

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

CLÓVIS CELLI JUNIOR

**UM ESTUDO DOS CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS DAS
DISCIPLINAS DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E
CONTABILIDADE GERENCIAL DOS CURSOS DE CIÊNCIAS
CONTÁBEIS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DA
CIDADE DE SÃO PAULO.**

São Paulo

2005

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

CLÓVIS CELLI JUNIOR

**UM ESTUDO DOS CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS DAS DISCIPLINAS
DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E CONTABILIDADE GERENCIAL DOS
CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO
SUPERIOR DA CIDADE DE SÃO PAULO.**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito para
a obtenção do título de Mestre em Controladoria e
Contabilidade Estratégica.

**Orientador: Prof. Dr. Antonio Benedito Silva
Oliveira**

São Paulo

2005

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

Reitor: Prof. Dr. Alfredo Behrens

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Dr. Alfredo Behrens

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Prof. Dr. Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof. Dr. Anisio Candido
Pereira

FICHA CATALOGRÁFICA

C393e Celli Junior, Clovis
Um estudo dos conteúdos programáticos das disciplinas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial dos cursos de ciências contábeis das instituições de ensino superior da cidade de São Paulo / Clovis Celli Junior. - - São Paulo, 2005.
147 f.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira.

Dissertação (mestrado) - Centro Universitário Álvares Penteado – UniFecap - Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica .

1. Contabilidade – Estudo e ensino (Superior) – São Paulo - SP 2. Contabilidade de custo 3. Contabilidade gerencial

CDD 657.07

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação, em especial à minha Mãe Anita Mendes Celli e ao Meu Pai Clóvis Celli e a Deus obviamente, pois graças a eles, pude chegar até aqui e concluir mais uma etapa da minha vida, bem como, a minha Esposa Mônica Monteiro de Castro Celli e as minhas filhas Carolina Monteiro Celli, Luciana Monteiro Celli e Marília Monteiro Celli, que são as razões do meu esforço e da minha luta diária.

AGRADECIMENTOS

Quero aproveitar esta oportunidade, para expressar o meu agradecimento especial à minha Mãe Anita Mendes Celli e ao Meu Pai Clóvis Celli e a Deus obviamente, pois sem à ajuda deles não teria sido possível concluir este trabalho.

Agradeço também a minha Esposa Mônica Monteiro de Castro Celli e as minhas filhas Carolina Monteiro Celli, Luciana Monteiro Celli e Marília Monteiro Celli, que souberam entender e administrar os momentos de “stress” vividos na etapa de conclusão da dissertação.

Aproveito também para expressar o meu agradecimento ao meu orientador, o Professor Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, pela atenção e oportunidades compartilhadas durante e após a conclusão da dissertação. Agradeço também, as contribuições oferecidas pela Professora Dra. Silvia Pereira de Castro Casa Nova e da Professora Dra. Elionor Farah Jreige Weffort, bem como, aos funcionários da FECAP, que de alguma forma deram a sua contribuição, aqui referenciados na pessoa da Sra. Amanda Chiroto da Secretaria do Mestrado e da Sra. Gisele Brito da Biblioteca.

RESUMO

Este estudo teve como objetivo principal analisar os conteúdos programáticos das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial das instituições de ensino de Ciências Contábeis localizadas na cidade de São Paulo, para verificar se há entre eles uma sobreposição de temas, e teve como objetivos específicos comparar temas abordados nos conteúdos das disciplinas supra citados com temas dos sumários dos principais livros disponíveis no mercado editorial, tendo como base os livros publicados pelas Editoras consideradas nível “A” pela CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, e analisar se os conteúdos programáticos das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial estão alinhados às exigências do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. Para viabilizar as análises, procurou-se obter junto aos coordenadores dos citados cursos, cópia dos conteúdos programáticos. Os sumários dos livros foram obtidos, quando disponíveis, diretamente na home page (sítio) das editoras como a Atlas, Saraiva e Thompson. Quando o sumário não estava disponibilizado na respectiva home page (sítio), foi obtido por meio da consulta aos livros citados neste trabalho. Ao longo do desenvolvimento do trabalho, tendo como base o conteúdo programático e em alguns casos o plano de aulas das citadas disciplinas, observou-se que apesar de 16,33% dos conteúdos de Contabilidade de Custos estarem presentes nos conteúdos de Contabilidade Gerencial, este resultado não foi suficiente para confirmar a existência do nosso primeiro problema, entretanto, observou-se ainda, que é necessário uma reflexão sobre os respectivos conteúdos, devido a grande diversidade de temas que são abordados nas duas disciplinas e em alguns casos sem relação com o objetivo das disciplinas. Este trabalho identificou ainda, que em relação à contabilidade gerencial, há uma sintonia entre os conteúdos programáticos e os sumários dos principais livros, o que não é confirmado quando analisa-se os conteúdos programáticos ministrados nas instituições de ensino com os requisitos exigidos no exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.

Palavras chaves: Contabilidade, Custos, Gerencial, Conteúdo, Análise.

ABSTRACT

This study had as main objective to analyze the programmatic contents of the disciplines of Cost accounting and Management Accounting of college Institutions which make available the course of Accounting Sciences in the city of São Paulo, in order to check any superposition of contents among them as well as, had as specific objectives compare themes mentioned in the disciplines above cited with themes of summaries of main books available in the publisher market, using as basis the launched books by Publishers considered level “A” by CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. It was also verified, if there was any connection between the programmatic contents and the requirements demanded in the exam of proficiency by the Federal Council of Accounting. To make the analysis possible, with reference to the programmatic contents it was requested to the coordinators a copy of the Accounting Sciences courses and concerning to the summaries of the books were obtained from the sites of the respective publishers or even directly from the books which were the basis to the research, when in case these ones were not available. Along the development of the work, besides analyzing the programmatic contents, we also worked on the class plans of the mentioned disciplines. We observed that in despite of 16,33% of Costs Accounting contents of teaching institutions offer two disciplines whose contents get mixed, which was not enough to confirm the existence of our first problem, however, we still observed, that it is necessary a reflection on the respective contents, due to the great diversity of themes that are approached in both disciplines and in some cases with no relation to the objective of the disciplines. This study has still identified, that in relation to management accounting, there is a syntony between the programmatic contents and the summaries of the main books, as well as, there is no syntony to the demanded requirements in the exam of proficiency by the Federal Council of Accounting.

Key words: Accounting, Costs, Management, Content, Analysis.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1- Conceitos obtidos pelas IES no provão de 2002 e 2003.....	20
QUADRO 2- Resultado final do exame de suficiência do CFC.....	24
QUADRO 3- Principais causas da mortalidade das empresas paulistas.....	26
QUADRO 4- Evolução histórica da Contabilidade no Brasil	35
QUADRO 5- Carga horária das disciplinas Contabilidade de Custos.....	51
QUADRO 6- Conteúdos programáticos das Disciplinas de Contabilidade de Custos.....	53
QUADRO 7- Detalhamento do tema Introdução à disciplina de Contabilidade de Custos.....	56
QUADRO 8- Detalhamento do tema Introdução/ Classificação de Custos	57
QUADRO 9- Detalhamento do tema Relações/ Análise do Custo x Volume x Lucro.....	58
QUADRO 10- Detalhamento do tema Apurações dos Custos por departamento/ Critério de rateio	59
QUADRO 11- Detalhamento do tema da bibliografia básica adotada na disciplina Contabilidade de Custos	65
QUADRO 12- Edições referentes à bibliografia básica adotada na disciplina Contabilidade de Custos	66
QUADRO 13- Detalhamento dos livros Contabilidade de custos analisados	68
QUADRO 14- Livros de Contabilidade de Custos que abordam o tema Departamentalização.....	69
QUADRO 15- Sumário dos livros de Contabilidade de custos analisados.....	71
QUADRO 16- Proposta de conteúdo programático para a disciplina Contabilidade e Custos.....	74
QUADRO 17- Questões do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.....	76
QUADRO 18- Questões do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.....	77
QUADRO 19- Carga horária das disciplinas de Contabilidade Gerencial.....	87

QUADRO 20- Conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade	
Gerencial	89
QUADRO 21- Detalhamento do tema Contabilidade Gerencial	92
QUADRO 22- Detalhamento do tema Introdução à Controladoria.....	93
QUADRO 23- Detalhamento do tema Demonstrativos Financeiros.....	95
QUADRO 24- Detalhamento do tema Planejamento Tributário.....	95
QUADRO 25- Detalhamento do tema Tributação do Imposto de Renda das Pessoas	
Jurídicas	96
QUADRO 26- Detalhamento do tema Análise das Demonstrações Financeiras	97
QUADRO 27- Detalhamento do tema Análise de Custo x Volume x Lucro	99
QUADRO 28- Detalhamento do tema Conceitos Gerenciais de Mensuração	99
QUADRO 29- Comparação de conteúdos programáticos com CFC.....	101
QUADRO 30- Detalhamento da bibliografia básica adotada na disciplina	
Contabilidade Gerencial	103
QUADRO 31- Edições referentes à bibliografia básica adotada na disciplina	
Contabilidade Gerencial	104
QUADRO 32- Detalhamento dos livros de Contabilidade Gerencial analisados	106
QUADRO 33- Sumário dos livros de Contabilidade Gerencial analisados	110
QUADRO 34- Proposta de conteúdo programático para a Disciplina Contabilidade	
Gerencial	113
QUADRO 35- Proposta de conteúdo programático para a Disciplina Contabilidade	
Gerencial	117
QUADRO 36- Temas que fazem parte do conteúdo programático para a Disciplina	
Contabilidade Gerencial	118
QUADRO 37- Temas que fazem parte do conteúdo programático para a Disciplina	
Contabilidade Gerencial	121

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 Distribuição da amostra pesquisada	21
GRÁFICO 2 Taxa de mortalidade de empresas.....	25
GRÁFICO 3 Nomenclatura das disciplinas da Contabilidade de Custos	61
GRÁFICO 4 Consolidação dos conceitos dos provões relativos aos anos de 2002 e 2003	63
GRÁFICO 5 Bibliografia básica utilizada nas disciplinas de Contabilidade de custos.....	66
GRÁFICO 6 Detalhamento do tema Introdução à controladoria	94
GRÁFICO 7 Distribuição da bibliografia básica	104

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 Pirâmide do planejamento empresarial e educacional.....	46
---	-----------

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAPES	–	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	–	Conselho Federal de Contabilidade
CNE	–	Conselho Federal de Educação
CRC	–	Conselho Regional de Contabilidade
IAS	–	International Accounting Standards Committee
IASB	–	International Accounting Standards Board
IES	–	Instituições de Ensino Superior
LDB	–	Lei de Diretrizes e Bases
MEC	–	Ministério de Educação e Cultura
NBC	–	Norma Brasileira de Contabilidade
ONU	–	Organização das Nações Unidas
SEBRAE	–	Serviço de Apoio às Micros e Pequenas Empresas de São Paulo
SESU	–	Secretaria de Educação Superior
SEC	–	Security Exchange Commission
UNCTAD	–	United Nations Conference on Trade and Development

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Definição do problema	15
1.2 Hipótese	16
1.3 Objetivo	16
1.4 Objetivo Geral	17
1.5 Objetivos específicos	17
1.6 Justificativa.....	18
1.7 Metodologia da pesquisa	18
2 AMBIENTE	22
2.1 Ambiente educacional	22
2.2 Ambiente econômico	27
2.3 Ambiente contábil global	28
2.4 Módulo de contabilidade gerencial – Currículo mundial proposto pelo ISAR	29
3.4.1 Informações básicas.....	30
3.4.2 A contabilidade de custos e a contabilidade gerencial	30
3.4.3 Determinação de custo: O custeio da entrada de recursos.....	30
3.4.4 Métodos de custeio: O custeio da saída de recursos.....	30
3.4.5 O preço de mercadorias e serviços	30
3.4.6 Sistemas de custeio: custo marginal com custeio por absorção	31
3.4.7 Métodos de contabilização e gerenciamento de custos	31
3.4.8 Orçamento como ferramenta para tomada de decisões	31
3.4.9 Informações para orçamento, propostas de controle e planejamento.....	31
3.4.10 Custeio padrão	32
3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DA LEGISLAÇÃO PARA O ENSINO SUPERIOR EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS	34
3.1 Resumo da evolução histórica da contabilidade no Brasil	34
3.2 Histórico das leis de diretrizes e bases da educação superior.....	36
3.2.1 Princípios	37
3.2.2 Objetivos e metas	38
3.2.3 Perfil desejado do formando.....	39
3.2.4 Competências e habilidades	39
3.2.5 Conteúdos curriculares	40
3.3 Projeto político pedagógico	41
3.3.1 Planejamento de currículos.....	43
3.3.2 Planejamento educacional	44
3.3.3 Planejamento Curricular	44
3.3.4 Currículo.....	44
3.3.5 Planejamento de ensino	45

3.3.6 Plano de ensino.....	46
----------------------------	----

4 A DISCIPLINA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	47
--	-----------

4.1 Origens da contabilidade de custos	47
4.2 Objetivos da contabilidade de custos.....	48
4.3 Atribuições dos contadores relacionadas à área de custos	49
4.4 Análise dos conteúdos programáticos da disciplina contabilidade de custos.....	50
4.4.1 Mapeamento do conteúdo programático da disciplina contabilidade de custos.....	51
4.5 Detalhamento dos temas específicos da disciplina contabilidade de custos	54
4.5.1 Tema: Introdução à contabilidade de custos	55
4.5.2 Tema: Identificação/ classificação dos custos.....	57
4.5.3: Tema: Relações/ análise do custo x volume x lucro.....	58
4.5.4 Tema: Apuração dos custos por departamento/ critério de rateio	58
4.6 Nomes atribuídos à disciplina contabilidade de custos	60
4.6.1 Reflexos das mudanças dos nomes das disciplinas	61
4.7 Análise bibliográfica para a disciplina contabilidade de custos.....	64
4.7.1 Bibliografia básica utilizada na disciplina contabilidade de custos	64
4.7.2 Pesquisa bibliográfica para a disciplina contabilidade de custos	67
4.7.3 Análise dos sumários dos livros de contabilidade de custos	69
4.8 Proposta de conteúdo programático para a disciplina contabilidade de custos.....	72
4.9 Exame de suficiência: Análise do conteúdo programático de contabilidade de custos.....	75
4.9.1 Conteúdo programático de contabilidade de custos	77
4.9.1.1 Análise do conteúdo programático do CFC x conteúdo programático das IES	79
4.9.1.1.1 Item “a- Elementos conceituais”	79
4.9.1.1.2 Item “b- Classificação e nomenclatura de custos”	80
4.9.1.1.3 Item “c- Controle e registro contábil de custos”	80
4.9.1.1.4 Item “d- Métodos de custeio”	81
4.9.1.1.5 Item “e- Sistemas de acumulação de custos”	81
4.9.1.1.6 Item “f- Custos para controle”	82

5 A DISCIPLINA CONTABILIDADE GERENCIAL	84
---	-----------

5.1 Evolução da contabilidade gerencial	84
5.2 Caracterização da contabilidade gerencial	85
5.2.1 Diferenças entre a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial.....	85
5.3 O papel da contabilidade gerencial nas organizações	86
5.4 Análise dos conteúdos programáticos da disciplina contabilidade gerencial.....	87
5.4.1 Mapeamento do conteúdo programático da disciplina contabilidade gerencial.....	88
5.5 Detalhamento de temas específicos da disciplina contabilidade gerencial	91
5.5.1 Tema: A contabilidade gerencial.....	92
5.5.2 Tema: Introdução à controladoria.....	92
5.5.3 Tema: Demonstrativos financeiros.....	94
5.5.4 Tema: Planejamento tributário	95
5.5.5 Tema: Tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas.....	96
5.5.6 Tema: Análise das demonstrações financeiras	96
5.5.7 Tema: Correção monetária de balanço	97

5.5.8 Tema: Conversão das demonstrações financeiras	98
5.5.9 Tema: Modelo de fixação de preço de venda	98
5.5.10 Tema: Análise de custo x volume x lucro	99
5.5.11 Tema: Conceitos gerenciais de mensuração	99
5.6 Temas especiais fazem parte do conteúdo programático da disciplina contabilidade de custos ou contabilidade gerencial?	99
5.7 Análise bibliográfica para a disciplina contabilidade gerencial	101
5.7.1 Bibliografia básica utilizada na disciplina contabilidade gerencial.....	101
5.7.2 Pesquisa bibliográfica para a disciplina contabilidade gerencial	105
5.7.3 Análise dos sumários dos livros de contabilidade gerencial	107
5.8 Proposta de conteúdo programático para a disciplina contabilidade gerencial	111
5.9 Exame de suficiência: Análise do conteúdo programático de contabilidade gerencial	114
5.9.1 Conteúdo programático para contabilidade gerencial	114
5.9.1.1 Análise do conteúdo programático do CFC x conteúdo programático das IES	116
5.9.1.1.1 Item “a- Conteúdo da contabilidade gerencial”	116
5.9.1.1.2 Item “b- As análises alicerçadas no grau de ocupação da entidade”	117
5.9.1.1.3 Item “c- A gestão dos custos”	118
5.9.1.1.4 Item “d- As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho”	119
5.9.1.1.5 Item “e- A avaliação de empresas”	120
5.9.1.1.6 Item “f- O orçamento e o processo decisório”	121
5.9.1.1.7 Item “g- Custos para decisão”	121
6 CONCLUSÃO	123
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125
APÊNDICE A – Instituições de ensino de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo.	132
APÊNDICE B – Relação das instituições paulistanas que fazem parte da relação das trintas maiores instituições em número de matrículas no Brasil em 2003	133
APÊNDICE C – 4.4.1 Mapeamento do conteúdo programático de contabilidade de custos	134
APÊNDICE D – 4.7.1. Bibliografia básica utilizada na disciplina contabilidade de custos	136
APÊNDICE E – 4.7.3 Mapeamento dos temas identificados nos sumários dos livros de contabilidade de custos selecionados	137
APÊNDICE F – 5.4.1 Mapeamento do conteúdo programático da disciplina de contabilidade gerencial por IES	139
APÊNDICE G – 5.7.1 Bibliografia básica utilizada na disciplina contabilidade gerencial	142

APÊNDICE H – 5.7.3 Mapeamento dos temas identificados nos sumários dos livros de contabilidade gerencial selecionados 144

ANEXO A – Item 3.4 – Module on management accounting – parte integrante da proposta de curriculum mundial para a contabilidade do ISAR..... 147

1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, o Brasil e o mundo têm passado por mudanças constantes e muito rápidas, das quais resultaram ameaças e oportunidades. Tais mudanças decorrem de um fenômeno, conhecido internacionalmente como globalização.

No Brasil, essas mudanças começaram a ocorrer principalmente a partir da década de 90 com a abertura das fronteiras econômicas, o que permitiu o acesso do mercado interno a novos produtos, conhecimentos e tecnologias.

Essas mudanças têm exigido das pessoas, das empresas e das instituições de ensino adaptação, flexibilidade e atualização permanente, para que continuem lutando pela sua sobrevivência, tendo em vista que a qualidade de produtos e serviços, além de ter preços competitivos, é, atualmente, pré-requisito para aqueles que precisam manter seu espaço no mercado interno e, em especial, para aqueles que ensejam disputar o mercado externo.

Dentro desse contexto, a educação desempenha um papel importante no processo de mudança, em especial as Ciências Contábeis, que visam a tornar os estudantes profissionais competentes, para atuar em um mundo globalizado e altamente competitivo.

Por conta de escândalos envolvendo empresas de auditoria, a Contabilidade tem sido prejudicada por esse mundo globalizado. Apesar disso, tal globalização tem propiciado maiores oportunidades aos contadores, especialmente com a entrada do capital estrangeiro, que ocorre, por exemplo, com a aquisição de empresas nacionais e com a abertura de novas empresas, exigindo profissionais cada vez mais bem qualificados e formados.

Nesse ambiente de constantes transformações, as disciplinas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial, ministradas pelas instituições de ensino estabelecidas na cidade de São Paulo, têm um papel importante. Por conseguinte, para oferecerem sua contribuição na formação de um profissional qualificado, seus objetivos e funções devem ser bem definidos.

Por esses motivos, e também por não terem sido identificados no meio acadêmico indícios tangíveis que identifiquem uma revisão do conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos e Gerencial, que atendam a essas novas necessidades e que, principalmente, estabeleçam seus limites e abrangências, optou-se pela análise de alguns conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos e Gerencial, dos cursos de Ciências Contábeis de algumas instituições de ensino da cidade de São Paulo.

Nesse processo de análise, surgiram algumas questões, que precisariam ser mais bem avaliadas, tais como:

- Existe uma sobreposição de temas nos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial?
- Os conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos e Gerencial estão alinhados às exigências do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade?

Ocorridos os questionamentos supra citados, considerou-se importante desenvolver este estudo, visando à identificação das diferenças e dos pontos comuns entre as disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Atualmente, tais disciplinas têm sido oferecidas pelas instituições de ensino de 3º grau na cidade de São Paulo, buscando contribuir para que as conclusões deste estudo tragam resultados positivos na formação e desenvolvimento do estudante. Esse estudante, por vezes, antes mesmo de sair do ambiente acadêmico, depara-se com um ambiente externo em constante mudança, que exige do profissional de Contabilidade informações inversamente proporcionais àquelas oferecidas no ambiente acadêmico. Isso pode acontecer pela escassez de tempo ou, principalmente, pela realidade econômica do país, onde, para sobreviver, é preciso trabalhar e estudar ao mesmo tempo.

Além disso, é preciso considerar que o recém formado deve obter, durante seu período de graduação, conhecimentos básicos que lhe proporcionem condições para aprovação no exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), para que exerça sua vida profissional em conformidade com as exigências da sua entidade de classe.

Por decisão judicial válida em todo o país, o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade está suspenso.

Em decorrência da decisão judicial, está suspensa temporariamente a exigência de juntada de Certidão de Aprovação em Exame de Suficiência, para fins de obtenção ou restabelecimento de registro profissional, em qualquer das categorias, no âmbito da jurisdição do CRC SP.

1.1 Definição do problema

Um problema representa um questionamento sobre um determinado assunto e, para ser respondido, carece de pesquisa a ser desenvolvida em base científica.

Ainda com referência à definição do problema, conforme Peleias (1999, p.12):

Um problema é uma dificuldade ainda sem solução, que deve ser determinada com precisão, para em seguida realizar seu exame, avaliação, crítica e solução. A enunciação de um problema permite determinar o objetivo central da indagação proposta por um trabalho de pesquisa.

Segundo Gil, (2002, p.23), o problema é uma questão não resolvida e objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento.

Ainda conforme Gil (2002, p.27), o problema deve ser formulado como pergunta, pois essa é a maneira mais fácil e direta de sua formulação.

Nesse sentido, a questão apresentada para análise propõe verificar:

- se existe uma sobreposição de assuntos nos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial?

1.2 Hipótese

Segundo Marconi e Lakatos (2000, p. 140), "Uma vez formulado o problema, com a certeza de ser cientificamente válido, propõe-se uma resposta 'suposta, provável e provisória', isto é, uma hipótese".

Considera-se que o conteúdo programático das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial sobrepõe-se nos cursos de Ciências Contábeis; por conseguinte, não existe uma clareza com relação à sua abrangência, tampouco uma diversidade que permita ao graduando o estudo efetivo da Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial.

1.3 Objetivo

Segundo Silva (2003, p.57), "objetivos da pesquisa são os fins teóricos e práticos que se propõe alcançar com a pesquisa".

1.4 Objetivo geral

Ainda segundo Silva (2003, p.57), “os objetivos gerais procuram dar uma visão geral do assunto da pesquisa.

O objetivo geral consiste em levantar e confrontar os conteúdos programáticos das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial das instituições de ensino de Ciências Contábeis localizadas na cidade de São Paulo, para verificar se há entre eles uma sobreposição de temas.

1.5 Objetivos específicos

Conforme Silva (2003, p.58), “os objetivos específicos são um desdobramento do objetivo geral em questões mais específicas”.

Nesse sentido, os objetivos específicos consistem em:

- a) comparar os temas abordados nos conteúdos programáticos das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial com os temas dos sumários dos livros disponíveis no mercado editorial, tendo como base os livros publicados pelas Editoras consideradas nível “A” pela CAPES, destinados a essas disciplinas. Esse processo visa a compor e propor um conteúdo programático que reflita a integração da visão das instituições de ensino com a dos autores, para que melhor possam atender às necessidades e interesses das empresas e estudantes. Dessa forma, será criada uma conexão entre teoria e prática, indispensável em um ambiente profissional altamente globalizado, informatizado e desafiador, e também para ter-se um ambiente educacional estimulante;
- b) analisar se os conteúdos programáticos das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial estão alinhados às exigências do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade.

1.6 Justificativa

O crescimento das oportunidades no mercado de trabalho para os recém-formados, além de depender das condições econômicas locais e/ ou mundiais, da sua formação e compromisso pessoal, depende principalmente dos conhecimentos e competências adquiridos durante o seu período de graduação. Por isso, a qualidade e a evolução do ensino superior da Contabilidade é de grande importância para o profissional das Ciências Contábeis, para o mercado de trabalho, ou seja, para a sociedade como um todo.

Por essa razão, a avaliação constante dos conteúdos programáticos é uma ação que contribui para o desenvolvimento qualitativo do ensino superior e, em particular, para o curso de Ciências Contábeis.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende contribuir para a adequação e melhoria dos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, da literatura contábil e dos requisitos do exame de suficiência, proporcionando um ganho qualitativo no processo de aprendizado e na formação dos egressos dos cursos de Ciências Contábeis das instituições de ensino da cidade de São Paulo.

Acredita-se que tal fato é importante para os graduandos e graduados da classe contábil, pois possibilitará a composição de um conteúdo programático condizente com a visão acadêmica e literária, propiciando perspectivas profissionais positivas e, conseqüentemente, maior motivação e interesse pelo ensino das Ciências Contábeis.

1.7 Metodologia da pesquisa

A metodologia da pesquisa diz respeito à forma escolhida para direcionar a dissertação. Neste caso, consistiu na análise, no levantamento e mapeamento do conteúdo programático das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial das instituições de ensino superior em Ciências Contábeis localizadas na cidade de São Paulo, com o intuito de identificar se o conteúdo oferecido aos estudantes das duas disciplinas supra citadas está bem delimitado, não existindo sobreposição dos conteúdos programáticos.

Com o objetivo de responder as questões formuladas no início do presente trabalho, inicialmente, buscou-se identificar quais seriam as instituições de ensino superior localizadas na Cidade de São Paulo que oferecem o curso de Ciências Contábeis. Posteriormente, por

meio de contato pessoal ou da troca de e-mail's com os responsáveis pela coordenação dos citados cursos, procurou-se obter o conteúdo programático das disciplinas Contabilidade de Custos e Gerencial. A base para a identificação das instituições de ensino que oferecem o curso de Ciências Contábeis foi obtida na *home page* (sítio) do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRC-SP, 2004), e está relacionada no ANEXO A. Ao lado do nome da instituição de ensino, está indicada a data em que esta foi criada e a data de criação do curso de Ciências Contábeis; tais informações foram obtidas na *home page* (sítio) do INEP (2004).

Ademais, ao lado das datas supra citadas, está informado o conceito obtido pelas respectivas instituições de ensino no Exame Nacional de Cursos (ENC-Provão) dos anos de 2002 e 2003.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, instalado em 14 de Dezembro de 1946, foi utilizado como fonte de pesquisa, por ser um órgão investido de poderes legais para registrar, fiscalizar e desenvolver atividades para valorização da profissão contábil.

Por considerar uma fonte de pesquisa oficial, seja para os graduandos ou graduados, no que diz respeito aos assuntos pertinentes à profissão contábil, inclusive com referência à indicação de quais instituições de ensino superior oferecem o curso de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo, foi utilizado o Conselho Federal de Contabilidade como base para pesquisa das instituições de ensino.

A pesquisa consistiu também no levantamento dos sumários dos livros de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, publicados pelas Editoras cujos livros podem ser considerados nível "A" pelos critérios gerais de avaliação de programas de pós-graduação em Administração, Contabilidade e Turismo, da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, como: Atlas, Bookman, Campus, Edusp, FGV, Futura, Pearson, Saraiva, Thomson Learning, UFMG, UFRJ e UNB, com o intuito de conhecer os temas disponíveis aos estudantes para comparar com o que lhes é proposto nas disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial das instituições de ensino superior em Ciências Contábeis da cidade de São Paulo.

Os sumários foram obtidos, quando disponíveis, diretamente na *home page* (sítio) das editoras, como a Atlas, Saraiva e Thompson. Quando o sumário não estava

disponibilizado nas respectivas *home pages* (sítios), foi obtido por meio da consulta aos livros citados neste trabalho.

De um total de 40 instituições de ensino, listadas na *home page* (sítio) do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, foram consideradas apenas 39, tendo em vista que as Faculdades Hoyler (instituição classificada como 23, no ANEXO A), não ofereciam, em 2004, o curso de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo, apenas no município de Vargem Grande.

Destaca-se que, da relação das 30 maiores instituições de graduação presencial em número de matrículas no Brasil em 2003, divulgada pelo MEC (ANEXO B), 8 delas, representando 26,67%, estão localizadas na cidade de São Paulo. Destas, 1 instituição, representando 12,50%, não disponibiliza o curso de Ciências Contábeis; 2 instituições, representando 28,57%, não responderam a pesquisa; e 5 instituições, representando 71,43%, fizeram parte da pesquisa realizada para este trabalho.

Destaca-se ainda que, de acordo com a pesquisa efetuada em, junto à *home page* (sítio) do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais – INEP (2004), as instituições pesquisadas participaram do Exame Nacional de Cursos – ENC/Provão, realizado em 2002 e 2003 pelo Ministério da Educação e Cultura e obtiveram no seu conjunto o seguinte resultado:

Conceito /Ano	2003	2002
A	21,05%	31,58%
B	10,53%	26,32%
C	57,89%	31,58%
D	---	---
E	---	5,26%
S/C – sem conceito	5,26%	---

Quadro 1: Conceitos obtidos pelas IES no Provão de 2002 e 2003

Fonte: MEC/INEP

Ainda de acordo com as informações obtidas junto ao INEP, O Exame Nacional de Cursos (ENC - Provão) foi aplicado aos formandos no período de 1996 a 2003, com o objetivo de avaliar os cursos de graduação da Educação Superior, no que tange aos resultados do processo de ensino-aprendizagem.

Na *home page* (sítio) do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, o nome da instituição de ensino nº 9 consta como: Centro Universitário Álvares Penteado – **FECAP** - Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo. Entretanto, desde 27/03/2002, por

intermédio da Portaria n° 927, publicada no Diário Oficial da União de 28/03/2002, o nome correto da referida instituição é Centro Universitário Álvares Penteado – **UNIFECAP**.

Atualmente a instituição de ensino Centro Universitário Ibero-Americano e Famater constam na *home page* (sítio) do Ministério da Educação e Cultura, mas somente a instituição Centro Universitário Ibero-Americano consta na *home page* (sítio) do Conselho Federal de Contabilidade.

Com isso, foram contatadas 31 instituições de ensino superior (IES), o que corresponde a 79,49% das instituições, cujo percentual foi considerado significativo para o desenvolvimento deste trabalho. Das instituições consultadas, 19 responderam às solicitações de envio do conteúdo programático da disciplina Contabilidade de Custos, o que corresponde a 48,72%, e 15 enviaram os conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade Gerencial, o que representa 38,46%, conforme indicado no gráfico abaixo:

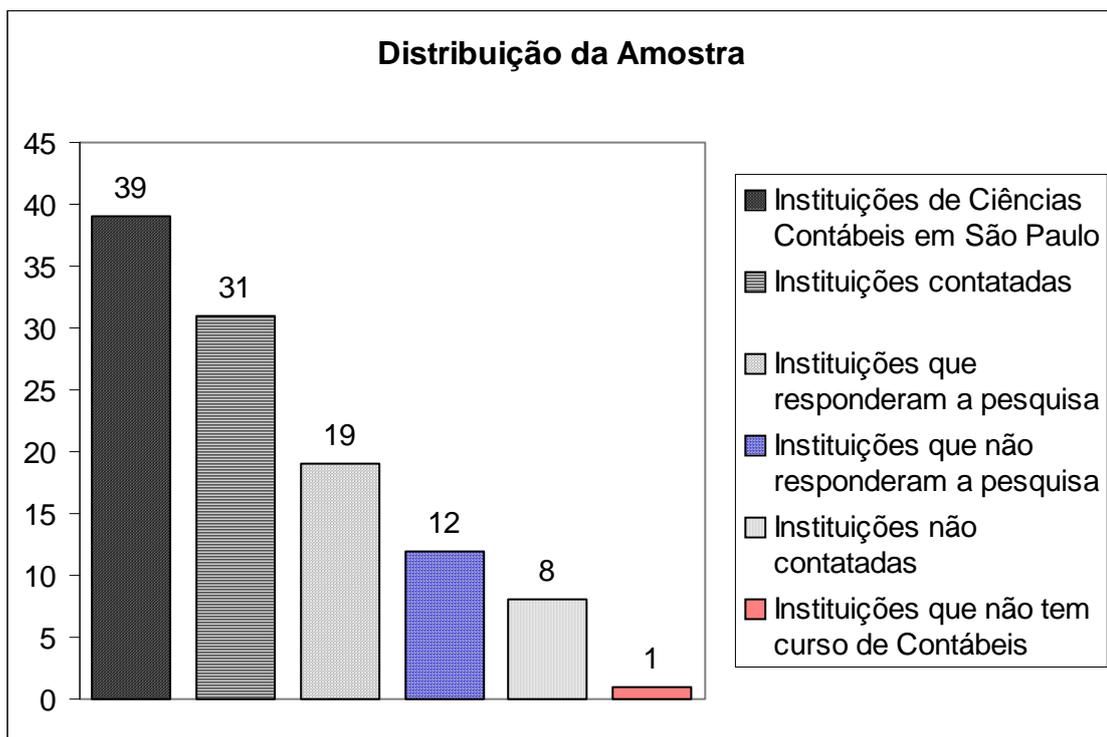


Gráfico 1 Distribuição da amostra pesquisada

Fonte: pesquisa direta

2 AMBIENTE

2.1 Ambiente educacional

O ambiente educacional, em situações específicas, como no caso dos avanços tecnológicos, não consegue acompanhar o desenvolvimento que vem ocorrendo no ambiente empresarial. Como exemplo, cita-se as grandes empresas de auditoria que, no seu dia-a-dia, utilizam sistemas informatizados para desenvolver seus trabalhos e, dentre eles, destaca-se a elaboração dos seus papéis de trabalho. Entretanto, nas aulas da disciplina Auditoria dos cursos de Ciências Contábeis, esses trabalhos continuam com uma composição e formatação apenas teórica e com aplicações convencionais de auditoria, sem nenhuma automatização, portanto, sem contato com a realidade, exceto uma ou outra instituição de ensino.

