as seguintes informações:

1. data da última atualização do currículo dos cursos de Ciências Contábeis
2. formação acadêmica dos coordenadores dos cursos e dos docentes que ministram as disciplinas pesquisadas
3. suas experiências profissionais
4. tempo que ministram essas disciplinas
5. as estratégias de ensino utilizadas (estudos de casos, trabalhos empíricos, exercícios em sala de aula, etc.)
6. recursos de ensino utilizados (retro projetor, data show, vídeos educacionais, etc.)
7. solicitar aos docentes uma sugestão de ementa da disciplina que ministra

O presente trabalho teve como população as IES de Minas Gerais, mas a pesquisa pode ser realizada em outros Estados ou envolvendo uma região do país, ou até mesmo em nível nacional.

7 Bibliografia

ABREU, S. M. et al. *O ensino de teoria da contabilidade no estado de Minas Gerais*. In: 3º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005. Anais. São Paulo: USP, 2005.

ALMEIDA, L. B., PARISI, C., PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-347.

ALMEIDA, M. C. *Curso de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, C. S. *Ensino de Contabilidade nas Universidades Públicas do Brasil*. 2002. 153f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). FEA-USP. São Paulo.

ARCHER, S. H. *Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1976

ASSAF NETO, A. *Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Finanças corporativas e valor*. São Paulo: Atlas, 2003

ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. *Administração do capital de giro*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade Gerencial*: São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, M., JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

BAUER, M. W., et al. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Rio de Janeiro: Vozes, 2002.

BEULKE, R., BERTO, D. J. *Análise e estrutura de custos*. São Paulo: Saraiva.

BLAT, A. *Análise de Balanços* – estrutura e avaliação das demonstrações contábeis. Makron Books.

BORNIA, A. C. *Análise Gerencial de custos*: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRAGA, H. R. *Demonstrações financeiras*: estrutura, análise e interpretação. São Paulo: Atlas, 1990

BRASIL. Demonstrações Contábeis: estruturação e normas. Brasília: CFC, 1991.

BRASIL. MEC – Ministério da Educação e Cultura. Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis. Edital nº 04/97 (Relatório sobre as Diretrizes Curriculares) de 12 de abril de 1999. <http://www.mec.gov.br/Sesu/diretriz.shtm>

BRASIL. MEC – Ministério de Educação e Cultura. Parecer CES/CNE 0146/2002 de 13 de maio de 2002. <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0146.pdf>

BRASIL. MEC – Ministério de Educação e Cultura. Parecer CES/CNE 10 de 16 de dezembro de 2004. http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf

BRIBHAM, F. *Administração Financeira*: teoria e prática. Atlas.

BRITO, P. *Análise e Viabilidade Econômica de Projetos de Investimentos*. São Paulo: Atlas, 1987.

BRUNI, A. L., FAMÁ, R. *Gestão de Custos e Formação de Preços*. São Paulo: Atlas, 2004.

CALIJURI, M. S. S. *Controller – o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho*. Revista Brasileira de Contabilidade nº 150, nov./dez., 2004.

CAMPIGLIA, A. O.; CAMPLIGLIA, R. P. O. *Controles de gestão*: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas.

CATELLI, A. Introdução: O que é o GECON. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 29-32.

CATELLI, A., GUERREIRO, R. C. *Mensuração das Atividades: comparando ABC x GECON*. Caderno de Estudos FIPECAFI- FEA - USP, São Paulo, n. 8 p. 3, abr. 2003.

CERTO, S. C., PETER, J. P. *Administração Estratégica: Planejamento e Implantação da Estratégia*. São Paulo: Makron Books, 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resoluções nº. 750/93 774/94

CORBETT NETO, T. *Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das restrições*. São Paulo: Nobel, 1997.

CORNACHIONE JR, E. B. Prefácio. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 23.

CORONADO A.. *Controladoria no Atacado e Varejo*. São Paulo: Atlas, 1990.

CORRAR, L.J., THEOFILO, C.R. *Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração - Contabilometria*. São Paulo. Atlas, 2004

CREPALDI, S. A. *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Curso Básico de Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.

DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

DRUCKER, P. F. *O novo papel da administração*. Coleção Harvard de Administração. Tradução publicada sob licença da Editora Abril S.A. São Paulo: Nova Cultural, 1986.

EHRBAR, A. *EVA valor econômico agregado*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

FALCINI, P. *Avaliação econômica de empresas: técnicas e práticas*: Atlas, 1995.

FERNANDES, R.M. *Orçamento Empresarial - uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de Simulador*. Belo Horizonte, Editora UFMG, 2004.

