

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Anselmo Ferreira Duca

**O ENSINO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA ÓTICA DOS
PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE**

Belo Horizonte

2011

Anselmo Ferreira Duca

**O ENSINO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA ÓTICA DOS
PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade e Controladoria

Orientadora: Profa. Dra. Jacqueline Veneroso Alves da
Cunha

Belo Horizonte

2011

À minha esposa Fernanda e
à minha mãe Maria Leda

Agradecimentos

Agradeço a Deus pelas inúmeras bênçãos concedidas em minha vida, bem como pelo conforto da certeza de não estar só nos momentos de turbulência.

À minha esposa, obrigado pela paciência, compreensão e pelos incontáveis empurrões que se fizeram necessários durante toda esta jornada. Obrigado por compartilhar comigo, esta, que chamo nossa conquista.

À minha mãe, obrigado pela atenção, pelas tantas orações e por ter plantado em mim a certeza de que podemos sempre acreditar no melhor, bastando apenas ter o desejo e a vontade de caminhar.

Muito obrigado à minha orientadora Profa. Dra. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, que se fez presente em todos os momentos, inclusive naqueles de maior dificuldade. Admiro e respeito muito sua competência, dedicação e conhecimento.

Agradeço também a todos os professores do programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UFMG, que foram todos muito importantes em minha trajetória acadêmica.

A todos os meus amigos (colegas) do Mestrado, em especial ao Júlio César, João, Eduardo e Warley.

Aos amigos, professores do Centro Universitário Newton Paiva, em especial ao Prof. Marlúcio, incentivador maior desta conquista.

A toda equipe da SUPERE Gestão Contábil Ltda, obrigado pela compreensão e cooperação de cada um em minhas ausências.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram com esta pesquisa, CRC/MG, IES e colegas Contadores.

RESUMO

A formação superior tem como papel primordial preparar o estudante para o mercado de trabalho, dotando-o de conhecimentos suficientes para sua vida profissional. Esta discussão, apesar de necessária, ainda tem gerado poucos estudos no cenário nacional e em menor número ainda, quando se trata da formação do Contador para atuar na área da Contabilidade Gerencial. Esta área tem dentre seus objetivos promover o pleno conhecimento das organizações e dos negócios em que estão inseridas, bem como, permitir o controle e o planejamento de suas ações, além de proporcionar tomada de decisões consistentes dentro dos parâmetros de uma boa gestão. Assim, o objetivo geral desta pesquisa, foi identificar evidências que permitissem descrever a importância atribuída pelos profissionais Contábeis, aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados pelos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais. Com este propósito, este estudo de natureza descritiva e abordagem quantitativa identificou, por meio de análise documental das estruturas curriculares de 39 IES mineiras, que 10% da carga horária total do curso de graduação, é dedicado a disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial. Por meio dos planos de ensino disponibilizados pelas IES participantes da pesquisa, foi estabelecido um *ranking* com os 20 conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial, mais ofertados aos estudantes de Ciências Contábeis. Estes 20 conteúdos foram utilizados para a elaboração de um questionário *web-survey*, enviado a todos os 29.283 Contadores registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais - CRCMG. Foram recebidas 629 respostas. Analisando o grau de importância atribuído pelos profissionais aos conteúdos, identificou-se que em geral, as médias tiveram valor maior que quatro, o que indica um grau de importância variando de “muita importância” para “extrema importância”, ratificado pela moda, maior frequência de grau atribuída pelos respondentes, que também apontou o grau quatro para os conteúdos, confirmando o reconhecimento de “muita importância” em todos. Verificou-se ainda, o grau de importância atribuído por perfil de respondente. A moda e a média anteriormente encontradas se confirmaram, sem que existissem, de modo geral, diferenças estatisticamente significativas entre as percepções dos grupos de respondentes, o que demonstra existir um consenso quanto à importância dos conteúdos ministrados em Ciências Contábeis, direcionados à Contabilidade Gerencial. Identificada a relevância destes conteúdos, passou-se a verificar, segundo a vivência profissional dos respondentes, se os mesmos eram suficientes para que o formando pudesse atuar profissionalmente com Contabilidade Gerencial. Foram obtidas 366 respostas negativas (58%), contra 263 positivas (42%). Analisadas as respostas separadamente por perfil de respondentes, foram encontrados dois extremos: um composto pelos respondentes identificados como mestres, que foram os mais otimistas entre todos os demais, indicando um percentual de 56% de respostas positivas, e de outro lado, aqueles que identificaram sua ocupação profissional ligada à controladoria, perfazendo um total de 64% de respostas negativas quanto à questão. Finalmente, diante da potencialidade de atuação profissional e dos resultados desta pesquisa, este estudo conclui pela necessidade de ampliação da carga horária dedicada às disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, passando assim, a contemplar outros conteúdos ainda não ofertados aos graduandos de Ciências Contábeis. As competências das áreas gerenciais da Contabilidade só serão bem reconhecidas a partir da valorização e proliferação destes conhecimentos junto a seus profissionais.

ABSTRACT

Higher education aims primordially to prepare individuals for the labor market, providing them with sufficient knowledge to professional life. This discussion although necessary have generated few studies in the nationwide and even fewer yet when it is related to the formation of the counter to operate in the Management Accounting area. This area has among its objectives to promote the knowledge and business organizations in which they operate, as well as to allow the control and planning of actions and provide consistent decision-making within the good management parameters. The objective of this research was to identify evidences that would allow describing the importance attached by Accounting professionals to the contents of Management Accounting taught by Accounting courses in Minas Gerais State, Brazil. For this purpose, this study of descriptive and quantitative approach, through documentary analysis of the curriculum frameworks for 39 Higher Education Institution (HEI) from Minas Gerais, identified that 10% of the total hours of undergraduate course is devoted to subjects related to Management Accounting. Through the lesson plans provided by HEI to participants, a ranking was established with 20 curriculum contents more offered to students of Accounting Science related to Management Accounting. These 20 contents were used to prepare a web-survey questionnaire sent to all 29,283 counters registered in the Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais - CRCMG (Regional Accounting Council of Minas Gerais). There were 629 responses. Analyzing the degree of importance attributed by professionals to the contents, we found that in general the average value was greater than four, which indicates a degree of importance ranging from "very important" to "extreme importance", ratified by mode, more frequency of grade assigned by the respondents, who also noted the degree four for the contents, confirming the recognition of "great importance" for all them. It was also verified the importance degree attributed by respondent profile. The mode and the mean previously found were confirmed without statistically significant differences among perceptions of respondent groups, which shows there is a consensus on the importance of the curriculum contents taught in Accounting Science aimed to Management Accounting. After identifying its relevance according to professional experience of respondents, such contents were verified whether they were sufficient for the learner acting professionally with Management Accounting. We obtained 366 negative responses (58%) and 263 positive (42%). By responses analyzed separately according to respondents' profile, there were two extremes, one composed by respondents identified as master Teachers, the most optimistic among all the others, indicating 56% of positive responses; on the other hand, 64% of negative answers were identified as people with professional activities related to controlling. Finally, regarding to capability of professional performance and to this research results, this study shows the need to expand the hours devoted to subjects related to Management Accounting, thereby, to contemplate other contents not yet offered to graduates of Accountancy. Managerial skills of Accounting will only be recognized by the utilization and dissemination of this knowledge to professional counters.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades
ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas
AECC – Accounting Education Change Commission
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants
ANA – Associação Nacional dos Contabilistas
APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
Bacen – Banco Central do Brasil
BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo
Capes – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas
CMA – Certified Management Accountant
CNE/CES – Conselho Nacional de Educação/Câmara de Educação Superior
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
FEA/USP – Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo
FGV/RJ – Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro
FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras
FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
FURB – Universidade Regional de Blumenau
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES – Instituição de Ensino Superior
IFAC – International Federation of Accountants
IMA – Institute of Management Accounting
INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

ISAR/UNCTAD – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting / United Nations Conference on Trade and Development

LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional

MEC – Ministério da Educação

NACA – Associação Nacional de Contadores de Custo

PIB – Produto Interno Bruto

PUC/SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

RKW – Custeio Pleno

SRF – Secretária da Receita Federal do Brasil

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

UERJ – Universidade Estadual do Rio de Janeiro

UFAM – Universidade Federal do Amazonas

UFBA – Universidade Federal da Bahia

UFES – Universidade Federal do Espírito Santo

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

UFPE – Universidade Federal de Pernambuco

UFPR – Universidade Federal do Paraná

UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

UNB – Universidade de Brasília

UNIFECAP – Centro Universitário Álvares Penteado

UNIPAC – Universidade Presidente Antônio Carlos

UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

UPM – Universidade Presbiteriana Mackenzie

USP – Universidade de São Paulo

USP/RP – Universidade de São Paulo/Campus de Ribeirão Preto

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Fatos relevantes à evolução da Contabilidade no Brasil.....	34
Quadro 2 – Atribuições privativas do Contador.....	36
Quadro 3 – Disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial propostas pelo CFC.....	37
Quadro 4 – Ementas das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial propostas pelo CFC.....	38
Quadro 5 – Cursos de Mestrado em Ciências Contábeis no Brasil].....	42
Quadro 6 – Cursos de Doutorado em Ciências Contábeis no Brasil.....	42
Quadro 7 – Conceituações sobre Contabilidade Gerencial.....	46
Quadro 8 – Padrões de Conduta Ética estabelecidos pelo IMA.....	52
Quadro 9 – IES que Disponibilizaram a Estrutura Curricular nos sites institucionais	65
Quadro 10 – IES que Disponibilizaram os Planos de Ensino das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.....	74
Quadro 11 – Bibliografias Básicas mais indicadas nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.....	75
Quadro 12 – Bibliografia Complementar mais indicada nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.....	75

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução do Número de Instituições de Ensino Superior e do Número de Vagas na Graduação Presencial.....	18
Tabela 2 - Evolução do Cenário Educacional de Minas Gerais.....	19
Tabela 3 - Número de Cursos de Ensino Superior.....	27
Tabela 4 - Distribuição percentual da carga horária semestral, por conteúdo	67
Tabela 5 - Distribuição Percentual da Carga Horária total do Curso.....	71
Tabela 6 - Atividades exercidas pelos respondentes diretamente ligadas à Contabilidade	77
Tabela 7 – Conteúdos mais ministrados nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.....	79
Tabela 8 – Estatística descritiva dos conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Contabilidade Gerencial	80
Tabela 9 - Percepção quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial por formação	81
Tabela 10 – Percepção quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial pelo mercado e academia.....	83
Tabela 11 – Percepção quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial por área de atuação.....	84
Tabela 12- Médias gerais de todas as classes de respondentes.....	86
Tabela 13 - Teste de diferença de média para todos os perfis.....	87
Tabela 14 – Percepção dos respondentes doutores e mestres quanto a suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial para que os graduandos atuem na área	89
Tabela 15 – Percepção dos respondentes especialistas e graduados quanto a suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial para que os graduandos atuem na área	89
Tabela 16 – Percepção dos Contadores quanto a suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados aos graduandos para sua atuação na área.....	90
Tabela 17– Percepção dos Contadores quanto a suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados aos graduandos para sua atuação na área de atuação	91

LISTA DE FIGURAS

Figura 1– Trajetória Evolutiva do Ensino da Contabilidade no Brasil	30
Figura 2- Ciclo das Atividades Gerenciais.....	48

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Distribuição percentual da Carga Horária total do Curso.....	72
Gráfico 2– Formação acadêmica dos respondentes	76

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E QUESTÃO DE PESQUISA	15
1.2	OBJETIVOS	22
1.2.1	Objetivo Geral	22
1.2.2	Objetivos Específicos	23
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	23
1.4	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	25
2	REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1	ENSINO SUPERIOR NO BRASIL	26
2.1.1	Evolução das Ciências Contábeis no Brasil	27
2.1.2	Contribuições do Conselho Federal de Contabilidade para a Academia de Ciências Contábeis	34
2.1.3	Pós-Graduação <i>Stricto-Sensu</i> em Ciências Contábeis	40
2.2	CONTABILIDADE GERENCIAL	43
2.3	PESQUISAS SOBRE O TEMA ABORDADO	52
2.3.1	Ensino da Contabilidade	52
2.3.2	Docentes de Graduação em Ciências Contábeis	54
2.3.3	Ensino da Contabilidade Gerencial	55
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	58
3.1	Caracterização do Estudo	58
3.2	Amostra, Instrumento de Coleta de Dados e Protocolo de Pesquisa	59
3.3	Protocolo da Pesquisa	60
4	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	64
4.1	Distribuição da Carga Horária dos Cursos de Ciências Contábeis	64
4.2	Metodologia de Ensino e Métodos de Avaliação	73
4.3	Bibliografia Básica e Complementar mais utilizadas nas Disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial	75
4.4	Perfil dos respondentes do questionário.	76
4.5	Importância atribuída pelos Profissionais Contábeis aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados pelos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais.	78

4.6	A preparação dos graduandos para atuarem com Contabilidade Gerencial	88
5	CONCLUSÕES	93
	REFERÊNCIAS	98
	APÊNDICES	103
	APÊNDICE 1 - RELAÇÃO DAS IES QUE OFERTAM O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM MINAS GERAIS	104
	APÊNDICE 2 – CARTA DE ACOMPANHAMENTO DO QUESTIONÁRIO	109
	APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO	110
	APÊNDICE 4 – SAÍDAS DOS SOFTWARE SPSS 13.0	115

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo demonstra a discussão acerca da ligação entre educação superior e o mercado de trabalho, centrando-se na formação profissional do Contador, de forma a contextualizar e apresentar a questão de pesquisa, seus objetivos e as justificativas desta pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E QUESTÃO DE PESQUISA

Entender o quanto a educação superior contribui para o sucesso profissional é importante tanto para o indivíduo, quanto para a sociedade. Assim, com base na literatura legal e científica, vários estudos versam sobre a complexidade global que envolve o núcleo de seus interesses, analisando a academia, o mercado, o aluno, o docente e a profissão de forma pontual e crítica (Lei 9.394/96; TEICHLER, 1998; GINKEL, 1998; CORNACHIONE JR, 2004; LOUSADA; MARTINS, 2005; ANDERE; ARAÚJO, 2008).

De acordo com o Art. 43, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (Lei 9.394/96) cumpre à educação superior, além de “estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo, formar diplomados [...] aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira”. Assim, pode-se considerar que as Instituições de Ensino Superior (IES) são responsáveis pela formação da mão de obra oferecida ao mercado, exercendo ainda função social ao formar profissionais cientificamente despertos, bem como cientes de seus deveres junto à sociedade.

Corroborando esses princípios, a Declaração Mundial sobre Educação Superior no Século XXI: Visão e Ação, define em seu artigo 1º. a missão e funções da educação superior, como as de: a) educar e formar pessoas altamente qualificadas, capazes de atender às necessidades da atividade humana, incluindo capacitações profissionais dotadas de conhecimento teórico e prático; b) promover um ambiente de oportunidades para o ensino superior e educar para a cidadania e para a participação plena na sociedade; c) promover, gerar e difundir conhecimentos através da pesquisa; d) contribuir para a compreensão, interpretação, preservação,

reforço, fomento e difusão das culturas nacionais e regionais, internacionais e históricas; e) contribuir na proteção e consolidação dos valores da sociedade; e f) contribuir para o desenvolvimento e melhoria da educação em todos os níveis (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A EDUCAÇÃO, A CIÊNCIA E A CULTURA, 1998).

O centro dos debates sobre os desafios e inovações do ensino superior está, desde o final do século XX, focado nas questões da necessária conexão entre o ensino superior e o mercado de trabalho, ocupando um lugar de honra e sinalizando uma tendência de atenção social do ensino superior e em especial, dos vínculos deste, com o mundo do trabalho (TEICHLER, 1998). No mesmo sentido, Maranhão (1998) enfatiza que o balizamento do mercado é a competência e a competitividade, sempre em busca da melhor qualidade. Ressalta, ainda, que na era do conhecimento, os esforços individuais e coletivos se validarão pelo que fazem com e para a sociedade.

Cornachione Jr. (2004) descreve que, dentre outras preocupações dos programas de graduação, estão a demanda do mercado profissional; a oferta e demanda de vagas nas instituições de ensino superior e a percepção sobre a profissão. Por certo, a educação é a mola propulsora da transformação individual e coletiva da sociedade, capaz de promover “mudanças de forma efetiva e duradora” (CORNACHIONE Jr., 2004, p.1). Esse autor destaca, ainda, que a crescente demanda nas instituições de ensino superior, apontada por vários indicadores, permite acreditar no desejo da sociedade pela democratização de uma educação de qualidade. Nossa (1999) alerta que, em nome da democratização de oportunidades, o ensino superior no Brasil vem sendo sucateado, improvisando instalações físicas, tecnológicas e corpo docente, com o objetivo de se alcançar um número maior de cursos e vagas.

As mudanças ocorridas com a globalização da economia, com os avanços tecnológicos e as novas exigências do mercado de trabalho, reforçam a necessidade da integração entre Universidade e mercado de trabalho. O objetivo desta integração é dotar o egresso do curso superior com as aptidões necessárias para iniciar-se no mercado de trabalho. Estas aptidões vão além das capacidades técnicas, devendo

permitir ao graduado uma visão multidisciplinar que ultrapasse a complexidade do conhecimento científico (LOUSADA; MARTINS, 2005).

Hofer *et al.* (2005) reforçam a necessária atenção das IES com o mercado de trabalho, quando afirmam que estas instituições precisam estar atentas às mudanças do ambiente em que estão inseridas, buscando desenvolver currículos para o curso de Ciências Contábeis, que tenham como fundamento o sucesso profissional de seus graduados. No mesmo sentido, Ott e Pires (2010) reforçam ainda que esta necessária conexão mercado e academia têm fomentado estudos não só da iniciativa acadêmica, mas também, por parte de organismos internacionais como o IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC, que preocupados em verificar, se a formação do profissional Contábil tem sido suficiente para atender às demandas atuais do mercado de trabalho, tem emitido relatórios, revelando as competências necessárias aos egressos do curso de Ciências Contábeis.

O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) divulgou, através do Censo das IES, ano base 2008, informações que possibilitam análises inerentes ao panorama nacional da educação superior no Brasil, indicando o número de IES instaladas no país, se públicas ou privadas, bem como o número de vagas, de ingressantes e concluintes de cada curso de ensino superior, presencial ou à distância, e ainda dos cursos tecnológicos.

A partir dos dados oferecidos pelo Censo do INEP, pode-se verificar a evolução no número de IES ocorrida entre os anos de 2002 e 2008, tanto com respeito às Instituições Públicas, quanto às particulares (Tabela 1).

Tabela 1 - Evolução do Número de Instituições de Ensino Superior e do Número de Vagas na Graduação Presencial

Ano	Instituições Públicas	% Δ	Instituições Privadas	% Δ	Vagas na Graduação Presencial	% Δ
2002	195	-	1.442	-	1.773.087	-
2003	207	6,2	1.652	14,6	2.002.733	13,0
2004	224	8,2	1.789	8,3	2.320.421	15,9
2005	231	3,1	1.934	8,1	2.435.987	5,0
2006	248	7,4	2.022	4,6	2.629.598	7,9
2007	249	0,4	2.032	0,5	2.823.942	7,4
2008	236	-5,2	2.016	-0,8	2.985.137	5,7

Fonte: INEP, 2011.

Com base na Tabela 1, pode-se constatar que as IES públicas correspondem a 10% do total, enquanto os demais 90% são de entidades particulares.

O Censo da Educação Superior do Brasil tem apresentado em seus relatórios, desde o ano de 1997, um crescimento anual na oferta de vagas, número de ingressos, matrículas e concluintes junto as IES, sinalizando uma democratização do ensino (INEP, 2009). O Censo apontou ainda que, apesar da diminuição de 29 IES no ano de 2008, em comparação com 2007, a quantidade de interessados ao ingresso e à oferta de vagas continuou crescente. As operações de integração de instituições, além de fusões e compras ocorridas no mercado educacional nos últimos anos, foram as explicações encontradas para a diminuição destes estabelecimentos no país em 2007 (INEP, 2011).

Apesar da diminuição no número de IES, o censo 2008 identificou um incremento de 5,2% no número de cursos, totalizando 24.719 cursos oferecidos em todo o país. Segundo dados do levantamento, as IES privadas foram responsáveis por 17.947 cursos oferecidos no país, mas foram as IES públicas que apresentaram 6,8% de aumento no número de cursos oferecidos com relação ao ano de 2007, representando o maior crescimento percentual. O mesmo fenômeno de evolução pode ser percebido no número de vagas oferecidas nos cursos de graduação presencial.

De forma geral, o Censo de Educação Superior 2008 indicou um incremento

de 12,2% nas vagas oferecidas na graduação presencial e a distância, nas Instituições Federais de Ensino Superior, perfazendo um aumento de 21.513 novas vagas, em relação a 2007. No total foram 1.936.078 novos alunos ingressantes na Educação Superior em 2008, representando 8,5% a mais que o ano anterior.

Identifica-se, ainda, através do Censo 2008, evoluções significativas no número de Instituições, de cursos e outros (Tabela 2). A IES mineira, apontada pelo Censo, com maior número de matrículas no ano de 2008, foi a Universidade Presidente Antonio Carlos - UNIPAC, organização privada, responsável por 55.686 matrículas, ocupando o quarto lugar na relação das IES do Brasil, com maior número de matrículas em 2008, seguida pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, ocupante do nono lugar, responsável por 34.017 matrículas.

Tabela 2 - Evolução do Cenário Educacional de Minas Gerais

Minas Gerais	2000	2008	Evolução %
Número de Instituições	160	308	92,50%
Número de Cursos	974	2.954	203,29%
Número de Vagas	87.404	268.447	207,13%
Número de Ingressos	78.233	149.854	91,55%
Número de Matrículas	239.456	521.045	117,60%
Número de Concluintes	36.400	97.807	168,70%

Fonte: INEP, 2011.

Diante da evolução quantitativa do cenário educacional, mostrada na Tabela 2, o legislador buscou contribuir qualitativamente para este desenvolvimento. No que tange à educação superior em Ciências Contábeis, a Resolução CNE/CES 10 de 2004, estabelece que o curso de graduação deve preparar o futuro Contador para compreender questões de âmbito científico, técnico, social, econômico e financeiro, no cenário nacional e internacional, bem como nas diferentes organizações. A preparação do novo contabilista deve capacitá-lo a desenvolver funções, envolvendo: apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, além de conhecimento tecnológico. O graduando precisa, ainda, desenvolver sua capacidade crítico-analítica, quanto às implicações organizacionais face ao advento e evolução da tecnologia da informação.

Diante do crescente mercado educacional e dada a responsabilidade outorgada pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB, em seu artigo 43, às instituições de ensino superior, cresce em possibilidade e necessidade, o ambiente para pesquisas em educação no país. Não obstante, os anseios de investigar o quanto os cursos de Ciências Contábeis estão despertados à referida responsabilidade, tem motivado vários trabalhos na academia brasileira (NOSSA, 1999; MAZOCO; NOSSA, 2000; SACRAMENTO, 2000; ANDRADE, 2002; NASCIMENTO 2005; ANDERE; ARAÚJO, 2008). Explorando o ambiente educacional nas pesquisas acadêmicas, acredita-se que por meio da investigação seja possível conhecer melhor o sistema de ensino e, assim, caso necessário, implantar mudanças para alcançar uma melhor eficiência da academia.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), dentre os conteúdos estudados pelos discentes de Ciências Contábeis, estão os conhecimentos inerentes à Contabilidade financeira e os ligados à Contabilidade gerencial que, no conjunto, representam os dois grupos da Ciência Contábil. A distinção básica entre estes dois grupos está centrada em qual usuário fará uso da informação gerada. Os usuários externos, normalmente compostos por investidores, bancos, sindicatos, fisco, são contemplados pela Contabilidade financeira, enquanto os usuários internos, representados pelos gestores da entidade empresarial, são munidos pelo ferramental da área gerencial. Os usuários internos e externos utilizam as informações contábeis para subsidiar uma melhor tomada de decisão. Desta forma, o item II do Art. 5º. Resolução CNE/CES 10 de 2004, estabelece como necessário ao currículo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, dentre outros conteúdos, estudos específicos à área da Contabilidade Gerencial.

Atkinson *et al.* (2000) destacam que a informação gerencial produzida pela Contabilidade é fonte primária para a tomada de decisões e que os sistemas gerenciais contábeis carregam como premissa básica a capacidade de gerar informações para que gerentes e executivos, aperfeiçoem o desempenho de suas empresas e que os permitam tomar as melhores decisões possíveis. No mesmo sentido, Jiambalvo (2002) destaca que a meta da Contabilidade Gerencial é fornecer informações necessárias para o planejamento, controle e tomada de decisão dos gerentes.

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) destacam que a “genética” da Contabilidade é gerencial, pois, nasceu com o objetivo de atender os interesses dos proprietários de empresas, em uma época em que o dono era o próprio gerente do empreendimento e que carecia de informações para seu processo decisório. Assim, apesar de, historicamente, outros usuários da informação Contábil (fisco, bancos e investidores) terem sido agraciados com maior privilégio, levando o campo de conhecimento contábil a prestar uma atenção especial às suas necessidades, o nascedouro da Contabilidade tem origem nas necessidades do usuário interno, que busca gerir com maior eficiência seu patrimônio.

Contrariando os autores retrocitados, Maher (2001) afirma que a Contabilidade gerencial é uma extensão da financeira e destaca a existência de outros autores que persistem na afirmativa de que a Contabilidade gerencial e financeira, apesar de atenderem a objetivos distintos, são uma só.

Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), existem na literatura argumentos divergentes para justificar qual Contabilidade teria surgido primeiro a dedicada a usuários externos (financeira) ou a dedicada aos usuários internos (gerencial). O certo é que os dois grupos de usuários utilizam a informação Contábil como fonte para seus processos decisórios e que, a separação do campo de estudo em financeiro e gerencial se justifica pela distinção entre as necessidades, perspectivas e expectativas que cada grupo tem em relação a informação contábil.

Tanto a Contabilidade gerencial quanto a financeira trabalha no mesmo ambiente de eventos econômicos, têm a necessidade de quantificação das atividades e dificuldades para obter informações. Mesmo diante desta complexidade, a Contabilidade gerencial precisa ser abrangente, concisa e estar sempre pronta para as mudanças nas necessidades dos gestores enquanto usuários internos da informação contábil (LOUDERBACK *et al.*, 2000).

Como marco internacional da importância da Contabilidade Gerencial, está a fundação do Instituto dos Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting – IMA*) em 1919, cujo objetivo principal é liderar e promover fóruns entre as associações de contadores gerenciais e profissionais de finanças em âmbito

global (SOUZA *et al.*, 2008). Os autores destacam que o ensino da Contabilidade gerencial é normalmente influenciado pelo mercado de trabalho, gerando desafios e novas oportunidades para os educadores deste segmento.