Pode-se ainda citar o fato de que grande parte das empresas dispõe, atualmente, de um software para registrar suas operações. No entanto, o ensino dos mesmos registros nas salas de aula ainda ocorre manualmente.

O descolamento que ocorre entre a evolução, seja ela de gestão ou tecnologia, no ambiente empresarial, é muito grande em relação ao ambiente educacional, sendo que não se restringe somente ao Brasil e não é fato recente, como mostra Marion (1996, p.95):

Digno de menção aqui é o relatório de um estudo realizado por um comitê indicado pela Associação dos Contadores Americanos (American Accounting Association – AAA) em 1986, considerando a futura estrutura, o conteúdo e o campo de ação do ensino da Contabilidade. Este comitê fez 28 considerações e mostrou que o ensino contábil universitário deveria ser reestruturado para melhor atender aos anseios da profissão. A conclusão deste comitê, ao realizar uma revisão sobre a eficiência dos programas de Contabilidade, é que enquanto a profissão tem mudado nos últimos, o ensino da Contabilidade permaneceu inalterado, requerendo uma reorientação até o ano 2000.

Essa situação não ocorre somente no curso de Ciências Contábeis, fato que pode ser observado por meio das pesquisas realizadas. Ademais, esse fato tem trazido para a sociedade brasileira a discussão sobre qualidade do ensino, que se desenvolve inicialmente no nível básico, passando pelo nível secundário e que acaba por atingir, de forma dura e negativa, o nível superior. Atualmente, tal discussão está crescendo e vem sendo estimulada pela reflexão que ocorre nos meios acadêmicos.

De acordo com Cornachione Jr. e Silva (2001, p.2), “O ensino superior no Brasil vem enfrentando diversas dificuldades como todo o sistema educacional do país”.

A má qualidade do ensino reflete de forma negativa no mercado de trabalho, já que forma pessoas despreparadas. Isso pode trazer graves conseqüências para os estudantes que, com o passar do tempo, percebem que suas chances de obter trabalho em um mundo globalizado, dinâmico e em constante mudança tendem a diminuir cada vez mais. Além disso, essa má qualidade pode trazer conseqüências ruins para as empresas, que pagarão o ônus de ter em seus quadros pessoas sem visão empresarial, as quais geram informações incorretas e tomam decisões que podem aumentar os custos. Como conseqüência, isso acarreta redução da lucratividade de uma empresa.

De acordo com Cornachione Jr. e Silva (2001, p.2), “A má qualidade da educação contábil contribui para o baixo nível profissional e uma conseqüente desvalorização da profissão”.

Percebendo que essa situação precisaria ser modificada, e que alterações estruturais, ou seja, na base do sistema de ensino, tomariam tempo, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº. 853/99, de 28 de julho de 1999, instituiu o exame de suficiência, como requisito indispensável para a obtenção de registro profissional perante os Conselhos Regionais de Contabilidade.

Atualmente, a exigência de aprovação no exame de suficiência para a obtenção ou restabelecimento de registro profissional para Técnicos em Contabilidade e Bacharéis em Ciências Contábeis, no âmbito da jurisdição do Estado de São Paulo, está suspensa temporariamente, por conseqüência de decisão judicial.

Contudo, o Conselho Federal de Contabilidade, que já recorreu da decisão, resolveu continuar realizando os exames em São Paulo, sem caracterizar a condição de obrigatoriedade, pois a questão ainda está sob análise de âmbito judicial.

Esse fato não desqualifica a contribuição do exame para a melhoria do nível técnico e da credibilidade dos Contadores perante a sociedade, pois pretende preservar os interesses dos usuários da Contabilidade e da própria classe contábil. Pelo contrário, esse exame permitiu confirmar aquilo que já se imaginava: o nível do ensino nos cursos de Ciências Contábeis precisa evoluir. A tabela abaixo mostra os resultados apurados pelo CRC-SP na aplicação do Exame de Suficiência realizado no Estado de São Paulo, no período de 2000 a

2004. Não foram disponibilizados pelo CRC-SP os resultados apurados apenas no município de São Paulo.

O percentual de aprovados foi obtido por meio da seguinte operação: número de aprovados dividido pelo número de inscritos (-) número de ausentes.

O percentual de reprovados foi obtido por meio da seguinte operação: número de reprovados dividido pelo número de inscritos (-) número de ausentes.

O percentual de ausentes foi obtido por meio da seguinte operação: número de ausentes dividido pelo número de inscritos.

Nº de exames	Data dos exames	Número de inscritos	Número de aprovados	Percentual de aprovação	Número de reprovados	Percentual de reprovação	Número de ausentes	Percentual de ausentes
1º	26/03/00	1.626	1.358	87,78	189	12,22	79	4,86
2º	24/09/00	4.244	2.563	63,68	1.462	36,32	219	5,16
3º	25/03/01	8.603	5.991	73,78	2.129	26,22	483	5,61
4º	30/09/01	8.673	4.866	59,84	3.266	40,16	541	6,24
5º	14/04/02	12.295	6.742	59,01	4.683	40,99	870	7,08
6º	29/09/02	19.833	5.079	26,56	4.936	25,81	711	3,58
7º	30/03/03	19.598	7.202	37,77	3.709	19,45	528	2,69
8º	28/09/03	19.296	4.488	23,86	4.428	23,54	488	2,53
9º	28/03/04	12.579	3.605	29,67	3.588	29,53	428	3,40
10º	26/09/04	11.990	5.053	43,88	1.920	16,67	475	3,96
Total		118.737	46.947	41,21	30.310	26,61	4.822	4,06

Quadro 2: Resultado final do exame de suficiência do CFC

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

A participação de um profissional qualificado dentro das empresas, especialmente o profissional de Contabilidade, é de vital importância para a sua continuidade, pois ele pode contribuir para a alavancagem dos negócios ou para sua falência, dependendo das informações que passar para a administração, ou ainda, pela falta de informações preventivas, colaborativas e até corretivas.

Segundo Iudícibus (1997, p.23):

[...] os grandes problemas enfrentados pela Contabilidade não são tanto de inadequação do conhecimento contábil em si, mas muito mais de erro de implementação dos profissionais, os quais, na verdade, nunca foram treinados em Contabilidade moderna, e, quando o foram, restringiram-se às aplicações parciais, sem um estudo e meditação rigorosos sobre as causas, sem uma apreciação crítica do porquê das coisas, muito menos de sua evolução.

A participação adquire uma importância maior, pois em certos casos, como no do pequeno empresário, boa orientação e informações gerenciais poderiam evitar a mortalidade precoce do seu negócio, conforme dados do gráfico abaixo:

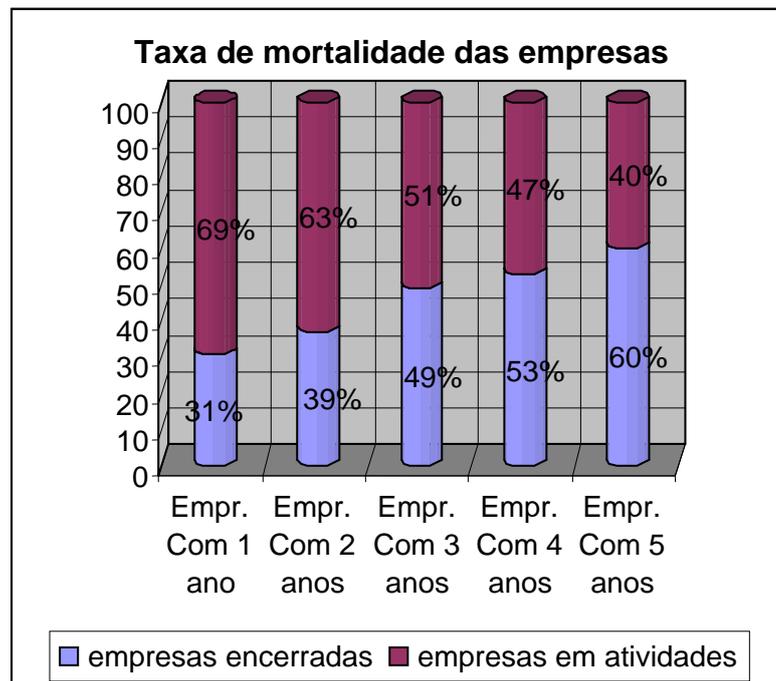


Gráfico 2 Taxa de mortalidade das empresas

Fonte: SEBRAE - Serviço de Apoio às Micros e Pequenas Empresas de São Paulo

As principais causas da mortalidade das micro e pequenas empresas foram extraídas do trabalho de pesquisa realizado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo (SEBRAE-SP), elaborado a partir do rastreamento de uma amostra de 1.700 empresas abertas entre 1997 e 2001, envolvendo 30 municípios do Estado de São Paulo.

Na tabela abaixo, têm-se as principais causas da pesquisa, realizada nos meses de novembro e dezembro de 2002. A coluna 1 indica as causas da mortalidade, e a 2 os principais problemas que deram origem à mortalidade

ITENS	PRINCIPAIS PROBLEMAS
1 – Planejamento prévio	Deficiências no planejamento prévio à abertura
2 – Gestão empresarial	Deficiências na gestão do negócio (fluxo de caixa, finanças, aperfeiçoamento de produto, divulgação, vendas / comercialização, não busca assessoria técnica / profissional)
3 – Políticas de apoio	Políticas de apoio insuficientes
4 – Conjuntura econômica	Consumo deprimido e concorrência muito forte
5 – Problemas “pessoais”	Problemas de saúde, criminalidade e sucessão.

Quadro 3: Principais causas da mortalidade das empresas paulistas

Fonte: SEBRAE - Serviço de apoio às micro e pequenas empresas de São Paulo

Das principais causas supra mencionadas, extraídas do trabalho de pesquisa realizado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo (SEBRAE-SP) citado, o item 4, que destaca a conjuntura econômica, está ligado a políticas macro e micro econômicas, as quais podem afetar o crescimento da economia, tendo como consequência a retração do consumo. Significa que, nesse caso, o profissional de Contabilidade não tem como influenciá-la, seja positiva ou negativamente, embora deva estar preparado para tomar decisões de qualquer natureza, salvo se fizer parte da equipe formuladora de políticas econômicas.

No que diz respeito às políticas públicas, o profissional de Contabilidade, isoladamente, também não tem como influenciá-las, seja positiva ou negativamente, salvo manifestando-se de forma organizada. Isso pode ser feito por meio das suas instituições de classe legalmente constituídas, com o objetivo de, por exemplo, posicionar-se a favor da desburocratização dos procedimentos para abertura, manutenção ou fechamento de empresas, permitindo aos empresários economia de tempo e de recursos financeiros. Da mesma forma, também não pode resolver questões de natureza pessoal.

Sendo assim, no que diz respeito ao planejamento prévio e à gestão empresarial, que correspondem a 40,00% das principais causas da mortalidade, o profissional de Contabilidade pode contribuir efetivamente com os empresários, dando, por exemplo, orientações relacionadas com:

- a) os aspectos legais da atividade;
- b) a elaboração de um plano de negócios;
- c) o levantamento dos custos com tributos, mão-de-obra e custos fixos;

d) a preparação de orçamentos.

2.2 Ambiente econômico

O ambiente econômico, em decorrência das evoluções tecnológicas, está em constante modificação, trazendo contribuições importantes, como o surgimento de segmentos específicos. Como exemplo, pode-se citar a Internet, que chegou ao Brasil a partir de 1988. Essa chegada ocorreu com a ligação estabelecida pela Embratel, no Laboratório Nacional de Computação Científica (LNCC)¹, que trouxe a partir de 1995 para a sociedade facilidades na área de comunicação, no recebimento e envio de informações, na realização de compras ou pagamentos e nas pesquisas.

As modificações acontecem em diferentes momentos e situações, como em momentos de crises, nos quais também ocorrem transformações, sejam elas provocadas por eventos internacionais ou por problemas domésticos. Um exemplo é a crise de energia elétrica que atingiu o país em 2001, expondo-o ao risco de um “apagão”. Todavia, independentemente da situação, o ambiente econômico sempre exige flexibilidade, agilidade e um alto grau de adaptabilidade ao novo cenário.

Para algumas empresas, o dinamismo da economia pode significar riscos, entretanto, para outras, pode significar ou proporcionar oportunidades.

No caso da crise de energia, surgiram oportunidades do setor elétrico para as empresas, exigindo investimento e dedicação na viabilização de novos projetos.

Tais projetos, normalmente, caracterizavam-se pelas suas especificidades, complexidade e longevidade, exigindo dos profissionais de Contabilidade formas de apuração de custos e de geração de informações gerenciais compatíveis com as necessidades do mercado empresarial, sempre em constante modificação, procurando tornar produtos e negócios cada vez mais rentáveis e competitivos.

Por causa da pressão provocada pelo fenômeno conhecido como globalização, a preocupação com a rentabilidade e competitividade tornou-se mais latente com o fim da quebra das fronteiras econômicas.

Esse fato traz para reflexão a importância de que o ambiente educacional deve interagir com ambiente econômico e, por isso, tornar relevante a análise dos conteúdos

¹ A Evolução das Redes Acadêmicas no Brasil: Parte 1 – da BITNET à Internet – www.rnp.br

programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Isso para que eles estejam sintonizados com a evolução dos processos internos, com os sistemas tecnológicos e que ofereçam conhecimentos que permitam a tomada de decisão em um mundo que muda constantemente.

2.3 Ambiente contábil global

No início deste trabalho, foi feita uma referência ao fenômeno da globalização, cuja característica principal tem sido o rompimento de barreiras econômicas e tecnológicas, provocando mudanças e exigindo das empresas uma série de adaptações à nova realidade mundial.

Esse processo de adaptação estendeu-se às informações e práticas contábeis comumente preparadas de acordo com as normas e práticas de cada país.

Entretanto, ao longo dos últimos anos, alguns órgãos internacionais, dentre eles o IASC – *International Accounting Standards Committee* (Comitê Internacional de Contabilidade), SEC – *Security Exchange Commission* (Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos da América), têm encaminhado o processo de convergência das práticas de contabilidade como um instrumento importante de interação entre os mercados globalizados, por meio da harmonização das práticas contábeis ao redor do mundo.

E foi pensando também em melhorar a qualidade da divulgação das informações para suas matrizes pelas subsidiárias localizadas fora de seus países de origem que órgãos internacionais como o IASB - *International Accounting Standards Board* (órgão de Normas Contábeis Internacionais, sediado no Reino Unido), têm discutido a necessidade de harmonização internacional das normas de Contabilidade, prevista inicialmente para entrar em vigor em 2005.

Além do IASB - *International Accounting Standards Board*, a ONU – Organização das Nações Unidas, dispõe de vários centros de estudos, desenvolvidos pela UNCTAD – *United Nations Conference on Trade and Development*. Entre eles, destaca-se o grupo que vem desenvolvendo uma proposta de adoção de um currículo mundial para os profissionais de Contabilidade. Seu objetivo é a formação de Contadores Globalizados; profissionais que podem trabalhar em qualquer parte do mundo, já que detêm o conhecimento das normas e práticas contábeis em nível mundial.

Na sua décima sexta sessão, ocorrida em Fevereiro de 1999, em Genebra, o ISAR – *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*, decidiu dedicá-la ao desenvolvimento de um currículo de Contabilidade mundial e outras exigências, para a qualificação do profissional de Contabilidade. Isso foi solicitado pela UNCTAD, cujo resultado foi a adoção de um manual que incluiu um modelo de currículo para a educação profissional de Contadores, a ser apresentado na vigésima sessão do ISAR. Como resultado do consenso entre o grupo de trabalho, decidiu-se que o modelo proposto seria revisado, para corrigir eventuais falhas e também para contemplar as mudanças ocorridas desde sua criação até a realização da vigésima sessão do ISAR.

O Brasil está representado pelo Prof. Dr. L. Nelson de Carvalho e Prof. Edson Luiz Riccio, como membros participantes das reuniões de discussão do Currículo Mundial de Contabilidade do ISAR / UNCTAD / ONU.

Para que os profissionais de Contabilidade possam melhor desenvolver suas funções, bem como melhor servir e trabalhar em uma economia globalizada, os itens que compõem o modelo são:

- a) conhecimentos e habilidades gerais;
- b) educação (técnica) profissional;
- c) exames profissionais;
- d) educação profissional continuada;
- e) certificação.

Com o intuito de apresentar a proposta feita pelo ISAR - *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*, a respeito da implantação de um currículo mundial e das qualificações a serem solicitadas dos profissionais de contabilidade, extraiu-se do modelo de currículo mundial proposto pelo ISAR o tópico que se relaciona às disciplinas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial, ou seja, o **tópico 3.4**, cujo título é **Módulo de Contabilidade Gerencial – Conceitos básicos**, do qual destacam-se abaixo os principais temas, identificados de 3.4.1 até 3.4.10:

3.4.1 Informações básicas

Este item contempla os seguintes assuntos: Importância do conhecimento nos processos de negócios e suas implicações tecnológicas, o papel das técnicas quantitativas na resolução de situações problemas, o valor da informação quantitativa e qualitativa na tomada de decisões, a interpretação de resultados operacionais e avaliação do impacto das decisões, o benefício da utilização do software de computador e a importância da comunicação efetiva para os usuários da informação.

3.4.2 A Contabilidade de custos e a Contabilidade gerencial

Este item contempla os seguintes assuntos: A Contabilidade Gerencial e de Custos na comparação com a Contabilidade Financeira: suas propostas, o papel da contabilidade de custos como parte do gerenciamento do sistema de informação e as necessidades para ambos, bem como com informação não financeira.

A Classificação de custos, conceitos e terminologias, tais como: Custos diretos e indiretos, Custos Fixos e Variáveis, Custos do produto e do período, Custos controláveis e incontroláveis, Custos Perdidos, Custos Real, padrão, orçado, suas comparações e análises, os conceitos dos custos unitários, centros de custos e centros de lucros, uso do custeio padrão, do orçamento e análise das variações no controle e planejamento e a diferença entre sistemas de custeio marginal e por absorção.

3.4.3 Determinação de custo: o custeio da entrada de recursos

Este item contempla os seguintes assuntos: Materiais (incluindo a movimentação de estoques - inventário), a Mão de obra e os Custos indiretos.

3.4.4 Métodos de custeio: o custeio da saída de recursos

Este item contempla os seguintes assuntos: Ordens de serviços, métodos de custeio de contratos, métodos de custeio de processos e custeio de serviços ou operações.

3.4.5 O preço de mercadorias e serviços

Este item contempla os seguintes assuntos: Objetivo e preço mínimo, preço / demanda de relacionamento, o preço de pedidos especiais e produtos de curta duração, preço de transferência entre empresas do mesmo grupo, preço nas indústrias de serviços e preços de serviços internos.

3.4.6 Sistemas de custeio: custo marginal com custeio por absorção

Este item contempla os seguintes assuntos: conceito de contribuição de lucro, a diferença entre custeio por absorção e custeio marginal, contabilização, análise da relação Custo/ Volume/ Lucro: entendimento dos conceitos de ponto de equilíbrio e margem de segurança.

3.4.7 Métodos de contabilização e gerenciamento de custos

Este item contempla os seguintes assuntos: controle de custos; controle sobre as perdas, sucatas, refugo e itens com defeitos; alocação e determinação das atividades de custos e saídas por meio de conceitos de apropriação e métodos, técnicas para: custos por absorção, custos marginal e custos de oportunidade; custeio baseado em atividades; sistemas de gerenciamento de estoques alternativos (inventário) e modelos incluindo o gerenciamento para a qualidade total (TQM), “*just in time*” (JIT); processos de decisão e relevância de custos.

3.4.8 Orçamento como ferramenta para tomada de decisões

Este item contempla os seguintes assuntos: Orçamentos, orçamentos flexíveis e análise das suas variações.

3.4.9 Informações para orçamento, propostas de controle e planejamento

Este item contempla os seguintes assuntos: Objetivos e conceitos dos sistemas orçamentários, tipos de sistemas orçamentários, desenvolvimento e implementação de sistemas orçamentários, monitoramento e controle do desempenho, orçamentos de curto e longo prazo e objetivos quantitativos no orçamento.

3.4.10 Custeio padrão

Este item contempla os seguintes assuntos: O uso e limitações do método do custeio padrão, determinação dos padrões, identificação e cálculo das variações, identificação da relevância, análise das variações e dos pontos fortes e fracos do custeio padrão para controle e desenvolvimento.

No desenvolvimento deste trabalho, verifica-se que quase todos os temas propostos pelo Currículo Mundial são tratados nos conteúdos programáticos das instituições de ensino de Ciências Contábeis localizadas na cidade de São Paulo, ressalvadas o enfoque e a abrangência que se mostrará diferenciada. A exceção fica por conta do tema Orçamento, cujo enfoque no Currículo Mundial evidencia-se mais abrangente.

Entretanto, destaca-se que enquanto alguns temas estão sendo abordados na disciplina Contabilidade Gerencial pelas instituições de ensino pesquisadas, o ISAR apresenta os mesmos temas em módulos diferentes, pelo entendimento diferenciado em relação à Contabilidade Gerencial, conforme citado abaixo:

TEMA	Módulo proposto pelo ISAR
Consolidação de Balanços	Contabilidade Financeira Avançada
Planejamento e Orçamento	Contabilidade Financeira Avançada
Análise de balanços	Contabilidade Avançada Eletiva
Incorporações, Fusões	Contabilidade Avançada Eletiva

O objetivo do módulo de Contabilidade Gerencial é gerar informações contábeis capazes de facilitar as decisões gerenciais em todos os níveis, no sentido de alocar eficientemente os recursos financeiros, humanos e econômicos da empresa. Esse objetivo deve ser cumprido com o entendimento de como a informação gerada está sendo usada. Dessa forma, a ênfase no conteúdo, no gerenciamento e nos métodos de Contabilidade de Custos e técnicas deve ser ensinada dentro do contexto do processo de tomada de decisões, para que o profissional seja capaz de:

- a) discutir o papel da Contabilidade Gerencial, da Contabilidade de Custos e da análise quantitativa dentro da organização;

- b) analisar e resolver diferentes tipos de problemas ligados à tomada de decisões da Contabilidade Gerencial, pela aplicação de seus diversos métodos e técnicas;
- c) usar classificações para analisar os custos dentro da organização;
- d) descrever e aplicar os princípios relacionados a custos;
- e) demonstrar a apropriação dos métodos de custeio para diferentes tipos de negócios;
- f) demonstrar e avaliar métodos de custo marginal e por absorção, e outros métodos e técnicas para gerenciamento dos custos;
- g) descrever e comentar o uso de controles no planejamento do custo padrão, orçamento e análise das variações.

Para que se possa ter uma base de comparação com os requerimentos supra citados, cita-se abaixo as habilidades requeridas para o graduando em Ciências Contábeis pelo Ministério da Educação e Cultura – MEC no Exame Nacional de Cursos (ENC-Provão) realizado em 2003, para Contabilidade e Análise de Custos:

- a) analisar e interpretar os fenômenos que dão origem à prática contábil;
- b) analisar sistemas de informações contábeis e gerenciais para fins decisórios.

Resguardadas as finalidades e as funções das duas entidades, percebe-se que os requerimentos para aferição dos conhecimentos por parte do MEC são numericamente reduzidos e com um caráter mais abrangente, quando comparados com a proposta do ISAR.

3 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DA LEGISLAÇÃO PARA O ENSINO SUPERIOR EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Este capítulo tem como objetivo apresentar um resumo da evolução histórica da Contabilidade no Brasil e da legislação que regulamenta as diretrizes e bases da educação, passando pelos principais aspectos que envolvem um projeto pedagógico para o ensino superior em Ciências Contábeis.

3.1 Resumo da evolução histórica da contabilidade no Brasil

O objetivo deste tópico é fornecer um breve resumo da evolução histórica da Contabilidade no Brasil, procurando destacar os principais marcos na indicação de sua importância e contribuição ao ensino superior da Contabilidade, sem, entretanto, ater-se ao detalhamento das informações históricas, como datas e nomes.

Antes disso, porém, vale evidenciar dois marcos importantes do ensino da Contabilidade no Brasil: a criação das duas principais escolas de Contabilidade na cidade de São Paulo: a Escola Prática de Comércio, nascida sob a influência da Escola Italiana de Contabilidade, no início do século XX (1902), e hoje conhecida como Universidade Álvares Penteado, e a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, nascida sob a influência da Escola Americana de Contabilidade a partir do fim da primeira metade do século XX (1946).

A seguir, as principais datas e seus respectivos eventos, ligados à Evolução da Contabilidade no Brasil:

Datas	EVENTOS
1902	Criação da Escola Prática de Comércio de São Paulo, reconhecida no meio acadêmico, como sendo provavelmente a primeira especializada no ensino da Contabilidade no Brasil.
1905	Publicação do decreto nº 1.339, que declarou de utilidade pública e reconheceu como de caráter oficial o diploma conferido pela Escola Prática de Comércio de São Paulo
1931	Publicação do decreto nº 20.158, que instituiu o curso Técnico de Contabilidade com duração de dois anos para formar Guarda-Livros e de três anos para formar Peritos Contadores e criou ainda o Curso Superior de Administração e Finanças da Faculdade de Ciências Econômicas. Em 1943 os cursos Técnicos acima referidos foram transformados na categoria de cursos médios, garantindo o título de Técnico de Contabilidade.
1945	Publicação do decreto nº 7.938, que consolidou o ensino técnico em grau superior, estabelecendo as respectivas séries das matérias a serem tratadas no curso de Ciências Contábeis.
1946	Fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo – USP, com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, representando o primeiro núcleo efetivo de pesquisa contábil no Brasil.
1946	Criação do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e definição das atribuições do Contador.
1951	A Lei nº 1.401 desmembrou os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, criando de maneira independente o curso de Ciências Contábeis, possibilitando o curso de Ciências Contábeis, possibilitando aos concluintes receberem o título de Bacharel em Contabilidade.
1962	O Parecer nº 397/62 dividiu os cursos de Ciências Contábeis em ciclo de formação básica e ciclo de formação profissional.
1964	Implantação, no curso de Ciências Contábeis e Atuarias da USP, do método didático norte-americano para o ensino da Contabilidade Geral, que parte do balanço, “desce” à escrituração e avança para os demonstrativos contábeis, numa configuração “todo-partes-todo” que facilita o aprendizado.
1971	Lançamento do livro Contabilidade Introdutória por uma equipe de professores da USP, que veio a ser adotado na maioria das faculdades brasileiras que ofereciam o curso de contabilidade, fixando o método didático norte-americano no país.
1972	Normatização das atividades contábeis das empresas de capital aberto e das atividades dos auditores independentes pelo Banco Central do Brasil, através da Resolução nº 220 e das Cartas Circulares nº 178 e 179.
1976	Criação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, órgão regulador do mercado de capitais, com competência para expedir normas de contabilidade e de auditoria.
1976	Entra em vigor a nova Lei das Sociedades por Ações, cuja parte contábil é de inspiração norte-americana; a legislação fiscal subsequente estendeu as diretrizes e normas contábeis desta lei para os demais tipos de sociedades, inclusive a técnica de correção monetária de balanço.
1981	O CFC iniciou a elaboração e a divulgação das Normas Brasileiras de Contabilidade, classificando-as em técnicas e profissionais, efetivando-se também com entidade de normatização contábil.
1987	Instituída a correção integral de balanços, através da Instrução CVM nº 64, consolidando os esforços dos pesquisadores brasileiros relacionados com correção monetária e demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante.
1992	Resolução nº 03 do extinto Conselho Federal de Educação, fixou os conteúdos mínimos e duração dos cursos de graduação.
1999	Instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, o Exame de Suficiência como requisito para os contadores recém formados obterem seus registros nos Conselhos Regionais de Contabilidade, que atualmente está suspenso por uma decisão judicial válida em todo o país.
2005	Instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade com a cooperação do IBRACON, o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

Quadro 4: Evolução histórica da Contabilidade no Brasil

Fonte: adaptado de Molina (2004) e Revista do CRC/SP (1996).

Outro marco que merece destaque ocorreu em 1997, com a publicação pelo Ministério da Educação e Cultura do Edital nº 04/97, criando a Comissão de Especialistas de

Ensino de Ciências Contábeis, por meio da qual surge a proposta de alteração nas diretrizes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis. Seu objetivo é adequar a grade curricular, o conteúdo programático e, conseqüentemente, o curso de Ciências Contábeis como um todo às novas demandas do mercado de trabalho.

A comissão de especialistas na área de Contabilidade foi composta pelos Professores Dr. Masayuki Nakagawa, da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – USP, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, da Universidade Federal de Brasília – UnB, Dra. Ilse Maria Beuren da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e pelo Dr. Paulo Schmidt, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – URFS.

3.2 Histórico das leis de diretrizes e bases da educação superior

As Leis de Diretrizes e Bases publicadas no Brasil até a presente data são em número de quatro: nº 4.024/61, nº 5.540/68, nº 5.692/71 e, por último, a Lei nº 9.394/96, de 20/12/96, que ainda permanece em vigor. Essas Leis tiveram e têm, como finalidade, estabelecer as Diretrizes e Bases para a educação nacional em todos os níveis. A Lei nº 9.394/96, em seu capítulo IV, estabelece a finalidade e a abrangência da Educação Superior no Brasil.

Com referência à finalidade da Lei de Diretrizes e Bases para a Educação Superior, alguns aspectos merecem ser destacados, pois incentivam a preocupação constante com o desenvolvimento da produção científica:

- a) estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;
- b) incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando ao desenvolvimento da ciência, da tecnologia e da criação e difusão da cultura e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;
- c) promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber por meio do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação.

A abrangência da Lei de Diretrizes e Bases para a Educação Superior contempla os cursos seqüenciais, de graduação, mestrado e doutorado.

Posteriormente, a aprovação da Lei de Diretrizes e Bases de 1996, Parecer nº 776/97 CES/CNE (CES – Câmara de Educação Superior; CNE - Conselho Nacional de Educação,

órgãos ligados ao Ministério da Educação), estabeleceu que as Diretrizes Curriculares Nacionais devem observar alguns princípios e objetivos, como seguem abaixo:

3.2.1 Princípios

- a) assegurar às instituições de ensino superior ampla liberdade na composição da carga horária a ser cumprida para a integralização dos currículos, assim como na especificação das unidades de estudos a serem ministradas;
- b) indicar os temas ou campos de estudo e demais experiências de ensino-aprendizagem que irão compor os currículos, evitando ao máximo a fixação de conteúdos específicos com cargas horárias pré-determinadas, as quais não poderão exceder 50,00% da carga horária total dos cursos;
- c) evitar o prolongamento desnecessário da duração dos cursos de graduação;
- d) incentivar uma sólida formação geral, necessária para que o futuro graduado possa vir a superar os desafios de renovadas condições de exercício profissional e de produção do conhecimento, permitindo variados tipos de formação e habilitações diferenciadas em um mesmo programa;
- e) estimular práticas de estudo independente, visando a uma progressiva autonomia profissional e intelectual do aluno;
- f) encorajar o aproveitamento do conhecimento, das habilidades e competências adquiridas fora do ambiente escolar, inclusive as que se referiram à experiência profissional julgada relevante para a área de formação considerada;
- g) fortalecer a articulação da teoria com a prática, valorizando a pesquisa individual e coletiva, assim como os estágios e a participação em atividades de extensão, os quais poderão ser incluídos como parte da carga horária;
- h) incluir orientações para a condução de avaliações periódicas que utilizem instrumentos variados e sirvam para informar a docentes e a discentes acerca do desenvolvimento das atividades didáticas.

