



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE  
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

**KEILA VIVIANE TEDESCO**

**ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E  
DESEMPENHO NO ENADE: UM ESTUDO NOS CURSOS DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Florianópolis  
2011**



**KEILA VIVIANE TEDESCO**

**ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E  
DESEMPENHO NO ENADE: UM ESTUDO NOS CURSOS DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Área de Concentração: Contabilidade Gerencial.

**Orientador:** Prof. Dr. Altair Borgert

**Florianópolis  
2011**

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária  
da  
Universidade Federal de Santa Catarina

T256e Tedesco, Keila Viviane

Elementos da contabilidade gerencial e desempenho no ENADE [dissertação] : um estudo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis / Keila Viviane Tedesco ; orientador, Altair Borgert. - Florianópolis, SC, 2011. 162 p.: grafs., tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências e apêndices

1. ENADE. 2. Contabilidade - Estudo e ensino (Superior). 3. Contabilidade gerencial. 4. Cursos de graduação. I. Borgert, Altair. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III Título.

CDU 657

**KEILA VIVIANE TEDESCO**

**ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E  
DESEMPENHO NO ENADE: UM ESTUDO NOS CURSOS DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade na área de concentração em Contabilidade Gerencial do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, em sua forma final.

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Coordenador do Curso

---

Prof. Dr. Altair Borgert  
Orientador

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Dr. Pedro Antônio de Melo/UFSC/CPGA

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Bernadete Limongi/UFSC

---

Prof. Dr. Rogério João Lunkes/UFSC

**Florianópolis, Agosto de 2011**



*Dedico este trabalho a meus pais,  
Rute e Orlando, e ao meu esposo  
Marcio, que me apoiaram  
em todos os momentos.*



## AGRADECIMENTOS

Esta dissertação é a concretização de um projeto pessoal que foi realizado com a colaboração de algumas pessoas que merecem um agradecimento especial.

Em primeiro lugar agradeço a Deus, pois desde o início Ele providenciou tudo para que eu pudesse chegar até aqui. Sempre que eu me via diante de um grande problema eu sabia que estava diante de um grande Deus.

Ao orientador deste trabalho, Prof. Dr. Altair Borgert, por ter acreditado no meu potencial e pela dedicação e disposição ao longo da realização deste trabalho.

Aos meus pais, Rute e Orlando, por terem me ensinado os valores para que eu pudesse enfrentar os desafios da vida com honestidade e dignidade, e me fizeram acreditar que os meus sonhos um dia seriam realidade.

Ao meu esposo Marcio, por compreender minhas aspirações, pelo ombro carinhoso nos momentos de aflição, por me entender, incentivar e amar.

Aos professores e funcionários do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC que contribuíram compartilhando o conhecimento e prestando os mais variados serviços.

Aos membros da banca pela presteza e colaboração.

Aos coordenadores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Estado de Santa Catarina, pela generosidade de contribuir com a pesquisa disponibilizando os dados para a execução deste trabalho.

Enfim, a todos aqueles que me apoiaram e me incentivaram nesta etapa da vida, meus sinceros agradecimentos.



## RESUMO

O presente estudo analisa o relacionamento dos conteúdos abordados pelas IES (Instituições de Ensino Superior) e o resultado do ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes), nas questões pertinentes aos elementos da contabilidade gerencial. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, com aplicação prática, com abordagem quanti-qualitativa e procedimentos técnicos documental e de levantamento. A população intencionalmente selecionada engloba os 69 cursos de graduação em Ciências Contábeis, na modalidade presencial, no estado de Santa Catarina, autorizados pelo MEC e em pleno funcionamento. Com base na análise dos dados foi possível: (i) selecionar sete elementos da contabilidade gerencial – *sistema de custeio estruturado, planejamento estratégico, orçamento, controle orçamentário, relatórios gerenciais, programa de redução de desperdício* e *sistema de gestão de valor* – os quais se subdividem em 31 componentes; (ii) verificar a oferta de 318 disciplinas nas matrizes curriculares dos cursos que abordam os elementos da contabilidade gerencial; (iii) constatar que o elemento ministrado com maior ênfase é o *sistema de custeio estruturado*, do qual os componentes *custeio por absorção* e *custeio variável* são abordados por 100% das IES, e o único elemento não mencionado é o *programa de redução de desperdício*; (iv) identificar que 15% da prova do ENADE aborda questões de contabilidade gerencial relacionadas exclusivamente com o elemento *sistema de custeio estruturado*, cuja concentração se dá no componente *custeio variável* com ênfase na *margem de contribuição*; (v) constatar que a média de acertos nas referidas questões do ENADE, para as IES estudadas, ficou abaixo da média da região Sul e da nacional. Finalmente, por meio de regressões lineares simples e múltiplas dos dados constatou-se que mais de 90% do desempenho no ENADE é explicado por outros fatores além do número de disciplinas que abordam o conteúdo de cada questão. Dessa forma, pode-se concluir que não existe relacionamento estatístico entre os conteúdos abordados pelas IES, com base no número de ocorrências nas disciplinas, e o resultado do ENADE nas questões pertinentes aos elementos da contabilidade gerencial.

**Palavras-chave:** Elementos da Contabilidade Gerencial; Curso de Ciências Contábeis; ENADE.



## ABSTRACT

This research examines the relationship between the content covered by Higher Education Institutions and the results of ENADE (National Student Performance Examination) on the questions pertaining to the elements of management accounting. It is an exploratory and descriptive research, with practical application, with a quantitative and qualitative approach and technical-documentary procedures and of survey. The population intentionally selected comprises the 69 undergraduate courses in Accounting, in the presencial modality, in the state of Santa Catarina, authorized by the Ministry of Education and in full operation. Based on the data analysis it was possible to: (i) select seven management accounting elements – *structured costing system, strategic planning, budgeting, budget control, management reporting, waste reduction program and value management system* – which are subdivided into 31 components; (ii) verify the offer of 318 disciplines in the curricular matrix of the courses that address the elements of management accounting; (iii) find that the element of greater emphasis is the *structured costing system*, in which *absorption costing* and *variable costing* components are covered by 100% of the IES, and that the only element not mentioned is the *waste reduction program*; (iv) identify that 15% of the ENADE test addresses management accounting questions exclusively related to the *structured costing system* element, which focus on the *variable costing* component with emphasis on the *contribution margin*; (v) find that the mean score on those ENADE questions, for the studied IES, was below the average for both the South region and nationally. Finally, through simple and multiple linear regressions of the data it was found that over 90% of the ENADE performance is explained by factors other than the number of disciplines that address the content of each question. Thus, it is concluded that there is no statistical relationship between the content covered by the IES, based on the number of occurrences in the disciplines, and the ENADE's results on the questions pertaining to the elements of management accounting.

**Keywords:** Elements of Managerial Accounting; Accounting Degree; ENADE.



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Elementos e componentes da contabilidade gerencial.....	37
<b>Quadro 2</b> – Síntese dos procedimentos metodológicos.....	64
<b>Quadro 3</b> – Cursos de Ciências Contábeis em Santa Catarina.....	73
<b>Quadro 4</b> – Elementos da Contabilidade Gerencial .....	78
<b>Quadro 5</b> – Questões de Contabilidade Gerencial abordadas pelo ENADE .....	96
<b>Quadro 6</b> – Colocações por questão no ENADE.....	105



## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Descrição dos dados coletados .....	65
<b>Tabela 2</b> – Frequência das disciplinas nas IES.....	74
<b>Tabela 3</b> – Disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial .....	75
<b>Tabela 4</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do sistema de custeio estruturado.....	78
<b>Tabela 5</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do sistema de custeio estruturado por IES.....	79
<b>Tabela 6</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do planejamento estratégico .....	81
<b>Tabela 7</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do orçamento .....	82
<b>Tabela 8</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do controle orçamentário.....	83
<b>Tabela 9</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes dos relatórios gerenciais .....	84
<b>Tabela 10</b> – N <sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do sistema de gestão de valor.....	85
<b>Tabela 11</b> – Ocorrência e reincidência dos componentes da Contabilidade Gerencial.....	86
<b>Tabela 12</b> – Ocorrência dos componentes da Contabilidade Gerencial por ordem .....	88
<b>Tabela 13</b> – Reincidência dos componentes da Contabilidade Gerencial por ordem .....	89
<b>Tabela 14</b> – Frequência dos componentes.....	91
<b>Tabela 15</b> – N <sup>o</sup> de ocorrência dos componentes nas IES .....	92
<b>Tabela 16</b> – Distribuição das questões do ENADE.....	95
<b>Tabela 17</b> – Resultado da questão 16 .....	97
<b>Tabela 18</b> – Resultado da questão 30 .....	99
<b>Tabela 19</b> – Resultado da questão 33 .....	100
<b>Tabela 20</b> – Resultado da questão 34 .....	102
<b>Tabela 21</b> – Resultado do ENADE nas questões de Contabilidade Gerencial .....	103
<b>Tabela 22</b> – Ocorrência do sistema de custeio estruturado na IES que participaram do ENADE.....	108
<b>Tabela 23</b> – Ocorrência global e índices .....	109
<b>Tabela 24</b> – Testes de regressão linear simples dos dados .....	123



## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial .....	34
<b>Figura 2</b> – Gráfico em caixas do resultado das questões do ENADE. ....	106
<b>Figura 3</b> – Gráfico de dispersão da questão 16 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam o custeio variável.....	110
<b>Figura 4</b> – Gráfico de dispersão da questão 16 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam a margem de contribuição. ....	112
<b>Figura 5</b> – Gráfico de dispersão da questão 16 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam o custeio variável e a margem de contribuição.....	113
<b>Figura 6</b> – Gráfico de dispersão da questão 30 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam a relação custo–volume–lucro. ....	114
<b>Figura 7</b> – Gráfico de dispersão da questão 33 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam custeio por absorção. ....	115
<b>Figura 8</b> – Gráfico de dispersão da questão 33 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam custeio variável.....	116
<b>Figura 9</b> – Gráfico de dispersão da questão 33 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam custeio por absorção e variável. ....	117
<b>Figura 10</b> – Gráfico de dispersão da questão 34 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam o custeio variável.....	118
<b>Figura 11</b> – Gráfico de dispersão da questão 34 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam a margem de contribuição. ....	119
<b>Figura 12</b> – Gráfico de dispersão da questão 34 e o n <sup>o</sup> de disciplinas que abordam custeio variável e a margem de contribuição.....	121
<b>Figura 13</b> – Resultado da análise de regressão simples.....	122
<b>Figura 14</b> – Resultado da análise de regressão múltipla. ....	125



## LISTA DE ABREVIATURAS

- ABC – Custeio Baseado em Atividades
- ABM – Gestão Baseada em Atividades
- ACG – Avaliação dos Cursos de Graduação
- BSC – *Balanced Scorecard*
- CES – Câmara de Educação Superior
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- CNE – Conselho Nacional de Educação
- CONAES – Comissão Nacional de Avaliação das Instituições de Educação Superior
- CVL – Custo–volume–lucro
- ENADE – Exame Nacional de Desempenho de Estudantes
- ENC – Exame Nacional de Cursos
- EVA – *Economic Value Added*
- FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
- GECON – Gestão Econômica
- IES – Instituição(ões) de Ensino Superior
- IMA – *International Management Accounting*
- IMAP 1 – *International Management Accounting Practice 1*
- INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
- JIT – *Just in Time*
- LDB – Lei de Diretrizes e Bases
- MEC – Ministério da Educação
- PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional
- PL – Patrimônio Líquido
- PPP – Projeto Político-Pedagógico
- SINAES – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior
- TOC – Teoria das Restrições
- UEP – Unidade de Esforço de Produção
- UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
- VBM – Gestão Baseada em Valor



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>25</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	27
1.2 OBJETIVOS .....	28
1.2.3 OBJETIVO GERAL .....	28
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	28
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA .....	28
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	31
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>33</b>
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	33
2.1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	33
2.1.2 OS ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	40
2.1.2.1 SISTEMA DE CUSTEIO ESTRUTURADO .....	40
2.1.2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	42
2.1.2.3 ORÇAMENTO.....	43
2.1.2.4 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO .....	44
2.1.2.5 RELATÓRIOS GERENCIAIS .....	45
2.1.2.6 PROGRAMA DE REDUÇÃO DE DESPERDÍCIO.....	46
2.1.2.7 SISTEMA DE GESTÃO DE VALOR .....	47
2.2 EDUCAÇÃO SUPERIOR EM CONTABILIDADE.....	51
2.2.1 ENSINO EM CONTABILIDADE.....	51
2.2.2 DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS PARA O CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	53
2.2.3 PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL – PDI E PROJETO POLÍTICO-PEDAGÓGICO – PPP .....	54
2.2.4 SISTEMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO SUPERIOR – SINAES.....	55
2.2.5 EXAME NACIONAL DE DESEMPENHO DOS ESTUDANTES – ENADE.....	56
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>61</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	61
3.2 MÉTODO DE ESTUDO .....	62
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA .....	64
3.4 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	66
3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	67
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>71</b>
4.1 DESCRIÇÃO DAS IES.....	71
4.1.1 ANÁLISE DAS MATRIZES CURRICULARES .....	74
4.1.2 ANÁLISE DAS DISCIPLINAS.....	75
4.2 ANÁLISE DO CONTEÚDO ABORDADO .....	76

4.2.1 ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	77
4.2.2 ANÁLISE DOS COMPONENTES – SISTEMA DE CUSTEIO ESTRUTURADO	78
4.2.3 ANÁLISE DOS COMPONENTES – PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	81
4.2.4 ANÁLISE DOS COMPONENTES – ORÇAMENTO.....	82
4.2.5 ANÁLISE DOS COMPONENTES – CONTROLE ORÇAMENTÁRIO .....	83
4.2.6 ANÁLISE DOS COMPONENTES – RELATÓRIOS GERENCIAIS.....	84
4.2.7 ANÁLISE DOS COMPONENTES – PROGRAMA DE REDUÇÃO DE DESPERDÍCIO .....	84
4.2.8 ANÁLISE DOS COMPONENTES – SISTEMA DE GESTÃO DE VALOR .....	85
4.2.9 ANÁLISE GLOBAL DOS ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	86
4.2.10 ANÁLISE DA OCORRÊNCIA DOS COMPONENTES NAS IES	91
4.3 ANÁLISE DO ENADE NAS QUESTÕES QUE ABORDAM OS ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	94
4.3.1 A PROVA DO ENADE .....	94
4.3.2 CONTEÚDOS ABORDADOS NA PROVA DO ENADE NO QUE TANGE À CONTABILIDADE GERENCIAL.....	95
4.3.3 O RESULTADO DAS IES NA PROVA DO ENADE NO QUE TANGE À CONTABILIDADE GERENCIAL.....	96
4.3.4 O RESULTADO DO ENADE DIANTE DOS CONTEÚDOS ABORDADOS PELAS IES. ....	107
4.3.5 ANÁLISE ESTATÍSTICA DO RESULTADO DO ENADE DIANTE DOS CONTEÚDOS ABORDADOS PELAS IES.....	121
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>127</b>
5.1 CONCLUSÕES.....	127
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	135
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>137</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>147</b>
APÊNDICE 1 – NÚMERO DE OCORRÊNCIAS DO <i>PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO</i> POR IES.....	147
APÊNDICE 2 – NÚMERO DE OCORRÊNCIAS DO <i>ORÇAMENTO</i> POR IES.....	149
APÊNDICE 3 – NÚMERO DE OCORRÊNCIAS DO <i>CONTROLE ORÇAMENTÁRIO</i> POR IES.....	151
APÊNDICE 4 – NÚMERO DE OCORRÊNCIAS DOS <i>RELATÓRIOS GERENCIAIS</i> POR IES.....	153
APÊNDICE 5 – NÚMERO DE OCORRÊNCIAS DOS COMPONENTES DO <i>SISTEMA DE</i> <i>GESTÃO DE VALOR</i> POR IES. ....	155
<b>ANEXOS .....</b>	<b>157</b>
ANEXO 1 – QUESTÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL DO ENADE 2006. .....	157
ANEXO 2 – SOLICITAÇÃO DE DADOS ÀS IES.....	161

# 1 INTRODUÇÃO

As transformações que ocorrem nos ambientes político, cultural e socioeconômico afetam os diversos setores da sociedade, tais como: econômico, financeiro, dos negócios e, também, da educação. Diante desse cenário, o mercado de trabalho exige profissionais capacitados para o exercício da profissão e comprometidos com o desenvolvimento da sociedade. Além disso, estes devem ter condições de atuar em meio à competitividade, às incertezas, estar aptos a trabalhar com as inovações tecnológicas, etc. Segundo Kraemer (2005), a sociedade espera que o ensino superior se adapte e avance no sentido de atender aos desafios evolutivos do mercado de trabalho com profissionais qualificados.

Silva Neto e Pereira (2010) salientam que a conjuntura de formação profissional tem exigido das Instituições de Ensino Superior uma grande responsabilidade em termos de mudanças e inovações de práticas e hábitos históricos. Diante dessas transformações e exigências, as IES necessitam desempenhar o papel a que se propõem, principalmente no que diz respeito à oferta de educação superior de qualidade. Dessa forma, a preocupação com o processo de ensino-aprendizagem deve ser constante, tendo em vista a necessidade de formar profissionais capacitados para atender às exigências do mercado de trabalho. Nos cursos de Ciências Contábeis essa situação não é diferente, haja vista que o profissional dessa área necessita construir habilidades e desenvolver competências fundamentais para auxiliar na gestão e garantir a continuidade das organizações.

Os currículos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis são regulamentados pela resolução CNE 10, de 16 de dezembro de 2004, e têm como objetivo assegurar que todos os alunos tenham o conhecimento, uma base específica para desenvolver as capacidades e competências necessárias para o exercício da profissão, independentemente da instituição em que estudem. O inciso VI do artigo 4º registra que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contador seja capacitado a exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, gerando informações para as tomadas de decisões.

Sendo assim, pode-se observar que o contador deve desenvolver uma série de competências inerentes às diversas especializações da área, ser capaz de acompanhar a evolução da profissão e da economia de modo geral, deixar de ser um simples escriturário e passar a atuar na gestão empresarial.

Visando atender à demanda de mercado com profissionais aptos a atuar frente a um ambiente político, cultural e socioeconômico altamente competitivo, vem ocorrendo no Brasil um crescente aumento no número de instituições de ensino superior. Diante dos fatos, o Ministério da Educação implementou um sistema de avaliação que busca verificar a qualidade da educação nessas instituições, uma vez que elas são responsáveis pela formação desses profissionais.

Perante isso, criou-se o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES –, que tem como objetivo avaliar as Instituições de Ensino Superior (IES), os cursos de graduação e o desenvolvimento dos estudantes. Ressalta-se que um dos componentes do SINAES é o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – ENADE –, cuja finalidade consiste em demonstrar o desempenho dos alunos ao longo do curso de graduação.

De acordo com Schmitz (2008, p. 17):

a avaliação institucional da educação superior tornou-se mais premente quando começaram a surgir muitas ofertas de cursos superiores e a sociedade precisou assegurar-se de que o Estado estava cumprindo um de seus deveres fundamentais que é garantir educação superior de qualidade à população.

Assim, tanto as escolas de ensino superior públicas como as particulares passaram a ser avaliadas para garantir o mínimo de qualificação aos futuros profissionais.

O Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) veio atender a essa necessidade. De acordo com Polidori (2006, p. 6), “o SINAES busca avaliar três componentes como forma de atingir as instituições de ensino superior em sua totalidade: a avaliação das instituições, dos cursos e do desempenho dos estudantes”. A avaliação institucional fornece diversas informações relevantes que podem auxiliar a instituição a resolver diversos problemas e a suprir necessidades, pois de acordo com o SINAES (2004):

a avaliação institucional poderá ajudar a instituição a identificar seus aspectos mais fortes, suas carências setoriais e necessidades gerais, definir as prioridades institucionais mais importantes e elaborar as ações para efetivo

desenvolvimento institucional (SINAES, 2004, p. 102).

Assim sendo, as IES, representadas por seus diretores, coordenadores e professores, precisam reformular suas práticas, técnicas, métodos e competências para prepararem o futuro profissional.

Diante do exposto, entre os cursos de graduação que devem ser avaliados pelo ENADE destaca-se o de Ciências Contábeis, e entre os conteúdos pertinentes à formação do contador encontra-se a Contabilidade Gerencial, definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais dos Estados Unidos (IMA) e citada por autores como Atkinson, *et al.* (2000), Soutes e Guerreiro (2007), Frezatti (2005) e Ching (2006) como um processo contínuo de melhoria de planejamento, desenho, mensuração e operação de sistema de informação financeira e não financeira. Segundo Ching (2006, p. 4), “tal processo direciona a ação gerencial, motiva comportamentos, suporta e cria valores culturais necessários para uma empresa alcançar seus objetivos estratégicos, táticos e operacionais”.

Portanto, as práticas de ensino da Contabilidade Gerencial, bem como a consistência dos conteúdos incluídos no processo do conhecimento, constituem um objeto que merece ser investigado cientificamente, pela importância e necessidade da formação de profissionais capacitados a atuar no ambiente empresarial. A preocupação com o conteúdo abordado no ensino da Contabilidade Gerencial é que estimulou a construção desta pesquisa.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

A presente pesquisa tem como tema o ensino dos elementos da Contabilidade Gerencial em Santa Catarina e está centralizada na análise dos conteúdos abordados no processo de ensino pelas Instituições de Ensino Superior e no resultado dos alunos na prova do ENADE.

O problema da pesquisa concentra-se na seguinte questão: Qual a relação entre os conteúdos abordados pelas IES e o resultado do ENADE nas questões pertinentes aos elementos da Contabilidade Gerencial?

## 1.2 OBJETIVOS

Para se obter uma resposta ao problema de pesquisa, apresenta-se um objetivo geral que se procura atingir através de objetivos específicos.

### 1.2.3 Objetivo Geral

Analisar a relação dos conteúdos abordados pelas IES e o resultado do ENADE nas questões pertinentes aos elementos da Contabilidade Gerencial.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- Selecionar os principais elementos da Contabilidade Gerencial;
- Analisar as matrizes curriculares e identificar as disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial;
- Examinar o conteúdo abordado nas disciplinas relacionadas à Contabilidade Gerencial e traçar o perfil do que é ensinado de acordo com os elementos da Contabilidade Gerencial selecionados;
- Identificar os conteúdos abordados na prova do ENADE no que tange à Contabilidade Gerencial;
- Analisar o desempenho dos alunos por IES nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial na prova do ENADE.

## 1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Hansen e Mowen (2001) dividem o sistema de informações contábeis de uma organização em dois subsistemas: um sistema de contabilidade financeira e um sistema de Contabilidade Gerencial. Uma

das principais diferenças entre os dois sistemas está no usuário-alvo dessas informações. A contabilidade financeira atende aos usuários externos, ou seja, investidores, agências governamentais, bancos etc. Já a Contabilidade Gerencial produz informações para usuários internos, por meio de identificação, coleta, mensuração, classificação e relato. Esses usuários internos utilizam essas informações no processo de custeio, planejamento, controle e tomada de decisão.

Diante disso, a Contabilidade Gerencial tem sido pesquisada com certa frequência nas organizações empresariais, conforme demonstrado em estudos realizados por autores como Souza, Lisboa e Rocha (2003); Aguiar e Martins (2006); Frezatti (2005); Machado, *et al.* (2008); Gusmão e Almeida (2011); Souza, Silva e Pilz (2011). Nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, pesquisas relacionadas ao tema são menos frequentes.

Atualmente a contabilidade é reconhecida no universo da gestão empresarial como de grande importância, tendo em vista que disponibiliza informações econômicas, financeiras e patrimoniais que auxiliam no processo de tomada de decisões. Desse modo, o profissional contábil também assume posição de destaque na gestão das organizações e, conseqüentemente, na sociedade de modo geral.

Nesse sentido, as Instituições de Ensino Superior, que são responsáveis pela formação desses profissionais por meio dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, devem se empenhar no sentido de fornecer ensino superior de qualidade, que atenda às exigências e necessidades da sociedade. Desse modo, é essencial que o futuro contador desenvolva competências técnico-científicas pertinentes à profissão para estar apto ao ingresso no mercado de trabalho.

Tendo em vista a atual situação em que se encontra a educação superior, com o constante surgimento de novas instituições de ensino e, conseqüentemente, o crescente número de pessoas formadas em nível superior, surgiu a necessidade de avaliar a qualidade e o desempenho dessas instituições e dos formandos, buscando garantir a qualidade da educação e do profissional.

O Ministério da Educação tem demonstrado uma preocupação significativa em relação à qualidade do ensino das instituições e das pessoas que estão se formando. Nesse contexto, acredita-se que a verificação do desempenho dos estudantes por meio da avaliação ENADE pode contribuir com o aprimoramento do processo de ensino e aprendizagem das instituições de educação superior, servindo de base para revisão de seus currículos e metodologias de ensino.

Diante disso, Brito (2008) salienta que a avaliação realizada pelo SINAES pode ser usada pelas próprias IES como referencial não apenas de suas debilidades, mas de suas potencialidades e realizações. Ainda segundo o autor, é possível, dessa forma, desenvolver um trabalho buscando alcançar as metas almejadas, formando profissionais comprometidos com a sociedade em constante mudança.

No que diz respeito ao conteúdo sugerido para os cursos de Ciências Contábeis, presente nas diretrizes curriculares, observa-se que este deixa de ser uma orientação sobre disciplinas e cargas didáticas, passando a ser referência de dosagens de assuntos para o programa. O Ministério da Educação tem apresentado a ideia do currículo pleno, dando liberdade para as instituições de ensino de Ciências Contábeis na definição do perfil do profissional a ser formado e sobre como proceder para que a profissionalização se realize.