Quanto à ligação da academia e o mercado de trabalho, Ginkel (1998) afirma que a estratégia do ensino superior para o futuro deve buscar eliminar a distinção entre a teoria e a prática, bem como entre o ideal e a realidade. Defende, ainda, a cooperação dos *experts* das várias áreas do conhecimento, sejam teóricos ou práticos, na busca de soluções às possíveis ameaças e dificuldades, locais ou globais, visto que o mundo globalizado apresenta uma complexidade dinâmica de causa e efeito sem fronteira.

Neste contexto, considerando-se a relevância dos conhecimentos da Contabilidade Gerencial para o mundo empresarial e a necessidade da convergência da academia com o mercado de trabalho, surge a questão que esta pesquisa pretende responder:

Qual a importância atribuída pelos profissionais Contábeis aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados nos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é buscar evidências que permitam descrever a importância atribuída pelos profissionais Contábeis aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados nos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo principal, o tema foi abordado em torno dos seguintes objetivos específicos:

- Quantificar por área de conhecimento, os conteúdos ministrados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis;
- Identificar os conteúdos das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial ministrados na graduação em Ciências Contábeis, bem como a bibliografia e metodologia mais utilizadas nestas disciplinas;
- Analisar comparativamente o grau de importância por perfil de profissionais de Contabilidade;
- Identificar se os conteúdos ministrados na graduação de Ciências Contábeis são suficientes para o formando atuar na Contabilidade Gerencial, na visão do mercado.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Andere e Araujo (2008, p. 92) afirmam que “estudar a educação e a qualidade do ensino contribuem para a promoção de mudanças e para o progresso da sociedade”. Afirmam, ainda, que o Censo da Educação Superior de 2007 revela que o curso de Ciências Contábeis tem permanecido, nos anos de 2003 a 2007, entre os dez cursos mais procurados pelos estudantes que desejam ingressar no ensino superior. Estes dados, aliados à relevância da Contabilidade no cenário socioeconômico-financeiro do país, despertam a atenção necessária a ser dada à formação superior destes profissionais.

Cunha (2007) alerta que, apesar do tema educação ser bastante discutido e estudado, seja no contexto nacional ou internacional, existe na área das Ciências Contábeis uma carência de trabalhos que explorem o ambiente educacional. Ratificando esta idéia, Cornachione Jr. (2004) destaca que a necessidade da sociedade é influenciada pela dinâmica das mudanças de cada momento (época), o que acaba por motivar novas pesquisas no campo da educação, para que possam reafirmar ou definir outras soluções para antigos e novos problemas.

Assim, se justifica por diversas razões desenvolver um estudo que conduza à reflexão quanto à formação do bacharel em Ciências Contábeis, mais especificamente ao conteúdo dedicado aos estudos ligados à Contabilidade Gerencial.

Em termos acadêmicos, acredita-se que mais um parâmetro poderá ser considerado para a construção da estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis, com vistas a uma maior assertividade quanto à distribuição da carga horária de estudos para cada área de conhecimento.

Para a comunidade contábil, disponibilizar-se um trabalho científico capaz de indicar à classe, conteúdos relevantes aos estudos e aplicação da Contabilidade Gerencial junto às organizações empresariais.

Para a sociedade, o acesso a este trabalho poderá ressaltar a relevância da potencialidade do profissional Contábil na gestão empresarial.

Reforçando estas razões, adiciona-se o desejo implícito da natureza acadêmica contábil, de formar profissionais dotados da capacidade de atender aos anseios do mercado profissional, bem como de conhecimentos necessários à gestão empresarial, de forma a potencializar o ambiente de gestão aos profissionais contábeis.

Por fim, percebe-se na literatura nacional, obras que tratam do contexto da Contabilidade gerencial, seus objetivos, técnicas e benefícios. Porém, um trabalho contemporâneo que tenha como proposta, fazer um diagnóstico do estudo da Contabilidade gerencial nos cursos de graduação de Ciências Contábeis e que proponha também, uma reflexão do quanto os conteúdos estudados por estes graduandos estão convergentes às necessidades do mercado de trabalho, possibilita inferências para o mundo acadêmico, profissional e social.

1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Objetivando responder à questão de pesquisa e atender aos objetivos propostos, o presente trabalho foi estruturado em cinco capítulos, excetuando as referências.

O primeiro capítulo contextualiza a motivação do tema de estudo, apresenta a questão de pesquisa, os objetivos, bem como as justificativas da relevância do tema, além de explicar sobre a organização da pesquisa.

O segundo capítulo apresenta o referencial teórico, com a revisão de literatura sobre: O Ensino Superior no Brasil, abordando, i) A Evolução das Ciências Contábeis no País; ii) As Contribuições do Conselho Federal de Contabilidade para a academia de Ciências Contábeis; iii) A Trajetória da Pós-Graduação *Stricto-Sensu* em Ciências Contábeis no Brasil. Além de abordar sobre a Contabilidade Gerencial, sua evolução e relevância junto ao universo empresarial, bem como habilidades e competências exigidas pela Associação dos Contadores Gerenciais dos Estados Unidos, para certificação de seus profissionais.

O terceiro capítulo descreve os procedimentos metodológicos adotados para o desenvolvimento deste trabalho.

O quarto capítulo será dedicado às análises da pesquisa e à divulgação de seus resultados.

O quinto capítulo apresenta a conclusão do trabalho e recomendações para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo cumpre a etapa de apresentar o referencial teórico utilizado na pesquisa, debatendo os direcionadores e bases do estudo da Contabilidade Gerencial no ensino superior de Ciências Contábeis no Brasil, permitindo um entendimento teórico, do assunto que na quarta etapa da pesquisa (Descrição e Análise dos Resultados), será testado empiricamente.

2.1 ENSINO SUPERIOR NO BRASIL

Andere e Araújo (2008, p.3) reforçam os objetivos do ensino superior, quando afirmam:

A finalidade do ensino superior vai além da formação do cidadão, cabe a ele a transmissão da cultura, a disseminação do conhecimento, a investigação científica, a formação de pesquisadores, o ensino de profissões e a prestação de serviços à comunidade.

A história do ensino superior no Brasil, em comparação com os padrões internacionais, até mesmo latino-americanos, demonstrou uma pequena expansão nos anos de 1808 até 1889 (Proclamação da República), passando a ser mais acentuada a partir de 1930, no governo de Getúlio Vargas (CUNHA, 2007).

Nossa (1999) afirma que a Instituição de Ensino Superior é a principal organização que deve preparar os profissionais do futuro e destaca que desde a década de 1950, o ensino superior vem passando por uma expansão considerável. Porém alerta, que tal crescimento aconteceu apenas de forma quantitativa. Para Cornachione Jr. (2004), o governo brasileiro está atento às melhorias das condições do ensino superior, buscando torná-lo mais eficiente, eficaz e de qualidade.

No período de 1999 a 2004, o ensino superior no Brasil apresentou uma rápida evolução, alcançando um crescimento de 83,5% no número de Instituições de Ensino Superior, totalizando 2.013. Deste total, 88,9% correspondem às instituições privadas e 11,1% às instituições públicas, que apresentaram neste período, um crescimento da ordem de 16,7%, muito inferior aos 97,7% relativos a novos

empreendimentos de ensino particulares no país. Este crescimento apresentou reflexo positivo, dentre outros, também no segmento das Ciências Contábeis. Vale ressaltar que nos últimos anos a quantidade destes estabelecimentos tem demonstrado uma acomodação e até mesmo uma diminuição (ANDERE; ARAÚJO, 2008).

Pelos dados da Tabela 3, pode-se perceber a evolução no número de cursos de Ensino Superior no Brasil, Sudeste e especificamente em Minas Gerais. Em uma evolução percentual, os dados extraídos do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP demonstram, entre o intervalo de 1995 a 2007, um crescimento de 380% na quantidade de cursos em Minas Gerais, 266% no Sudeste e 275% no Brasil.

Tabela 3– Número de Cursos de Ensino Superior

Região	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
MG	595	974	1.107	1.412	1.726	2.105	2.342	2.661	2.856
Sudeste	3.029	4.844	5.489	6.341	7.394	8.545	9.549	10.341	11.090
Brasil	6.252	10.585	12.155	14.399	16.453	18.644	20.407	22.101	23.488

Fonte: INEP (2010)

2.1.1 EVOLUÇÃO DAS CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL

As primeiras escolas superiores no Brasil foram instaladas no Rio de Janeiro e na Bahia, com a vinda da Família Real Portuguesa, por D. João VI em 1808 (CUNHA, 2007). Schmidt (2000) afirma que D. João VI determinou a todos os Contadores Gerais da Real Fazenda que aplicassem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Algumas iniciativas para as aulas de comércio no Brasil surgiram no Rio de Janeiro e no Maranhão, em 1809 e 1811, respectivamente, mas ambos sofreram com a falta de conhecimento dos professores designados para ministrar as aulas, o que justificou não terem alcançado o êxito esperado. Este cenário de contratações

indevidas, conjuntamente com o desenvolvimento econômico do Brasil, levou o Governo Imperial a definir, pelo Decreto 121 de 31.01.1842, os critérios necessários para a seleção dos docentes, chamados à época de lentes, bem como a promulgar o Regulamento das Aulas de Comércio no Rio de Janeiro, através do Decreto 456 de 06.07.1846 (PELEIAS *et al.*, 2007).

Schmidt (2000, p.205) afirma que o Código Comercial de 1850 foi “uma das primeiras grandes manifestações da legislação, como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro”, visto que veio consolidar a importância da existência da Contabilidade junto às entidades empresariais.

No ambiente acadêmico, a criação de um curso que oficializasse a profissão contábil ficou a cargo da iniciativa do grêmio dos guarda-livros de São Paulo, no final do século XIX. A partir desta iniciativa, surgiu em abril de 1902, a Escola Prática de Comércio, contando com o incentivo e cooperação de renomadas pessoas e entidades da época, que teve seu reconhecimento oficial datado de 09 de janeiro de 1905, através do Decreto Federal 1.339, oficializando o curso de Guarda-Livros e de Perito Contador. Esta instituição teve seu nome alterado em 1905, passando para Escola de Comércio de São Paulo e novamente, em 1907, para Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores (SCHMIDT, 2000). Peleias *et al.* (2007) reforçam, dizendo, que ao lado da Academia de Comércio do Rio de Janeiro, a Escola de Comércio Álvares Penteado tornou-se uma referência no ensino comercial.

O ano de 1945 representou o início do Ensino Superior de Contabilidade no Brasil, estabelecendo a partir do Decreto-Lei 7.988 as primeiras definições e normas para o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais. O Capítulo III do referido Decreto-Lei estabelecia a duração de quatro anos para o curso, além de indicar as disciplinas obrigatórias aos estudantes. No ano de 1951, através da Lei 1.401 de 31 de Julho de 1951, o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi desmembrado em dois cursos distintos (BRASIL, 1945; BRASIL 1951).

O ano de 1946 foi marcado por dois acontecimentos relevantes ao desenvolvimento da Contabilidade: a criação da Faculdade de Ciências Econômicas

e Administrativas da Universidade de São Paulo – FEA/USP, onde foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, e a criação do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e dos Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC, através do Decreto-Lei 9.295, proporcionando uma melhor organização profissional e acadêmica da Ciência Contábil (PIRES, 2008).

O curso de graduação em Ciências Contábeis foi criado na FEA/USP no ano de 1947, passando vários anos por uma história de pouca demanda. Este cenário de pouco interesse dos ingressantes no ensino superior pelo curso de Ciências Contábeis da FEA/USP, sofreu uma abrupta mudança a partir do ano de 1969, quando o curso de graduação em Contabilidade passou a ter maior reconhecimento. A Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) apontou para o período de 1969 a 1979, o curso de Ciências Contábeis como o curso onde os graduados obtinham colocações mais rápidas no mercado. Esta rápida colocação profissional gerou, por consequência, um aumento no número de interessados ao ingresso à graduação, chegando ao ano de 1977 a ter 800 candidatos para as 60 vagas oferecidas, e em 1981, ampliando para 2000 candidatos disputando 90 vagas para o curso (CUNHA, 2007).

Na trajetória da evolução do ensino da Contabilidade no Brasil, pode-se destacar como início, o Século XIX com as Aulas de Comércio em 1890, seguindo com a implantação dos cursos profissionalizantes na década de 1920. Na década de 1940, iniciam-se os cursos de Ensino Superior de Contabilidade, até estrear nos anos 1970 a Pós-graduação *Stricto Sensu* (Figura 1).

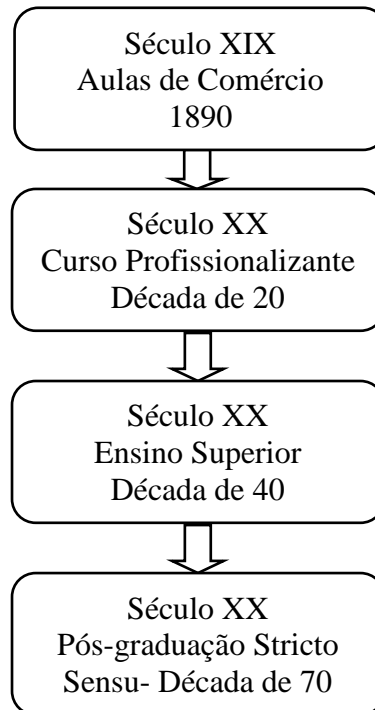


Figura 1– Trajetória Evolutiva do Ensino da Contabilidade no Brasil

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Peleias *et al.* (2007); BRASIL (1945); CUNHA (2007).

Ainda sobre a trajetória do ensino da Contabilidade no Brasil, Cunha (2007) chama a atenção para a diversidade da estrutura educacional no cenário brasileiro, apontando que apesar da quantidade de cursos de graduação em Ciências Contábeis, em sua maioria, oferecidos por escolas particulares e à noite, do número crescente da oferta de cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu*, existem poucos programas de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em atividade no País. Isto resulta em um pequeno número de profissionais com titulação de mestres e doutores disponíveis para a docência no Ensino Superior. Andere e Araújo (2008) reforçam esta observação, destacando a importância da qualificação do corpo docente, visto o crescimento da oferta dos cursos de graduação.

Guimarães (2006, p.38) afirma que “a evolução da Contabilidade está diretamente associada à evolução da sociedade e, no Brasil, isso não foi diferente”. No mesmo sentido, Peleias *et al.* (2007) destacam que a prosperidade da economia mundial nos anos de 1950 e 1960, no período de reconstrução do pós-guerra, aliado ao Plano de Metas de Juscelino Kubitschek, quando o país alcançou altas taxas de crescimento do PIB (Produto Interno Bruto), acabaram por fomentar grandes mudanças no ensino superior, inclusive no de Ciências Contábeis, gerando

consequente desenvolvimento no estudo da Contabilidade no país.

A FEA/USP (Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo) participou ativamente do desenvolvimento dos estudos da Ciência Contábil, tendo ainda como marco em sua trajetória, a mudança motivada pelo Professor José da Costa Boucinhas, no ano de 1964, quando esta passou a adotar o modelo didático norte-americano em substituição ao modelo Italiano, sendo seguido por quase todas as faculdades de Ciências Contábeis no Brasil. Ainda com relevantes contribuições, a FEA/USP foi pioneira ao instituir no ano de 1970 o primeiro curso de pós-graduação *Stricto Sensu* em Controladoria e Contabilidade do país (PELEIAS *et al.*, 2007).

Como consequência e motivação do processo evolutivo da economia nacional e das Ciências Contábeis, o mercado de capitais do Brasil passou a ser regulamentado através da Lei 4.728 de 1965, com a criação da figura do auditor independente. Outro importante passo regulatório foi definido através da resolução 220 da circular 178 do Banco Central do Brasil (Bacen), emitida no ano de 1972, obrigando o registro dos auditores independentes e limitando esta atividade apenas aos profissionais Contábeis (BRASIL, 1965).

Também o ano de 1976 foi marcado por importantes acontecimentos para o desenvolvimento da Contabilidade no país. Dentre eles destacam-se a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com o objetivo de disciplinar e fiscalizar as atividades do mercado de capitais, e a publicação da Lei 6.404, dispondo sobre as Sociedades por Ações, contendo originalmente em seu Capítulo XV (Art. 175 a Art. 188), as definições sobre o Exercício Social e Demonstrações Financeiras (BRASIL, 1976).

A Lei 6.404/76 inovou o direito societário do País, adotando conceitos já utilizados em economias mais desenvolvidas na época, “alinhando nossa legislação societária com a dos Estados Unidos e de países europeus” (GERON, 2008, p. 31). Ainda, segundo a autora, este fato representa um enorme avanço no campo Contábil, possibilitando o atendimento das necessidades empresariais do momento, contemplando os usuários externos da Contabilidade.

O Código Civil Brasileiro também participou da evolução Contábil, promovendo sua alteração através da Lei 10.406 no ano de 2002, enfatizando a devida responsabilidade de empresas, sócios e Contabilistas, para com as informações geradas e oferecidas ao mercado (BRASIL, 2002).

No ano de 2005, como resultado da união de esforços da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL); Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), foi criado, pela Resolução 1.055/05 do CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com o objetivo de estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade, visando à centralização e uniformização, focada na convergência aos padrões internacionais de Contabilidade (CPC, 2011).

Cada entidade que compõe o CPC participa com dois membros, sendo na maioria profissionais Contábeis que contam ainda com a participação dos convidados permanentes, sendo eles: Banco Central do Brasil (Bacen); Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF); e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

No ano de 2007, a Lei 6.404/76 sofreu alterações pela Lei 11.638, buscando maior convergência à Contabilidade Internacional, abrindo as fronteiras da teoria e da prática contábil do país às normas internacionais. Este novo ambiente da Contabilidade no Brasil motivou uma grande reflexão e esforço da academia contábil (BRASIL, 2007).

Geron (2008, p.34) descreve que a nova legislação societária, Lei 11.638/2007, entrou em vigor em 2008 e foi muito importante, pois alterou as disposições que impediam a adoção das normas internacionais pelo mercado brasileiro. Destaca, ainda, que a Lei passou a obrigar que as normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), fossem convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade, trazendo uma “nova Filosofia Contábil: a primazia

da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica, a primazia da Análise de Riscos e Benefícios sobre a Propriedade jurídica e a adoção de normas orientadas em princípios e julgamento”.

Em 2010, a academia voltou a ser prestigiada como parte essencial deste desenvolvimento econômico e Contábil do Brasil, passando a contar com a Lei 12.149/2010, que instituiu a obrigatoriedade do Exame de Suficiência na área Contábil, prestigiando a necessária qualidade na formação do profissional Contábil:

Art. 12. Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos (BRASIL, 2010).

O Quadro 1 um apresenta um resumo das influências regulatórias e acadêmicas deste processo de evolução das Ciências Contábeis no Brasil.

Data	Fato
1850	Código Comercial Brasileiro.
Final Século XIX	Criação de um curso regular que oficializasse a profissão contábil.
20/Abril/1902	Criação da Escola Prática de Comércio, que a partir de 05/Jan/1907, passou a adotar a denominação de Escola de Comércio Álvares Penteado, sempre com sede em São Paulo.
1905	Reconhecimento oficial dos cursos de Guarda-Livros e de Perito-Contador, através do Decreto Federal 1.339.
1919	Criação do Instituto Paulista de Contabilidade, que mais tarde se transformou no Sindicato dos Contabilistas de São Paulo.
Duas primeiras décadas do Século XX	Implantação do Imposto de renda no Brasil, tendo como base de cálculo o chamado Lucro Real apurado pela Contabilidade.
1940	Instituição da primeira Lei das Sociedades por Ações brasileiras, pelo Decreto-Lei 2.627.
26/Jan/1946	Fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, instituindo o curso de Ciências Contábeis e Atuariais.
27/Maio/1946	Criação do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, através do Decreto-Lei 9.295.
1964	Adoção do modelo didático norte-americano, em substituição do modelo italiano, para o ensino da Contabilidade. Esta iniciativa ocorreu na FEA/USP e foi mais tarde acompanhada por quase a totalidade das faculdades brasileiras.
1965	Regulamentação do mercado de capitais no Brasil, através da Lei 4.728, criando também a figura do auditor independente.
1970	Criação do primeiro curso de pós-graduação <i>Stricto Sensu</i> , em Controladoria e Contabilidade do país, ministrado na USP em São Paulo.
1972	O Banco Central do Brasil baixa a resolução 220, que em sua circular 178, obrigou o registro dos auditores independentes e determinou que este fosse exclusivamente de contadores.
07/12/1976	Criação da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), com o objetivo de disciplinar e fiscalizar as atividades do mercado de valores mobiliários no Brasil.
15/12/1976	Publicação da nova Lei das Sociedades por Ações.
10/01/2002	Publicação do novo Código Civil, enfatizando a responsabilidade do profissional Contábil.
28/12/2007	Lei 11.638, dando o passo inicial para a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.
2010	Lei 12.249, que tornou obrigatório o exame de suficiência para habilitação do profissional Contábil junto ao seu conselho de classe.

Quadro 1– Fatos relevantes à evolução da Contabilidade no Brasil

Fonte: elaborado pelo autor a partir de Schmidt (2000), Peleias *et al.* (2007) e Brasil (2002; 2007 e 2010).

2.1.2 CONTRIBUIÇÕES DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE PARA A ACADEMIA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Além do avanço das Instituições de Ensino, também o Conselho Federal de Contabilidade apresentou suas contribuições para a profissão contábil. Dentre elas, estabeleceram em 1983, pela Resolução 560, as áreas de atuação do Contador. Nesta resolução estão definidas as atribuições exclusivas dos Contadores, bem como as que podem ser compartilhadas com outros profissionais, tais como,

administradores, economistas, advogados e outros, sinalizando à academia o conteúdo mínimo necessário para a formação do Contador.

Dentre as formas do contabilista exercer suas atividades estão as descritas no art. 2º. da Resolução 560/83, podendo exercê-las como profissional liberal ou autônomo, empregado regido pela Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT, servidor público, militar, sócio de qualquer tipo de sociedade, diretor ou conselheiro de quaisquer entidades, bem como em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação.

O art. 3º. da Resolução 560/83, apresenta as atribuições privativas dos profissionais da Contabilidade. O Quadro 2 apresenta os itens das atribuições mais ligadas ao profissional Contábil da área Gerencial:

1) avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de natureza fiscal;
2) apuração, cálculo e registro de custos, em qualquer sistema ou concepção: custeio por absorção global, total ou parcial; custeio direto, marginal ou variável; custeio por centro de responsabilidade com valores reais, normalizados ou padronizados, históricos ou projetados, com registros em partidas dobradas ou simples, fichas, mapas, planilhas, folhas simples ou formulários contínuos, com processamento manual, mecânico, computadorizado ou outro qualquer, para todas as finalidades, desde a avaliação de estoques até a tomada de decisão sobre a forma mais econômica sobre como, onde, quando e o que produzir e vender;
3) análise de custos e despesas, em qualquer modalidade, em relação a quaisquer funções como a produção, administração, distribuição, transporte, comercialização, exportação, publicidade, e outras, bem como a análise, com vistas à racionalização das operações e do uso de equipamentos e materiais, e ainda a otimização do resultado diante do grau de ocupação ou do volume de operações;
4) controle, avaliação e estudo da gestão econômica, financeira e patrimonial das empresas e demais entidades;
5) análise de custos, com vistas ao estabelecimento dos preços de venda de mercadorias, produtos ou serviços, bem como de tarifas nos serviços públicos, e a comprovação dos reflexos dos aumentos de custos nos preços de venda, diante de órgãos governamentais;
6) análise do comportamento das receitas;
7) avaliação do desempenho das entidades e exame das causas de insolvência ou incapacidade de geração de resultado;
8) determinação de capacidade econômico-financeira das entidades, inclusive nos conflitos trabalhistas e de tarifa;
9) elaboração de orçamentos de qualquer tipo, tais como econômicos, financeiros, patrimoniais e de investimentos;
10) programação orçamentária e financeira, e acompanhamento da execução de orçamentos-programa, tanto na parte física quanto na monetária;
11) análise das variações orçamentárias;
12) organização e operação dos sistemas de controle patrimonial, inclusive quanto à existência e localização física dos bens;
13) organização e operação dos sistemas de controle de materiais, matérias-primas, mercadorias e produtos semifabricados e prontos, bem como dos serviços em andamento;
14) magistério das disciplinas compreendidas na Contabilidade, em quaisquer níveis de ensino, inclusive no de pós-graduação;
15) participação em bancas de exames e em comissões julgadoras de concursos, onde sejam aferidos conhecimentos relativos à Contabilidade;

Quadro 2 – Atribuições privativas do Contador – Área Gerencial

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade, Resolução 560/83.

Também, com o intuito de contribuir com a academia de Ciências Contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2009), formulou juntamente com coordenadores e professores do curso de graduação de todo o país, uma Proposta Nacional de Conteúdo para o ensino superior, com o intuito de minimizar as divergências de conteúdos dos cursos.

Esta proposta contemplou dentro do seu conteúdo de formação profissional, disciplinas ligadas aos estudos da Contabilidade Gerencial, conforme apresentado no Quadro 3.

Disciplina	Carga-horária
Contabilidade de Custos	60
Apuração e Análise de Custos	60
Controladoria	60
Análise de Projetos e Orçamento Empresarial	60
Sistemas de Informação Gerencial	60
Total	300 horas

Quadro 3– Disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial propostas pelo CFC

Fonte: CFC (2009).

Considerando que o curso superior de Ciências Contábeis, em atendimento a Resolução 02 de 2007 emitida pelo Ministério da Educação - MEC, tem carga-horária mínima de 3.000 horas, os dados apresentados no Quadro 3 apontam que, pela proposta formulada pelo CFC, 10% do total da carga-horária mínima do curso deveriam ser dedicados às disciplinas de conhecimento da Contabilidade Gerencial.

O Quadro 4 apresenta a ementa proposta pelo CFC para as disciplinas Contábeis de cunho gerencial.

Disciplina	Ementa
Contabilidade de Custos	Introdução à Contabilidade de Custos; Classificação e Nomenclatura de Custos; Sistemas de Custeamento; Esquema Básico de Custos; Implantação de Sistemas de Custos; Custos Conjuntos.
Apuração e Análise de Custos	Introdução à Análise de Custos; Análise das Variações de Custos; Margem de Contribuição; Relação Custo/Volume/Lucro.
Controladoria	Contextualização; Planejamento; Gestão e Controladoria; Avaliação de Desempenho; Ferramentas de Gestão.
Análise de Projetos e Orçamento Empresarial	Aspectos Introdutórios; Orçamento de Vendas; Orçamento de Produção; Orçamento de Despesas Operacionais; Orçamento de Caixa; Demonstrativos de Resultado de Exercício; Balanço Patrimonial Projetado; Controle Orçamentário; Análise de Projetos Empresariais.
Sistemas de Informação Gerencial	Conceitos Básicos; Sistemas e Subsistemas de Informação.

Quadro 4– Ementas das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial propostas pelo CFC
 Fonte: Baseado em CFC (2009).

O CFC publicou, através do Edital do Exame de Suficiência 01/2010, o detalhamento do conteúdo programático aplicável à prova de Bacharel em Ciências Contábeis. Dos 13 tópicos constantes no Edital, três referem-se especificamente a Contabilidade Gerencial, sendo eles: a) Contabilidade de Custos; b) Contabilidade Gerencial; e c) Controladoria.