3.2.2 Objetivos e metas

- a) conferir maior autonomia às IES (Instituições de Ensino Superior) na definição dos currículos de seus cursos, a partir da explicitação das competências e das habilidades que se deseja desenvolver, por meio da organização de um modelo pedagógico capaz de adaptar-se à dinâmica das demandas da sociedade, em que a graduação passa a constituir-se em uma etapa de formação inicial no processo contínuo de educação permanente;
- b) propor uma carga horária mínima em horas que permita a flexibilização do tempo de duração do curso de acordo com a disponibilidade e esforço do aluno;
- c) otimizar a estruturação modular dos cursos com vistas a permitir um melhor aproveitamento dos conteúdos ministrados, bem como a ampliação da diversidade da organização de cursos, integrando a oferta de cursos sequenciais, previstos no inciso I do artigo 44 da LDB;
- d) contemplar orientações para as atividades de estágio e demais atividades que integrem o saber acadêmico à prática profissional, incentivando o reconhecimento de habilidades e competências adquiridas fora do ambiente escolar;
- e) contribuir para a inovação e a qualidade do projeto pedagógico do ensino de graduação, norteados os instrumentos de avaliação.

É possível perceber que as Diretrizes básicas estabelecidas pela Secretaria de Educação Superior objetivam evidenciar que as instituições de ensino superior têm autonomia para estabelecer ou fixar os currículos de seus cursos de graduação. Isso se aplica também, e evidentemente, aos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Em termos de legislação, o Parecer nº CES/CNE 146/2002 (CES – Câmara de Educação Superior; CNE - Conselho Nacional de Educação, órgãos ligados ao Ministério da Educação) trata das Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Direito, Ciências Econômicas, Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança, Teatro e Design. Porém, neste trabalho, serão destacadas as diretrizes relacionadas, exclusivamente, ao **Curso de Graduação em Ciências Contábeis**.

3.2.3 Perfil desejado do formando

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica e instrumental, articulada com outros ramos do saber e, portanto, com outros profissionais, evidenciando o domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinares.

3.2.4 Competências e habilidades

Quanto às competências e habilidades, os bacharéis em Ciências Contábeis deverão ser capazes de:

- a) utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem próprias das Ciências Contábeis e Atuariais;
- b) demonstrar uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- c) elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- d) aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- e) desenvolver, com motivação e por meio de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares, para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- f) exercer suas funções com expressivo domínio das funções contábeis e atuariais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento da sua responsabilidade quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas da sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- g) desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;

- h) exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas por meio da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

3.2.5 Conteúdos curriculares

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que atendam aos seguintes eixos interligados de formação:

- I - Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
 - II – Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, além de suas relações com a Atuária, Auditoria, Controladoria e suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
 - III – Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos e Prática em Laboratório de Informática, utilizando softwares atualizados para Contabilidade.
- (BRASIL, 2004)

Segundo o Parecer nº 146/02:

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional nº 4.024/61, em seu art. 9º, posteriormente também a Lei de Reforma Universitária nº 5.540/68, no art. 26, estabeleciam que ao então Conselho Federal de Educação incumbia a fixação dos currículos mínimos dos cursos de graduação, válidos para todo o País. O modelo de currículos mínimos implicava elevado detalhamento de disciplinas e cargas horárias, a serem obrigatoriamente cumpridas, sob pena de não ser reconhecido o curso, ou até não ser autorizado quando de sua proposição, o que inibia as instituições de inovar projetos pedagógicos, na concepção dos cursos existentes, para atenderem às exigências de diferentes ordens. Os currículos mínimos profissionalizantes se constituíam numa exigência para uma suposta igualdade entre os profissionais de diferentes instituições, quando obtivessem os seus respectivos diplomas, com direito de exercer a profissão, por isto que se caracterizavam pela rigidez na sua configuração formal, verdadeira “grade curricular” dentro da qual os alunos deveriam estar aprisionados, submetidos até aos mesmos conteúdos previamente detalhados e obrigatoriamente repassados, independentemente de contextualização, com a visível redução da liberdade de as instituições organizarem seus cursos de acordo com o projeto pedagógico específico ou de mudarem essas atividades curriculares e seus conteúdos segundo as novas exigências da ciência, da tecnologia e do meio.

É a liberdade de estabelecer e de fixar os currículos para os cursos de Ciências Contábeis que pode explicar a diferença encontrada nas grades curriculares das instituições de ensino superior, como poderá ser observado no item 4.6.1.

3.3 Projeto político pedagógico

A Lei Federal nº 9.394/96, que estabeleceu as Diretrizes e Bases da Educação Nacional vigente, atribuiu ao estabelecimento de ensino a competência de elaborar o seu Projeto Político Pedagógico. O uso dessa competência faz com que os princípios da autonomia e da flexibilidade pedagógica de cada estabelecimento realizem-se na prática.

Um Projeto Político Pedagógico reflete as intenções, os objetivos e o desejo de uma instituição de ensino, que pode, por exemplo, ter a intenção de contribuir para a construção de valores sociais, de integrar-se à comunidade, perpetuar um sonho e estar em constante evolução. Ou pode, por outro lado, restringir-se apenas a um agente formador de profissionais técnicos.

A definição do Projeto Político Pedagógico esclarece os caminhos que serão trilhados pela instituição de ensino e que, de certa forma, definem a sua visão sobre o sistema de ensino ou de que forma ela está comprometida com ele.

Esses caminhos ou diferentes visões são divididos por Veiga (2001, pp. 46 e 55), em “projeto-pedagógico do ponto de vista estratégico-empresarial e projeto político-pedagógico do ponto de vista emancipador”.

Sob o ponto de vista estratégico-empresarial, Veiga (2001, p. 47) diz que “essa alternativa de gestão do tipo empresarial, centrada no serviço ao cliente, em que se funda a concepção do plano de desenvolvimento da escola, mais conhecido por PDE, opera com base em quatro grandes separações do trabalho: o pensamento separado da ação; o estratégico separado do operacional; os pensadores separados dos concretizadores; os estrategistas separados das estratégias”.

Pode-se dizer ainda que o Projeto Político Pedagógico é um conjunto de diretrizes que articulam um curso. Estão contempladas no projeto do perfil profissional do egresso de acordo com o ambiente no qual está inserido, com a metodologia utilizada, com os conteúdos

abordados, com os recursos didáticos, com a forma de avaliação e com todos os esforços necessários para caracterizar a identidade.

Com referência ao perfil profissional do egresso, ele é ditado pelo mercado de trabalho que absorvera este profissional. Nos cursos de Contabilidade situados em grandes centros urbanos, o profissional conhecerá instituições financeiras, seguradoras, previdência privada e indústrias. No interior, serão valorizados conteúdos como Contabilidade Agropecuária e Cooperativa e, na capital do país, a Contabilidade Pública predomina.

Um Projeto Político Pedagógico inicia-se com uma proposta: se um curso está surgindo ou remodelando-se é porque pretende suprir necessidades detectadas no mercado profissional ou demanda reprimida de alunos buscando um determinado perfil profissional.

No conteúdo do projeto, deve constar o perfil do egresso que se deseja formar e quais as razões para formá-lo com as características propostas. Constam também no Projeto Político Pedagógico o número de vagas oferecidas, o critério para ingresso na instituição, a avaliação do aluno e seu progresso no curso, o cumprimento do programa e a diplomação.

A estrutura curricular do curso discorre sobre quais disciplinas serão ministradas, que podem ser obrigatórias ou optativas. As disciplinas optativas permitem ao aluno direcionar seus conhecimentos para seus interesses pessoais, mas exige que a instituição apresente uma estrutura que comporte tal especialização. As instituições podem deparar-se com limites (físicos ou financeiros, por exemplo) que restrinjam uma ampla oferta de disciplinas.

Ainda na estrutura curricular, são definidas as disciplinas a serem cursadas em cada período letivo, que pode ser semestral ou anual, o número mínimo e máximo de disciplinas a serem cursadas por período letivo, a carga horária destinada a oficinas e laboratórios, estágios supervisionados e empresas juniores.

O dimensionamento da carga horária do curso também faz parte do Projeto Político Pedagógico: discorre sobre o período e frequência em que as aulas serão ministradas.

Seguem as ementas das disciplinas, a justificativa da existência da disciplina no curso e a bibliografia necessária.

Outros itens poderão fazer parte integrante de um Projeto Político Pedagógico. Cada curso possui peculiaridades que só serão esclarecidas de acordo com o seu próprio projeto.

3.3.1 Planejamento de currículos

Não importa a área ou campo de atuação, antes de ser iniciado qualquer projeto, seja ele de qualquer natureza, é preciso preparar um planejamento adequado para que os objetivos propostos sejam atendidos.

Por isso, antes de discorrer sobre planejamento de currículos, é importante conceituar as palavras planejamento e currículos, para homogeneizar o entendimento do que será desenvolvido mais adiante. Para Carvalho (1976, p.14), “o planejamento envolve quatro elementos necessários e suficientes para a sua compreensão: processo, eficiência, prazo e metas”.

Utilizando os elementos propostos por Carvalho, é possível associá-los ao sistema de ensino e depreender que o planejamento educacional é um processo sistêmico, que visa a atribuir eficiência às atividades de ensino desenvolvidas em um ambiente educacional, com prazos a serem atingidos, os quais devem estar compatibilizados com as metas estabelecidas no início do ano escolar.

O planejamento ligado ao ensino pode ser dividido em três estágios: um mais amplo, definido como planejamento macro, podendo ser chamado planejamento educacional, que pode ser também identificado ou associado ao planejamento estratégico, muito utilizado no ambiente empresarial.

O segundo estágio pode ser definido planejamento micro, podendo ser chamado planejamento curricular, que também tem no ambiente empresarial um par, o conhecido planejamento tático.

Por fim, o terceiro estágio, que pode ser definido planejamento operacional, podendo ser chamado planejamento de ensino.

3.3.2 Planejamento educacional

O planejamento educacional insere-se em um campo de maior amplitude, já que é responsável por prever e reger o funcionamento do sistema educacional como um todo. Ademais, está a cargo do Ministério da Educação e Cultura, juntamente com o Conselho Nacional de Educação, isso no âmbito federal, e suportado pelos Conselhos Estaduais e Municipais de Educação.

3.3.3 Planejamento curricular

O planejamento curricular insere-se em um campo mais restrito, ou seja, o de uma instituição de ensino.

Para Gil (1997, p.34), sua função é concretizar os planos elaborados em nível imediatamente superior, ou seja, do planejamento educacional, considerando a realidade em que está inserido.

Como o planejamento curricular está circunscrito no âmbito de uma instituição de ensino, sua essência é de natureza multidisciplinar, pois envolve todos aqueles que fazem parte de uma instituição de ensino, não apenas seu corpo diretivo.

Apesar de o planejamento curricular poder ser desenvolvido pela própria instituição de ensino, isso não o torna uma tarefa das mais simples, pelo contrário, constitui-se em tarefa das mais complexas, já que requer uma carga de discussão e de abrangência muito grande. Além disso, tal planejamento deve passar por um processo permanente de revisão, procurando adequá-lo à realidade atual, às necessidades da sua comunidade e do mercado como um todo, porém sempre alinhado aos propósitos e objetivos da instituição de ensino.

O planejamento curricular é uma prerrogativa interna das instituições de ensino, que pode ser alterada, construída e melhorada à medida que a instituição perceber que é necessário adequá-lo para atender ao seu Projeto Político Pedagógico.

3.3.4 Currículo

Segundo Oschs apud Lewy (1974) “Este termo é freqüentemente usado para designar igualmente o programa de uma determinada matéria e de uma determinada série, o programa de uma dada matéria para um ciclo inteiro de estudos ou o programa total de diferentes matérias para um ciclo inteiro ou mesmo para todos os ciclos. Além disso, o termo “currículo” é algumas vezes usado num sentido mais amplo para abranger as várias atividades educacionais por meio das quais o conteúdo é transmitido, assim como os materiais usados e os métodos empregados.”

Algumas instituições, como as Faculdades Radial, têm procurado, há algum tempo, instituir o currículo por competência, que pressupõe que o curso seja estruturado a partir das competências e habilidades que o aluno deverá desenvolver até o final do curso.

Entende-se como competência profissional a capacidade de mobilizar, de colocar em ação e de articular conhecimentos, habilidades, valores e atitudes, a fim de obter, de forma eficiente e eficaz, os resultados almejados. Como habilidade, entende-se os processos mentais desenvolvidos, articulados pessoalmente, a fim de alcançar cada competência profissional requerida. Significa que, para uma única competência, por vezes devem ser mobilizadas muitas habilidades (cognitivas, psicomotoras, sócio-afetivas).

3.3.5 Planejamento de ensino

O planejamento de ensino envolve o corpo docente de uma instituição de ensino e, por isso, fundamenta-se e desenvolve-se basicamente a partir da atuação do professor na sua relação com os alunos. Neste trabalho, o foco de concentração é nesse planejamento, especificamente na relação com os alunos dos cursos de Ciências Contábeis.

Como todo professor, o professor de ensino superior tem uma função importante no planejamento de ensino, juntamente com a coordenação do Curso de Ciências Contábeis: estabelecer o conteúdo programático, as estratégias, os recursos a serem utilizados e os critérios de avaliação, procurando sempre convergir os esforços para atingir não só os objetivos propostos para a disciplina, mas também para o curso como um todo.

Para identificar de forma mais clara e para melhor exemplificar o processo de planejamento, destaca-se abaixo, na forma de uma pirâmide, as três vertentes mais importantes, inter-relacionadas com os termos usados no ambiente empresarial quando se fala de planejamento:

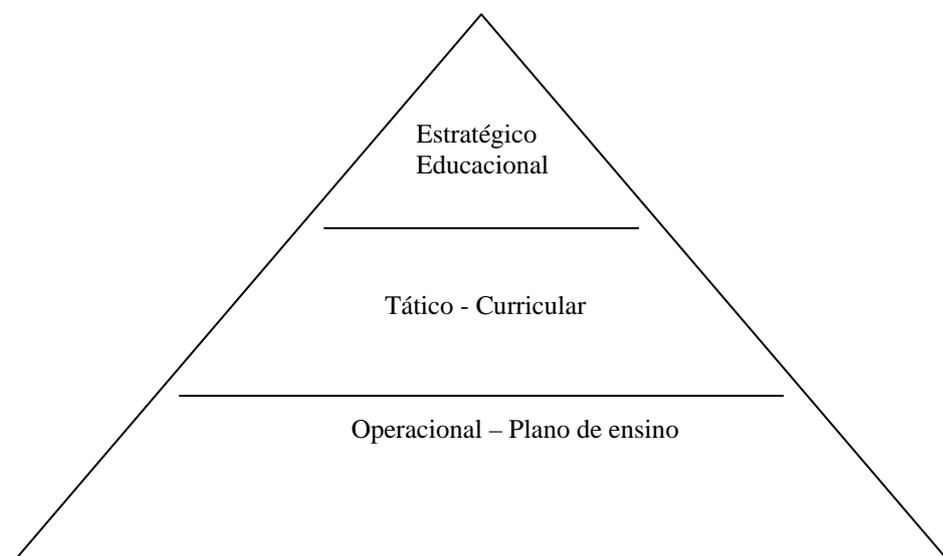


Figura 1: Pirâmide do planejamento empresarial e educacional

Fonte: Autor

3.3.6 Plano de ensino

Na visão de Abreu (1980, p.16), “um plano de ensino é uma organização seqüencial de decisões sobre a ação do professor, visando influenciar o processo de aprendizagem dos alunos, para que seja mais eficiente; um plano deve ser claro e completo, mas flexível em função de *feedbacks* advindos da sua própria concretização”.

Nesse sentido, o plano de ensino deve considerar aspectos importantes, como a participação do aluno, o ambiente em sala de aula, as atividades que serão desenvolvidas e quais as formas de avaliação.

4 A DISCIPLINA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Este capítulo pretende destacar a importância da Contabilidade de Custos para as organizações empresariais, visando a propor uma reflexão sobre a construção dos conteúdos programáticos das disciplinas de Custos ministradas nas instituições de ensino. Primeiramente, será feito um breve histórico da Contabilidade de Custos, evidenciando a sua origem e os seus objetivos, especificando as atribuições dos Contabilistas em relação à área de custos.

Posteriormente, serão desenvolvidos o mapeamento e a análise dos conteúdos programáticos obtidos junto às instituições de ensino, o mapeamento e a análise dos sumários dos livros e a análise dos conteúdos programáticos ministrados nas instituições de ensino, em relação ao conteúdo programático estipulado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Por fim, segue a proposição de um novo conteúdo programático.

4.1 Origens da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos é uma ramificação, uma evolução da Contabilidade Financeira, que tem como marco importante o advento da Revolução Industrial, pois foi a partir daí que cresceu a necessidade de informação sobre quais eram os custos de produção, ou quais eram os custos a serem atribuídos à avaliação dos estoques, e como obtê-los.

Para Martins (2003, p.19), “Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

É dessa época que se originou a forma clássica de apuração do custo das mercadorias, conhecida atualmente como:

Estoques Iniciais

- Compras (+)
- Estoques Finais (-)
- Custo das Mercadorias Vendidas (=)

Conforme Bongiovanni (2002, p.68):

A origem da Contabilidade de Custos acompanha o desenvolvimento da administração científica. Nos Estados Unidos, a história econômica registra que a aparição do custeio pleno pode ter ocorrido nos anos 1880, quando engenheiros mecânicos contemporâneos de Frederick W. Taylor, tido como o principal nome da administração científica, envolviam-se com o aperfeiçoamento da eficiência dos processos industriais.

A Revolução Industrial mudou os modos de produção, que passaram de uma produção doméstica para fábricas movidas por energia. Por essa razão, pode-se dizer que a Contabilidade de Custos desenvolveu-se em ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização.

4.2 Objetivos da Contabilidade de Custos

Segundo Horngren (1986, p. 21-22):

A contabilidade de custos serve a três objetivos principais: fornecer relatórios internos à administração para planejamento e controle de operações rotineiras, fornecer relatórios internos à administração para a tomada de decisões e custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros.

Da afirmação acima, pode-se inferir que a Contabilidade de Custos, em face da sua importância, começa a expandir-se, bem como abre caminho para o surgimento de uma nova ramificação dentro da Contabilidade, já que deixa de avaliar e apurar custos para fornecer informações à administração para a tomada de decisões.

Na opinião de Perez Jr., Oliveira e Costa (2001, p.29-30), de forma geral, a Contabilidade de Custos tem por objetivos principais:

- a) apuração do custo dos produtos e dos departamentos;
- b) atendimento de exigências contábeis;
- c) atendimento de exigências fiscais;
- d) controle dos custos de produção;
- e) melhoria de processos e eliminação de desperdícios;
- f) auxílio na tomada de decisões gerenciais;
- g) otimização de resultados.

No que diz respeito à finalidade da Contabilidade de Custos, para Megliorini (2001, p.2):

[...] também auxilia na solução de problemas relacionados ao preço de venda, à contribuição de cada produto ou linha de produtos para o lucro da empresa, ao preço mínimo de determinado produto em situações especiais, ao nível mínimo de atividade em que o negócio passa a ser viável, a outros problemas especiais.

Para Marion (2003, p.27), a “Contabilidade de Custos está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados pela empresa”.

Dos objetivos destacados acima, pode-se observar três aspectos importantes, que denotam a relevância da Contabilidade de Custos. O primeiro diz respeito a seu objetivo central, que consiste na apuração, distribuição e análise das variações dos custos. O segundo diz respeito à atenção que deve ser dada às exigências fiscais para, dentre outras coisas, evitar custos adicionais para as empresas. O terceiro aspecto está ligado à função gerencial da Contabilidade, que consiste em fornecer informações que auxiliem o processo decisório.

4.3 Atribuições dos contadores relacionadas à área de custos

Em 1983, foi editada a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, denominada Resolução CFC nº 560/83, que foi posteriormente alterada pela Resolução CFC nº 898/01, vigente até a presente data, e que estabelece, em seu Capítulo I, quais são as atribuições privativas dos Contabilistas.

Dentre as atribuições privativas dos Contabilistas, destacam-se, no artigo 3º da Resolução CFC nº 560/83, os itens 18, 19 e 21, que se relacionam com a Contabilidade de Custos:

- 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;
- 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;

- 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;

Das atribuições supra citadas, pode-se inferir que uma das preocupações da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade foi sinalizar para a sociedade que o profissional contábil deveria estar preparado para desenvolver suas funções em qualquer sistema ou concepção. Nesse ponto, acrescenta-se que este também deveria estar preparado para desenvolver suas funções em qualquer atividade, seja ela industrial, comercial ou de serviços, com suas diversas ramificações.

Vale destacar que as ações do Conselho Federal de Contabilidade, amparadas nos termos da legislação em vigor, têm, como finalidade:

- a) orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal, além de,
- b) representar os CRC's e, sob a forma de Conselho Especial de Tomada de Contas, examinar e julgar as contas do CFC, organizadas e prestadas por seu Presidente.

4.4 Análise dos conteúdos programáticos da disciplina Contabilidade de Custos

Com o intuito de identificar e analisar qual conteúdo programático tem sido aplicado nas disciplinas de Contabilidade de Custos pelas instituições de ensino superior que oferecem o curso de Ciências Contábeis na Cidade de São Paulo, procurou-se reproduzir os temas respeitando suas denominações originais, objetivando evitar a repetição de temas semelhantes. Em alguns casos, foi efetuado um agrupamento dos temas, porém sem descaracterizar sua nomenclatura original.

Os temas estão apresentados em ordem decrescente, considerando-se aqueles que aparecem na maioria das instituições de ensino, cuja carga horária varia de 76 a 200 horas aula, distribuídas em dois semestres, sendo que em 3 instituições a disciplina de custos é adotada em apenas 1 semestre, representando 15,79% da amostra.

Destaca-se também, que 6 instituições de ensino, representando 31,58% da amostra, não indicaram no seu plano de aulas e a carga horária da disciplina, enquanto que 13 instituições de ensino, representando 68,42%, têm a carga horária distribuída da seguinte forma:

Item	Carga horária das IES pesquisadas	Número de IES com a respectiva carga horária	Percentual de IES com a respectiva carga horária
1	200h/a	1	5,26
2	160h/a	5	26,32
3	144h/a	2	10,53
4	136h/a	1	5,26
5	126h/a	1	5,26
6	80h/a	2	10,53
7	76h/a	1	5,26

Quadro 5 : Carga horária das disciplinas Contabilidade de Custos

Fonte: Plano de aulas das instituições pesquisadas

Para evitar dúvidas de interpretação quanto ao agrupamento, logo após a tabulação dos temas, esclarece-se quantos foram abordados e quais instituições consideraram o tema agrupado.

4.4.1 Mapeamento do conteúdo programático da disciplina Contabilidade de Custos

Com o objetivo de demonstrar a distribuição dos temas ministrados nas disciplinas de Contabilidade de Custos e qual o perfil dos assuntos abordados na maioria das instituições de ensino que oferecem o curso de Ciências Contábeis, consolidou-se, na tabela abaixo, a indicação dos temas, que totalizam 49, bem como sua distribuição em números absolutos e percentualmente.

A tabela é composta de 4 colunas, as quais têm os seguintes significados:

- coluna 1: indica a seqüência numérica dos temas;
- coluna 2: indica a descrição da terminologia identificada nos conteúdos programáticos na disciplina Contabilidade de Custos;
- coluna 3: indica o número de instituições de ensino que contemplam os mesmos conteúdos programáticos descritos na coluna 2;
- coluna 4: indica o percentual de instituições de ensino que adotam os mesmos conteúdos programáticos descritos na coluna 2.

Item	Temas identificados nos conteúdos programáticos na disciplina de Contabilidade de Custos	Nº IES que adotam os temas	Percentual de IES que adotam os temas
1	Apuração de custos por departamento: centro de custos, rateio dos custos indiretos, critérios de rateio, método “RKW”	19	100,00
2	Mão de Obra Direta e suas Variações	16	84,21
3	Terminologia aplicada à Contabilidade de Custos: Custo, Gasto, Despesa, Perda, Custo Primário, Custo de Transformação.	15	78,95
4	Sistemas de apuração de Custos: por departamento, por processo (série / continua), por encomenda (por ordem), custos conjuntos	15	78,95
5	Material Direto e suas Variações	15	78,95
6	Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável	15	78,95
7	Relação de Custo x Volume x Lucro	14	73,68
8	Identificação / Classificação dos custos: Custos fixos, variáveis, diretos e indiretos	14	73,68
9	Introdução / Objetivo / Noções e Importância da Contabilidade de Custos, diferenças da Contabilidade Financeira e Gerencial.	14	73,68
10	Custo Padrão	14	73,68
11	Margem de Contribuição	12	63,16
12	Formação de Preço de Venda e suas influências	11	57,89
13	Esquema básico de custos: separação entre custos e despesas	10	52,63
14	Da Contabilidade de Custos a Contabilidade Gerencial	10	52,63
15	Custos Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing)	9	47,37
16	Aspectos fiscais e tributários da avaliação dos estoques	9	47,37
17	Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados a Custos	7	36,84
18	Métodos de avaliação de estoques: Média ponderada, Peps, Ueps	6	31,58
19	Perdas, Subprodutos e Sucatas, Co-produtos	6	31,58
20	Análise de custos / despesas com a DRE e lucratividade	4	21,05
21	Implantação de sistemas de custos	4	21,05
22	Custos para avaliação, controle e tomada de decisões: comprar x fabricar	4	21,05
23	Custo Integrado e coordenado com a contabilidade	4	21,05
24	Teoria das Restrições	3	15,79
25	Sunk Costs (custos perdidos) e imputados	3	15,79
26	Demonstrativo de resultados da Indústria	3	15,79
27	Target Cost	2	10,53
28	Margem de Contribuição x Ponto de Equilíbrio	2	10,53
29	Análise da variabilidade dos custos	2	10,53
30	Gestão Estratégica Custos	2	10,53
31	Custos para planejamento e controle	2	10,53
32	Inventário Periódico / Permanente	2	10,53

33	Diferenças entre empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços	2	10,53
34	Revisão da Contabilidade Introdutória	1	5,26
35	Ponto de Pedido Giro de Estoques	1	5,26
36	Plano de Contas das Empresas Industriais	1	5,26
37	Planejamento e Teoria da Decisão: introdução ao planejamento, premissas estratégicas, recursos envolvidos	1	5,26
38	Life-Cycle Costing (Custeamento por ciclo de vida)	1	5,26
39	Fundamentos do sistema GECON	1	5,26
40	Orçamento	1	5,26
41	Custos Controláveis e Custos Estimados	1	5,26
42	Custo de oportunidade	1	5,26
43	Custo da Qualidade	1	5,26
44	Margem de contribuição e Retorno sobre o investimento	1	5,26
45	A curva ABC para gerenciamento de estoques	1	5,26
46	Informatização de planilha de custos	1	5,26
47	Fórmulas de apuração de custos	1	5,26
48	Análise de Custos na Margem de Retorno Operacional	1	5,26
49	A moderna contabilidade de custos em empresa não industriais	1	5,26

Quadro 6: Conteúdos Programáticos das disciplinas de Contabilidade de Custos

Fonte: Conteúdo programático das instituições de ensino pesquisadas

Pela distribuição dos temas supra listados, pode-se perceber a ocorrência de alguns extremos: enquanto que apenas 1 tema é adotado por 100,00% das instituições de ensino, 35,42% dos temas são adotados por 17 instituições diferentes e apenas 4 temas são adotados por 15 instituições, representando 78,95% da amostra, indicando que não há um consenso sobre quais temas devem ser abordados na disciplina Contabilidade de Custos.

Dos 49 temas supra listados, 15 temas, representando 30,61% do total de temas, são ministrados em mais de 50,00% das instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa.

Outro aspecto que corrobora a conclusão de que não há consenso entre os temas abordados está relacionado com o fato de que 34 temas, representando 69,39% do total de temas, são ministrados por menos de 50,00% das instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa.

A elaboração da tabela teve como objetivo evidenciar que não há consenso entre os temas trabalhados na disciplina Contabilidade de Custos, pois do total de 49 temas constantes na tabela acima, pode-se identificar que apenas 14 temas são abordados em mais de 50,00% das instituições de ensino.

Das informações da tabela acima, pode-se observar também que apenas 2 instituições de ensino fazem referência às diferenças entre as empresas industriais e as empresas do setor de serviços.

Ademais, observa-se que, dos conteúdos analisados, nenhum aborda os custos ligados, por exemplo, à atividade hospitalar ou bancária, as quais têm uma participação importante na economia paulistana e brasileira.

A importância da gestão de custos para a atividade bancária também é destacada por Fernandes (1991, p.23), ao dizer que “para que a gestão dos custos bancários seja eficaz, deve-se conhecer e considerar as características próprias de tais custos”.

Ainda segundo Fernandes (1991, p.3), “existem evidências de que a atividade bancária no Brasil carece de um adequado sistema de custos para a condução de seus negócios”.

É compreensível que temas específicos como, por exemplo, custos relacionado à atividade bancária, agropecuária, da saúde, do turismo, não sejam contemplados nos conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade de Custos, em função de a carga horária não ser suficiente para abranger os temas de caráter geral.

Como alternativa para a abordagem dos temas supra mencionados, as instituições de ensino poderiam oferecê-los como disciplinas optativas e de acordo com a realidade econômica de cada local.

A Contabilidade de Custos voltada para agropecuária ou para o agronegócio, por exemplo, tem uma importância maior para as pessoas que vivem em regiões onde predomina a atividade rural do que para as pessoas que vivem nos grandes centros urbanos.

4.5 Detalhamento de temas específicos da disciplina Contabilidade de Custos

Este tópico destina-se a permitir uma melhor compreensão dos temas tabulados, já que muito dos temas analisados diferenciam-se dos demais por serem muito abrangentes e, se analisados isoladamente, podem levar a uma interpretação não adequada.

Em decorrência disso, estão destacados abaixo os temas identificados como mais abrangentes, e que, em alguns casos, têm uma dimensão incompatível com o tema principal,

como observa-se abaixo pelo detalhamento dos temas que fazem parte dos conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade de Custos.

Nos temas detalhados abaixo, usa-se a expressão tema principal e tema secundário que, neste trabalho tem o seguinte significado:

- tema principal: é o tema indicado no conteúdo programático e que consta na tabela acima;
- tema secundário: é o tema que compõe o tema principal, que dá a abrangência do tema tratado pela instituição de ensino, ou seja, é o detalhamento do tema principal.

4.5.1 Tema: Introdução à Contabilidade de Custos

Dos temas listados no item 4.5.1, o item Introdução /Objetivo /Noções e Importância da disciplina de Contabilidade de Custos destaca-se por ser ministrado em 73,68% das instituições de ensino e por abranger 63,64% dos temas abordados pelas instituições que fizeram parte deste trabalho. Tais temas, extraídos dos respectivos planos de aula, encontram-se listados na tabela abaixo:

Item	Descrição dos Temas	Nº de IES que adotam os mesmos temas	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Introdução / Objetivo da Contabilidade de Custos	07	36,84
2	As diferenças entre a Contabilidade de Custos, Financeira e a Gerencial	07	36,84
3	Terminologia contábil aplicada a Custos	5	26,32
4	Princípios contábeis aplicados a Custos	3	15,79
5	Importância da Contabilidade de Custos	2	10,53
6	A função do contador de Custos	1	5,26
7	Uso da Contabilidade de Custos	1	5,26
8	Objetivo dos controles de Custos	1	5,26
9	Objetivo da apuração do Custo de produção	1	5,26
10	Sistemas de Custos - quantificações físicas e custos benéficos	1	5,26
11	Implantação de Sistemas de Custos	1	5,26
12	Implantação de Custos	1	5,26
13	Princípios básicos da Contabilidade de Custo Industrial	1	5,26
14	A moderna Contabilidade de Custos em empresas não industriais	1	5,26
15	Composição das contas estoques e Custo dos produtos vendidos	1	5,26
16	Natureza dos gastos na empresas industriais	1	5,26
17	Variabilidade dos Custos e despesas	1	5,26
18	Custeio integral ou absorção	1	5,26
19	Comparação Custo industrial e do resultado entre as filosofias de custeio	1	5,26
20	Sistema de acumulação de Custos	1	5,26
21	Custos reais e pré-determinados	1	5,26
22	Departamentalização	1	5,26
23	Critérios de rateio	1	5,26
24	Custeio direto ou variável	1	5,26
25	Critérios de avaliação de estoques	1	5,26
26	Custeio por absorção - implicações fiscais	1	5,26
27	Integração da Contabilidade de Custos à Contabilidade Geral	1	5,26
28	O conceito de Custos nas organizações de prestações de serviços, nas empresas comerciais e na indústria.	1	5,26

Quadro 7: Detalhamento do tema Introdução a disciplina de Contabilidade de Custos

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Pela diversidade dos temas supra descritos, observa-se que não há clareza em relação aos pontos que devem ser trabalhados no tópico Introdução à Contabilidade de Custos para que este esteja dentro dos limites do que vem a ser uma noção, uma idéia geral, dos seus

objetivos, ou seja, uma introdução. Um exemplo do que não seria uma introdução: alguns temas, como Implantação de Sistemas de Custos e A Moderna Contabilidade de Custos em empresa não industrial, poderiam estar em um tópico intermediário, não básico.