FLORENTINO, A. M. *Análise Contábil* - análise de balanços. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

FORTUNA, E. Mercado Financeiro: produtos e serviços. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

FRANCO, H. Contabilidade Industrial. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. Estrutura e Análise de Balanços. São Paulo: Atlas, 1996.

FREZATTI, F. *Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. J. *Princípios de Administração Financeira*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

GOLDRATT, E. M. *A Síndrome do Palheiro*. Garimpando informações num oceano de dados. São Paulo: Educador, 1992.

GOLDRATT, E. M. e COX, J. *A Meta*. São Paulo: Educador, 1993.

GOMES, J. S.; AMAT, J. M. *Controle de gestão: uma abordagem contextual: texto e casos*. São Paulo, Atlas, 2002.

GROPPELLI, A.A. & NIKBAKHT, E. *Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1991.

GUERREIRO, R. *A meta da empresa: seu alcance sem mistérios*. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. *A Teoria das Restrições e o Sistema de Gestão Econômica: Uma Proposta de Integração Conceitual*. Tese de Doutorado, USP, São Paulo, 1995.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Gestão de custos contabilidade e controle*. São Pulo Pioneira Thomson Learning, 2003.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDÁ, M. F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JR., F. *Análise de Balanços para Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1980.

HOJI, M. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.

HORNGREN, C. T. *Introdução a Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, C. T., FOSTER, G., DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, C. T., SUNDEM, G. L. e STRATTON, W. O. *Contabilidade Gerencial*. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S. *Análise de Balanços*. São Paulo: Atlas, 1998

_____. *Análise de Custos*. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. *Teoria da Contabilidade*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S., et all. *Contabilidade Introdutória*. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., GELBCKE, E. *Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações* - aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 1998.

JOHNSON, S T, KAPLAN, R. S. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1996.

JR. F. H. *Custos Industriais*. São Paulo: Atlas.

KAPLAN, R. S. e COOPER, R. *Custo e desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Editora Futura, 1998.

KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. 7ª ed. Rio de Janeiro, Campus, 1997.

_____. *Organização orientada para a estratégia – the strategy-focused organization*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

LEITE, H. de P. *Introdução a administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1986.

LEONE, G. S. C. *Curso de contabilidade de custos*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LIMA, J. G. de. *Custos - cálculos, sistemas e análises*. São Paulo: Atlas, 1982.

LUCA, M. M. M. *Demonstração do Valor Adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao calor do PIB*. São Paulo: Atlas.

LUDKE, M., et al. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.

LUNKES, R. J. *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 2003.

MAHER, M. *Contabilidade de custos - criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MALVESSI, O. *Criação ou destruição de valor ao acionista*. Revista conjuntura Econômica. Rio de Janeiro: jan. 2000.

MARION, J. C. *Análise das Demonstrações Contábeis: contabilidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1994

_____. *O Ensino da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARQUES, J.V.C. *Análise Financeira das Empresas*. Rio de Janeiro: Editora da UFRJ, 2004.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*: 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E., ASSAF NETO, A. *Gestão Financeira e Valor*. São Paulo. Atlas, 1985.

MARTIN, N. C. *Da contabilidade à Controladoria: a evolução necessária*. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI– FEA - USP, São Paulo, n. 28 p. 7- 28, jan/abr. 2002

MATARAZZO, D. C. *Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, E. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2001.

MERRYL, W.C., FOX, K. A. *Estatística Econômica - uma introdução*. São Paulo: Atlas.

MOREIRA, José Carlos. *Orçamento empresarial: manual de elaboração*. São Paulo: Atlas, 1984.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. *Controladoria – seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, I. S. *Custo Padrão - uma introdução prática*. São Paulo: Atlas,

NAKAGAWA, M. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1998.

NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras*. São Paulo: Frase, 1998.

NOSSA, V., COELHO C. R. A., CHAGAS, J. F. *Ensino da Contabilidade de Custos no Brasil*. 1997. Trabalho apresentado no V Congresso Internacional de Custos, Acapulco, México, 1997.

NOSSA V. *Ensino de Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítica da Formação do Corpo Docente*. 1999. 158f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). FEA-USP. São Paulo.

NOSSA, V., MOZOCO, L. F. Uma proposta metodológica para o ensino da contabilidade gerencial. 2000. Trabalho apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, Goiânia - GO, 2000.

OLIVEIRA, D. P. R. *Planejamento Estratégico – conceitos, metodologia, práticas*. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, L. M, PEREZ JR, J. H., SILVA, S. C. A. *Controladoria Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, S. L. de. *Tratado de metodologia científica*. 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. *Controladoria Básica*. São Paulo: Thomson Learning, 2004.