Como detalhamento do conteúdo programático dos tópicos ligados a Contabilidade Gerencial, tem-se:

Contabilidade de Custos:

- a) Elementos conceituais: interrelacionamento da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Financeira e com a Contabilidade Gerencial. Objetivo, importância e finalidade da Contabilidade de Custos. Conceito de custos, despesas, investimento e gastos. Princípios e conceitos Contábeis aplicados à Contabilidade de Custos.
- b) Classificação e nomenclatura dos custos: custos fixos e custos variáveis, custos diretos e indiretos, custos controláveis e não-controláveis. Objeto de custeio.

- c) Controle e registro Contábil de custos: apuração do Custo dos Produtos, Mercadorias ou Serviços Vendidos. Custos com mão-de-obra direta e indireta. Alocação dos custos com mão-de-obra. Custos com Materiais Diretos e Indiretos. Alocação dos custos com matéria-prima, material secundário e material de embalagem. Métodos de controle de estoques de materiais. Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio. Departamentalização. Centros de Custos.
- d) Métodos de custeio: custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Pleno (RKW). Custo por Processo, Custo por Atividade.
- e) Sistemas de Acumulação de Custos: acumulação de custos por ordem de produção ou encomendas. Acumulação de custos por processo. Custo dos Produtos Acabados. Custos dos produtos em elaboração. Equivalente de produção. Custos Conjuntos. Apropriação dos custos conjuntos aos co-produtos e subprodutos.
- f) Custos para controle: custos reais (históricos), estimados e projetados. Custo Padrão. Componentes do custo padrão (padrões físicos e padrões financeiros). Análise das variações de custo padrão.

Contabilidade Gerencial:

- a) Custos para Decisão: comportamento dos custos e volume de produção. Margem de contribuição. Margem de contribuição e fator de limitação. Margem de contribuição e custos fixos identificados. Ponto de Equilíbrio contábil, econômico e financeiro. Margem de segurança. Alavancagem operacional. Fixação do preço de venda. Decisões entre comprar ou fabricar. Custo de oportunidade. Custos perdidos. Custos imputados. Análise do Custo Diferencial. Análise dos Custos de Distribuição. Sistema de custeio baseado em atividades e sua análise.
- b) Custos para Controle: custos Estimados. Custo Padrão. Análise das variações custo padrão x real.
- c) Análise das demonstrações contábeis: análise vertical e horizontal. Índices de Liquidez. Índices de Endividamento. Índices de rentabilidade. Prazos médios de renovação de estoques, recebimento de vendas e pagamento de compras. Ciclo operacional e financeiro. Análise do capital de giro.

Controladoria:

- a) Contextualização: função da Controladoria. Ambiente. Função do *Controller*.
- b) Planejamento e Orçamento Empresarial: planejamento estratégico, tático, operacional. Orçamentos de Vendas, de Produção, de Despesas Operacionais e de Caixa. Controle Orçamentário.
- c) Gestão e a controladoria: processo decisório. Plano Estratégico. Sistema de Avaliação de desempenho. Modelo de gestão.
- d) Avaliação de Desempenho: tipos de Indicadores. Administração por centro de responsabilidade. Modelos de avaliação de desempenho.
- e) Sistemas de Informações gerenciais.

2.1.3 PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO-SENSU* EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Dentro da evolução acadêmica das Ciências Contábeis, insere-se o avanço dos cursos de Pós-graduação *Stricto-Sensu*, que dentre outros desafios, visa melhor formar os docentes que atuarão junto aos cursos de graduação.

Os programas de pós-graduação visam atender às seguintes questões, dentre outras: falta de docentes titulados como mestres ou doutores na área; carência de cursos e vagas nos programas de pós-graduação da área; demanda crescente por parte do mercado de trabalho para profissionais titulados na respectiva área de conhecimento (NOSSA, 1999; CORNACHIONE JR. 2004).

Nossa (1999) menciona, que em 1965, considerando todas as áreas de conhecimento, existiam no Brasil 23 cursos de mestrado e 10 cursos de doutorado, ampliando em 1999 para 1.275 cursos de mestrado e 677 em nível de doutorado, com oferta concentrada na região sudeste do país.

Cunha, Cornachione Jr. e Martins (2008), apontam o crescimento da oferta de cursos de pós-graduação *Stricto Sensu* no Brasil, apresentando que, no ano de 1976, (primeiro ano de avaliação da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Capes) existiam 673 destes cursos, dos quais 183 eram de

doutorado, ampliando no ano de 2004 para 2.993 cursos, onde 1.034 correspondiam a doutorados. Em 2010 estes cursos totalizaram 4.660 sendo 1.607 de doutorado.

Cunha, Cornachione Jr. e Martins (2008) ressaltam que a área Contábil não acompanhou tal evolução.

Pelos dados da Capes (2011), a academia brasileira conta com 23 cursos de pós-graduação *Stricto Sensu* na área de Ciências Contábeis, divididos em 16 cursos de Mestrado Acadêmico, 3 cursos de Mestrado Profissional e 4 cursos de doutorado. Das instituições de ensino que oferecem os cursos de Mestrado em Contabilidade, Controladoria e Ciências Contábeis, 12 são instituições públicas e 5 são instituições privadas. No que se refere a oferta do curso de Doutorado, 3 instituições são públicas e 1 particular (quadro 5).

O pioneirismo dos cursos de pós-graduação *Stricto-Sensu*, em Ciências Contábeis, no Brasil, deve-se aos esforços e iniciativas de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo FEA/USP (CUNHA, 2007). A autora ainda destaca que, como resposta ao crescimento da demanda do mercado por profissionais da área contábil, a FEA/USP implantou, no segundo semestre de 1970, o primeiro curso de mestrado em Contabilidade do país, tendo seu primeiro mestre diplomado em 1975, Wlademiro Standerski. No ano de 1976, foram diplomados mais seis mestres, dentre eles Antonio de Loureiro Gil, Masayuki Nakagawa, Cecília Akemi Kobata Chinen, Massanori Monobe, Sérgio Rodrigues Bio e Lázaro Plácido Lisboa.

Também no ano de 1970, foi criado na Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV-RJ), o mestrado em Ciências Contábeis, que a partir de 1991, foi reestruturado e transferido para a Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). A partir de 1978, foi a vez da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), apoiada pelos professores da Universidade de São Paulo (USP), oferecer o curso de mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis, tendo como finalidade promover a capacitação profissional para a docência e pesquisa na área contábil, inicialmente voltada para seus próprios professores (NOSSA, 1999).

O ano de 1978 foi novamente marcado pelas iniciativas da FEA/USP, em prol da academia contábil, passando a oferecer a pós-graduação em Controladoria e Contabilidade em nível de doutorado (NOSSA, 1999).

Os Quadros 5 e 6 mostram os programas de Mestrado e Doutorado oferecidos no país.

Instituição	Descrição	UF	Públ./Priv.	Acadêmico/ Profissional
UFES	Ciências Contábeis	ES	Pública	Acadêmico
FUCAPE	Ciências Contábeis	ES	Particular	Profissional
FUCAPE	Ciências Contábeis	ES	Particular	Acadêmico
UFMG	Ciências Contábeis	MG	Pública	Acadêmico
UFPE	Ciências Contábeis	PE	Pública	Acadêmico
UFRJ	Ciências Contábeis	RJ	Pública	Acadêmico
UERJ	Ciências Contábeis	RJ	Pública	Acadêmico
UNISINOS	Ciências Contábeis	RS	Particular	Acadêmico
FURB	Ciências Contábeis	SC	Pública	Acadêmico
UPM	Ciências Contábeis	SP	Particular	Profissional
UNIFECAP	Ciências Contábeis	SP	Particular	Acadêmico
PUC/SP	Ciências Cont. e Atuariais	SP	Particular	Acadêmico
UFBA	Contabilidade	BA	Pública	Acadêmico
UFPR	Contabilidade	PR	Pública	Acadêmico
UFSC	Contabilidade	SC	Pública	Acadêmico
UNB	Contabilidade	DF	Pública	Acadêmico
UFAM	Contabilidade e Controladoria	AM	Pública	Profissional
USP	Controladoria e Contabilidade	SP	Pública	Acadêmico
USP/RP	Controladoria e Contabilidade	SP	Pública	Acadêmico

Quadro 5 – Cursos de Mestrado em Ciências Contábeis no Brasil

Fonte: elaborado pelo autor a partir de CAPES, 2011.

Conforme apresentado no Quadro 5, os cursos de Pós-Graduação *Stricto-Sensu*, nível de Mestrado em Ciências Contábeis, estão concentrados na região Sudeste (11), seguidos pela região Sul (04), Nordeste (02), Norte (01) e Centro-Oeste (01).

Instituição	Descrição	UF	Públ./Priv.
FUCAPE	Ciências Contábeis	ES	Particular
FURB	Ciências Contábeis	SC	Pública
UNB	Contabilidade	DF	Pública
USP	Controladoria e Contabilidade	SP	Pública

Quadro 6 – Cursos de Doutorado em Ciências Contábeis no Brasil

Fonte: elaborado pelo autor a partir de CAPES, 2011.

O Quadro 6 mostra que os cursos de Doutorado estão distribuídos na região Sudeste (2), região Sul (1) e Centro-Oeste (1).

A região Sudeste do País conta com a maior concentração de cursos de Mestrado (11) e Doutorado (2) na área Contábil, diante dos dados apresentados nos Quadros 5 e 6. Nesta região 441 instituições de ensino superior oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis (MEC, 2011). Assim, a quantidade de cursos *Stricto-Sensu* que buscam, dentre outros objetivos, melhor qualificar o corpo docente para o ensino superior, ainda está aquém da necessidade do País.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade apresenta em seu arcabouço dois grandes ramos de conhecimento: o primeiro, dedicado às necessidades mercantis e conhecido como Contabilidade Financeira, que prevaleceu até a Revolução Industrial; o segundo, denominado Contabilidade Gerencial, dedicado aos usuários internos da entidade, com o intuito de prestar-lhes informações para as tomadas de decisões (IUDÍCIBUS, 1995; IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2006).

A diferença fundamental entre a Contabilidade Gerencial e a Financeira é que na gerencial, os princípios Contábeis não estão se impondo, como na Contabilidade Financeira. Outra diferença importante é que a Contabilidade Financeira está centrada na empresa como um todo, enquanto a Gerencial está mais interessada na produção de informações mais detalhadas sobre determinado ponto da entidade. Embora existam outras diferenças, a maior parte dos elementos constantes na Contabilidade Financeira também estão presentes na Gerencial, devido a utilidade destes elementos, tanto para os usuários internos quanto para os externos da informação contábil (ANTHONY, 1973). No mesmo sentido, Iudícibus (1995) destaca que para cumprir seu objetivo, a Contabilidade Gerencial precisa ser trabalhada sob uma perspectiva diferente, com grau de detalhe analítico e diferenciado.

Para Anthony (1973), tanto a Contabilidade Financeira quanto a Gerencial são dotadas de uma única estrutura, denominada sistema contábil, constituída de diários, razões e folhas de trabalho. Ressalta, porém, que o melhor sistema seria o que permitisse: processar a informação eficientemente e a baixo custo; obter relatórios de forma imediata e com elevado grau de exatidão; além de minimizar a possibilidade de roubo, fraude ou representação errônea.

Martins (2003, p.19), fez uma análise histórica para explicar as diferenças e o ambiente da Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial. O autor afirma que até a Revolução Industrial (Século XVIII), “quase só existia a contabilidade Financeira”, desenvolvida na era mercantilista, para atendimento às demandas da atividade comercial. Com o surgimento das indústrias, o contador se deparou com um ambiente mais complexo, dificultando a atribuição de valor aos estoques, com conseqüente dificuldade no levantamento do balanço e apuração do resultado. O simples valor de compra utilizado para as empresas comerciais não atendiam ao ambiente industrial, visto que, para a valoração dos estoques industriais era necessário o computo de todos os valores do processo de produção. Este novo ambiente deu origem à contabilidade de custos, que posteriormente, com o crescimento das empresas e o aumento da distância do administrador com os ativos e pessoas administradas, gerou a necessidade de seu aprimoramento, focando na missão de potencializar a tomada de decisão do gestor. Momento este, definido pelo autor, como o início da contabilidade gerencial.

Horngren, Sundem e Stratton (2006) classificam a Contabilidade Gerencial como o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais, em síntese, é a informação contábil desenvolvida para os usuários internos de uma organização.

Van Den Brink *et al.* (2003) destacam que mesmo considerando o objetivo amplo da Contabilidade Gerencial, os estudantes costumam ter uma visão de que a *Managerial Accounting* é focada simplesmente no analisar números, deixando de

visualizar os aspectos psicológicos, culturais e organizacionais da ciência. Para Garrison (2007), a Contabilidade Gerencial se preocupa em fornecer informações para os gestores, que estão encarregados de dirigir e controlar as operações da organização.

Kaplan (1989) afirma que ao contrário da informação Contábil preparada para o usuário externo, as informações de gestão devem ser geradas com o objetivo de ajudar na tomada de decisão dentro da empresa. Assim, segundo o autor, a Contabilidade Gerencial se estende para além das medidas tradicionais de operações passadas, avançando para o futuro, analisando perspectivas, capacidade interna, demanda do mercado nacional e internacional, desempenho financeiro e não-financeiro, com maior utilização de previsões e estimativas, bem como medidas de custo de oportunidade.

Johnson e Kaplan (1993) destacam que o surgimento da Contabilidade Gerencial ocorreu entre o início do século XIX e a virada do século XX. Consideram, ainda, o espaço de tempo entre a quebra da bolsa de Nova York (1929) até meados da década de 1970, como um período de estagnação da Contabilidade de Custos, uma fase de relevância perdida da Contabilidade Gerencial. A recuperação da relevância da área de Custos como instrumento para a gestão das organizações, ocorreu a partir da década de 1970, motivada pela competitividade do mercado mundial.

Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), os usuários internos apresentam diferentes demandas, dependendo de seu nível hierárquico dentro da entidade, e estes usuários são munidos de mais informações que os usuários externos. Os pesquisadores supracitados apresentam um quadro contendo alguns conceitos sobre Contabilidade Gerencial de outros autores, conforme destacado no Quadro 7.

Fontes	Conceito/Objetivo sobre Contabilidade Gerencial
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processos de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas (<i>accountability</i>) decorrente desse uso.
Louderback <i>et al</i> (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomarem decisões, para atingir os objetivos da organização.
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Quadro 7– Conceituações sobre Contabilidade Gerencial

Fonte: Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 12).

Warren, Reeve e Fess (2001, p. 03) declaram que as informações da Contabilidade Gerencial utilizadas pela gestão incluem dados históricos e estimados para o “planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas”. Os autores apontam que “as características da Contabilidade Gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração”, que utilizando os relatórios gerenciais elaborados pelos contadores tomam ciência das operações passadas e de estimativas subjetivas para futuras decisões, o que ajuda nas deliberações de oportunidades de negócios.

Para que as informações Contábeis sejam mais úteis, estas precisam ser adaptadas às necessidades específicas de cada usuário, que na busca de uma determinada solução, demandam por diferentes informações (BLACK; CHAMPION; MILLER, 1973).

Nikias, Schwartz e Young (2005) tratando da utilidade da informação contábil, destacam que para serem úteis, os gestores não podem permitir atraso das informações no contexto de controle e gestão. Os atrasos podem gerar custos e até mesmo neutralizar os benefícios da informação à gestão.

Ludícibus (1995) confirma que a Contabilidade Gerencial está voltada para a administração da empresa, procurando suprir informações válidas para o modelo decisório do administrador. Destaca ainda, que um contador gerencial deve ter uma ampla formação, contemplando conhecimentos de métodos quantitativos, microeconomia, administração e outros.

Estudar Contabilidade pode garantir muito mais que um emprego no departamento Contábil. Pode representar uma etapa para que o profissional tenha capacidade de atuar junto aos níveis mais altos de gestão, ainda mais quando este tiver conhecimento, domínio e experiência em Contabilidade Gerencial. A Ciência Contábil trabalha a organização como um todo, permitindo um amplo conhecimento desta, tornando o profissional contábil capaz de assumir novos desafios em sua carreira (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2006).

Garrison, Noreen e Brewer (2007) destacam que a Contabilidade Gerencial é essencialmente fornecedora de dados necessários à gestão de uma organização. Estes dados são trabalhados pelos contadores gerenciais e materializados no formato de relatórios, capazes de promover o controle da entidade, a análise comparativa de indicadores, o detalhamento de alguma operação específica e até mesmo, o atendimento a alguma determinada necessidade.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2006), o contador gerencial detém a habilidade essencial de ajudar os gestores a adaptar-se às mudanças, tão constantes no mundo dos negócios. Fazendo mais que simplesmente indicar problemas, os profissionais contábeis também apresentam suas soluções, contribuindo não apenas, como preparador de relatórios, mas como verdadeiros consultores internos.

A atenção da Contabilidade Gerencial está na informação Contábil útil à administração, entendendo como útil, a informação capaz de suprir um determinado propósito, como no controle, que funciona sendo meio de comunicação, motivação e avaliação, bem como na solução de algum problema administrativo (ANTHONY, 1973).

As informações geradas pela Contabilidade Gerencial são demandadas por todas as etapas do ciclo das atividades gerenciais, conforme ilustrado pela Figura 2. O ciclo das atividades gerenciais se inicia pelo planejamento da ação, passando pela direção e motivação da equipe, até alcançar a atividade de controle das atividades, que acaba retroalimentando o ciclo gerencial. Porém, nas etapas de planejamento e de controle, a Contabilidade Gerencial apresenta um desempenho vital aos objetivos da organização (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

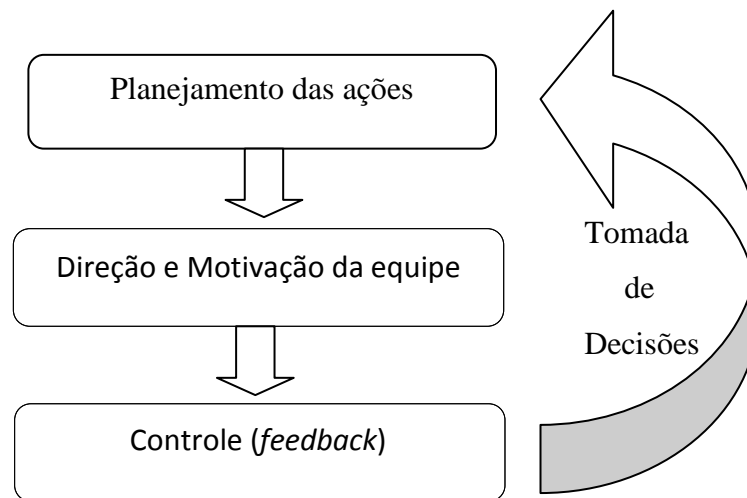


Figura 2: Ciclo das Atividades Gerenciais
Fonte: Elaborado com base em Garrison, Noreen e Brewer (2007)

Seguindo as etapas do Ciclo das Atividades Gerenciais da Figura 2, o planejamento consiste na identificação das melhores alternativas para atender aos objetivos da organização, onde são necessários, por exemplo, os exames de volume de vendas, margens de lucro e custos de operações. O controle é o *feedback* proporcionado aos gestores, através dos relatórios detalhados, que buscam demonstrar o quanto as atividades planejadas estão sendo executadas dentro do prazo e qualidade desejados e o quanto as projeções de resultados estão sendo realizadas (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

No que tange à direção, Garrison (2007) esclarece que para dirigir uma organização, seu gestor precisa decidir a melhor forma de reunir recursos humanos e outros, necessários para a realização dos planos estabelecidos.

As decisões são inerentes a todas as formas da atividade humana, bem como da atividade empresarial. As pequenas, médias e grandes empresas se deparam com múltiplas situações, gerando a necessidade de escolha (tomada de decisão) dentro de um grupo de alternativas (KELLER, 1966).

Anthony (1973) confirma que o uso da informação contábil no processo de tomada de decisão, tem como ponto de partida, o reconhecimento da existência de um problema, identificação das possíveis soluções, análise das consequências de cada alternativa e comparação destas. Tudo isto na tentativa de melhor solucionar o problema, que contou, em todos seus estágios de decisão, com a informação contábil, especialmente utilizada, na etapa de análise das consequências.

Jiambalvo (2002) enfatiza que as metas da Contabilidade gerencial compreendem: i) o planejamento, que é uma atividade fundamental para comunicar as metas da empresa aos empregados, especificando os recursos necessários para atingi-las; ii) o controle, que é necessário para a avaliação do desempenho dos gerentes, pelas operações a que são responsáveis; iii) a tomada de decisão, que é parte integrante do processo de planejamento e controle, servindo como recompensa ou punição aos gerentes, responsáveis pelas operações.

Para Keller (1966), uma interpretação razoável da participação do Contador em um processo de decisão, seria que este profissional, munido de informações e conhecimento, conseguisse atribuir peso para cada alternativa, possibilitando assim fazer recomendações mais fundamentadas. O autor destaca, ainda, que em algumas organizações, a habilidade do Contador Gerencial é tão respeitada, que suas recomendações podem ser equivalentes a uma decisão tomada.

O surgimento do gerente, como agente separado do proprietário, ocorrida a partir do final do século XVIII, motivou o aprimoramento da Contabilidade para atender a nova complexidade do mundo empresarial, onde os interesses e objetivos de proprietários e gerentes (denominados agentes), muitas vezes se apresentavam de forma controversa. Este período acabou por propiciar o renascimento da Contabilidade Gerencial (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

A Embriologia contábil é muito importante no contexto evolutivo, pois explica como certas espécies contábeis evoluem, aparentemente, para outras, guardando, porém, algumas características do embrião inicial. Assim, a Contabilidade, que nasceu para finalidade gerencial, mas sob a forma de Contabilidade Financeira, apresenta uma mutação e se transforma, mais tarde, em Contabilidade Gerencial, entre outras espécies derivadas. Na verdade, a essência da Contabilidade Financeira faz parte da genética inicial da Contabilidade Gerencial (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005, p. 13).

Garrison, Noreen e Brewer (2007) destacam que a Contabilidade Gerencial possui uma enfática orientação para o futuro, que não é apenas um espelho do passado, pois as mudanças ocorrem constantemente na economia, nas necessidades e desejos dos clientes e na competição dos mercados dentre outras.

Hornngren, Sundem e Stratton (2006) destacam que três fatores estão causando mudanças na Contabilidade gerencial dos dias atuais: i) mudança de uma economia baseada em manufatura para a baseada em serviços; ii) aumento da competição global; e iii) avanços em tecnologia, incluindo o *e-commerce*.

O interesse pela Contabilidade Gerencial e, conseqüentemente, por profissionais habilitados para suas especificidades, levou ao desenvolvimento do Contador Gerencial Certificado (*Certified Management Accountant – CMA*). O Instituto de Contadores Gerenciais (IMA – *Institute of Management Accountants*) é a maior organização profissional de contadores dos Estados Unidos, cujo interesse principal é a Contabilidade gerencial (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2006).

O IMA foi fundado em 1919, inicialmente denominado de Associação Nacional de Contadores de Custo (NACA), que na época tinha o objetivo de promover uma melhor compreensão da Contabilidade de custos no processo de gestão empresarial. Seu nome alterou novamente em 1957 para Associação Nacional dos Contabilistas (ANA), abrangendo um pouco mais seu escopo de estudo e trabalho, até chegar à denominação definitiva de IMA em 1991, desta vez ampliando seu papel aos contadores e a profissionais financeiros que trabalham dentro das organizações (IMA, 2011).

Dentre as iniciativas do IMA para fortalecer sua categoria profissional, foi

instituído no ano de 1972 o programa intitulado de *Certified Management Accountant* (CMA). O profissional contábil detentor de qualificação necessária e aprovado no exame do IMA passa a ser reconhecido como Contador Gerencial Certificado, recebendo maiores responsabilidades e, conseqüentemente, melhor remuneração. Para ser merecedor deste título (CMA), o candidato precisa vencer as quatro etapas do programa (exame), sendo: i) submeter sua ficha de inscrição ao exame de CMA; ii) conseguir ser aprovado nas quatro seções do exame dentro de três anos; iii) cumprir as exigências de experiência profissional continuada; iv) manter sua postura de acordo com os Padrões de Conduta Ética dos profissionais de Contabilidade Gerencial e Administração Financeira (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

O IMA tem como missão, proporcionar um fórum de pesquisa, compartilhar conhecimento e defender os mais altos princípios éticos, além das melhores práticas de negócios em Contabilidade Gerencial e finanças. Dentre seus feitos, pode-se destacar: i) a construção de uma rede de relacionamentos profissionais entre colegas, buscando oportunidades de carreira e negócios duradouros; ii) fornecimento de programas de educação para o conhecimento profissional; iii) publicações periódicas no formato de revistas e boletins; iv) investigação das melhores práticas da indústria; v) defesa da profissão junto a um ambiente desafiador (IMA, 2011).

Horngrén, Sundem e Stratton (2006) destacam que o exame de qualificação para o CMA tem duração de dois dias e contempla os conteúdos: i) economia, finanças e gestão; ii) Contabilidade financeira e demonstrações contábeis; iii) relatório gerencial, análises e assuntos comportamentais; iv) sistemas de informação e análise de decisão.

Em 1983, foram instituídas as Normas de Conduta Ética dos Contadores Gerenciais, reconhecidas como o primeiro Código de Ética para Contabilistas de Gestão dos Estados Unidos. Representando atualmente mais de 60.000 contadores e profissionais financeiros, o IMA estabelece que os profissionais certificados, dentro do contexto de conduta ética, precisam pautar sua carreira na competência, confidencialidade, integridade e objetividade, tudo de acordo com os padrões de

conduta ética para profissionais da Contabilidade gerencial e gestão financeira, conforme detalhado no Quadro 8 (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2006).

Conduta	Responsabilidade
I. Competência	<ul style="list-style-type: none"> • Manter nível apropriado de competência profissional. • Realizar suas tarefas profissionais de acordo com as leis, regulamentos e normas técnicas. • Preparar e fornecer informações de apoio à decisão e recomendações completas, precisas, oportunas e claras. • Reconhecer e comunicar suas limitações profissionais.
II. Sigilo	<ul style="list-style-type: none"> • Manter as informações confidenciais, exceto quando a divulgação for autorizada ou legalmente necessária. • Informar a todos envolvidos a respeito da confidencialidade das informações. • Abster-se de utilizar informações confidenciais para obter vantagens antiéticas ou ilegais.
III. Integridade	<ul style="list-style-type: none"> • Evitar conflitos de interesse reais ou aparentes. • Abster-se de qualquer conduta que possa prejudicar a realização dos deveres de forma ética. • Abster-se de engajar-se ou apoiar qualquer atividade que possa desonrar a profissão.
IV. Credibilidade	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicar as informações de forma justa e objetiva. • Revelar todas e quaisquer informações que tenham a possibilidade de influenciar a compreensão dos relatórios, bem como dos comentários e recomendações apresentadas, por parte de um possível usuário. • Divulgar atrasos ou deficiências na informação.
V. Resolução de Conflito Ético	<ul style="list-style-type: none"> • Discutir as questões com o superior imediato. • Esclarecer conceitos éticos relevantes, por meio de uma discussão confidencial com um conselheiro isento do IMA. • Consultar seu advogado sobre as obrigações legais relativas ao conflito ético.