Outro indicativo da grande abrangência do tema Introdução à Contabilidade de Custos está na diversificação dos temas abordados pelas instituições de ensino: dos 28 temas, apenas 17,86% são ministrados por mais de duas instituições.

Outro aspecto que se pode destacar diz respeito à limitação de alguns temas, como por exemplo, o tema: O Contador de Custos, que traz consigo uma característica restritiva, diferentemente do que o mercado de trabalho atualmente procura, ou seja, um profissional com conhecimentos e competências abrangentes; com um perfil generalista.

4.5.2 Tema: Identificação /classificação dos custos

Com referência ao tema Identificação /Classificação dos Custos, ministrado por 78,95% das instituições de ensino, listadas no quadro 6 e na tabela 4.4.1 do ANEXO C, e baseando-se nos respectivos planos de aulas, estes contemplavam os seguintes assuntos:

Item	Descrição dos Temas	Nº IES que adotam os mesmos temas	Percentual de IES que adotam os mesmo temas
1	custos fixos e variáveis	10	52,63
2	custos diretos e indiretos	09	47,37
3	demonstração de resultados da indústria	03	15,79
4	outras nomenclaturas, que correspondem a custos primários e de transformação	03	15,79
5	custos de materiais e de materiais em estoques	01	5,26
6	mão-de-obra	01	5,26
7	gastos gerais de fabricação	01	5,26
8	produtos em elaboração e produtos acabados	01	5,26
9	custos de produção: período, da produção acabada e do produto vendido	01	5,26

Quadro 8: Detalhamento do tema introdução / classificação de custos

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

O tema Identificação e Classificação de Custos é um tema que apareceu em 52,63% das instituições de ensino e, basicamente, foi tratado por todas com a mesma abordagem, a qual abrange os custos fixos, variável, custos diretos e indiretos. Apenas a

Faculdade de Educação e Ciências Gerenciais de São Paulo – UNOPEC tem uma composição que se diferencia das demais, em função da maior abrangência que foi dada ao item, tomando como base as informações contidas no respectivo plano de aulas.

4.5.3 Tema: Relações /análise do custo x volume x lucro

Com referência ao item Relações/ Análise do Custo x Volume x Lucro, ministrado por 73,68% das instituições de ensino listadas no ANEXO A, e baseando-se nos respectivos planos de aulas, estes contemplavam os seguintes temas:

Item	Descrição dos Temas	Nº IES que adotam os mesmos temas	Percentual de IES que adotam os mesmo temas
1	ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro	10	52,63
2	Margem de segurança e alavancagem operacional	7	36,84
3	análise da relação custo x volume x lucro	4	21,05
4	custos e despesas fixas e variáveis	2	10,53
5	Conceito de margem de contribuição	1	5,26
6	formação de preço de venda e suas influências	1	5,26

Quadro 9: Detalhamento do tema Relações /Análise do Custo x Volume x Lucro

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Em relação a esse tema, há uma convergência das instituições de ensino para o entendimento dos itens que devem fazer parte da abordagem que trata da relação Custo x Volume x Lucro, exceção feita ao tema Formação de preço de venda e suas influências, o qual entende-se estaria mais adequado se fizesse parte do tema Formação do preço de venda.

Embora mais de 70,00% das instituições de ensino entendam que esse tema deva fazer parte do conteúdo programático da disciplina de Contabilidade de Custos, há dois temas que se destacam: Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição.

4.5.4 Tema: Apuração dos custos por departamento /critério de rateio

Com referência ao tema apuração dos custos por departamento, ministrado por 100,00% das instituições de ensino pesquisadas, e tendo como base os respectivos planos de aulas, seguem os assuntos contemplados na disciplina de contabilidade de custos:

Item	Descrição dos Temas	Nº IES que adotam os mesmos temas	Percentual de IES que adotam os mesmos temas
1	critério de rateio de custo por departamento	13	68,42
2	o que é departamento e como se classifica	9	47,37
3	o uso / aplicação / apropriação dos CIF aplicados durante o exercício	8	42,11
4	classificação de departamentos por centro de custo	6	31,58
5	previsão da taxa de aplicação de CIF (custo indireto de fabricação)	5	26,32
6	contabilização / departamentalização dos CIF aplicados	4	21,05
7	custeio por departamentos de serviços e produtivos	2	10,53
8	análise dos critérios de rateio – custos comuns	2	10,53
9	a importância da consistência aos critérios	2	10,53
10	Método “RKW” distribuição de custos indiretos	1	5,26
11	aplicação do método dos pontos máximos e mínimos na separação de custos variáveis e semi-variáveis em custos fixos e custos variáveis	1	5,26
12	influência dos custos indiretos no resultado	1	5,26
13	a influência dos custos fixos e variáveis	1	5,26
14	conciliação entre custos e contabilidade financeira	1	5,26
15	a variação entre CIF aplicados e reais	1	5,26
16	a análise das variações entre CIF aplicados e reais	1	5,26
17	considerações sobre previsão de volume	1	5,26
18	a previsão das taxas de serviços	1	5,26
19	o esquema completo da contabilidade de custos	1	5,26
20	síntese do esquema básico completo	1	5,26
21	alocação dos custos: despesas administrativas, comerciais e financeiras	1	5,26
22	como atribuir custos às unidades departamentais e analisar os custos diretos dos departamentos e das unidades produzidas	1	5,26
23	Custeio por absorção	1	5,26

Quadro 10: Detalhamento do tema Apuração dos custos por departamento/ critério de rateio

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Nesse tópico, pode-se também observar que, apesar de abordado por todas as instituições tabuladas, apenas em relação ao assunto critério de rateio de custo por departamento houve convergência entre 13 das instituições de ensino. Os demais itens também estão fragmentados, havendo convergência em o que é departamento e como se classifica (9 instituições), e o uso/ aplicação/ apropriação dos CIF aplicados durante o exercício, (8 instituições).

4.6 Nomes atribuídos à disciplina Contabilidade de Custos

No decorrer da análise dos conteúdos programáticos, constatou-se que algumas instituições de ensino, apesar de adotarem conteúdos semelhantes, utilizam para as suas disciplinas uma denominação diferente da tradicional Contabilidade de Custos, utilizada por 6 das instituições, representando 31,58% das instituições de ensino pesquisadas. Como exemplos, pode-se citar as nomenclaturas Contabilidade e Análise de Custos, utilizada por 10 instituições, representando 52,63% das instituições de ensino pesquisadas, Controle e Gestão de Custos, Métodos de Custeio e Sistema de Custeio, utilizadas por uma instituição, representando 5,26% das instituições de ensino pesquisadas, Gerenciamento Estratégico de Custos, utilizada por uma instituição, representando 5,26% das instituições, Contabilidade Gerencial, utilizada por uma instituição, representando 5,26% das instituições, e Custos Empresariais, utilizada por uma instituição de ensino, representando também 5,26% das instituições de ensino pesquisadas.

As disciplinas Controle e Gestão de Custos, Métodos de Custeio e Sistema de Custeio são ministradas em uma única instituição e em dois semestres.

A disciplina Gerenciamento Estratégico de Custos é ministrada em um semestre, com carga horária de 68h/a (hora /aula).

Para entender a diversidade de nomenclaturas encontradas, é possível refletir sobre a manifestação de Koliver (1994, p.34):

[...] por conseguinte atinge também a área de custos. Nesta, os problemas não são menores do que no restante, como bem o ilustra a sua própria divisão em disciplinas, porquanto muitos currículos ainda apresentam a disciplina denominada análise de custos, como se análise não fosse atributo comum à área como um todo!

Ainda como decorrência da análise supra descrita, pode-se destacar que a instituição de ensino que adota a nomenclatura Contabilidade Gerencial tem seu conteúdo programático direcionado para a Contabilidade de Custos tradicional, ou seja, aquela cujo foco são os custos industriais, não abordando e não considerando nenhum tópico que aborde os custos voltados ao setor de serviços ou que aborde temas eminentemente ligados à Contabilidade Gerencial.

Pela figura abaixo, pode-se observar como estão distribuídas as nomenclaturas relacionadas à área de Custos:

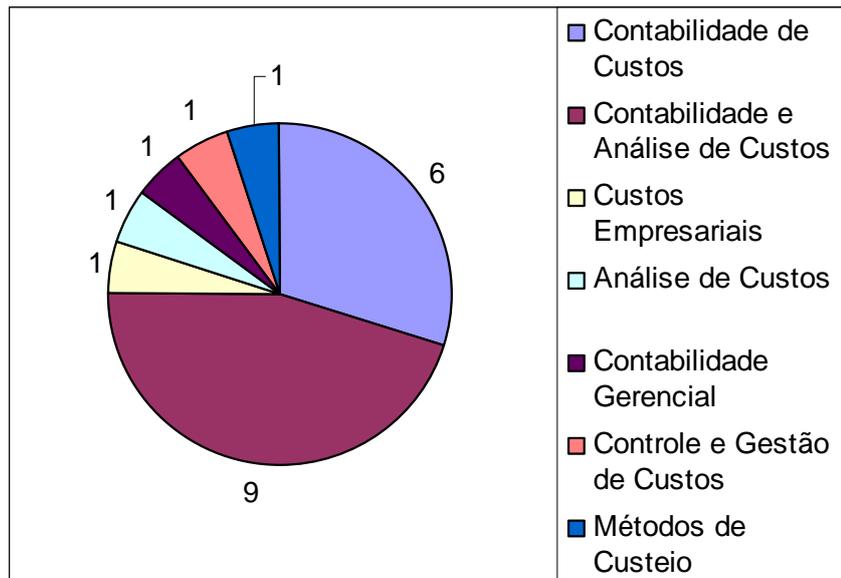


Gráfico 3: Nomenclatura das disciplinas Contabilidade de Custos

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Entende-se que somente a mudança de nome da disciplina não lhe confere uma condição diferenciada, se a modificação não estiver acompanhada de uma revisão do conteúdo programático e de sua adequação à realidade local e atual. Entretanto, observa-se que a modificação de nome da disciplina pode ser um primeiro passo para uma mudança **mais** profunda.

4.6.1 Reflexos das mudanças dos nomes das disciplinas

A ausência de um consenso por parte das instituições de ensino de Ciências Contábeis, localizadas na Cidade de São Paulo, na escolha ou utilização da nomenclatura das disciplinas relacionadas à área de Custo, pode ser interpretada como uma decorrência da liberdade que as instituições de ensino obtiveram após a publicação do Parecer nº CES/CNE 0146/2002, comentado no item 3.2. Esse Parecer possibilitou a flexibilização da escolha das nomenclaturas, do conteúdo programático, a distribuição do tempo útil previsto, definido em termos de carga horária, e a duração ou redução de duração do curso, objetivando criar um perfil profissional para que os graduados em Ciências Contábeis desenvolvessem o domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinares. Isso tudo é parte da filosofia contida na Lei de Diretrizes Curriculares Nacionais, aprovada pelo Parecer nº CES/CNE 776/97, que substituiu a filosofia dos currículos mínimos dos cursos de graduação válidos para todo o país.

Tal Parecer, implantado pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional nº 4.024/61, dentre seus diversos objetivos, procurava:

- facilitar as transferências entre instituições, de uma localidade para outra, ou até na mesma localidade, sem causar delonga na integralização do curso ou “em perda de tempo”, com a não contabilização dos créditos realizados na instituição de origem;
- observar normas gerais válidas para o país, de tal maneira que ao estudante fosse assegurado, como “igualdade de oportunidades”, o mesmo estudo, com os mesmos conteúdos e até com a mesma duração e denominação, em qualquer instituição. Os atos normativos que fixavam os currículos mínimos também indicavam sob que denominação disciplinas ou matérias deveriam ser alocadas no currículo, para manter-se o padrão unitário, uniforme e de oferta curricular nacional.

Por outro lado, a diversidade de nomenclaturas e conteúdos programáticos pode ser interpretada como sinal de que as instituições ainda não encontraram o caminho que permitirá elaborar e desenvolver os conteúdos que atendam às necessidades básicas de um mundo globalizado. Além disso, esses conteúdos deverão formar profissionais com conhecimento técnico suficiente para aprovação nos exames de suficiência dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Exame Nacional dos Cursos (ENC – Provão). Atualmente, estes não estão sendo aplicados, o que pode comprometer ainda mais a qualidade do ensino de Contabilidade. Como pode ser observado abaixo, entende-se que o resultado não tem sido satisfatório:

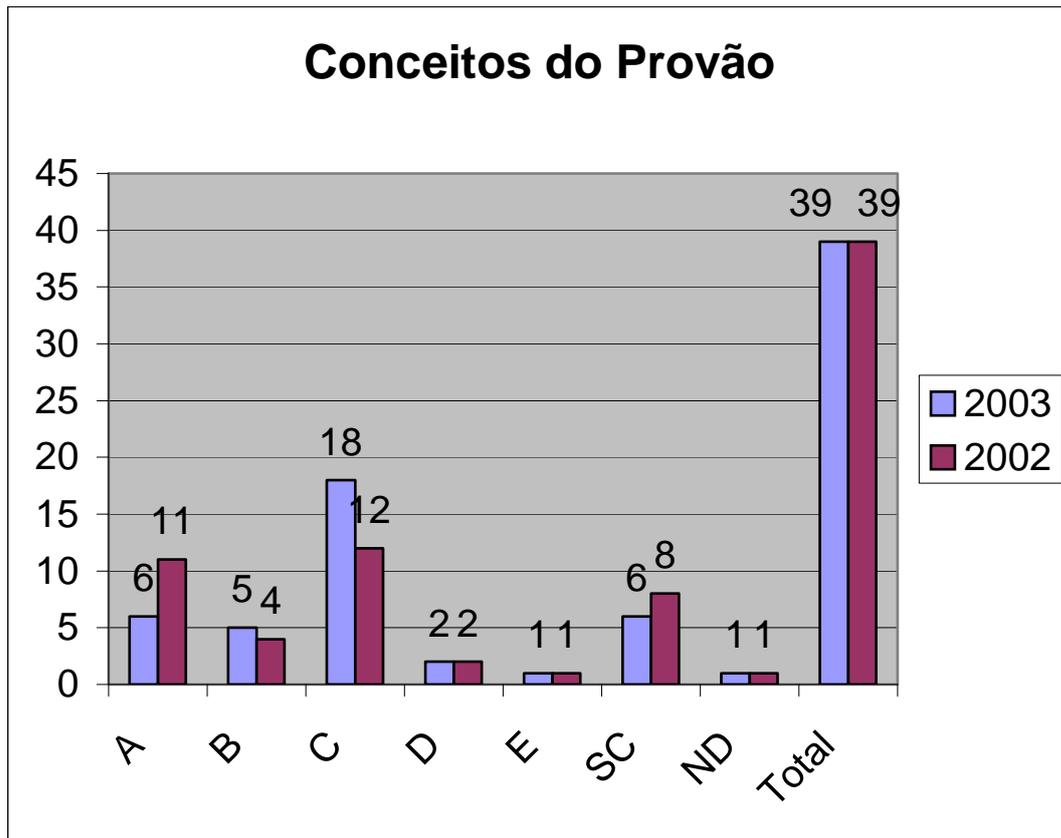


Gráfico 4: Consolidação dos conceitos dos Provões relativos aos anos de 2002 e 2003:

Fonte: MEC/INEP (2004)

Comparando-se o ano de 2003 ao ano de 2002, e utilizando o universo de instituições de ensino constantes na *home page* (sítio) do CRC-SP, listadas na página 7, pode-se perceber que o número de instituições que obtiveram conceito “A” caiu de 11 para 6, o que corresponde a uma diminuição de aproximadamente 45,45%.

Pode-se inferir que a queda conceito “A” foi distribuída entre os conceitos “B” e “C”, os quais tiveram um aumento de 25,00% e 50,00%, respectivamente. Significa que os conhecimentos adquiridos pelos graduados não foram suficientes, indicando uma queda no nível do aprendizado das Ciências Contábeis.

A queda substancial no número de instituições de ensino superior que obtiveram conceito “A” pode ser entendida como um alerta, um indicador de que o nível da qualidade do ensino de Contabilidade não é satisfatório.

A preocupação com a forma e a qualidade do ensino nos cursos de Ciências Contábeis tem, como consequência, baixa retenção de conhecimento e preparação em desacordo com as necessidades do mercado. Algumas publicações manifestaram tal preocupação, como a de Oliveira, Spindola e Arquirusal (1999, p.72): “O modelo vigente de

graduação é claramente insatisfatório, não correspondendo à realidade do mercado de trabalho e da sociedade”.

Para Vasconcelos, (2000, p.31): “Os cursos de graduação em Ciências Contábeis [...] ressentem-se da falta de aplicação dos conhecimentos teóricos ministrados, levando os formandos a se retirar dos bancos escolares sem uma noção profunda da aplicação do material estudado em cada cadeira”.

Um dos argumentos utilizados para justificar a queda na qualidade do ensino em geral e, em particular, do ensino de Ciências Contábeis, está relacionado à criação indiscriminada do número das instituições de ensino superior, sem que tenha existido concomitantemente uma estruturação educacional apropriada que proporcione condições satisfatórias para quem ensina e para quem deseja apreender.

Essas manifestações indicam que é preciso olhar para o ensino da Contabilidade com mais atenção e profundidade, pois o mundo globalizado exige que as instituições formem profissionais com conhecimento e competências, para que possam auxiliar no processo de organização, controle, planejamento e nas tomadas de decisões.

4.7 Análise bibliográfica para a disciplina Contabilidade de Custos

Este tópico tem como objetivo analisar a base bibliográfica adotada pelas instituições de ensino pesquisadas para a disciplina Contabilidade de Custos, bem como os sumários dos livros de custos selecionados para este trabalho, pois entende-se que os livros são uma ferramenta importante na formação e aprendizado do profissional.

4.7.1 Bibliografia básica utilizada na disciplina Contabilidade de Custos

Procurando identificar qual a base bibliográfica que norteou a elaboração dos conteúdos programáticos adotados pelas instituições de ensino que fizeram parte da amostra utilizada neste trabalho, consolidou-se, na tabela abaixo, os livros recomendados pelas instituições de ensino, para posteriormente compará-los com a bibliografia disponível no mercado editorial.

A base para o agrupamento consistiu na bibliografia obtida do plano de aulas, fornecido pelas instituições de ensino que não limitaram sua contribuição apenas ao encaminhamento do conteúdo programático das disciplinas.

A tabela abaixo indica em ordem decrescente os livros adotados pelas instituições de ensino na disciplina Contabilidade de Custos e tem a seguinte representação:

- coluna 01: indica a seqüência dos itens;
- coluna 02: indica os livros adotados pelas instituições de ensino;
- coluna 03: indica o número de instituições que adotam os livros;
- coluna 04: indica o percentual de instituições que adotam os livros.

Item	Livros adotados pelas Instituições de Ensino	Nº de IES que adotam os mesmos livros	Percentual de IES que adotam os mesmos livros
1	Contabilidade de Custos – Eliseu Martins	13	68,42
2	Contabilidade de Custos – Charles Horngren	4	21,05
3	Contabilidade Custos – Silvério das Neves e Paulo Eduardo V. Viceconti	3	15,79
4	Custos: Planejamento, Implantação e Controle – George S. G. Leone	3	15,79
5	Custos – Evandir Megliorini	2	10,53
6	Custos: Ferramenta de Gestão – Ibracon	1	5,26
7	Manual Contabilidade por Ações – Fipecafi	1	5,26
8	Contabilidade Fácil – Osni Moura Ribeiro	1	5,26
9	Análise Financeira Balanços – Dante Carmine Matarazzo	1	5,26
10	Estrutura e Análise de Balanços – Alexandre Assaf Neto	1	5,26
11	Princípios de Contabilidade de Custos – Robert Schmiedeicke e Nagi Charles F.	1	5,26
12	Curso de Contabilidade de Custos – Cashin, James A. e Polimeni, Ralph S.	1	5,26
13	Contabilidade Custos – Edward Vanderbeck	1	5,26
14	Curso de Contabilidade Custos – George Leone	1	5,26
15	Contabilidade por atividades–J.A. Brimson	1	5,26
16	Introdução à Contabilidade e Análise Custos – José Divanil	1	5,26
17	Curso Básico Gerencial de Custos – Clóvis L. Padoveze	1	5,26
18	Custo como ferramenta gerencial – CRC/SP	1	5,26
19	ABC – Custeio Baseado em Atividades – Masayuki Nagakawa	1	5,26
20	Gestão Estratégica de Custos – Masayuki Nagakawa	1	5,26
21	Custos uma abordagem prática – R.G. Dutra	1	5,26

Quadro 11: Detalhamento da Bibliografia básica adotada na disciplina Contabilidade de Custos

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Das instituições de ensino supra listadas, 13 adotam o livro Contabilidade de Custos de Eliseu Martins, publicado pela Editora Atlas; 4 adotam o livro Contabilidade de Custos, de Charles T. Horngren, publicado pela antiga editora Prentice Hall; 3 adotam o livro Contabilidade de Custos, de Silvério das Neves e Paulo Eduardo V. Viceconti, publicado pela Editora Frase e Custos: Planejamento, Implantação e Controle de George S. G. Leone, publicado pela Editora Atlas; 2 adotam o livro Custos de Evandir Megliorini, publicado pela Editora Atlas, conforme gráfico abaixo:

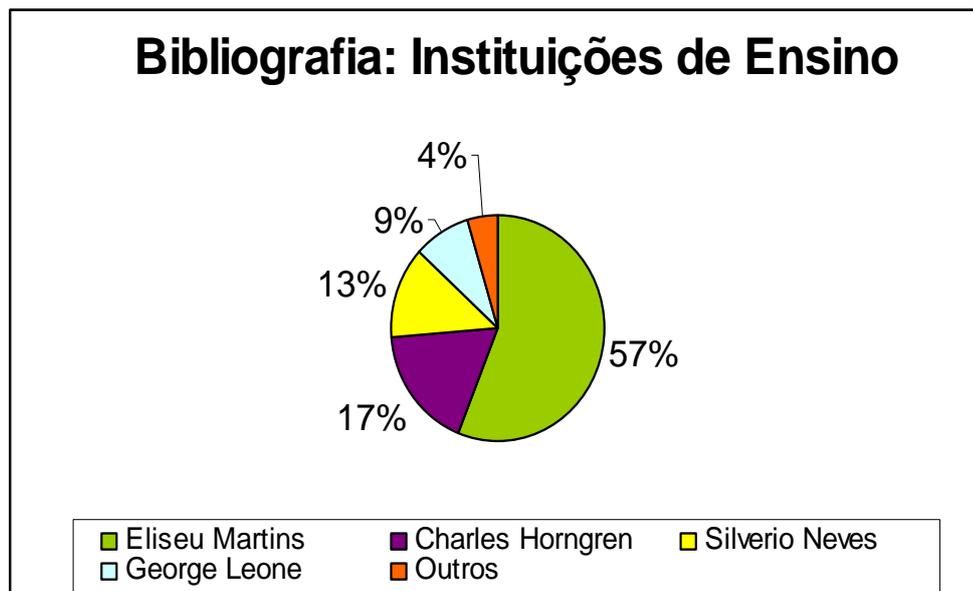


Gráfico 5: Bibliografia básica utilizada nas disciplinas de Contabilidade de Custos

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Dos livros supra citados, destaca-se abaixo a edição recomendada pelas instituições daqueles cuja adoção é superior a 10,53%, o que corresponde a 2 instituições. Essa informação foi obtida nos respectivos planos de aulas, base para a realização deste trabalho:

Item	Nome do livro	Nome do autor	Edições	Ano
1	Contabilidade de Custos	Martins, Eliseu	4 ^a , 7 ^a , 8 ^a	1990, 2001, 2002
2	Contabilidade de Custos	Horngren, Charles T.	- 9 ^a	1995 2000
3	Contabilidade de Custos	Neves, Silvério e Viceconti, Paulo Eduardo V.	6 ^a	2000
4	Custos	Megliorini, Evandir	-	2001
5	Custos: Planejamento, Implantação e Controle	Leone, George S. G.	- 3 ^a	1997, 2000 2001

Quadro 12: Edições referentes à Bibliografia básica adotada na disciplina Contabilidade Custos

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

Com referência às edições supra citadas, destaca-se que o livro Contabilidade de Custos, de Eliseu Martins, está na sua 9ª edição, e que apenas 57,89% dos planos de aulas mencionam a edição ou o ano do livro adotado.

A adoção do livro Contabilidade de Custos do Professor Eliseu Martins por 68,42% das instituições de ensino esclarece porque existe uma concentração de temas desse livro.

Na avaliação das bibliografias destacadas acima, observa-se que duas instituições de ensino têm adotado livros cujo conteúdo não se relaciona diretamente à disciplina de Custos, como por exemplo, os livros Análise Financeira Balanços, de Dante Carmine Matarazzo, e Estrutura e Análise de Balanços, de Alexandre Assaf Neto, os quais abordam temas mais direcionados para a análise de balanço.

4.7.2 Pesquisa bibliográfica para a disciplina Contabilidade de Custos

Com o intuito de analisar e mapear os temas abordados nos principais livros de Contabilidade de Custos utilizados nos cursos de graduação dos cursos de Ciências Contábeis como bibliografia básica, foram selecionados 11 livros de diferentes autores e editoras, que podem ser considerados nível “A” pelos critérios gerais de avaliação de programas de pós-graduação em Administração, Contabilidade e Turismo, da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, como: Atlas, Bookman, Campus, Edusp, FGV, Futura, Pearson, Saraiva, Thomson Learning, UFMG, UFRJ e UNB.

A escolha dos livros procurou guardar relação com a bibliografia básica utilizada nas disciplinas de custos pelas instituições de ensino superior que contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho, relacionadas no item 4.7.1.

Com referência às bibliografias pesquisadas, vale ressaltar que a maioria dos livros citados abaixo é da Editora Atlas, pois trata-se de empresa que, no mercado editorial, atualmente, concentra o maior número de publicações voltadas aos profissionais da área contábil, em especial os livros relacionados à área de Custos. Isso poderá ser observado após a tabela que lista os livros de Contabilidade.

Livros de Contabilidade de Custos				
Item	Livro	Autor	Ano	Editora
1	Contabilidade de Custos	Eliseu Martins	2003	Atlas
2	Curso de Contabilidade de Custos	George S. G. Leone	2000	Atlas
3	Custos Planejamento, Implantação e Controle	George S. G. Leone	2000	Atlas
4	Curso Básico de Contabilidade de Custos	Silvio Aparecido Crepaldi	2002	Atlas
5	Estrutura e Análise de Custos	Dalvio José Berto e Rolando Beulke	2001	Saraiva
6	Gestão Estratégica de Custos	José Hernandez Perez Junior e outros	2003	Atlas
7	Custos: Uma abordagem Prática	René Gomes Dutra	2003	Atlas
8	Gestão de Custos	Rodney Wernke	2004	Atlas
9	Contabilidade de Custos – Um enfoque direto e objetivo	Paulo E. V. Viceconti e Silvério das Neves	1994	Atlas
10	Análise de Custos – Sistema de Custeio Marginal	Joel J. Santos	2005	Atlas
11	Gestão de Custos e Formação de Preços	Adriano Leal Bruni e Rubens Fama	2004	Atlas

Quadro 13: Detalhamento dos livros de Contabilidade de Custos analisados

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

A editora Atlas disponibiliza atualmente 23 livros dedicados à área de custos, sendo que 17 abordam os custos de forma conceitual e ampla, portanto, contemplando diversos assuntos, e 6 tratam de assuntos específicos, como por exemplo, custos voltados à agropecuária, qualidade, hotelaria e saúde.

A seleção dos livros supra listados concentrou-se naqueles publicados nos últimos 10 anos, os quais ainda estão sendo disponibilizados pelas editoras, sem deixar de observar a base bibliográfica adotada pelas instituições de ensino.

Após listar os livros selecionados, estes foram identificados e divididos em blocos/ categorias, tomando como base os sumários de cada um, os quais foram obtidos no *site* das respectivas editoras ou dos próprios livros, visando a compará-los com o conteúdo programático das respectivas disciplinas.

O agrupamento e a distribuição dos temas teve como espinha dorsal o sumário da 9ª edição do livro Contabilidade de Custos, do Professor Eliseu Martins, editado pela Editora Atlas, em 2003.

Tomou-se por referência esse livro, que está em sua 9ª edição, por estar oferecendo sua contribuição aos profissionais de Contabilidade há mais de 25 anos, haja vista que sua 1ª

edição foi lançada em 1978. Além disso, esse livro é utilizado na disciplina Contabilidade de Custos por 68,42% das instituições de ensino de Ciências Contábeis da cidade de São Paulo.

Apesar de as terminologias nem sempre serem iguais, foram agrupadas enquanto guardavam entre si uma relação, para evitar repetição, como por exemplo, no caso do tópico departamentalização, que aparece em diversos sumários. Em alguns casos, não há dificuldades para identificá-lo, porém, em outros, nem sempre há uma identificação clara, como pode ser visualizado na tabela abaixo. Nesta tabela, cada tópico tem uma nomenclatura diferente, mas todos se referem ao tópico departamentalização:

Item	LIVRO	AUTOR	TEMAS
01	Contabilidade de Custos	Eliseu Martins	Esquema básico da Contabilidade de Custos (II) – Departamentalização
02	Curso de Contabilidade de Custos	George S. Guerra Leone	Despesas indiretas de fabricação: conceitos básicos
03	Gestão de Custos e Formação	Adriano Leal Bruni e Rubens Fama	Custeio por departamentos
04	Gestão Estratégica de Custos	José Hernandez Perez Jr. e outros	Custos dos produtos e dos departamentos
05	Curso Básico de Contabilidade	Silvio Aparecido Crepaldi	Custos Indiretos

Quadro 14: Livros de Contabilidade de Custos que abordam o tema Departamentalização

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos das IES

4.7.3 Análise dos sumários dos livros de Contabilidade de Custos

Este item, com base nos sumários dos livros selecionados, procurou identificar os temas comuns abordados por diferentes autores, com o objetivo de construir um sumário que representasse uma visão convergente em relação aos temas relacionados à Contabilidade de Custos.

Quando os temas não guardavam uma relação clara entre si, foram inseridos na tabela para melhorar a qualidade do mapeamento das informações, como por exemplo, no caso do tópico que trata dos diversos tipos de Orçamento, constante no livro Curso Básico de Contabilidade de Custos, de Silvio Aparecido Crepaldi, e no tópico Custos para Controladoria Estratégica, constante no livro Gestão Estratégica de Custos, de José Hernandez Peres Junior e outros.

A tabela abaixo indica, em ordem decrescente, os temas direcionados à disciplina Contabilidade de Custos na visão de diferentes autores, e tem a seguinte representação:

- a coluna 01 indica a seqüência dos itens;
- a coluna 02 indica os temas identificados nos sumários dos livros;
- a coluna 03 indica o número de livros/ autores que abordam o mesmo tema;
- a coluna 04 indica o percentual de livros/ autores que abordam o mesmo tema.

Item	Temas identificados nos sumários dos livros que foram selecionados	Número de livros/autores que abordam os mesmos temas	Percentual de livros/autores que abordam os mesmos temas
1	Custeio variável	9	81,82
2	Custeio Padrão	9	81,82
3	Relação Custo / Volume / Lucros	8	72,73
4	Esquema básico da contabilidade de custos departamentalização	7	63,64
5	Problemas especiais da produção por ordem: custeio de ordens e de encomendas	7	63,64
6	Problemas especiais da produção continua; Custeio por processo	7	63,64
7	Fixação do preço de venda e decisão sobre compra ou produção	6	54,55
8	Algumas classificações e nomenclaturas de custos	6	54,55
9	Custeio por absorção	6	54,55
10	Produção conjunta e problemas fiscais na avaliação de estoques industriais: Custos conjuntos	5	45,45
11	Terminologia contábil básica	5	45,45
12	Mão-de-obra direta	5	45,45
13	A Contabilidade de custos, A Contabilidade financeira e A Contabilidade gerencial	4	36,36
14	Materiais diretos	4	36,36
15	Princípios contábeis aplicados a custos	4	36,36
16	Custos para Controladoria Estratégica	3	27,27
17	Aplicação de custos indiretos de produção	2	18,18
18	Margem de contribuição, custos fixos identificados e retorno sobre o investimento	2	18,18

19	Relatório de análise do desempenho de um negócio	2	18,18
20	Custo fixo, lucro e margem de contribuição	2	18,18
21	Análise das variações de matérias e mão-de-obra	2	18,18
22	Introdução à gestão de custos	2	18,18
23	Origem dos custos	2	18,18
24	Implantação de sistemas de custos	2	18,18
25	Teoria das restrições	2	18,18
26	Efeito dos tributos sobre custos e preços	2	18,18
27	Métodos quantitativos aplicados a custos	2	18,18
28	Alguns problemas especiais: Custos de reposição e mão-de-obra direta como custo variável	1	9,09
29	Análise das variações de custos indiretos	1	9,09
30	Aplicações da calculadora HP12 C e aplicações do Excel	1	9,09
31	Avaliação de estoques	1	9,09
32	Balanced Scorecard	1	9,09
33	Cálculos dos custos de depreciação	1	9,09
34	Controle, custos controláveis e custos estimados	1	9,09
35	Custeio baseado em atividades (ABC) - Abordagem gerencial e gestão estratégica de custos	1	9,09
36	Custos da Qualidade	1	9,09
37	Custos imputados e custos perdidos	1	9,09
38	Custos para fins fiscais	1	9,09
39	Esquema básico da contabilidade de custos	1	9,09
40	Gestão de custos no comércio	1	9,09
41	Gestão Financeira	1	9,09
42	Orçamentos	1	9,09
43	Valor Econômico Adicionado	1	9,09

Quadro 15: Sumário dos Livros de Contabilidade de Custos analisados

Fonte: Livros de Contabilidade de Custos

Observa-se nas informações supra citadas que alguns temas não se relacionam diretamente com a disciplina Contabilidade de Custos, embora se reconheça que possam ser entendidos como temas complementares, como por exemplo, Aplicações da calculadora HP12 C e aplicações do Excel, Valor Econômico Adicionado, Gestão Financeira e *Balanced Scorecard*.