Entretanto, tal liberdade, juntamente com o desejo de se ofertar um curso adequado, tem provocado dúvidas e indagações entre os responsáveis pelos cursos. Nem sempre as disciplinas são apresentadas de maneira coordenada, lógica e consistente, o que pode causar ensinamentos repetitivos e sem sequência adequada. Isso reforça, portanto, a necessidade de estudos aprofundados sobre o que vem sendo lecionado.

O presente trabalho, em termos teóricos, contribui para a continuidade e o aprimoramento de pesquisas relacionadas ao tema e para o desenvolvimento social. Em termos práticos, colabora com as Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina e com os próprios docentes no sentido de refletirem se a abordagem dos conteúdos relacionados aos elementos da Contabilidade Gerencial tem sido suficiente para preparar o futuro profissional para as exigências do mercado de trabalho.

Dessa forma, considera-se de relevante contribuição que as Instituições de Ensino Superior que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis identifiquem os elementos da Contabilidade Gerencial abordados no processo de ensino e o desempenho dos alunos no ENADE nas questões pertinentes, tendo em vista que estudos semelhantes são escassos.

Na sequência, descreve-se a estrutura final desenvolvida no presente trabalho.

## 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Para atender aos objetivos da pesquisa, este trabalho está organizado em cinco capítulos. Além desta introdução, apresenta-se a fundamentação teórica, a metodologia da pesquisa, a descrição e a análise dos dados, seguidos das considerações finais e, por fim, das referências.

No primeiro capítulo, a introdução, são apresentados o tema, o problema, os objetivos, a justificativa e a relevância da pesquisa.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica, abordando os elementos da Contabilidade Gerencial, o ensino superior em contabilidade e a prova do ENADE.

O terceiro capítulo trata da metodologia e das técnicas que nortearam o levantamento e a análise dos dados para se alcançar os objetivos estabelecidos pela pesquisa, apresentando o delineamento da pesquisa, o método de estudo, a população e a amostra da pesquisa, os procedimentos para a coleta, o tratamento dos dados e, por fim, as limitações do estudo.

Em seguida, no capítulo quatro, apresentam-se os resultados da pesquisa, de acordo com os objetivos propostos. Inicia-se pela identificação dos elementos da Contabilidade Gerencial abordados no processo de ensino. Posteriormente, verifica-se o desempenho dos alunos no ENADE. Depois, faz-se uma comparação entre o resultado obtido pelo ENADE e o que é lecionado nas IES.

As conclusões e recomendações são expostas no capítulo cinco, no qual são revistos os objetivos que alicerçaram o estudo, destacando-se como foram atingidos. Encerra-se o capítulo com algumas recomendações para trabalhos futuros.

Por fim, são relacionadas as referências utilizadas no trabalho.



## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica apresentada a seguir consiste na realização de uma revisão de literatura sobre o tema em estudo, dando ênfase aos elementos da contabilidade gerencial, ao ensino superior em contabilidade e ao ENADE.

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta seção apresenta a evolução histórica da contabilidade gerencial e os elementos da contabilidade gerencial considerados neste estudo.

#### 2.1.1 Evolução Histórica da Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial, assim como outras áreas do conhecimento, apresentou evolução mudando seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões dentro da empresa.

Conforme Soutes e Guerreiro (2007), o IMA atualizou e divulgou em março de 1998 o trabalho que visava descrever a atividade da Contabilidade Gerencial. O referido trabalho foi desenvolvido primeiramente em 1989 e atualizado em 1998 na forma de estrutura conceitual e apresenta os objetivos, as tarefas e os parâmetros da Contabilidade Gerencial, descreve também a evolução dessa atividade.

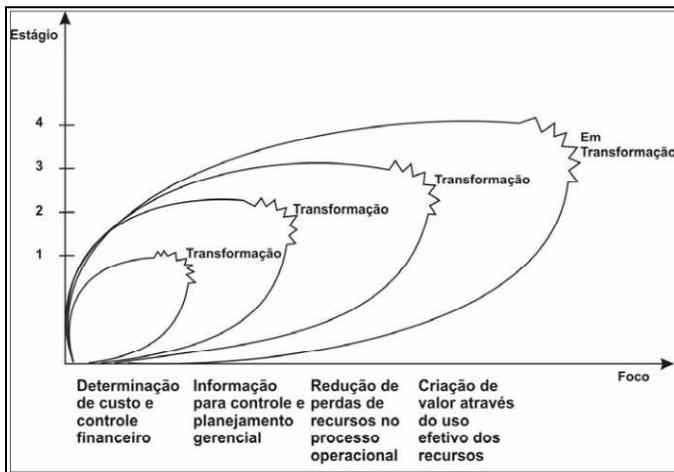
O IMA (1998) identifica, através do documento IMAP 1, as quatro fases de evolução nos objetivos dos elementos da Contabilidade Gerencial, as quais denominou estágios. Vários autores, como Padoveze (1999), Soutes e De Zen (2005), Frezatti (2005), Soutes e Guerreiro (2007), citam esses estágios, sendo eles:

- Estágio 1: antes de 1950, o foco principal era a determinação do custo e controle financeiro, através do uso de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2: por volta de 1965, a atenção esteve concentrada no fornecimento de informação para planejamento e controle

gerencial, através do uso de análise de decisão e responsabilidade contábil;

- Estágio 3: por volta de 1985, a atenção esteve focada na redução de perdas de recursos nos processos, sendo utilizada a análise de processos e gerenciamento de custos; e
- Estágio 4: até os dias atuais, sendo que seu foco está na geração e/ou criação de valor através do uso dos recursos, utilizando direcionadores que relacionam clientes, acionistas e inovação organizacional.

A figura 1 ilustra os estágios evolutivos da contabilidade gerencial.



**Figura 1:** Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

Fonte: Soutes e De Zen, 2005, p. 3.

Observa-se na figura 1 que o estágio anterior sempre está contido no estágio seguinte e assim sucessivamente.

Soutes e De Zen (2005) destacam que, em pesquisa realizada em 1980, a contabilidade gerencial funcionava como um órgão de *staff*, fora do ambiente de tomada de decisões da empresa, efetuando apenas atividades de apoio, como controle de custos, preparação de orçamentos e confecção de relatórios padronizados. Em pesquisa semelhante, realizada em 1999, esse quadro se alterou, evidenciando que a contabilidade gerencial tinha passado de um órgão de apoio para um parceiro na tomada de decisões. Atualmente, “[...] os profissionais

passam menos tempo elaborando relatórios, e mais tempo analisando e interpretando informações” (SIEGEL *et al.*, 1999 *apud* SOUTES; DE ZEN, 2005).

Para Padoveze (1999), o atual estágio da Contabilidade Gerencial, que abarca todos os estágios evolutivos anteriores, centra-se no processo de criação de valor através do uso efetivo dos recursos empresariais.

Em pesquisa sobre o estágio evolutivo de empresas brasileiras, Soutes e De Zen (2005) propõem uma segregação dos elementos da Contabilidade Gerencial entre os estágios, frisando que o fato de um elemento estar classificado em um dos estágios não implica a não utilização do mesmo em outro estágio.

No primeiro trabalho, desenvolvido em 1989, o IMA definiu a Contabilidade Gerencial como o processo de identificação, avaliação, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação da informação (ambas, financeira e operacional) utilizada para planejamento, avaliação e controle interno de uma organização e assegurar o uso e *accountability* dos seus recursos (HORGREN *et al.*, 2004).

Na segunda versão do trabalho, em 1998, a definição de Contabilidade Gerencial foi suprimida e argumentou-se que a “Contabilidade Gerencial refere-se ao produto do processo de evolução através dos quatro estágios”. Definição semelhante é apresentada por Atkinson *et al.* (2000). Isso se deve ao fato de, segundo eles, ter havido uma reconfiguração no foco da atividade do contador gerencial, a qual, antes, era o fornecimento de informação e agora é o gerenciamento de recursos, na forma de redução de perdas e geração ou criação de valor.

Na literatura pesquisada encontram-se diversos termos que podem ser usados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções, como por exemplo: ferramentas, instrumentos, artefatos, sistemas, elementos, componentes, práticas, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão, entre outros. Contudo, segundo Frezatti (2005), não há um único termo consagrado que possa abranger satisfatoriamente todos os termos mencionados, na medida em que tratam de coisas diferentes com abrangências distintas. Já para Borinelli (2006), o termo é utilizado para generalizar conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos utilizados por uma organização. Neste trabalho, será utilizado o termo *elementos* para nomear o grupo, e o termo *componentes* para denominar detalhamento de cada elemento, conforme apresentado no quadro 1.

Além da descrição dos elementos e componentes é também apresentada a visão de alguns autores.

Elemento	Componentes	Frezatti (2005)	Soutes e Zen (2005)	Soutes e Guerreiro (2007)	Souza, Lisboa e Rocha (2003)
<b>1) Sistema de Custeio Estruturado</b>	Custeio absorção	1	1	T	X
	Custeio variável	1	1	T	X
	ABC	1	2	M	X
	CVL				X
	Ponto de equilíbrio		2		X
	Margem contribuição				X
	UEP				
<b>2) Planejamento Estratégico</b>	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional	1	4	M	
<b>3) Orçamento</b>	Orçado <i>versus</i> realizado		1	T	X
	Demonstrações financeiras projetadas	1			
	Planos de investimentos	1			
<b>4) Controle Orçamentário</b>	Acompanhamento	1			
	Fluxo de caixa	1			
	Preço de Venda				X

	Custo padrão	1	2	T	X
<b>5) Relatórios Gerenciais</b>	Segmentação de entidade	2	2 e 3	T	
	Foco no relatório	2			
	Informações s/ integração	2			
<b>6) Programa de Redução de Desperdício</b>	Programa de redução de desperdício	3			
<b>7) Sistema de Gestão de Valor</b>	Retorno s/ PL e Investimento	1 e 4		T	X
	Avaliação de desempenho				X
	EVA	1 e 4	4	M	X
	BSC	4	4	M	
	Custeio meta		3	M	X
	<i>Benchmarking</i>		3	M	
	Kaizen		3	M	
	JIT			M	
	TOC		3	M	
	GECON			M	
	ABM	4	3	M	
	VBM			M	

**Quadro 1:** Elementos e componentes da contabilidade gerencial

Fonte: Dados da pesquisa.

O quadro 1 demonstra os elementos e componentes que serviram de base para esta pesquisa e também para estudos de diversos autores;

apresenta os estágios da contabilidade gerencial considerados no trabalho de Frezatti (2005) e no estudo de Soutes e De Zen (2005); mostra a classificação de Soutes e Guerreiro (2007) em tradicionais (T) e modernos (M); apresenta também os itens pesquisados por Souza, Lisboa e Rocha (2003), que apenas mencionam sem classificar.

A relação de elementos e componentes não pretende encerrar todas as possibilidades existentes atualmente na Contabilidade Gerencial, mas somente apresentar alguns dos mais citados pela literatura especializada.

Frezatti (2005) utiliza os termos *elementos* e *componentes* respectivamente para o grupo e o subgrupo das práticas gerenciais. Seu trabalho tem por objetivo verificar qual o nível de aderência que as empresas brasileiras de médio e grande porte têm em relação ao arcabouço teórico dos elementos da contabilidade gerencial. Para isso, identifica nas organizações os componentes da contabilidade gerencial descritos na literatura, a fim de apurar o nível de aderência e realiza o agrupamento de organizações (*clusters*); também analisa os vários perfis das organizações brasileiras de médio e grande porte. Os resultados apontam que: a economia brasileira é composta de organizações em diferentes estágios da contabilidade gerencial, e que essas diferenças são significativas; o desenvolvimento da contabilidade gerencial continua sendo preponderantemente absorvido pelas organizações de maior porte, sendo lenta e menos evidenciada a proliferação para as demais; não foi encontrada associação entre o setor econômico e o agrupamento.

O trabalho de Soutes e De Zen (2005) utiliza o termo *artefatos* e tem por objetivo identificar em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial brasileira se encontra. Para tanto verifica, através de pesquisa empírica, quais artefatos as empresas que atuam no Brasil estão utilizando. Visando determinar em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial no Brasil se encontra, foi proposta uma segregação dos artefatos nos quatro estágios citados no IMAP 1. Por meio de questionários aplicados junto a profissionais que estão cursando pós-graduação, levantou-se o uso e os benefícios percebidos por eles em empresas que atuam no Brasil, bem como os fatores que podem restringir ou acelerar sua utilização. Os resultados mostram que os três primeiros estágios estão dominados pela contabilidade gerencial nessas empresas e, quanto ao quarto estágio, falta muito para ser considerado dominado, demonstrando assim que há espaço para evolução e desenvolvimento.

Soutes e Guerreiro (2007) usam o termo *artefatos* e procuram saber se as empresas brasileiras utilizam artefatos “modernos” de

Contabilidade Gerencial. Para isso distribuem alguns artefatos entre os quatro estágios evolutivos identificados pelo IMA, e consideram os enquadrados no terceiro e quarto estágios como “modernos”. Primeiramente verificam se as empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e constantes da relação das 500 Melhores e Maiores, ano base 2004, utilizam artefatos modernos; depois identificam se as empresas que utilizam artefatos modernos possuem desempenho e porte diferenciado das que não utilizam; e se existe relação entre a utilização de artefatos com o setor econômico e com o controle acionário. Submeteram os resultados coletados por meio de questionário ao teste estatístico de significância de médias de duas ou mais amostras independentes. Os resultados obtidos foram comparados aos de pesquisas realizadas em âmbito mundial. Concluíram que: 57% das empresas da amostra utilizam artefatos modernos; as empresas classificadas como “modernas” apresentam desempenho diferenciado do das classificadas como “tradicionalis,” e não foi possível identificar relação entre porte, setor econômico e controle acionário e utilização dos artefatos.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) utilizam em seu trabalho o termo “práticas” e tem como objeto de estudo as práticas de Contabilidade Gerencial no contexto da sua efetiva receptividade e aplicação por parte das empresas, bem como verificar o nível de reconhecimento que a gestão empresarial dedica à validade prática dos novos procedimentos recomendados. O estudo foi efetuado junto a 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Os resultados apontam que as empresas, objeto da pesquisa, não têm dado, em termos práticos, ressonância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores em favor da necessidade de adoção de práticas de Contabilidade Gerencial que produzem informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial. Portanto, no âmbito da pesquisa realizada, este estudo permite concluir que, no atual ambiente decisório dessas empresas, a contabilidade Gerencial ainda é preponderantemente tradicional.

O único item selecionado para fazer parte desta pesquisa que não foi abordado pelos autores pesquisados é a UEP – Unidade de Esforço de Produção –, método que teve sua origem na França na época da Segunda Guerra Mundial. O engenheiro Georges Perrin criou um método de cálculo e alocação de custos e controle de gestão denominado GP, após a guerra ele abriu uma empresa para implantar seu sistema, porém, após a sua morte a metodologia caiu no esquecimento. Nos anos 60, Franz Allora, um discípulo de Perrin, veio para o Brasil, até 1978 a metodologia não teve aplicação, quando então foi criada uma empresa

de consultoria em Blumenau, SC, cuja atividade baseava-se na implantação desse sistema de custos; a metodologia foi aplicada em várias empresas na região de Blumenau e Joinville até que em 1986 um grupo de pesquisadores da UFSC se incumbiu de estudar, divulgar e aprimorar o método (BORNIA, 2002). Como esta pesquisa é realizada no âmbito estadual, houve a curiosidade de saber se a metodologia vem sendo divulgada pelas IES de Santa Catarina, tendo em vista que a metodologia começou a ser difundida neste estado.

Para a continuação desta pesquisa, se faz necessário esclarecer os conceitos e as definições dos elementos e componentes considerados neste estudo.

## 2.1.2 Os Elementos da Contabilidade Gerencial

Neste trabalho foram considerados os elementos da contabilidade gerencial demonstrados no quadro 1. A seguir, se faz necessário esclarecer os conceitos e as definições dos componentes de cada elemento da contabilidade gerencial considerados neste estudo.

### 2.1.2.1 Sistema de Custeio Estruturado

O sistema de custeio estruturado é formado pelos seguintes componentes:

- Custeio por absorção

Martins (2003, p. 37) esclarece que o “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos” e “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

- Custeio variável

Conforme Martins (2003, p. 198), no custeio variável:

só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o

resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

- Custeio baseado em atividades (ABC)

Quanto ao ABC, Nakagawa (1994, p. 39) parte da premissa de que:

os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá- los e/ou comercializá- los.

- Custo–volume–lucro

A análise custo–volume–lucro pode ser vista como apoio às decisões que envolvam qualquer um desses três parâmetros. É necessário entender o inter-relacionamento do custo, quantidade vendida e preço para identificar os problemas econômicos pelos quais a empresa esteja passando, e poder encontrar a solução necessária ou, ainda, examinar o impacto dos vários preços ou níveis de custos sobre o lucro (MAHER, 2001; HANSEN; MOWEN, 2001).

Para Garrison e Noreen (2001), a relação custo–volume–lucro é utilizada para analisar o preço de venda, o volume e o comportamento dos custos, trazendo esclarecimentos para o planejamento e para o controle das atividades, a curto e longo prazos.

- Ponto de Equilíbrio

Segundo Leone (2000, p. 424), o ponto de equilíbrio de uma empresa significa “o nível de produção e vendas onde os custos se igualam às receitas”. Para uma empresa alcançar seu ponto de equilíbrio, deve manter um nível em que as receitas totais se igualem aos custos totais, nesse ponto o lucro é zero. Se a empresa operar acima desse ponto, terá lucro e, se operar abaixo desse ponto, terá prejuízo.

A aplicação do ponto de equilíbrio depende da decisão a ser tomada. Bornaia (2002) e Martins (2003) registram pelo menos três situações de ponto de equilíbrio. No ponto de equilíbrio contábil, são levados em conta todos os custos e despesas contábeis relacionados com o funcionamento da empresa. Já no ponto de equilíbrio econômico, são também incluídos nos custos e despesas fixos considerados todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio investido na empresa. No caso do ponto de equilíbrio financeiro, os custos

considerados são apenas os custos desembolsados que realmente oneram financeiramente a empresa.

- Margem de contribuição

Martins (2003, p. 185) afirma que a margem de contribuição é a “diferença entre receita e a soma de custos e despesas variáveis”, tornando mais visível a potencialidade de cada produto, como cada um contribui para cobrir os custos fixos e formar o lucro. A receita considerada no cálculo da margem de contribuição é a líquida, já deduzidos os impostos incidentes sobre vendas. Já Leone (2000, p. 380) conceitua margem de contribuição como “a diferença entre as receitas e os custos diretos e variáveis identificados a um produto, linha de produto, serviços, processos, segmento [...]”. Para complementar, Bornia (2002, p. 72) salienta que “a margem de contribuição unitária representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixos e para a geração de lucro por produto vendido”.

- Unidade de Esforço de Produção (UEP)

O método baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. Para Bornia (2002, p. 140), “a forma encontrada pelo método da UEP é a simplificação do modelo de cálculo da produção do período por meio da determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos (e processo) da empresa”.

### 2.1.2.2 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico é formado pelos seguintes componentes:

- Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional

O planejamento estratégico consiste essencialmente em desenvolver estrategicamente um conjunto de diretrizes a serem seguidas de forma flexível pela organização. Contudo, de nada adianta se não forem colocadas em prática. Mintzberg (1998, p. 422) ressalta que “intenções têm pouco valor, pelo menos quando comparadas com realizações.”

Para Ansoff e McDonnell (1993, p. 39), o planejamento estratégico é constituído de algumas etapas, as quais se iniciam a partir das “perspectivas da empresa, identificando-se tendências, ameaças, oportunidades, e descontinuidades singulares, que possam alterar as tendências históricas.”

A ideia central é a de que a empresa tem que atuar num meio em permanente mudança, cheio de incertezas e transformações contínuas, e de que o ritmo dessas mudanças só tende a aumentar. A empresa, como sistema vivo que busca sobreviver, precisa se adaptar permanentemente ao seu meio ambiente. Para isso é fundamental que a razão de ser da empresa, sua missão, sua utilidade para o mercado estejam claras.

Por sua vez, a visão é fundamental para o sucesso nos dias de hoje, oferecendo uma abordagem prática para o desenvolvimento de um sentido de direção para a organização. É um conceito que procura mostrar qual é a missão da organização, auxiliando no processo de moldar o futuro da empresa. É uma indicação de para onde a empresa pretende chegar.

### 2.1.2.3 Orçamento

O orçamento é formado pelos seguintes componentes:

- Orçado *versus* realizado

Conforme Anthony e Govindarajan (2001, p. 461), “o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo”. Já para Padoveze (2004, p. 501), o orçamento é uma “ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores”.

Para Padoveze (2010, p. 221):

a base do controle orçamentário é o confronto dos dados orçados contra os dados reais obtidos pelo sistema de informação contábil. As variações ocorridas entre os dados reais e os dados orçados permitirão uma série de análises, identificando se as variações ocorridas foram decorrentes de planos, preços, quantidades, eficiência ou outros fatores.

- Demonstrações financeiras projetadas

Para Padoveze (2010), a projeção das demonstrações contábeis é a conclusão do processo orçamentário, as projeções permitem à alta

administração fazer as análises financeiras e de retorno sobre os investimentos que justificarão ou não todo o plano orçamentário.

- Planos de investimentos

Parte dos investimentos necessários para o próximo exercício é fruto dos planos operacionais que decorrem do planejamento estratégico. Os investimentos necessários para suportar os projetos em novos produtos serão gastos efetuados no próximo período, mas que provavelmente serão para produtos e atividades a serem produzidos em exercícios futuros, e que resultam de decisões do passado (PADOVEZE, 2010).

#### 2.1.2.4 Controle Orçamentário

O controle orçamentário é formado pelos seguintes componentes:

- Acompanhamento

Padoveze (2010) expõe que o objetivo do acompanhamento é identificar as variações ocorridas, corrigir erros detectados, ajustar o plano orçamentário, se for o caso, para garantir o processo de otimização do resultado e da eficácia empresarial.

- Fluxo de caixa

De acordo com Moreira (2010), o orçamento de caixa é a peça orçamentária que consolida as movimentações de caixa, relacionadas aos diversos tipos de receitas e despesas, incluindo os aportes de capital e as aplicações de fundos que visam à execução de projetos e atividades da empresa. Possibilita antever a necessidade de disponibilidade para suprimento e aplicações de recursos, com a finalidade de evitar altos custos com o financiamento de recursos em situação de emergência, como também maximizar as receitas que fundos disponíveis geram se forem bem aplicados.

- Preço de venda

Segundo Martins (2003), para administrar preços de venda é necessário conhecer o custo do produto, porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente.

Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos

concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua (MARTINS, 2003, p. 218).

Para calcular o preço de venda com base no custo, agrega-se uma margem, denominada *markup*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, tais como tributos, comissões e o lucro desejado pelos gestores.

- Custo-padrão

Martins (2003) coloca a existência do custo-padrão ideal e o custo-padrão corrente: o ideal é extremamente restrito, pois é obtido com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão de obra viável e 100% da capacidade produtiva da empresa; e serviria apenas para comparações realizadas uma vez por ano para ver quanto se evoluiu. Já custo-padrão corrente é o valor que a empresa fixa como meta para o próximo período; é um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

O objetivo é fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. As diferenças existentes entre o padrão e o real são então evidenciadas e analisadas. As causas das variações devem ser encontradas e as correções efetuadas.

### 2.1.2.5 Relatórios Gerenciais

O elemento *relatórios gerenciais* é formado pelos seguintes componentes:

- Segmentação da entidade

Conforme Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 43), “é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas”.

- Foco no relatório

De acordo com Perez Jr., Oliveira e Costa (1999) todo trabalho que não for acompanhado por um sistema de relatórios por meio do qual se procura levar resultados conclusivos aos gestores não terá utilidade. Para os autores, as principais características que um conjunto de relatórios deve possuir são: utilidade, rigor e independência,

consistência, clareza, concisão, oportunidade, economia e objetividade. Além disso, os relatórios devem ser objeto de constantes e criteriosas avaliações.

- Informações sobre integração

Segundo Laudon e Laudon (1999), sistema de informações pode ser definido como um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informações com a finalidade de facilitar o planejamento, controle, coordenação, análise e processo decisório nas organizações. Lunkes (2009) esclarece que o sistema de informações pode ser definido como um conjunto de técnicas e procedimentos que coletam, registram, armazenam, processam e disseminam dados e informações visando apoio ao processo de tomada de decisão; sintetiza afirmando que as atividades ou componentes do sistema de informações são: entrada, processamento, saída e *feedback*.

#### 2.1.2.6 Programa de Redução de Desperdício

O programa de redução de desperdício é formado por ele mesmo.

Para oferecer produtos a preços competitivos e manter a margem de lucro, é necessário eliminar gastos que não contribuam para a produção ou melhoria do produto. Para Perez Jr., Oliveira e Costa (1999), o desperdício é algo que não acrescenta valor ao produto sob a ótica do consumidor e pode ser eliminado sem prejuízo da qualidade. Conforme Perez Jr., Oliveira e Costa (1999), o JIT, ABM e ABC podem ser considerados auxiliares na redução do desperdício, porém para a execução deste trabalho os itens mencionados são considerados componentes de outros elementos.

### 2.1.2.7 Sistema de Gestão de Valor

O sistema de gestão de valor é formado pelos seguintes componentes:

- Retorno sobre patrimônio líquido e retorno sobre o investimento

Segundo Martins (2003, p. 208):

para o cálculo do retorno, não devem constar as despesas financeiras, já que são derivadas do passivo (financiamento), e não do ativo (investimento). Do retorno dado pelo investimento, parte será utilizada para remunerar o capital de terceiros (despesas financeiras), e parte para remunerar o capital próprio (lucro e líquido do proprietário). O retorno total, soma dos dois, é que melhor define o desempenho global.