_____. *Controladoria Estratégica e Operacional*. Conceitos, Estruturas e Aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

_____. *Planejamento Orçamentário: texto e exercícios*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, C. L., BENEDICTO, G. C. *Análises das Demonstrações Financeiras*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

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

PELEIAS, I. R. et al. *O Processo de planejamento e a Controladoria*. Revista Brasileira de Contabilidade nº 77, out./dez., 1991.

PEREIRA, D. M. V. G. et al. *A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo ISAR: uma abordagem no processo*

ensino-aprendizagem. In: 2º CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2005. Anais. São Paulo: USP, 2005.

PEREIRA, J. C. *Análise Financeira das Empresas*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

PEREZ JÚNIOR, J. H. et al. *Controladoria de Gestão: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1995.

PEREZ JR., J. H., OLIVEIRA, L. M., COSTA, R. G. *Gestão Estratégica de Custos*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PIZOLATO, N. D. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Makron Books, 1998.

PUCCINI, A. L. *Matemática Financeira* – Rio de Janeiro: LTC, 1993.

RAPPAPORT, A. *Gerando valor para o acionista: um guia para administradores e investidores*. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBEIRO, O. M. *Contabilidade de Custos: fácil*. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROSS, S. A; WESTERFIELD, R. W; JAFFE, J. F. *Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.

SAKURAI, M. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SAMANEZ, C. P. *Matemática Financeira: aplicações a análise de investimentos*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

SANTI FILHO, A., OLINQUEVITCH, J. L. *Análise de balanços para controle gerencial: enfoque sobre o fluxo de caixa e previsão de rentabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, A. R. dos. *Metodologia Científica: a construção do conhecimento*. 2ª ed. Rio de Janeiro: D&A editora, 1999.

SANTOS, J. J. *Análise de Custos*. São Paulo: Atlas, 1990.

SANVICENTE, A. Z. *Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1996.

SANVICENTE, A. Z., SANTOS, C. da C. *Orçamento na administração de empresas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SCHMIDT, P. (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SCHMIDT, P., SANTOS, J. L. *Fundamentos de Controladoria*. (Coleção resumos de contabilidade; v. 17). São Paulo: Atlas, 2006.

SECURATO, J. R. *Decisões Financeiras em Condições de Risco*. São Paulo: Atlas, 1993.

SELLTIZ, C. et al. *Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais*. 4ª ed. São Paulo: Editora Herder, 1965.

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, J. P. *Análise Financeira das Empresas*. São Paulo: Atlas, 1998.

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.

SOBANSKI, J. *Prática de orçamento empresarial - um exercício programado*. São Paulo: Atlas, 1994.

SOUZA, A., CLEMENTE, A. *Decisões financeiras e análise de investimentos: fundamentos, técnicas e aplicações*. São Paulo: Atlas, 1999.

STEWART III, G. B. *Em busca do valor: o guia de EVA para estrategistas*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

TUNG, N. H. *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. 6ª ed. São Paulo: Ed. Universidade Empresa Ltda., 1980.

_____. *Orçamento empresarial e custo padrão*. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.

VanDERBECK E. J., NAGY, C. F. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Pioneira, 2001.

VICECONTI, P. E. V. *Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Frase, 1993.

YOUNG, S. D., O' BYRNE, S. F. *EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação*. Porto Alegre: Bookman, 2003.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira, 2001.

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

WERNKE, R. *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1999.

ZDANOWICK, J. E. *Orçamento Operacional*. Porto Alegre: Sagra, 1983.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Carta enviada aos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis

Ilmo. Sr(a).

Prof. (a). xxxxxxxxxx

Coordenador (a) do Curso de Ciências Contábeis da Universidade xxxxxxxx

Prezado Senhor (a)

Sou aluno do Curso de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Uberlândia (UFU) - Faculdade de Gestão e Negócios -, e, para obtenção do título de Mestre em Administração, estou realizando um trabalho de pesquisa que está sendo desenvolvida sob o seguinte enfoque: *o ensino dos conteúdos de apoio à Controladoria ministrados nos cursos de graduação de Ciências Contábeis*. Neste sentido, a amostra da referida pesquisa é composta pelas Instituições de Ensino Superior de Minas Gerais.

A preocupação com esse assunto prende-se às mudanças que vêm ocorrendo no mercado, afetando os profissionais de Contabilidade, com um conseqüente aumento do nível de exigência quanto aos instrumentos de apoio à Controladoria ensinados nos cursos de graduação de Ciências Contábeis.