Quadro 8– Padrões de Conduta Ética estabelecidos pelo IMA

Fonte: Elaborado com base em IMA (2011).

Os preceitos éticos preconizados pelo IMA, juntamente com os rigorosos critérios para certificação, acabam concedendo a estes profissionais um reconhecimento no mundo empresarial e acadêmico.

2.3 PESQUISAS SOBRE O TEMA ABORDADO

2.3.1 Ensino da Contabilidade

Quanto a estudos relacionados ao Ensino da Contabilidade, mesmo ambiente da presente pesquisa, verificam-se os seguintes trabalhos:

Sacramento (2000), teve como objetivo responder qual conteúdo programático era abordado pelos professores de Teoria da Contabilidade dos cursos de graduação de Ciências Contábeis no Brasil. Utilizando-se de aplicação de questionário, a autora fez um diagnóstico do curso, apresentando o conteúdo programático e o perfil dos docentes. Por fim, apontou que um percentual significativo de professores ministrava conteúdos com foco diferente dos abordados nos livros e detectou grande limitação bibliográfica até o ano de 1998.

Andrade (2002) analisou as condições de ensino da disciplina de Contabilidade Introdutória no curso de Graduação em Ciências Contábeis. Após a tabulação dos questionários, a autora detectou que todos os professores utilizavam o estilo de aula expositiva, muito embora a mesma proporzasse utilizar *software* educativo para o ensino. Identificou, ainda, que mais da metade dos docentes obedeciam ao regime de tempo integral, que 30% possuíam título de Mestre em Contabilidade, além de 73% possuírem experiência profissional em Departamento de Contabilidade.

Nascimento (2005) apresentou como questão de pesquisa qual seria a efetiva qualidade atingida no ensino oferecido pela graduação em Ciências Contábeis, pós ampliação do acesso à educação superior, gerada pela criação de instituições privadas, no norte do estado do Paraná. Como resultado, a pesquisa evidenciou que a maioria dos cursos pesquisados apresentavam nível de qualidade insuficiente.

Peleias *et al.* (2007) buscaram através de uma pesquisa histórica, evidenciar a evolução do ensino de Contabilidade no Brasil, bem como o impacto de eventos econômicos, políticos e sociais sobre essa evolução. Como resultado, foram identificadas algumas ocorrências de cunho econômico, político e social, do século XIX até os dias atuais, que afetaram o ensino contábil no país.

Ott e Pires (2010) desenvolveram um estudo tendo como objetivo, apresentar uma comparação entre as estruturas curriculares dos cursos de Ciências Contábeis, recomendada pelas diretrizes da Resolução CNE/CES 10/2004 e pelas propostas dos organismos internacionais IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC. Os resultados apontaram que embora as propostas internacionais e o currículo de Ciências

Contábeis no Brasil possuem algumas divergências, existem também vários pontos em comum, como o reconhecimento das necessidades do mercado de trabalho.

2.3.2 Docentes de Graduação em Ciências Contábeis

Quanto a estudos específicos envolvendo os docentes de graduação em Ciências Contábeis, tema também investigado nesta pesquisa, verificam-se os seguintes trabalhos:

Nossa (1999) teve como finalidade, discutir à formação dos professores de Contabilidade no Brasil, chegando à conclusão de que eram minoria aqueles com titulação em mestrado e doutorado (19%). Identificou como principais razões deste pequeno número de professores titulados: a expansão extraordinária do número de cursos; círculo vicioso existente no ensino; falta de investimento por parte das instituições; maior atratividade no mercado profissional e o reduzido número de cursos de mestrado e doutorado. Dentre as sugestões de melhoria foram apontados: cursos de aperfeiçoamento de pequena duração para os professores; troca de experiências entre docentes; integração entre o Departamento de Contabilidade e de Educação; criação de aulas-atividade; introdução do Exame de Suficiência profissional; tempo integral para os cursos de Ciências Contábeis, dentre outros.

Andere e Araújo (2008) analisaram através dos programas de pós-graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis, a formação do professor de Contabilidade por meio de quatro áreas de formação: i) prática; ii) técnico-científica; iii) pedagógica e iv) social e política. Como resultado da pesquisa, os autores constataram que os programas estão direcionados, em primeiro plano, para a formação de profissionais voltados para a pesquisa científica na área contábil, seguido pela formação e habilidades didático-pedagógicas. Em terceiro lugar, o foco está no incentivo à formação prática e em último, a atenção pela formação social e política dos discentes.

2.3.3 Ensino da Contabilidade Gerencial

Tendo como foco principal desta pesquisa o Ensino da Contabilidade Gerencial, verificam-se os trabalhos a seguir sintetizados:

Mazoco e Nossa (2000) tiveram como objetivo apresentar uma proposta metodológica para a disciplina de Contabilidade gerencial, que contemplasse a adoção de procedimentos de natureza prática. Estes autores apresentaram como proposta: Interação entre os grupos de professores; conhecimento da turma no primeiro dia de aula; estudo e resolução de casos e problemas; coleta de dados reais nas empresas; integração entre a Instituição de Ensino, empresas e plano de ensino da disciplina Contabilidade Gerencial.

Dowling, Godfrey e Gyles (2008) investigaram se a utilização de uma metodologia de ensino híbrida flexível, que conta com a combinação de recursos multimídia com o modelo tradicional de aulas expositivas, traria alguma melhora na aprendizagem. Como amostra, o estudo contou com estudantes que concluíram o curso de Contabilidade em duas universidades em 2000 e 2001, contando com 111 e 95 respondentes respectivamente. Os resultados sugeriram uma mudança positiva no desempenho dos alunos submetidos ao modelo híbrido de ensino.

Barsky e Catanach (2005) sugeriram um método alternativo para o ensino da Contabilidade Gerencial introdutória, empregando modelo de planejamento de negócio, envolvendo planejamento, controle e tomada de decisões. Foram utilizados casos, mini-casos e simulações de planejamento de negócios, enfatizando o uso de informações para a tomada de decisões. Os resultados da pesquisa apontaram que os profissionais e estudantes participantes do modelo sugerido tiveram desempenho favorável em relação aos estudantes do modelo tradicional.

Hoffjan (2005) descreveu em seu estudo o uso de jogos de negócios nos cursos de Contabilidade de custos. O jogo foi construído em torno de uma empresa que produz conhaque. A pesquisa contou com as respostas de 150 alunos, sendo 100 canadenses e 50 alemães, que responderam a um questionário de oito questões, aplicados antes e depois do jogo de simulação de negócios. Como

resultado, ficou evidenciado pela simulação que a média dos conhecimentos percebidos foi significativamente maior do que o valor antes da simulação. O autor argumenta que o jogo aumenta a sensibilidade de negócios e observou que os estudantes deram *feedback* extremamente positivo sobre o processo.

Souza *et al.* (2008) conduziram um estudo sobre o ensino da Contabilidade gerencial nos cursos de Ciências Contábeis, das melhores universidades brasileiras, buscando verificar se os tópicos listados como competências essenciais para os Contadores Gerenciais pelo IMA, são abordados nas ementas dos cursos de Ciências Contábeis. Como resultado, os pesquisadores constataram que diversos itens indicados pelo IMA eram abordados de forma limitada, enquanto outros praticamente não existiam nos cursos de algumas universidades. Por fim, os autores deixaram como ressalva, as limitações do trabalho, tais como os níveis diferenciados de detalhamento das ementas dos cursos e as possíveis diferenças entre os ambientes empresariais contemplados pelo IMA e os existentes no Brasil.

Keller *et al.* (2009) fizeram uma comparação do desempenho acadêmico dos alunos do curso *principles of managerial*, da *Kelley School of Business da Indiana University em Bloomington*, através da nota final dos alunos, para a disciplina de Contabilidade gerencial introdutória, utilizando para análise o formato tradicional de aulas (aulas semanais em sala de aula) e em outra, em formato híbrido (uma aula em sala de aula e outra em ambiente *web*). Como resultado da pesquisa, os autores detectaram que o desempenho acadêmico não foi significativamente associado com o formato da aula, seja clássico ou híbrido.

Apostolou, Blue e Daigle (2009) pesquisaram a percepção do estudante sobre o teste computadorizado na disciplina de Contabilidade gerencial introdutória. Dentro do objetivo do trabalho, os estudantes foram questionados acerca de suas percepções sobre os testes computadorizados. O resultado demonstrou, de maneira mais abrangente, uma percepção mais negativa que positiva. Conclui-se portanto, que os autores apontam divergências nas percepções de alunos e professores em vários aspectos.

Miranda (2011) observou o ensino da Contabilidade Gerencial no cenário nacional, sob dois enfoques: ensino e mercado de trabalho. Verificou junto a docentes e profissionais de mercado, o grau de importância das principais tarefas, artefatos e competências da Contabilidade Gerencial, levantadas junto a 19 trabalhos nacionais e internacionais. A pesquisa obteve respostas de 108 docentes e 212 profissionais de mercado, que a partir do cálculo de inferência de proporções e da análise do qui-quadrado, verificou a existência de diferenças significativas entre 10 das 19 tarefas, 7 dos 14 artefatos e 1 das 17 competências, na avaliação de docentes e profissionais de mercado.

Da mesma forma que os estudos apresentados neste capítulo, esta pesquisa percorre um caminho científico para alcançar seu objetivo. Este caminho é abordado no próximo capítulo de metodologia.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo tem como objetivo descrever a abordagem metodológica deste trabalho, definindo a classificação da pesquisa, técnicas e procedimentos adotados, bem como a forma da coleta e tratamento dos dados da pesquisa.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

De acordo com Gil (2006), uma pesquisa social pode ser definida quanto aos seus objetivos como: i) pesquisa exploratória; ii) pesquisa descritiva; e iii) pesquisa explicativa. Este estudo encontra-se classificado como pesquisa descritiva, pois, tem como objetivo observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem que haja a interferência do pesquisador (ANDRADE, 2002).

Quanto aos procedimentos para a obtenção dos dados, este estudo se caracteriza como Pesquisa Documental e *Survey*. Para Martins e Theóphilo (2007), a pesquisa documental utiliza documentos como fontes de dados, informações e evidências. Nesta pesquisa foram utilizadas como documentos, as estruturas curriculares dos cursos de Ciências Contábeis, bem como os planos de ensino das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial. Este processo visou diagnosticar a carga horária de dedicação às disciplinas ligadas a Contabilidade Gerencial. A caracterização do Levantamento ou *Survey* se dá pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, questionando-os acerca do problema de estudo, objetivando através de análise quantitativa, obter conclusões sobre os dados coletados (GIL 2002). Martins e Theóphilo (2007) corroboram destacando que a terminologia *survey* empregada para levantamentos por amostragem é denominada *sample survey*.

Para Barros e Lehfeld (2007) e Martins e Theóphilo (2007), a pesquisa que utiliza questionários para coleta de dados, tem como finalidade indagar a realidade para obtenção de informações no campo.

Considerando o tratamento aplicado aos dados, trata-se de abordagem quantitativa, uma vez que é objeto da pesquisa organizar, sumarizar, caracterizar e

interpretar os dados através de métodos e técnicas estatísticas (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

3.2 AMOSTRA, INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS E PROTOCOLO DE PESQUISA

Esta pesquisa fez um diagnóstico sobre o ensino da Contabilidade Gerencial nos cursos de graduação de Ciências Contábeis, tendo como amostra as Instituições de Ensino Superior de Minas Gerais que ofertam o curso e que atenderam a dois requisitos: a) Disponibilizaram a estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis em seu site institucional e; b) Disponibilizaram o Plano de Ensino das disciplinas objeto desta pesquisa, que foram solicitados aos coordenares do curso. As Instituições de Ensino Superior - IES mineiras que ofertam o curso de Ciências Contábeis foram identificadas no *site* do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP (<http://portal.inep.gov.br>), acessado em 06 de Maio de 2011.

Os dados foram obtidos obedecendo às seguintes etapas:

1 – Com base na estrutura curricular disponível no *site* das IES, foi identificada, tabulada e quantificada a carga horária que as IES ofertantes dos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais dedicam a cada área de conhecimento, com maior foco às disciplinas ligadas a Contabilidade Gerencial.

2 – Por meio de contato (via correio eletrônico e/ou telefone) com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis de Minas Gerais, foi solicitada a cópia do plano de ensino das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.

3 – Após receber o plano de ensino das disciplinas objeto deste estudo, foram identificados seus conteúdos, a bibliografia e as metodologias de ensino utilizados pelos docentes.

4 – Com base nos dados coletados na etapa supracitada, passou-se à construção do questionário, dotado de três seções, sendo: i) seção A, destinada a

identificar o perfil dos respondentes e seu ramo de atuação profissional. Foram estabelecidas as seguintes variáveis: ano de nascimento, gênero, ano de graduação, formação acadêmica, atividade profissional atual, vínculo profissional com a principal fonte pagadora, principal atividade remunerada; ii) seção B, constituída por vinte questões, formuladas com base nos conteúdos mais frequentes identificados junto aos Planos de Ensino. Nesta seção buscou-se, por meio de uma escala *Likert* variando de um a cinco (1 - sem importância; 2 - pouca importância; 3 - importante; 4 - muita importância e 5 - extrema importância), medir o grau de importância dos conteúdos das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, ministrados nos cursos de Ciências Contábeis de Minas Gerais, na percepção do mercado de trabalho. Para esta pesquisa, foi considerado como mercado de trabalho, os profissionais Contábeis de nível superior, registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, que se expressaram com base em sua vivência de mercado; e iii) seção C, destinada às considerações finais.

5 – Após a construção do questionário, este foi submetido a um pré-teste, encaminhado para vinte contadores, aos quais foi solicitado que após responderem às questões, fizessem seus comentários e críticas acerca deste instrumento de coleta de dados.

6 – Feitos os ajustes recomendados no pré-teste, foi elaborada uma carta de acompanhamento do questionário com o *link* para acesso ao mesmo (Google-doc).

7- Para envio do questionário aos respondentes, foi solicitado ao CRC/MG, que através de sua assessoria de comunicação, encaminhasse a carta de acompanhamento com o referido *link*, para todos os 29.283 contadores registrados no Estado de Minas Gerais.

3.3 PROTOCOLO DA PESQUISA

O protocolo da pesquisa cumpre o objetivo de documentar a trajetória percorrida para a elaboração deste trabalho, apresentando as etapas do

levantamento de dados, tabulação e análise dos resultados. Martins (2008) destaca a importância do protocolo para aumentar a confiabilidade da pesquisa.

ETAPA I: Levantamento das IES de Minas Gerais que oferecem o curso de Ciências Contábeis

Início: 06/05/2011

Término: 06/05/2011

Inicialmente, se fez necessário conhecer quais eram as Instituições de Ensino Superior de Minas Gerais que ofereciam o curso de graduação em Ciências Contábeis. Para alcançar esta etapa foi realizado um levantamento no *site* do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP (<http://portal.inep.gov.br>). Foram identificadas 100 instituições ofertantes do curso de graduação, as quais tiveram nome, cidade, telefone e *site* relacionados (Apêndice I), para os futuros contatos.

ETAPA II: Levantamento da Estrutura Curricular do curso de Ciências Contábeis das IES mineiras que o oferecem

Início: 09/05/2011

Término: 06/06/2011

Uma vez conhecidas as IES ofertantes do curso de Ciências Contábeis em Minas Gerais, a próxima etapa foi acessar o *site* institucional destas, para obter a Estrutura Curricular do curso e os Planos de Ensino das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.

Acessando o *site* das 100 IES, foco desta pesquisa, observou-se que em cinco destas instituições, não mais se ofereciam o curso de graduação em Ciências Contábeis. De todos os 95 *sites* acessados, foi possível encontrar o Currículo dos cursos em 39 Instituições. Estas Estruturas curriculares foram utilizadas para o levantamento da distribuição da carga horária do curso.

As estruturas curriculares foram de fundamental importância para que se identificasse e quantificasse as horas que o curso de Ciências Contábeis dedica a

cada área de conhecimento, servindo de material base para se chegar ao conhecimento da distribuição da carga horária do curso.

ETAPA III: Levantamento do conteúdo das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial

Início: 10/06/2011

Término: 01/08/2011

Para o levantamento dos conteúdos das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, fez-se necessário o acesso ao Plano de Ensino destas disciplinas. Poucos foram os planos de ensino disponíveis nos *sites* das IES. Diante da ausência deste documento nas páginas virtuais das Instituições pesquisadas, iniciaram-se os contatos via correio eletrônico e telefone com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis identificados na Etapa I.

Após todas as tentativas, foram obtidos os planos de ensino das disciplinas foco deste estudo, de 20 instituições. Os conteúdos apontados nestes planos foram tabulados e quantitativamente identificados, servindo como base para a elaboração do questionário destinado ao mercado de trabalho. Ressalta-se, mais uma vez, que nesta pesquisa, foi considerado como mercado de trabalho o conjunto de profissionais contábeis, mineiros, de nível superior, devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais.

ETAPA IV: Levantamento *web-survey*

Início: 06/09/2011

Término: 13/09/2011

Para a elaboração do questionário, foram considerados os 20 (vinte) conteúdos mais presentes nos Planos de Ensino das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, levantados na Etapa III.

O questionário foi elaborado utilizando-se uma ferramenta do *Google*, denominada *documents*. Esta ferramenta permite que o questionário seja montado

de acordo com a necessidade da pesquisa, sendo enviado para os potenciais respondentes um *link*, conforme Carta de Acompanhamento do Questionário (apêndice II).

Antes do envio definitivo do *link* para os potenciais respondentes, o questionário foi submetido a um pré-teste, encaminhado a 20 (vinte) contadores do relacionamento do autor deste trabalho. Neste pré-teste, além de testar a ferramenta do *Google*, foi também possível receber sugestões e críticas.

O questionário foi enviado pelo Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, a todos os 29.283 contadores registrados no estado, no dia 06 de Setembro de 2011. Entendeu-se que se os contadores não respondessem num prazo de 7 dias, não responderiam mais. Como o questionário não permitia identificação do respondente, optou-se pelo não reenvio, para não acarretar em cobrança indevida aos contadores que já haviam respondido. Assim, no dia 13 de Setembro de 2011, foi fechada a pesquisa *web-survey* e iniciada a fase de análise dos dados. Esta pesquisa pôde contar para análise, um total de 629 (seiscentos e vinte nove) questionários respondidos.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 DISTRIBUIÇÃO DA CARGA HORÁRIA DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A seleção das Instituições de Ensino Superior de Minas Gerais que oferecem o curso de Ciências Contábeis foi feita através do *site* do MEC (www.emec.mec.gov.br), onde foram coletados, dentre outros dados, o nome da Instituição, cidade, telefone e *site* institucional. Nesta etapa foram identificadas 100 IES (APÊNDICE 1), que foram visitadas virtualmente através de seu *site* institucional, buscando localizar a estrutura curricular do curso objeto desta pesquisa, para posterior identificação da carga horária dedicada a cada área de conhecimento (administração, comunicação/português, contabilidade financeira, contabilidade geral, contabilidade gerencial, contabilidade pública, direito, economia, estatística, filosofia/sociologia/ética, matemática, metodologia científica, prática profissional, sistema de informação, tecnologia da informação, teoria da contabilidade e outros).

Do total de 100 IES identificadas junto ao MEC, foi percebido através do *site*, contato por correio eletrônico e/ou telefônico, que 05 não mais ofereciam o curso de Ciências Contábeis. Das 95 IES restantes, conseguiu-se acesso a 39 estruturas curriculares, representando 41% do total das instituições mineiras com o curso objeto desta pesquisa, identificadas numericamente e relacionadas no Quadro 9.

Para Dutra (2003), o currículo do curso ou estrutura curricular, é o instrumento responsável para se alcançar o perfil desejado aos Contadores do futuro. Este perfil deve refletir o consenso da comunidade acadêmica, juntamente com a sociedade, tendo como finalidade maior, a construção do conhecimento e a qualidade da formação dos Contadores.

Novo	Nome	Abreviações
1	Escola de Estudos Superiores de Viçosa	ESUV
2	Faculdade de Ciências Contábeis de Itabirito	FACCI
3	Faculdade do Centro Educacional Mineiro	FACEM
4	Faculdade de Ciências Gerenciais	FACIG
5	Faculdade Pitágoras de Uberlândia	FACIMINAS
6	Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte	FACISABH
7	Faculdade da Cidade de Santa Luzia	FACSAL
8	Faculdade Presidente Antônio Carlos de Ubá	FUNEES – Ubá
9	Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema	FAEX
10	Faculdade Ubaense Ozanam Coelho	FAGOC
11	Faculdade Aldete Maria Alves	FAMA
12	Faculdade de Minas	FAMINAS
13	Faculdade de São Lourenço	FASAMA
14	Faculdade de Ciências Econômicas do Triângulo Mineiro	FCETM
15	Faculdade Del Rey	FDR
16	Faculdades Integradas de Caratinga	FIC
17	Faculdade do Noroeste de Minas	FINOM
18	Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo	FIPEL
19	Faculdade Pitágoras de Belo Horizonte	FPAS
20	Faculdade Pitágoras de Ipatinga	FPI
21	Faculdade Politécnica de Uberlândia	FPU
22	Faculdade Triângulo Mineiro	FTM
23	Faculdade Asa de Brumadinho	IECEMB – FAB
24	Instituto de Ensino Superior de João Monlevade	IES/FUNCEC
25	Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix	IMIHI
26	Instituto Superior de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas de Abaeté	ISAB
27	Centro Universitário Newton Paiva	Newton
28	Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG
29	Universidade Federal de Uberlândia	UFU
30	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM
31	Universidade de Itaúna	UI
32	Centro Universitário de Caratinga	UNEC
33	Centro Universitário do Cerrado-Patrocínio	UNICERP
34	Centro Universitário de Sete Lagoas	UNIFEMM
35	Centro Universitário do Leste de Minas Gerais	UNILESTEMG
36	Universidade Estadual de Montes Claros	UNIMONTES
37	Universidade Vale do Rio Verde	UNINCOR
38	Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL
39	Faculdade Vértice	VÉRTICE

Quadro 9 – IES que Disponibilizaram a Estrutura Curricular nos sites institucionais

Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante das estruturas curriculares coletadas, passou-se a tabular os dados, utilizando-os para levantar a carga horária dedicada a cada área de conhecimento, por IES e por período do curso. Esta etapa foi necessária para a elaboração da Tabela 4, que apresenta o levantamento da carga horária dedicada a cada área de conhecimento, por semestre letivo.

Os conteúdos ministrados estão relacionados na primeira coluna da Tabela 4, sendo a última linha denominada Outras, responsável por receber as horas dedicadas a atividades não enquadradas nas linhas anteriores e não relevantes a este estudo. Este levantamento apresenta, percentualmente, o quanto cada conteúdo ministrado no período, representa no total da carga horária letiva do semestre.

Dentre as 39 IES componentes deste levantamento, apenas a UFMG tem seu curso de Ciências Contábeis ministrado em mais de oito semestres (10 períodos). Desta forma, por se tratar de exceção, a Tabela 4 apresenta a distribuição da carga horária do 1º. ao 8º. períodos.

Ao final, em sua penúltima coluna, a Tabela 4 apresenta o total de horas, do 1º. ao 8º. períodos, dedicados a cada área de conhecimento (conteúdo), bem como em sua última coluna, o quanto cada conteúdo foi prestigiado percentualmente, na distribuição total da carga horária de todo o curso.

Tabela 4 - Distribuição percentual da carga horária semestral, por conteúdo

Conteúdo/Período	1o.	2o.	3o.	4o.	5o.	6o.	7o.	8o.	Totais	
									Horas	%
Administração	11%	11%	10%	9%	13%	9%	6%	4%	264	9
Comunicação / Português	11%	6%	1%	1%	0%	0%	0%	0%	67	2
Conclusão de Curso	0%	0%	0%	0%	0%	8%	16%	28%	197	7
Contabilidade Financeira	0%	0%	1%	2%	12%	24%	32%	19%	333	11
Contabilidade Geral	21%	21%	20%	16%	16%	12%	3%	18%	465	16
Contabilidade Gerencial	0%	0%	2%	11%	17%	17%	18%	13%	285	10
Contabilidade Pública	0%	0%	0%	0%	8%	7%	3%	1%	70	2
Direito	6%	13%	18%	16%	13%	6%	4%	2%	279	10
Economia	7%	9%	8%	8%	2%	3%	1%	2%	146	5
Estatística	1%	8%	12%	3%	0%	0%	0%	0%	89	3
Filosofia / Sociologia/ Ética	14%	6%	4%	3%	4%	0%	1%	3%	121	4
Matemática	16%	11%	9%	7%	0%	0%	0%	0%	156	5
Metodologia	8%	4%	2%	2%	0%	0%	0%	0%	52	2
Prática Profissional	0%	1%	1%	1%	4%	5%	8%	6%	81	3
Psicologia	1%	2%	4%	4%	0%	0%	0%	0%	38	1
Sistema de Informação	0%	0%	0%	0%	2%	2%	0%	0%	16	1
Tecnologia da Informação	1%	1%	3%	2%	0%	0%	0%	0%	25	1
Teoria da Contabilidade	0%	0%	0%	6%	3%	3%	2%	0%	48	2
Outros	3%	7%	6%	9%	7%	3%	7%	4%	164	6
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	2895	100

Fonte: Dados da pesquisa

Os percentuais da distribuição da carga horária do 1º. Período apresentam maior concentração nas disciplinas relacionadas à Contabilidade Geral (21%), seguidas pela matemática (16%), filosofia e sociologia (14%), administração (11%) e comunicação e português com (11%). No primeiro período as disciplinas oferecidas relacionadas à Contabilidade, ainda não podem apresentar foco definido na área gerencial ou financeira, visto que estão direcionadas para as primeiras bases do conhecimento Contábil (Tabela 4). Considerando o destaque de horas-aula

dedicadas aos conteúdos de Contabilidade Geral, Andrade (2002) aponta a importância das disciplinas introdutórias de Contabilidade, para o sucesso do curso.

A distribuição da carga horária do 2º. período, da mesma forma que a do 1º., continua concentrada na disciplina de Contabilidade Geral (21%), seguida pelas disciplinas de direito (13%), administração e matemática (11%). Os estudos da área de direito, já começam a definir suas especializações, apresentando disciplinas de direito do trabalho, tributário e comercial. Também se destacam, as disciplinas de matemática e estatística, reconhecidas pelo CFC como conteúdos de formação básica (CARNEIRO *et al*, 2009) (Tabela 4).

No terceiro período, a concentração das aulas continua de 21% para Contabilidade Geral, 18% nas disciplinas de direito, com maior destaque para a disciplina de direito comercial, 12% para estatística e 10% para as disciplinas de administração, conforme Tabela 4. Nota-se ainda, que algumas Instituições de Ensino começam a ofertar a disciplina de Contabilidade de custos, que tem foco nos usuários internos da entidade, destinado ao controle e gestão das entidades e por isto pertencente à Contabilidade Gerencial (FREZATTI *et al*, 2007).