- Avaliação de desempenho

Avaliação de desempenho é um processo que objetiva identificar, organizar, mensurar, estabelecer níveis de preferência e integrar o que é importante (critérios), visando melhorar o entendimento, segundo a percepção daquele que deseja entender o contexto para aperfeiçoar a *performance*. Utiliza-se de instrumentos de gestão para construir, fixar e disseminar conhecimentos por meio de um processo que identifica, organiza, mensura e integra os aspectos julgados relevantes do contexto e evidenciando em que grau globalmente cada um é alcançado.

- EVA (*Economic Value Added*)

Para Araújo e Assaf Neto (2003), o EVA passou a ter essa denominação após vários estudos efetuados por Stern Stewart a partir dos anos 80, e é o resultado da empresa que excede a remuneração mínima exigida pelos proprietários do capital. É o lucro que a empresa produz depois de deduzir do lucro contábil o custo do capital próprio.

- BSC (*Balanced Scorecard*)

O BSC consiste em um conjunto de medidas de desempenho que são derivadas da estratégia da organização. Essas medidas direcionam, monitoram e avaliam a evolução dos objetivos estratégicos da organização.

Kaplan e Norton (2000) explanam que o BSC enfoca justamente os pontos que precisam de melhoria na organização, traduzindo os fatores que estão impedindo a organização de atingir o sucesso, já que ela direciona as medidas da empresa para a realização de uma estratégia unificada.

O BSC apresenta a relação de quatro perspectivas: a financeira, a do cliente, a do processo interno e a de aprendizagem e crescimento. O peso atribuído a cada uma dessas perspectivas depende, em cada empresa, dos objetivos que estas esperam obter com o BSC e suas estratégias.

- Custeio meta (*Target Costing*)

De acordo com Hansen e Mowen (2001, p. 14), custeio meta é:

um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos são definidos na fase de projeto de novos produtos (ou de produtos reprojitados), visando à satisfação dos clientes e otimizando o custo de propriedade do consumidor, abrangendo toda a estrutura organizacional da empresa e todo o ciclo de vida do produto, envolvendo um segmento relevante da cadeia de valor.

Perez Jr., Oliveira e Costa (1999) afirmam que o custo-meta é o preço de venda menos o lucro desejado. Esse tipo de custo representa o custo baseado nas condições de mercado, tendo como parâmetro o preço de venda necessário para se obter determinada participação no mercado, com as margens desejadas de lucratividade.

- *Benchmarking*

Na visão de Boxwell Jr. (1996, p. 18), o *benchmarking* significa duas coisas: “estabelecer metas usando padrões objetivos externos e aprender de outros.” Observa-se que o *benchmarking* é um processo de busca das melhores práticas empresariais. Através das experiências de terceiros, a organização procura entendê-las e adaptá-las às suas particularidades e metas. Leibfried e McNair (1994, p.269) elucidam que o princípio do *benchmarking* “é fornecer visões e ideias criativas para a combinação dos recursos existentes e mostrar um caminho para o aperfeiçoamento já trilhado com sucesso pelos outros.” Desse modo, o

*benchmarking* é um instrumento que tem como finalidade a melhoria organizacional, através da análise das melhores práticas. Ressalta-se que devido às particularidades de cada empresa, o *benchmarking* não pode ser visto como cópia ou imitação, mas sim, um processo de aprendizagem.

- Kaizen

O Kaizen significa a busca do melhoramento contínuo em todos os aspectos, refletindo na produtividade, na qualidade sem gasto ou com mínimo investimento. O empregado pensa em desenvolver seu trabalho melhorando-o sempre, continuamente, reduzindo custos para a empresa e alimentando a ideia de mudanças positivas e continuadas. O trabalho coletivo prevalece sobre o individual. O ser humano é visto como o bem mais valioso das organizações e deve ser estimulado a direcionar seu trabalho para as metas compartilhadas da empresa, atendendo suas necessidades humanas e se realizando por meio do trabalho. Satisfação e responsabilidade são valores coletivos. Essas mudanças nos valores dos indivíduos e da organização são extremamente difíceis de ocorrer, mas não são impossíveis (FERREIRA, 1997).

- JIT (*Just in Time*)

Na visão de Perez Jr., Oliveira e Costa (1999), o objetivo principal do JIT é a eliminação ou redução dos estoques da empresa e dos de seus clientes e fornecedores. É uma forma de reduzir gastos, ganhar flexibilidade e expor os problemas da empresa, tornando-os visíveis para que possam ser solucionados.

- TOC (Teoria das Restrições)

É um conjunto de princípios, voltados para a administração da produção, que orienta a empresa no planejamento e controle de suas atividades e no processo contínuo de aprimoramento. A ideia básica é encontrar as restrições que limitam os ganhos da empresa e gerenciar eficazmente a utilização dessas restrições, garantindo a maximização do lucro (BORNIA, 2002).

- GECON (Gestão Econômica)

De acordo com Catelli (2001, p. 30), o sistema de gestão no modelo GECON tem como preocupação básica espelhar, em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. Para os objetivos de avaliação de desempenho de gestores e

resultado das áreas operacionais, o GECON emprega o conceito de custo de oportunidade na remuneração dos valores investidos na empresa.

- ABM (Gestão Baseada em Atividades)

A partir dos dados gerados pelo método de custeio baseado em atividades - ABC (Activity Based Costing) -, o ABM (Activity Based Management) proporciona ao gestor informações importantes para o processo decisório. Um dos motivos é o fato de identificar as atividades que não agregam valor ao cliente.

A abordagem da gestão baseada em atividades está centrada na identificação de todas as atividades desempenhadas na organização e na análise dos custos. Para Ching (1995, p. 54), uma gestão baseada em atividades fornece informações que ajudam a fazer as perguntas corretas e possibilita responder a elas. Isso porque esse enfoque parte da premissa de que, para entender como os recursos estão sendo utilizados, é necessário compreender como as atividades são realizadas. O custeio das atividades possibilita a visão de como os recursos estão sendo usados e como gerenciá-los.

- VBM (Gestão Baseada em Valor)

Na visão de Martins (2001, p. 238) a:

VBM constitui-se numa abordagem em que as aspirações, as técnicas de análise e os processos gerenciais são orientados para a maximização do valor da empresa, focalizando as decisões sobre os direcionadores de valor [...], especialmente o custo de capital.

Basicamente a estrutura da gestão baseada em valor segue o seguinte raciocínio: definição e implementação de estratégias que visem à criação de valor para o acionista; implementação de um sistema de informações focado nessas estratégias e que forneça informações sobre os direcionadores de valor; alinhamento de um processo de gerenciamento de recursos e desenho de um sistema de medidas de desempenho e de planos de compensação que reflitam o valor gerado pelo negócio.

Diante dos conceitos dos elementos da contabilidade gerencial apresentados, faz-se necessária uma visão geral da educação superior em contabilidade para a continuação deste trabalho.

## 2.2 EDUCAÇÃO SUPERIOR EM CONTABILIDADE

Para melhor entendimento deste estudo, esta seção apresenta alguns aspectos do ensino superior em contabilidade, as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, algumas noções do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI e do Projeto Político-Pedagógico – PPP, além de descrever o papel do SINAES e como funciona a prova do ENADE.

### 2.2.1 Ensino em Contabilidade

O processo de ensino e aprendizagem é importante para a formação de profissionais de qualquer área de atuação, tendo em vista que estes precisam estar capacitados para desempenhar suas atividades. Para Rezende e Almeida (2007, p. 2):

as exigências do mercado de trabalho requerem que os alunos estejam preparados para tais evoluções, assim as Instituições de Ensino devem preparar seus alunos para que possam estar à altura de tais exigências.

O primeiro curso de nível superior em Ciências Contábeis e Atuariais foi ofertado pela Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, fundada em 1946. As disciplinas de contabilidade geral, industrial, agrícola, bancária, de seguros, pública e perícia formavam a primeira grade curricular do curso em questão, aprovado pelo Decreto-lei nº 7.988 de 22 de setembro de 1945 (PELEIAS, et al., 2007). Essa Faculdade incorporou ao seu corpo docente os professores egressos da Escola de Comércio Álvares Penteado. Atualmente, a Faculdade oferece, além do curso de graduação, cursos de pós-graduação em nível de mestrado e doutorado. Seu nome foi alterado para Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA/USP.

A partir de então, houve um crescimento quantitativo dos cursos de Ciências Contábeis em todo Brasil. Segundo Lunkes et al. (2009), no ano de 2008 existiam no Brasil 1.082 cursos de graduação em Ciências Contábeis, sendo: 461 cursos na região Sudeste (correspondendo a 42,61% do total nacional), 219 na região Sul (equivalentes a 20,24%), 197 na região Nordeste (proporcional a 18,21%), 133 na região Centro-

Oeste (correspondente a 12,29%) e, por fim, em último lugar, a região Norte, com 72 cursos (equivalentes a 6,65%). Dos 219 cursos da região Sul, 38,31% encontram-se no estado do Paraná, 31,51% no estado do Rio Grande do Sul e 30,14% no estado de Santa Catarina.

Cabe observar que principalmente nos cursos de ciências contábeis deve-se dar atenção especial ao processo de ensino-aprendizagem, tendo em vista que:

a contabilidade exige de seus profissionais uma constante atualização e complementação de conhecimentos, para não perderem a capacidade de acompanhar a constante evolução da técnica e da economia em geral. (ROVER; LANGE, 1998, p. 35).

Desse modo, diante das diversas mudanças, relacionadas aos aspectos políticos, econômicos, sociais, tecnológicos, entre outros que afetam a área contábil, faz-se necessário formar profissionais aptos a enfrentar o mercado de trabalho. Vem aumentando significativamente na área contábil a exigência por profissionais qualificados, tendo em vista que o contador assumiu outras funções, passando a atuar diretamente na gestão das organizações.

Portanto, é necessário que o estudante de contabilidade adquira conhecimentos técnico-científicos pertinentes à área e desenvolva habilidades e competências necessárias para o exercício da profissão contábil. De acordo com Silva e Mendonça (2005, p. 102):

os cursos de ciências contábeis devem proporcionar uma formação holística e generalista que capacite o profissional a identificar e solucionar problemas vivenciados nos diversos ambientes organizacionais e societários.

De acordo com Parisotto, Grande e Fernandes (2006, p. 2):

o processo de ensino e aprendizagem na formação do profissional contábil tem o papel de levar seus alunos à construção do conhecimento, com vistas à formação de profissionais que se expressem com criatividade, inovação e competência.

Diante disso, observa-se que os cursos de graduação em ciências contábeis devem estar atentos à qualidade do ensino ofertado, para assegurar a formação de profissionais capacitados para atender a demanda no ambiente empresarial. Para isso, devem efetuar avaliações

constantes nos seus currículos de graduação, conteúdos programáticos e nas metodologias de ensino utilizadas.

### 2.2.2 Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis

De acordo com o artigo 53, inciso II, da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, Lei de Diretrizes e Bases, as universidades, no exercício de sua autonomia, têm a atribuição de “fixar os currículos dos seus cursos e programas, observadas as diretrizes gerais pertinentes”.

No caso dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, as Instituições de Ensino Superior devem observar a Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, que regulamenta o currículo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

A resolução nº 10/04 – CNE/CES estabelece no artigo 4º que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele as seguintes competências e habilidades:

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

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

Dessa forma, destaca-se que o egresso deve ser capaz de gerar informações para a tomada de decisão, desenvolver, analisar e implantar sistemas de informações contábeis, entre outras competências e habilidades.

No que diz respeito à resolução nº 10/04 – CNE/CES, Schmitz (2008, p. 55) sintetiza que:

Os egressos deverão ter condições de exercer a profissão contábil, com ética e responsabilidade, na sociedade em que se inserem, familiarizados com as tecnologias existentes, sabendo interagir e utilizar as outras ciências que estejam ligadas à Ciência Contábil para enriquecer o seu trabalho, gerando informações que viabilizem, aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional, a tomada de decisões, e adotando atitudes e valores orientados para a cidadania.

O artigo 11 determina que as Diretrizes Curriculares Nacionais deveriam ser implantadas pelas Instituições de Educação Superior no prazo máximo de dois anos, e aos alunos ingressantes, a partir da data de sua publicação. Dessa forma, as IES tinham prazo até o dia 28 de dezembro de 2006 para iniciarem a sua implantação.

### 2.2.3 Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI e Projeto Político-Pedagógico – PPP

As instituições de ensino superior devem observar o Decreto nº 5.773 de 09 de maio de 2006, artigo 15, inciso II, alínea b, que determina que o PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional – é exigido pelo MEC, compondo o rol de documentos obrigatórios para o credenciamento das IES.

As Diretrizes para elaboração do PDI orientam que:

O PDI deverá ser elaborado para um período de cinco anos; é o documento que identifica a Instituição de Ensino Superior – IES no que diz respeito à sua filosofia de trabalho, à missão a que se propõe, às diretrizes pedagógicas que orientam suas ações, à sua estrutura organizacional e às atividades acadêmicas que desenvolve e/ou que pretende desenvolver.

Sobre o PPP – Projeto Político-Pedagógico –, Masetto (2003, p. 60) esclarece que:

é o subconjunto mais importante do PDI na medida em que organiza e consolida a programação das atividades acadêmicas de ensino,

pesquisa e extensão dos cursos de graduação, especialização e pós-graduação, bem como orienta a política de contratação de docentes e funcionários, o aperfeiçoamento e desenvolvimento deles, o processo de seleção dos candidatos e a infraestrutura acadêmica, administrativa e pedagógica.

Ainda de acordo com Masetto (2003, p. 61), o Projeto Político-Pedagógico tem o objetivo de organizar e definir aspectos da instituição, abrangendo todos os elementos envolvidos nela, tais como: professores; alunos; disciplinas, espaço e recursos da instituição; desenvolvimento humano dos colaboradores; e desenvolvimento da instituição como um todo.

#### 2.2.4 Sistema Nacional de Educação Superior – SINAES

Em 14 de abril de 2004, através da Lei nº 10.861/04, foi instituído o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES. A Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior – CONAES é o órgão colegiado de coordenação e supervisão do SINAES.

Segundo o INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (2010) –, o SINAES tem como objetivo “assegurar o processo nacional de avaliação das instituições de educação superior, dos cursos de graduação e do desempenho acadêmico de seus estudantes”.

Para isso, o SINAES conta com três componentes: a avaliação das instituições, dos cursos e do desempenho dos estudantes. As informações obtidas com essas avaliações servirão inicialmente para as instituições como uma ferramenta de orientação e gestão, e para o governo como ferramenta de controle e fiscalização.

A Lei nº 10.861/04 veio conduzir e regulamentar o processo de avaliação das instituições de educação superior, tanto de forma interna quanto externa, tendo por finalidades, conforme o parágrafo 1º do artigo 1º:

a melhoria da qualidade da educação superior, a orientação da expansão da sua oferta, o aumento permanente da sua eficácia institucional e efetividade acadêmica e social e, especialmente, a promoção do aprofundamento dos compromissos

e responsabilidades sociais das instituições de educação superior, por meio da valorização de sua missão pública, da promoção dos valores democráticos, do respeito à diferença e à diversidade, da afirmação da autonomia e da identidade institucional.

Desse modo, Schmitz (2008, p.38) afirma que o SINAES:

tem o propósito de realizar a avaliação de instituições, cursos e desempenho estudantil, para conduzi-los ao aperfeiçoamento por meio dos dados e informações obtidos, servindo também para a regulamentação e supervisão da educação superior.

O SINAES é responsável por quatro instrumentos de avaliação das universidades, conforme as Diretrizes para a Avaliação das Instituições de Educação Superior, sendo eles:

- a) A autoavaliação institucional, realizada pelas Comissões Próprias de Avaliação;
- b) A avaliação institucional externa, realizada *in loco* por uma comissão externa de avaliadores designados pelo INEP;
- c) Avaliação dos Cursos de Graduação - ACG;
- d) Exame Nacional de Avaliação de Desempenho dos Estudantes - ENADE.

Esses quatro instrumentos de avaliação fornecem informações relevantes sobre todas as características avaliadas, informando a sociedade sobre as condições das instituições de ensino superior de todo o país. Neste trabalho será priorizado o estudo do Exame Nacional de Avaliação de Desempenho dos Estudantes – ENADE.

### 2.2.5 Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes – ENADE

O ENADE originou-se do Exame Nacional de Cursos – ENC –, conhecido como *provão*. Esse exame era aplicado aos concluintes para avaliar seus conhecimentos e habilidades.

A Lei nº 10.861 de 14 de abril de 2004 instituiu o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES –, que tem como objetivos, entre outros, assegurar o processo nacional de avaliação da educação superior e autorizar, reconhecer, credenciar, supervisionar e

avaliar, respectivamente, os cursos das instituições de educação superior e os estabelecimentos do seu sistema de ensino.

Destaca-se que o ENADE é um instrumento que compõe o processo de avaliação pertencente ao SINAES e tem por objetivo:

avaliar o desempenho dos estudantes com relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares dos cursos de graduação, o desenvolvimento de competências e habilidades necessárias ao aprofundamento da formação geral e profissional e o nível de atualização dos estudantes com relação à realidade brasileira e mundial, integrando o SINAES, juntamente com a avaliação institucional e a avaliação dos cursos de graduação. (INEP, 2010).

Diante disso, Brito (2008) destaca que os resultados do ENADE procuram indicar os conhecimentos adquiridos e habilidades e competências desenvolvidas pelos estudantes durante a realização de sua graduação na instituição de ensino. Sendo assim, além de averiguar os conhecimentos de formação específica, proporciona a verificação da capacidade de leitura e interpretação de textos, análise crítica das informações, estabelecimento de relações e comparações em diferentes situações.

Dessa forma, Verhine, Dantas e Soares (2006) ressaltam que o ENADE consiste em um instrumento de avaliação que visa efetuar um diagnóstico relacionado às competências e habilidades dos estudantes ao longo de três anos de escolarização superior, incluindo nos resultados uma aproximação da noção de valor agregado gerado pelo curso no decorrer do tempo.

A prova do ENADE procura avaliar o desempenho dos estudantes durante a realização da graduação. Portanto, devem realizar o ENADE estudantes em momentos distintos da sua graduação, os ingressantes e os concluintes. Consideram-se ingressantes os que se encontram no final do primeiro ano, e os concluintes, cursando o último ano das áreas e cursos a serem avaliados (INEP, 2010).

Os alunos habilitados para a realização da prova do ENADE são selecionados por meio de técnicas estatísticas. Os estudantes ingressantes e os concluintes são submetidos à mesma prova. Assim, esta é elaborada visando à análise do valor agregado em relação às competências e habilidades, aos conhecimentos gerais e os conteúdos profissionais específicos durante a formação dos alunos (INEP, 2010).

Destaca-se que o ENADE:

é componente curricular obrigatório dos cursos de graduação, sendo o registro de participação condição indispensável para a emissão do histórico escolar, independentemente de o estudante ter sido selecionado ou não no processo de amostragem do INEP. (INEP, 2010).

Dessa forma, a data em que o estudante realizou o referido exame constará como registro no histórico escolar. Nos casos em que o estudante não for selecionado, deverão constar no histórico escolar os seguintes dizeres: “Dispensado do ENADE pelo MEC nos termos do artigo 5º da Lei nº 10.861/2004” (INEP, 2010).

Sendo assim, os estudantes selecionados que não realizarem a prova não poderão receber o diploma enquanto não regularizarem a sua situação junto ao ENADE, devendo aguardar nova edição do exame cuja periodicidade é trienal (INEP, 2010).

A avaliação é expressa por meio de conceitos, ordenados em uma escala com 5 níveis, de 1 a 5, sendo que 1 é o resultado mais baixo e 5 é o melhor resultado. O cálculo é obtido:

pela média ponderada da nota padronizada dos concluintes no componente específico, da nota padronizada dos ingressantes no componente específico e da nota padronizada em formação geral (concluintes e ingressantes), possuindo estas, respectivamente, os seguintes pesos: 60%, 15% e 25%. (INEP, 2010).

Sendo assim, verifica-se que a parte referente ao componente específico contribui com 75% da nota final do curso, enquanto que a parte de formação geral contribui com 25%.

Observa-se, também, que podem ocorrer casos em que o curso seja classificado como Sem Conceito (SC). Essa situação acontece pelos seguintes motivos: menos de 11 ingressantes participantes, menos de 11 concluintes participantes ou nota zero (boicote) (INEP, 2010).

Salienta-se que o resultado obtido no ENADE pode ser considerado um indicador do desempenho dos estudantes desde seu ingresso no curso até a sua conclusão, uma vez que permite avaliar o seu rendimento no que tange à capacidade de analisar, sintetizar, criticar, deduzir, administrar conflitos, entre outras habilidades e competências, bem como verificar os conhecimentos desenvolvidos em relação à área profissional no transcorrer do curso.

O ENADE é operacionalizado por meio de quatro instrumentos: “a prova, o questionário de impressões dos estudantes sobre a prova, o questionário socioeconômico e o questionário do coordenador do curso” (INEP, 2010).

Os resultados do ENADE são publicados mediante sete relatórios distintos, conforme apresentado no *site* do INEP (2010): “relatório do aluno, relatório do curso, relatório da área, relatório da instituição, resumo técnico, relatório de conceitos e relatório técnico-científico”. Esses relatórios apresentam os resultados obtidos no ENADE e deverão contribuir para o aperfeiçoamento dos processos de ensino-aprendizagem e das condições de ensino e do próprio sistema de avaliação dos cursos de graduação.

A fundamentação teórica selecionada para esta dissertação não esgota o assunto, apenas esclarece pontos considerados importante para a concretização deste estudo. Sendo assim, o próximo capítulo contempla a metodologia da pesquisa, que apresenta os procedimentos realizados para possibilitar a resposta à pergunta de pesquisa apresentada no primeiro capítulo deste trabalho.



### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A partir das considerações contidas na introdução e na fundamentação teórica deste estudo, foram estabelecidos os procedimentos metodológicos para sua realização. Esta seção tem como finalidade demonstrar os procedimentos metodológicos. Sendo assim, seguem: delineamento da pesquisa, método de estudo, população e amostra da pesquisa, procedimentos para coleta e tratamento dos dados e limitações do estudo.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa científica é um processo de estudo que busca respostas para um problema de pesquisa. As respostas só são possíveis quando se faz o delineamento e se definem os procedimentos metodológicos de modo adequado à investigação realizada.

Richardson (1999, p. 22) explica que “o método é o caminho ou a maneira para chegar a determinado fim ou objetivo, distinguindo-se assim do conceito de metodologia, [...] que são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método”.

Para realizar um trabalho científico é necessário escolher o caminho para alcançar o objetivo final, ou seja, o método, além de adotar procedimentos e regras adequados ao método escolhido.

Tendo em vista que esta pesquisa tem o propósito de analisar o relacionamento dos conteúdos abordados pelas IES e o resultado do ENADE nas questões pertinentes aos elementos da Contabilidade Gerencial, foram utilizadas como técnicas de investigação a pesquisa por levantamento e a pesquisa documental.

Para Gil (1999), pesquisas do tipo levantamento caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter-se conclusões correspondentes aos dados coletados. Nesta pesquisa, houve o levantamento de dados a partir das buscas realizadas nos *sites* do MEC e

das IES, bem como a solicitação via *e-mail* às IES abrangidas por essa pesquisa, com o propósito de alcançar informações relativas à matriz curricular, ementa, plano de ensino e bibliografia recomendada para as disciplinas de Custos, Contabilidade Gerencial, Orçamento, Sistemas de informações e Controladoria, disciplinas escolhidas por abarcarem os elementos da Contabilidade Gerencial pesquisados neste estudo.

Além disso, para resolução do problema de pesquisa, utilizou-se a pesquisa documental nos relatórios disponíveis no *site* do INEP (<http://portal.inep.gov.br/enade>). Gil (1999) afirma que a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Nesta pesquisa, considerou-se que os dados fornecidos pelas IES através dos *sites* institucionais e do material encaminhado por *e-mail* sejam fidedignos e revelem a realidade do ensino nas IES de Santa Catarina. Espera-se que o conteúdo descrito na ementa e no plano de ensino seja cumprido pelo corpo docente.

### 3.2 MÉTODO DE ESTUDO

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa possui caráter tanto qualitativo como quantitativo. Conforme Triviños (1990, p. 118), “toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, quantitativa e qualitativa”.

Para Richardson (1999, p. 80):

os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Neste estudo, busca-se descrever e analisar o conteúdo abordado no processo de ensino dos elementos da Contabilidade Gerencial nas IES de SC e também investigar o conteúdo abordado na prova do ENADE aplicada ao curso de Ciências Contábeis.

Segundo Richardson (1999), o método quantitativo:

caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc. (RICHARDSON, 1999, p. 70).

O autor acrescenta ainda que o método quantitativo é frequentemente aplicado nos estudos descritivos, com o intuito de descobrir e classificar a relação entre variáveis. Neste estudo, pretende-se verificar a relação entre os elementos da Contabilidade Gerencial aplicados no processo de ensino e o desempenho dos alunos no ENADE nas questões específicas à Contabilidade Gerencial, mediante a utilização da técnica estatística de regressão linear simples e múltipla.

Quanto ao objetivo, este trabalho é caracterizado como exploratório e descritivo. Para Richardson (1999, p. 66), os “estudos exploratórios ocorrem quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno”. Sendo assim, justifica-se o enquadramento desta pesquisa como exploratória, pois se verifica a existência de poucos trabalhos sobre o conteúdo abordado no ensino dos elementos da Contabilidade Gerencial e a relação com o resultado do ENADE nas questões específicas.

Conforme Triviños (2006, p. 109), “os estudos exploratórios permitem ao investigador aumentar sua experiência em torno de determinado problema”, buscando antecedentes e maior conhecimento para, em seguida, planejar uma pesquisa descritiva.