Observa-se ainda que os temas Custo fixo, lucro e margem de contribuição não foram agrupados com o tema Relação de custo x volume x lucros, pois a abrangência dada pelos autores diferencia-se e, para não prejudicar a análise, optou-se por indicá-lo separadamente.

4.8 Proposta de conteúdo programático para a disciplina Contabilidade de Custos

Este tópico tem como objetivo propor um conteúdo programático com os principais temas que represente a visão da instituição de ensino e do autor.

Considerando que mais da metade das instituições de ensino de Ciências contábeis na Cidade de São Paulo adota o livro Contabilidade de Custos de Eliseu Martins, a formatação concentrou-se na estrutura básica do livro, que teve sua 1ª edição editada em 1978 e atualmente está na 9ª edição.

Levando isso em consideração, estabeleceu-se como critério de composição do conteúdo programático a inclusão de temas ministrados pelas instituições de ensino com percentual superior a 30,00%, e o mesmo percentual foi adotado para os assuntos identificados nos sumários dos livros.

Vale destacar que, apesar de muitos dos temas abordados pelas instituições de ensino terem ficado abaixo do limite de 30,00%, percentual estabelecido para selecionar quais temas integrariam o conteúdo proposto, alguns deles são abordados por instituições de ensino e autores. Tais temas encontram-se mencionados abaixo, com algumas observações indicando que estariam mais sintonizados com a disciplina de Contabilidade Gerencial do que com a disciplina de Contabilidade de Custos.

Temas mais apropriados à Contabilidade Gerencial:

- a) Balanced Scorecard: pode-se definir como uma metodologia voltada à gestão estratégica das empresas;
- b) Teoria das Restrições: trata da identificação de restrições (gargalos) dos sistemas produtivos, com o objetivo de otimizar a produção nesses pontos e, assim, maximizar o lucro da empresa;
- c) Gestão Estratégica de Custos: pode-se definir como o elo de ligação entre a gestão tradicional de custos e a gestão dos negócios da empresa como um todo;

- d) Implantação de Sistemas: depende de decisões gerenciais e normalmente envolvem toda a empresa;
- e) Orçamento: pode-se definir como instrumento de planejamento e controle das atividades de uma empresa;

Pode-se observar pelas definições acima que são temas mais direcionados à gestão dos negócios da empresa, portanto, tendo um caráter mais decisório, mais gerencial. Sendo assim, entende-se que estariam mais adequadamente incluídos no conteúdo programático da disciplina de Contabilidade Gerencial.

Entretanto, isso não impede que alguns deles possam ser ministrados como um tópico especial da disciplina Contabilidade de Custos, com o objetivo de oferecer aos graduandos noções gerais do significado e importância dos referidos temas, conforme proposto abaixo.

Conteúdo Programático Proposto para a disciplina Contabilidade de Custos
I – Introdução a Contabilidade de Custos
- Objetivo da contabilidade de custos
- Diferenças entre a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial
- Terminologia contábil básica
- Separação entre despesas e custos
- Classificações e nomenclaturas de custos
- Princípios Contábeis aplicados a custos
II – Avaliação, Distribuição e Composição dos Custos
- Materiais diretos
- Mão-de-obra direta
- Custos Indiretos
- Critério de rateio, aplicação e apropriação dos custos indiretos, por departamentos, centros de custos
- Produção por ordem, produção contínua, tratamento dos sub-produtos, perdas e sucatas
- Aspectos fiscais e contábeis dos custos e estoques
III – Custos para Controle e Planejamento
- Custeio Padrão / Pleno
- Análise das variações dos custos
Controle por centros de responsabilidade
- Custos para Atividades de Serviços
- Introdução do Custeio Baseado por Atividades
IV – Custos para Decisão
- Custeio Variável e por absorção
- Margem de Contribuição
- Relação dos Custos x Volume x Lucro
- Formação e Fixação do Preço de Venda
- Decisões sobre comprar x fabricar
- Implicações fiscais: nas decisões de venda, compra, fabricação
V – Gestão Estratégica de Custos
- Orçamentos
- Custos da Qualidade
- Custeio Baseado em Atividades (ABC)
- Implantação de um Sistema de Custos

Quadro 16: Proposta de conteúdo programático para disciplina Contabilidade de Custos

Fonte: Pesquisa direta

4.9 Exame de suficiência: análise do conteúdo programático de Contabilidade de Custos

Por meio da Resolução CFC nº 853/99, de 25 de julho de 1999, o Conselho Federal de Contabilidade, como forma de melhorar a qualidade dos profissionais que anualmente ingressavam no mercado de trabalho, na qualidade de bacharel em Contabilidade, instituiu o exame de suficiência, como condição básica para a obtenção de registro profissional de Contador perante os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC's.

Atualmente, por decisão judicial válida para todo o país, o Exame de Suficiência está suspenso.

Em decorrência da decisão judicial está suspensa temporariamente a exigência de juntada de Certidão de Aprovação em Exame de Suficiência, para fins de obtenção ou restabelecimento de registro profissional, em qualquer das categorias, no âmbito da jurisdição do CRC-SP.

Para a prova destinada aos Contadores, o conteúdo programático estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio do edital nº 1/2005, de 03 de Janeiro de 2005, contempla os seguintes assuntos:

- a) Auditoria Contábil;
- b) Conhecimentos Sociais, Econômicos e Políticos do País;
- c) Contabilidade de Custos;
- d) Contabilidade Geral;
- e) Contabilidade Gerencial;
- f) Contabilidade Pública;
- g) Legislação e Ética Profissional;
- h) Matemática Financeira;
- i) Noções de Direito Público e Privado;
- j) Perícia Contábil;
- k) Português;
- l) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade;

m) Teoria da Contabilidade.

Para conseguir a aprovação no exame de suficiência, o candidato deve acertar, pelo menos, 50,00% das questões.

A prova para aferição dos conhecimentos mínimos exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade no exame de suficiência é constituída de 50 (cinquenta) questões de múltipla escolha, cada uma com 4 (quatro) alternativas, distribuídas nos 2 últimos anos da seguinte forma:

Questões / Exame	01/2004	02/2004	01/2003	02/2003
Conhecimentos Sociais, Econômicos e Políticos do País e de Língua Portuguesa	--	05	--	--
Língua Portuguesa	03	--	03	03
Conhecimentos Gerais	11	08	11	11
Conhecimentos Contábeis	18	18	18	18
Conhecimentos Contábeis Avançados	15	16	15	15
Conhecimentos Matemáticos	03	03	03	03

Quadro 17: Questões do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade

Fonte: Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade

As questões relacionadas aos conhecimentos contábeis e conhecimentos contábeis avançados têm uma participação de 36,00% e 30,00%, respectivamente, em relação ao total de questões preparadas pelo CFC.

A título de ilustração, indica-se abaixo os temas e os respectivos números de questões relacionados à Contabilidade de Custos, requeridos nos exames realizados em 28/03/2004 e 26/09/2004 pelo CFC, com o intuito de aferir os conhecimentos relacionados à área de custos:

Temas/número de questões	Conhecimentos Contábeis 28/03 - 26/09		Conhecimentos Contábeis Avançados 28/03 - 26/09	
Apuração do: estoque final, do produto acabado, custos produtos acabados, custos dos produtos vendidos, custo unitário.	04			
Aplicação dos gastos gerais de fabricação na ordem de produção	01			
Rateio de custos por departamento		01		
Margem de contribuição		01		
Apuração: custos das mercadorias vendidas, resultado operacional bruto				01
Apuração: dos custos de produtos acabados e custo de produção do período				01
Ponto de equilíbrio				01
Apuração do preço de venda – custeio por absorção				01
Maximização dos lucros				01

Quadro 18: Questões do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade

Fonte: Pesquisa direta

Face ao objetivo do presente trabalho, a análise entre os conteúdos programáticos definidos pelo CFC e os conteúdos programáticos das instituições de ensino de Ciências Contábeis localizadas na cidade de São Paulo ficará restrita às disciplinas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial.

4.9.1 Conteúdo programático de Contabilidade de Custos

Os conhecimentos básicos relacionados à Contabilidade de Custos que passaram a ser exigidos dos formados em Ciências Contábeis nos exames de suficiência foram divulgados no edital nº 1/2005, de 03 de Janeiro de 2005, pelo Conselho Federal de Contabilidade, e fazem parte do Conteúdo Programático para Bacharéis em Ciências Contábeis. Seus requisitos encontram-se indicados abaixo:

- a) **elementos conceituais:** Inter-relacionamento 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 Produto. 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.

O conteúdo programático destinado aos Contadores foi analisado e confrontado com os conteúdos programáticos adotados pelas instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa.

A análise deu-se tópico por tópico, na qual procurou-se comparar os temas contemplados em cada tópico estabelecido pelo CFC com os temas adotados pelas instituições de ensino.

4.9.1.1 Análise do conteúdo programático do CFC x conteúdo programático das IES

Este tópico tem como objetivo analisar se há sintonia entre os conteúdos programáticos estabelecidos pelo CFC para Contabilidade de Custos e os conteúdos programáticos ministrados nas disciplinas de Contabilidade de Custos pelas instituições de ensino de ensino em Ciências Contábeis localizadas na Cidade de São Paulo.

4.9.1.1.1 Item “a – Elementos conceituais”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra e confrontando-os com os requisitos do item “a”, que aborda os Elementos conceituais, observa-se que 14 instituições, representando 73,68% da amostra, abordam questões relacionadas ao que é solicitado, como: Elementos conceituais. Inter-relacionamento da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Financeira e com a Contabilidade Gerencial. Objetivo, importância e finalidade da Contabilidade de Custos.

Os conceitos de custos, despesas, investimento e gastos são abordados por 15 instituições, representando 78,95% da amostra.

Os princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos são abordados por 7 instituições, representando 36,84% da amostra.

Considerando que o entendimento das terminologias e de conceitos básicos, como saber diferenciar o que são gastos de natureza administrativa e gastos de natureza produtiva, não está sendo ministrado para alunos de 21,05% das instituições de ensino, isso pode, além de diminuir as chances de aprovação dos graduados, prejudicar o aprendizado de temas futuros, já que a base conceitual pode ficar fragilizada.

Pode-se concluir que, exceção feita aos princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos, os demais temas estão em sintonia com as exigências do Conselho Federal de Contabilidade. Todavia, vale destacar que o item Princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos pode estar sendo ministrado em outra disciplina do curso, como por exemplo, em Teoria da Contabilidade ou Contabilidade Introdutória.

4.9.1.1.2 Item “b – Classificação e nomenclatura de custos”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra e confrontando-os com os requisitos do item “b”, que aborda a classificação e a nomenclatura, observa-se que 14 instituições, representando 73,68% da amostra, abordam questões relacionadas ao que é solicitado, como: Classificação e nomenclatura dos custos fixos e custos variáveis, custos diretos e indiretos.

Os custos controláveis e não-controláveis são abordados por apenas 1 instituição de ensino, representando 5,26% da amostra.

Destaca-se aqui que a classificação e a nomenclatura dos custos também são importantes para consolidar a base conceitual e facilitar o entendimento da Contabilidade de Custos. Sendo assim, como esse tema não é ministrado por de 26,32% das instituições de ensino, isso pode, além de diminuir as chances de aprovação, prejudicar o aprendizado de temas que dependem dessa base conceitual.

Neste item pode-se concluir que, exceção feita à classificação dos custos, não há sintonia com as exigências do Conselho Federal de Contabilidade.

4.9.1.1.3 Item “c – Controle e registro contábil de custos”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra e confrontando-os com os requisitos do item “c”, que aborda o controle e registro contábil de custos, observa-se que 16 instituições, representando 84,21% da amostra, abordam questões relacionadas ao que é solicitado, como: Custos com mão-de-obra direta e indireta. Alocação dos custos com mão-de-obra.

Os Custos com Materiais Diretos e Indiretos, a Alocação dos custos com matéria-prima, o material secundário e o material de embalagem abordados por 15 instituições representam 78,95% da amostra. Já os Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio, Departamentalização e Centros de Custos são abordados por 19 instituições de ensino, representando 100% da amostra, alguns itens com um enfoque maior do que outros.

No tocante aos Métodos de controle de estoques de materiais, são abordados por 6 instituições, representando 31,58% da amostra. Por essa razão, graduados de 68,42% das instituições de ensino pesquisadas têm suas chances de aprovação prejudicadas.

Neste item, foi possível concluir que, de forma geral, há sintonia entre os conteúdos programáticos analisados e as exigências do Conselho Federal de Contabilidade.

4.9.1.1.4 Item “d – Métodos de Custeio”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra e confrontando-os com os requisitos do item “d”, que aborda os métodos de custeio, observa-se que 15 instituições, representando 78,95% da amostra, abordam questões relacionadas ao que é solicitado, como: Custeio por Absorção, Custeio Variável.

Com referência ao Custeio Baseado em Atividades (ABC), é abordado por 9 instituições, representando 47,37% da amostra. Já o Custo Pleno (RKW) é abordado por 1 instituição, representando 5,26% da amostra.

Pode-se concluir que, exceção feita ao Custo Pleno, Custeio Baseado em Atividades, Custo por processo e Custo por Atividade, os demais assuntos estão em sintonia com as exigências do Conselho Federal de Contabilidade. Todavia, destaca-se que mais de 50,00% dos temas não estão sendo ministrados por mais de 50,00% das instituições de ensino, evidenciando um descasamento entre o que consta no conteúdo programático das instituições de ensino e o que consta no conteúdo programático elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade.

4.9.1.1.5 Item “e – Sistemas de acumulação de custos”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra e confrontando-os com os requisitos do item “e”, que aborda os sistemas de acumulação de custos, observa-se que 15 instituições, representando 78,95% da amostra, abordam questões relacionadas ao que é solicitado, como: Sistemas de Acumulação de Custos por ordem de produção ou encomendas, temas em sintonia com as exigências do Conselho Federal de Contabilidade.

Com referência à apropriação dos custos conjuntos, co-produtos e subprodutos, são ministrados por apenas 26,32% das instituições de ensino.

4.9.1.1.6 Item “f - Custos para controle”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra e confrontando-os com os requisitos do item “f”, que aborda os Custos para controle, observa-se que 14 instituições, representando 73,68% da amostra, abordam questões relacionadas ao que é solicitado, como: Custo Padrão, componentes do custo padrão (padrões físicos e padrões financeiros) e análise das variações de custo padrão, indicando uma aproximação com os requisitos do Conselho Federal de Contabilidade.

Com referência aos Custos reais (históricos), estimados e projetados, são abordados por apenas 5,26% das instituições de ensino.

De forma geral, os conteúdos programáticos analisados neste trabalho mantêm sintonia parcial com as exigências do Conselho, já que os 6 temas que compõem o conteúdo programático proposto para o exame de suficiência são ministrados por 100,00% das instituições de ensino. Apesar disso, alguns temas recebem por parte das instituições mais atenção do que outros é o caso, por exemplo, dos custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio, abordado por 100,00% das instituições, enquanto que a classificação e nomenclatura dos custos fixos e custos variáveis, custos diretos e indiretos são abordados por 73,68% das instituições.

A exceção fica por conta de temas, como custo pleno (RKW), real e estimado, abordados por apenas 5,26% das instituições de ensino, isso é, apenas uma instituição.

Outro aspecto a destacar é a pouca representatividade dos temas, seja em relação ao total de temas (49), como em relação ao total de instituições pesquisadas (19), já que 59,18% dos temas são ministrados em menos de 21,05% das instituições.

Apesar de neste momento o exame de suficiência estar suspenso, entende-se que o conteúdo programático base de análise deste trabalho precisa ser reavaliado, seja por parte das instituições de ensino de Contabilidade, como por parte do Conselho Federal de Contabilidade.

A proposta de reavaliação dos conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade de Custos por parte das instituições de ensino tem, como objetivo, sugerir que

exista uma reflexão maior sobre os temas oferecidos, tendo em vista que temas como, por exemplo, revisão da contabilidade introdutória e informatização de planilhas de custos, não contribuem para a formação da base conceitual da disciplina de custos.

Um dos objetivos da proposta de reavaliação do conteúdo programático para a prova destinada aos Contadores por parte do Conselho Federal de Contabilidade é sugerir que seja verificado se os temas propostos estão alinhados à necessidade do mercado empresarial. Um outro objetivo é que eles não se restrinjam à avaliação de conhecimentos mínimos, mas que contemplem temas que contribuam para a formação de um profissional que irá entrar em um mercado de trabalho cada vez mais competitivo e globalizado.

5 A DISCIPLINA CONTABILIDADE GERENCIAL

Este capítulo pretende destacar a importância da Contabilidade Gerencial, mostrando um breve resumo da sua evolução como um desdobramento da Contabilidade Financeira e Contabilidade de Custos ao longo dos anos, para atender às necessidades das organizações empresariais.

Além disso, pretende contribuir com o ensino da Contabilidade Gerencial, por meio do desenvolvimento da pesquisa que se dará pelo mapeamento e análise dos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade Gerencial, dos sumários dos livros, do confronto dos conteúdos programáticos ministrados nas instituições de ensino, com o conteúdo programático estipulado pelo Conselho Federal de Contabilidade, concluindo com a proposição de um novo conteúdo programático, esperando-se que possa ser mais um elemento que contribua na melhoria da qualidade do ensino superior em Ciências Contábeis.

5.1 Evolução da Contabilidade gerencial

Conforme descrito no relatório IFAC – *International Federation of Accountants* (1998, p. 4, apud PADOVEZE, 1999, p.2), “O campo da atividade organizacional abarcado pela contabilidade gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis.

- estágio 1 – antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, por meio do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- estágio 2 – por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, por meio do uso de tecnologias tais como: análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- estágio 3 – por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, por meio do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos;
- estágio 4 – por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos, utilizando tecnologias tais como:

exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional”.

5.2 Caracterização da Contabilidade gerencial

Entende-se que, além de didático, o esclarecimento sobre a amplitude e as características da Contabilidade Gerencial é também importante para elucidar os pontos que a distinguem da Contabilidade de Custos. Segundo Iudícibus (1998, p.21):

[...] a Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada. De maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Pode-se observar pela definição acima que a Contabilidade Gerencial tem uma característica e um papel diferenciado no tratamento das informações contábeis e financeiras, pois não as descaracteriza e, como cita o autor, confere “um enfoque especial a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos...”. Conforme Francia e outros (1992, p. 4, apud PADOVEZE, 2004, p.35):

[...] a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório número 1A: Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Na citação acima, encontram-se pontos comuns que se aproximam da visão externada por Martins (1998), especialmente no que diz respeito ao fato de os dois pontos de vista destacarem que se deve trabalhar com a mesma base de informações, ou seja, com as informações financeiras, extraídas da Contabilidade, e no que diz respeito à preocupação com a comunicação ou apresentação dessas informações.

5.2.1 Diferença entre a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial

Para Hansen e Mowen (2001, p.28):

A contabilidade de custos tenta satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade financeira e gerencial. Quando a contabilidade de custos é usada para cumprir um objetivo da contabilidade financeira, ela mensura e avalia custos de acordo com os PCGA. Quando usada para propósitos internos, a contabilidade de custos fornece informações de custos sobre produtos, clientes, serviços, projetos, atividades, processos e outros detalhes que podem ser de interesse para a gerência. As informações sobre custos que são fornecidas têm um papel de apoio importante para o planejamento, controle e tomadas de decisão.

Depreende-se da exposição acima que a Contabilidade de Custos tem como finalidade oferecer suporte à Contabilidade Financeira e à Contabilidade Gerencial.

Com referência à Contabilidade Gerencial, para os autores supra mencionados (2001, p.28), ela “se preocupa especificamente com a forma como informações sobre custos e outras informações financeiras e não financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomadas de decisão”.

Para Mazoco e Nossa (2000, p.2), a Contabilidade Gerencial tem como principal fundamento o uso da informação contábil no processo decisório, que é de fundamental importância para o planejamento e controle gerencial.

Analisando as afirmações acima, pode-se inferir que a Contabilidade Gerencial apóia-se nas informações da Contabilidade de Custos para, juntamente com informações financeiras e não financeiras, organizar, planejar e controlar os processos para a tomada de decisões por parte da administração da empresa.

5.3 O papel da Contabilidade gerencial nas organizações

O papel da Contabilidade Gerencial nas organizações está ligado a um dos objetivos da Contabilidade, conforme definição de Marion (2003, p.25): “Contabilidade pode ser considerada como sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”.

Ainda segundo Marion (2003, p.28), a Contabilidade Gerencial está “voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões. Diferencia-se das contabilidades já abordadas, pois não se prende aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores”.

O papel da Contabilidade Gerencial consiste na organização, controle e geração de informações para a administração da empresa, sem a obrigatoriedade de observar os aspectos legais e fatos históricos, possibilitando fornecer à alta administração:

- a) projeções e simulações;
- b) criação de indicadores de qualidade e performance;
- c) geração de relatórios gerenciais diferenciados;

5.4 Análise dos conteúdos programáticos da disciplina Contabilidade gerencial

Com o objetivo de demonstrar como estão distribuídos e principalmente fragmentados os temas ministrados na disciplina Contabilidade Gerencial, bem como o perfil dos temas abordados nas instituições que oferecem o curso de Ciências Contábeis na Cidade de São Paulo, as quais fazem parte da amostra utilizada, consolidou-se no quadro 20, exposto no item 5.4.1, a indicação dos temas e sua distribuição em números absolutos e percentualmente.

Entretanto, visando evitar a repetição de conteúdos semelhantes, em alguns casos, fez-se um agrupamento dos mesmos sem, contudo, descaracterizar sua estrutura original. Para evitar dúvidas de interpretação quanto ao agrupamento, logo após a tabulação esclarecem-se quais os temas abordados e quais instituições os consideraram.

Os temas estão apresentados em ordem decrescente, considerando-se aqueles que aparecem na maioria das instituições de ensino, cuja carga horária de ensino que varia de 72 a 144 horas aula, distribuídas em 2 semestres, exceção feita a uma instituição de ensino, cuja carga horária para a disciplina é de 36 horas aula.

Destaca-se também que 4 instituições de ensino, representando 28,57% da amostra, não indicaram no seu plano de aulas a carga horária da disciplina, enquanto que 10 instituições de ensino, representando 71,43%, têm a carga horária distribuída da seguinte forma:

Seq.	Carga horária	Nº de IES	Percentual de IES
1	144h/a	1	5,26
2	120h/a	1	5,26
3	80h/a	5	26,32
4	76h/a	1	5,26
5	72h/a	1	5,26
6	36h/a	1	5,26

Quadro 19: Carga horária das disciplinas Contabilidade Gerencial

Fonte: Plano de aulas das instituições pesquisadas

No decorrer da análise dos conteúdos programáticos, constatou-se que uma das instituições de ensino adota a nomenclatura Sistemas de Informações Gerenciais, enquanto que 18, representando 94,74% da amostra, adotam a nomenclatura Contabilidade Gerencial.

O mapeamento dos temas observou o mesmo critério adotado para a Contabilidade de Custos.

5.4.1 Mapeamento do conteúdo programático da disciplina Contabilidade gerencial

No eixo horizontal da tabulação demonstrada abaixo, é descrita a denominação do conteúdo programático adotado nas disciplinas de Contabilidade Gerencial pelas instituições de ensino que participaram desta pesquisa. No eixo vertical, está indicado o número total de instituições de ensino que adotam o mesmo conteúdo e o percentual correspondente.

Item	Descrição dos Temas constantes nos conteúdos programáticos	Número de IES que adotam os mesmos temas	Percentual de IES que adotam os mesmos
1	A Contabilidade Gerencial	8	42,11
2	Contabilidade Gerencial como sistema de informação contábil	6	31,58
3	Demonstrações Contábeis em outras moedas /conversão	5	26,32
4	Demonstrativos financeiros / Distribuição do resultado – Reservas	4	21,05
5	Introdução a Controladoria	4	21,05
6	Correção Monetária Integral	4	21,05
7	Consolidação das Demonstrações Financeiras	4	21,05
8	Planejamento e controle	3	15,79
9	Modelo de fixação e preço de venda: Mark-up e GECON	3	15,79
10	Modelo ABC – Activity Based Costing	3	15,79
11	Incorporação, Cisão e Fusão: aspectos introdutórios; legais; societários e objetivos econômicos	3	15,79
12	Análise de custo x volume x lucro - problemas de alavancagem operacional	3	15,79
13	Gestão estratégica das informações: EVA; MVA; EBITDA; Balanced Scorecard	3	15,79
14	Análise das Demonstrações Financeiras: Conceito, formação e quocientes	3	15,79
15	Tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas	2	10,53
16	Sociedades controladas em conjunto - Joint Venture	2	10,53
17	Relatórios para a Administração / Gerenciais	2	10,53
18	Planejamento Orçamentário / Orçamentos e projeções	2	10,53
19	Informações para tomada de decisões sobre: fabricar x comprar	2	10,53
20	Custeio por Absorção e Custeio Direto ou Variável	2	10,53
21	Contabilidade por responsabilidade e preço de transferência	2	10,53

22	Conceitos: Sistemas e Subsistemas	2	10,53
23	Conceitos gerenciais de mensuração	2	10,53
24	Avaliação de investimentos: Custos e Equivalência Patrimonial	2	10,53
25	Organização do controle / Categorias de controle interno	2	10,53
26	Gestão e modelo de gestão – Modelo GECON	2	10,53
27	Visão gerencial dos grupos e sub-grupos do Balanço Patrimonial e análise das demonstrações financeiras	1	5,26
28	Tipos de Reservas: aspectos contábeis e fiscais	1	5,26
29	Target costing (custeamento-alvo)	1	5,26
30	Seminários: Fusões e Incorporações; Custeio ABC; Balanço Social; Ponto de Equilíbrio; etc.	1	5,26
31	Reavaliação: aspectos contábeis e fiscais	1	5,26
32	Previsão de Falência	1	5,26
33	Planejamento Tributário	1	5,26
34	Planejamento de longo prazo	1	5,26
35	Modernas técnicas de Controladoria	1	5,26
36	Métodos quantitativos na Contabilidade Gerencial	1	5,26
37	Margem de contribuição	1	5,26
38	Lucro empresarial e variações de preços: custos originais e de reposição	1	5,26
39	Informações custos e gerenciais para tomada de decisões	1	5,26
40	Implantação de normas e procedimentos p/ departamento	1	5,26
41	Formação do Capital das S/A	1	5,26
42	Direitos de Acionistas, Debenturistas e Credores	1	5,26
43	Deteção de falhas nos Controles Internos departamentais	1	5,26
44	Descrição de sistemas das áreas; R.H.; Financeiro e Contábil	1	5,26
45	Descrição de sistemas das áreas; Marketing; Compras e Produção	1	5,26
46	Decisões táticas de curto prazo	1	5,26
47	Custo de Qualidade	1	5,26
48	Correção Monetária: Demonstrações Financeiras (revisão)	1	5,26
49	Conceitos de Fluxograma	1	5,26
50	Balanço Social	1	5,26
51	Avaliação de resultado e desempenho	1	5,26
52	Ativo Diferido: aspectos contábeis e fiscais	1	5,26
53	Aspectos de padronização contábil do Mercosul	1	5,26
54	Aspectos de padronização contábil da ONU	1	5,26
55	Aspectos de padronização contábil da Comunidade Econômica Européia	1	5,26
56	Aspectos de Contabilidade Ambiental	1	5,26
57	Aspectos contábeis de atividades específicas: Mercado Futuro, Fundos de Pensão e etc.	1	5,26
58	Análise gerencial específica	1	5,26
59	Análise de custo padrão x orçamentos e suas variações	1	5,26
60	Análise avançada de custos	1	5,26
61	Alavancagem Financeira e operacional	1	5,26
62	Administração antiga x atual	1	5,26
63	Técnicas de elaboração de Fluxo de Caixa	1	5,26

Quadro 20: Conteúdos programáticos das Disciplinas de Contabilidade Gerencial

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Como se pode observar nos temas supra listados, há uma diversidade muito grande de temas abordados pelas instituições de ensino. Alguns não guardam uma relação estreita com a Contabilidade Gerencial por estarem mais adequados à Contabilidade Geral e/ou Financeira, como por exemplo, Correção Monetária de Balanço e os Demonstrativos Financeiros, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado.

Um indicador que expressa a diversidade acentuada dos temas está relacionado ao tema, A Contabilidade Gerencial, ministrado por 8 instituições, representando 42,11% da amostra; ao tema Contabilidade Gerencial como Sistema de Informação Contábil, ministrado por 6 instituições, representando 31,58% da amostra e ao tema Demonstrações Contábeis em Outras Moedas /Conversão, ministrado por 5 instituições, representando 26,32% da amostra. Apesar de serem os temas mais ministrados pelas instituições de ensino, paradoxalmente não atingem 50,00% das instituições.

Evidenciando ainda mais a diversidade dos temas ministrados na disciplina Contabilidade Gerencial, destaca-se ainda, o fato de que 37 temas, representando 58,73% de todos os temas, são ministrados por apenas uma instituição de ensino.

Dos temas supra listados, observa-se que alguns poderiam ser oferecidos pelas instituições de ensino como disciplinas optativas ou ministrados, por exemplo, em outra disciplina, como Contabilidade Avançada, conforme listado abaixo:

- a) aspectos de padronização contábil do Mercosul;
- b) aspectos de padronização contábil da ONU;
- c) aspectos de padronização contábil da Comunidade Econômica Européia;
- d) aspectos de Contabilidade Ambiental;
- e) aspectos contábeis de atividades específicas: Mercado Futuro, Fundos de Pensão e etc;
- f) balanço Social.

Outro aspecto que pode explicar a diversidade de temas relaciona-se ao fato de algumas instituições de ensino adotarem temas que poderiam ser tratados como secundários, não como principais, conforme se observa abaixo:

- a) previsão de falência: é um tema que poderia fazer parte do tema Análise das demonstrações financeiras, como um desdobramento da análise de índices/quocientes;
- b) incorporação, cisão e fusão: aspectos introdutórios; legais; societários e objetivos econômicos: é um tema que poderia fazer parte do tema Planejamento Tributário.

Para permitir uma melhor compreensão dos itens tabulados, destaca-se abaixo os assuntos que compõem os principais temas, para que se possa ter uma visão mais abrangente dos temas propostos pelas instituições de ensino.

5.5 Detalhamento de temas específicos da disciplina Contabilidade gerencial

Este tópico destina-se a permitir uma melhor compreensão dos temas tabulados, já que muito dos temas analisados diferenciam-se dos demais por serem mais abrangentes ou por não permitirem a identificação clara dos assuntos envolvidos que, analisados isoladamente, podem levar a uma interpretação não adequada.

Em decorrência disso, destaca-se abaixo os temas identificados como mais abrangentes e que, em alguns casos, têm uma dimensão incompatível com o tema principal, como observa-se abaixo, pelo detalhamento dos temas que fazem parte dos conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade Gerencial.

Nos temas detalhados abaixo, utiliza-se a expressão tema principal e tema secundário que, neste trabalho, têm o seguinte significado:

- tema principal: é o tema indicado no conteúdo programático e que consta no quadro 5.4.1;
- tema secundário: é o tema que compõe o tema principal, que dá a abrangência do tema tratado pela instituição de ensino, ou seja, é o detalhamento do tema principal.