Com respeito ao 4º. período, a Tabela 4 demonstra que o conteúdo de destaque inerente à base de formação Contábil, é a disciplina de Teoria da Contabilidade, que totalizou 6% dos conteúdos do semestre. O início da oferta desta disciplina. no 4º. Período, vai ao encontro de averiguações feitas por Sacramento (2000), que identificou em seu trabalho, que a disciplina de Teoria da Contabilidade era, em sua maioria, oferecida nos primeiros anos da graduação, início do curso de Ciências Contábeis.

Outro indicador relevante para o 4º. Período, dentro do foco desta pesquisa, foi o número de instituições ofertando a disciplina de Contabilidade de Custos, ligada à Contabilidade Gerencial, alcançando 11% do total geral da carga horária distribuída no quarto semestre letivo (Tabela 4). Miranda (2011) observou que a disciplina de Contabilidade de custos apresentava maior concentração de carga horária entre o terceiro e sexto semestres letivos, o que é explicado por ser o primeiro enfoque gerencial oferecido nas grades avaliadas. Quanto aos conteúdos

destinados aos usuários externos, e ligados à Contabilidade Financeira, percebe-se que algumas IES começam a oferecer a disciplina de Análise das Demonstrações Contábeis, destinada, em sua maioria, a investidores, instituições financeiras, fornecedores, clientes e outros, tendo como foco principal a análise da empresa através de índices (Martins, 2003). O percentual destinado ao conhecimento do Direito foi identificado nas disciplinas de Direito do Trabalho e Direito Tributário, enquanto o índice de 9% apontado em Outros, representa o acumulado de horas destinado a Trabalhos Interdisciplinares e Ciências Atuariais, não apresentado de forma distinta, por não se justificar ao objetivo deste trabalho.

Diante dos apontamentos do 5º. Período encontra-se como novidade, a oferta de disciplinas ligadas à Contabilidade Pública, totalizando 8% da carga horária do semestre. As disciplinas ligadas à Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, também apresentam um aumento de carga horária em seus conteúdos, elevando-se de 2% e 11% no 4º. Período, para 12% e 17% respectivamente no 5º. Período (Tabela 4).

Dentre as disciplinas deste período, identificadas como conteúdos de Contabilidade Financeira, pode-se destacar: i) Análise das Demonstrações Contábeis; ii) Auditoria; iii) Contabilidade das Instituições Financeiras e iv) Contabilidade Internacional. Das identificadas como conteúdos de Contabilidade Gerencial, destacam-se: Contabilidade Gerencial e Controladoria. Miranda (2011), pesquisando o estudo da Contabilidade Gerencial no Brasil, detectou junto às 83 IES avaliadas, o início da oferta da disciplina de Contabilidade Gerencial, a partir do 5º. Período.

Ainda referente ao 5º. Período, os conteúdos considerados como Outros, foram aqueles destinados a Trabalho Interdisciplinar e Estágio Supervisionado. Os conteúdos ligados ao conhecimento de Direito, foram distribuídos entre as disciplinas de Direito do Trabalho, Direito Comercial e Direito Tributário. Dentre os conteúdos pertinentes a Administração, destacam-se Administração de Marketing, Administração de Materiais de Produção e Logística, Administração de Recursos Humanos e Administração Financeira.

Como destaque do 6º. Período, a Tabela 4 apresenta concentração de 24% da carga horária do semestre, para Contabilidade Financeira, representada pelas disciplinas de Auditoria, Contabilidade Avançada, Contabilidade Fiscal e Tributária e Contabilidade Internacional. Destacam-se também, com 17%, as disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, representada pelas disciplinas de Contabilidade e Análise de Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria. As disciplinas que compõem os 9% referentes à Administração, estão representadas por Administração de Recursos Humanos, Administração Estratégica, Administração Financeira, Empreendedorismo, além de Organização, Sistemas e Métodos. Ainda no 6º. Período, algumas instituições começam a preparar seus estudantes para os trabalhos de conclusão de curso, dedicando parte de sua carga horária para disciplinas inerentes à produção de monografias. A coluna denominada Outros, deste período, engloba os conteúdos de Atividades Complementares e Ética Profissional. Foram consideradas como Prática Profissional, as disciplinas de Laboratório Contábil e Empresa Simulada.

A Tabela 4 apresenta ainda, a distribuição da carga horária do 7º. Período, penúltimo semestre de estudo para a graduação de Ciências Contábeis, tendo como única exceção neste estudo a UFMG, que finalizará seu curso no 10º. Período. Como destaque deste semestre letivo, os dados apontam os conteúdos de Contabilidade Financeira com 32%, Contabilidade Gerencial com (18%) e Conclusão de Curso com 16%. Dentre os conteúdos de Contabilidade Financeira, têm-se os conteúdos de Análise das Demonstrações Contábeis, Auditoria, Contabilidade Internacional, Contabilidade Tributária, Perícia Contábil e Contabilidade Societária e dentre os conteúdos de Contabilidade Gerencial, encontram-se Contabilidade e Análise de Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria. Como Prática Profissional, foi considerada neste período, as disciplinas de Laboratório Contábil, Laboratório Comercial e Laboratório Fiscal e alcançando 7%, foram considerados como Outros as disciplinas de Gestão Atuarial, Psicologia Empresarial e as chamadas como Eletivas e Optativas.

Como destaque do 8º. Período, a Tabela 4 apresenta 28% para os conteúdos de Conclusão de Curso, 19% para Contabilidade Financeira e 13% para Contabilidade Gerencial. Dentre os conteúdos de Contabilidade Financeira,

encontram-se Auditoria, Contabilidade Internacional, Perícia e Contabilidade Avançada. Consideradas como disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, encontram-se Contabilidade Gerencial, Controladoria, Gestão Estratégica de Custos e Sistema de Informação Contábil. Os conteúdos considerados como Contabilidade Geral 18% são representados por Contabilidade Ambiental, Contabilidade Rural e Contabilidade Social.

A Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, dentre as IES estudadas neste capítulo, é a única instituição cujo curso de Ciências Contábeis é oferecido em 10 Períodos (cinco anos) e dentre os conteúdos ministrados no 9º. e 10º. semestres letivos, estão as disciplinas: Contabilidade das Instituições Públicas, Contabilidade Gerencial A, Introdução a Perícia Contábil, Contabilidade Social e Ambiental, além de duas Cargas Eletivas e três Optativas.

O total percentual da carga horária distribuída entre o 1º. e 8º. períodos de Ciências Contábeis, apresentado na última coluna da Tabela 4, encontra-se destacado na Tabela 5, por sua relevância ao fechamento deste capítulo.

Tabela 5– Distribuição Percentual da Carga Horária total do Curso

Área de Conhecimento/IES	%
Administração	9
Comunicação / Português	2
Conclusão de Curso	7
Contabilidade Financeira	11
Contabilidade Geral	16
Contabilidade Gerencial	10
Contabilidade Pública	2
Direito	10
Economia	5
Estatística	3
Filosofia / Sociologia/Ética	4
Matemática	5
Metodologia	2
Prática Profissional	3
Psicologia	1
Sistema de Informação	1
Tecnologia da Informação	1
Teoria da Contabilidade	2
Outros	6
TOTAL	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos cinco conteúdos mais explorados no curso de graduação em Ciências Contábeis, todos referem-se a formação profissional do estudante, tendo: Contabilidade Geral com 16%; Contabilidade Financeira com 11%; Contabilidade Gerencial com 10%; Direito com 10% e Administração com 9%.

Dentre os conteúdos de formação básica, destacam-se Matemática com 5%, Filosofia, Sociologia e Ética com 4%, Estatística com 3% e Português com 2%.

O Gráfico 1 ilustra a distribuição da carga horária do curso de Contábeis, com base nos dados sintetizados na Tabela 5.

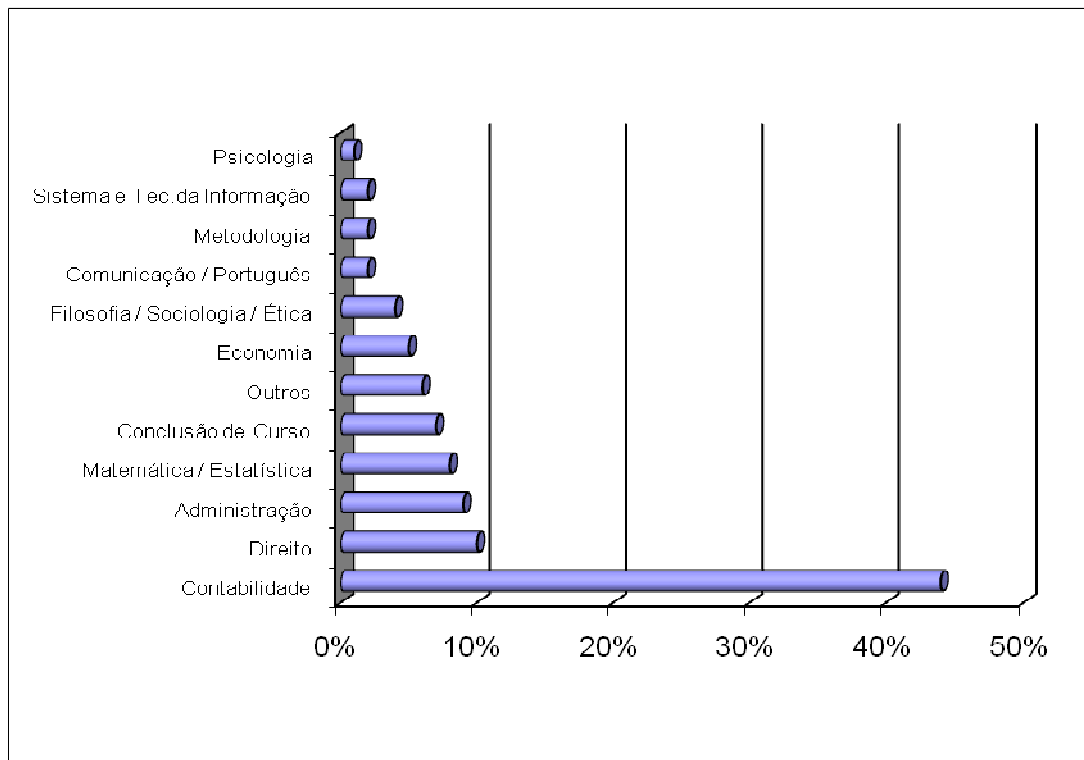


Gráfico 1- Distribuição percentual da Carga Horária total do Curso

Fonte: Dados da pesquisa

No total, o presente estudo aponta 44% da carga horária do curso de Ciências Contábeis, dedicados a disciplinas de cunho Contábil: Contabilidade Geral (16%), Contabilidade Financeira (11%), Contabilidade Gerencial (10%), Contabilidade Pública (2%), Prática Profissional (3%) e Teoria da Contabilidade (2%). Miranda (2011) não identificou o total da carga horária do curso de Contábeis

dedicado às disciplinas de Contabilidade, mas, identificou junto às “grades curriculares” avaliadas, que os conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial representaram 12,5% da carga horária total do curso.

Carneiro *et al.* (2009) identificaram nominalmente, junto à proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis, as disciplinas de formação profissional ligadas à Contabilidade Gerencial (Quadro 4). Estas disciplinas totalizam na proposta, percentual idêntico ao encontrado nesta pesquisa (10%), o que permite inferir, que as estruturas curriculares estudadas, já estão de acordo com a proposta nacional para o curso.

4.2 METODOLOGIA DE ENSINO E MÉTODOS DE AVALIAÇÃO

Para levantamento destes dados foram utilizados os planejamentos de Ensino das Instituições de Ensino Superior – IES que contribuíram com este estudo, fornecendo em sua maioria, por correio eletrônico, os Planos das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, ministradas nos cursos de Ciências Contábeis.

Esta segunda parte da pesquisa documental pôde contar com as informações de 20 (vinte) IES, de um universo de 95 (noventa e cinco), perfazendo uma amostra de 21% do universo pesquisado.

O Quadro 10 apresenta a relação das IES que forneceram o documento (plano de ensino) necessário a esta etapa da pesquisa.

Relação das Instituições de Ensino	
1	FACCI - Faculdade de Ciências Contábeis de Itabirito
2	Faculdade Batista
3	FAMINAS Faculdade de Minas
4	Universidade FUMEC
5	Instituto Metodista Izabela Hendrix
6	Faculdades Milton Campos
7	Centro Universitário Newton Paiva
8	Faculdade Novos Horizontes
9	Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo
10	Faculdade Pitágoras B.Hte.
11	Faculdade Pitágoras Divinópolis
12	Faculdade Educacional Monsenhor Messias de Sete Lagoas
13	Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG
14	Universidade Federal de São João Del Rei – UFSJ
15	Universidade Federal de Viçosa – UFV
16	Centro Universitário UNA
17	Fundação Comunitária Educacional de João Monlevade
18	Libertas Faculdades Integradas - São Sebastião do Paraíso – MG
19	Centro de Ensino Superior de Conselheiro Lafaiete
20	FACISA - Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de BHTE

Quadro 10– IES que Disponibilizaram os Planos de Ensino das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial

Fonte: Elaborada pelo autor.

Diante dos dados levantados por esta pesquisa, as metodologias de ensino adotadas pelos docentes na condução das aulas de disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial variaram em ordem decrescente de ocorrências, como aulas expositivas, exercícios supervisionados, estudo de casos e trabalhos em grupo. Também como metodologias foram apontadas, com poucas ocorrências a leitura prévia, apresentação de slides e visitas técnicas.

Quanto às avaliações, a análise dos planos de ensino apontou como item principal a aplicação de provas, presente em 100% dos planos, seguida por exercícios (56%) e apresentação de trabalho (22%). Outras modalidades como: resenhas, relatórios, resumos e seminários, estiveram presentes em 11% dos planos de ensino analisados.

4.3 BIBLIOGRAFIAS BÁSICAS E COMPLEMENTARES MAIS UTILIZADAS NAS DISCIPLINAS LIGADAS À CONTABILIDADE GERENCIAL

O Quadro 11 apresenta, por ordem de indicação, as bibliografias básicas mais recomendadas constantes dos planos de ensino analisados. A obra do Prof. Eliseu Martins, Contabilidade de Custos foi a mais recomendada.

Autor	Obra	Editora
MARTINS, Eliseu.	Contabilidade de custos.	Atlas, 2011
ATKINSON, A.A. <i>et all</i>	Contabilidade Gerencial.	Atlas, 2008
IUDÍCIBUS, Sérgio de.	Contabilidade Gerencial.	Atlas, 2007
KAPLAN, Robert S. <i>et all</i>	A estratégia em ação.	Campus, 1997
PADOVEZE, Clovis Luís.	Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.	Atlas 2004
PADOVEZE, C. L.	Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise.	Atlas, 2004

Quadro 11 – Bibliografias Básicas mais indicadas nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo autor.

Como bibliografia complementar, as cinco obras mais citadas foram: i) Custos: planejamento, implantação e controle, autoria de George S. G. Leone; ii) Gestão de Custos e Formação de Preços, autoria de Adriano L. Bruni e Rubens Famá; iii) Contabilidade Gerencial, autoria de Carl S. Warren, James M. Reeve, Philip E. Fess; iv) Controladoria: Teoria e Prática, autoria de Sandra Figueiredo e Paulo César Caggiano; v) Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle, autoria de Fábio Frezatti, conforme apresentado no quadro 12.

Autor	Obra	Editora
LEONE, George S.G.	Custos: planejamento, implantação e controle.	Atlas, 2000
BRUNI, A.L.; FAMÁ, R.	Gestão de Custos e Formação de Preços.	Atlas, 2008
WARREN, C.S. <i>et all</i>	Contabilidade Gerencial.	Pioneira, 2008
FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C.	Controladoria: Teoria e Prática.	Atlas 2008
FREZATTI, Fábio	Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle	Atlas, 2009

Quadro 12– Bibliografia Complementar mais indicada nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial
Fonte: Elaborada pelo autor.

Além da pouca indicação de obras internacionais, para os estudos das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, verifica-se ainda, que várias obras

indicadas aos estudantes, tanto referentes à bibliografia básica quanto complementar, fazem referência a edições antigas, deixando de valorizar as atualizações da literatura contábil.

4.4 PERFIL DOS RESPONDENTES DO QUESTIONÁRIO.

A primeira parte do questionário teve como objetivo fazer o levantamento do perfil dos respondentes. Foi identificada uma idade média de 44 (quarenta e quatro) anos para os 629 (seiscentos e vinte e nove) respondentes. E ainda: 65% dos questionários foram respondidos por contadores pertencentes ao gênero masculino (408) e 35% ao feminino (221). Quanto à formação acadêmica, 3 (três) respondentes se identificaram como doutores, 63 (sessenta e três) como mestres, 305 como especialistas e 258 como graduados.

O Gráfico 2 reforça percentualmente, a carência de contadores titulados mestres ou doutores, além de destacar, o potencial interesse destes profissionais às especializações, visto que representam 48% dos respondentes da pesquisa. Estes dados ratificam Cunha (2007), que já destacava a crescente oferta de cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu*, além de alertar, para a existência de poucos programas *Stricto Sensu* no País.

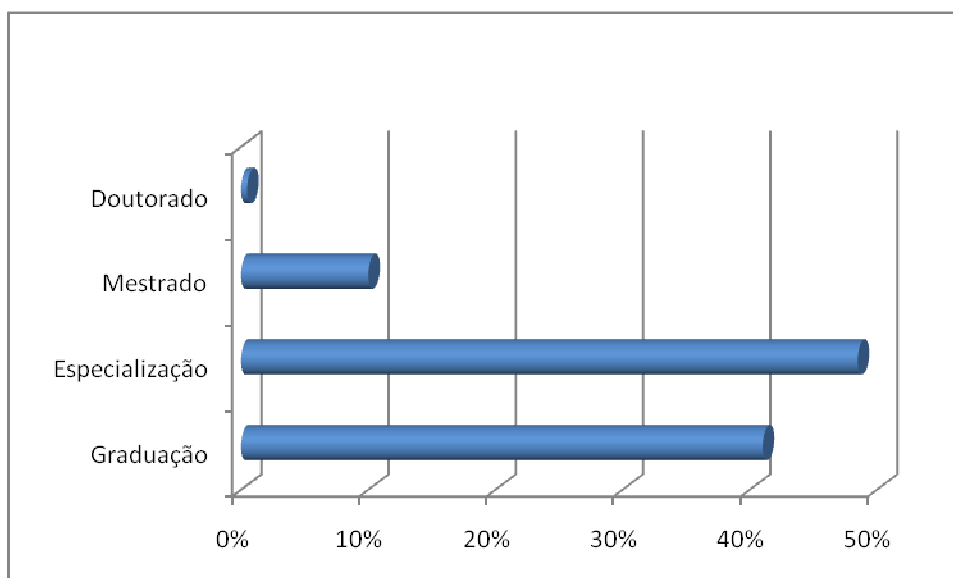


Gráfico 2– Formação acadêmica dos respondentes

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto às atividades profissionais, 6% dos respondentes se identificaram como ligados à academia (39), 75% ao mercado (473) e 19% a ambos (117). Trezentos e quarenta e quatro respondentes, correspondendo a 55%, informaram serem Empregados de Empresa Privada, seguidos por 21% Empregados de Empresa Pública, 13% de Profissionais Liberais e 11% por Empresários. Como principal atividade remunerada, 458 respondentes se identificaram como Profissionais dedicados à área Contábil (73%), 120 como Profissionais dedicados a outras áreas não Contábeis (19%), 44 como Professores de Ensino Superior (7%) e 7 como Professores do Ensino Técnico (1%). Noventa por cento dos respondentes (567) identificaram sua principal atividade remunerada diretamente ligada à área Contábil, apontando, conforme Tabela 6, a profissão (ocupação) que melhor identifica seu labor. Este percentual de contadores diretamente ligados às atividades Contábeis reforça a amplitude do mercado de trabalho para os profissionais da área.

Tabela 6 – Atividades exercidas pelos respondentes diretamente ligadas à Contabilidade

Docência	49	8,6%
Perícia Contábil	18	3,2%
Auditoria Contábil	37	6,5%
Consultoria Empresarial e Contábil	33	5,8%
Contador de Empresa privada	155	27,3%
Contador de Empresa pública	57	10,1%
Empresário Contábil	59	10,4%
<i>Controller</i>	36	6,3%
Outra	123	21,7%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os profissionais que identificaram a docência como profissão (Tabela 6), dois tinham como formação o título de doutores, trinta de mestres, treze eram especialistas e quatro possuíam apenas a graduação.

Como último item de identificação, foi questionado se as atividades exercidas pelos respondentes estavam ligadas à Contabilidade Financeira (dedicada a usuários externos) ou à Contabilidade Gerencial (dedicada a usuários internos). Neste item, 366 respondentes identificaram-se como ligados à Contabilidade Gerencial e 263 ligados à Contabilidade Financeira, percentualmente representada por 58% e 42%, respectivamente. Este percentual de profissionais ligados à Contabilidade Gerencial é um indicador positivo a esta pesquisa, pois considerando

o foco desta investigação, na formação do Contador para as atividades da área gerencial da Contabilidade, infere-se que estes respondentes (58%), devem conhecer bem as demandas deste mercado.

4.5 IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDA PELOS PROFISSIONAIS CONTÁBEIS AOS CONTEÚDOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL MINISTRADOS PELOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM MINAS GERAIS.

Para este quesito foram apresentadas 20 (vinte) conteúdos de Contabilidade Gerencial identificados na parte B do questionário. Foi solicitado aos respondentes, que baseados em sua vivência profissional, identificassem via escala *likert* o grau de importância destes conteúdos ministrados na graduação de Ciências Contábeis em IES de Minas Gerais.

Os conteúdos das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial foram coletados através de pesquisa documental, tendo como base os planos de ensino das disciplinas objeto deste trabalho. Estes conteúdos foram coletados, tabulados e quantificados, para servirem de base para o questionário, segunda etapa desta pesquisa, denominada de levantamento *web-survey*.

A Tabela 7 apresenta percentualmente os conteúdos mais ministrados aos estudantes de Ciências Contábeis de Minas Gerais e que deram origem às questões do *web-survey*, conforme Apêndice III.

Tabela 7– Conteúdos mais ministrados nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial

Conteúdos ministrados em Ciências Contábeis	%	% Acumulado
Conceitos de Contab. Financeira, Contab.Gerencial e de Custos	5,6	5,6
Controladoria e Gestão	5,1	10,7
Custeio ABC	7,1	17,9
Custo padrão	7,7	25,5
Sistema de custeio (Absorção, Variável e por ordem)	7,7	33,2
Departamentalização	6,1	39,3
Ferramentas de Gestão EVA; Balanced Scorecard	5,6	44,9
Formação de preços	6,6	51,5
Lucro, Margem de Contribuição, Margem de Segurança e Alavancagem	5,6	57,1
Materiais, Mão-de-obra, Gastos gerais de fabricação	6,6	63,8
Orçamento empresarial (Produção; Caixa; Despesas e Vendas)	5,6	69,4
Planejamento Estratégico e Controle Operacional	7,1	76,5
Ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro	6,1	82,7
Relação Custo/volume/lucro	6,6	89,3
Sistema de Informação	5,1	94,4
Terminologia de Custos	5,6	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados encontrados na Tabela 7 vão ao encontro dos resultados apresentados por Miranda (2011), quando passou a observar os tópicos relacionados à Contabilidade Gerencial, mais frequentemente abordados pelas literaturas. Nesse trabalho, Miranda (2011) relacionou como principais conteúdos abordados na literatura Contábil: i) definições gerais de Contabilidade Gerencial; ii) custos; iii) análise custo/volume/lucro (ponto de equilíbrio); iv) custeio ABC; v) avaliação de desempenho; vi) custo-padrão; vii) orçamento empresarial; e viii) preço de venda. Observa-se que os conteúdos apontados por Miranda (2011), também estão contemplados como os mais frequentes nos planos de ensino das IES da presente pesquisa (Tabela 7).

A Tabela 8 apresenta os resultados das medidas de tendência (moda e média) e das de dispersão (variância, desvio padrão, máximo e mínimo), de cada conteúdo constante na parte B do questionário desta pesquisa, onde os respondentes apontaram o grau de importância dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial, ministrados no curso de Ciências Contábeis.

Tabela 8– Estatística descritiva dos conteúdos mais ministrados nas disciplinas de Contabilidade Gerencial

CONTEÚDOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	MEDIDAS DE TENDÊNCIA CENTRAL		MEDIDAS DE DISPERSÃO			
	Moda	Média	Variância	Desvio		
				Padrão	Máximo	Mínimo
1 - Dif.Contab.Financ. e Gerencial	4,00	4,2353	0,744	0,86250	5,00	1,00
2 - Conceitos e objetivos de Custos	4,00	4,3021	0,679	0,82420	5,00	1,00
3 - Terminologia Contab. de Custos	4,00	4,2560	0,716	0,84630	5,00	1,00
4 - Rateio Custos Indiretos Fabr.	4,00	4,0986	0,815	0,90283	5,00	1,00
5 - Departamentalização	4,00	3,8474	0,891	0,94376	5,00	1,00
6 - Custo-padrão	4,00	3,8378	0,881	0,93878	5,00	1,00
7 - Custeio por Absorção e Variável	4,00	4,0095	0,853	0,92380	5,00	1,00
8 - Custo por Ordem de produção	4,00	3,7758	0,900	0,94884	5,00	1,00
9 - Custeio ABC	4,00	3,7901	1,039	1,01916	5,00	1,00
10 - Formação de Preço de Venda	4,00	4,4213	0,684	0,82685	5,00	1,00
11 - Planej. Estratégico e Controle Op.	4,00	4,5246	0,546	0,73890	5,00	1,00
12 - Orçamento Empresarial	4,00	4,5119	0,540	0,73489	5,00	1,00
13 - Lucro e Margem de Contribuição	4,00	4,4960	0,540	0,73498	5,00	1,00
14 - Margem Seg., Alavancagem Op.	4,00	4,2671	0,728	0,85318	5,00	1,00
15 - Controladoria e Gestão	4,00	4,5087	0,527	0,72622	5,00	1,00
16 - Avaliação de Desemp.e Resultado	4,00	4,4404	0,607	0,77892	5,00	1,00
17 - Relação Custo/Volume/Lucro	4,00	4,2909	0,703	0,83871	5,00	1,00
18 - Ponto de Equilíbrio	4,00	4,3657	0,675	0,82158	5,00	1,00
19 - Sistemas de Informação	4,00	4,3561	0,634	0,79632	5,00	1,00
20 - EVA e Balanced Scorecard	4,00	4,0445	0,963	0,98132	5,00	1,00

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando o grau de importância atribuído aos conteúdos, observa-se que dezesseis dos vinte conteúdos apontados apresentam média maior do que quatro, mostrando que a maior parte destes foi considerada muito importante ou de extrema importância para os respondentes. Ressalta-se, ainda, que todos os conteúdos foram contemplados. Neste sentido, os conteúdos que tiveram maior grau de importância foram: i) Planejamento Estratégico e Controle Operacional (4,52); ii) Orçamento Empresarial (4,51); iii) Controladoria e Gestão (4,51). Ressalta-se, ainda, que todas as questões foram contempladas com resposta mínima (sem importância) e máxima (extrema importância). Outro fator relevante é o grau de importância quatro (muita importância), identificado como moda de todas as questões, demonstrando que a nota mais frequente em todos os conteúdos foi quatro. Os itens de menor relevância, segundo dados da pesquisa ficaram para: i) Método de Acumulação de Custo por Ordem de produção (3,78); ii) Custeio ABC (3,79); e iii) Departamentalização (3,85) e iv) Custo-Padrão (3,84).