Segundo Gil (1999, p. 44), as pesquisas do tipo descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Neste trabalho são estabelecidas relações entre o conteúdo lecionado nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de Santa Catarina e o resultado na prova do ENADE, justificando sua classificação como descritiva.

Andrade (2002, p. 19-20) relata que na pesquisa descritiva “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira sobre eles”, ou seja, mostram a realidade como ela é, sem que exista a interferência do pesquisador. Da mesma forma, este estudo tem o propósito de investigar

a realidade do ensino dos elementos da Contabilidade Gerencial sem a interferência da pesquisadora.

No que se refere à natureza da pesquisa, é possível classificá-la como aplicada, uma vez que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Dessa forma, as IES podem utilizar o resultado da pesquisa com o intuito de verificar se a abordagem realizada dos elementos da Contabilidade Gerencial tem sido suficiente para que o futuro profissional exerça suas responsabilidades com o domínio das funções contábeis, gerando informações para a tomada de decisões, conforme determinam as Diretrizes Curriculares Nacionais.

Nota-se que uma pesquisa pode receber várias classificações. Por isso, apresenta-se o quadro 2, que evidencia a classificação em que esta dissertação está enquadrada.

<b>Procedimentos Metodológicos</b>	
Quanto aos procedimentos técnicos	Levantamento e documental
Quanto à abordagem do problema	Qualitativa e Quantitativa
Quanto aos objetivos	Exploratória e Descritiva
Quanto à natureza	Aplicada

**Quadro 2** – Síntese dos procedimentos metodológicos

### 3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

No que se refere à amostra de pesquisa, Richardson (1999, p. 160) reconhece que “existem diversos critérios de classificação de amostras, mas, em geral, dividem-se em dois grandes grupos: amostras probabilísticas e não probabilísticas”. Ainda segundo o mesmo autor, as amostras não probabilísticas podem ser acidentais ou intencionais, também chamadas de seleção racional. Na amostra intencional, os elementos que formam a amostra relacionam-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no plano formulado pelo pesquisador. Dessa forma, a população ou universo desta pesquisa abrange sessenta e nove instituições de ensino superior que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis em funcionamento no Estado de Santa Catarina.

Essa população foi intencionalmente escolhida pela autora por conhecer a região de SC e algumas das IES do Estado. A escolha foi

reforçada pela proximidade da localização dessas instituições com a capital, o que facilitaria a realização de visitas para coleta de dados, caso fossem necessárias, o que seria difícil em relação a Universidades de outros Estados. Apurou-se 72 cursos em SC, porém três deles em não funcionamento por não terem atingido o número mínimo de alunos para efetivar uma turma, conforme normas internas da instituição, totalizando a população de 69 IES.

A amostra é composta pelas instituições que disponibilizaram os dados para a pesquisa, conforme a tabela 1.

**Tabela 1** – Descrição dos dados coletados

IES cadastradas no MEC com o curso de Ciências Contábeis em funcionamento - 69 cursos		
Descrição	Quantidade Disponibilizada	Percentual Disponibilizado
Matriz Curricular	63	91,30%
Ementa das Disciplinas	56	81,16%
Plano de Ensino	31	44,93%
Bibliografia Recomendada	51	73,91%

Fonte: Dados da Pesquisa.

Cada instituição que possui registro no MEC foi considerada como um curso, independentemente de o curso de Ciências Contábeis funcionar em um *campus* diferente daquele da mantenedora. É o caso da UNOESC, por exemplo, que oferece esse curso de graduação em sete *campi* diversos, tendo para cada *campus* uma autorização do MEC. Nesse caso, portanto, foram considerados sete cursos, sendo eles definidos, de acordo com a localidade, como: UNOESC Chapecó, UNOESC Joaçaba, UNOESC Maravilha, UNOESC Pinhalzinho, UNOESC São Miguel do Oeste, UNOESC Videira e UNOESC Xanxerê.

Não foi feita distinção se a IES encontrava-se em fase de autorização ou se o curso já havia sido reconhecido pelo MEC. Também não foi levado em consideração o ano do registro e se a organização societária era de instituição privada ou pública, se federal, estadual ou municipal.

### 3.4 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para esta pesquisa, houve a coleta de dados em fontes primárias e secundárias. A coleta em fontes primárias ocorreu por meio de uma pesquisa por levantamento nos materiais disponibilizados pelas IES (matrizes curriculares, planos de ensino, ementas e bibliografias recomendadas) e pela pesquisa documental nos relatórios do ENADE disponibilizados no *site* do INEP, pois, de acordo com Gil (1999), valeu-se de materiais que não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. O período de coleta dos dados primários ocorreu de maio de 2010 a março de 2011, período em que foram realizadas várias buscas nos *sites* do MEC, INEP e das IES, além de diversos contatos via *e-mail* e telefone com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina.

A coleta de dados iniciou-se pela consulta interativa no *site* do MEC (<http://emec.mec.gov.br/>) em busca dos cursos de graduação em Ciências Contábeis localizados em Santa Catarina na modalidade presencial. Foram considerados todos os tipos de organização acadêmica: universidades, faculdades e centros de ensino. Dessa forma, foi possível obter em março de 2011 a última listagem completa, com 69 cursos de graduação que fazem parte desta pesquisa e são apresentados na seção 4.1. Também no *site* do MEC foi possível ter acesso a diversas informações, como, por exemplo, o endereço eletrônico de cada IES, o que possibilitou o acesso às informações necessárias para dar início à pesquisa.

Em seguida, realizou-se pesquisa no *site* de cada IES em busca da matriz curricular, da ementa, do plano de ensino e da bibliografia recomendada para as disciplinas relacionadas à Contabilidade Gerencial, além de dados com as informações dos coordenadores de cada curso. Posteriormente, enviou-se *e-mail* padrão, conforme anexo, para os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis que não disponibilizaram o material no *site*, solicitando os dados que faltavam. Aos que não responderam ao primeiro *e-mail*, uma segunda remessa foi enviada. Como alguns coordenadores não deram retorno a essa segunda remessa de *e-mails*, uma terceira tentativa de contato foi realizada, via telefone, solicitando a eles os dados para a pesquisa. Após o recebimento do material, encerrou-se o procedimento de coleta de dados nas IES.

Na sequência, foi realizada pesquisa no *site* do INEP (<http://portal.inep.gov.br/enade>), no qual se buscaram as provas do ENADE aplicadas nos cursos de Ciências Contábeis, sendo possível constatar a realização de provas nos anos de 2006 e 2009. Em seguida, acessou-se o item “relatório de curso” em busca do resultado de cada IES nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial, verificando-se que foi divulgado apenas o resultado do ano de 2006. Sendo assim, considerou-se apenas este resultado.

A pesquisa bibliográfica também faz parte da coleta de dados. Para Gil (1999), esse tipo de pesquisa é desenvolvido a partir de material já elaborado, ou seja, em fontes secundárias, constituído principalmente de livros, teses, dissertações e artigos científicos. A pesquisa bibliográfica deu suporte a este estudo de modo a construir o raciocínio e contribuir com a resposta do problema de pesquisa.

A análise do conteúdo desenvolveu-se em três fases, sugeridas por Gil (2002, p. 89). A primeira foi a pré-análise, quando se procedeu a escolha dos documentos (matrizes curriculares, ementas, planos de ensino, bibliografias recomendadas para as disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial e relatórios do ENADE). A segunda fase foi a exploração do material, que envolveu a extração dos dados, sua enumeração e classificação (identificação dos elementos da Contabilidade Gerencial nos planos de ensino e ementas, seleção das questões do ENADE e tabulação do resultado do ENADE no que tange aos elementos da Contabilidade Gerencial). Na etapa final, a terceira, que é constituída pelo tratamento, inferência e interpretação dos dados, foram realizadas as análises dos conteúdos lecionados e do resultado das questões do ENADE, estabelecendo relações entre as análises e buscando verificar se os conteúdos lecionados justificam o resultado do ENADE nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial.

### 3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Tendo em vista as dificuldades em generalizar os resultados da pesquisa, considera-se necessário explicitar as limitações.

As IES que disponibilizaram apenas a ementa tiveram a análise prejudicada em relação às IES que apresentaram o plano de ensino completo, com o conteúdo programático, pois todo o material coletado foi considerado. Algumas IES negaram-se a fornecer todo o material solicitado, outras preferiram não apresentar o plano de ensino

algumas, ainda, não apresentaram a bibliografia ou apresentaram apenas a ementa.

Para esta pesquisa são utilizados os elementos da Contabilidade Gerencial considerados no trabalho de Frezatti (2005), Soutes e De Zen (2005), Soutes e Guerreiro (2007), e também por Souza, Lisboa e Rocha (2003) e adaptados pela autora conforme descrito no item 2.1.1 deste trabalho.

Foram consideradas apenas as disciplinas obrigatórias dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Portanto, não foram consideradas disciplinas optativas, eletivas ou ministradas em núcleo orientado.

Os cursos de Ciências Contábeis foram avaliados pelo ENADE no ano de 2006 e 2009. Porém, não foi divulgado pelo INEP o resultado por curso referente ao ano de 2009. Sendo assim, para esta pesquisa foram considerados apenas os resultados do ENADE realizado no ano de 2006. A verificação do desempenho dos alunos no ENADE nas questões específicas à Contabilidade Gerencial está restrita aos componentes do elemento do sistema de custeio estruturado, já que este foi o único elemento da Contabilidade Gerencial a fazer parte da prova do ENADE 2006.

O ENADE é realizado trienalmente, o que justifica a não realização da prova por todos os cursos. O exame seleciona os alunos habilitados por meio de técnicas estatísticas. Devem realizar o ENADE os estudantes considerados ingressantes (que se encontram no final do primeiro ano de graduação) e os concluintes (cursando o último ano) das áreas e cursos a serem avaliados. Portanto, os cursos novos, que não possuíam alunos no final do último ano, não tiveram o conceito do ENADE divulgado; também deve-se levar em consideração que alguns cursos em operação atualmente iniciaram seus trabalhos após o ENADE de 2006.

Para verificar o desempenho dos alunos foi considerada apenas a prova do ENADE. Verificou-se que, além do ENADE, a única forma de avaliação aplicada aos alunos dos cursos de Ciências Contábeis na última década foi o exame de suficiência do CFC, realizado apenas em 2002, 2003 e 2004, voltando a ser aplicado no ano de 2011. Como a CNE/CES nº 10/04 instituiu as novas diretrizes curriculares para o curso de graduação em Ciências Contábeis em 2004, acredita-se que as questões elaboradas para os exames de suficiência do CFC de 2002 a 2004 não estão de acordo com as diretrizes curriculares atuais, e o exame de 2011 não teve o resultado divulgado por curso e por questão até a apresentação deste trabalho. O ENADE é um componente curricular obrigatório dos cursos de graduação, sendo o registro de

participação no exame condição indispensável para a emissão do histórico escolar do estudante, independente de este ter sido selecionado ou não no processo de amostragem do INEP. Dessa forma, a data em que o estudante realizou o referido exame constará no histórico escolar. Nos casos em que o estudante não for selecionado, deverá constar no histórico que o aluno foi dispensado. Sendo assim, os estudantes selecionados que não realizarem a prova não podem receber o diploma enquanto não regularizarem a sua situação junto ao ENADE. Porém, a única informação que consta no histórico escolar do graduando é que ele realizou a prova do ENADE, não é divulgado seu desempenho individual. Portanto, muitos alunos realizam a prova por obrigação, sem a preocupação de apresentar bom desempenho, o que pode prejudicar o conceito global da IES.

Salienta-se que, para melhor interpretação desta Dissertação, faz-se necessária a apresentação e a análise dos dados, descritos na sequência.



## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo destina-se à descrição e à análise dos dados pesquisados nas Instituições de Ensino Superior de Santa Catarina e no INEP, referentes ao resultado do ENADE. São descritos o conteúdo abordado pelas IES e o resultado obtido no ENADE nas questões pertinentes aos elementos da Contabilidade Gerencial, bem como a relação entre eles.

### 4.1 DESCRIÇÃO DAS IES

A pesquisa apurou que em Santa Catarina existem 72 cursos de graduação em Ciências Contábeis na modalidade de ensino presencial registrados no *site* do MEC. Foi constatado que desses 72 cursos registrados, três deles não estão sendo oferecidos por não conseguirem atingir o número mínimo de alunos para efetivar uma turma, segundo normas internas da instituição, sendo eles: UNIDAVI, em Ituporanga; UNOESC, em Capinzal; e Sinergia, em Navegantes.

Excluindo-se os três casos mencionados acima, os 69 cursos que fazem parte desta pesquisa estão demonstrados no quadro 3.

Instituição	Sigla	Município	Class.
Centro de Educação Superior – ÚNICA	ÚNICA	Florianópolis	Facul.
Centro Universitário Barriga Verde	UNIBAVE	Imbituba	C. Uni.
Centro Universitário Barriga Verde	UNIBAVE	Orleans	C. Uni.
Centro Universitário de Brusque	UNIFEBE	Brusque	C. Uni.
Centro Universitário de Jaraguá do Sul	UNERJ	Jaraguá do Sul	C. Uni.
Centro Universitário Leonardo Da Vinci	UNIASSELVI	Indaial	C. Uni.
Centro Universitário Municipal de São José	USJ	São José	C. Uni.
Centro Universitário p/ Desenv. do Alto Vale do Itajaí	UNIDAVI	Rio do Sul	C. Uni.
Centro Universitário p/ Desenv. do Alto Vale do Itajaí	UNIDAVI	Taió	C. Uni.
Escola Superior de Criciúma	ESUCRI	Criciúma	Facul.
Escola Superior de Educação Corporativa	ESEC	São José	Facul.
Faculdade Anglo-americano de Chapecó	FAACH	Chapecó	Facul.

Faculdade Anhanguera de Joinville	ANHAGUERA	Joinville	Facul.
Faculdade Avantis	AVANTIS	Balneário Camboriú	Facul.
Faculdade Bardal de Ciências Contábeis	FBCC	Florianópolis	Facul.
Faculdade Borges de Mendonça	FBM	Florianópolis	Facul.
Faculdade Capivari	FUCAP	Capivari de Baixo	Facul.
Faculdade Concórdia	FACC	Concórdia	Facul.
Faculdade de Ciências e Tecnologia do Vale	FCTVALE	Rio do Sul	Facul.
Faculdade de Ciências Econômicas da Região Carbonífera	FACIERC	Criciúma	Facul.
Faculdade de Itapiranga	SEI/FAI	Itapiranga	Facul.
Faculdade de Santa Catarina	FASC	São José	Facul.
Faculdade do Litoral Catarinense	FLC	Balneário Camboriú	Facul.
Faculdade do Vale do Itajaí Mirim	FAVIM - ASSEVIM	Brusque	Facul.
Faculdade Empresarial de Chapecó	FAEM	Chapecó	Facul.
Faculdade Energia de Administração e Negócios	FEAN	Florianópolis	Facul.
Faculdade Exponencial	FIE	Chapecó	Facul.
Faculdade Metropolitana de Blumenau	FAMEBLU	Blumenau	Facul.
Faculdade Metropolitana de Guaramirim	FAMEG	Guaramirim	Facul.
Faculdade Pinhalzinho	Horus	Pinhalzinho	Facul.
Faculdade Regional de Palmitos	FAP	Palmitos	Facul.
Faculdade União Bandeirante	UNIBAN	São José	Facul.
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas	FACISA - CELER	Xaxim	Facul.
Faculdades Integradas Associação de Ensino de Santa Cat.	FASSESC	Florianópolis	Facul.
Faculdades Integradas Facvest	FACVEST	Lages	Facul.
Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina	UDESC	Ibirama	Uni.
Instituto Blumenauense de Ensino Superior	IBES	Blumenau	Facul.
Instituto Cenecista Fayal de Ensino Superior	IFES	Itajaí	Facul.
Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis	IESGF	São José	Facul.
Instituto Superior Tupy	IST	Joinville	Facul.
Universidade Alto Vale do Rio do Peixe	UNIARP	Caçador	Uni.
Universidade Alto Vale do Rio do Peixe	UNIARP	Fraiburgo	Uni.

Universidade Comunitária da Região de Chapecó	UNOCHAPECÓ	Chapecó	Uni.
Universidade Comunitária da Região de Chapecó	UNOCHAPECÓ	São Lourenço do Oeste	Uni.
Universidade da Região de Joinville	UNIVILLE	Joinville	Uni.
Universidade da Região de Joinville	UNIVILLE	São Bento Sul	Uni.
Universidade do Contestado	UnC	Canoinhas	Uni.
Universidade do Contestado	UnC	Concórdia	Uni.
Universidade do Contestado	UnC	Curitibanos	Uni.
Universidade do Contestado	UnC	Mafra	Uni.
Universidade do Contestado	UnC	Rio Negrinho	Uni.
Universidade do Extremo Sul Catarinense	UNESC	Criciúma	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Chapecó	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Joaçaba	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Maravilha	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Pinhalzinho	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	São Miguel do Oeste	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Videira	Uni.
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Xanxerê	Uni.
Universidade do Planalto Catarinense	UNIPLAC	Lages	Uni.
Universidade do Planalto Catarinense	UNIPLAC	São Joaquim	Uni.
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	Araranguá	Uni.
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	Braço do Norte	Uni.
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	Palhoça	Uni.
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	Tubarão	Uni.
Universidade do Vale do Itajaí	UNIVALI	Biguaçu	Uni.
Universidade do Vale do Itajaí	UNIVALI	Itajaí	Uni.
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	Florianópolis	Uni.
Universidade Regional de Blumenau	FURB	Blumenau	Uni.

**Quadro 3** – Cursos de Ciências Contábeis em Santa Catarina

Fonte: Dados da Pesquisa.

Segundo Pimenta (2002), a LDB 9.394/96 admite uma variedade de tipos de instituições de ensino superior, que podem ser classificadas como Universidade, Centro universitário, Faculdades integradas ou Institutos superiores.

A Universidade tem autonomia didática, administrativa e financeira e desenvolve ensino, extensão e pesquisa. O Centro

universitário tem autonomia para abrir e fechar cursos e vagas de graduação e ensino de excelência. Já as Faculdades integradas reúnem diferentes áreas do conhecimento, oferecendo ensino e às vezes extensão e pesquisa. Os Institutos ou Escolas superiores atuam em área específica, podem ou não fazer pesquisa e dependem do Conselho Nacional de Educação para criação de novos cursos (PIMENTA, 2002).

Com esta pesquisa, pôde-se observar que 44,93% das instituições estão classificadas como Faculdade, 43,48% como Universidade e 11,59% como Centro de ensino. Não há Institutos ou Escolas superiores, como pode ser observado no quadro 3.

#### 4.1.1 Análise das Matrizes Curriculares

Conforme os dados da tabela 1, foi possível verificar que das 69 IES que fazem parte deste estudo, 63 delas disponibilizaram a matriz curricular para a pesquisa, ou seja, 91,30% de disponibilidade dos dados. Através da análise da matriz curricular, juntamente com as respostas obtidas pelos coordenadores dos cursos e com análise da ementa, foi possível identificar as disciplinas obrigatórias que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial. Para esta pesquisa não foram consideradas as disciplinas optativas, eletivas ou ministradas em núcleo orientado, conforme informação presente nas limitações do estudo.

A tabela 2 demonstra o número de disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial ofertadas pela IES.

**Tabela 2** – Frequência das disciplinas nas IES

<b>Nº Disciplinas Ofertadas</b>	<b>Frequência nas IES</b>	<b>Porcentagem nas IES</b>
3	1	1,59%
4	18	28,57%
5	23	36,51%
6	19	30,16%
7	2	3,17%
<b>Total</b>	<b>63</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Através da tabela 2 pode-se observar que a frequência concentra-se entre 4 a 6 disciplinas ofertadas para abranger os elementos da Contabilidade Gerencial. Apenas uma IES aborda os elementos da

Contabilidade Gerencial em três disciplinas e duas IES utilizam sete disciplinas para abarcar os elementos da Contabilidade Gerencial.

#### 4.1.2 Análise das Disciplinas

Foram constatados os nomes de 40 disciplinas diferentes que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial nas 63 IES que disponibilizaram a matriz curricular. Algumas dessas disciplinas se repetem em vários cursos, totalizando a oferta de 318. Para facilitar a análise, foram agrupadas em cinco temas, por terem a nomenclatura diferente mas tratarem do mesmo assunto. Os temas são: Custos, Gerencial, Orçamento, Sistemas de Informações e Controladoria.

As disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial são apresentadas na tabela 3.

**Tabela 3** – Disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial

<b>Grupo</b>	<b>Disciplina</b>	<b>Nº Vezez</b>	<b>Total</b>
Custos	1 Análise de Custos	31	121
	2 Análise de Custos e Formação de Preços	1	
	3 Apuração, Análise de preços e custos	1	
	4 Contabilidade de Custos	45	
	5 Contabilidade de Custos I	2	
	6 Contabilidade de Custos II	2	
	7 Contabilidade e Análise de Custos	1	
	8 Contabilidade e Análise de Custos I	7	
	9 Contabilidade e Análise de Custos II	7	
	10 Contabilidade e Análise de Custos III	2	
	11 Contabilidade e Gestão de Custos	1	
	12 Custos	3	
	13 Gestão de Custos I	7	
	14 Gestão de Custos II	7	
	15 Sistema de Custeio Gerencial	4	
Gerencial	16 Contabilidade Estratégica	1	61
	17 Contabilidade Gerencial	48	
	18 Contabilidade Gerencial e Análise de Custos	2	
	19 Gestão Estratégica	4	
	20 Gestão Estratégica de Custos	5	
	21 Processo de Decisão Gerencial	1	
	22 Análise de Projeto e Orçamento Empresarial	3	
	23 Contabilidade e Finanças	1	
	24 Contabilidade Orçamentária	4	
	25 Orçamento Empresarial	16	

Orçamento	26	Planejamento e Controle Orçamentário	8	45
	27	Planejamento e Orçamento Empresarial	6	
	28	Planejamento e Orçamento Estratégico	4	
	29	Planejamento Empr. e Organização Societária	1	
	30	Planejamento Estratégico e Orçamento	2	
Sistemas de Informações	31	Sistemas Contábeis	4	35
	32	Sistemas de Informações Contábeis	20	
	33	Sistemas de Informações Gerenciais	11	
Controladoria	34	Controladoria	46	56
	35	Controladoria Estratégica	1	
	36	Controladoria Operacional e Estratégica	1	
	37	Contabilidade Gerencial e Controladoria	2	
	38	Controladoria e Orçamento	2	
	39	Orçamento Empresarial e Controladoria	3	
	40	Controladoria e Sistemas de Infor. Gerenciais	1	
	<b>Total</b>		<b>318</b>	<b>318</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

As disciplinas *Contabilidade Gerencial e Controladoria*, *Controladoria e Orçamento*, *Orçamento Empresarial e Controladoria* e *Controladoria e Sistemas de Informações Gerenciais* foram consideradas no grupo da Controladoria, pois a maior parte do conteúdo relacionado refere-se a esse grupo.

Conforme a tabela 3, pode-se observar que o grupo mais oferecido pelas IES é o de Custos, pois foi constatada a presença dele 121 vezes nas matrizes curriculares analisadas, apresentando a média de 1,92 disciplinas por IES, chegando a ser oferecido três vezes em algumas IES, como é o caso da disciplina nomeada *Contabilidade e Análise de Custos III*, que é oferecida por duas IES.

O segundo grupo mais oferecido é o Gerencial, com 61 constatações nas matrizes analisadas. Em terceiro lugar observa-se a oferta do grupo de Controladoria, com 56 constatações, seguido do grupo de Orçamento, que é ofertado 45 vezes, e do grupo de Sistemas de Informações, com 35 aparições.

## 4.2 ANÁLISE DO CONTEÚDO ABORDADO

Através dos dados da tabela 1 foi possível verificar que, das 69 IES que fazem parte desta pesquisa, 56 disponibilizaram a ementa das disciplinas, representando 81,16% da amostra, e 28 IES disponibilizaram o plano de ensino, ou seja, 40,58% de disponibilidade dos dados. Através da análise dos conteúdos discriminados na ementa e

no plano de ensino das disciplinas, foi possível verificar se os elementos da Contabilidade Gerencial foram contemplados pelas IES. Em seguida apresenta-se a análise de conteúdo dos elementos da Contabilidade Gerencial.

#### 4.2.1 Elementos da Contabilidade Gerencial

Para a execução deste trabalho foram considerados os seguintes elementos da Contabilidade Gerencial e seus componentes, conforme quadro 4:

<b>Elemento</b>	<b>Componentes</b>
<b>1) Sistema de Custeio Estruturado</b>	Custeio absorção Custeio variável ABC CVL Ponto de equilíbrio Margem contribuição UEP
<b>2) Planejamento Estratégico</b>	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional
<b>3) Orçamento</b>	Orçado <i>versus</i> realizado Demonstrações financeiras projetadas Planos de investimentos
<b>4) Controle Orçamentário</b>	Acompanhamento Fluxo de caixa Preço de Venda Custo-padrão
<b>5) Relatórios Gerenciais</b>	Segmentação de entidade Foco no relatório Informações sem integração
<b>6) Programa de Redução de Desperdício</b>	Programa de redução de desperdício
<b>7) Sistema de Gestão de Valor</b>	Retorno sem PL e Investimento Avaliação de desempenho EVA BSC Custeio meta <i>Benchmarking</i> Kaizen JIT TOC GECON ABM

**Quadro 4** – Elementos da Contabilidade Gerencial

Fonte: Dados da Pesquisa.

## 4.2.2 Análise dos Componentes – Sistema de Custeio Estruturado

Através da ementa e do plano de ensino das disciplinas buscou-se o conteúdo relativo aos componentes do elemento da Contabilidade Gerencial classificado como *sistema de custeio estruturado*. Os componentes examinados são: *custeio por absorção*, *custeio variável*, *custeio baseado em atividades (ABC)*, *relação custo–volume–lucro*, *ponto de equilíbrio*, *margem de contribuição* e *UEP – unidade de esforço de produção*. O resultado dessa busca é apresentado na tabela 4.