Para compor a amostra da pesquisa, a Universidade xxxxx foi uma das instituições escolhidas, por sua importância no cenário acadêmico do estado de Minas Gerais.

A pesquisa prevê a coleta (e posterior análise) dos planos de ensino junto aos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis, referente às seguintes disciplinas⁴:

- **Orçamento Empresarial**
- **Contabilidade de Custos**
- **Análise das Demonstrações Contábeis**
- **Contabilidade Gerencial**

⁴ Outras disciplinas também foram solicitadas de acordo com a ementa de cada IES. Para simplificação do Apêndice, foram apresentadas as disciplinas listadas.

- **Controladoria**

Diante do exposto, e ciente da escassez de tempo que nos é peculiar, solicito vossa preciosa colaboração nesta pesquisa, através do envio, por meio eletrônico (*e-mail*), dos planos de ensino de cada disciplina supracitada, contendo sua ementa detalhada e a respectiva bibliografia utilizada. É válido esclarecer ainda que as informações solicitadas serão processadas de forma consolidada, sendo tratadas de maneira absolutamente confidencial.

Por se tratar de amostra dirigida, é de extrema importância o envio dos planos de ensino até o dia **26/12/2006**. Em caso de dúvidas estarei à disposição por meio dos e-mails abaixo ou dos telefones: (34 3218-0740 e 34 9976-5899). Os planos de ensino solicitados deverão ser encaminhados ao e-mail: eduriro@gmail.com ou duribeiro1975@yahoo.com.br.

Desde já agradeço sua atenção,

EDUARDO RIBEIRO RODRIGUES

Mestrando em Administração

Faculdade de Gestão e Negócios

Av. João Naves de Ávila, 2160 Bloco F, Sala 1F216 38400-902 Uberlândia/MG.

Fone: (34) 3239-4525 / Fone fax – (34) 3236-7515

ANEXOS

ANEXO A – IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis em Minas Gerais

1	Instituto Superior de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas de Abaeté - ISAB	ABAETE
2	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	ALMENARA
3	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	ARAGUARI
4	Centro Universitário do Planalto de Araxá - UNIARAXÁ	ARAXA
5	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	BARBACENA
6	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	BARREIRO
7	Centro Universitário de Belo Horizonte - UNI-BH	BELO HORIZONTE
8	Centro Universitário Newton Paiva	BELO HORIZONTE
9	Centro Universitário Una - UNA	BELO HORIZONTE
10	Faculdade Batista de Minas Gerais - FBMG	BELO HORIZONTE
11	Faculdade Brasileira de Ciências Exatas, Humanas e Sociais - Fabrai - FABRAI	BELO HORIZONTE
12	Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte - FACISABH	BELO HORIZONTE
13	Faculdade de Minas BH - FAMINAS-BH	BELO HORIZONTE
14	Faculdade Del Rey - FDR	BELO HORIZONTE
15	Faculdade Novos Horizontes	BELO HORIZONTE
16	Faculdade Novos Horizontes	BELO HORIZONTE
17	Faculdade Pitágoras de Administração Superior - FPAS	BELO HORIZONTE
18	Instituto Belo Horizonte de Ensino Superior - IBHES	BELO HORIZONTE
19	Instituto Minas Gerais de Ensino e Cultura - IMGEC	BELO HORIZONTE
20	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	BELO HORIZONTE
21	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	BELO HORIZONTE
22	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	BELO HORIZONTE
23	Universidade Fumec - FUMEC	BELO HORIZONTE
24	Universidade Salgado de Oliveira - UNIVERSO	BELO HORIZONTE
25	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	BELO HORIZONTE
26	Faculdade Pitágoras de Betim - PITÁGORAS-BETIM	BETIM
27	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	BOM DESPACHO
28	Faculdade Asa de Brumadinho - IECEMB - FAB	BRUMADINHO
29	Faculdades Integradas de Caratinga - FIC	CARATINGA
30	Faculdade Sudamérica - SUDAMÉRICA	CATAGUASES
31	Universidade Vale do Rio Verde - UNINCOR	CAXAMBU
32	Faculdade de Ciências Gerenciais - FACIG	CLAUDIO
33	Faculdade de Ciências Econômicas de Conselheiro Lafaiete - FACEL	CONSELHEIRO LAFAIETE
34	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	CONTAGEM
35	Centro Universitário do Leste de Minas Gerais - UnilesteMG	CORONEL FABRICIANO
36	Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de Divinópolis - FAGED	DIVINOPOLIS
37	Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema - FAEX	EXTREMA
38	Centro Universitário de Formiga - UNIFORMG	FORMIGA
39	Universidade Vale do Rio Doce - UNIVALE	GOVERNADOR VALADARES
40	Centro Universitário da Fundação Educacional Guaxupé - UNIFEG	GUAXUPE
41	Faculdade Pitágoras de Ipatinga - FPI	IPATINGA
42	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	IPATINGA
43	Faculdade de Ciências Administrativas e Contábeis de Itabira - FACCI	ITABIRA