Como complemento, buscou-se verificar o grau de importância dos conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial, por perfil dos respondentes. Assim, foi analisada a relevância atribuída pelos respondentes, separando-os por formação acadêmica (graduados e especialistas ou mestres e doutores), atividade profissional (mercado ou academia) e área de atuação (Contabilidade Gerencial ou Contabilidade Financeira). Para efetuar a análise, utilizou-se do teste *t* de diferença de médias, para identificar a existência de diferenças significativas entre as médias, para duas amostras independentes, a um nível de significância de 10% ($\alpha = 0,10$). A Tabela 9 evidencia a análise do grau de importância dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial, atribuído pelos respondentes, separados por titulação.

Tabela 9- Percepção quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial por formação

Conteúdos de Contabilidade Gerencial	Média		Teste de diferença de média	
	Graduado ou Especialista	Doutor ou Mestre	Estatística <i>t</i>	<i>P-value</i>
1 - Dif.Contab.Financ. e Gerencial	4,24	4,17	0,68296	0,49488
2 - Conceitos e objetivos de Custos	4,30	4,29	0,14770	0,88262
3 - Terminologia da Contab. de Custos	4,24	4,41	-1,66142	0,10035
4 - Rateio Custos Indiretos Fabricação	4,08	4,27	-1,65876	0,09766**
5 - Departamentalização	3,83	4,00	-1,38768	0,16904
6 - Custo-padrão	3,83	3,86	-0,25542	0,79902
7 - Custeio por Absorção e Variável	3,98	4,30	-3,21567	0,00181*
8 - Custo por Ordem de produção	3,77	3,79	-0,11380	0,90967
9 - Custeio ABC	3,76	4,02	-1,98289	0,05069
10 - Formação de Preço de Venda	4,41	4,52	-1,08815	0,27955
11 - Planej. Estratégico e Controle Op.	4,51	4,62	-1,15068	0,25320
12 - Orçamento Empresarial	4,51	4,50	0,12792	0,89854
13 - Lucro e Margem de Contribuição	4,48	4,65	-2,03720	0,04468*
14 - Margem de Seg., Alavancagem Op.	4,26	4,29	-0,21701	0,82874
15 - Controladoria e Gestão	4,50	4,61	-1,39811	0,16544
16 - Avaliação de Desemp.e Resultado	4,42	4,59	-1,92570	0,05734
17 - Relação Custo/Volume/Lucro	4,26	4,53	-3,19580	0,00187*
18 - Ponto de Equilíbrio	4,37	4,32	0,52650	0,59993
19 - Sistemas de Informação	4,34	4,45	-1,17906	0,24161
20 - EVA e Balanced Scorecard	4,04	4,08	-0,31057	0,75686

Fonte: Dados da pesquisa

*: estatisticamente significativo ao nível de 5%

** : estatisticamente significativo ao nível de 10%

Quando comparadas as notas médias atribuídas pelos respondentes separadas por nível de formação, observa-se que, de modo geral, os mestres ou doutores apontaram maior grau de importância aos conteúdos de Contabilidade

Gerencial, se comparados com os graduados e especialistas. Neste sentido, as diferenças entre contabilidade financeira e gerencial; conceitos e objetivos da contabilidade de custos; orçamento empresarial e ponto de equilíbrio foram as exceções, ou seja, para estes conteúdos foi atribuído maior grau de importância pelos graduados e especialistas.

Observou-se, ainda, que a importância atribuída ao conteúdo custeio por absorção e variável apresentou a maior diferença entre este perfil de respondente (graduados ou especialistas e mestres ou doutores), seguida por relação de custo/volume/lucro e custeio ABC. As menores discrepâncias entre as médias atribuídas foram encontradas em custo por ordem de produção e conceitos e objetivos da contabilidade de custos.

Por meio do teste de diferença de média, verificou-se que a maior parte das médias atribuídas aos conteúdos pelos graduados ou especialistas e mestres ou doutores não apresentaram diferenças estatisticamente significativas. O conteúdo, rateio dos custos indiretos fabricação, apresentou diferença significativa, mostrando que, em média, os doutores e mestres lhe atribuem maior importância. Da mesma forma, os conteúdos custeio por absorção e variável, lucro e margem de contribuição e relação custo/volume/lucro foram mais bem avaliados por doutores e mestres.

Adicionalmente, procurou-se, ainda, analisar a relevância dos conteúdos de acordo com os contadores que atuam profissionalmente no mercado ou na academia (Tabela 10). Para este tópico a amostra total foi reduzida para 512 indivíduos, uma vez que 117 respondentes indicaram atuar em ambos, mercado e academia.

Tabela 10– Percepção quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial por respondentes do mercado e academia

Conteúdos de Contabilidade Gerencial	Média		Teste de diferença de média	
	Mercado	Academia	Estatística <i>t</i>	<i>P-value</i>
1 - Dif.Contab.Financ. e Gerencial	4,23	4,18	0,31971	0,74932
2 - Conceitos e objetivos de Custos	4,28	4,38	-0,78977	0,43376
3 - Terminologia da Contab. de Custos	4,23	4,49	-2,00071	0,05131**
4 - Rateio Custos Indiretos Fabricação	4,06	4,21	-1,04903	0,29955
5 - Departamentalização	3,79	4,00	-1,42171	0,16184
6 - Custo-padrão	3,81	3,85	-0,24786	0,80537
7 - Custeio por Absorção e Variável	3,94	4,33	-2,97997	0,00452*
8 - Custo por Ordem de produção	3,74	3,72	0,13375	0,89418
9 - Custeio ABC	3,74	4,08	-2,55128	0,01382*
10 - Formação de Preço de Venda	4,40	4,49	-0,73642	0,46512
11 - Planej. Estratégico e Controle Op.	4,50	4,67	-1,78304	0,08044**
12 - Orçamento Empresarial	4,51	4,44	0,56353	0,57595
13 - Lucro e Margem de Contribuição	4,46	4,56	-0,99116	0,32648
14 - Margem de Seg., Alavancagem Op.	4,23	4,44	-1,84528	0,07085**
15 - Controladoria e Gestão	4,48	4,51	-0,26818	0,78976
16 - Avaliação de Desemp.e Resultado	4,40	4,59	-1,74983	0,08643**
17 - Relação Custo/Volume/Lucro	4,24	4,46	-2,09620	0,04091*
18 - Ponto de Equilíbrio	4,35	4,41	-0,50754	0,61413
19 - Sistemas de Informação	4,33	4,21	0,88512	0,38088
20 - EVA e Balanced Scorecard	4,00	4,05	-0,34747	0,72972

Fonte: Dados da pesquisa

*: estatisticamente significativo ao nível de 5%

** : estatisticamente significativo ao nível de 10%

Com relação aos indivíduos tratados na Tabela 10, verificou-se que os que declararam ter sua principal atividade remunerada ligada ao mercado atribuem menor importância aos conteúdos de Contabilidade Gerencial, comparados com os da academia. Apenas três conteúdos são de maior relevância para este perfil (mercado), diferença entre Contabilidade financeira e Contabilidade Gerencial, custo por ordem de produção e sistemas de informação. Por outro lado, os conteúdos de custeio por absorção e variável e custeio ABC, foram os conteúdos que apresentaram maior discrepância entre as médias. O conteúdo orçamento empresarial foi considerado o de maior relevância para os atuantes do mercado, enquanto para os acadêmicos, planejamento estratégico e controle foram os mais relevantes.

Na aplicação do teste *t*, observou-se que, como apresentado no perfil anterior (Tabela 9), a maior parte dos conteúdos não apresentou significância estatística na

pontuação média dos respondentes. Contudo, ressalta-se que nestas duas classes de respondentes houve uma maior quantidade de diferenças nos resultados estatisticamente significativas, sendo: terminologia da Contabilidade de custos, custeio por absorção e variável, custeio ABC, planejamento estratégico e controle operacional, margem de segurança, alavancagem operacional, avaliação de desempenho e resultado, e relação custo/volume/lucro.

Para analisar a percepção dos profissionais vinculados ao mercado, dividiu-se o grupo por área de atuação, ou seja, Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial. Os resultados podem ser observado na Tabela 11.

Tabela 11 – Percepção quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial por área de atuação

Conteúdos de Contabilidade Gerencial	Média		Teste de diferença de média	
	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Financeira	Estatística <i>t</i>	<i>P-value</i>
1 - Dif.Contab.Financ. e Gerencial	4,29	4,16	1,96159	0,05025**
2 - Conceitos e objetivos de Custos	4,34	4,25	1,41774	0,15676
3 - Terminologia da Contab. de Custos	4,30	4,20	1,46446	0,14357
4 - Rateio Custos Indiretos Fabricação	4,13	4,06	0,88838	0,37468
5 - Departamentalização	3,87	3,82	0,58729	0,55722
6 - Custo-padrão	3,87	3,79	1,06366	0,28789
7 - Custeio por Absorção e Variável	4,02	3,99	0,39427	0,69352
8 - Custo por Ordem de produção	3,84	3,69	1,96775	0,04953*
9 - Custeio ABC	3,82	3,75	0,77766	0,43706
10 - Formação de Preço de Venda	4,44	4,40	0,56700	0,57091
11 - Planej. Estratégico e Controle Op.	4,54	4,50	0,76347	0,44547
12 - Orçamento Empresarial	4,53	4,49	0,61964	0,53572
13 - Lucro e Margem de Contribuição	4,48	4,52	-0,60960	0,54235
14 - Margem de Seg., Alavancagem Op.	4,30	4,22	1,06553	0,28704
15 - Controladoria e Gestão	4,58	4,41	2,77518	0,00568*
16 - Avaliação de Desemp.e Resultado	4,48	4,39	1,43549	0,15164
17 - Relação Custo/Volume/Lucro	4,29	4,30	-0,14285	0,88645
18 - Ponto de Equilíbrio	4,37	4,36	0,11488	0,90858
19 - Sistemas de Informação	4,42	4,27	2,20550	0,02778*
20 - EVA e Balanced Scorecard	4,11	3,95	1,95731	0,05075**

Fonte: Dados da pesquisa

*: estatisticamente significativo ao nível de 5%

** : estatisticamente significativo ao nível de 10%

Diante do exposto na Tabela 11, observa-se que 90% (dezoito conteúdos) dos conteúdos são considerados mais importantes para os respondentes, em média, para o grupo dos profissionais ligados à Contabilidade Gerencial. Tal fato, já era

esperado, visto que o tema da pesquisa está diretamente relacionado a tais profissionais. Apenas os conteúdos de lucro e margem de contribuição, e custo/volume/lucro são considerados mais importantes para os indivíduos relacionados à Contabilidade Financeira. Os conteúdos controladoria e gestão, custo por ordem de produção e ferramentas de gestão EVA e *Balanced Scorecard* foram os que apresentaram maiores diferenças de média.

Apesar das diferenças encontradas, esta análise descritiva não permite inferências quanto aos resultados. Neste sentido, analisando as informações geradas com o teste de diferença de médias, observa-se que cinco conteúdos (25%), apresentaram diferenças nas médias estatisticamente significativas. Tais conteúdos foram diferentes entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, custo por ordem de produção, controladoria e gestão, sistemas de informação e ferramentas de gestão EVA e *Balanced Scorecard*. O resultado evidencia que, para os outros conteúdos, não há diferença no grau de importância dado tanto por profissionais ligados à Contabilidade Gerencial, quanto aos ligados à Contabilidade Financeira.

Como forma de complementar as análises, procedeu-se à comparação entre os três perfis anteriormente examinados: área profissional (mercado e academia); área de atuação (Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira); formação (graduação ou especialistas e mestres o doutores). Desta forma, a Tabela 12 demonstra as médias gerais de todas as classes de respondentes.

Tabela 12- Médias gerais de todas as classes de respondentes

Conteúdos de Contabilidade Gerencial	Atuação profissional		Área de Atuação		Formação	
	Mercado	Academia	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Financeira	Graduação ou Especialista	Mestre ou Doutor
1 - Dif.Contab.Financ. e Gerencial	4,23	4,18	4,29	4,16	4,24	4,17
2 - Conc. e objetivos de Custos	4,28	4,38	4,34	4,25	4,30	4,29
3 - Terminologia de Custos	4,23	4,49	4,30	4,20	4,24	4,41
4 - Rateio CIFs	4,06	4,21	4,13	4,06	4,08	4,27
5 - Departamentalização	3,79	4,00	3,87	3,82	3,83	4,00
6 - Custo-padrão	3,81	3,85	3,87	3,79	3,83	3,86
7 - Custeio Absorção e Variável	3,94	4,33	4,02	3,99	3,98	4,30
8 - Custo por Ordem de produção	3,74	3,72	3,84	3,69	3,77	3,79
9 - Custeio ABC	3,74	4,08	3,82	3,75	3,76	4,02
10 - Formação de Preço de Venda	4,40	4,49	4,44	4,40	4,41	4,52
11 - Planej. Estratégico/Controle	4,50	4,67	4,54	4,50	4,51	4,62
12 - Orçamento Empresarial	4,51	4,44	4,53	4,49	4,51	4,50
13 - Lucro e Margem Contribuição	4,46	4,56	4,48	4,52	4,48	4,65
14 - Margem Seg., Alavancagem	4,23	4,44	4,30	4,22	4,26	4,29
15 - Controladoria e Gestão	4,48	4,51	4,58	4,41	4,50	4,61
16 - Avaliação de Desemp.e Result	4,40	4,59	4,48	4,39	4,42	4,59
17 - Relação Custo/Volume/Lucro	4,24	4,46	4,29	4,30	4,26	4,53
18 - Ponto de Equilíbrio	4,35	4,41	4,37	4,36	4,37	4,32
19 - Sistemas de Informação	4,33	4,21	4,42	4,27	4,34	4,45
20 - EVA e Balanced Scorecard	4,00	4,05	4,11	3,95	4,04	4,08

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que as maiores médias de grau importância são verificadas nos respondentes ligados à Contabilidade Gerencial e acadêmicos. Infere-se que tais indivíduos identificam os conteúdos com maior relevância, por estarem mais em contato com o tema (Contabilidade Gerencial). A maior importância verificada foi dada pelos mestres e doutores ao conteúdo de lucro e margem de contribuição, em sentido contrário ao tópico de custo por ordem de produção (encomenda), que foi o de menor média apontada pelos profissionais ligados à Contabilidade Financeira. Destaca-se, ainda, que os conteúdos custo-padrão e custos por ordem de produção, obtiveram médias menores que quatro para todas as classes de respondentes. A Tabela 13 evidencia o teste de diferença de média para os perfis analisados.

Tabela 13 - Teste de diferença de média para todos os perfis

Conteúdos de Contabilidade Gerencial	Atuação profissional		Área de Atuação		Formação	
	Mercado	Academia	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Financeira	Graduação ou Especialista	Mestre ou Doutor
1 - Dif.Contab.Financ. e Gerencial	0,31971	0,74932	1,96159	0,05025**	0,68296	0,49488
2 - Conceitos e obj. de Custos	-0,78977	0,43376	1,41774	0,15676	0,14770	0,88262
3 - Terminologia Contab. Custos	-2,00071	0,05131**	1,46446	0,14357	-1,66142	0,10035
4 - Rateio CIFs	-1,04903	0,29955	0,88838	0,37468	-1,65876	0,09766**
5 - Departamentalização	-1,42171	0,16184	0,58729	0,55722	-1,38768	0,16904
6 - Custo-padrão	-0,24786	0,80537	1,06366	0,28789	-0,25542	0,79902
7 - Custeio Absorção e Variável	-2,97997	0,00452*	0,39427	0,69352	-3,21567	0,00181*
8 - Custo por Ordem de produção	0,13375	0,89418	1,96775	0,04953*	-0,11380	0,90967
9 - Custeio ABC	-2,55128	0,01382*	0,77766	0,43706	-1,98289	0,05069
10 - Formação de Preço de Venda	-0,73642	0,46512	0,56700	0,57091	-1,08815	0,27955
11 - Planej. Estratégico e Controle	-1,78304	0,08044**	0,76347	0,44547	-1,15068	0,25320
12 - Orçamento Empresarial	0,56353	0,57595	0,61964	0,53572	0,12792	0,89854
13 - Lucro e Margem Contribuição	-0,99116	0,32648	-0,60960	0,54235	-2,03720	0,04468*
14 - Margem Seg., Alavancagem	-1,84528	0,07085**	1,06553	0,28704	-0,21701	0,82874
15 - Controladoria e Gestão	-0,26818	0,78976	2,77518	0,00568*	-1,39811	0,16544
16 - Avaliação de Desemp.e Result	-1,74983	0,08643**	1,43549	0,15164	-1,92570	0,05734
17 - Relação Custo/Volume/Lucro	-2,09620	0,04091*	-0,14285	0,88645	-3,19580	0,00187*
18 - Ponto de Equilíbrio	-0,50754	0,61413	0,11488	0,90858	0,52650	0,59993
19 - Sistemas de Informação	0,88512	0,38088	2,20550	0,02778*	-1,17906	0,24161
20 - EVA e Balanced Scorecard	-0,34747	0,72972	1,95731	0,05075**	-0,31057	0,75686

Fonte: Dados da pesquisa

*: estatisticamente significativo ao nível de 5%

** : estatisticamente significativo ao nível de 10%

Como já observado, na maior parte dos conteúdos não houve diferenças de grau de importância quando comparados por perfil. Contudo, a análise dos três perfis possibilita algumas informações relevantes. Deste modo, nota-se que a análise comparativa entre profissionais do mercado e acadêmicos, apresentou uma maior quantidade de diferenças significativas (em sete conteúdos). Os outros dois perfis apresentaram cinco (profissionais ligados à Contabilidade Financeira e à Contabilidade Gerencial) e quatro (graduados ou especialistas e mestres ou doutores) diferenças estatisticamente significativas. Destaca-se que o grau de importância dado aos conteúdos custeio por absorção e variável, e relação custo/volume/lucro, foram significativamente diferentes, tanto para o perfil referente área profissional (mercado e academia), quanto ao perfil de formação acadêmica (graduação ou especialistas e mestres ou doutores). Nos dois casos, verificou-se que os acadêmicos e os mestres ou doutores dão maior importância para tais conteúdos.

Diante dos resultados expostos, verifica-se que os graus de importância dados para os conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados no curso de

graduação de Ciências Contábeis, se mostraram muito importantes para os profissionais contadores. Contudo, não foram observadas, de modo geral, diferenças significativas atribuídas ao grau de importância por perfil de respondentes, mostrando que a Contabilidade Gerencial possui importância similar para todos os profissionais Contábeis. Tal fato denota um consenso quanto à importância do conhecimento da Contabilidade Gerencial.

4.6 PREPARAÇÃO DOS GRADUANDOS PARA ATUAREM COM CONTABILIDADE GERENCIAL

Após a identificação do grau de importância dos conteúdos ministrados pelas IES mineiras, no curso de graduação em Ciências Contábeis, iniciou-se a análise da seção C do questionário, que buscava, através de uma resposta objetiva de “sim” ou “não”, verificar a percepção do respondente sobre a afirmativa de que, os conteúdos ministrados na graduação de Ciências Contábeis preparam o profissional para atuar com Contabilidade Gerencial. Foram obtidas 367 respostas negativas, e 262 positivas, representando uma relação percentual de 59% e 41%, respectivamente. Comparando tais resultados com aqueles indicados na Tabela 9, onde os respondentes sinalizaram que os conteúdos ministrados são considerados importantes e extremamente importantes, percebem-se evidências que parecem indicar, dentre outras coisas, que os conteúdos apesar de relevantes, não conseguem abordar todo o conhecimento necessário a um Contador Gerencial.

Adicionalmente, buscou-se analisar as respostas positivas e negativas, quanto à suficiência dos conteúdos ministrados aos estudantes de Ciências Contábeis para atuarem no segmento de Contabilidade Gerencial, relacionadas ao perfil dos respondentes. Neste sentido, dentre os pontos levantados para identificação dos respondentes, foi considerada a Formação Acadêmica. Foram identificados 03 (três) doutores, sendo um deles com atividade profissional ligada ao Mercado, outro à Academia e o último a Ambos. Os dois últimos apontaram como principal atividade remunerada a Docência. Destes, apenas o respondente com atividade profissional ligada à Academia, concordou com a afirmativa de que os

conteúdos ministrados na graduação de Ciências Contábeis preparam o profissional para atuar com Contabilidade Gerencial. Na Tabela 14, são evidenciadas as percepções dos respondentes Mestres e Doutores, identificados por principal atividade remunerada.

Tabela 14 – Percepção dos respondentes doutores e mestres quanto à suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial para que os graduandos atuem na área

Atividade Principal	Doutores					Mestres				
	Quant.	Sim	%	Não	%	Quant.	Sim	%	Não	%
Mercado	1	0	0	1	100	11	7	64	4	36
Academia	1	1	100	0	0	21	13	62	8	38
Ambos	1	0	0	1	100	31	15	48	16	52
Totais	3	1	33	2	67	63	35	56	28	44

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 14, verifica-se que os sessenta e três profissionais titulados como Mestres apresentaram-se mais otimistas que os Doutores, pois 56% dos Mestres concordaram que os conteúdos ministrados na graduação de Ciências Contábeis preparam o profissional para atuar com Contabilidade Gerencial, para um percentual de 33% dos doutores. Dentre estes, os mais otimistas foram os Mestres cuja atividade principal está ligada à Academia.

Na Tabela 15, são apresentadas e analisadas as respostas dos especialistas e graduados, cuja maioria (82%), aponta suas atividades profissionais ligadas ao mercado. O confronto dos resultados da Tabela 14 com os da Tabela 15 permite perceber o quanto a ligação profissional com a academia ou com o mercado pode influenciar na resposta.

Tabela 15 – Percepção dos respondentes especialistas e graduados quanto à suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial para que os graduandos atuem na área

Atividade Principal	Especialistas					Graduados				
	Quant.	Sim	%	Não	%	Quant.	Sim	%	Não	%
Mercado	245	87	36	158	64	216	94	44	122	56
Academia	9	6	67	3	33	8	5	63	3	38
Ambos	51	23	45	28	55	34	12	35	22	65
Totais	305	116	38	189	62	258	111	43	147	57

Fonte: Dados da Pesquisa

Apresentando resultado destoante, principalmente em relação aos mestres que se mostraram mais otimistas quanto à capacidade do graduado atuar com Contabilidade Gerencial, os especialistas, cuja maioria aponta o mercado como principal atividade (80%), não concordam com a afirmativa de que o curso prepara o bacharel em Ciências Contábeis para trabalhar com a Contabilidade Gerencial. As evidências indicam, assim, que, os profissionais ligados ao mercado tendem a não concordar que os conteúdos ministrados na graduação sejam suficientes para a atuação do profissional com a Contabilidade Gerencial.

Da mesma forma que os especialistas, os graduados também estão em sua maioria atuando no mercado (84%), o que pode resultar em uma maior sensibilidade quanto às suas demandas. Observa-se que a maior parte dos graduados (57%), não concorda que os conteúdos ministrados ao bacharel em Ciências Contábeis o coloquem em condições de atuar com Contabilidade Gerencial. Novamente, os profissionais ligados à academia, identificaram que os conteúdos ensinados na graduação preparam os graduandos para atuarem com Contabilidade Gerencial. Foram analisadas também, as respostas independentes da titulação do respondente (Tabela 16).

Tabela 16 – Percepção dos Contadores quanto à suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados aos graduandos para sua atuação na área

Atividade Principal	Contadores				
	Quant.	Sim	%	Não	%
Mercado	473	188	40	285	60
Academia	39	25	64	14	36
Ambos	117	50	43	67	57
Totais	629	263	42	366	58

Fonte: Dados da pesquisa

Independentemente da titulação do respondente, obteve-se 58% de respostas negativas, contra 42% de respostas positivas quanto à preparação do graduado às especificidades da Contabilidade Gerencial (Tabela 16). Destaca-se que os especialistas, seguidos dos graduados foram os mais pessimistas quanto a presente questão.

Vale ainda verificar, se os profissionais cujas atividades estão mais relacionadas à Contabilidade Gerencial ou à Contabilidade Financeira, têm o mesmo nível de percepção quanto à preparação do graduado para a Contabilidade Gerencial (Tabela 17).

Tabela 17– Percepção dos Contadores quanto à suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados aos graduandos para sua atuação na área de atuação

Atividade Principal	Ligados à Contab. Gerencial					Ligados à Contab. Financeira				
	Quant.	Sim	%	Não	%	Quant.	Sim	%	Não	%
Mercado	273	110	40	163	60	198	77	39	121	61
Academia	21	14	67	7	33	20	12	60	8	40
Ambos	72	33	46	39	54	45	17	38	28	62
Totais	366	157	43	209	57	263	106	40	157	60

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 17 demonstra que, independente da titulação acadêmica, os profissionais Contábeis, cujas atividades estão mais relacionadas com a Contabilidade Gerencial, apresentam 57% de discordância quanto à preparação do graduado para atuar nesta área. Estes respondentes, por atuarem na área foco desta pesquisa, podem perceber, de forma mais nítida, a necessidade deste mercado. Na percepção dos profissionais com atividades relacionadas à Contabilidade Financeira, as respostas foram bem parecidas, apresentando ainda um aumento percentual de Contadores que não concordam que os conteúdos ministrados aos estudantes de Ciências Contábeis sejam suficientes para a atuação com a Contabilidade Gerencial.

Cabe destacar, ainda, as respostas proferidas pelos profissionais, cuja principal ocupação foi indicada como *controller*, pois segundo Moura e Beuren (2003), as funções deste profissional fundamentam-se no tripé planejamento, execução e controle, estando diretamente relacionado ao processo de gestão de uma empresa, portanto, diretamente relacionado com a Contabilidade Gerencial. Estes profissionais representaram 5,72% do total dos respondentes, dos quais 36% concordaram que a formação Contábil detém conteúdos suficientes para que o estudante atue com Contabilidade Gerencial, contra 64% que discordaram. Considerando a visão global de mercado destes profissionais e a atuação profissional ligada à gestão das organizações, fica evidente a necessidade de

repensar as competências dos graduados em Contabilidade para atuarem com a Contabilidade Gerencial.

Miranda (2011) destacou em seu trabalho, vários estudos que avaliam as deficiências dos Contadores gerenciais, atribuindo estes pontos negativos, em parte, às Instituições de Ensino, a pouca carga horária das disciplinas gerenciais, aos métodos de ensino, à distância dos docentes com a realidade empresarial, à baixa cooperação entre empresas e IES e a problemas relacionados à formação dos professores.