**Tabela 4** – N<sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do sistema de custeio estruturado.

<b>Elemento</b>	<b>Componentes</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Reincidência</b>	<b>Total</b>
Sistema de custeio estruturado	Custeio por absorção	56 100,00%	21	77
	Custeio variável	56 100,00%	21	77
	ABC	55 98,21%	15	70
	CVL	53 94,64%	21	74
	Ponto de Equilíbrio	35 62,50%	18	53
	Margem de Contribuição	40 71,43%	22	62
	UEP	24 42,86%	2	26

Fonte: Dados da Pesquisa.

Através da tabela 4 pode-se verificar o número de ocorrências e reincidências de cada componente do elemento da Contabilidade Gerencial *sistema de custeio estruturado*. A ocorrência representa que o componente foi citado na ementa ou no plano de ensino de pelo menos uma disciplina da IES, e a reincidência significa que o componente foi citado em mais de uma disciplina. O somatório da ocorrência e da

reincidência representa o total de vezes que o componente foi mencionado na ementa ou no plano de ensino das IES.

Conforme a tabela 4, das 56 IES que disponibilizaram a ementa, todas abordaram os componentes *custeio por absorção* e *custeio variável*. Apenas uma não abordou o componente *custeio baseado em atividades* (ABC) e três não abordaram o componente *custo-volume-lucro*. Já o componente *ponto de equilíbrio* foi citado por 62,50% das IES, a *margem de contribuição* por 71,43% das IES e a *UEP* por apenas 42,86% das IES que disponibilizaram o material. Nota-se que o componente com menos espaço nas ementas e planos de ensino é a *UEP*, citado por menos da metade das IES analisadas.

Os componentes *custeio por absorção*, *custeio variável* e a relação *custo-volume-lucro* apresentaram uma reincidência de 21 vezes, ou seja, foram citados em mais de uma disciplina 21 vezes. O componente *ABC* apresentou uma reincidência de 15 vezes, o *ponto de equilíbrio* de 18 vezes, a *margem de contribuição* de 22 vezes e a *UEP* de apenas duas vezes.

A tabela 5 ilustra o conteúdo verificado nas ementas e planos de ensino das IES.

**Tabela 5** – N° de ocorrências dos componentes do sistema de custeio estruturado por IES

SISTEMA DE CUSTEIO ESTRUTURADO								
Sigla IES	Município	Custeio Absorc.	Custeio Variáv.	ABC	CVI	Ponto de Equilíb.	Margem contr.	UEP
ÚNICA	Florianópolis	1	1	1	1	2	2	0
UNIBAVE	Imbituba	3	3	3	2	2	2	2
UNIBAVE	Orleans	3	3	3	2	2	2	2
UNIFEBE	Brusque	1	1	2	1	0	1	1
UNERJ	Jaraguá Sul	1	1	1	1	0	1	0
UNIASSELVI	Indaial	1	1	1	2	1	1	0
UNIDAVI	Rio do Sul	2	2	1	1	2	2	0
UNIDAVI	Taió	2	2	1	1	2	2	0
ESUCRI	Criciúma	1	1	1	1	0	1	0
	Bal.							
AVANTIS	Camboriú	2	1	1	1	0	2	0
FBM	Florianópolis	2	2	2	2	0	2	0
	Capivari de							
FUCAP	Baixo	1	1	0	1	1	2	0
FACC	Concórdia	1	1	1	2	0	1	0
FACIERC	Criciúma	1	1	1	1	1	1	0
SEI/FAI	Itapiranga	2	2	2	2	2	2	1
FASC	São José	1	1	1	1	1	1	0
	Bal.							
FLC	Camboriú	1	1	1	1	2	2	0
FAVIM	Brusque	1	1	1	2	1	1	0

FEAN	Florianópolis	1	1	1	0	0	0	0
FAMEBLU	Blumenau	1	1	1	2	1	1	0
FAMEG	Guaramirim	1	1	1	2	1	1	0
FASSESC	Florianópolis	1	1	1	1	2	1	0
UDESC	Ibirama	2	2	2	2	0	1	1
IBES	Blumenau	1	1	1	1	2	2	0
IFES	Itajaí	1	2	1	2	1	2	0
IESGF	São José	1	1	1	1	1	1	0
IST	Joinville	1	1	1	1	2	2	0
UNIARP	Caçador	1	1	1	1	0	0	1
UNIARP	Fraiburgo	1	1	1	1	0	0	1
UNOCHAPECÓ	Chapecó	2	2	1	1	1	2	1
	S. Loreço							
UNOCHAPECÓ	do Oeste	2	2	1	1	1	2	1
UNIVILLE	Joinville	2	2	1	2	1	0	1
	S. Bento do							
UNIVILLE	Sul	2	2	1	2	1	0	1
UnC	Canoinhas	1	1	1	1	0	0	1
UnC	Concórdia	1	1	1	1	0	0	1
UnC	Curitibanos	1	1	1	1	0	0	1
UnC	Mafra	1	1	1	1	0	0	1
	Rio							
UnC	Negrinho	1	1	1	1	0	0	1
UNESC	Criciúma	1	1	1	1	1	1	0
UNOESC	Chapecó	2	2	2	2	2	2	1
UNOESC	Joaçaba	2	2	2	2	2	2	1
UNOESC	Maravilha	2	2	2	2	2	2	1
UNOESC	Pinhalzinho	2	2	2	2	2	2	1
	S. Miguel							
UNOESC	do Oeste	2	2	2	2	2	2	1
UNOESC	Videira	2	2	2	2	2	2	1
UNOESC	Xanxerê	2	2	2	2	2	2	1
UNIPLAC	Lages	1	1	1	1	1	1	0
	São							
UNIPLAC	Joaquim	1	1	1	1	1	1	0
UNISUL	Araranguá	1	1	1	1	0	0	0
	Braço do							
UNISUL	Norte	1	1	1	1	0	0	0
UNISUL	Palhoça	1	1	1	1	0	0	0
UNISUL	Tubarão	1	1	1	1	0	0	0
UNIVALI	Biguaçu	1	1	1	0	0	0	0
UNIVALI	Itajaí	1	1	1	0	0	0	0
UFSC	Florianópolis	1	1	1	1	1	1	1
FURB	Blumenau	1	1	1	2	2	1	0
Ocorrência		56	56	55	53	35	40	24
Reincidência		19	19	13	21	18	22	2
3 Incidências		2	2	2	0	0	0	0
Total		77	77	70	74	53	62	26

Fonte: Dados da Pesquisa.

Através da visualização e da análise da tabela 5, pode-se constatar que a única IES que não aborda o *custeio baseado em atividades (ABC)* é a FUCAP, e as três que não abordam o componente *relação custo–volume–lucro* são a FEAN, a UNIVALI de Biguaçu e a UNIVALI de Itajaí.

Apesar de ter sido constatado que a FUCAP não contemplou o ABC nas disciplinas analisadas, essa instituição utiliza como bibliografia básica livros que tratam desse assunto. O mesmo ocorre com a FEAN, a UNIVALI de Biguaçu e a UNIVALI de Itajaí, que não mencionam a relação custo–volume–lucro.

Constata-se na tabela 5 que a UNIBAVE de Imbituba e a de Orleans tratam de *custeio por absorção*, *custeio variável* e *custeio baseado em atividades (ABC)* em três disciplinas do curso.

Através da visualização da tabela 5, pode-se observar a ocorrência e a distribuição dos componentes que foram menos citados: *ponto de equilíbrio*, *margin de contribuição* e *UEP*.

#### 4.2.3 Análise dos Componentes – Planejamento Estratégico

Buscou-se nas ementas e planos de ensino o conteúdo relativo ao elemento da Contabilidade Gerencial classificado como *planejamento estratégico*. O componente verificado é o conjunto dos seguintes itens: *visão*, *missão*, *cenários externos*, *objetivos de longo prazo* e *plano operacional*. O resultado dessa busca é apresentado na tabela 6.

**Tabela 6** – N<sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do planejamento estratégico

Elemento	Componente	Ocorrência	Reincidência	Total	
Planejamento estratégico	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional	41	73,21%	8	49

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com a tabela 6, pode-se observar que 73,21% das IES abordam o planejamento estratégico, pois 41 das 56 IES que disponibilizaram os dados citam esse assunto. Esse conteúdo foi citado

em mais de uma disciplina pela mesma IES oito vezes, totalizando 49 constatações.

O apêndice 1 elucida o conteúdo verificado nas ementas e planos de ensino das IES sobre o planejamento estratégico. Observa-se as IES que contemplaram o planejamento estratégico, as que citaram em mais de uma disciplina e as que não trataram desse tema.

#### 4.2.4 Análise dos Componentes – Orçamento

Através da ementa e do plano de ensino das disciplinas procedeu-se o exame do conteúdo relativo aos componentes do elemento da Contabilidade Gerencial classificado como *orçamento*. Os componentes verificados são: *análise do orçado versus realizado*, *demonstrações financeiras projetadas* e *planos de investimento*. O resultado dessa verificação é apresentado na tabela 7.

**Tabela 7** – N<sup>o</sup> de ocorrências dos componentes do orçamento

Elemento	Componentes	Ocorrência	Reincidência	Total	
Orçamento	Orçado <i>versus</i> Realizado	29	51,79%	0	29
	Demons. Fin. Projetadas	29	51,79%	0	29
	Planos de Investimento	5	8,93%	0	5

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela 7, observa-se que 51,79% das IES pesquisadas abordam a *análise do orçado versus realizado* e as *demonstrações financeiras projetadas*. Apenas 8,93% das IES abordam *planos de investimentos*. Não há reincidência para o elemento da Contabilidade Gerencial *orçamento* em nenhum dos componentes, ou seja, quando é abordado, é tratado apenas naquela disciplina.

O apêndice 2 ilustra o conteúdo abordado nas ementas e planos de ensino das IES a respeito do *orçamento* e mostra as IES que o contemplaram na ementa ou plano de ensino e as IES que não trataram desse assunto.

#### 4.2.5 Análise dos Componentes – Controle Orçamentário

A partir da ementa e do plano de ensino das disciplinas procedeu-se a verificação do conteúdo referente aos componentes do elemento da Contabilidade Gerencial classificado como *controle orçamentário*. Os componentes examinados são: *acompanhamento de receitas, despesas, custos e lucro líquido, fluxo de caixa, preço de venda e custo-padrão*. O resultado dessa verificação é apresentado na tabela 8.

**Tabela 8** – N° de ocorrências dos componentes do controle orçamentário

Elemento	Componentes	Ocorrência	Reincidência	Total	
Controle orçamentário	Acompanhamento	34	60,71%	0	34
	Fluxo de caixa	27	48,21%	1	28
	Preço de Venda	51	91,07%	25	76
	Custo-padrão	41	73,21%	4	45

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela 8, percebe-se que das 56 IES que disponibilizaram os dados, 51 IES abordam o *preço de venda*, ou seja, 91,07% das IES. 25 dessas IES tratam desse assunto em mais de uma disciplina. O *custo-padrão* foi citado em 73,21% das IES, sendo que em quatro IES foi tratado em mais de uma disciplina. O componente *acompanhamento de receitas, despesas, custos e lucro líquido* foi abordado por 60,71% das IES, e não foi constatada a reincidência. Com relação ao *fluxo de caixa*, observa-se que foi tratado em 48,21% das IES que disponibilizaram os dados, sendo que uma da IES abordou o conteúdo em duas disciplinas.

O apêndice 3 demonstra o conteúdo abordado nas ementas e planos de ensino das IES a respeito do *controle orçamentário*.

Através do apêndice 3 é possível observar que, das 56 IES que disponibilizaram os dados, apenas cinco IES não abordaram o *preço de venda*, sendo elas: UNERJ, de Jaraguá do Sul; ESUCRI, de Criciúma; FACIERC, de Criciúma; FASC, de São José; e IESGF, de São José.

#### 4.2.6 Análise dos Componentes – Relatórios Gerenciais

Através da ementa e do plano de ensino das disciplinas buscou-se o conteúdo relativo aos componentes do elemento da Contabilidade Gerencial classificado como *relatórios gerenciais*. Os componentes examinados são: *segmentação de entidade*, *foco no relatório* e *informações sobre integração de sistemas*. O resultado dessa busca é apresentado na tabela 9.

**Tabela 9** – N<sup>o</sup> de ocorrências dos componentes dos relatórios gerenciais

Elemento	Componentes	Ocorrência	Reincidência	Total	
Relatórios gerenciais	Segmentação entidade	46	82,14%	12	58
	Foco relatório	30	53,57%	0	30
	Integração de sistemas	52	92,86%	6	58

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela 9, observa-se que 82,14% das IES que disponibilizaram os dados abordam a *segmentação de entidade*, e esse assunto é tratado em mais de uma disciplina 12 vezes, totalizando 58 constatações.

Constata-se que apenas 53,57% das IES citam o *foco no relatório* em suas ementas e planos de ensino. Observa-se que não há reincidência para esse componente.

O componente *integração de sistemas* é citado por 52 das 56 IES que disponibilizaram os dados, correspondendo a 92,867% das IES. Seis dessas IES tratam desse assunto em mais de uma disciplina.

No apêndice 4 é possível observar que, das 56 IES que disponibilizaram os dados, apenas quatro IES não abordaram as *informações sobre integração de sistemas*, sendo elas: UNIVABE de Imbituba; UNIBAVE de Orleans; SEI/FAI, de Itapiranga; e IFES, de Itajaí.

#### 4.2.7 Análise dos Componentes – Programa de redução de desperdício

Com a pesquisa pode-se certificar que nenhuma das IES de Santa Catarina trata do elemento da Contabilidade Gerencial *programa de*

*redução de desperdício*. Apesar de ser um tema abordado na literatura, ainda não faz parte do conteúdo programático das IES.

#### 4.2.8 Análise dos Componentes – Sistema de gestão de valor

A partir da ementa e do plano de ensino das disciplinas procedeu-se a verificação do conteúdo referente aos componentes do elemento da Contabilidade Gerencial classificado como *Sistema de gestão de valor*. Os componentes examinados são: *retorno sobre o patrimônio líquido/investimento*, *avaliação de desempenho*, *valor econômico agregado – EVA*, *balanced scorecard – BSC*, *custeio meta*, *benchmarking*, *kaizen*, *just in time – JIT*, *teoria das restrições – TOC*, *gestão econômica – GECON*, *gestão baseada em atividades – ABM* e *gestão baseada em valor – VBM*. O resultado dessa verificação é apresentado na tabela 10.

**Tabela 10** – N° de ocorrências dos componentes do sistema de gestão de valor

Elemento	Componentes	Ocorrência	Reincidência	Total
Sistemas de gestão de valor	Retorno PL/investimento	5 8,93%	4	9
	Avaliação desempenho	36 64,29%	12	48
	EVA	11 19,64%	0	11
	BSC	31 55,36%	0	31
	Custeio meta	8 14,29%	0	8
	<i>Benchmarking</i>	8 14,29%	0	8
	Kaizen	12 21,43%	0	12
	JIT	10 17,86%	0	10
	TOC	19 33,93%	0	19
	GECON	17 30,36%	0	17
	ABM	3 5,36%	0	3
VBM	3 5,36%	0	3	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Através da tabela 10 pode-se visualizar que, das 56 IES que disponibilizaram os dados, 64,29% delas abordam a *avaliação de desempenho*, 55,36% delas tratam do *BSC*, 33,93% delas citam a *TOC*,

30,36% delas mencionam o *GECON* e 21,43% abordam o *kaizen*. Os demais componentes são tratados por menos de 20% das IES.

A reincidência foi constatada apenas para os componentes *avaliação de desempenho* e *retorno sobre o PL ou Investimento*, com 12 e 4 casos, respectivamente.

O apêndice 5 demonstra o conteúdo abordado nas ementas e planos de ensino das IES sobre *sistema de gestão de valor*. Pode-se observar nesse apêndice as IES que contemplaram o *sistema de gestão de valor* nas ementas e planos de ensino, as IES que citaram os componentes em mais de uma disciplina e as que não trataram desse assunto.

#### 4.2.9 Análise Global dos Elementos da Contabilidade Gerencial

Através da verificação e análise das ementas e dos planos de ensino de cada IES, pode-se constatar a abordagem de cada um dos componentes dos elementos da Contabilidade Gerencial pesquisados, a ocorrência e a reincidência em cada IES.

A tabela 11 demonstra de forma global a ocorrência e a reincidência de cada componente pesquisado, por ordem de elemento.

**Tabela 11** – Ocorrência e reincidência dos componentes da Contabilidade Gerencial

OCORRÊNCIA E REINCIDÊNCIA DOS COMPONENTES DA CONTABILIDADE GERENCIAL				
Elemento	Componente	Ocorrência	Reincidência	Total
<b>Sistema de Custeio Estruturado</b>				
	Custeio absorção	56	21	77
	Custeio variável	56	21	77
	ABC	55	15	70
	CVL	53	21	74
	Ponto de equilíbrio	35	18	53
	Margem contribuição	40	22	62
	UEP	24	2	26
<b>Planejamento Estratégico</b>				
	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional	41	8	49

<b>Orçamento</b>			
Orçado X realizado	29	0	29
Demonstrações financeiras projetadas	29	0	29
Planos de investimentos	5	0	5
<b>Controle Orçamentário</b>			
Acompanhamento	34	0	34
Fluxo de caixa	27	1	28
Preço de Venda	51	25	76
Custo-padrão	41	4	45
<b>Relatórios Gerenciais</b>			
Segmentação de entidade	46	12	58
Foco no relatório	30	0	30
Informações s/ integração	52	6	58
<b>Programa de Redução de Desperdício</b>			
Programa de redução de desperdício	0	0	0
<b>Sistema de Gestão de Valor</b>			
Retorno s/ PL e Investimento	5	4	9
Avaliação de desempenho	36	12	48
EVA	11	0	11
BSC	31	0	31
Custeio meta	8	0	8
<i>Benchmarking</i>	8	0	8
Kaizen	12	0	12
JIT	10	0	10
TOC	19	0	19
GECON	17	0	17
ABM	3	0	3
VBM	3	0	3
<b>Ocorrência</b>	<b>867</b>		
<b>Reincidência</b>		<b>192</b>	
<b>Total</b>			<b>1059</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para explicar melhor a ocorrência de cada um dos componentes, elaborou-se a tabela 12, que apresenta os componentes da Contabilidade Gerencial por ordem de ocorrência.

**Tabela 12** – Ocorrência dos componentes da Contabilidade Gerencial por ordem

<b>OCORRÊNCIA DOS COMPONENTES DA CONTABILIDADE GERENCIAL POR ORDEM</b>			
<b>Elemento</b>	<b>Componente</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>%</b>
Sistema de Custeio Estruturado	Custeio absorção	56	100,00%
Sistema de Custeio Estruturado	Custeio variável	56	100,00%
Sistema de Custeio Estruturado	ABC	55	98,21%
Sistema de Custeio Estruturado	CVL	53	94,64%
Relatórios Gerenciais	Informações s/ integração	52	92,86%
Controle Orçamentário	Preço de Venda	51	91,07%
Relatórios Gerenciais	Segmentação de entidade	46	82,14%
Planejamento Estratégico	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional	41	73,21%
Controle Orçamentário	Custo-padrão	41	73,21%
Sistema de Custeio Estruturado	Margem contribuição	40	71,43%
Sistema de Gestão de Valor	Avaliação de desempenho	36	64,29%
Sistema de Custeio Estruturado	Ponto de equilíbrio	35	62,50%
Controle Orçamentário	Acompanhamento	34	60,71%
Sistema de Gestão de Valor	BSC	31	55,36%
Relatórios Gerenciais	Foco no relatório	30	53,57%
Orçamento	Orçado <i>versus</i> realizado	29	51,79%
Orçamento	Demonstrações financeiras projetadas	29	51,79%
Controle Orçamentário	Fluxo de caixa	27	48,21%
Sistema de Custeio Estruturado	UEP	24	42,86%
Sistema de Gestão de Valor	TOC	19	33,93%
Sistema de Gestão de Valor	GECON	17	30,36%
Sistema de Gestão de Valor	Kaizen	12	21,43%
Sistema de Gestão de Valor	EVA	11	19,64%
Sistema de Gestão de Valor	JIT	10	17,86%
Sistema de Gestão de Valor	Custeio meta	8	14,29%
Sistema de Gestão de Valor	<i>Benchmarking</i>	8	14,29%
Orçamento	Planos de investimentos	5	8,93%

Sistema de Gestão de Valor	Retorno s/ PL e Investimento	5	8,93%
Sistema de Gestão de Valor	ABM	3	5,36%
Sistema de Gestão de Valor	VBM	3	5,36%
Programa de Redução de Desperdício	Programa de redução de desperdício	0	0,00%
Ocorrência		867	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por meio da tabela 12 percebe-se que os componentes que foram abordados por 100% das IES são o *custeio por absorção* e o *custeio variável*; 98,21% das IES citaram o *ABC* e 94,64% das IES mencionaram o *CVL*. Nota-se que os quatro componentes que lideram o *ranking* pertencem ao elemento *sistema de custeio estruturado*.

Em seguida estão os componentes *informações s/ integração*, com 92,86% de abordagens pelas IES, e *preço de venda*, com 91,07% de constatações. Os demais componentes foram abordados por menos de 90% das IES.

Os componentes que foram citados em menos de 10% das IES são: *planos de investimentos e retorno s/ PL ou investimentos*, com 8,93% de ocorrências cada, *ABM* e *VBM*, com 5,36% de abordagem cada, e o *programa de redução de desperdício*, que não foi citado pelas IES. Dos cinco componentes abordados por menos de 10% das IES, três pertencem ao elemento da Contabilidade Gerencial *sistema de gestão de valor*.

Dos 31 componentes da Contabilidade Gerencial, 15 foram tratados em mais de uma disciplina da mesma IES, ou seja, 48,38% dos componentes apresentaram reincidência. A tabela 13 apresenta a reincidência dos componentes da Contabilidade Gerencial.

**Tabela 13** – Reincidência dos componentes da Contabilidade Gerencial por ordem

REINCIDÊNCIA DOS COMPONENTES DA CONTABILIDADE GERENCIAL POR ORDEM			
Elemento	Componente	Reincidência	%
Controle Orçamentário	Preço de Venda	25	44,64%
Sistema de Custeio Estruturado	Margem contribuição	22	39,29%
Sistema de Custeio Estruturado	Custeio absorção	21	37,50%

Sistema de Custeio Estruturado	Custeio variável	21	37,50%
Sistema de Custeio Estruturado	CVL	21	37,50%
Sistema de Custeio Estruturado	Ponto de equilíbrio	18	32,14%
Sistema de Custeio Estruturado	ABC	15	26,79%
Relatórios Gerenciais	Segmentação de entidade	12	21,43%
Sistema de Gestão de Valor	Avaliação de desempenho	12	21,43%
Planejamento Estratégico	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional	8	14,29%
Relatórios Gerenciais	Informações s/ integração	6	10,71%
Controle Orçamentário	Custo-padrão	4	7,14%
Sistema de Gestão de Valor	Retorno s/ PL e Investimento	4	7,14%
Sistema de Custeio Estruturado	UEP	2	3,57%
Controle Orçamentário	Fluxo de caixa	1	1,79%
Controle Orçamentário	Acompanhamento	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	BSC	0	0,00%
Relatórios Gerenciais	Foco no relatório	0	0,00%
Orçamento	Orçado <i>versus</i> realizado	0	0,00%
Orçamento	Demonstrações financeiras projetadas	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	TOC	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	GECON	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	Kaizen	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	EVA	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	JIT	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	Custeio meta	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	<i>Benchmarking</i>	0	0,00%
Orçamento	Planos de investimentos	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	ABM	0	0,00%
Sistema de Gestão de Valor	VBM	0	0,00%
Programa de Redução de Desperdício	Programa de redução de desperdício	0	0,00%
Reincidência		167	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela 13, pode-se observar que o componente que apresentou maior reincidência foi o *preço de venda*, 44,64% das IES tratando desse assunto em mais de uma disciplina. Em seguida observa-se a *margem de contribuição*, com 39,29% de reincidência, o *custeio absorção*, o *custeio variável* e o *CVL*, com 37,50% de reincidência, e o *ponto de equilíbrio*, com 32,14% de reincidência.

#### 4.2.10 Análise da Ocorrência dos Componentes nas IES

Realizou-se a análise em sete grupos de elementos da Contabilidade Gerencial, sendo eles: o grupo *sistema de custeio estruturado*, que possui sete componentes, o *planejamento estratégico*, que conta com um componente, o *orçamento*, que é composto por três componentes, o grupo *controle orçamentário*, com quatro componentes, o grupo *relatórios gerenciais*, formado por três componentes, o *programa de redução de desperdício*, que conta com apenas um componente, e, por fim, o grupo *gestão de valor*, que possui 12 componentes. Os grupos totalizam 31 componentes verificados.

A tabela 14 apresenta a frequência com que os componentes da Contabilidade Gerencial foram abordados nas IES estudadas.

**Tabela 14** – Frequência dos componentes

Nº de ocorrência	Frequência nas IES	Porcentagem nas IES
10	1	1,79%
11	3	5,36%
12	4	7,14%
13	4	7,14%
14	16	28,57%
15	4	7,14%
16	2	3,57%
17	0	0,00%
18	10	17,86%
19	2	3,57%
20	1	1,79%
21	8	14,29%
22	0	0,00%
23	0	0,00%

24	0	0,00%
25	1	1,79%
<b>Total</b>	<b>56</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

Pode-se observar na tabela 14 que, dos 31 componentes verificados, foi encontrada a abordagem em no mínimo 10 ocorrências e no máximo em 25 ocorrências dos componentes. Verificou-se que 28,57% das IES abordam 14 dos 31 componentes pesquisados, 17,86% das IES tratam de 18 componentes e 14,29% das IES citam 21 componentes. Apenas uma IES abordou 25 componentes, que é o ponto máximo da tabela de frequência, e também apenas uma abordou 10 componentes, que é o ponto mínimo da tabela de frequência, representando 1,79% das IES.