5.5.1 Tema: A Contabilidade gerencial

Com referência ao tema principal, A Contabilidade Gerencial, ministrado por 8 das instituições de ensino listadas no Anexo F, representando 42,11% da amostra, e baseando-se nos respectivos planos de aulas, identifica-se que estes contemplam os seguintes temas secundários:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Caracterização da contabilidade gerencial	5	26,32
2	Áreas abrangidas	3	15,79
3	Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial	3	15,79
4	Contabilidade gerencial: como sistema de informação contábil	2	10,53
5	Contador gerencial	2	10,53
6	Importância e objetivos	1	5,26
7	Funções de controladoria e de gestão financeira	1	5,26

Quadro 21: Detalhamento do tema Contabilidade Gerencial

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Alguns temas como Funções da Controladoria, por exemplo, não foram considerados no tema Introdução à Controladoria, para não descaracterizar o conteúdo original da instituição, isso porque não é o tema principal do conteúdo, mas um tema secundário.

Outro aspecto que se pode destacar diz respeito à limitação de alguns temas, como por exemplo: O Contador Gerencial, que traz consigo uma característica restritiva, diferentemente do que o mercado de trabalho atualmente procura, ou seja, um profissional com conhecimentos e competências abrangentes, isso é, com um perfil generalista.

5.5.2 Tema: Introdução à controladoria

Com referência ao mapeamento dos conteúdos tabulados, destaca-se que o tema Introdução à Controladoria da disciplina Contabilidade Gerencial é ministrado em 4 das instituições de ensino listadas na tabela acima, representando 21,05% da amostra. Tomando como base os respectivos planos de aulas, identifica-se que estes contemplam os seguintes temas secundários:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	O papel/atribuições / responsabilidades / tarefas da controladoria	3	15,79
2	Controladoria: missão, objetivos	2	10,53
3	A importância da controladoria para os tomadores de decisão	1	5,26
4	Ambiente organizacional da empresa: interno e externo	1	5,26
5	Atribuições básicas do Controller	1	5,26
6	Autoridade e responsabilidade da Controladoria como órgão	1	5,26
7	Instrumentos de controle gerencial	1	5,26
8	Modelos de gestão econômica	1	5,26
9	Sub-sistemas empresariais	1	5,26

Quadro 22: Detalhamento do tema Introdução à Controladoria

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Dos temas supra listados, 5 temas, representando 55,56% do total, são ministrados por uma única instituição.

Das instituições indicadas acima, apenas uma adota uma bibliografia compatível com os temas abordados. Embora as demais adotem livros de autores renomados e respeitados no meio acadêmico, as bibliografias não têm relação com os temas abordados.

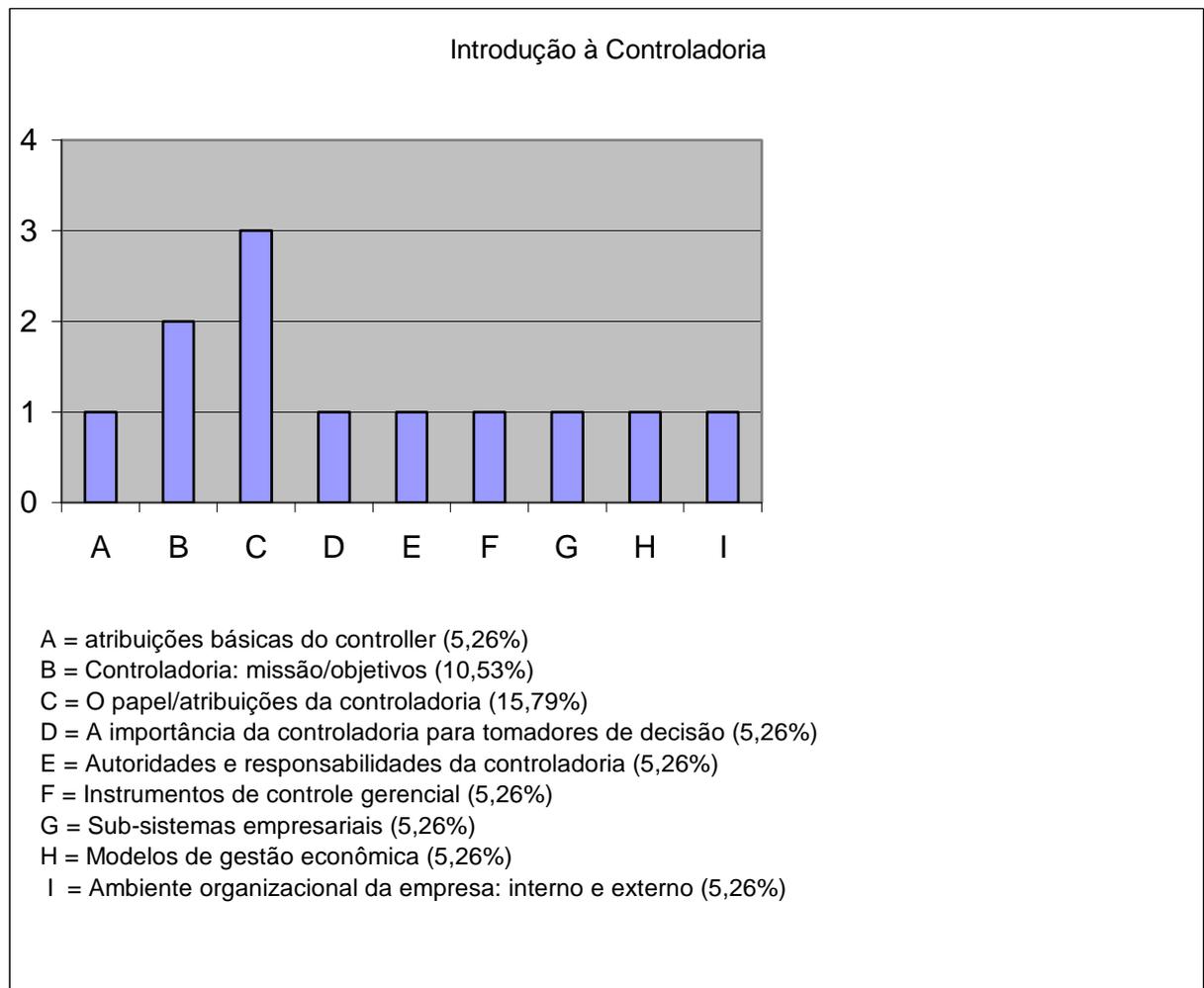


Gráfico 6: Detalhamento do tema Introdução à Controladoria

Fonte: Conteúdo programáticos das IES

5.5.3 Tema: Demonstrativos financeiros

Com referência ao tema Demonstrativos Financeiros, previstos na forma da Lei 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, considera-se como tópicos completos apenas aqueles ministrados pelas instituições de ensino identificadas como 3 e 8, no ANEXO F, pois as demais não contemplavam todos os temas, como pode ser observado abaixo:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Demonstração das origens e aplicações de recursos	3	15,79
2	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	3	15,79
3	Demonstração do fluxo de caixa	3	15,79
4	Demonstração do resultado do exercício	2	10,53
5	Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados	2	10,53
6	Demonstração do valor adicionado	2	10,53
7	Balanço patrimonial	1	5,26

Quadro 23: Detalhamento do tema Demonstrativos Financeiros

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Dos temas supra listados, 6 temas, representando 85,71% do total, são ministrados por uma única instituição.

Destaca-se dos temas supra listados que os temas Demonstração do valor adicionado e Demonstração do fluxo de caixa não se encontram previstos na Lei nº 6404/76. Embora não sejam obrigatórios, sua divulgação por parte das empresas sinaliza para os usuários da informação contábil a preocupação em melhorar a transparência na divulgação das informações.

5.5.4 Tema: Planejamento tributário

Com referência ao tema Planejamento Tributário, ministrado pela instituição de ensino identificada como 3 no Anexo F, e tendo como base o respectivo plano de aulas, verifica-se que o mesmo contempla os seguintes temas secundários:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o	Percentual de IES que adotam o
1	Conceito	1	5,26
2	ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS, IRRF, CPMF	1	5,26

Quadro 24: Detalhamento do tema Planejamento Tributário

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Entende-se que temas como: Incorporação, Cisão, Reavaliação e formas de tributação, como por exemplo, Lucro Real e Lucro Presumido podem ser ministrados dentro de planejamento tributário e, face à complexidade da legislação fiscal brasileira, pode ser avaliada a possibilidade de oferecer tal tema como uma disciplina distinta da disciplina Contabilidade Gerencial.

5.5.5 Tema: Tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas

Com referência ao tema Tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, ministrado pelas instituições indicadas como 3 e 33 no Anexo F, e tendo como base o respectivo plano de aulas, verifica-se que este contempla os seguintes temas secundários:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Empresas imunes, isentas e não tributáveis	1	5,26
2	Lucro Arbitrado	1	5,26
3	Lucro Presumido	1	5,26
4	Lucro Real	1	5,26
5	Microempresas e empresas de pequeno porte	1	5,26

Quadro 25: Detalhamento do tema Tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

5.5.6 Tema: Análise das demonstrações financeiras

O agrupamento do tema Análise das Demonstrações Financeiras levou em consideração a relação dos temas, apesar de ser abordado de forma mais abrangente apenas pela instituição indicada como 10, no ANEXO F. Tendo como base o respectivo plano de aula, verifica-se que a instituição indicada como 25, no ANEXO F, conforme pode ser observado abaixo, abordou apenas um tema secundário:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Análise do retorno sobre o investimento / O “Leverage” (Alavancagem) financeira	1	5,26
2	Análise vertical e horizontal	1	5,26
3	Quocientes de estrutura de capital	1	5,26
4	Quocientes de liquidez	1	5,26
5	Quocientes de rentabilidade	1	5,26

Quadro 26: Detalhamento do tema Análise das Demonstrações Financeiras

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Dos temas supra listados, 4 temas, representando 80,00% do total, são ministrados por uma única instituição. Embora a instituição não explicita no seu conteúdo programático a abordagem dos quocientes de rentabilidade, isso não significa, necessariamente, que o tema não tenha sido abordado.

Entretanto, destaca-se que o tema secundário: Análise de retorno sobre o investimento e O “Leverage” (Alavancagem) Financeiro, juntamente com os temas secundários: Contabilidade Gerencial e Simulação de situações empresariais e seus efeitos na DRE e Balanço do próximo exercício, fazem parte do tema principal denominado: A análise de balanços como instrumento da avaliação de desempenho.

5.5.7 Tema: Correção monetária de balanço

Das instituições que fazem parte da amostra, apenas a instituição indicada como 10, no ANEXO F, aborda o tema Correção Monetária das Demonstrações. A instituição destaca no seu conteúdo programático que a abordagem é feita a título de revisão, não fazendo nenhuma referência à Correção Monetária Integral.

Vale destacar que a Correção Monetária de Balanços deixou de ser exigida legalmente a partir de 31/12/95, mas ainda é abordada nos livros destinados à área contábil.

5.5.8 Tema: Conversão das demonstrações financeiras

Com referência ao tema Conversão contábil em outras moedas, ministrado em 5 das instituições de ensino listadas no Anexo F, representado 26,32% da amostra, e baseando-se nos respectivos planos de aulas, conclui-se que, na instituição indicada como 29, no ANEXO F, ele diferencia-se das demais. Isso ocorre porque tal tema é abordado durante 1 semestre, enquanto que nas demais é abordado dentro do semestre, tendo, portanto, pelas demais instituições, uma abordagem superficial em função do pouco tempo para trabalhá-lo.

Em sua abordagem, a instituição indicada como 15, no ANEXO F, além de trabalhar o FASB 8 e 52, faz referência aos órgãos internacionais ligados ao assunto. A instituição indicada como 24, no ANEXO F, que também faz referência ao FASB 8 e 52, que abordam a metodologia de conversão para empresas localizadas em economias com inflação inferior e superior a 100,00%, acrescentou o FASB 109, que trata do imposto de renda diferido.

O tema conversão das demonstrações financeiras para outras moedas, em especial para a moeda americana, tem sido de grande importância para o profissional contábil, em função da crescente participação das empresas estrangeiras na economia nacional.

Tendo em vista a importância do tema, a abordagem da conversão das demonstrações financeiras e a abordagem da Harmonização das normas Internacionais de Contabilidade, entende-se que ele poderia ser ministrado em uma disciplina específica, como por exemplo, Contabilidade Internacional, ou como um tópico especial da disciplina Contabilidade Avançada. Contudo, é tema ainda abordado por apenas 26,32% das instituições que fizeram parte da amostra.

5.5.9 Tema: Modelo de fixação de preço de venda

Com referência ao tema Modelo de Fixação de Preço e Preço de Venda, o Modelo *Mark-up* é abordado pelas instituições indicadas como 15, 24 e 35 no ANEXO F, e o Modelo Gecon pelas instituições indicadas como 15 e 35 no ANEXO F, o que representa 15,79% e 10,53%, respectivamente, da amostra utilizada.

5.5.10 Tema: Análise de custo x volume x lucro

Com referência ao tema Análise de Custo x Volume x Lucro, ministrado em 3 das instituições de ensino listadas no Anexo F, representando 15,79% da amostra, e baseando-se nos respectivos planos de aulas, identifica-se que estes contemplam os seguintes temas secundários:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Análise do ponto de equilíbrio	3	15,79
2	Aplicações e conceitos	2	10,53
3	Tomadas de decisão	2	10,53
4	Problemas de alavancagem operacional	1	5,26

Quadro 27: Detalhamento do tema Análise de Custo x Volume x Lucro

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

5.5.11 Tema: Conceitos gerenciais de mensuração

Com referência ao tema Conceitos Gerenciais de Mensuração, ministrado em 2 das instituições de ensino listadas no Anexo F, representando 10,53% da amostra, e baseando-se nos respectivos planos de aulas, identifica-se que a instituição indicada como 35 no ANEXO F contempla os temas secundários listados abaixo. Com referência à instituição indicada como 15 no ANEXO F, não foi possível detalhar os itens que compõem o tema secundário:

Item	Descrição dos Temas Secundários	Número de IES que adotam o mesmo tema	Percentual de IES que adotam o mesmo tema
1	Custos de reposição	1	5,26
2	Custos financeiros	1	5,26
3	Custos correntes	1	5,26
4	Valor presente	1	5,26

Quadro 28: Detalhamento do tema Conceitos gerenciais de mensuração

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

5.6 Temas especiais fazem parte do conteúdo programático da disciplina Contabilidade de custos ou Contabilidade gerencial?

Na tabulação dos conteúdos programáticos de Contabilidade Gerencial, identificou-se que determinados temas são, em algumas instituições de ensino que oferecem o curso de Ciências Contábeis, abordados nas disciplinas Contabilidade de Custos e, em outras instituições, na disciplina Contabilidade Gerencial.

Embora os temas não sejam em grande número, evidencia-se que há necessidade de uma reflexão maior sobre o conteúdo programático das duas disciplinas, objetivando ampliar os horizontes de abrangência, ou objetivando estabelecer um melhor delineamento entre onde começa um assunto e onde termina o outro.

A seguir, estão indicados os temas abordados na disciplina Contabilidade Gerencial por algumas instituições e por outras na Contabilidade de Custos:

- a) Target costing;
- b) Custo da qualidade;
- c) Custo padrão;
- d) Preço de venda;
- e) Custeio por atividades – ABC;
- f) Alavancagem operacional e financeira;
- g) Custeio por absorção e custeio variável.

Diante do exposto, nota-se que a linha divisória entre as duas disciplinas não está muito clara.

A falta de clareza quanto à distribuição dos temas não se restringe apenas às instituições de ensino (conforme será visto adiante, tópico 5.9.2). Quando analisados os requisitos exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade no exame de suficiência, percebe-se que o próprio edital do CFC traz temas relacionados à área de custos, mas que são solicitados como conteúdo de Contabilidade Gerencial. Talvez seja por essa razão que os requisitos afeitos à Contabilidade Gerencial estão sendo trabalhados por algumas instituições de ensino na disciplina Contabilidade de Custos.

A título de ilustração, vale mencionar o caso do tema Custeio baseado por atividades, que consta como requisito básico do conteúdo programático para Contabilidade de Custos (item “d – Métodos de Custeio”) e também como requisito básico do conteúdo programático para Contabilidade Gerencial (item “c – A Gestão dos Custos”), publicado no edital nº 1/2005, de 3 de Janeiro de 2005, pelo Conselho Federal de Contabilidade, como pode ser observado na reprodução abaixo:

Conteúdo De:	Item	Descrição do Conteúdo Programático do CFC
Contabilidade de Custos	“D – Métodos de Custeio”	Custeio por Absorção. Custeio Variável. Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Pleno (RKW). Custo por Produto. Custo por Processo. Custo por Atividade
Contabilidade Gerencial	“C – A gestão dos custos”.	O problema dos custos necessários e desnecessários. O gerenciamento dos custos diante da estratégia da entidade. Análise do Custo Diferencial. Análise dos Custos de Distribuição. Sistema de custeio baseado em atividades e sua análise. A cadeia de valores como centro da análise e da avaliação dos custos. Custo Meta. Unidade Equivalente de Produção.

Quadro 29: Comparação de conteúdos programáticos com CFC

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade

Apesar de os enfoques acima serem diferentes, acredita-se que são indicativos favoráveis de que há necessidade de reflexão sobre a linha que separa as duas disciplinas, principalmente para dar mais clareza aos requisitos propostos para ambas e para provocar a revisão dos conteúdos, seja por parte das instituições de ensino ou por parte do Conselho Federal de Contabilidade.

5.7 Análise bibliográfica para a disciplina Contabilidade gerencial

Este tópico tem como objetivo analisar a base bibliográfica adotada pelas instituições de ensino pesquisadas para a disciplina Contabilidade Gerencial, bem como os sumários dos livros de gerencial selecionados para este trabalho.

5.7.1 Bibliográfica básica utilizada na disciplina Contabilidade gerencial

Procurando identificar qual a base bibliográfica que norteia a elaboração dos conteúdos programáticos adotado pelas instituições de ensino que fazem parte da amostra utilizada neste trabalho, consolidou-se, na tabela abaixo, os livros adotados, para posteriormente compará-los com a bibliografia disponível no mercado editorial.

A base para o agrupamento consistiu na bibliografia obtida do plano de aulas, fornecido pelas instituições de ensino que não limitaram sua contribuição apenas ao encaminhamento do conteúdo programático das disciplinas.

A tabela abaixo indica em ordem decrescente os livros adotados pelas instituições de ensino na disciplina Contabilidade Gerencial e tem a seguinte representação:

- coluna 01: indica a seqüência dos itens;
- coluna 02: indica os livros adotados pelas instituições de ensino;
- coluna 03: indica o número de instituições que adotam os livros;
- coluna 04: indica o percentual de instituições que adotam os livros.

Seq	Livros adotados pelas Instituições de Ensino	Nº de IES que adotam os mesmos livros	Percentual de IES que adotam os mesmos livros
1	Contabilidade Gerencial - Sergio de Iudícibus	6	31,58
2	Introdução a Contabilidade gerencial - Charles T. Horngren	4	21,05
3	Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil - Clóvis Luiz Padoveze	4	21,05
4	Administração financeira - Alexandre Assaf Neto e Eliseu Martins	3	15,79
5	Contabilidade Custos -Eliseu Martins	3	15,79
6	Manual Contabilidade por Ações – FIPECAFI	2	10,53
7	Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira – José H. Perez Junior	2	10,53
8	Aprendendo Contabilidade em moeda constante – FIPECAFI	1	5,26
9	Contabilidade empresarial – José Carlos Marion	1	5,26
10	Contabilidade Gerencial - Robert N. Anthony	1	5,26
11	Controladoria: teoria e prática - Sandra Figueiredo e Paulo Caggiano	1	5,26
12	Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica GECON – Armando Catelli e outros	1	5,26
13	Demonstração do valor adicionado - M. de Luca	1	5,26
14	Normas Contábeis e demonstrações financeiras - M. Walter	1	5,26
15	Organização, Sistemas e Métodos: E as ferramentas de gestão organizacional - Luis César Araújo	1	5,26
16	Os Princípios fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade - CRC/SP	1	5,26
17	Princípios Administração Financeira - L. J. Gitman	1	5,26
18	Pronunciamento Financial Accounting Standards Board - FASB 52	1	5,26
19	Sistemas de controle gerencial - Robert N. Anthony e V.Govindarajan	1	5,26
20	Sistemas de informações contábil - Antonio L. Gil	1	5,26
21	Sistemas de informações para tomada de decisões – Antonio Carlos Cassaro	1	5,26

Quadro 30: Detalhamento da Bibliografia básica adotada na disciplina Contabilidade Gerencial

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Das instituições de ensino pesquisadas, 31,58% adotam o livro Contabilidade Gerencial de Sérgio Iudícibus, publicado pela Editora Atlas, 21,05% adotam o livro Introdução à Contabilidade Gerencial, de Charles T. Horngren, publicado pela Editora LTC, 15,79% adotam o livro Contabilidade de Custos, de Eliseu Martins, e Contabilidade Gerencial, de Clovis Luis Padoveze, publicados pela Editora Atlas, 15,79% adotam o livro Administração Financeira, de Alexandre Assaf Neto, publicado pela Editora Atlas e 5,26%

adotam livros diversos, conforme demonstrado no gráfico abaixo. Vale esclarecer que 57,89% instituições adotam mais de um livro como bibliográfica básica.

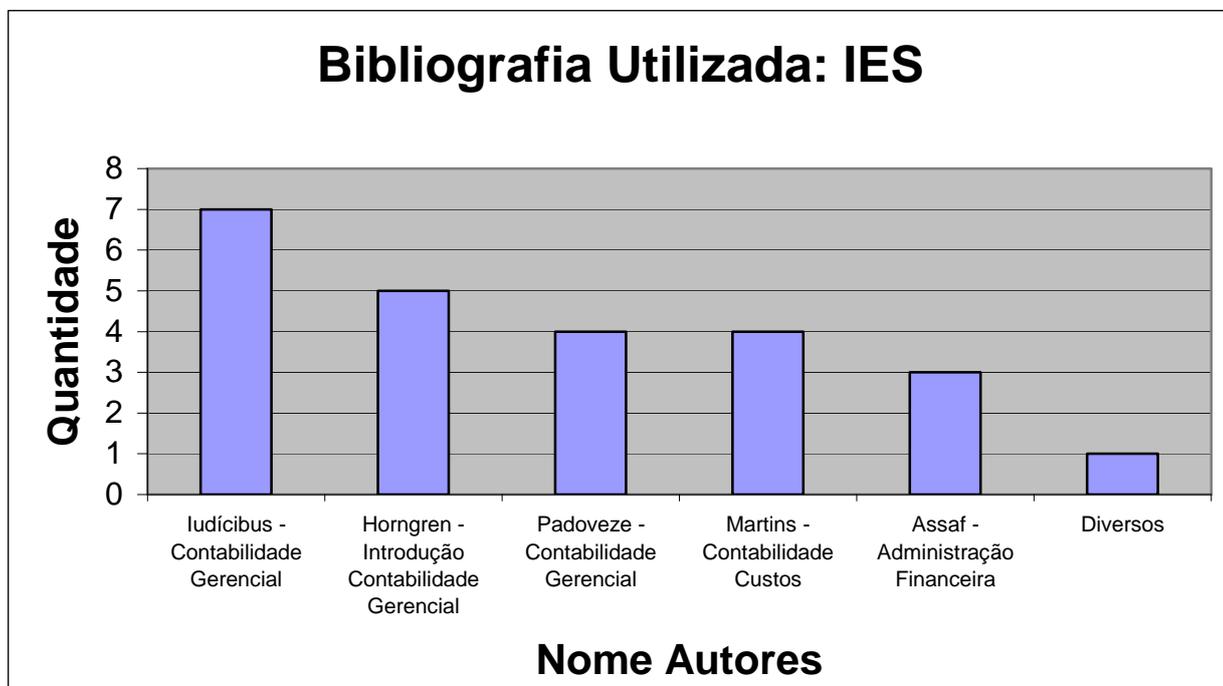


Gráfico 7: Distribuição da bibliografia básica

Fonte: Conteúdo programáticos das IES

Dos livros supra citados, destaca-se abaixo a edição recomendada pelas instituições, obtida nos respectivos planos de aulas, base para a realização deste trabalho:

Seq.	Nome do livro	Nome do autor	Edições	Ano
1	Contabilidade Gerencial	Iudícibus, Sérgio	- 6 ^a	1995 1998
2	Introdução à Contabilidade Gerencial	Horngren, Charles T.	5 ^a	1985
3	Contabilidade de Custos	Martins, Eliseu	4 ^a - -	1990 1998 2001
4	Contabilidade Gerencial	Padoveze, Clóvis L.	3 ^a	2000
5	Administração Financeira	Assaf, Alexandre N. / Martins, Eliseu	- - -	1986 1993 1996

Quadro 31: Edições referentes à Bibliografia básica adotada na disciplina Contabilidade Gerencial

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Com referência às edições supra citadas, destaca-se que o livro Contabilidade de Custos de Eliseu Martins está na sua 9ª edição, e o livro Contabilidade Gerencial de Clóvis L. Padoveze está na 4ª edição.

Observa-se que, no caso dos livros destinados à disciplina Contabilidade Gerencial, há uma diversificação maior de editoras que disponibilizam livros para essa disciplina, em comparação com a concentração que há no caso da disciplina Contabilidade de Custos.

A diversidade de bibliografia básica utilizada nas disciplinas de Contabilidade Gerencial permite inferir que ela guarda relação com a fragmentação de assuntos encontrados no mapeamento dos conteúdos programáticos das referidas disciplinas.

Destaca-se que alguns livros como, por exemplo, Manual das Sociedades por Ações da FIPECAFI, especificamente para a disciplina Contabilidade Gerencial, poderia ser indicado como bibliografia complementar, pois seus temas abrangem mais as disciplinas de Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial e alguns temas de Contabilidade Avançada do que propriamente Contabilidade Gerencial. Por tratar-se de um dos livros nacionais mais importantes no que diz respeito à temática contábil, o qual já está na sua 6ª edição, lançada em 2003, é considerando uma referência para graduandos e graduados no que se refere a assuntos contábeis.

5.7.2 Pesquisa bibliografia para a disciplina Contabilidade gerencial

Com o intuito de analisar e mapear os temas abordados nos principais livros de Contabilidade Gerencial, utilizados nos cursos de graduação dos cursos de Ciências Contábeis como bibliografia básica, foram selecionadas 10 obras de diferentes autores e editoras, cujos livros podem ser considerados nível “A” pelos critérios gerais de avaliação de programas de pós-graduação em Administração, Contabilidade e Turismo, da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, como: Atlas, Bookman, Campus, Edusp, FGV, Futura, Pearson, Saraiva, Thomson Learning, UFMG, UFRJ e UNB e que, atualmente, são disponibilizados pelo mercado editorial, exceção feita aos livros da Editora LTC.

Inicialmente, foram selecionados para análise 11 livros, porém, em decorrência da grande diversidade de temas, optou-se por reduzir para 10 livros, para não prejudicar a análise e evitar que os temas ultrapassassem uma centena, aumentando ainda mais sua diversidade.

A escolha dos livros relacionados na tabela abaixo procurou guardar, na medida do possível, relação com a bibliografia básica utilizada nas disciplinas de Contabilidade Gerencial pelas instituições de ensino superior que contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho. Essa escolha foi baseada na bibliografia básica, cuja adoção era superior a 15,79%, e que corresponde a 3 instituições adotando o mesmo livro. É o caso do livro *Administração Financeira*, de autoria de Eliseu Martins e Alexandre Assaf Neto, publicado em 1988.

Seq.	Livros	Autor	Ano	Editora
1	Contabilidade Gerencial	Iudícibus, Sérgio	1998	Atlas
2	Contabilidade Gerencial	Garrison, Ray H. / Noreen, Eric W.	2001	LTC
3	Contabilidade Gerencial	Jiambalvo, James	2002	LTC
4	Contabilidade Gerencial	Crepaldi, Silvio Aparecido	2004	Atlas
5	Contabilidade Gerencial	Atkinson, Anthony / Kaplan, Robert S. / Banker, Rajiv D.	2000	Atlas
6	Introdução à Contabilidade Gerencial	Hornngren, Charles T.	1985	Prentice Hall Brasil
7	Contabilidade Gerencial	Padoveze, Clovis Luis	2004	Atlas
8	Introdução à Contabilidade Gerencial	Pizzolato, Nélio Domingues	2000	Makron Books
9	Sistemas de Controle Gerencial	Anthony, Robert N. / Govindarajan, Vijay	2002	Atlas
10	Administração Financeira	Martins, Eliseu / Assaf, Alexandre Neto	1988	Atlas

Quadro 32: Detalhamento dos livros de Contabilidade Gerencial analisados

Fonte: Conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade Gerencial das IES

Destaca-se que os livros das Editoras *Prentice Hall* e *Makron Books*, atualmente, são publicados pela Editora *Person Education*.

Observa-se que há um número maior de editoras que oferecem livros para Contabilidade Gerencial, ao contrário do que se observou na análise dos livros de custos, na qual a oferta de livros concentrou-se na Editora Atlas.

A seleção dos livros supra listados concentrou-se naqueles publicados nos últimos 10 anos, que ainda estão sendo disponibilizados pelas editoras, sem deixar de observar a base bibliográfica adotada pelas instituições de ensino.

Após listar os livros selecionados, estes foram identificados e divididos em blocos/ categorias, tomando como base os sumários de cada um, obtidos no *site* das respectivas editoras ou dos próprios livros, visando a compará-los com o conteúdo programático das respectivas disciplinas.

5.7.3 Análise dos sumários dos livros de Contabilidade gerencial

Com o intuito de analisar os temas existentes nos sumários dos livros de Contabilidade Gerencial, selecionados com base no critério supra descrito, e compará-los com os temas constantes nos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade Gerencial, está listado na tabela abaixo o resultado da análise.

A base para o agrupamento dos temas teve como ponto de partida a identificação de todos eles, seguida do agrupamento dos temas comuns em todos os sumários, dividindo-os em seis tópicos (em negrito). A linha mestra para tal processo foi o uso do livro Contabilidade Gerencial de Sérgio Iudícibus, adotado pela maioria das instituições de ensino, que representam 31,58% das instituições pesquisadas. Um dos tópicos contemplou temas com abordagem muito variada, como por exemplo, Instituições Financeiras, Remuneração de executivos, Correção Monetária Integral.

A tabela abaixo indica, em ordem decrescente, os temas direcionados à disciplina Contabilidade Gerencial na visão de diferentes autores, e tem a seguinte representação:

- coluna 01: indica a seqüência dos itens;
- coluna 02: indica os livros adotados pelas instituições de ensino;
- coluna 03: indica o número de livros que abordam o mesmo tema;
- coluna 04: indica o percentual de livros que abordam o mesmo tema, apurado pela divisão do número de livros que abordam o mesmo tema, pelo total de livros que fizeram parte da pesquisa.