5 CONCLUSÕES

A necessária conexão entre o ensino superior e o mercado de trabalho, têm fomentado estudos não só da iniciativa acadêmica, mas também por parte de organismos internacionais como o IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC. No que tange à Contabilidade Gerencial, os conhecimentos do profissional Contábil vão além daqueles “tradicionalmente relacionados à Contabilidade”, como Contabilidade societária, tributária e auditoria, demonstrando ainda, “demanda do mercado de trabalho por contadores capazes de interagir com as demais áreas organizacionais e participar ativamente do processo decisório”, o que acaba por reforçar a relevância desta pesquisa, que teve como foco central, investigar qual a importância atribuída pelos profissionais Contábeis aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados nos cursos de Ciências Contábeis de Minas Gerais (OTT; PIRES, 2010, p. 14).

Preliminarmente verificou-se a distribuição da carga horária dos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais, junto às 39 IES avaliadas, identificando que 10% da carga horária do curso de graduação de Ciências Contábeis são destinados às disciplinas relacionadas à Contabilidade Gerencial. Resultado que, apesar de demonstrar uma aderência com a proposta nacional formulada pelo CFC (2009), que estabeleceu carga-horária mínima de 10% do curso dedicados às disciplinas de conhecimento da Contabilidade Gerencial, demonstra uma diminuição em relação ao encontrado por Miranda (2011), que detectou um percentual de 12,5% dos conteúdos totais oferecidos nos cursos, ligados à Contabilidade Gerencial, ao analisar 82 IES do Brasil. No entanto, considerando os resultados encontrados tanto nesta pesquisa, quanto na de Miranda (2011), conclui-se que a carga horária encontrada nos dois trabalhos não é suficiente para que sejam ofertados aos estudantes de Ciências Contábeis todos os conteúdos necessários para que estes possam atuar profissionalmente na área da Contabilidade Gerencial. Esta conclusão sinaliza a necessidade de uma revisão, junto à estrutura curricular dos cursos de Contábeis, considerando a potencialidade da demanda por profissionais bem preparados para a área de gestão, não pode a Contabilidade se permitir oferecer conhecimento aquém do necessário a seus estudantes.

Para melhor entender a bagagem de conhecimento ofertada aos estudantes de Ciências Contábeis, esta pesquisa verificou, via planos de ensino de 20 IES mineiras, os conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial mais ministrados nos cursos de graduação. Esta verificação permitiu que fosse montado um *ranking* dos 20 conteúdos mais frequentes nas instituições pesquisadas, sendo estes conteúdos utilizados para averiguar o grau de importância de seus conhecimentos segundo o mercado de trabalho. Os 20 conteúdos identificados foram: as diferenças entre Contabilidade financeira, gerencial e de custos; conceitos e objetivos da Contabilidade de custos; terminologias da Contabilidade de custos; rateio dos custos indiretos de fabricação – CIFs; departamentalização; custo-padrão; custeio por absorção e variável; custo por ordem de produção; custeio ABC; formação do preço de venda; planejamento estratégico e controle operacional; orçamento empresarial; lucro e margem de contribuição; margem de segurança e alavancagem operacional; controladoria e gestão; avaliação de desempenho e resultado; relação custo/volume/lucro; ponto de equilíbrio Contábil, econômico e financeiro; sistemas de informação e ferramentas de gestão EVA e *balanced scorecard*.

Estabelecido o *ranking* dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial mais ofertados aos estudantes de Ciências Contábeis, foi elaborado o questionário, *web-survey*, destinado a todos os 29.283 Contadores registrados no Conselho Regional de Minas Gerais – CRC/MG, para que estes atribuíssem o grau de importância aos referidos conteúdos. Este questionário foi enviado aos Contadores através da assessoria de comunicação do CRC/MG e contou com 629 respostas.

Analisando o grau de importância apontado pelos respondentes aos 20 conteúdos supracitados, identificou-se que em geral as médias tiveram valor maior que quatro, portanto, transitando de “muita importância” para “extrema importância”, o que também ficou evidente ao identificar uma moda de grau 4 (grau de maior frequência dentre as respostas), que identificava como de “muita importância” os conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial oferecidos aos estudantes de Ciências Contábeis. Os conteúdos melhor avaliados pelos respondentes, foram: Planejamento Estratégico e Controle Operacional (4,52); Orçamento Empresarial (4,51); Controladoria e Gestão (4,51); Lucro e Margem de Contribuição (4,50); e Avaliação de Desempenho e Resultado (4,44).

Para melhor entender este resultado, passou-se a analisar, comparativamente, o grau de importância atribuída por perfil de respondentes, distinguindo-os por formação acadêmica (doutores, mestres, especialistas e graduados), atividade profissional (ligada ao mercado ou academia) e por profissionais cuja vinculação ao mercado estivesse mais voltada à Contabilidade Gerencial ou à Contabilidade Financeira, com o objetivo de avaliar as possíveis inferências destes resultados. Esta análise por perfil demonstrou que o grau de “muita importância” foi identificado por todos os profissionais Contábeis distribuídos pelas categorias, não sendo observadas, de modo geral, diferenças significativas atribuídas ao grau de importância por perfil de respondentes, demonstrando que a Contabilidade Gerencial possui importância similar para todos os profissionais Contábeis, denotando assim, um consenso quanto à importância do conhecimento da Contabilidade Gerencial para os profissionais da área Contábil.

Uma vez identificado o grau de importância dado aos conteúdos mais ministrados na graduação de Ciências Contábeis, buscou-se, ainda, pela vivência de mercado dos respondentes, conhecer se tais conteúdos eram suficientes para que o formando pudesse atuar profissionalmente com Contabilidade Gerencial. Para esta questão foram obtidas 366 respostas negativas, e 263 positivas, correspondendo a 58% e 42%, respectivamente. Passou-se, então, a analisar estas respostas por perfil de respondentes. Nos extremos encontraram-se os mestres como mais otimistas, apontando 56% de respostas positivas. De outro lado, destoando por completo, os profissionais ligados à controladoria, responsáveis por 64% das respostas negativas, discordando que os conteúdos ofertados aos graduandos de Ciências Contábeis fossem suficientes para que estes atuassem profissionalmente na área da Contabilidade Gerencial. Observou-se, ainda, que os profissionais especialistas e graduados, cuja maioria (82%) apontou suas atividades ligadas ao mercado e que conseqüentemente podem sinalizar maior sensibilidade às demandas do mercado, também apresentaram percepção negativa quanto à suficiência dos conteúdos de Contabilidade Gerencial para que os graduandos atuem na área, indicando, respectivamente, 62% e 57% de respostas negativas.

Assim, esta pesquisa conclui que os conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial, ministrados na graduação de Ciências Contábeis de IES de Minas Gerais,

apesar de serem considerados pelo mercado de trabalho (profissionais Contábeis), como de “muita importância”, não são suficientes para que os formandos possam atuar profissionalmente na área de Contabilidade Gerencial, na percepção dos respondentes. Estes resultados podem sinalizar várias inferências, dentre elas a necessidade de ampliação da carga horária das disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial, nos cursos de Ciências Contábeis para explorar de forma mais efetiva os conteúdos necessários ao mercado, bem como, a oportunidade da criação de um possível órgão certificador de Contadores Gerenciais no Brasil, tal qual existe em outros países (Estados Unidos, Inglaterra e Austrália), para buscar melhor entender e atender a esta demanda. De certo, as competências advindas da Contabilidade Gerencial, merecem reconhecimento junto às organizações empresariais, e isto só ocorrerá de forma mais efetiva a partir da valorização e proliferação destes conhecimentos junto aos profissionais Contábeis.

As oportunidades mercadológicas absorvem a mão-de-obra Contábil nos mais variados campos de atuação, mas retomando Ludicibus, Martins e Carvalho (2005), sobre a genética desta ciência, é preciso ampliar o campo de atuação da Contabilidade Gerencial, que já se presta em grandes organizações. No entanto, não tem alcançado com a mesma eficiência as micro e pequenas empresas, que muitas vezes só conhecem a ciência Contábil pelo prisma da Contabilidade fiscal, tributária e, às vezes, financeira, não usufruindo da Contabilidade para o pleno conhecimento das empresas e negócios em que estão inseridas, o que não permite o passo seguinte do controle, planejamento e da visão de metas, tampouco, de elementos para uma tomada de decisão consciente e consistente dentro dos parâmetros de uma boa gestão. Esta percepção demonstra um nicho de mercado a ser explorado pelos profissionais Contábeis que se dedicarem aos conhecimentos gerenciais desta ciência.

A Contabilidade Gerencial, por sua importância junto às organizações e por sua potencialidade na demanda por mão-de-obra, merece ser mais bem investigada, para criar o suporte suficiente ao desenvolvimento das empresas do Brasil e da sociedade como um todo.

Desta forma, como consequência natural, o fechamento desta pesquisa sinaliza potencialidades a serem exploradas em outros trabalhos, como: i) aplicação do mesmo estudo em outras unidades da federação, estabelecendo um comparativo entre as unidades onde a pesquisa tenha sido replicada; ii) verificação dos conteúdos ministrados nas principais especializações ligadas à Contabilidade Gerencial, bem como de que forma conteúdos são avaliados pelos profissionais do mercado e se estes são suficientes para que seus concluintes atuem profissionalmente na área da Contabilidade Gerencial; e iii) aplicar o estudo com foco na Contabilidade Financeira.

REFERÊNCIAS

- ANDERE, M. A.; ARAUJO, A. M. P. de. Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 91-102, set./dez. 2008.
- ANDRADE, C. S. de. O ensino de Contabilidade Introdutória nas Universidades Públicas do Brasil. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 155 p., 2002.
- ANTHONY, R. N. **Contabilidade Gerencial** – Uma Introdução à Contabilidade. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 1973.
- APOSTOLOU, B.; BLUE, M. A.; DAIGLE, R. J. Student perceptions about computerized testing in introductory managerial accounting, **Journal of Accounting Education**. Harrisonburg, v. 27, n. 2, 59-70, Apr./Jun. 2010.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, A. de J. P. de; LEHFELD, N. A. de S. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ª. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BARSKY, N. P.; CATANACH Jr., A. H. Motivating student interest in accounting: a business planning approach to the introductory management accounting course. **Advances in Accounting Education**, Stamford, Conn., v. 7, p. 27-63, 2005.
- BLACK, H. A.; CHAMPION, J. E.; MILLER, G. U. **Accounting in business Decisions**. Third edition. New Jersey: Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, 1973.
- BRASIL. LDB. Lei 9.324, de 20 de novembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. In. SENADO FEDERAL. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1995_1997/L9324.htm>. Acesso em: 05.ago.2009.
- BRASIL. Lei 12.149, de 11 de Junho de 2010. Estabelece sobre a Realização do Exame de Suficiência para a Classe Contábil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12149.htm>. Acesso em: 05.nov.2010.
- BRASIL. **Resolução CFC 560**, de 28 de outubro de 1983. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto-lei 9.295, de 27 de maio de 1946. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_560.doc>. Acesso em: 05.nov.2010.
- BRASIL. Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em 06/05/2010.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Conheça o CPC. Disponível em <http://www.cpc.org.br/oque.htm>. Acesso em 10/04/2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. 2ª. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade- CFC. **Resolução 1.055**, que Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/.../Res1075.htm>. Acesso em: 09 abr. 2011.

BRASIL. Conselho Nacional de Educação. Câmara de Educação Superior. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acessado em 31 de Julho de 2010.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. do C.; AQUINO, A. C. B.de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES. **Cursos recomendados e reconhecidos**. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/cursos-recomendados>>. Acesso em: Fevereiro/2011.

CORNACHIONE JÚNIOR, E. B. Tecnologia da Educação e Cursos de Ciências Contábeis: Modelos Colaborativos Virtuais. Tese de Livre Docência – Universidade de São Paulo, 2004.

CUNHA, J. V. A. da. Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: Análise sob a Óptica da Teoria do Capital Humano. Tese de Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 269 p. 2007.

CUNHA, J. V. A. da; CORNACHIONE JR, E. B.; MARTINS, G. de A. Pós-graduação: o curso de doutorado em Ciências Contábeis da FEA/USP. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 6-26, set./dez. 2008.

DOWLING, C; GODFREY, J. M.; GYLES, N. Do hybrid flexible delivery teaching methods improve accounting students' learning outcomes? **Accounting Education**. Austrália, v. 12, n. 4, p. 373-391, Jun. 2008.

DUTRA, O. T. Proposta de uma matriz curricular para o curso de Ciências Contábeis na grande Florianópolis. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 162 p. 2003.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. de; GUERREIRO, R. Diferenciação entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a

partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade e Finanças –USP**, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 9-22, maio/ago. 2007.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, Emanuel. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 6-24, jan./abr. 2009.

GARRISON, Ray H. **Managerial Accounting** – Concepts for Planning, Control, Decision Making.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, M. C. **Contabilidade Gerencial**. 11^a. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GERON, C. M. S.. Evolução das Práticas Contábeis no Brasil nos últimos Trinta Anos: da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07. 2008. 300 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

GINDEL, H. V. **O ensino superior e o desenvolvimento humano sustentável**. Tendências da Educação Superior para o Século XXI. UNESCO – Brasília, 1998.

GUIMARÃES, P.C.. Identificação do perfil profissiográfico do profissional de contabilidade requerido pelas empresas através de emprego na região metropolitana de São Paulo. 2006. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2006.

HOFER, E.; WEFFORT, E. F.; PELEIAS, I. R. Análise das condições de oferta da disciplina contabilidade introdutória: pesquisa junto às Universidades Estaduais do Paraná. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 16, n. 39, p. 118-135, set./dez. 2005.

HOFFJAN, A. *A business game for your cost accounting course. Issues in Accounting Education*, 20(1), 63-80, 2005.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson, 2006.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 16, n. 38, p. 7-19, maio/ago. 2005.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da Contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, R.S. **Advanced Management Accounting**. Second Edition. New Jersey: Prentice-Hall, 1989.

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

KELLER, I. W. **Management Accounting For Profit Control**. Second Edition. 1966.

KELLER, J. H. *et al.* A comparison of academic performance in traditional and hybrid sections of introductory managerial. **Journal of Accounting Education**, Harrisonburg, v. 27, n. 3, p. 147-154, Sep. 2009.

LOUDERBACK, J. G.; HOLMEN, J.; DOMINIAC, G.. **Managerial accounting**. 9th edition, Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

LOUSADA, A. C. Z.; MARTINS, G. de A. Egressos como fonte de Informação à Gestão dos Cursos de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 16, n. 37, p. 73-84, jan./abr. 2005.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARANHÃO, É. de A. **Qualidade – A grande tendência da educação superior brasileira**. Tendências da Educação Superior para o Século XXI. UNESCO – Brasília, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9^a edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAZOCO, L. de F.; NOSSA, V. Uma proposta metodológica para o Ensino de Contabilidade Gerencial. **XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**, 2000.

MIRANDA, C. de S. Ensino em Contabilidade Gerencial: uma Análise Comparativa de Percepções de Importância entre Docentes e Profissionais, utilizando as Dimensões de Atividades, Artefatos e Competências. Tese de Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 234 p. 2011.

MOURA, V. de M.; BEUEN I. M. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 14, n. 31, p.45-65, Jan/Abr. 2003.

NASCIMENTO, C. de L. Qualidade do ensino superior de Ciências Contábeis: um diagnóstico nas instituições localizadas na região norte do estado do Paraná. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, Sao Leopoldo, RS, v. 2, n. 3, p. 155-166, set./dez. 2005.

NIKIAS, A. D.; SCHWARTZ, S. T.; YOUNG, R. A. *A note on the roles of aggregation and delay in management control. Issues in Accounting Education*, 20(3), 273-294, 2005.

NOSSA, V. Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: uma análise crítica. **Caderno de Estudos da FIPECAFI – USP**, São Paulo, n. 21, p. 01-20, maio/ago. 1999.

NOSSA, V. Ensino da Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítica da formação do Corpo docente. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2009. 172 p.

OLIVEIRA, M. C. Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, v. 18, n. 15, p. 50-62, maio/ago. 2007.

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

PELEIAS, I. R. *et al.* Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, v. 18, n. spe, p. 19-32, Jun. 2007

PIRES, C. B. A formação e a demanda do mercado de trabalho do contador na região metropolitana de Porto Alegre – RS. Dissertação (Mestrado) Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2008.

SACRAMENTO, C. O. de J. O Ensino da Teoria da Contabilidade nos Cursos de Ciências Contábeis no Brasil. 2000. 158 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SCHMIDT, P. **História do Pensamento Contábil**. São Paulo: Bookman, 2000.

SOUZA, A. A. de. *et al.* Ensino da Contabilidade Gerencial: estudo dos cursos de Ciências Contábeis das melhores universidades brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC – Florianópolis, v. 5, n. 10, p. 69-90, jul./Dez., 2008.

TEICHLER, U. **Responder às exigências do mundo do trabalho**. Tendências da Educação Superior para o Século XXI. UNESCO – Brasília, 1998.

VAN DEN BRINK, H. *et al.* *Teaching management accounting in a competencies-based fashion*. **Accounting Education**, v. 12, n. 3, p. 245-259, 2003.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 6^a. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – RELAÇÃO DAS IES QUE OFERTAM O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM MINAS GERAIS

APÊNDICE 2 – CARTA DE ACOMPANHAMENTO DO QUESTIONÁRIO

APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO

APÊNDICE 4 – TESTES ESTATÍSTICOS

**APÊNDICE 1 - RELAÇÃO DAS IES QUE OFERTAM O CURSO DE CIÊNCIAS
CONTÁBEIS EM MINAS GERAIS**

Instituição de Ensino	Cidade	Telefone	Site
1) ANHANGUERA	Belo Horizonte		www.fabrai.br
2) CES-CL	Conselheiro Lafaiete	(31) 3761-2223	www.ces-cl.edu.br/
3) CESEP	Machado		www.fem.com.br/portal
4) CIÊNCIAS GERENCIAIS	Carangola		www.carangola.br/funcce
5) ESUV	Viçosa	(31)3892-6767	www.esuv.com.br
6) FAB	Brumadinho	(31) 3571-9300	www.faculdadeasa.com.br
7) FACCI	Itabira	(31) 3839-3600	www.funcesi.br
8) FACCI	Itabirito	(31) 3561-7775	www.ensinosuperior.org.br
9) FACE	Ponte Nova	(31) 3817-2580 3817-2494	www.facco.edu.br
10) FACECA	Varginha	(35) 3690-8900	www.faceca.br
11) FACED	Divinópolis		www.faced.br
12) FACEM	Belo Horizonte		www.facembh.com.br
13) FACESM	Itajubá	(35) 3629-5700 3629-5705	http://www.facesm.br
14) FACIG	Manhuaçu	(33) 3331-7000	www.facig.edu.br
15) FACIG	Santos Dumont		www.fsd.edu.com.br
16) FACIG	Cláudio	(37) 3229-3500 (37) 3541-2172	www.funedi.edu.br
17) FACISABH	Belo Horizonte	(31) 3421-2207	www.facisa.com.br
18) FACSAL	Santa Luzia	(31) 3079-9000	www.facsal.br
19) FACSUM	Juiz de Fora	(32) 2104-9090	www.unilist.com.br/facsum

20) FACTHUS	Uberaba	(34) 3311-9800 (34) 3317-5050	www.facthus.edu.br
21) FACTU	Unaí		www.factu.br
22) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Almenara - FUNEC	Almenara		
23) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Bom Despacho	Bom Despacho	(37) 3521.9550	www.unipacbomdespacho.com.br
24) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Ipatinga	Ipatinga	(31) 2109.2316	www.unipacvaledoação.com.br
25) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Mutum - FUNEEES Mutum	Mutum		
26) Faculdade Presidente Antônio Carlos de São João Del Rei - FUNEEES SJDR	São João Del Rei		
27) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Teófilo Otoni - FUNEEES Teófilo Otoni	Teófilo Otoni	(33) 3523-6170	www.unipacto.com.br
28) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Ubá	Ubá		www.unipac.br
29) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Uberaba	Uberaba		www.unipacuberaba.edu.br
30) Faculdade Presidente Antônio Carlos de Uberlândia	Uberlândia		
31) FACULDADES DOCTUM	Teófilo Otoni		

32) FADMINAS	Lavras	(35) 3829-3909	www.fadminas.org.br
33) FAEX	Extrema	(35) 3435 3988	www.faex.edu.br
34) FAGOC	Ubá	(32) 3539-5600	www.fagoc.br
35) FAMA	Iturama		www.facfama.edu.br :
36) FAMC	Nova Lima		www.mcampos.br
37) FAMINAS	Muriaé	(32)3729-7500	www.faminas.edu.br
Continuação faminas muriáé			
38) FAMINAS-BH	Belo Horizonte	(31) 2126-3100	www.faminas.edu.br
39) FANS	Nova Serrana		
40) FAP	Passos		www.fespmg.edu.br
41) FASAMA	São Lourenço	(35) 3332-3355	www.faculdadesaolourenco.com.br
42) FBMG	Belo Horizonte	(31) 3429.7232	www.sistemabatista.edu.br
43) FCETM	Uberaba	(34) 3331-5555	www.fcetm.br
44) FDR	Belo Horizonte	(31) 3449.8400	www.faculadadedelrey.com.br
45) FESJF	Juiz de Fora		www.jf.estacio.br
46) FIC	Caratinga	(33) 3321-7559	www.ficmg.edu.br
47) FINOM	Paracatu	(38) 3311-2073	www.finom.edu.br
48) FIPEL	Pedro Leopoldo	(31) 3686-1461	www.unipel.edu.br
49) FMS	Juiz de Fora	(32) 3234-1436	www.machadosobrinho.com.br
50) FPU	Uberlândia	(34) 3233-1500	www.facpoli.edu.br
51) FSM	Contagem	(31) 3048-9800	www.mg.senac.br/faculdade
52) FTM	Ituiutaba	(34) 3269-8200	www.ftm.edu.br
53) FUMEC	Belo Horizonte	(31) 3280-9100	www.fumec.br
54) FUNAC	Contagem		
55) IBHES	Belo Horizonte	(31) 3226-2549	http://www.ibhes.edu.br
56) IES/FUNCEC	João Monlevade	(31) 3852-4000 Ramal 221	www.funcec.br
57) IJAA	Juatuba	(31) 3535-8142	www.jandrade.edu.br
58) IMIH	Belo	(31) 3244-7200	www.metodistademinas.edu.br/novo

	Horizonte		/apa.php
59) INESC	Unaí	(38) 3677-4747 ou 3677-4343	www.inesc.br
60) IPTAN	São João Del Rei		www.iptan.edu.br
61) ISAB	Abaeté	(37) 3381-3926	www.funedi.edu.br
62) LIBERTAS	São Sebastião do Paraíso		www.fecom.edu.br
63) NEWTON PAIVA	Belo Horizonte		www.newtonpaiva.br
64) NOVOS HORIZONTES	Belo Horizonte	(31) 3293-7022	www.unihorizontes.br
65) PITÁGORAS BH	Belo Horizonte	(31) 2111-2200	www.faculdadepitagoras.com.br
66) PITÁGORAS DIVINÓPOLIS	Divinópolis	(31) 2101-4875	www.faculdadepitagoras.com.br
67) PITÁGORAS IPATINGA	Ipatinga	(31) 2136-2000	www.faculdadepitagoras.com.br
68) PITÁGORAS POÇOS DE CALDAS	Poços de Caldas		www.faculdadepitagoras.com.br
69) PITÁGORAS UBERLÂNDIA	Uberlândia	(34) 3292-1900	www.faculdadepitagoras.com.br
70) PITÁGORAS- BETIM	Betim	(31) 2101.9000	www.faculdadepitagoras.com.br
71) PUC MINAS	Belo Horizonte	(31) 3319.4444	www.pucminas.br
72) SESPA	Patos de Minas	(32) 3422 7879	www.sespa.edu.br
73) SUDAMÉRICA	Cataguases	(32) 3422 7879	www.sudamerica.edu.br
74) UFMG	Belo Horizonte		www.ufmg.br
75) UFSJ	São João Del Rei	(32) 3373-5134 / (32) 3373-3538	www.ufsj.edu.br/
76) UFU	Ituiutaba		www.ufu.br
77) UFV	Viçosa	(31) 3899 2154 / (31) 3899 2137	www.ufv.br
78) UFVJM	Diamantina	(38) 3532-6000	www.ufvjm.edu.br

		(38) 3532-1200	
79) UI	Itaúna	(37) 3249-3000	www.uit.br
80) UNA	Belo Horizonte	(31) 3235-7300	www.una.br/
81) UNEC	Caratinga	(33) 3322-4223	www.unec.edu.br/
82) UNIARAXÁ	Araxá		www.uniaraxa.edu.br/novo/
83) UNICERP	Patrocínio	(34) 3839 3737	www.unicerp.edu.br/
84) UNIFEG	Guaxupé		www.unifeg.edu.br/
85) UNIFEMM	Sete Lagoas	(31) 2106-2106	www.unifemm.edu.br/v2/default.asp
86) UNIFORMG	Formiga	(37) 3329 - 1417	www.uniformg.edu.br/
87) UNILESTEMG	Coronel Fabriciano		www.unilestemg.br/
88) UNIMONTES	Montes Claros	(38) 3229 - 8015	www.unimontes.br
89) UNINCOR	Três Corações	(35) 3239-1274	www.unincor.br
90) UNIPAC	Araguari	(34) 3249-3900	www.unipacaraguari.edu.br
91) UNIPAC	Barbacena	3693-8800	www.unipac.br
92) UNIPAC	Juiz de Fora		
93) UNIPAC	Barbacena		www.unipac.br
94) UNIPAM	Patos de Minas	(34)3823-0165	www.unipam.edu.br/public/index.unipam
95) UNISUL	Uberlândia		www.unisul.br
96) UNITRI	Uberlândia		www.unitri.asoec.com.br
97) UNIVÁS	Pouso Alegre	(35) 3449 2300	www.univas.edu.br
98) UNIVERSIDADE VALEDO RIO DOCE	Governador Valadares	(33) 3279-5500	www.univale.br
99) UNIVERSO	Belo Horizonte	(31) 2138-9057	www.universo.edu.br
100) VÉRTICE	Matipó	(31) 3873-2199	www.faculdadevertice.com.br

APÊNDICE 2 – CARTA DE ACOMPANHAMENTO DO QUESTIONÁRIO

Prezado,

Sou aluno do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UFMG, onde desenvolvo dissertação sob a orientação da Professora Doutora Jacqueline Veneroso Alves da Cunha.

A pesquisa objetiva identificar a importância atribuída pelos profissionais contábeis, aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados pelos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais, para a formação do graduando.

Sua participação é voluntária e você pode interromper o preenchimento ou mesmo se recusar a responder a qualquer momento. No entanto, sua contribuição é fundamental para que esta pesquisa possa alcançar seus objetivos e gerar resultados que permitam à academia de Ciências Contábeis e à sociedade em geral se beneficiarem deste trabalho, que tem espera provocar uma reflexão quanto à formação do bacharel em Ciências Contábeis, mais especificamente ao conteúdo dedicado aos estudos ligados à Contabilidade Gerencial.