A tabela 15 apresenta o número de ocorrência, reincidência e o total de aparições de cada um dos componentes analisados em cada IES.

**Tabela 15** – N° de ocorrência dos componentes nas IES

<b>OCORRÊNCIA DOS COMPONENTES NAS IES</b>				
<b>Sigla IES</b>	<b>Município</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Reincidência</b>	<b>Total</b>
ÚNICA	Florianópolis	18	5	23
UNIBAVE	Imbituba	15	12	27
UNIBAVE	Orleans	15	12	27
UNIFEBE	Brusque	15	2	17
UNERJ	Jaraguá do Sul	11	0	11
UNIASSELVI	Indaial	14	3	17
UNIDAVI	Rio do Sul	18	5	23
UNIDAVI	Taió	18	5	23
ESUCRI	Criciúma	13	0	13
AVANTIS	Bal. Camboriú	12	3	15
FBM	Florianópolis	13	7	20
FUCAP	Capivari de Baixo	14	4	18
FACC	Concórdia	18	3	21
FACIERC	Criciúma	10	0	10
SEI/FAI	Itapiranga	15	6	21
FASC	São José	13	0	13

FLC	Bal. Camboriú	18	5	23
FAVIM	Brusque	14	3	17
FEAN	Florianópolis	11	0	11
FAMEBLU	Blumenau	14	3	17
FAMEG	Guaramirim	14	3	17
FASSESC	Florianópolis	12	2	14
UDESC	Ibirama	20	6	26
IBES	Blumenau	18	5	23
IFES	Itajaí	11	4	15
IESGF	São José	13	0	13
IST	Joinville	18	5	23
UNIARP	Caçador	14	1	15
UNIARP	Fraiburgo	14	1	15
UNOCHAPECÓ	Chapecó	19	4	23
UNOCHAPECÓ	S. Lorenzo do Oeste	19	4	23
UNIVILLE	Joinville	16	3	19
UNIVILLE	S. Bento do Sul	16	3	19
UnC	Canoinhas	14	1	15
UnC	Concórdia	14	1	15
UnC	Curitibanos	14	1	15
UnC	Mafra	14	1	15
UnC	Rio Negrinho	14	1	15
UNESC	Criciúma	18	2	20
UNOESC	Chapecó	21	8	29
UNOESC	Joaçaba	21	8	29
UNOESC	Maravilha	21	8	29
UNOESC	Pinhalzinho	21	8	29
UNOESC	S. Miguel do Oeste	21	8	29
UNOESC	Videira	21	8	29
UNOESC	Xanxerê	21	8	29
UNIPLAC	Lages	18	1	19
UNIPLAC	São Joaquim	18	1	19
UNISUL	Araranguá	14	1	15
UNISUL	Braço do Norte	14	1	15
UNISUL	Palhoça	14	1	15
UNISUL	Tubarão	14	1	15
UNIVALI	Biguaçu	12	1	13

UNIVALI	Itajaí	12	1	13
UFSC	Florianópolis	21	3	24
FURB	Blumenau	25	3	28
Ocorrência		890		
Reincidência		196		
Total		1086		

Fonte: Dados da Pesquisa.

De acordo com a tabela 15, a IES com maior número de abordagens é a FURB, de Blumenau, com 25 ocorrências dos 31 componentes verificados. Na segunda colocação, com 21 ocorrências, estão a UFSC, de Florianópolis, e a UNOESC de Chapecó, Joaçaba, Maravilha, Pinhalzinho, São Miguel do Oeste, Videira e Xanxerê. Na terceira colocação está a UDESC de Ibirama, com 20 ocorrências.

### 4.3 ANÁLISE DO ENADE NAS QUESTÕES QUE ABORDAM OS ELEMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta seção tem como finalidade demonstrar a relação da abordagem dos elementos da Contabilidade Gerencial nas IES com as questões do ENADE. Sendo assim, apresenta-se o conteúdo abordado na prova do ENADE no que tange à Contabilidade Gerencial, o resultado das IES nessas questões, o resultado do ENADE diante dos conteúdos abordados pelas IES e a análise estatística do resultado do ENADE diante dos conteúdos abordados pelas IES.

#### 4.3.1 A prova do ENADE

O ENADE é um instrumento que compõe o processo de avaliação pertencente ao SINAES e tem por objetivo:

avaliar o desempenho dos estudantes com relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares dos cursos de graduação, o desenvolvimento de competências e habilidades necessárias ao aprofundamento da formação geral e profissional e o nível de atualização dos estudantes com relação à realidade brasileira e mundial, integrando o SINAES, juntamente com a

avaliação institucional e a avaliação dos cursos de graduação (INEP, 2010).

A prova do ENADE procura avaliar o desempenho dos estudantes durante a realização da graduação. Portanto, devem realizar o ENADE os estudantes considerados ingressantes (que se encontram no final do primeiro ano) e os concluintes (cursando o último ano) das áreas e cursos a serem avaliados (INEP, 2010).

#### 4.3.2 Conteúdos abordados na prova do ENADE no que tange à Contabilidade Gerencial

A prova do ENADE é composta por 40 questões no total, sendo que 10 referem-se à formação geral e 30 à formação específica da área, subdivididas em questões discursivas e de múltipla escolha. Desse modo, a formação geral equivale a 25% da prova, enquanto que o componente específico, 75% (INEP, 2010).

Quanto aos componentes específicos, observa-se que seis questões estão relacionadas à Contabilidade Gerencial, correspondendo a 15% do total da prova e a 20% dos componentes específicos.

A tabela 16 apresenta a distribuição das questões do ENADE.

**Tabela 16** – Distribuição das questões do ENADE

<b>Áreas</b>	<b>Nº de Questões</b>	<b>Percentual</b>
Contabilidade Geral	10	25,0%
Contabilidade Gerencial	6	15,0%
Análise das Demonstrações Contábeis	5	12,5%
<b>Interpretação de Texto</b>	<b>5</b>	<b>12,5%</b>
Matemática Financeira	3	7,5%
<b>Atualidades</b>	<b>2</b>	<b>5,0%</b>
Contabilidade e Finanças	2	5,0%
<b>Métodos Quantitativos</b>	<b>2</b>	<b>5,0%</b>
Auditoria	1	2,5%
Contabilidade Pública	1	2,5%
Contabilidade Tributária	1	2,5%
<b>Gramática</b>	<b>1</b>	<b>2,5%</b>
Informática	1	2,5%
<b>Total de Questões</b>	<b>40</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Adaptado Schmitz, 2008, p. 80.

Pode-se observar através da tabela 16 que a área com maior número de questões foi a contabilidade geral, com um total de 10 questões, correspondendo a 25% do total da prova. A Contabilidade Gerencial ficou em segundo lugar, com seis questões, o que representou 15% do total da prova. Em terceiro lugar, com cinco questões, ou seja, 12,5% do total da prova, estão a análise das demonstrações contábeis e a interpretação de textos. As demais áreas apresentaram de três a uma questão.

A partir da seleção das seis questões pertinentes à Contabilidade Gerencial, pode-se identificar os elementos testados pelo ENADE, conforme quadro 5.

Questão	Elemento	Tipo
16	Custeio Variável e Margem de Contribuição.	Múltipla escolha
30	Relação Custo–volume–lucro.	Múltipla escolha
31	Custeio Variável.	Múltipla escolha
33	Custeio Variável e por Absorção.	Múltipla escolha
34	Custeio Variável e Margem de Contribuição.	Múltipla escolha
40	Preço de transferência.	Discursiva

**Quadro 5** – Questões de Contabilidade Gerencial abordadas pelo ENADE

Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir do quadro 5 observa-se que as questões 16, 31 e 34 referem-se ao método de custeio variável e que as questões 16 e 34 têm ênfase na margem de contribuição. A questão 30 trata da relação custo–volume–lucro. A questão 33 consiste na comparação do período pelos métodos de custeio por absorção e variável. Já a questão 40 aborda o preço de transferência.

Observa-se a repetição do custeio variável em quatro questões e da margem de contribuição em duas questões, o que limita a análise dos demais conteúdos.

As questões de número 31 e 40 foram excluídas da análise: a questão 31 foi cancelada pela organização e a questão 40 é do tipo discursiva, o que dificulta a análise estatística dos dados.

#### 4.3.3 O resultado das IES na prova do ENADE no que tange à Contabilidade Gerencial

Conforme a tabela 1, das 69 IES que fazem parte desta pesquisa, 56 delas, ou seja, 81,16%, disponibilizaram a ementa, possibilitando a conferência do conteúdo ensinado, que será utilizado nesta seção para a confrontação com o resultado do ENADE.

Das 56 IES em estudo, sete delas foram classificadas pelo ENADE como (SC) – Sem Conceito. A situação (SC) acontece pelos seguintes motivos: menos de 11 ingressantes participantes, menos de 11 concluintes participantes ou nota zero (boicote) (INEP, 2010). Das sete IES sem conceito, seis delas não apresentaram o resultado dos alunos concluintes e apenas uma não apresentou o resultado dos ingressantes, porém todas foram desconsideradas para continuação da análise.

Além dessas, 14 IES não realizaram o ENADE e não consta o relatório no *site* do INEP. Portanto, restaram 35 IES para a continuação e desenvolvimento das análises.

Verificou-se no *site* do INEP, mais precisamente no item *Relatório de Curso*, o resultado dos alunos concluintes de cada IES nas questões relacionadas à Contabilidade Gerencial. Foram considerados apenas os alunos concluintes, pois pretende-se avaliar a aprendizagem adquirida ao longo do curso.

A tabela 17 apresenta o resultado da questão 16 por ordem de acertos.

**Tabela 17** – Resultado da questão 16

<b>Sigla</b>	<b>Município</b>	<b>Clas.</b>	<b>Conc.</b>	<b>Nº 16</b>
UNOESC	S. Miguel do Oeste	Uni.	4	55,30%
UnC	Canoinhas	Uni.	3	52,60%
UNIVALI	Itajaí	Uni.	4	49,40%
IESGF	São José	Facul.	3	46,20%
UNIPLAC	São Joaquim	Uni.	3	45,80%
UNOCHAPECÓ	Chapecó	Uni.	3	45,50%
UNIVILLE	Joinville	Uni.	3	44,40%
UNIVALI	Biguaçu	Uni.	4	43,50%
UFSC	Florianópolis	Uni.	4	42,40%
UNIBAVE	Orleans	C. Uni.	3	41,40%
UNOESC	Videira	Uni.	3	39,30%
FACC	Concórdia	Facul.	3	39,10%
FURB	Blumenau	Uni.	3	38,80%
UNISUL	Palhoça	Uni.	4	37,50%
FAMEG	Guaramirim	Facul.	2	35,30%
UnC	Curitibanos	Uni.	2	35,30%

UNERJ	Jaraguá do Sul	C. Uni.	3	34,10%
SEI/FAI	Itapiranga	Facul.	4	32,60%
UNISUL	Tubarão	Uni.	3	31,30%
UNIDAVI	Rio do Sul	C. Uni.	3	31,00%
UNIASSELVI	Indaial	C. Uni.	3	27,60%
UNIFEBE	Brusque	C. Uni.	2	26,90%
UNISUL	Araranguá	Uni.	3	26,90%
FUCAP	Capivari de Baixo	Facul.	2	26,70%
UNIPLAC	Lages	Uni.	3	25,50%
UNOESC	Joaçaba	Uni.	2	23,10%
UnC	Mafra	Uni.	2	20,70%
IFES	Itajaí	Facul.	2	20,00%
UNESC	Criciúma	Uni.	3	20,00%
IBES	Blumenau	Facul.	3	19,20%
UnC	Concórdia	Uni.	2	17,60%
UNISUL	Braço do Norte	Uni.	3	16,70%
UNOESC	Xanxerê	Uni.	2	14,30%
FAVIM	Brusque	Facul.	3	11,10%
UNIVILLE	São Bento do Sul	Uni.	3	7,10%
<b>Média das IES verificadas</b>				<b>32,12%</b>
<b>Média Região Sul</b>				<b>36,30%</b>
<b>Média Nacional</b>				<b>34,40%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

A questão nº 16 abordou conteúdos relacionados ao método do custeio variável com ênfase no cálculo da margem de contribuição. Conforme a tabela 16, os cursos que apresentaram maior pontuação foram: a UNOESC de São Miguel do Oeste, com 55,30% de acertos, seguida da UnNC de Canoinhas, com 52,60% de acertos, e da UNIVALI de Itajaí, em terceiro lugar, com 49,40% de acertos.

Constatou-se através da tabela 19 que nos cursos pesquisados a média de acerto para a questão 16 foi de 32,12% e que 18 cursos ficaram acima dessa média. A média regional para essa questão foi de 36,30% de acerto. Pode-se observar que 14 IES apresentaram o nível de acerto acima da média regional. Já a média nacional de acerto para essa questão é de 34,40%, e 16 IES ficaram acima dessa média. Verifica-se também que a média dos cursos pesquisados (32,12%) está abaixo da média regional (36,30%) e da média nacional (34,4%).

A tabela 18 apresenta o resultado da questão 30 por ordem de acerto.

**Tabela 18** – Resultado da questão 30

<b>Sigla</b>	<b>Município</b>	<b>Clas.</b>	<b>Conc.</b>	<b>Nº 30</b>
UNESC	Criciúma	Uni.	3	60,00%
UnC	Mafra	Uni.	2	58,60%
UNOESC	S. Miguel do Oeste	Uni.	4	57,90%
UNISUL	Araranguá	Uni.	3	57,70%
FACC	Concórdia	Facul.	3	52,20%
FAVIM	Brusque	Facul.	3	50,00%
UNERJ	Jaraguá do Sul	C. Uni.	3	50,00%
UNISUL	Tubarão	Uni.	3	50,00%
UNIPLAC	Lages	Uni.	3	48,90%
UNIVALI	Itajaí	Uni.	4	48,20%
UNOCHAPECÓ	Chapecó	Uni.	3	47,70%
UnC	Curitibanos	Uni.	2	47,10%
UNOESC	Videira	Uni.	3	46,40%
UFSC	Florianópolis	Uni.	4	46,10%
SEI/FAI	Itapiranga	Facul.	4	45,70%
IFES	Itajaí	Facul.	2	45,00%
FURB	Blumenau	Uni.	3	44,90%
UNISUL	Palhoça	Uni.	4	43,80%
UNIFEBE	Brusque	C. Uni.	2	42,30%
UNIPLAC	São Joaquim	Uni.	3	41,70%
UNIBAVE	Orleans	C. Uni.	3	41,40%
UNIDAVI	Rio do Sul	C. Uni.	3	41,40%
UNIVILLE	Joinville	Uni.	3	39,70%
IBES	Blumenau	Facul.	3	38,50%
UNOESC	Joaçaba	Uni.	2	34,60%
UNISUL	Braço do Norte	Uni.	3	33,30%
UNOESC	Xanxerê	Uni.	2	33,30%
UNIVILLE	São Bento Sul	Uni.	3	32,10%
UNIASSELVI	Indaial	C. Uni.	3	31,00%
FUCAP	Capivari de Baixo	Facul.	2	26,70%
FAMEG	Guaramirim	Facul.	2	26,50%
UNIVALI	Biguaçu	Uni.	4	26,10%
IESGF	São José	Facul.	3	23,10%
UnC	Canoinhas	Uni.	3	21,10%
UnC	Concórdia	Uni.	2	17,60%

<b>Média das IES verificadas</b>	<b>41,45%</b>
<b>Média Região Sul</b>	<b>44,80%</b>
<b>Média Nacional</b>	<b>41,40%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

A questão nº 30 trata da relação custo–volume–lucro. Com base no percentual de acertos foi possível constatar que a IES que obteve melhor rendimento foi a UNESC, de Criciúma, com 60,0% de acerto. O segundo melhor rendimento foi obtido pelos alunos da UnC de Mafra, com 58,6% de acerto, seguida da UNOESC de São Miguel do Oeste, com 57,9% de acerto.

A média das IES pesquisadas em relação à questão 30 (41,45%) ficou próxima da média nacional (41,40%) e 3,35% abaixo da média regional (44,80%). Vale ressaltar que 20 IES obtiveram a média acima da média nacional e da média das IES pesquisadas. Observa-se também que 17 IES obtiveram a média acima da média regional (44,80%).

A tabela 19 apresenta o resultado da questão 33 por ordem de acerto.

**Tabela 19 – Resultado da questão 33**

<b>Sigla</b>	<b>Município</b>	<b>Clas.</b>	<b>Conc.</b>	<b>Nº 33</b>
UNISUL	Braço do Norte	Uni.	3	58,30%
UnC	Concórdia	Uni.	2	35,30%
UNIVALI	Itajaí	Uni.	4	35,30%
UnC	Mafra	Uni.	2	34,50%
UNIASSELVI	Indaial	C. Uni.	3	31,00%
UNIVALI	Biguaçu	Uni.	4	30,40%
UNERJ	Jaraguá do Sul	C. Uni.	3	29,50%
UNESC	Criciúma	Uni.	3	28,90%
UNIDAVI	Rio do Sul	C. Uni.	3	27,60%
UNIPLAC	São Joaquim	Uni.	3	25,00%
UNOESC	Xanxerê	Uni.	2	23,80%
UNIPLAC	Lages	Uni.	3	23,40%
IESGF	São José	Facul.	3	23,10%
UNISUL	Araranguá	Uni.	3	23,10%
FAVIM	Brusque	Facul.	3	22,20%
UNISUL	Tubarão	Uni.	3	21,90%
UNOCHAPECÓ	Chapecó	Uni.	3	20,50%

SEI/FAI	Itapiranga	Facul.	4	19,60%
UNOESC	Joaçaba	Uni.	2	19,20%
UNIVILLE	São Bento do Sul	Uni.	3	17,90%
UNOESC	Videira	Uni.	3	17,90%
UNIVILLE	Joinville	Uni.	3	17,50%
UNIBAVE	Orleans	C. Uni.	3	17,20%
UnC	Canoinhas	Uni.	3	15,80%
UNIFEBE	Brusque	C. Uni.	2	15,40%
UFSC	Florianópolis	Uni.	4	14,70%
FURB	Blumenau	Uni.	3	14,30%
FUCAP	Capivari de Baixo	Facul.	2	13,30%
UNOESC	S. Miguel do Oeste	Uni.	4	13,20%
UNISUL	Palhoça	Uni.	4	12,50%
FAMEG	Guaramirim	Facul.	2	11,80%
IFES	Itajaí	Facul.	2	10,00%
IBES	Blumenau	Facul.	3	7,70%
UnC	Curitibanos	Uni.	2	5,90%
FACC	Concórdia	Facul.	3	0,00%
<b>Média das IES verificadas</b>				<b>21,08%</b>
<b>Média Região Sul</b>				<b>21,60%</b>
<b>Média Nacional</b>				<b>21,60%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

A questão nº 33 aborda a apuração do resultado do período pelos métodos de custeio por absorção e variável. Observa-se na tabela 19 que a média de acertos das IES pesquisadas (21,08%) ficou apenas 0,52% abaixo da média regional e nacional de 21,60%. Observa-se que 16 IES ficaram acima dessas médias.

Com base nos percentuais de acerto, a IES que obteve melhor desempenho na questão 33 foi a UNISUL de Braço do Norte, com 58,30 pontos percentuais, seguida pela UnC de Concórdia e pela UNIVALI de Itajaí, com 35,30 pontos percentuais cada uma.

Cabe salientar que a questão 33 foi a única que uma IES não conseguiu pontuar, a FACC, de Concórdia.

A tabela 20 apresenta o resultado da questão 34 por ordem de acerto.

**Tabela 20** – Resultado da questão 34

<b>Sigla</b>	<b>Município</b>	<b>Clas.</b>	<b>Conc.</b>	<b>Nº 34</b>
IBES	Blumenau	Facul.	3	46,20%
UNIASSELVI	Indaial	C. Uni.	3	37,90%
UNIBAVE	Orleans	C. Uni.	3	37,90%
UNIDAVI	Rio do Sul	C. Uni.	3	37,90%
UNOESC	Xanxerê	Uni.	2	33,30%
UNOESC	Videira	Uni.	3	32,10%
UNERJ	Jaraguá do Sul	C. Uni.	3	31,80%
UnC	Canoinhas	Uni.	3	31,60%
UnC	Concórdia	Uni.	2	29,40%
UNOESC	S. Miguel do Oeste	Uni.	4	28,90%
UNIVALI	Itajaí	Uni.	4	27,10%
UFSC	Florianópolis	Uni.	4	27,00%
UNIVILLE	Joinville	Uni.	3	27,00%
UNIFEBE	Brusque	C. Uni.	2	26,90%
UNISUL	Araranguá	Uni.	3	26,90%
FACC	Concórdia	Facul.	3	26,10%
UNIVALI	Biguaçu	Uni.	4	26,10%
IFES	Itajaí	Facul.	2	25,00%
UNISUL	Palhoça	Uni.	4	25,00%
UNISUL	Braço do Norte	Uni.	3	25,00%
UNIVILLE	São Bento do Sul	Uni.	3	25,00%
UNOCHAPECÓ	Chapecó	Uni.	3	22,70%
FAVIM	Brusque	Facul.	3	22,20%
UNESC	Criciúma	Uni.	3	22,20%
SEI/FAI	Itapiranga	Facul.	4	21,70%
UnC	Mafra	Uni.	2	20,70%
FAMEG	Guaramirim	Facul.	2	20,60%
UNIPLAC	Lages	Uni.	3	19,10%
UnC	Curitibanos	Uni.	2	17,60%
UNIPLAC	São Joaquim	Uni.	3	16,70%
FURB	Blumenau	Uni.	3	16,30%
FUCAP	Capivari de Baixo	Facul.	2	13,30%
UNISUL	Tubarão	Uni.	3	12,50%
UNOESC	Joaçaba	Uni.	2	11,50%
IESGF	São José	Facul.	3	7,70%

<b>Média das IES verificadas</b>	<b>25,11%</b>
<b>Média Região Sul</b>	<b>26,00%</b>
<b>Média Nacional</b>	<b>25,70%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa.

A questão nº 34 aborda o método de custeio variável. Observa-se que a média de acerto das IES pesquisadas foi de 25,11%, ficando próxima das médias regional e nacional, que foram de 26,00% e 25,70%, respectivamente. Constatou-se que 17 IES apresentaram médias acima das médias das IES pesquisadas, da regional e da nacional.

A IES que apresentou melhor desempenho em pontos percentuais foi o IBES, de Blumenau, com 46,20%, seguido pela UNIASSELVI, de Indaial, UNIBAVE de Orleans e UNIDAVI de Rio do Sul, com 37,90% de acerto cada uma.

A tabela 21 apresenta as IES em estudo, o respectivo conceito no ENADE, o resultado dos acertos em pontos percentuais das questões 16, 30, 33 e 34 por IES e as médias das IES nessas quatro questões. Apresenta, também, as médias por questões das IES verificadas, as médias da região sul e as médias nacionais.