Item	Descrição dos sumários dos livros de Contabilidade Gerencial	Número de livros que abordam o tema	Percentual de livros que abordam o tema
	Introdução à Contabilidade Gerencial		
1	- Fim da Contabilidade financeira Início da Gerencial	4	40,00
2	- Caracterização da contabilidade gerencial	4	40,00
3	- Contabilidade Gerencial: Sistema de Informação Contábil	2	20,00
4	- Informação que cria valor à empresa	1	10,00
5	- Funções/ características do Controller	1	10,00
6	- Atitudes e características do Contador Gerencial	1	10,00
7	- Abrangência da contabilidade/ controle gerencial	1	10,00
8	- Empresa como sistema de atividades	1	10,00
	<i>Lucro empresarial e variações de preços</i>		
9	- O problema das variações de preços nas demonstrações financeiras	2	20,00
10	- A correção dos balanços	2	20,00
11	- Interpretação da contabilidade a custos originais	1	10,00
12	- Interpretação da contabilidade a custos de reposição	1	10,00
	<i>A análise de balanços como instrumento da avaliação de desempenho</i>		
13	- O cálculo dos quocientes de liquidez/ endividamento / imobilização	4	40,00
14	- O cálculo dos quocientes: atividade / rentabilidade / retornos / investimento / Sistema Du Pont	4	40,00
15	- O Balanço Patrimonial (inclui plano de contas)	4	40,00
16	- Demonstrativo de Resultados (inclui LALUR)	4	40,00
17	- A análise horizontal / vertical	2	20,00
	Custos para Avaliação, Controle e Tomada de Decisões		
	<i>Fundamentos de Contabilidade de Custos</i>		
18	- Sistema de custeio variável	5	50,00
19	- Significado da palavra "custos" / classificação	4	40,00
20	- Critérios de rateio na departamentalização	4	40,00
21	- Sistema de custeio por absorção	4	40,00
22	- Custo de produto e custo de período	3	30,00
23	- O papel dos custos na determinação dos preços	3	30,00
24	- Preços de transferência	3	30,00
25	- Ciclo de custos numa empresa de produção por encomenda / por ordem	3	30,00
26	- Contabilidade de Custos (formação custos, custos por processo / ordem)	2	20,00
27	- Custos de oportunidade, de produtos conjuntos e custos incrementais	2	20,00
28	- Contabilidade por responsabilidade e alocação de custos	2	20,00
29	- Ciclo da Contabilidade de Custo	1	10,00
30	- O papel do Contador nas decisões especiais	1	10,00
31	- Contribuição para o lucro por unidade de fator limitativo	1	10,00
	<i>Relações Custo / Volume / Lucro</i>		
32	- Ponto de equilíbrio	5	50,00

33	- Problemas de alavancagem operacional	3	30,00
34	- Margem de contribuição	3	30,00
35	- Método dos mínimos quadrados	1	10,00
	<i>Fundamentos de custo padrão, inter-relação com orçamentos e variações</i>		
36	- Custo Padrão e suas variações	7	70,00
37	- Orçamento geral (características, tipos, simulação de planejamento financeiro)	6	60,00
38	- Custos relevantes para a tomada de decisões	2	20,00
	As Fronteiras da Contabilidade Gerencial		
39	- Avaliação de desempenho: centro de custo / centro de lucro / investimento	4	40,00
40	- Decisões do tipo: fabricar versus comprar	2	20,00
41	- Custos controláveis e não controláveis	2	20,00
42	- O imposto de renda nas decisões de investimentos	2	20,00
43	- Decisões sobre substituição de equipamentos (payback – taxa de retorno)	1	10,00
44	- Utilização de informações de custo para decisões: qual produto cortar?	1	10,00
45	- Relatórios para a administração	1	10,00
46	- Projeção dos demonstrativos contábeis	1	10,00
	O Gerente em face da descontinuidade		
47	- O valor contábil como base para a avaliação	2	20,00
48	- Considerações sobre o valor teórico da empresa	2	20,00
49	- Patrimônio líquido corrente	1	10,00
	Novas Técnicas e conceitos custeio para empresas em busca da qualidade total		
50	- ABC costing (custeio baseado em atividades)	6	60,00
51	- Custo da qualidade, gerenciamento da qualidade	3	30,00
52	- Target costing (custeamento alvo)	2	20,00
53	- Custeio Kaizen	1	10,00
54	- Life-cycle costing (custeamento por ciclo de vida)	1	10,00
55	- Método de custeamento RKW	1	10,00
56	- Just in Time (JIT)	1	10,00
57	- ABM (Activity Based management)	1	10,00
	Tópicos Diversos		
58	- Demonstrativos Patrimoniais (Mutações do P.Líquido, DOAR, Fluxo de Caixa)	3	30,00
59	- Métodos Quantitativos na Contabilidade Gerencial / Contabilidade Administrativa	2	20,00
60	- Balanced Scorecard	2	20,00
61	- Demonstrações contábeis em outra moedas	2	20,00
62	- Consolidação de Balanços	2	20,00
63	- Custeio dos departamentos de serviços: Uma abordagem de atividade	1	10,00
64	- Demonstração do fluxo de caixa	1	10,00
65	- Controle interno	1	10,00
66	- Princípios Contábeis	1	10,00
67	- Nível de Preços e Depreciação	1	10,00
68	- Registros Contábeis e o Encerramento do Exercício	1	10,00
69	- Lançamentos de Ajuste (Diversos)	1	10,00
70	- Como entender os relatórios anuais das empresas	1	10,00

71	- Investimentos em outras empresas	1	10,00
72	- Relatórios financeiros e variações de preços	1	10,00
73	- Correção Monetária Integral	1	10,00
74	- Gestão de impostos	1	10,00
75	- Remuneração de Executivos	1	10,00
76	- Controles para Estratégias Diferenciadas	1	10,00
77	- Produção integrada por computador (CIM)	1	10,00
78	- Sistemas de apoio das decisões	1	10,00
79	- Empresas prestadoras de serviços	1	10,00
80	- Instituições Financeiras	1	10,00
81	- Organizações Multinacionais	1	10,00
82	- Planejamento Estratégico	1	10,00
83	- Dimensionando e Controlando o Emprego de Ativos (estrutura de análise; EVA x ROI)	1	10,00
84	- Compreendendo Estratégias	1	10,00
85	- Comportamento nas Organizações (objetivos, tipos, sistemas formal de controle)	1	10,00
86	- Cálculo financeiro básico e aplicações	1	10,00
87	- Cálculo financeiro em contextos inflacionários	1	10,00
88	- Capital de giro / Administração: de caixa / contas a receber / estoques; fontes de financiamento	1	10,00

Quadro 33: Sumário dos Livros de Contabilidade Gerencial analisados

Fonte: Livros de Contabilidade Gerencial

Pela distribuição dos temas supra listados, pode-se perceber a grande diversidade de temas, pois apenas 5 temas entre 88 são abordados por mais de 50,00% dos autores pesquisados, 1 tema entre 88 é abordado por 70,00% dos autores, 2 temas entre 88 são abordados por 60,00% e 2 temas entre 88 são abordados por 50,00% dos autores pesquisados, indicando que não há um consenso sobre quais temas são abordados .

Observa-se que a diversidade de temas pode ser entendida primeiramente pela dificuldade de seu agrupamentos face à terminologia adotada por cada autor, seguida pela abordagem de temas, os quais acredita-se que poderiam estar direcionados a outra disciplina, como por exemplo: Método de custeamento RKW, - Capital de giro/ Administração: de caixa/ contas a receber/ estoques; fontes de financiamento, Princípios, Instituições Financeiras e Registro Contábeis e o Encerramento do exercício.

Com referência à Correção de Balanços, conforme já destacado, ela deixou de ser exigida legalmente a partir de 31/12/95, porém, ainda é abordada nos livros destinados à área contábil. Entretanto, os conceitos podem ser aplicados com uma visão gerencial e não societária, complementados com a abordagem da Correção Monetária Integral.

Entende-se que alguns temas, como Remuneração de executivos, têm um intuito de formação complementar, já que a remuneração depende primeiramente da política interna da empresa, e essa varia de companhia para companhia e depois porque a remuneração está sempre ligada aos objetivos estratégicos definidos pela administração da empresa.

5.8 Proposta de conteúdo programático para a disciplina Contabilidade gerencial

Com o intuito de criar um conteúdo programático que pudesse contemplar, ao mesmo tempo, a visão de quem constrói um plano de aula com a de quem escreve um livro, foi proposto abaixo um sumário, que pudesse considerar os principais temas oriundos dos conteúdos programáticos analisados durante a elaboração deste trabalho. Juntamente com o sumário, estão os temas principais e comuns identificados nos sumários das principais bibliografias destinadas à disciplina Contabilidade Gerencial.

Levando em consideração a grande diversidade dos temas abordados pelas instituições de ensino e também pelo enfoque mais aberto dado por alguns autores à mesma disciplina, estabeleceu-se como critério de composição da proposta do conteúdo conjugado a inclusão de temas com percentual superior a 15,79%. No que se refere aos assuntos encontrados nos sumários dos livros, considerou-se os temas cujo percentual era superior a 30,00%.

Face à acentuada diversidade de temas, não foi possível adotar o mesmo critério utilizado no tópico Contabilidade de Custos.

Embora os percentuais estabelecidos como limite mínimo para inclusão dos temas não pareçam ser significativos, destaca-se que 12 temas são ministrados por 10,53% das IES, 7 temas são ministrados por 15,79% das IES, 4 temas são ministrados por 21,05% das IES, 3 temas distintos são ministrados por 26,32%, 31,58% e 42,11% das IES, respectivamente, ou seja, nenhum dos temas tabulados é ministrado por mais de 50,00% das IES pesquisadas. Por essa razão, estabeleceu-se o percentual de 15,79% para corte .

Embora o tema Decisões sobre fabricar, comprar ou substituir (análise de retorno/*payback*), não tenha atingido o percentual mínimo estabelecido para inclusão de temas, ele foi adicionado por ser considerado pertinente ao tópico decisões de natureza gerencial.

Para facilitar o entendimento da tabela abaixo, indica-se a seguir o que significam as expressões sim e, não e os seus respectivos percentuais:

- **sim:** indica que os temas são abordados por mais de 15,79% das instituições de ensino pesquisadas e por mais de 30,00% dos livros consultados;
- **não:** indica que os temas são abordados por menos de 15,79% das instituições de ensino pesquisadas e por menos de 30,00% dos livros consultados;
- **coluna instituições:** os percentuais foram apurados dividindo-se o número de instituições de ensino que adotam o mesmo tema pelo total de instituições de ensino que responderam a pesquisa;
- **coluna bibliografia:** os percentuais foram apurados dividindo-se o número de livros que abordam o mesmo tema pelo total de livros selecionados.

Proposta de Conteúdo Programático para a disciplina de Contabilidade Gerencial		IES adotam os temas?	% de IES	Livros adotam os temas?	% de Livros
I	Introdução a Contabilidade Gerencial				
	Diferenças entre a Contabilidade financeira de Custos e a Contabilidade gerencial	Sim	42,11	Sim	40,00
	A Contabilidade Gerencial e o Ambiente gerencial	Sim	42,11	Sim	40,00
	A Contabilidade Gerencial como um sistema de informação contábil	Sim	31,58	Não	20,00
	Introdução do conceito de Controladoria e suas funções	Sim	21,05	Não	10,00
	Conceitos e classificações de custos	Não	-	Sim	40,00
	Critérios de rateio/ departamentalização	Não	-	Sim	40,00
	Sistema de custeio: absorção e variável	Não	10,53	Sim	40,00
II	Instrumentos de Controle e Avaliação de Desempenho				
	Custo Padrão	Não	5,26	Sim	70,00
	Orçamento	Não	10,53	Sim	60,00
	Estrutura dos Demonstrativos Financeiros	Sim	21,05	Sim	40,00
	Análise das Demonstrações Financeiras	Sim	15,79	Sim	40,00
	Correção Monetária Integral	Sim	21,05	Não	10,00
	Avaliação de desempenho: produtos/ projetos/ investimentos	Não	5,26	Sim	40,00
	Análise da relação: Custo x Volume x Lucros: ponto de equilíbrio, margem de contribuição, margem de segurança, alavancagem operacional.	Não Sim	5,26 15,79	Sim Sim	50,00 30,00
III	Decisões de natureza gerencial				
	O papel dos custos na determinação dos preços	Não	-	Sim	30,00
	Formação de preço de venda	Sim	15,79	Não	-
	Decisões: compra, manutenção, fabricação (payback)	Não	10,53	Não	20,00
	Planejamento: objetivo, tipos	Sim	15,79	Não	10,00
	Custo da Qualidade	Não	5,26	Sim	30,00
	Modelo ABC – Activity Based Costing	Sim	15,79	Sim	60,00
	Balanced Scorecard	Sim	15,79	Não	20,00
	Planejamento Tributário: Aspectos legais, societários, contábeis: Incorporação, Fusão e Cisão	Sim	15,79	Não	-
IV	Consolidação das Demonstrações Financeiras	Sim	21,05	Não	20,00
V	Conversão das Demonstrações Financeiras para moeda estrangeira	Sim	26,32	Não	20,00

Quadro 34: Proposta de conteúdo programático para a Disciplina Contabilidade Gerencial

Fonte: Pesquisa direta

Pela composição exposta na tabela acima, pode-se observar que não há uma visão convergente sobre os temas que são abordados nas disciplinas de Contabilidade Gerencial, fato que se relaciona à grande diversidade de temas encontrados nos conteúdos programáticos.

5.9 Exame de suficiência: análise do conteúdo programático de Contabilidade gerencial

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, por meio da Resolução CFC nº 853/99, de 25 de julho de 1999, como forma de melhorar a qualidade dos profissionais que anualmente ingressam no mercado de trabalho, saindo dos bancos escolares, seja na qualidade de técnico ou bacharel em Contabilidade, instituiu o exame de suficiência, como condição básica para a obtenção de registro profissional perante os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC's.

5.9.1 Conteúdo programático para Contabilidade gerencial

No tocante aos conhecimentos básicos relacionados à Contabilidade Gerencial, que passaram a ser exigidos dos formados em Ciências Contábeis nos exames de suficiência, eles foram divulgados no edital nº 1/2005, de 03 de Janeiro de 2005, pelo Conselho Federal de Contabilidade, e fazem parte do Conteúdo Programático para Bacharéis em Ciências Contábeis. Seus requisitos encontram-se indicados abaixo:

a) Conteúdo da Contabilidade gerencial

A Contabilidade Gerencial como parte da Contabilidade, o fornecimento de informações e de subsídios para a tomada de decisões, as decisões de caráter corrente e as de natureza estratégica, as avaliações de desempenho, fixação do preço de venda baseado no custo, no mercado e no concorrente.

b) As análises alicerçadas no grau de ocupação da entidade

A formação de resultado diante do comportamento dos custos fixos e variáveis, a margem de contribuição por produto e por seus fatores limitativos, teoria das restrições, margens de contribuição e custos fixos identificados, o ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro.

c) A gestão dos custos

O problema dos custos necessários e desnecessários, o gerenciamento dos custos diante da estratégia da entidade, análise do custo diferencial, análise dos custos de distribuição, sistema de custeio baseado em atividades e sua análise, a cadeia de valores como centro da análise e da avaliação dos custos, custo meta, unidade equivalente de produção.

d) As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho

Elaboração, interpretação e análise da estrutura do Balanço Patrimonial dos índices de liquidez, do grau de imobilização do capital próprio, da margem de garantia do capital de terceiros, da rentabilidade sobre vendas e dos capitais próprios, do volume de capital de giro próprio, do prazo médio de pagamento, do prazo médio de recebimento e do prazo médio de renovação de estoques; elaboração e interpretação da análise vertical e horizontal; elaboração, interpretação e análise da comparabilidade da análise de balanço com a análise setorial; a análise da composição dos custos e das receitas; elaboração, interpretação e análise da alavancagem operacional e financeira, da margem de segurança, da relação custo-volume-lucro e de riscos operacionais e financeiros; elaboração, interpretação e análise da margem operacional, margem bruta e margem líquida.

e) A avaliação de empresas

A reavaliação dos ativos e do patrimônio líquido, o fluxo de caixa descontado, o retorno de investimento, a análise de produtividade e economicidade, o Valor Econômico Adicionado (VEA), mensuração *do Goodwill Value*, Valor de Mercado Adicionado (MVA), *Balanced Scorecard* (BSC) e EBITDA – *Earnings Before Interest Rates, Taxes, Depreciation and Amortization*.

f) O orçamento e o processo decisório

Características, conceitos, funções, tipos; sistemas de custeios utilizados para gestão e decisão em orçamentos; responsabilidade, controle gerencial e processos de decisão.

g) Custos para decisão

Decisões entre comprar ou fabricar, custo de oportunidade, custos perdidos, custos imputados.

O conteúdo programático de Contabilidade Gerencial estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade destinado aos Contadores foi analisado e confrontado com os conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade Gerencial adotados pelas instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa.

A análise deu-se tópico por tópico, na qual se procurou comparar os temas contemplados em cada tópico estabelecido pelo CFC com os temas adotados pelas instituições de ensino.

5.9.1.1 Análise do conteúdo programático do CFC x conteúdos programáticos das IES

Este tópico tem como objetivo analisar se existe sintonia entre os conteúdos programáticos estabelecidos pelo CFC para Contabilidade Gerencial e os conteúdos programáticos ministrados nas disciplinas de Contabilidade Gerencial pelas instituições de ensino de ensino em Ciências Contábeis localizadas na Cidade de São Paulo.

Como base de análise, utilizou-se o mapeamento consolidado dos conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa, conforme descrito no quadro 20 do item 5.5.1, cujo detalhamento está citado no ANEXO F.

5.9.1.1.1 Item “a – Conteúdo da Contabilidade gerencial”

Analisando os conteúdos programáticos das instituições de ensino que fizeram parte da amostra, observou-se que 8, representando 42,11% da amostra, têm como tema específico a Contabilidade Gerencial. No entanto, os respectivos conteúdos indicaram uma incompatibilidade com os requisitos exigidos pelo CFC no item “a”, pois nenhum deles enfoca

nesse item, por exemplo, informações para tomada de decisões, avaliações de desempenho ou fixação do preço de venda.

O enfoque das instituições está direcionado para a caracterização da Contabilidade Gerencial, contemplando a sua importância, os seus objetivos, a sua abrangência, as funções e características do Contador Gerencial, as diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial e ainda a Contabilidade Gerencial como um sistema de informação contábil.

Um número muito reduzido de instituições de ensino, que varia entre 1 a 3, representando na média 5,26% da amostra, adota temas que podem atender aos requisitos do CFC, como pode ser observado abaixo:

Seq	Descrição dos temas	Nº de Instituições	Percentual de Instituições
1	Modelo de fixação e preço de venda: Mark-up e GECON	3	15,79
2	Planejamento e controle	3	15,79
3	Planejamento orçamentário	2	10,53
4	Conceitos gerenciais de mensuração	2	10,53
5	Informações de custos e gerenciais para a tomada de decisões	1	5,26
6	Decisões táticas de curto prazo	1	5,26
7	Avaliação de resultado e desempenho	1	5,26

Quadro 35: Temas que fazem parte do conteúdo programático da Disciplina Contabilidade Gerencial

Fonte: Pesquisa direta

Vale destacar que o tema avaliação de resultado e desempenho, adotado por 5,26% das instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa, pode tanto atender ao requisito do item “a – Conteúdo da Contabilidade Gerencial”, pois faz menção às avaliações de desempenho, quanto do item “d – As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho”, que também faz menção ao mesmo tema.

Observa-se que, com relação ao item mencionado acima, os conteúdos programáticos das instituições de ensino não mantêm sintonia com os requisitos exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade.

5.9.1.1.2 Item “b – As análises alicerçadas no grau de ocupação da entidade”

Com referência ao item “b”, observa-se que 2 instituições, representando 10,53% da amostra, abordam o tema ponto de equilíbrio. As demais não fazem referência aos outros temas, parte dos requisitos básicos exigidos pelo CFC no exame de suficiência, como por exemplo, margem de contribuição e Teoria das Restrições, que não constam nos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade Gerencial.

Embora os temas indicados acima tenham sido abordados na disciplina de Contabilidade Gerencial, nem todos são ministrados pelas instituições pesquisadas, conforme pode ser observado abaixo:

Seq	Descrição dos temas	Nº de Instituições	Percentual de Instituições
1	Relação de custo x volume x lucro	14	73,68
2	Margem de contribuição	12	63,16
3	Teoria das restrições	3	15,79
4	Ponto de equilíbrio	2	10,53

Quadro 36: Temas que fazem parte do conteúdo programático da Disciplina Contabilidade Gerencial

Fonte: Pesquisa direta

Vale destacar que os temas Relação de Custo x Volume x Lucro e o tema Margem de Contribuição são adotados por 73,68% e 63,16% respectivamente das instituições de ensino que fizeram parte da pesquisa. Tais temas podem atender tanto ao requisito do item “b – As análises alicerçadas no grau de ocupação da entidade”, no qual mencionou-se a margem de contribuição, quanto ao do item “d – As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho”, que faz menção a Relação de Custo x Volume x Lucro, que inclui o tema ponto de equilíbrio.

Percebe-se que os temas constantes no item “b” do conteúdo programático do CFC não são abordados pelas instituições pesquisadas. No entanto, exceção feita aos tópicos Relação de Custo X Volume X Lucro e Margem de contribuição, representando 73,68% e 63,16%, respectivamente, das instituições de ensino, conforme já mencionado, indica uma falta de sintonia entre os conteúdos programáticos das instituições de ensino em relação às exigências constantes no conteúdo programático do CFC.

5.9.1.1.3 Item “c – A gestão dos custos”

Com referência ao item “c – A Gestão do Custos”, observa-se que 3 instituições, representando 15,79% da amostra, abordam o Modelo ABC – *Activity Based Costing* (Sistema de Custeio Baseado em Atividades) na disciplina de Contabilidade Gerencial. As demais não fazem referência a nenhum tema que faz parte dos requisitos básicos, como por exemplo, a cadeia de valores como centro da análise e da avaliação dos custos, custo meta e unidade equivalente de produção, os quais não constam nos conteúdos programáticos das disciplinas de Contabilidade Gerencial.

O tema Custos Baseado em Atividades – ABC (*Activity Based Costing*) é ministrado na disciplina de Contabilidade de Custos por 9 instituições, representando 47,37% da amostra. Da mesma forma, o tema Gestão Estratégica de Custos também é ministrado na disciplina de Contabilidade de Custos por 2 instituições, representado 10,53% da amostra.

Observa-se que os temas constantes no item “c – A gestão dos custos” do conteúdo programático do CFC não são abordados na disciplina de Contabilidade Gerencial pelas instituições pesquisadas, exceção feita ao tema Modelo ABC – *Activity Based Costing* (Sistema de Custeio Baseado em Atividades), que também é ministrado na disciplina de Contabilidade de Custos.

Pode-se concluir também que os conteúdos programáticos das instituições de ensino pesquisadas não mantêm sintonia com as exigências do CFC, constantes no conteúdo programático do item “c – A gestão dos custos”.

5.9.1.1.4 Item “d – As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho”

Na análise do item “d – As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho”, que se destaca por ser o mais detalhado e abrangente dos temas exigidos pelo CFC, observa-se também uma ausência de sintonia entre os conteúdos programáticos adotados nas instituições de ensino e o conteúdo programático estabelecido pelo CFC. Isso porque o tema diretamente relacionado ao conteúdo exigido (Análise das Demonstrações Financeiras: conceito, formação e quocientes) é ministrado por apenas 3 instituições, representando 15,79% da amostra.

Outro indicativo da falta de sintonia entre os conteúdos programáticos está relacionado ao tema Análise de Custo x Volume x Lucro – problemas de alavancagem operacional,

ministrado por 3 instituições, representando 15,79% da amostra. Está relacionado também ao tema Demonstrações financeiras que, embora seja adotado por 5 instituições, representando 26,32% da amostra, a qual abrange exclusivamente as demonstrações na forma prevista na Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, não contempla a análise e a interpretação das demonstrações, conforme solicitado pelo conteúdo programático do CFC.

Um aspecto que merece destaque e reflexão está relacionado ao tema Análise de Custo x Volume x Lucro (constante do item “d”). Esse tema, conforme identificado nos sumários dos livros de contabilidade gerencial e de custos e nos conteúdos programáticos das respectivas disciplinas, abrange o ponto de equilíbrio contábil econômico e financeiro, já que é tratado como um tema constante do item “b – As análises alicerçadas no grau de ocupação da entidade”.

Nesse sentido, acredita-se que uma reavaliação sobre onde deveria ser tratado esse tema merece ser realizada, bem como merece ser destacado que esse tema pode estar sendo abordado na disciplina de Análise das demonstrações financeiras.

5.9.1.1.5 Item “e – A avaliação de empresas”

Com referência ao item “e – A avaliação de empresas”, observa-se novamente falta de sintonia entre o conteúdo programático estabelecido pelo CFC e os conteúdos programáticos ministrados pelas instituições de ensino, já que apenas uma instituição, representando 5,26% da amostra, tem como tema: Reavaliação, aspectos fiscais e contábeis, e 3 instituições, representando 15,79% da amostra, abordam os temas: O Valor Econômico Adicionado (VEA), Valor de Mercado Adicionado (MVA), *Balanced Scorecard* (BSC) e EBITDA – *Earnings Before Interest Rates, Taxes, Depreciation and Amortization*.

O tema com a nomenclatura: a análise de produtividade e economicidade não é ministrado por nenhuma das instituições pesquisadas. Entretanto, não se descarta a possibilidade do tema ser abordado dentro de um contexto específico.

Com referência ao tema: o retorno do investimento constante no conteúdo programático do CFC, observa-se que é ministrado por 1 instituição, representando 5,26%. Esse tema é também parte integrante do tema Análise das demonstrações financeiras que, no conteúdo programático do CFC, está descrito no item “d – As demonstrações contábeis na avaliação de desempenho”.

O tema Fluxo de caixa é abordado por 3 instituições, representando 15,79% da amostra, e é parte integrante do tema Demonstrativos financeiros. Porém, não há indicação clara de que a abordagem faça referência ao Fluxo de caixa descontado, conforme estabelecido no conteúdo programático do CFC.

5.9.1.1.6 Item “f – O orçamento e o processo decisório”

Com referência ao item “f – O orçamento e o processo decisório”, observa-se que uma instituição, representando 5,26% da amostra, tem como tema: Planejamento orçamentário, tema que mais se aproxima dos requisitos exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Os demais temas, como por exemplo, responsabilidade, controle gerencial e processos de decisão, não são abordados por nenhuma instituição na disciplina Contabilidade Gerencial.

Como não há um detalhamento ou esclarecimento maior sobre alguns temas, como por exemplo, Controle gerencial e Processo de decisão, eventualmente, eles podem estar sendo contemplados pelas instituições de ensino com outras nomenclaturas, como as citadas abaixo:

Seq	Descrição dos temas	Nº de Instituições	Percentual de Instituições
1	Contabilidade por responsabilidade e preço de transferência	2	10,53
2	Análise avançada de custos	1	5,26
3	Informações de custos e gerenciais para tomada de decisões	1	5,26
4	Organização do controle	1	5,26

Quadro 37: Temas que fazem parte do conteúdo programático da Disciplina Contabilidade Gerencial

Fonte: Pesquisa direta

Como se observa pelo acima citado, acentua-se em cada tópico a necessidade de revisão dos conteúdos programáticos.

5.9.1.1.7 Item “g – Custos para decisão”

Com referência ao item “g – Custos para decisão”, observa-se que 2 instituições, representando 10,53% da amostra, têm como tema: Informações e subsídios para tomadas de

decisões e Informações contábeis para decisões especiais, que correspondem aos requisitos exigidos no item “g”, especificamente no que diz respeito à decisão entre comprar e fabricar.

Destaca-se que o tema: Custos para avaliação, controle e tomada de decisões do tipo, comprar x fabricar, faz parte do conteúdo da disciplina Contabilidade de Custos, e é ministrado em 4 instituições, representando 21,05% da amostra.

Entretanto, os temas Custos de oportunidade, Custos perdidos e Custos imputados não são abordados por nenhuma das instituições de ensino na disciplina Contabilidade Gerencial, mas são ministrados por 3 instituições, representando 15,79% da amostra.

Observa-se que, com relação ao item mencionado acima, os conteúdos programáticos das instituições de ensino também não mantêm sintonia com os requisitos exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade.

6 CONCLUSÃO

Conforme constatado na revisão de literatura, vive-se um período marcado por constantes e profundas modificações que afetam a evolução pessoal e profissional de uma pessoa, cuja sobrevivência depende em grande parte dos conhecimentos e competências adquiridos durante sua graduação.

Nesse sentido, a qualidade do ensino oferecido pelas instituições de ensino tem um papel importante para a sociedade, em especial para a qualidade do ensino das Ciências Contábeis. Por ter esse entendimento, o presente trabalho pretendeu oferecer sua contribuição para a melhoria do ensino da Contabilidade, analisando o conteúdo programático da disciplina Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial e os sumários de alguns livros destinados às citadas disciplinas. Ao seu final, o presente trabalho buscou propor a construção de um conteúdo programático que contemplasse a visão das instituições de ensino e dos autores.

Adicionalmente, foi importante a análise do conteúdo programático de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial proposto pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, para aferição dos conhecimentos dos graduados em Ciências Contábeis. Para a compreensão dos resultados obtidos, foi necessário olhar e entender os fatos passados.

Entendeu-se ser necessária a reflexão sobre a revisão dos conteúdos programáticos, fato que motivou a realização deste trabalho. Verificou-se, por meio da revisão bibliográfica, que o cenário econômico e educacional atual é diferente do cenário da última década. Até 1994, convivia-se com taxas de inflação ao redor de 50,00% ao mês, conforme dados da FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. A inflação acumulada medida pelo IPC – Índice de Preço ao Consumidor em 1993 atingiu 2.490,99% e 941,25% em 1994, fazendo com que o controle dos custos dos produtos e serviços ficassem relegados a um segundo plano, já que os ganhos financeiros favoreciam o capital especulativo em detrimento do capital produtivo e escondiam as possíveis ineficiências nos processos produtivos. Com isso, a própria apuração dos custos e, conseqüentemente, a tomada de decisão por parte da administração da empresa, eram prejudicadas.

Ademais, a sociedade brasileira havia perdido a noção do preço justo, por não possuir uma referência clara que permitisse comparar o preço de produtos e serviços, já que os preços mudavam em uma velocidade assustadora e incompatível com o poder de compra das pessoas.

Considerou-se importante analisar o conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos e, conseqüentemente, da Contabilidade Gerencial, visando a

identificar se tais conteúdos proporcionados aos graduandos do curso de Ciências Contábeis localizados na cidade de São Paulo não estavam sobrepostos, prejudicando o processo de aprendizado.

Além disso, entendeu-se a importância de analisar se os conteúdos propostos pelas instituições de ensino estavam alinhados aos conteúdos propostos pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Diante do exposto, supôs-se que os conteúdos programáticos das disciplinas supra citadas traziam em seu núcleo temas que se sobrepunham. Para a investigação dessa suposição, foi realizada a pesquisa.

Por isso, para realizar a pesquisa e responder as questões propostas neste trabalho, foi solicitado aos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das instituições de ensino integrantes do ANEXO A, numericamente identificadas nos ANEXOS C e F, cópia do conteúdo programático das disciplinas de custos e de gerencial. Depois de analisados os conteúdos programáticos e os sumários, concluiu-se que, em relação aos conteúdos, não há sobreposição de temas, apesar de 16,33% dos conteúdos de Contabilidade de Custos estarem presentes nos conteúdos das disciplinas de Contabilidade Gerencial. Como o número total de temas não é igual para as duas disciplinas, o percentual supra citado caiu para 9,52%, quando analisado apenas o conteúdo consolidado da disciplina de Contabilidade Gerencial.

Da mesma forma, concluiu-se que, especificamente em relação aos sumários dos livros de Contabilidade de Custos, estes guardam semelhanças com os temas abordados pelas instituições de ensino, apesar de 11,63% deles não estarem relacionados diretamente com a área de custos, como por exemplo, Gestão Financeira e Aplicações da calculadora HP 12 C. Esses fatos não foram suficientemente fortes para caracterizar um entendimento incorreto sobre quais temas fazem parte de uma e de outra disciplina. Todavia, destacou-se a grande diversidade de temas identificados nos conteúdos programáticos das duas disciplinas, inferindo-se que há uma visão bastante divergente por parte das instituições sobre os temas que devem fazer parte dos respectivos conteúdos.

Considerando a diversidade de temas oferecidos aos graduandos, entendeu-se que, por parte das instituições de ensino, uma reflexão sobre os temas abordados deveria ser realizada.

Com referência aos requisitos solicitados pelo Conselho Federal de Contabilidade para o exame de suficiência para aferição dos conhecimentos relacionados à área de custos,

concluiu-se que estes mantêm uma relação de proximidade, já que mais de 75,00% dos temas requeridos pelo CFC fazem parte dos conteúdos pesquisados.

Este trabalho identificou ainda que, em relação à Contabilidade Gerencial, há uma sintonia entre os conteúdos programáticos e os sumários dos principais livros, apesar de alguns temas constantes nos sumários, como por exemplo, Instituições Financeiras, não guardarem semelhança com a disciplina de Gerencial. Já em relação aos requisitos exigidos no exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade, identificou-se que não há sintonia com os conteúdos programáticos propostos pelas instituições de ensino.

Isso porque apenas os temas Relação de Custo x Volume x Lucro, representando 73,68%, e Margem de contribuição, representando 63,16%, mantêm sintonia com os requisitos do CFC. Os demais temas propostos são ministrados por menos de 50,00% das instituições pesquisadas.

Dessa forma, entende-se que este trabalho não esgota a análise sobre o estudo do conteúdo programático das disciplinas de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial, nem seria esse seu objetivo, mas sim lança o assunto como forma de estimular a reflexão sobre as questões apresentadas.

Com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento do ensino de Ciências Contábeis, propõe-se algumas sugestões para futuras pesquisas, como por exemplo:

- a) pesquisar junto aos órgãos de classe como a FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, se as necessidades da classe empresarial no que diz respeito à Contabilidade de Custos estão inseridas nos conteúdos programáticos da disciplina Contabilidade de Custos;
- b) comparar os conteúdos programáticos da disciplina Contabilidade de Custos utilizados pelas Instituições de Ensino Brasileiras com os conteúdos utilizados pelas Instituições de ensino que fazem parte do Mercosul;
- c) pesquisar junto aos órgãos de classe como a FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, se o conteúdo programático da disciplina Contabilidade Gerencial atende às necessidades da classe empresarial no que diz respeito à Contabilidade Gerencial;
- d) ampliar a pesquisa sobre o conteúdo programático das disciplinas Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial para todo o estado de São Paulo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Maria de Célia; MASETTO, Marcos T.. **O Professor universitário em aula.** São Paulo: Cortez Editora e Autores Associados, 1980.

ASSAF, Alexandre Neto. **Estrutura e análise de balanços:** um enfoque econômico – financeiro. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; MARTINS, Eliseu. **Administração financeira.** São Paulo: Atlas, 1988.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços:** aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. 6. ed. São Paulo: Campus, 1997.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços:** uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada. São Paulo: Atlas, 1996.

BONGIOVANNI, Wanny Arantes Di Giorgi. **Impacto da teoria das restrições nos modelos de planejamento de preços.** 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado, – São Paulo, 2002.