Os resultados serão tratados estatisticamente de forma agregada e os respondentes não serão identificados, privilegiando o sigilo das informações.

Acesse o questionário disponível no endereço eletrônico

<https://docs.google.com/a/superecontabil.com.br/spreadsheet/viewform?formkey=dC1feEVIMXZpOU93Qi02UDBtRkU5SHc6MQ>

Caso existam dúvidas no preenchimento, ou necessite de esclarecimentos, favor contactar-me pelo e-mail anselmo@superecontabil.com.br, ou pelo telefone (31) 9956.9737.

Agradeço sua atenção e espero receber sua valiosa contribuição.

Anselmo Ferreira Duca

Jacqueline Veneroso Alves da Cunha (orientadora)

APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO

PESQUISA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFMG

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS
CONTÁBEIS

Pesquisa sobre a importância atribuída pelos profissionais contábeis aos conteúdos de Contabilidade Gerencial ministrados pelos cursos de Ciências Contábeis em Minas Gerais

A. IDENTIFICAÇÃO E ATIVIDADE PROFISSIONAL

1. Ano de Nascimento *

2. Gênero *

Masculino

Feminino

3. Ano de Graduação *

4. Formação Acadêmica *

Graduação

Pós-graduação Latu-Sensu (especialização)

Mestrado

Doutorado

5. Atualmente, suas atividade profissionais estão ligadas a: *

Academia

Mercado

Ambos

6. Vínculo profissional com a principal fonte pagadora *

Empregado de Empresa Pública

Empregado de Empresa Privada

Autônomo, Profissional Liberal

Empresário

7. Principal atividade remunerada *

- Professor de Ensino Técnico
- Professor de Ensino Superior
 - Profissional dedicado à área Contábil
 - Profissional dedicado à outras áreas não Contábeis

8. Caso sua principal atividade remunerada esteja diretamente ligada à atividade Contábil, favor assinalar sua principal ocupação:

- Docência
- Perícia Contábil
- Auditoria Contábil
- Consultoria Empresarial e Contábil
- Contador de Empresa Privada
- Contador de Empresa Pública
- Empresário Contábil
- Controler
- Outra

9. Suas atividades atuais estão mais relacionadas à: *

- Contabilidade Financeira (dedicada a usuários externos: fisco, banco, investidores)
- Contabilidade Gerencial (dedicada a usuários internos: gestão da empresa)

B. IMPORTÂNCIA DOS CONTEÚDOS DAS DISCIPLINAS LIGADAS À CONTABILIDADE GERENCIAL, MINISTRADOS NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE MINAS GERAIS

Para responder às questões de número 1 a 20, baseie-se em sua vivência profissional. Nestas questões estão relacionados alguns conteúdos ministrados em cursos de Ciências Contábeis nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial. Por favor, indique o grau de importância que você atribui a esses conteúdos para a formação profissional do graduando, conforme a escala abaixo: 1 - Nenhuma Importância; 2 - Pouca Importância; 3 - Importante; 4 - Muita Importância; 5 - Extrema Importância.

1. Diferenças entre Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Fundamentos, conceitos e objetivos da Contabilidade de Custos *

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---



3. Terminologia da Contabilidade de Custos (Gastos, Investimentos, Custos, Despesas) *

1 2 3 4 5



4. Critérios de Rateio dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF) *

1 2 3 4 5



5. Departalização *

1 2 3 4 5



6. Custo-padrão *

1 2 3 4 5



7. Custeio por Absorção e Variável *

1 2 3 4 5



8. Método de Acumulação de Custo por Ordem de produção ou encomenda *

1 2 3 4 5



9. Custeio ABC *

1 2 3 4 5



10. Formação de Preço de Venda *

1 2 3 4 5



11. Planejamento Estratégico e Controle Operacional *

1 2 3 4 5



12. Orçamento Empresarial (Produção, Caixa, Despesas Operacionais e Vendas) *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

13. Lucro e Margem de Contribuição *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

14. Margem de Segurança e Alavancagem Operacional *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

15. Controladoria e Gestão *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

16. Avaliação de Desempenho e Resultado *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

17. Relação Custo/Volume/Lucro *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

18. Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

19. Sistemas de Informação *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

20. Ferramentas de Gestão EVA e Balanced Scorecard *

1	2	3	4	5
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

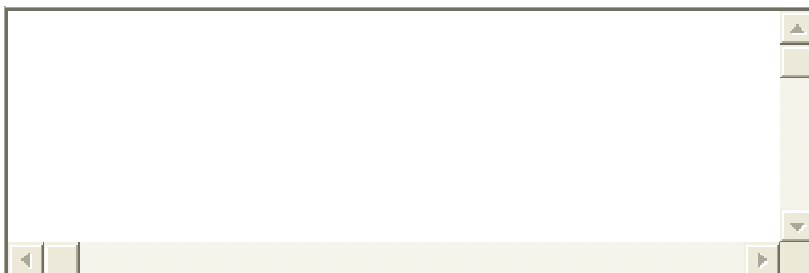
C. CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Os conteúdos ministrados na graduação de Ciências Contábeis preparam o profissional para atuar com Contabilidade Gerencial. Você concorda com esta afirmativa? *

Sim

Não

2. Outros comentários que julgar necessários:



Muito obrigado pela sua contribuição!

APÊNDICE 4 – Saídas dos software SPSS 13.0

Teste de Normalidade			
	Kolmogorov-Smirnov(a)		
	Statistic	df	Sig.
VAR00001	0,294	629	0,27
VAR00002	0,304	629	0,47
VAR00003	0,297	629	0,27
VAR00004	0,240	629	0,29
VAR00005	0,195	629	0,77
VAR00006	0,212	629	0,17
VAR00007	0,221	629	0,58
VAR00008	0,198	629	0,24
VAR00009	0,189	629	0,27
VAR00010	0,356	629	0,22
VAR00011	0,387	629	0,18
VAR00012	0,378	629	0,20
VAR00013	0,370	629	0,45
VAR00014	0,296	629	0,17
VAR00015	0,377	629	0,31
VAR00016	0,355	629	0,13
VAR00017	0,295	629	0,76
VAR00018	0,327	629	0,70
VAR00019	0,325	629	0,22
VAR00020	0,231	629	0,27

a. Lilliefors Significance Correction

Descriptive Statistics

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
VAR00001	629	4,00	1,00	5,00	4,2353	,86250	,744
VAR00002	629	4,00	1,00	5,00	4,3021	,82420	,679
VAR00003	629	4,00	1,00	5,00	4,2560	,84630	,716
VAR00004	629	4,00	1,00	5,00	4,0986	,90283	,815
VAR00005	629	4,00	1,00	5,00	3,8474	,94376	,891
VAR00006	629	4,00	1,00	5,00	3,8378	,93878	,881
VAR00007	629	4,00	1,00	5,00	4,0095	,92380	,853
VAR00008	629	4,00	1,00	5,00	3,7758	,94884	,900
VAR00009	629	4,00	1,00	5,00	3,7901	1,01916	1,039
VAR00010	629	4,00	1,00	5,00	4,4213	,82685	,684
VAR00011	629	4,00	1,00	5,00	4,5246	,73890	,546
VAR00012	629	4,00	1,00	5,00	4,5119	,73489	,540
VAR00013	629	4,00	1,00	5,00	4,4960	,73498	,540
VAR00014	629	4,00	1,00	5,00	4,2671	,85318	,728
VAR00015	629	4,00	1,00	5,00	4,5087	,72622	,527
VAR00016	629	4,00	1,00	5,00	4,4404	,77892	,607
VAR00017	629	4,00	1,00	5,00	4,2909	,83871	,703
VAR00018	629	4,00	1,00	5,00	4,3657	,82158	,675
VAR00019	629	4,00	1,00	5,00	4,3561	,79632	,634
VAR00020	629	4,00	1,00	5,00	4,0445	,98132	,963
Valid N (listwise)	629						

Group Statistics

	Formação	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	1,00	563	4,2433	,85586	,03607
	,00	66	4,1667	,92126	,11340
VAR00002	1,00	563	4,3037	,81256	,03425
	,00	66	4,2879	,92429	,11377
VAR00003	1,00	563	4,2380	,85216	,03591
	,00	66	4,4091	,78402	,09651
VAR00004	1,00	563	4,0782	,91114	,03840
	,00	66	4,2727	,81421	,10022
VAR00005	1,00	563	3,8295	,94288	,03974
	,00	66	4,0000	,94462	,11627
VAR00006	1,00	563	3,8348	,94853	,03998
	,00	66	3,8636	,85730	,10553
VAR00007	1,00	563	3,9751	,93532	,03942
	,00	66	4,3030	,76399	,09404
VAR00008	1,00	563	3,7744	,95481	,04024
	,00	66	3,7879	,90324	,11118
VAR00009	1,00	563	3,7638	1,02251	,04309
	,00	66	4,0152	,96862	,11923
VAR00010	1,00	563	4,4103	,83753	,03530
	,00	66	4,5152	,72838	,08966
VAR00011	1,00	563	4,5133	,74108	,03123
	,00	66	4,6212	,71823	,08841
VAR00012	1,00	563	4,5133	,72653	,03062
	,00	66	4,5000	,80861	,09953
VAR00013	1,00	563	4,4778	,74326	,03132
	,00	66	4,6515	,64432	,07931
VAR00014	1,00	563	4,2647	,85784	,03615
	,00	66	4,2879	,81835	,10073
VAR00015	1,00	563	4,4973	,74120	,03124
	,00	66	4,6061	,57856	,07122
VAR00016	1,00	563	4,4227	,79073	,03333
	,00	66	4,5909	,65580	,08072
VAR00017	1,00	563	4,2629	,85735	,03613
	,00	66	4,5303	,61318	,07548
VAR00018	1,00	563	4,3712	,82812	,03490
	,00	66	4,3182	,76780	,09451
VAR00019	1,00	563	4,3446	,80606	,03397
	,00	66	4,4545	,70562	,08686
VAR00020	1,00	563	4,0409	,99649	,04200
	,00	66	4,0758	,84691	,10425

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
VAR00001	Equal variances assumed	,005	,943	,683	627	,495	,07667	,11227	-,14379	,29713
	Equal variances not assumed			,644	78,725	,521	,07667	,11900	-,16020	,31354
VAR00002	Equal variances assumed	,047	,829	,148	627	,883	,01585	,10732	-,19489	,22660
	Equal variances not assumed			,133	77,238	,894	,01585	,11881	-,22073	,25243
VAR00003	Equal variances assumed	,619	,432	-1,555	627	,120	-,17108	,10999	-,38706	,04490
	Equal variances not assumed			-1,661	84,064	,100	-,17108	,10297	-,37585	,03369
VAR00004	Equal variances assumed	,028	,867	-1,659	627	,098	-,19457	,11730	-,42493	,03578
	Equal variances not assumed			-1,813	85,273	,073	-,19457	,10733	-,40796	,01881
VAR00005	Equal variances assumed	,690	,407	-1,390	627	,165	-,17052	,12270	-,41146	,07043
	Equal variances not assumed			-1,388	80,943	,169	-,17052	,12288	-,41501	,07398
VAR00006	Equal variances assumed	1,179	,278	-,236	627	,814	-,02882	,12223	-,26886	,21121
	Equal variances not assumed			-,255	84,793	,799	-,02882	,11284	-,25320	,19555
VAR00007	Equal variances assumed	,561	,454	-2,742	627	,006	-,32790	,11957	-,56271	-,09308
	Equal variances not assumed			-3,216	89,528	,002	-,32790	,10197	-,53049	-,12530
VAR00008	Equal variances assumed	,145	,704	-,109	627	,913	-,01346	,12355	-,25607	,22916
	Equal variances not assumed			-,114	82,980	,910	-,01346	,11824	-,24863	,22172
VAR00009	Equal variances assumed	3,751	,053	-1,900	627	,058	-,25139	,13233	-,51124	,00847
	Equal variances not assumed			-1,983	82,928	,051	-,25139	,12678	-,50355	,00077
VAR00010	Equal variances assumed	1,975	,160	-,975	627	,330	-,10485	,10758	-,31612	,10642
	Equal variances not assumed			-1,088	86,471	,280	-,10485	,09636	-,29638	,08668
VAR00011	Equal variances assumed	2,428	,120	-1,123	627	,262	-,10789	,09612	-,29664	,08086
	Equal variances not assumed			-1,151	82,090	,253	-,10789	,09376	-,29441	,07863
VAR00012	Equal variances assumed	,576	,448	,139	627	,889	,01332	,09569	-,17459	,20123
	Equal variances not assumed			,128	77,805	,899	,01332	,10414	-,19401	,22065
VAR00013	Equal variances assumed	5,884	,016	-1,820	627	,069	-,17372	,09545	-,36116	,01372
	Equal variances not assumed			-2,037	86,618	,045	-,17372	,08527	-,34322	-,00422
VAR00014	Equal variances assumed	,309	,578	-,209	627	,834	-,02323	,11109	-,24138	,19493
	Equal variances not assumed			-,217	82,666	,829	-,02323	,10702	-,23610	,18965
VAR00015	Equal variances assumed	5,185	,023	-1,151	627	,250	-,10872	,09446	-,29422	,07677
	Equal variances not assumed			-1,398	92,024	,165	-,10872	,07777	-,26317	,04572
VAR00016	Equal variances assumed	4,455	,035	-1,662	627	,097	-,16817	,10120	-,36691	,03056
	Equal variances not assumed			-1,926	88,746	,057	-,16817	,08733	-,34171	,00536
VAR00017	Equal variances assumed	6,951	,009	-2,461	627	,014	-,26743	,10869	-,48086	-,05399
	Equal variances not assumed			-3,196	97,614	,002	-,26743	,08368	-,43349	-,10136
VAR00018	Equal variances assumed	1,049	,306	,496	627	,620	,05304	,10696	-,15699	,26308
	Equal variances not assumed			,527	83,757	,600	,05304	,10075	-,14731	,25340
VAR00019	Equal variances assumed	2,651	,104	-1,061	627	,289	-,10996	,10360	-,31340	,09347
	Equal variances not assumed			-1,179	86,175	,242	-,10996	,09326	-,29536	,07543
VAR00020	Equal variances assumed	2,411	,121	-,273	627	,785	-,03491	,12777	-,28581	,21600
	Equal variances not assumed			-,311	87,544	,757	-,03491	,11239	-,25827	,18846

TESTE DIFERENÇA MÉDIA POR ATUAÇÃO PROFISSIONAL

- 1- Mercado
2- Acadêmico

Group Statistics

	Atuação	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	1,00	473	4,2262	,87430	,04020
	,00	39	4,1795	,91398	,14635
VAR00002	1,00	473	4,2812	,83565	,03842
	,00	39	4,3846	,78188	,12520
VAR00003	1,00	473	4,2326	,84925	,03905
	,00	39	4,4872	,75644	,12113
VAR00004	1,00	473	4,0634	,92528	,04254
	,00	39	4,2051	,80064	,12821
VAR00005	1,00	473	3,7949	,95126	,04374
	,00	39	4,0000	,85840	,13745
VAR00006	1,00	473	3,8076	,93823	,04314
	,00	39	3,8462	,93298	,14940
VAR00007	1,00	473	3,9429	,94045	,04324
	,00	39	4,3333	,77233	,12367
VAR00008	1,00	473	3,7378	,96055	,04417
	,00	39	3,7179	,88700	,14203
VAR00009	1,00	473	3,7378	1,04303	,04796
	,00	39	4,0769	,77407	,12395
VAR00010	1,00	473	4,3975	,84782	,03898
	,00	39	4,4872	,72081	,11542
VAR00011	1,00	473	4,5032	,75667	,03479
	,00	39	4,6667	,52981	,08484
VAR00012	1,00	473	4,5095	,73676	,03388
	,00	39	4,4359	,78790	,12616
VAR00013	1,00	473	4,4630	,76414	,03514
	,00	39	4,5641	,59802	,09576
VAR00014	1,00	473	4,2326	,87626	,04029
	,00	39	4,4359	,64051	,10256
VAR00015	1,00	473	4,4820	,75647	,03478
	,00	39	4,5128	,68333	,10942
VAR00016	1,00	473	4,3996	,81235	,03735
	,00	39	4,5897	,63734	,10206
VAR00017	1,00	473	4,2431	,87459	,04021
	,00	39	4,4615	,60027	,09612
VAR00018	1,00	473	4,3488	,85053	,03911
	,00	39	4,4103	,71517	,11452
VAR00019	1,00	473	4,3277	,81069	,03728
	,00	39	4,2051	,83286	,13336
VAR00020	1,00	473	4,0042	1,02303	,04704
	,00	39	4,0513	,79302	,12698

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
VAR00001	Equal variances assumed	,198	,657	,320	510	,749	,04673	,14616	-,24042	,33388
	Equal variances not assumed			,308	43,930	,760	,04673	,15177	-,25917	,35262
VAR00002	Equal variances assumed	,448	,504	-,746	510	,456	-,10343	,13857	-,37567	,16881
	Equal variances not assumed			-,790	45,463	,434	-,10343	,13096	-,36713	,16027
VAR00003	Equal variances assumed	1,446	,230	-,814	510	,070	-,25462	,14039	-,53044	,02119
	Equal variances not assumed			-,2001	46,269	,051	-,25462	,12727	-,51075	,00151
VAR00004	Equal variances assumed	,115	,735	-,928	510	,354	-,14170	,15270	-,44170	,15830
	Equal variances not assumed			-,1049	46,784	,300	-,14170	,13508	-,41348	,13008
VAR00005	Equal variances assumed	2,188	,140	-,1303	510	,193	-,20507	,15738	-,51426	,10412
	Equal variances not assumed			-,1422	46,047	,162	-,20507	,14424	-,49542	,08527
VAR00006	Equal variances assumed	,235	,628	-,247	510	,805	-,03854	,15624	-,34550	,26842
	Equal variances not assumed			-,248	44,576	,805	-,03854	,15550	-,35182	,27473
VAR00007	Equal variances assumed	,380	,538	-,2523	510	,012	-,39042	,15477	-,69447	-,08636
	Equal variances not assumed			-,2980	47,802	,005	-,39042	,13101	-,65386	-,12697
VAR00008	Equal variances assumed	,576	,448	,125	510	,901	,01989	,15915	-,29277	,33256
	Equal variances not assumed			,134	45,670	,894	,01989	,14874	-,27957	,31936
VAR00009	Equal variances assumed	11,200	,001	-,1985	510	,048	-,33908	,17083	-,67471	-,00345
	Equal variances not assumed			-,2551	50,139	,014	-,33908	,13291	-,60601	-,07215
VAR00010	Equal variances assumed	1,828	,177	-,642	510	,521	-,08972	,13978	-,36433	,18490
	Equal variances not assumed			-,736	47,114	,465	-,08972	,12183	-,33479	,15535
VAR00011	Equal variances assumed	6,420	,012	-,1322	510	,187	-,16350	,12364	-,40641	,07942
	Equal variances not assumed			-,1783	51,739	,080	-,16350	,09169	-,34752	,02053
VAR00012	Equal variances assumed	,503	,479	,597	510	,551	,07362	,12340	-,16881	,31605
	Equal variances not assumed			,564	43,659	,576	,07362	,13063	-,18972	,33695
VAR00013	Equal variances assumed	2,655	,104	-,806	510	,421	-,10110	,12545	-,34757	,14537
	Equal variances not assumed			-,991	48,849	,326	-,10110	,10200	-,30610	,10390
VAR00014	Equal variances assumed	3,742	,054	-,1418	510	,157	-,20334	,14343	-,48512	,07845
	Equal variances not assumed			-,1845	50,536	,071	-,20334	,11019	-,42461	,01793
VAR00015	Equal variances assumed	,320	,572	-,246	510	,806	-,03079	,12516	-,27668	,21510
	Equal variances not assumed			-,268	46,030	,790	-,03079	,11482	-,26190	,20032
VAR00016	Equal variances assumed	3,788	,052	-,1426	510	,155	-,19017	,13338	-,45222	,07188
	Equal variances not assumed			-,1750	48,792	,086	-,19017	,10868	-,40859	,02825
VAR00017	Equal variances assumed	4,400	,036	-,1529	510	,127	-,21841	,14281	-,49897	,06215
	Equal variances not assumed			-,2096	52,338	,041	-,21841	,10419	-,42746	-,00936
VAR00018	Equal variances assumed	2,172	,141	-,438	510	,661	-,06142	,14014	-,33675	,21391
	Equal variances not assumed			-,508	47,328	,614	-,06142	,12101	-,30482	,18198
VAR00019	Equal variances assumed	,003	,960	,906	510	,366	,12257	,13534	-,14332	,38846
	Equal variances not assumed			,885	44,147	,381	,12257	,13848	-,15649	,40162
VAR00020	Equal variances assumed	3,403	,066	-,280	510	,779	-,04705	,16788	-,37688	,28277
	Equal variances not assumed			-,347	49,070	,730	-,04705	,13542	-,31917	,22507

TESTE DIFERENÇA MÉDIA POR ÁREA DE ATUAÇÃO

- 1- Contabilidade Gerencial
2- Contabilidade Financeira

Group Statistics

	Área	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	1,00	366	4,2923	,83374	,04358
	,00	263	4,1559	,89658	,05529
VAR00002	1,00	366	4,3415	,80462	,04206
	,00	263	4,2471	,84919	,05236
VAR00003	1,00	366	4,2978	,83180	,04348
	,00	263	4,1977	,86430	,05330
VAR00004	1,00	366	4,1257	,88553	,04629
	,00	263	4,0608	,92676	,05715
VAR00005	1,00	366	3,8661	,93404	,04882
	,00	263	3,8213	,95829	,05909
VAR00006	1,00	366	3,8716	,90200	,04715
	,00	263	3,7909	,98751	,06089
VAR00007	1,00	366	4,0219	,88801	,04642
	,00	263	3,9924	,97289	,05999
VAR00008	1,00	366	3,8388	,93558	,04890
	,00	263	3,6882	,96193	,05932
VAR00009	1,00	366	3,8169	1,02401	,05353
	,00	263	3,7529	1,01315	,06247
VAR00010	1,00	366	4,4372	,81771	,04274
	,00	263	4,3992	,84048	,05183
VAR00011	1,00	366	4,5437	,72301	,03779
	,00	263	4,4981	,76105	,04693
VAR00012	1,00	366	4,5273	,73880	,03862
	,00	263	4,4905	,73028	,04503
VAR00013	1,00	366	4,4809	,75010	,03921
	,00	263	4,5171	,71428	,04404
VAR00014	1,00	366	4,2978	,84162	,04399
	,00	263	4,2243	,86881	,05357
VAR00015	1,00	366	4,5765	,67308	,03518
	,00	263	4,4144	,78591	,04846
VAR00016	1,00	366	4,4781	,76449	,03996
	,00	263	4,3878	,79704	,04915
VAR00017	1,00	366	4,2869	,81573	,04264
	,00	263	4,2966	,87123	,05372
VAR00018	1,00	366	4,3689	,81963	,04284
	,00	263	4,3612	,82583	,05092
VAR00019	1,00	366	4,4153	,75285	,03935
	,00	263	4,2738	,84774	,05227
VAR00020	1,00	366	4,1093	,97872	,05116
	,00	263	3,9544	,97966	,06041

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
								Lower	Upper	
VAR00001			Equal variances assumed	1,962	627	,050	,13646	,06956	-.00015	,27306
			Equal variances not assumed	1,938	539,297	,053	,13646	,07040	-.00183	,27474
VAR00002			Equal variances assumed	1,418	627	,157	,09438	,06657	-.03635	,22511
			Equal variances not assumed	1,405	545,982	,161	,09438	,06716	-.03755	,22631
VAR00003			Equal variances assumed	1,464	627	,144	,10010	,06835	-.03413	,23432
			Equal variances not assumed	1,455	551,460	,146	,10010	,06878	-.03501	,23520
VAR00004			Equal variances assumed	,888	627	,375	,06485	,07299	-.07850	,20819
			Equal variances not assumed	,882	548,946	,378	,06485	,07354	-.07961	,20930
VAR00005			Equal variances assumed	,587	627	,557	,04483	,07633	-.10507	,19472
			Equal variances not assumed	,585	555,870	,559	,04483	,07665	-.10573	,19539
VAR00006			Equal variances assumed	1,064	627	,288	,08071	,07588	-.06830	,22972
			Equal variances not assumed	1,048	532,843	,295	,08071	,07701	-.07057	,23199
VAR00007			Equal variances assumed	,394	627	,694	,02946	,07473	-.11728	,17621
			Equal variances not assumed	,388	532,588	,698	,02946	,07585	-.11954	,17847
VAR00008			Equal variances assumed	1,968	627	,050	,15058	,07653	,00031	,30086
			Equal variances not assumed	1,959	555,128	,051	,15058	,07688	-.00042	,30159
VAR00009			Equal variances assumed	,778	627	,437	,06409	,08241	-.09775	,22592
			Equal variances not assumed	,779	568,094	,436	,06409	,08227	-.09750	,22567
VAR00010			Equal variances assumed	,567	627	,571	,03792	,06688	-.09341	,16925
			Equal variances not assumed	,564	555,233	,573	,03792	,06718	-.09403	,16987
VAR00011			Equal variances assumed	,763	627	,445	,04562	,05975	-.07172	,16295
			Equal variances not assumed	,757	546,913	,449	,04562	,06025	-.07274	,16397
VAR00012			Equal variances assumed	,620	627	,536	,03683	,05944	-.07989	,15354
			Equal variances not assumed	,621	568,404	,535	,03683	,05932	-.07969	,15335
VAR00013			Equal variances assumed	-,610	627	,542	-,03624	,05944	-.15297	,08049
			Equal variances not assumed	-,615	580,225	,539	-,03624	,05897	-.15205	,07958
VAR00014			Equal variances assumed	1,066	627	,287	,07348	,06896	-.06194	,20890
			Equal variances not assumed	1,060	553,738	,290	,07348	,06932	-.06268	,20964
VAR00015			Equal variances assumed	2,775	627	,006	,16205	,05839	,04738	,27673
			Equal variances not assumed	2,706	509,389	,007	,16205	,05989	,04440	,27971
VAR00016			Equal variances assumed	1,435	627	,152	,09031	,06291	-.03323	,21385
			Equal variances not assumed	1,426	550,287	,155	,09031	,06334	-.03411	,21473
VAR00017			Equal variances assumed	-,143	627	,886	-,00969	,06785	-.14294	,12355
			Equal variances not assumed	-,141	541,747	,888	-,00969	,06859	-.14442	,12504
VAR00018			Equal variances assumed	,115	627	,909	,00764	,06647	-.12289	,13816
			Equal variances not assumed	,115	562,038	,909	,00764	,06655	-.12308	,13835
VAR00019			Equal variances assumed	2,205	627	,028	,14154	,06417	,01551	,26756
			Equal variances not assumed	2,163	522,621	,031	,14154	,06543	,01300	,27008
VAR00020			Equal variances assumed	1,957	627	,051	,15492	,07915	-.00051	,31034
			Equal variances not assumed	1,957	564,244	,051	,15492	,07916	-.00057	,31040