**Tabela 21** – Resultado do ENADE nas questões de Contabilidade Gerencial

<b>Sigla</b>	<b>Município</b>	<b>Conc.</b>	<b>Nº 16</b>	<b>Nº 30</b>	<b>Nº 33</b>	<b>Nº 34</b>	<b>Média</b>
UNIVALI	Itajaí	4	49,40%	48,20%	35,30%	27,10%	<b>40,00%</b>
UNOESC	S. Miguel Oeste	4	55,30%	57,90%	13,20%	28,90%	<b>38,83%</b>
UNERJ	Jaraguá do Sul	3	34,10%	50,00%	29,50%	31,80%	<b>36,35%</b>
UNIBAVE	Orleans	3	41,40%	41,40%	17,20%	37,90%	<b>34,48%</b>
UNIDAVI	Rio do Sul	3	31,00%	41,40%	27,60%	37,90%	<b>34,48%</b>
UNCHAPECÓ	Chapecó	3	45,50%	47,70%	20,50%	22,70%	<b>34,10%</b>
UNOESC	Videira	3	39,30%	46,40%	17,90%	32,10%	<b>33,93%</b>
UNISUL	Araguaná	3	26,90%	57,70%	23,10%	26,90%	<b>33,65%</b>
UNC	Mafra	2	20,70%	58,60%	34,50%	20,70%	<b>33,63%</b>
UNISUL	Braço do Norte	3	16,70%	33,30%	58,30%	25,00%	<b>33,33%</b>
UNESC	Criciúma	3	20,00%	60,00%	28,90%	22,20%	<b>32,78%</b>
UFSC	Florianópolis	4	42,40%	46,10%	14,70%	27,00%	<b>32,55%</b>
UNIPLAC	São Joaquim	3	45,80%	41,70%	25,00%	16,70%	<b>32,30%</b>
UNIVILLE	Joinville	3	44,40%	39,70%	17,50%	27,00%	<b>32,15%</b>
UNIASSELVI	Indaial	3	27,60%	31,00%	31,00%	37,90%	<b>31,88%</b>
UNIVALI	Biguaçu	4	43,50%	26,10%	30,40%	26,10%	<b>31,53%</b>
UNC	Canoinhas	3	52,60%	21,10%	15,80%	31,60%	<b>30,28%</b>

SEI/FAI	Itapirangua	4	32,60%	45,70%	19,60%	21,70%	<b>29,90%</b>
UNISUL	Palhoça	4	37,50%	43,80%	12,50%	25,00%	<b>29,70%</b>
FACC	Concórdia	3	39,10%	52,20%	0,00%	26,10%	<b>29,35%</b>
UNIPLAC	Lages	3	25,50%	48,90%	23,40%	19,10%	<b>29,23%</b>
UNISUL	Tubarão	3	31,30%	50,00%	21,90%	12,50%	<b>28,93%</b>
FURB	Blumenau	3	38,80%	44,90%	14,30%	16,30%	<b>28,58%</b>
IBES	Blumenau	3	19,20%	38,50%	7,70%	46,20%	<b>27,90%</b>
UNIFEFE	Brusque	2	26,90%	42,30%	15,40%	26,90%	<b>27,88%</b>
UNC	Curitibanos	2	35,30%	47,10%	5,90%	17,60%	<b>26,48%</b>
FAVIM	Brusque	3	11,10%	50,00%	22,20%	22,20%	<b>26,38%</b>
UNOESC	Xanxerê	2	14,30%	33,30%	23,80%	33,30%	<b>26,18%</b>
IESGF	São José	3	46,20%	23,10%	23,10%	7,70%	<b>25,03%</b>
IFES	Itajaí	2	20,00%	45,00%	10,00%	25,00%	<b>25,00%</b>
UNC	Concórdia	2	17,60%	17,60%	35,30%	29,40%	<b>24,98%</b>
FAMEG	Guaramirim	2	35,30%	26,50%	11,80%	20,60%	<b>23,55%</b>
UNOESC	Joaçaba	2	23,10%	34,60%	19,20%	11,50%	<b>22,10%</b>
UNIVILLE	São Bento Sul	3	7,10%	32,10%	17,90%	25,00%	<b>20,53%</b>
FUCAP	Capivari Baixo	2	26,70%	26,70%	13,30%	13,30%	<b>20,00%</b>
<b>Média das IES verificadas</b>			<b>32,12%</b>	<b>41,45%</b>	<b>21,08%</b>	<b>25,11%</b>	<b>29,94%</b>
<b>Média Região Sul</b>			<b>36,30%</b>	<b>44,80%</b>	<b>21,60%</b>	<b>26,00%</b>	<b>32,18%</b>
<b>Média Nacional</b>			<b>34,40%</b>	<b>41,40%</b>	<b>21,60%</b>	<b>25,70%</b>	<b>30,78%</b>

Observa-se na tabela 21 que os cursos que atingiram maior pontuação na média das quatro questões pertinentes à Contabilidade Gerencial foram: a UNIVALI de Itajaí, com 40,0% de acerto, a UNOESC de São Miguel do Oeste, com 38,83% e a UNERJ, de Jaraguá do Sul, com 36,35% de acerto.

A média das quatro questões nos cursos pesquisados foi de 29,94%. Observa-se que 17 cursos estão acima dessa média. Já a média das quatro questões na região Sul do Brasil foi de 32,18%. Nota-se que 13 cursos estão acima dessa média, ou seja, apenas 37,14% das IES pesquisadas estão acima da média regional. Com relação à média nacional das quatro questões, pode-se observar que foi de 30,78%. Observando os dados apresentados pela tabela, podemos afirmar que apenas 16 IES estão acima da média nacional, ou seja, apenas 45,71% das IES pesquisadas. O quadro 6 apresenta as IES mais bem colocadas em cada questão. No caso de empate, considerou-se a mesma colocação para as IES que obtiveram os resultados iguais.

<b>Sigla</b>	<b>Município</b>	<b>Clas.</b>	<b>Conc.</b>	<b>Nº 16</b>	<b>Nº 30</b>	<b>Nº 33</b>	<b>Nº 34</b>	<b>Méd.</b>
UNIVALI	Itajaí	Uni.	4	3 <sup>a</sup>		2 <sup>a</sup>		1 <sup>a</sup>
UNOESC	S. Miguel Oeste	Uni.	4	1 <sup>a</sup>	3 <sup>a</sup>			2 <sup>a</sup>
IBES	Blumenau	Facul.	3				1 <sup>a</sup>	
UnC	Canoinhas	Uni.	3	2 <sup>a</sup>				
UNERJ	Jaraguá do Sul	C. Uni.	3					3 <sup>a</sup>
UNESC	Criciúma	Uni.	3		1 <sup>a</sup>			
UNIASSELVI	Indaial	C. Uni.	3				2 <sup>a</sup>	
UNIBAVE	Orleans	C. Uni.	3				2 <sup>a</sup>	
UNIDAVI	Rio do Sul	C. Uni.	3				2 <sup>a</sup>	
UNISUL	Braço do Norte	Uni.	3			1 <sup>a</sup>		
UnC	Concórdia	Uni.	2			2 <sup>a</sup>		
UnC	Mafra	Uni.	2		2 <sup>a</sup>			

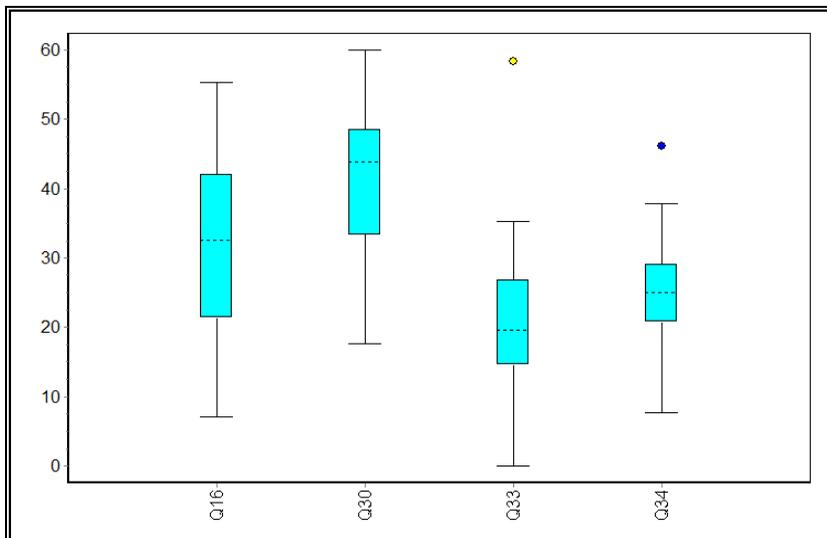
**Quadro 6** – Colocações por questão no ENADE.

Fonte: Dados da Pesquisa

Após a observação das IES que apresentaram maior porcentagem de acerto, pode-se identificar as IES que obtiveram melhores colocações por questão, grupo composto por duas IES com conceito 4 no ENADE, oito IES com conceito 3 e duas IES com conceito 2. Salienta-se que a UNIVALI de Itajaí e a UNOESC de São Miguel do Oeste estiveram nas melhores colocações em duas questões, e ambas têm o conceito 4 no ENADE. Portanto, verifica-se que o bom desempenho nas questões específicas de Contabilidade Gerencial foi constatado também nas demais questões.

Observa-se também que, das 12 IES que obtiveram melhor pontuação nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial, sete delas são classificadas como Universidade, uma como Faculdade e quatro como Centro de ensino.

A figura 2 ilustra o resultado das questões 16, 30, 33 e 34 no ENADE.



**Figura 2** – Gráfico em caixas do resultado das questões do ENADE.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na figura 2 pode-se observar a representação gráfica do resultado de cada questão. O gráfico apresenta o ponto mínimo e o ponto máximo através da linha e a concentração dos dados através da caixa azul. A média é representada pela linha pontilhada no interior da caixa e os valores discrepantes são representados por pontos fora do desenho. Nota-se que os melhores resultados foram obtidos na questão 30, que aborda a relação custo–volume–lucro. Observa-se também que a maior parte dos resultados concentra-se no quartil inferior, e não há pontos discrepantes no resultado dessa questão.

O segundo melhor resultado foi observado na questão 16, que trata do custeio variável com ênfase na margem de contribuição. Observa-se um equilíbrio na distribuição do resultado dessa questão, e não há pontos discrepantes. A questão 34, que aborda o custeio variável e a margem de contribuição, apresenta um ponto discrepante, e o resultado foi mais concentrado do que o das questões 16 e 30. A questão que atingiu o menor resultado foi a 33, para a qual observa-se que o ponto mínimo foi zero e o ponto máximo foi considerado discrepante. Nota-se que o maior desempenho foi na questão 30, única questão que trata de apenas um assunto, a relação custo–volume–lucro.

#### 4.3.4 O resultado do ENADE diante dos conteúdos abordados pelas IES.

Verificou-se os conteúdos ensinados pelas IES no que tange à Contabilidade Gerencial. Os elementos verificados foram: sistema de custeio estruturado, planejamento estratégico, orçamento, controle orçamentário, relatórios gerenciais, programa de redução de desperdício e sistema de gestão de valor.

Com a identificação dos conteúdos abordados na prova do ENADE, constatou-se que apenas o sistema de custeio estruturado foi testado no ENADE, conforme descrito no item 4.3.2, o que limita a verificação a apenas esse elemento. Diante disso, pretende-se ver se há relação entre o resultado do ENADE e o conteúdo abordado pelas IES.

A tabela 22 apresenta o número de elementos da amostra, a sigla das IES e o respectivo município. Para a apresentação da tabela foram feitas as seguintes abreviações: (ABS) custeio por absorção, (VAR) custeio variável, (ABC) custeio baseado em atividades, (CVL) relação custo–volume–lucro, (PE) ponto de equilíbrio, (MC) margem de contribuição, (UEP) unidade de esforço de produção, (OSCE) ocorrência do elemento em pelo menos uma disciplina e (TSCE) somatório da ocorrência e reincidência do elemento abordado pela IES.

**Tabela 22** – Ocorrência do sistema de custeio estruturado nas IES que participaram do ENADE

IES			Sistema de Custeio Estruturado							O	T
N.	Sigla	Município	A B S	V A R	A B C	C V L	P E	M C	U E P	S C E	S C E
1	UNIVALI	Itajaí	1	1	1	0	0	0	0	3	3
2	UNOESC	S. Miguel do Oeste	2	2	2	2	2	2	1	7	13
3	UNERJ	Jaraguá do Sul	1	1	1	1	0	1	0	5	5
4	UNIBAVE	Orleans	3	3	3	2	2	2	2	7	17
5	UNIDAVI	Rio do Sul	2	2	1	1	2	2	0	6	10
6	UNOCHAPECÓ	Chapecó	2	2	1	1	1	2	1	7	10
7	UNOESC	Videira	2	2	2	2	2	2	1	7	13
8	UNISUL	Araranguá	1	1	1	1	0	0	0	4	4
9	UnC	Mafra	1	1	1	1	0	0	1	5	5
10	UNISUL	Braço Norte	1	1	1	1	0	0	0	4	4
11	UNESC	Criciúma	1	1	1	1	1	1	0	6	6
12	UFSC	Florianópolis	1	1	1	1	1	1	1	7	7
13	UNIPLAC	São Joaquim	1	1	1	1	1	1	0	6	6
14	UNIVILLE	Joinville	2	2	1	2	1	0	1	6	9
15	UNIASSELVI	Indaial	1	1	1	2	1	1	0	6	7
16	UNIVALI	Biguaçu	1	1	1	0	0	0	0	3	3
17	UnC	Canoinhas	1	1	1	1	0	0	1	5	5
18	SE/FAI	Itapiranga	2	2	2	2	2	2	1	7	13
19	UNISUL	Palhoça	1	1	1	1	0	0	0	4	4
20	FACC	Concórdia	1	1	1	2	0	1	0	5	6
21	UNIPLAC	Lages	1	1	1	1	1	1	0	6	6
22	UNISUL	Tubarão	1	1	1	1	0	0	0	4	4
23	FURB	Blumenau	1	1	1	2	2	1	0	6	8
24	IBES	Blumenau	1	1	1	1	2	2	0	6	8
25	UNIFEBE	Brusque	1	1	2	1	0	1	1	6	7
26	UnC	Curitibanos	1	1	1	1	0	0	1	5	5
27	FAVIM	Brusque	1	1	1	2	1	1	0	6	7
28	UNOESC	Xanxerê	2	2	2	2	2	2	1	7	13
29	IESGF	São José	1	1	1	1	1	1	0	6	6
30	IFES	Itajaí	1	2	1	2	1	2	0	6	9
31	UnC	Concórdia	1	1	1	1	0	0	1	5	5
32	FAMEG	Guaramirim	1	1	1	2	1	1	0	6	7
33	UNOESC	Joaçaba	2	2	2	2	2	2	1	7	13
34	UNIVILLE	São Bento do Sul	2	2	1	2	1	0	1	6	9
35	FUCAP	Capivari de Baixo	1	1	0	1	1	2	0	5	6

Fonte: Dados da Pesquisa.

A tabela 23 apresenta a ocorrência global de todos os elementos da Contabilidade Gerencial (OG) e o total geral, que é o somatório das ocorrências e reincidências (TG). Apresenta também alguns índices que foram criados para explicar melhor essa seção: ocorrência do sistema de custeio estruturado dividido pela ocorrência global (OSCE\_OG); total do sistema de custeio estruturado dividido pelo total geral (TSCE\_TG); ocorrência do sistema de custeio estruturado dividido por 7 (OSCE\_7), pois foram verificados sete itens nesse elemento; e ocorrência global dividida por 31(OG\_31), pois foram verificados 31 itens no total.

**Tabela 23 – Ocorrência global e índices**

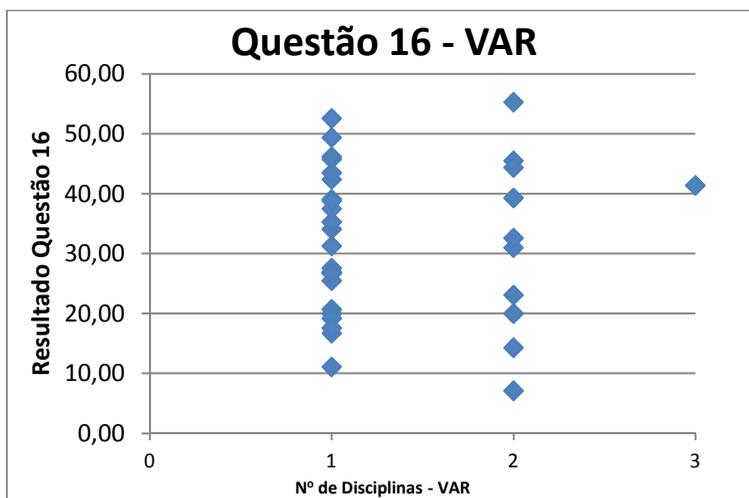
N.	IES	Município	OG	TG	OSCE   OG	TSCE   TG	OSCE   7	OG   31
1	UNIVALI	Itajaí	12,00	13,00	25,00	23,08	42,86	38,71
2	UNOESC	S. Miguel Oeste	20,00	28,00	35,00	46,43	100,00	64,52
3	UNERJ	Jaraguá do Sul	11,00	11,00	45,45	45,45	71,43	35,48
4	UNIBAVE	Orleans	14,00	26,00	50,00	65,38	100,00	45,16
5	UNIDAVI	Rio do Sul	17,00	22,00	35,29	45,45	85,71	54,84
6	UNOCHAPECÓ	Chapecó	19,00	23,00	36,84	43,48	100,00	61,29
7	UNOESC	Videira	20,00	28,00	35,00	46,43	100,00	64,52
8	UNISUL	Araranguá	14,00	15,00	28,57	26,67	57,14	45,16
9	UNC	Mafra	14,00	15,00	35,71	33,33	71,43	45,16
10	UNISUL	Braço do Norte	14,00	15,00	28,57	26,67	57,14	45,16
11	UNESC	Criciúma	18,00	20,00	33,33	30,00	85,71	58,06
12	UFSC	Florianópolis	21,00	24,00	33,33	29,17	100,00	67,74
13	UNIPLAC	São Joaquim	17,00	18,00	35,29	33,33	85,71	54,84
14	UNIVILLE	Joinville	16,00	19,00	37,50	47,37	85,71	51,61
15	UNIASSELVI	Indaial	13,00	16,00	46,15	43,75	85,71	41,94
16	UNIVALI	Biguaçu	12,00	13,00	25,00	23,08	42,86	38,71
17	UNC	Canoinhas	14,00	15,00	35,71	33,33	71,43	45,16
18	SELFAI	Itapirangua	15,00	21,00	46,67	61,90	100,00	48,39
19	UNISUL	Palhoça	14,00	15,00	28,57	26,67	57,14	45,16
20	FACC	Concórdia	18,00	21,00	27,78	28,57	71,43	58,06
21	UNIPLAC	Lages	17,00	18,00	35,29	33,33	85,71	54,84
22	UNISUL	Tubarão	14,00	15,00	28,57	26,67	57,14	45,16
23	FURB	Blumenau	24,00	27,00	25,00	29,63	85,71	77,42
24	IBES	Blumenau	17,00	21,00	35,29	38,10	85,71	54,84

25	UNIFEBE	Brusque	15,00	17,00	40,00	41,18	85,71	48,39
26	UNC	Curitibanos	14,00	15,00	35,71	33,33	71,43	45,16
27	FAVIM	Brusque	13,00	16,00	46,15	43,75	85,71	41,94
28	UNOESC	Xanxerê	20,00	28,00	35,00	46,43	100,00	64,52
29	IESGF	São José	13,00	13,00	46,15	46,15	85,71	41,94
30	IFES	Itajaí	11,00	15,00	54,55	60,00	85,71	35,48
31	UNC	Concórdia	14,00	15,00	35,71	33,33	71,43	45,16
32	FAMEG	Guaramirim	13,00	16,00	46,15	43,75	85,71	41,94
33	UNOESC	Joaçaba	20,00	28,00	35,00	46,43	100,00	64,52
34	UNIVILLE	São Bento Sul	16,00	19,00	37,50	47,37	85,71	51,61
35	FUCAP	Capivari Baixo	14,00	18,00	35,71	33,33	71,43	45,16

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com os dados das tabelas 21 e 22 pode-se verificar se há relação entre o resultado do ENADE e o conteúdo abordados pelas IES no que se refere aos elementos da Contabilidade Gerencial.

A questão 16 do ENADE trata do custeio variável com ênfase na margem de contribuição. Para visualizar essa relação, primeiramente constrói-se o gráfico de dispersão, em que a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 16 e a variável independente X corresponde ao número de disciplinas que abordam o custeio variável.

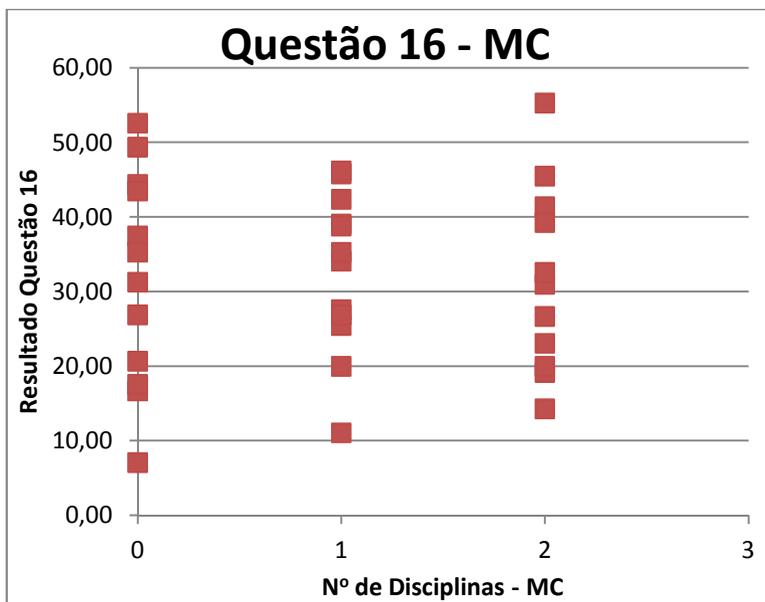


**Figura 3** – Gráfico de dispersão da questão 16 e o nº de disciplinas que abordam o custeio variável.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se na figura 3, com base nas tabelas 21 e 22, que todas as IES abordam o custeio variável em pelo menos uma disciplina, sendo que apenas uma IES aborda o assunto em três disciplinas, 10 IES tratam do tema em duas disciplinas e 24 em apenas uma disciplina. O curso que obteve a maior pontuação em termos percentuais foi a UNOESC de São Miguel do Oeste, com 55,30% de acertos, instituição que tratou desse tema em duas disciplinas. A média de acertos das IES em estudo para essa questão foi de 32,12%. Das 18 IES que obtiveram a pontuação acima da média, uma IES abordou o custeio variável em três disciplinas, cinco IES em duas disciplinas e 12 IES em uma disciplina; das 17 IES que tiveram a pontuação abaixo da média, 5 IES trataram do assunto em duas disciplinas e 12 IES em uma disciplina. Sendo assim, o único diferencial está na IES que contemplou o custeio variável em três disciplinas e obteve a décima colocação. No que se refere às demais, pode-se afirmar que o número de abordagens não interferiu no resultado no ENADE para a questão 16.

Após visualizar a relação entre o resultado no ENADE da questão 16 e o número de disciplinas que abordam o custeio variável, constrói-se o gráfico de dispersão, em que a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 16 e a variável independente X corresponde ao número de disciplinas que abordam a margem de contribuição.



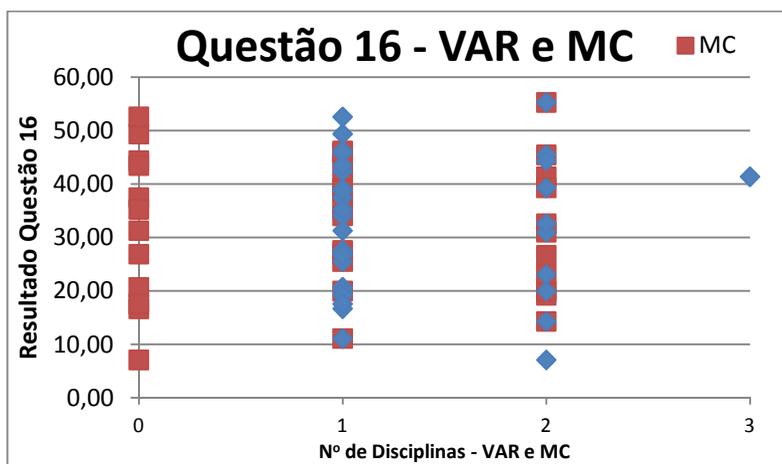
**Figura 4** – Gráfico de dispersão da questão 16 e o nº de disciplinas que abordam a margem de contribuição.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Pode-se observar na figura 4, baseada nas tabelas 21 e 22, que 12 IES não abordam a margem de contribuição, 12 tratam do assunto em uma disciplina e 11 IES contemplam o conteúdo em duas disciplinas. O curso que obteve a maior pontuação na questão 16 em termos percentuais foi a UNOESC de São Miguel do Oeste, com 55,30% de acertos, instituição que trata desse tema em duas disciplinas. A média de acertos das IES em estudo para essa questão foi de 32,12%.

Das 18 IES que obtiveram a pontuação acima da média, cinco IES abordaram a margem de contribuição em duas disciplinas, sete IES em uma disciplina e 6 em nenhuma disciplina; das 17 IES que tiveram a pontuação abaixo da média, seis trataram do assunto em duas disciplinas, cinco em uma disciplina e seis em nenhuma disciplina. Observa-se que houve uma distribuição proporcional entre os que ficaram acima e abaixo da média. Nota-se também que o resultado mínimo das IES que abordam o conteúdo em duas disciplinas é maior do que o das IES que tratam do assunto em apenas uma disciplina e que este é maior que o das IES que não abordam o assunto.

Para melhor visualização do resultado do ENADE para a questão 16 e das abordagens do conteúdo, observa-se a figura 5.

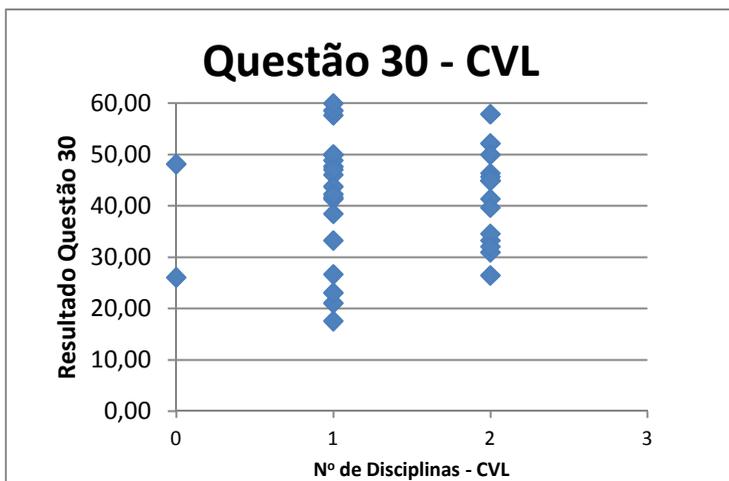


**Figura 5** – Gráfico de dispersão da questão 16 e o nº de disciplinas que abordam o custo variável e a margem de contribuição.

Fonte: Dados da Pesquisa.

A questão 30 do ENADE contemplou a relação custo–volume–lucro. Para visualizar essa relação, constrói-se o gráfico de dispersão, sabendo que a variável dependente Y é o resultado no ENADE da

questão 30 e que a variável independente X corresponde ao número de disciplinas que abordam a relação custo–volume–lucro.