BRASIL. Parecer nº CES/CNE 146/2002 (CES – Câmara de Educação Superior; CNE - Conselho Nacional de Educação). Trata das Diretrizes Curriculares Nacionais dos cursos de graduação em Direito, Ciências Econômicas, Administração, Ciências Contábeis, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança, Teatro e Design. Disponível em Acesso em .

BRUSSOLO, Fábio; PELEIAS, Ivam Ricardo. Diretrizes Curriculares do Curso de Graduação em Ciências Contábeis X Exigências do Mercado de Trabalho para a área Contábil na Grande São Paulo. **Revista Paulista de Contabilidade**, São Paulo, n. 486, p. 05-12, Janeiro/2003.

CAON, Maon; CORRÊA, Henrique L.. **Gestão de serviços.** São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, Horácio Martins. **Introdução à teoria do planejamento.** São Paulo: Brasiliense, 1976.

CASHIN, James A. **Curso de Contabilidade de custos. Vol.2,** São Paulo: Mc Graw – Hill, 1981.

CATELLI, Armando. **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – CRC-SP. **Contabilidade no contexto internacional** – Colaboração IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Faculdades da capital. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/dês_prof/faculdades_capital.htm>. Acesso em: 01 jun. 2004.

CORNACHIONE JUNIOR., Edgard B; SILVA, Leda Bezerra da. Educação à Distância e o Ensino Superior Contábil do Brasil. CONGRESSO BRASILEIRO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA, 8., Brasília, 2001.

FERNANDES, Francisco Carlos. **Estudo de um sistema de custos para a competitividade de bancos comerciais**. 1991. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.

GIL, Antonio Carlos. **Metodologia do ensino superior**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence J., **Princípios de administração financeira**. tradução da 7. ed. Americana. São Paulo: Harbra., 1997.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: Contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. tradução da 1. ed. Americana. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo Volume I e II**. São Paulo: Atlas, 1986.

_____. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Curso de contabilidade gerencial 6**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Custo como ferramenta gerencial 8**. São Paulo: Atlas, 1995.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais. **Cadastro das Instituições de Ensino Superior**. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/educação>>. Acesso em: 29 jul. 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. O Verdadeiro Significado de uma Teoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: v.25, n 97, p.21-23, 1996.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

JOHNSON, H. Thomas.; KAPLAN, Robert S.. **Relevance Lost: the rise and fall of management accounting**. Harward Business School Press, 1990.

KOLIVER, Olívio. Algumas Reflexões sobre o ensino da Contabilidade de Custos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: v. 23, n. 90, p.34, 1994.

LUIZÃO, Adilson. **Uma contribuição ao estudo da adequação da grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis da cidade de São Paulo e do exame de suficiência exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade para a obtenção do registro profissional do Contador**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **O Ensino da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAZOCO, Lucinéia de Fátima; NOSSA, Valcemiro. **Uma proposta metodológica para o ensino da contabilidade gerencial**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16, Goiânia, 2000. Anais ...Brasília: CFC, 2000. 1 CD-ROM.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MOLINA, Fábio Sanches. **A estrutura do curso de Ciências Contábeis frente aos novos desafios da administração dos negócios**. 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Finanças) - Pontifícia Universidade Católica – PUC, São Paulo, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

OLIVEIRA, A.B.S. et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Célia de Jesus Sacramento. **O Ensino da teoria da contabilidade nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil**. 2000. Dissertação em Controladoria e Contabilidade (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

OLIVEIRA, Celmy; SPINDOLA; Neusa Marinho, ARQUIRUSAL; Sandra Cristina da Silva. Uma nova visão do curso de Ciências Contábeis. **Revista de Contabilidade do CRC – SP**, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 68-74, dez. 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Aspectos metodológicos do ensino da disciplina contabilidade gerencial**. 1992. Dissertação em Ciências Contábeis (Mestrado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

_____. **O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor**. Caderno de Estudos, São Paulo, nº 21 – Maio a Agosto de 1999.

PELEIAS, Ivam Ricardo – **Contribuição à formulação de um sistema de padrões e análise de sua aderência ao processo de gestão, sob a ótica do modelo GECON – 1999**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo.

PEREZ JUNIOR., José Hernandez. **Análise crítica da literatura didática Brasileira sobre princípios contábeis e sua relação com a formação do bacharel em Ciências Contábeis: Estudo sobre instituições de ensino superior da cidade de São Paulo. Exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade para a obtenção do registro profissional do Contador**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2002.

_____. **Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____; OLIVEIRA, Luis Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

REVISTA DO CRC/SP. São Paulo: CRC-SP, v 1, n. 0, p. 04-14, dez. 1996.

ROBLES JUNIOR., Antonio. **Custos da Qualidade: Uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1996.

SANTOS, Roberto Vatan; ANDERE, Maíra Assaf. **O Custo da Capacidade Ociosa no Setor de Serviços: uma aplicação prática em um laboratório de análises clínicas 2000.** Texto para discussão, série Contabilidade, FEA-USP-RP, Ribeirão Preto, TD-C/8, 2000.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micros e Pequenas Empresas de São Paulo. **Mortalidade da pequenas e médias empresas.** Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/principal/conhecendo_a_mpe/mortalidade_de_empresas/sobr_mort_empr_paul_0203.aspx>. Acesso em: 09 ago. 2004.

SILVA, A.C.R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses.** São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Hélio Alves. **Análise das disciplinas da área de custos no contexto da estrutura curricular dos cursos de graduação em Administração de Empresas.** 2002. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2002.

SINATORA, José Roberto Pereira. **Estudo exploratório sobre o ensino dos conteúdos de sistemas de informação nos cursos de Ciências Contábeis da cidade de São Paulo.** 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2004.

VASCONCELOS, Nanci Pereira – **Uma contribuição para a melhoria da qualidade de ensino em Ciências Contábeis: uma abordagem sistêmica** - Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIX - nº 125 – Setembro e Outubro/2000 - pp. 30 a 36.

VEIGA, Ilma Passos Alencastro (Org.). **Dimensões do projeto político pedagógico.** São Paulo: Papyrus, 2001.

VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, Silvério. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo.** 3. ed. São Paulo: Frase, 1994.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip, E. **Contabilidade gerencial.** Tradução da 6. ed. norte americana de André O. D. Castro. São Paulo: Pioneira Thomson, 2001.

ZUCCHI, Alberto Luiz. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Scipione, 1992.

APÊNDICE A – Instituições de ensino de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo

Seq.	Instituição de Ensino de Ciências Contábeis na Cidade de São Paulo	Data de Criação da IES	Data de Criação curso: Ciências Contábeis	Conceitos Provão 2003/2002	
1	Centro Universitário Assunção – UNIFAI	01/04/1971	20/03/1973	C	C
2	Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas – UNIFMU	11/07/1968	11/07/1968	C	B
3	Centro Universitário Capital – UNICAPITAL	24/04/1970	31/03/1986	C	C
4	Centro Universitário Nove de Julho – UNINOVE	03/05/1972	07/12/1995	D	C
5	Centro Universitário Sant'anna – UNISANT' ANNA	24/03/1970	09/02/1995	E	D
6	Faculdade Anglo Latino	03/11/1998	03/11/1998	-	-
7	Faculdade Integral Cantareira – FIC SP	16/12/1998	16/12/1998	-	-
8	Faculdade de Administração e Ciências Contábeis Luzwell	28/08/1972	02/01/1986	C	C
9	Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP - Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo	23/06/1949	23/06/1949	A	A
10	Faculdade de Educação e Ciências Gerenciais de São Paulo – UNOPEC	16/02/1998	16/02/1998	B	-
11	Faculdade Carlos Drummond de Andrade	10/03/1998	10/03/1998	S/C	C
12	Faculdade Independente Butantã	16/03/1999	23/06/1999	C	-
13	Faculdade Interlagos – FINTEC	28/03/1995	28/03/1995	C	D
14	Faculdade Ítalo-brasileira	05/05/1972	05/05/1972	C	B
15	Faculdade Paulista de Ciências e Letras	12/01/1972	12/01/1972	C	C
16	Faculdade Radial São Paulo	12/04/1989	15/08/1989	B	B
17	Faculdade São Luís - SP	31/03/1948	07/12/1972	B	A
18	Faculdade Sudoeste Paulistano – FASUP	26/02/1997	22/12/1997	C	A
19	Faculdade Sumaré	03/11/1999	27/10/1999	A	-
20	Faculdade Trevisan	24/06/1999	24/06/1999	-	-
21	Faculdades Associadas de São Paulo – FASP	01/04/1986	23/01/1981	D	A
22	Faculdades de Ciências Administrativas e Contábeis Costa Braga	01/08/1972	01/08/1972	C	A
23	Faculdades Hoyler	-	-	-	-
24	Faculdades Integradas Campos Salles	23/04/1971	28/05/1973	C	C
25	Faculdades Integradas Tiberiá – FATI	01/03/1972	13/12/1972	C	A
26	Faculdades Oswaldo Cruz	30/08/1966	14/02/1974	B	C
27	Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas Santa Rita de Cássia	01/09/1994	01/09/1994	B	C
28	Faculdades Teresa Martin – FATEMA	26/03/1999	26/03/1999	-	-
29	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC SP	05/09/1946	28/03/1951	B	A
30	Universidade Bandeirante de São Paulo – UNIBAN	24/01/1999	21/01/1994	C	-
31	Universidade Camilo Castelo Branco – UNICASTELO	16/06/1989	16/06/1972	C	C
32	Universidade Cidade de São Paulo UNICID	30/05/1972	30/05/1972	C	A
33	Universidade Cruzeiro do Sul – UNICSUL	25/06/1993	28/12/2002	C	E
34	Universidade de Santo Amaro – UNISA	17/03/1970	17/05/1995	A	C
35	Universidade de São Paulo – USP	25/01/1934	13/06/1949	A	A
36	Universidade Ibirapuera – UNIB	13/08/1992	14/08/1992	-	-
37	Universidade Presbiteriana Mackenzie	01/03/1952	02/08/1950	A	A
38	Universidade Paulista – UNIP (unidade vergueiro)	24/08/1994	03/05/1990	A	A
39	Universidade São Judas Tadeu	14/07/1971	15/07/1971	C	B
40	Universidade São Marcos	30/12/1994	26/07/1993	C	C

Fonte: CRCSP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo e MEC/INEP

APÊNDICE B – Relação das instituições paulistas que fazem parte da relação das trintas maiores instituições em número de matrículas no Brasil em 2003:

	Nome da Instituição	UF	Categoria Administrativa	Matrícula
1	Universidade Estácio de Sá	RJ	Privada	100.617
2	Universidade Paulista – UNIP	SP	Privada	92.023
3	Universidade de São Paulo – USP	SP	Estadual	44.281
4	Universidade Luterana do Brasil	RS	Privada	41.450
5	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais	MG	Privada	36.749
6	Universidade Salgado de Oliveira	RJ	Privada	35.719
7	Universidade Estadual do Piauí	PI	Estadual	35.683
8	Universidade Estadual de Goiás	GO	Estadual	34.113
9	Universidade Bandeirante de São Paulo - UNIBAN	SP	Privada	32.852
10	Universidade do Vale do Rio dos Sinos	RS	Privada	31.482
11	Centro Universitário da Cidade	RJ	Privada	30.794
12	Universidade Federal do Pará	PA	Federal	30.415
13	Centro Universitário Nove de Julho – UNINOVE	SP	Privada	29.374
14	Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul	RS	Privada	28.516
15	Universidade Presidente Antonio Carlos	MG	Privada	27.791
16	Universidade de Caxias do Sul	RS	Privada	27.757
17	Universidade Federal do Rio de Janeiro	RJ	Federal	26.978
18	Universidade Presbiteriana Mackenzie	SP	Privada	26.315
19	Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho	SP	Estadual	25.771
20	Universidade Vale do Itajaí	SC	Privada	25.537
21	Universidade Católica de Goiás	GO	Privada	22.956
22	Universidade Anhembi Morumbi	SP	Privada	21.673
23	Universidade São Judas Tadeu	SP	Privada	20.640
24	Universidade Federal de Minas Gerais	MG	Federal	20.630
25	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	RS	Federal	20.344
26	Universidade Católica de Campinas	SP	Privada	20.266
27	Universidade Católica de São Paulo – PUC	SP	Privada	20.136
28	Universidade Paranaense	PR	Privada	20.002
29	Universidade Federal de Pernambuco	PE	Federal	19.902
30	Universidade Federal do Ceará	CE	Federal	19.668

Fonte: MEC/INEP/DAES

APÊNDICE D – 4.7.1 Bibliografia básica utilizada na disciplina contabilidade de custos

Nos casos em que não se teve acesso ao conteúdo programático da instituição de ensino, adotou-se a abreviatura NF, que corresponde a Não Fornecido.

Livros / Instituições de Ensino	1	3	8	9	10	11	14	15	16	17	18	24	25	29	33	35	37	39	40
Contabilidade de Custos – Eliseu Martins		X	X	NF	NF		X	X	X	X	NF	X		X	X	X	NF	X	X
Contabilidade de Custos – Charles Horngren.		X	X					X						X					
Contabilidade Custos – Silvério das Neves			X						X	X									
Custos: Planejamento, Implantação e Controle – George S. G. Leone									X			X		X					
Custos – Evandir Megliorini		X										X							
Contabilidade Fácil – Osni Moura Ribeiro										X									
Análise Financeira Balanços – Dante Carmine Matarazzo						X													
Estrutura e Análise de Balanços – Alexandre Assaf Neto						X													
Contabilidade Gerencial – Sérgio de Iudícibus								X											
Normas Contábeis e Demonstrações Financeiras – M. Walter								X											
Custos:Ferramenta de Gestão – Ibracon		X																	
Manual Contabilidade por Ações – Fipecafi		X																	
Contabilidade de Custos – Edward Vanderbeck									X										
Curso de Contabilidade Custos – George Leone												X							
Contabilidade por atividades – J.A. Brimson												X							
Introdução à Contabilidade e Análise de Custos – José Divanil													X						
Curso Básico Gerencial de Custos – Padoveze														X					

Temas – Livros	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Avaliação de estoques										X	
Orçamentos						X					
Custos imputados e custos perdidos	X										
Alguns problemas especiais: Custos de reposição e mão-de-obra direta como custo variável	X										
Balanced Scorecard	X										
Custeio baseado em atividades (ABC) - Abordagem gerencial e gestão estratégica de custos	X										
Controle, custos controláveis e custos estimados	X										
Análise das variações de custos indiretos	X										
Valor Econômico Adicionado								X			
Custos da Qualidade								X			
Aplicações da calculadora HP12 C e aplicações do Excel											X
Cálculos dos custos de depreciação										X	
Gestão de custos no comércio								X			

APÊNDICE F - 5.4.1 Mapeamento do conteúdo programático da disciplina de contabilidade gerencial por IES

Nos casos em que não se teve acesso ao conteúdo programático da instituição de ensino, adotou-se a abreviatura NF, que corresponde a Não Fornecido, e nos casos em que a instituição de ensino não tem a disciplina contabilidade gerencial na sua grade curricular, adotou-se a abreviatura NO, que corresponde a Não Oferecida.

Descrição dos temas - IES	1	3	8	9	10	11	14	15	16	17	18	24	25	29	33	35	37	39	40
Introdução à Controladoria	X			NF				X	NF		NO	X				X	NO		NO
A Contabilidade Gerencial		X	X				X	X		X			X	X	X				
Contabilidade Gerencial como sistema de informação contábil		X				X	X	X								X		X	
Demonstrações Contábeis em outras moedas/ conversão							X	X				X		X				X	
Demonstrativos financeiros		X	X				X					X					X		
Consolidação das Demonstrações Financeiras					X		X								X			X	
Correção Monetária Integral							X	X				X		X					
Análise de custo x volume x lucro Problemas de alavancagem operac.	X							X					X						
Incorporação, Cisão e Fusão: aspectos introdutórios; legais; societários e objetivos econômicos					X		X								X				
Planejamento e controle	X															X		X	
Modelo ABC - Activity Based Costing								X		X		X							
Modelo de Fixação e preço de venda: Mark- up e Gecon								X				X				X			
Tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas		X													X				
Análise das Demonstrações Financeiras: Conceito, formação e quocientes					X								X						
Planejamento orçamentário	X						X												
Conceitos: Sistemas e Subsistemas						X												X	
Avaliação de investimentos: Custos e Equivalência Patrimonial							X								X				
Sociedades controladas em conjunto - Joint Venture							X								X				
Gestão estratégica das informações: EVA; MVA; EBITDA; Balanced Scorecard							X					X							
Custeio por Absorção e Custeio Direto ou Variável								X				X							
Conceitos gerenciais de mensuração								X								X			

Descrição dos sumários – IES	1	3	8	9	10	11	14	15	16	17	18	24	25	29	33	35	37	39	40
Normas Contábeis e demonstrações financeiras - M. Walter								X											
Demonstração do valor adicionado - M. de Luca												X							
Aprendendo Contabilidade em moeda constante – FIPECAFI												X							
Controladoria: Um abordagem da gestão econômica GECON - Armando Catelli e outros	X																		
Princípios Administração Financeira - L. J. Gitman													X						
Pronunciamento Financeiro Accounting Standards Board - FASB 52														X					

APÊNDICE H – 5.7.3 Mapeamento dos temas identificados nos sumários dos livros de contabilidade gerencial selecionados

Descrição dos temas – Livros	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Introdução à Contabilidade Gerencial	X		X							
- <i>Noções preliminares</i>	X									
- Caracterização da contabilidade gerencial	X	X			X		X			
- Abrangência da contabilidade/ controle gerencial									X	
- Atitudes e características do Contador Gerencial	X									
- Fim da Contabilidade financeira Início da Gerencial	X				X	X	X			
- Informação que cria valor à empresa					X					
- Funções/ características do Controller									X	
- <i>Lucro empresarial e variações de preços</i>	X									
- Interpretação da contabilidade a custos originais	X									
- Interpretação da contabilidade a custos de reposição	X									
- O problema das variações de preços nas demonstrações financeiras	X									X
- A correção dos balanços	X									X
- <i>A análise de balanços como instrumento da avaliação de desempenho</i>	X	X					X			X
- A análise horizontal/ vertical	X									X
- O cálculo dos quocientes de liquidez/ endividamento/ imobilização	X						X	X		X
- O cálculo dos quocientes: atividade/ rentabilidade/ retornos/ investimento/ sistema Du Pont	X						X	X		X
Contabilidade Gerencial: Sistema de Informação Contábil				X			X			
Custos para Avaliação, Controle e Tomada de Decisões	X									
- <i>Fundamentos de Contabilidade de Custos</i>	X			X		X	X			
- Significado da palavra "custos" /classificação	X			X		X	X			
- Custo de produto e custo de período	X					X	X			
- Critérios de rateio na departamentalização	X			X		X	X			
- Ciclo de custos numa empresa de produção por encomenda/ por ordem	X					X	X			
- Custos-padrão e análises de variações			X				X			
- <i>Relações Custo / Volume /Lucro</i>	X	X	X	X		X	X			X
- Ponto de equilíbrio	X				X		X	X		X
- Problemas de alavancagem operacional	X						X			X
- Margem de contribuição				X			X			X
- Sistema de custeio variável	X	X		X			X	X		
- Sistema de custeio por absorção				X		X	X	X		
- Utilização de informações de custo para decisões: qual produto cortar?	X									
- Fundamentos de custo padrão, inter-relação com orçamentos e variações	X			X	X	X	X	X		
- Custos relevantes para a tomada de decisões		X	X							
- Orçamento geral (características, tipos, simulação de planejamento financeiro)		X	X			X	X		X	X
- O imposto de renda nas decisões de investimentos		X				X				

Descrição dos temas – Livros	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
- Projeção dos demonstrativos contábeis							X			
As Fronteiras da Contabilidade Gerencial	X					X				
- Decisões do tipo: fabricar versus comprar	X						X			
- Decisões sobre substituição de equipamentos	X									
- Avaliação de desempenho: centro de custo/ centro de lucro/ investimento	X					X	X		X	
- Custos controláveis e não controláveis	X						X			
- Relatórios para a administração	X									
O Gerente em face da descontinuidade	X									
- O valor contábil como base para a avaliação	X						X			
- Patrimônio líquido corrente	X									
- Considerações sobre o valor teórico da empresa	X						X			
Novas Técnicas e conceitos de custeio: busca da qualidade total	X									
- <i>Target costing</i> (custeamento alvo)	X			X						
- Custeio Kaizen				X						
- <i>Life-cycle costing</i> (custeamento por ciclo de vida)	X									
- Custo da qualidade, gerenciamento da qualidade		X					X		X	
- Método de custeamento RKW				X						
- <i>Just in Time</i> (JIT)									X	
- <i>ABC costing</i> (custeio baseado em atividades)	X	X		X	X		X	X		
- ABM (<i>Activity Based management</i>)				X						
Apêndice/ Temas especiais										
- Métodos Quantitativos na Contabilidade Gerencial/ Contabilidade Administrat.	X					X				
- Custeio dos departamentos de serviços: Uma abordagem de atividade		X								
- Demonstração do fluxo de caixa		X								
- Controle interno				X						
- Balanced Scorecard					X		X			
- Empresa como sistema de atividades					X					
- Conceitos/ Classificação de custo					X	X	X	X		
- Princípios Contábeis								X		
- O Balanço Patrimonial (inclui plano de contas)						X	X	X		X
- Demonstrativo de Resultados (inclui LALUR)						X	X	X		X
- Nível de Preços e Depreciação								X		
- Registros Contábeis e o Encerramento do Exercício								X		
- Lançamentos de Ajuste (Diversos)								X		
- Demonstrativos Patrimoniais (Mutações do P.Líquido, DOAR, Fluxo Caixa)							X	X		X
- Contabilidade de Custos (formação custos, custos por processo/ ordem)						X		X		
Custos que Interessam e Decisões Especiais										
- O papel do Contador nas decisões especiais								X		
- O papel dos custos na determinação dos preços		X					X	X		
- Contribuição para o lucro por unidade de fator limitativo								X		
- Custos de oportunidade, de produtos conjuntos e custos incrementais						X	X			

**ANEXO A – Item 3.4. – Module on management accounting - parte integrante da
proposta de curriculum mundial para a contabilidade**

**United Nations
Conference
On Trade and
Development**

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/21
31 July 2003

Original: ENGLISH

TRADE AND DEVELOPMENT BOARD

Commission on Investment, Technology and Related Financial Issues

Intergovernmental Working Group of Experts on

International Standards of Accounting and Reporting

Twentieth session

Geneva, 29 September to 1 October 2003

Item 4 of the provisional agenda

REVISED MODEL ACCOUNTING CURRICULUM (MC)

Report by the UNCTAD Secretariat

Executive Summary

The 16th session of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) that took place in Geneva in February 1999 adopted a guideline on national requirements for the qualification of professional accountants. The guideline included a model curriculum for the professional education of accountants. It was envisaged at the 16th session of ISAR that the guideline would need to be revised from time to time as seen necessary by the Group to keep it up-to-date. It has now been over four years since the guideline was issued and hence the Group has discussed the need for revising it. Furthermore, major corporate failures that occurred over the last two years have indicated the need for strengthening the accounting profession including training professional accountants.

Proposals on revising the model curriculum were presented to the nineteenth session of ISAR. In accordance with the feedback obtained at the nineteenth session and additional comments received after the session, and also at two workshops held in Geneva in April and June 2003, the model curriculum has been revised. This report contains the revised version of the model curriculum and will be presented to the 20th session of ISAR that expected to deliberate on the revisions.

- (c) Inter-company eliminations in the preparation of group accounts
- (d) Translation methods for preparing group accounts of entities whose individual accounts are expressed in more than one currency
- (e) Other methods of accounting for groups of enterprises
 - (i) The equity method of accounting,
 - (ii) The proportional consolidation method
- (f) **Financial instruments, such as derivatives and other hedging instruments**
- (g) The use of computers for preparing combining and consolidating groups of accounts

3.3.3 Assessing informational weaknesses and limitations of financial statements and analyses (originally 3.6.6)

3.3.4 Special topics dealing with local legal financial reporting requirements or issues unique to this environment

3.4 Module on management accounting – basic concepts

~~The objective of this module is to provide a solid foundation in quantitative techniques and costing methods relevant to business and accounting.~~

The objective of this module is to generate accounting information capable of facilitating managerial decisions at all levels in their efforts to efficiently and effectively allocate the organization's scarce economic, human, and financial resources. This objective is to be accomplished through a thorough understanding of how the information generated is being used. Therefore, emphasis on the content and delivery of management and cost accounting methods and techniques are taught within the context of the decision-making processes. On completion of this module the individual should be able to:

- discuss the role of cost and management accounting and quantitative analysis within the organization.
- **analyse and solve different types of managerial accounting decision-making problems by applying various management accounting techniques and methods**
- use various classifications to analyze costs within the organization.
- describe and apply the principles relating to the costing of the different resource inputs into a business.
- demonstrate output costing methods appropriate to a variety of different businesses.
- illustrate and evaluate absorption and marginal costing methods and other management cost accounting methods and techniques.
- describe, illustrate and comment on the planning and control uses of standard costing, budgeting and variance analysis
- **describe, illustrate and comment on the planning and control uses of standard costing, budgeting and variance analysis – (originally 3.5)**

3.4.1 Background information

- (a) Importance of knowledge of the business processes and their technological implications
- (b) The role of quantitative techniques in problem- solving situations
- (c) The value of qualitative and quantitative information in decision-making

- (d) The interpretation of operating results and evaluation of the impact of optimum decisions
- (e) The benefit of computer software (e.g. spreadsheets and statistics packages) in handling numerical information
- (f) The importance of effective communications to users of information

3.4.2 *The cost and management accounting framework*

- (a) Cost and management accounting in comparison with financial accounting: their purposes, the role of cost accounting as part of a management information system, and the need for both financial as well as non-financial information
- (b) Cost classification concepts and terminology, such as:
 - (i) Direct and indirect costs,
 - (ii) Fixed and variable costs,
 - (iii) Period and product costs,
 - (iv) Controllable and uncontrollable costs,
 - (v) Avoidable and unavoidable costs,
 - (vi) “Sunk” costs,
 - (vii) Budgeted, standard and actual costs and their comparisons and analyses
- (c) The use of linear, curvilinear and step functions and how their calculations are used to analyze cost behavior
- (d) The concepts of cost units, cost centers and profit centers
- (e) describe, illustrate and comment on the planning and control uses of standard costing, budgeting and variance analysis
- (f) The difference between absorption and marginal costing systems

3.4.3 *Cost determination: the costing of resource inputs*

- (a) Materials
 - (i) Accounting for stock (inventory) movements
 - (ii) Determination of optimum purchase quantities
 - (iii) Material pricing issues
 - (iv) Identification of accounting for stock losses
- (b) Labor
 - (i) The difference between direct and indirect labor
 - (ii) Types of labor remuneration methods
 - (iii) Labor efficiency calculations and interpretations
 - (iv) Recording labor costs
 - (v) Calculation and interpretation of labor turnover rates
- (c) Overheads
 - (i) Overhead cost analyses
 - (ii) The apportionment and absorption of overhead costs, including reciprocal service situations
 - (iii) Accounting for the over- and under-absorption of costs

3.4.4 *Costing methods: the costing of resource outputs*

- (a) Job order, batch and contract costing methods
 - (i) Characteristics of each method

- (ii) Accounting for direct and indirect costs, including the treatment of waste, scrap and rectification costs,
- (iii) Calculation of the profit on partially completed contracts
- (b) The process costing method:
 - (i) Characteristics of the process costing method,
 - (ii) Identification and use of appropriate cost units,
 - (iii) Valuation of process transfers and work-in-process using equivalent units of production and based on FIFO and average costing methods,
 - (iv) Accounting for normal and abnormal losses and gains, joint and by-products
- (c) Operation or service costing
 - (i) Scope of operation or service costing,
 - (ii) Identification of appropriate cost units,
 - (iii) Considerations relating to the collection, classification and ascertainment of costs

(d) Standard costing

3.4.5 The pricing of goods and services

- (a) Target and minimum pricing.
- (b) Price /demand relationships,
- (c) The pricing of special orders and short- life products,
- (d) Transfer pricing between divisions in a group,
- (e) Pricing in service industries,
- (f) Pricing internal services

3.4.6 Costing systems: marginal contrasted with absorption costing

- (a) The concept of profit contribution
- (b) The difference between marginal and absorption costing
- (c) Marginal cost accounting: process cost accounting transactions in a marginal costing system
- (d) Cost-volume-profit (CVP) analysis: understanding the concepts of break-even and margin of safety

3.4.7 Cost and management accounting methods *[introductory coverage here move in-depth treatment to module 3.5]*

- (a) Cost control (as distinguished from cost determination); control over waste, scrap, spoilage and defective items
- (b) Determining and allocating or apportioning the costs of activities and outputs through the use of appropriate concepts, methods and techniques for:
 - (i) Absorption costing,
 - (ii) Marginal costing,
 - (iii) Opportunity costing
- (c) Activity-based costing; use of cost drivers and activities
- (d) Alternative stock (inventory) management systems and models including total quality management (TQM), “just in time” (JIT), economic order quantities (EOQ), etc.
- (e) Consideration and application of information required in relation to
 - (i) The costing of products and services

- (ii) Preparing plans
- (iii) Monitoring and controlling performance and
- (iv) Decision-making needs
- (f) **Relevance, costs and the decision process**
- (g) Cost reduction: techniques such as work-study, time and motion studies and value analysis

3.4.8 Budget as a tool for decision-making (originally module 3.5)

- (a) **Master budgets**
- (b) **Flexible budgets and variances analysis**

3.4.9 Information for budgeting, planning and control purposes (originally 3.5.1)

- (a) **Objectives and concepts of budgetary systems**
 - (i) **Budgeting as a multi-purpose activity**
 - (ii) **Budgeting and behavioural influences**
 - (iii) **Quantitative aids in budgeting: learning curve theory and application; limiting factors and linear programming**
 - (iv) **Activity-based budgeting**
 - (v) **Control theory and budgeting**
 - (vi) **Uncertainty and budgeting**
 - (vii) **Identification of relevance, strengths and weaknesses of budgeting and budgetary control**
- (b) **Types of budgetary systems: fixed and flexible budgets, zero -based budgets, and incremental, periodic and continuous budgeting**
- (c) **Developing and implementing budgeting systems: functional and subsidiary budgets and master budgets, including cash budgeting**
- (d) **Monitoring and controlling performance; the calculation of variances; the determination of the causes of variances**
- (e) **Short-term vs. long-term budgets**
- (f) **Quantitative aids in budgeting: least squares regression; scatter diagram with correlation; forecasting with regression; time series and seasonality concepts for the analysis of time -related data**

3.4.10 Standard costing (moved from 3.5.2)

- (a) **The uses and limitations of standard costing methods**
- (b) **The determination of standards**
- (c) **Identification and calculation of variances: sales variances (including quantity and mix); cost variances (including mix and yield); absorption and marginal approaches**
- (d) **Identification of significant variances and their interrelationship**
- (e) **The uses of planning and operational variances**
- (f) **Trends, materiality and controllability of variances**
- (g) **Uncertainty and variance analysis**
- (h) **Identification of relevance, strengths and weaknesses of standard costing and variance analysis for performance and control**

3.5 Module on taxation

The objective of this module is to differentiate between tax accounting and financial accounting and to introduce the mechanics of major taxes, in particular those of corporate tax, personal taxes and value added tax, if applicable, particularly those that a reliable foundation in the core areas of tax that are likely to be encountered during the initial phase of a candidate's tax experience in professional practice and to equip candidates to solve unstructured problems in the future. On completion of this module the individual should be able to:

- *distinguish between financial accounting and tax accounting*
- *discuss the operation of the national taxation system*
- *compute the income tax liabilities arising from individual and unincorporated businesses*
- *compute tax liabilities for companies*
- *display an awareness of the impact of all major taxes on the transactions of individuals, partnerships and corporations*
- *apply that knowledge to practical situations involving computation, explanation, discussion and advice*
- *appreciate the importance of taxation in personal and corporate financial planning and decision-making*
- *demonstrate an understanding of the national tax regulations associated with the provision of suitable investment advice to individuals*
- *identify opportunities to minimize potential tax liabilities by making full use of available options, relief and other forms of available allowances*

3.5.1 Overview of the national tax system

- (a) **The philosophy and genesis of taxation and the relationship between government stewardship of national resources and taxation.**
- (b) Structure and procedures of the national, regional and local taxation authority
- (c) Duties and powers of taxation authorities and the nation's legal system
- (d) Assessments, due dates, interest on overdue amounts, and refunds of amounts paid
- (e) Sources of tax information: statutes, case laws, regulations and other sources
- (f) Resolution of tax disputes

3.5.2 Taxation of incorporated businesses (originally 3.6.3)

- (a) The principles and scope of corporation taxation laws
- (b) Calculating tax liabilities
- (c) Special regulations applicable to groups of companies
- (d) Minimizing and deferring tax liabilities
- (e) Purchases and sales of a company's own shares
- (f) Tax effects of the acquisition and sales of companies owned

3.5.3 Capital gains tax (originally 3.6.5)

3.5.4 Local direct taxes, including real estate and other property taxes (originally 3.6.7)