44	Faculdade de Ciências Contábeis de Itabirito - FACCI	ITABIRITO
45	Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Sul de Minas - Facesm - FACESM	ITAJUBA
46	Universidade de Itaúna - UI	ITAUNA
47	Universidade de Itaúna - UI	LAGOA DA PRATA
48	Faculdade Triângulo Mineiro - FTM	ITUIUTABA
49	Faculdade Aldete Maria Alves - FAMA	ITURAMA
50	Instituto de Ensino Superior de João Monlevade - IES/FUNCEC	JOAO MONLEVADE
51	Instituto de Ensino Superior João Alfredo de Andrade - IJAA	JUATUBA
52	Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas Machado Sobrinho - FCCAMS	JUIZ DE FORA
53	Instituto Juiz de Fora de Ensino Superior - IJF	JUIZ DE FORA
54	Instituto Sudeste Mineiro de Educação e Cultura - ISMEC	JUIZ DE FORA
55	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	JUIZ DE FORA
56	Universidade Salgado de Oliveira - UNIVERSO	JUIZ DE FORA
57	Faculdades Integradas Adventistas de Minas Gerais - FIAMG	LAVRAS
58	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	LEOPOLDINA
59	Centro Superior de Ensino e Pesquisa de Machado - CESEP	MACHADO
60	Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu - FACIG	MANHUACU
61	Universidade Estadual de Montes Claros - UNIMONTES	MONTES CLAROS
62	Faculdade de Minas - FAMINAS	MURIAE
63	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	MUTUM
64	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	NANUQUE
65	Faculdade de Administração Milton Campos - FAMC	NOVA LIMA
66	Universidade Vale do Rio Verde - UNINCOR	PARA DE MINAS
67	Faculdade de Administração de Passos - FAP	PASSOS
68	Centro Universitário de Patos de Minas - UNIPAM	PATOS DE MINAS
69	Centro Universitário do Cerrado-Patrocínio - UNICERP	PATROCINIO
70	Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo - FIPEL	PEDRO LEOPOLDO
71	Faculdade de Ciências Contábeis de Ponte Nova - FACCO	PONTE NOVA
72	Universidade do Vale do Sapucaí - UNIVÁS	POUSO ALEGRE
73	Universidade Estadual de Montes Claros - UNIMONTES	SALINAS
74	Faculdade da Cidade de Santa Luzia - FACSAL	SANTA LUZIA
75	Faculdade de Ciências Gerenciais de Santos Dumont - FACIG	SANTOS DUMONT
76	Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ	SAO JOAO DEL REI
77	Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de São Sebastião do Paraíso - FACEAC	SAO SEBASTIAO DO PARAISO
78	Centro Universitário de Sete Lagoas - UNIFEMM	SETE LAGOAS
79	Faculdade de Ciências Sociais e da Saúde de Teófilo Otoni - Faculdades Doctum	TEOFILO OTONI
80	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	TEOFILO OTONI
81	Universidade Vale do Rio Verde - UNINCOR	TRES CORACOES
82	Faculdade Ubaense Ozanam Coelho - FAGOC	UBA
83	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	UBA
84	Faculdade de Ciências Econômicas do Triângulo Mineiro - FCTEM	UBERABA
85	Faculdade de Talentos Humanos - FACTHUS	UBERABA
86	Universidade de Uberaba - UNIUBE	UBERABA
87	Universidade de Uberaba - UNIUBE	UBERABA
88	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	UBERABA
89	Centro Universitário do Triângulo - UNITRI	UBERLANDIA
90	Faculdade Politécnica de Uberlândia - FPU	UBERLANDIA
91	Universidade Federal de Uberlândia - UFU	UBERLANDIA
92	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	UBERLANDIA
93	Faculdade de Ciências e Tecnologia de Unai - Factu - FACTU	UNAI
94	Instituto de Ensino Superior Cenecista - INESC	UNAI
95	Faculdade Cenecista de Varginha - FACECA	VARGINHA
96	Fundação Universidade Federal de Viçosa - UFV	VICOSA
97	Escola de Estudos Superiores de Viçosa - ESUV	VICOSA
98	Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC	VISCONDE RIO BRANCO

Fonte: www.inep.gov.br

Acesso em 20/06/2006