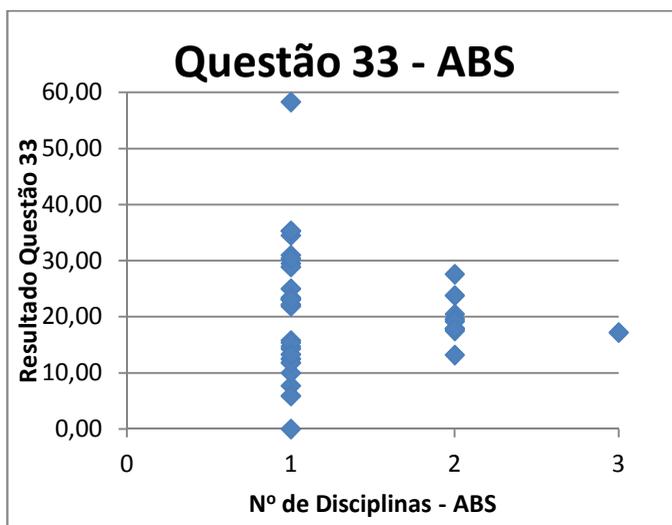
**Figura 6** – Gráfico de dispersão da questão 30 e o nº de disciplinas que abordam a relação custo–volume–lucro.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por meio da figura 6 pode-se observar o resultado da questão 30 e as IES que abordam a relação custo–volume–lucro. Nota-se que 14 IES tratam do assunto em duas disciplinas, 19 IES em uma disciplina e apenas duas IES não abordam o conteúdo. Através do gráfico e das tabelas 21 e 22, observa-se que a IES mais bem colocada nessa questão foi a UNESC, de Criciúma, com 60 pontos percentuais, IES que contempla o assunto em uma disciplina. A média de acertos das IES para essa questão foi de 41,45%.

Encontramos 20 IES acima dessa média, sendo que destas, sete abordam o assunto em duas disciplinas, 12 em uma disciplina e uma não aborda; 15 IES estão abaixo dessa média, sendo que sete tratam do tema em duas disciplinas, sete em uma disciplina e apenas uma não aborda. Observa-se que o resultado mínimo das IES que abordam o conteúdo em duas disciplinas é maior do que o das IES que tratam do assunto em apenas uma disciplina.

A questão 33 do ENADE abordou a apuração do resultado do período pelos métodos de custeio por absorção e variável. Para verificar essa relação, primeiramente constrói-se o gráfico de dispersão, em que a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 33 e a variável independente X corresponde ao número de disciplinas que abordam custeio por absorção.



**Figura 7** – Gráfico de dispersão da questão 33 e o nº de disciplinas que abordam custeio por absorção.

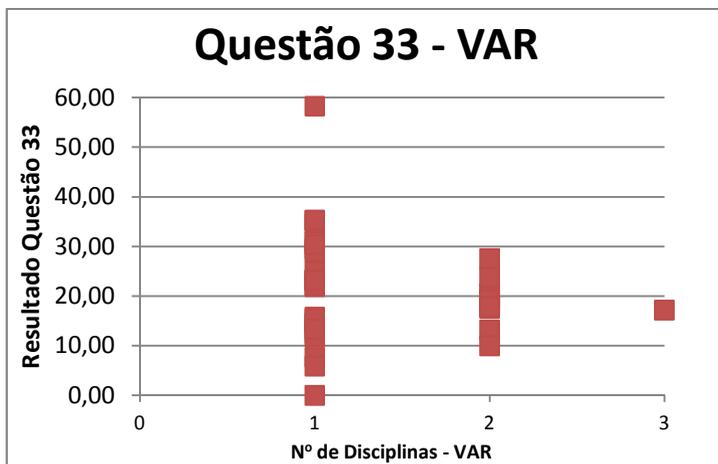
Fonte: Dados da Pesquisa.

Através da visualização da figura 7 pode-se observar o resultado da questão 33 e as IES que abordam o custeio por absorção. Nota-se que uma IES trata do assunto em três disciplinas, nove IES em duas disciplinas e 25 IES em uma disciplina. A maior pontuação em termos percentuais foi obtida pela UNISUL de Braço do Norte, com 58,30% de acerto, IES que tratou do assunto em uma disciplina. A média obtida pelas IES que fazem parte dessa pesquisa foi de 21,08% de acerto, sendo que 16 IES obtiveram o resultado acima dessa média. Em relação ao número de disciplinas oferecidas que abordam esse assunto, duas IES apresentam o assunto em duas disciplinas e 14 IES em uma disciplina.

Tiveram resultado abaixo da média 19 IES, sendo que, destas, uma abordou o assunto em três disciplinas, sete em duas disciplinas e 11 em uma disciplina. Observa-se que uma IES não pontuou. Esta abordou o conteúdo em uma disciplina. Conforme a tabela 21, a IES que não pontuou foi a FACC, de Concórdia.

Observa-se também que o resultado mínimo da IES que trata do assunto em três disciplinas é 17,20%, das que abordam o tema em duas disciplinas é 13,20% e das IES que contemplam o conteúdo em uma disciplina é zero. Sendo assim, nota-se um decréscimo na pontuação conforme diminui o número de disciplinas que tratam do assunto.

Após a visualização do gráfico da relação entre o resultado no ENADE da questão 33 e o número de disciplinas que abordam o custeio por absorção, constrói-se o gráfico de dispersão, em que a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 33 e a variável independente X corresponde ao número de disciplinas que abordam o custeio variável.



**Figura 8** – Gráfico de dispersão da questão 33 e o nº de disciplinas que abordam custeio variável.

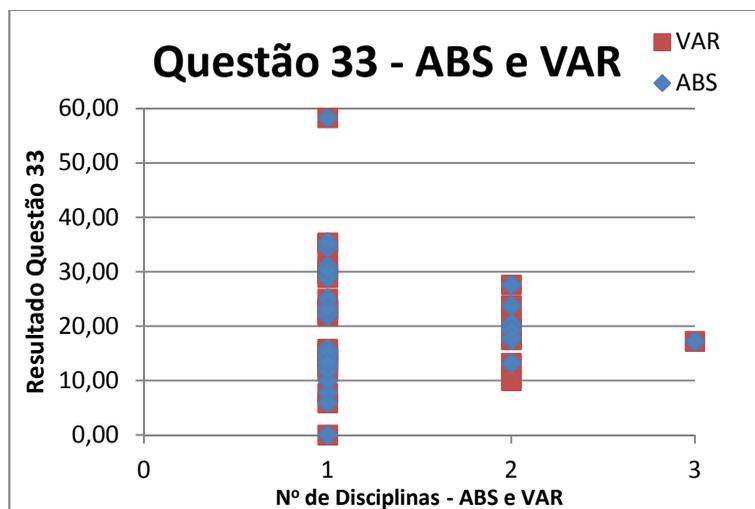
Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir da visualização da figura 8 observa-se o resultado da questão 33 e as IES que abordam o custeio variável. Nota-se que uma IES trata do assunto em três disciplinas, 10 IES em duas disciplinas e 24 IES em uma disciplina. A maior pontuação em termos percentuais foi

obtida pela UNISUL de Braço do Norte, com 58,30% de acertos, IES que tratou do assunto em uma disciplina. A média obtida pelas IES que fazem parte dessa pesquisa foi de 21,08% de acerto, sendo que 16 IES obtiveram o resultado acima dessa média. Destas, duas abordaram o assunto em duas disciplinas e 14 IES contemplaram o assunto em uma disciplina.

Tiveram resultado abaixo da média 19 IES, sendo que, destas, uma abordou o assunto em três disciplinas, 8 em duas disciplinas e 10 IES em uma disciplina. Observa-se que uma IES não pontuou, instituição que abordou o conteúdo em uma disciplina. Conforme a tabela 18, a IES que não pontuou foi a FACC, de Concórdia. Observa-se também que o resultado mínimo da IES que trata do assunto em 3 disciplinas é 17,20%, das IES que abordam o tema em duas disciplinas é 10,00% e das IES que contemplam o conteúdo em uma disciplina é zero, resultados que revelam um decréscimo na pontuação conforme diminui o número de disciplinas que tratam do assunto.

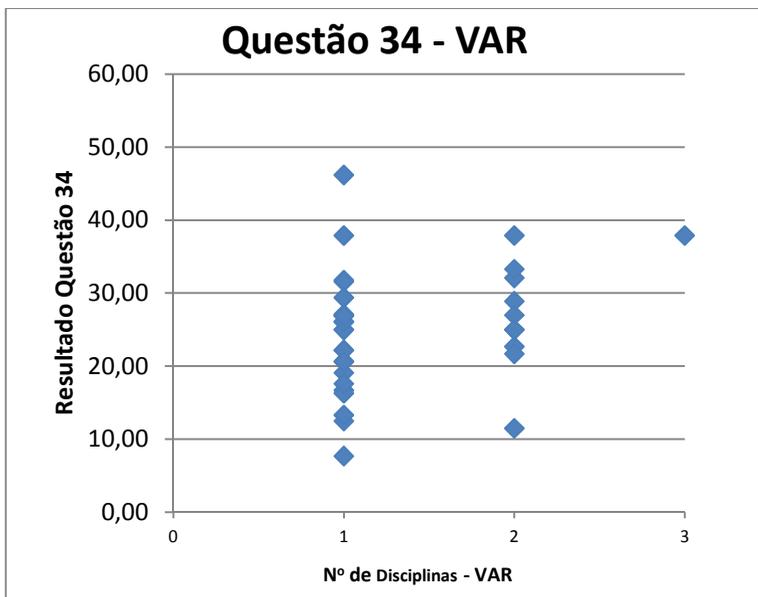
Para melhor visualização do resultado do ENADE e das abordagens do conteúdo para a questão 33, constrói-se o gráfico de dispersão, em que a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 33, a variável independente  $X_1$  corresponde ao número de disciplinas que abordam custeio por absorção e a variável independente  $X_2$  é o número de disciplinas que abordam o custeio variável.



**Figura 9** – Gráfico de dispersão da questão 33 e o nº de disciplinas que abordam custeio por absorção e variável.

Fonte: Dados da Pesquisa.

A questão 34 do ENADE contempla o custeio variável e a margem de contribuição. Para visualizar essa relação, primeiramente constrói-se o gráfico de dispersão, onde a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 34 e a variável independente X corresponde ao número de disciplinas que abordam o custeio variável.



**Figura 10** – Gráfico de dispersão da questão 34 e o nº de disciplinas que abordam o custeio variável.

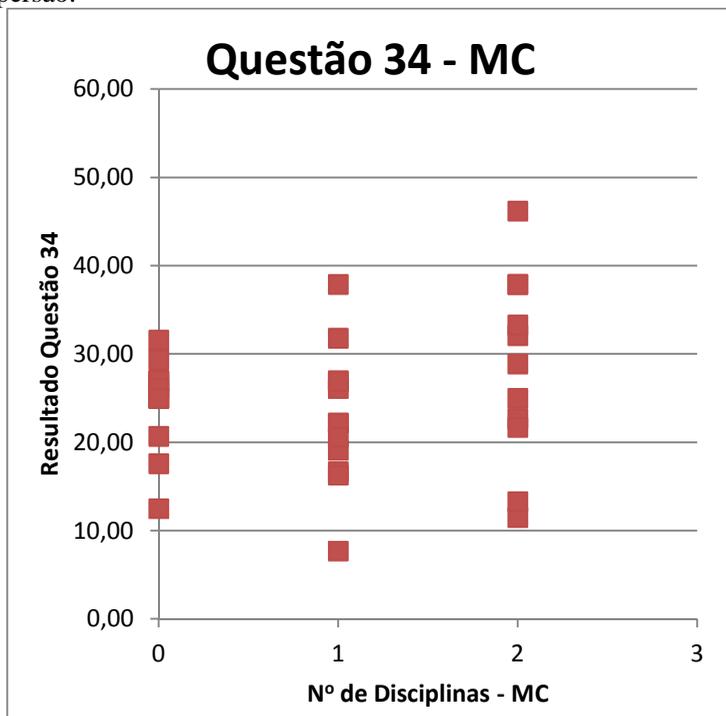
Fonte: Dados da Pesquisa.

Através da figura 10 pode-se visualizar o resultado no ENADE na questão 34 e a distribuição das IES que abordaram o custeio variável em uma, duas e três disciplinas. Observa-se que a única IES que aborda o custeio variável em três disciplinas obteve a segunda melhor pontuação. No que diz respeito às IES que abordam o custeio variável em duas disciplinas, apenas uma obteve baixo resultado no ENADE em relação às demais. E os menores resultados pertencem às IES que abordam o custeio variável em apenas uma disciplina, com exceção da melhor colocada.

Além disso, observa-se que uma IES oferece três disciplinas que tratam do custeio variável, 10 oferecem duas disciplinas e 24 IES oferecem uma disciplina. A IES mais bem colocada é o IBES, de

Blumenau, com 46,20% de acerto, instituição que aborda o custeio variável em uma disciplina. A média de acerto para essa questão foi de 25,11%. Estão acima dessa média 17 IES. Destas, uma aborda o assunto em três disciplinas, cinco em duas disciplinas e 11 IES em uma disciplina. Abaixo da média ficaram 18 IES, sendo que 5 delas oferecem duas disciplinas que tratam do custeio variável e 13 ofertam apenas uma. Observa-se também que o resultado mínimo da IES que trata do assunto em 3 disciplinas é 37,90%, das IES que abordam o tema em duas disciplinas é 11,50% e das que contemplam o conteúdo em uma disciplina é 7,70%. Diante disso, constata-se um decréscimo na pontuação de acordo com a diminuição do número de disciplinas que tratam do assunto.

Faz-se necessária, portanto, a construção para visualização do gráfico do resultado da questão 34 pelo número de disciplinas que abordam a margem de contribuição. A figura 11 mostra o gráfico de dispersão.



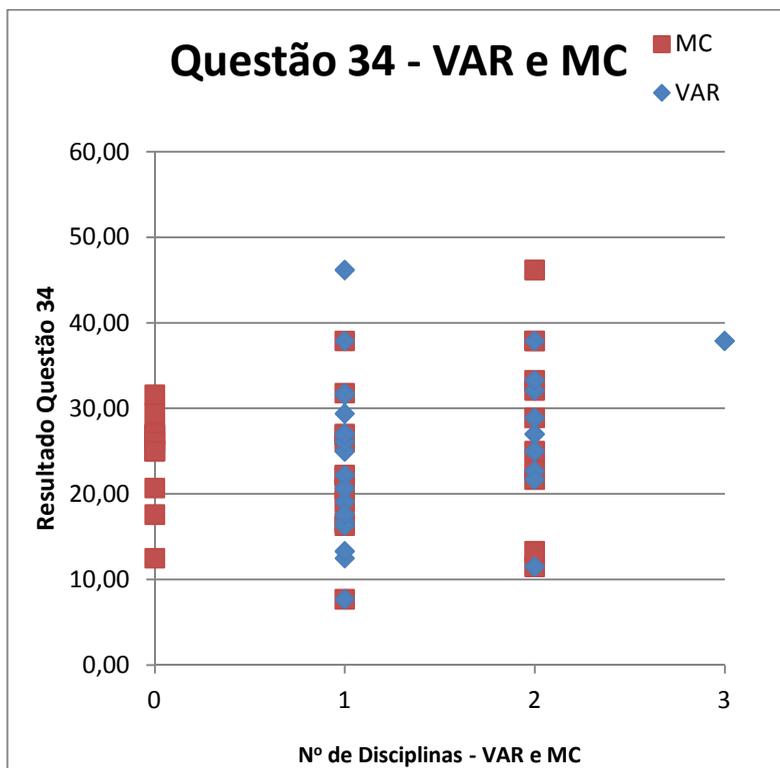
**Figura 11** – Gráfico de dispersão da questão 34 e o nº de disciplinas que abordam a margem de contribuição.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por meio da figura 11 pode-se visualizar o resultado no ENADE da questão 34 e a distribuição das IES que abordaram a margem de contribuição em nenhuma, em uma e em duas disciplinas. Observa-se que o resultado para a questão 34 das IES que não abordaram a margem de contribuição concentra-se nas menores pontuações, e a melhor pontuação foi obtida por uma IES que abordou a margem de contribuição em duas disciplinas. Além disso, observa-se que 11 IES oferecem duas disciplinas que tratam da margem de contribuição, 12 oferecem uma disciplina e outras 12 não tratam do assunto. A IES mais bem colocada é o IBES, de Blumenau, com 46,20% de acerto, instituição que aborda a margem de contribuição em duas disciplinas.

A média de acertos para essa questão foi de 25,11%. Estão acima dessa média 17 IES, sendo que, destas, seis abordam o assunto em duas disciplinas, cinco em uma disciplina e seis aparentemente não abordam o assunto. Abaixo da média ficaram 18 IES. Destas, cinco oferecem duas disciplinas que tratam da margem de contribuição, sete ofertam uma disciplina e seis aparentemente não abordam o assunto.

Para melhor visualização do resultado do ENADE e das abordagens do conteúdo na questão 34, constrói-se o gráfico de dispersão, em que a variável dependente  $Y$  é o resultado no ENADE da questão 34, a variável independente  $X_1$  corresponde ao número de disciplinas que abordam o custeio variável e a variável independente  $X_2$  é o número de disciplinas que abordam a margem de contribuição.



**Figura 12** – Gráfico de dispersão da questão 34 e o nº de disciplinas que abordam custeio variável e a margem de contribuição.

Fonte: Dados da Pesquisa.

#### 4.3.5 Análise estatística do resultado do ENADE diante dos conteúdos abordados pelas IES.

Após observar e analisar os dados, pretende-se fazer a análise estatística através da regressão linear simples e múltipla. Segundo Barbetta (2011), o termo *regressão* surgiu com os trabalhos de Galton no final do século XIX. Os estudos relacionados a esse assunto procuravam explicar certas características de um indivíduo a partir das características de seus pais. Partindo dos dados coletados, representavam-se as observações num diagrama de dispersão para se observar a relação entre Y e X e qual a tendência.

Para Barbetta (2011), o modelo estatístico-matemático de regressão simples relaciona uma variável Y, chamada de variável dependente, ou resposta, com uma variável X, denominada variável explicativa, ou independente. Em geral, uma variável dependente Y depende de várias variáveis independentes ou explicativas ( $X_1, X_2, \dots, X_n$ ). Nesse caso, temos a regressão múltipla. A partir de um modelo estatístico-matemático pode-se conhecer a influência de cada variável independente, como também prever a variável dependente em função do conhecimento das variáveis independentes.

Nesta pesquisa pretende-se verificar se há relação entre o resultado do ENADE e o conteúdo abordado pelas IES. Para tanto, procedeu-se à regressão linear simples e múltipla dos dados, utilizou-se o *software* Instat + For Windows Versão 3.036, um *software* livre para análise estatística da *University of Reading*, no Reino Unido.

Procedeu-se ao teste estatístico de regressão linear simples entre a variável dependente Y (resultado no ENADE da questão 34), representada por Q34, e a variável independente X (número de disciplinas que abordam o custeio variável), representada por VAR.

Com os dados das tabelas 21 e 22 procede-se à regressão linear simples e obtém-se o seguinte resultado:

Fitted equation : $Q34 = 19.74 + 4.002 * VAR$					
Standard error of slope : 2.558 with 33 d.f.					
95% confidence interval for slope -1.2017 to 9.2057					
R-squared : 0.0691					
ANOVA for regression of Q34 on VAR					
Source	df	SS	MS	F value	Prob>F
Regression	1	158.331	158.33	2.45	0.1272
Residual	33	2134.16	64.672		
Total	34	2292.5			
R-squared = 0.0691					

**Figura 13** – Resultado da análise de regressão simples.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Através do resultado, pode-se concluir que:

- Cada disciplina a mais que abordar o custeio variável pode ocasionar um aumento de 4,002 pontos na questão 34 do ENADE, conforme equação  $Q34 = 19,74 + 4,002 * VAR$ , em que 19,74 é uma constante;
- O erro padrão calculado é 2,558, ou seja, o resultado pode apresentar essa variação;
- O intervalo de confiança é de -1,2017 a 9,2057, sendo que o esperado é mais de 5, ou seja, o intervalo apresenta valores abaixo de 5;
- R-quadrado é 0,0691, resultado que indica que apenas 6,91% do resultado no ENADE para a questão 34 pode ser explicado pelo número de disciplinas que abordam o custeio variável;
- O teste F resultou em  $Prob>F = 0,1272$ . Então  $Prob>F$  é diferente de zero, portanto NÃO rejeita  $H_0$ , indicando que o modelo NÃO tem validade.

Segundo Barbetta (2011), realiza-se o teste de hipótese para testar a existência de correlação entre duas variáveis, X e Y. Isto é feito com base em uma amostra de observações pareadas. As hipóteses significam que:

- $H_0$ : as variáveis X e Y são *não correlacionadas*;
- $H_1$ : as variáveis X e Y são *correlacionadas*.

Como esse modelo não tem validade, vários testes de regressão linear simples foram realizados em busca de um resultado que justificasse o desempenho no ENADE através do número de disciplinas ministradas. A tabela 24 apresenta o resultado desses testes.

**Tabela 24** – Testes de regressão linear simples dos dados

N.	X	Y	Prob>F	R-2	Erro	Inter. Conf.	Equação
1	VAR	Q16	0,8011	0,0019	3,9680	-7,0655 a 9,0806	$Q16 = 30,77 + 1,008 VAR$
2	MC	Q16	0,9672	0,0001	2,6060	-5,409 a 5,1931	$Q16 = 32,22 - 0,108 MC$
3	CVL	Q30	0,8164	0,0017	3,2540	-5,8582 a 7,3813	$Q30 = 40,42 + 0,7615 CVL$
4	ABS	Q33	0,5447	0,0112	3,4670	-9,1751 a 4,9314	$Q33 = 23,87 - 2,122 ABS$
5	VAR	Q33	0,3554	0,0259	3,3810	-10,047 a 3,7093	$Q33 = 25,33 - 3,169 VAR$
6	VAR	Q34	0,1272	0,0691	2,5580	-1,2017 a 9,2057	$Q34 = 19,74 + 4,002 VAR$

7	MC	Q34	0,2960	0,0330	1,7100	-1,6633 a 5,2949	Q34 = 23,35 + 1,816 MC
8	OSCE	Méd	0,4291	0,0191	0,7241	-2,053 a 0,89353	Méd=33,2 - 0,5798 OSCE
9	TSCE	Méd	0,9489	0,0001	0,2439	-0,51207 a 0,48054	Méd=30,06 - 0,0158 TSCE
10	OG	Méd	0,7950	0,0021	0,2673	-0,47375 a 0,61375	Méd = 28,84 + 0,07 OG
11	OT	Méd	0,8248	0,0015	0,1666	-0,30187 a 0,37622	Méd = 29,24 + 0,0372 OT
12	OSCE_OG	Méd	0,1750	0,0550	0,1101	-0,37662 a 0,07137	Méd=35,51-0,1526 OSCE_OG
13	TSCE_TG	Méd	0,4324	0,0188	0,0765	-0,21631 a 0,09478	Méd=32,3-0,0608 TSCE_TG
14	OSCE_7	Méd	0,4292	0,0190	0,0507	-0,14371 a 0,06256	Méd=33,2-0,0406 OSCE_7
15	OG_31	Méd	0,7951	0,0021	0,0828	-0,14687 a 0,19024	Méd=28,84+0,0217 G_31

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela 23, todos os testes apresentaram  $\text{Prob}>F$  diferente de zero. Sendo assim, NÃO rejeitam  $H_0$ , ou seja, os modelos testados NÃO têm validade. Isso significa que em nenhuma das amostras X explica Y com o nível de confiança esperado e não é possível prever a variável dependente Y em função do conhecimento da variável independente X.

Apesar da regressão linear simples não apresentar validade para o modelo e tendo em vista que a questão 34 trata do custeio variável e da margem de contribuição, procedeu-se à regressão linear múltipla considerando a variável dependente Y (resultado no ENADE da questão 34), representada por  $Q34$ , e as variáveis independentes  $X_1$  (número de disciplinas que abordam o custeio variável), representada por  $VAR$ , e  $X_2$  (número de disciplinas que abordam a margem de contribuição), representada por  $MC$ . O resultado obtido foi o seguinte:

ANOVA for regression of Q34 on VAR MC					
Source	df	SS	MS	F value	Prob>F
Regression	2	162.68	81.34	1.22	0.3080
Residual	32	2129.82	66.557		
Total	34	2292.5			

R-squared = 0.0710 (adjusted = 0.0129)  
 :  
 Multiple Regression  
 EST  
 REGRESSION COEFFICIENTS  
 Y-variate: 34

---

Param.	Estimate	SE	t	Prob> t	95% CI	
Const	19.822	3.762	5.27	0.0000	12.16	27.48
VAR	3.5611	3.116	1.14	0.2616	-2.786	9.908
MC	0.52246	2.044	0.26	0.7999	-3.641	4.686

---

**Figura 14** – Resultado da análise de regressão múltipla.

Fonte: Dados da pesquisa.

Através do resultado pode-se concluir que:

- O teste F resultou em  $\text{Prob}>F = 0,3080$ . Então  $\text{Prob}>F$  é diferente de zero, portanto NÃO rejeita  $H_0$ , indicando que o modelo NÃO tem validade;
- R-quadrado é 0,0710, e o ajustado é 0,0129, valores que indicam que apenas 7,10% do resultado no ENADE para a questão 34 pode ser explicado pelo número de disciplinas que abordam o custeio variável e a margem de contribuição. O percentual ajustado é de 1,29%;
- Cada disciplina a mais que abordar o custeio variável pode resultar em um aumento de 3,5611 pontos na questão 34 do ENADE, e cada disciplina a mais que abordar a margem de contribuição pode ocasionar um aumento de 0,52246 pontos na questão 34 do ENADE, conforme equação: questão Q34 =  $19,822 + 3,5611 * \text{VAR} + 0,52246 * \text{MC}$ , em que 19,822 é uma constante.

Conforme a tabela 23, todos os testes de regressão simples não rejeitaram  $H_0$ , indicando que o modelo não tem validade. Portanto a combinação múltipla desses testes também não terá  $H_0$  rejeitada, apontando que o modelo não é validado.

Isso significa que as variáveis dependentes por si só não explicam as variáveis independentes e que existem outros fatores que explicam o resultado do ENADE além do conteúdo abordado na ementa ou no plano de ensino.

Assim, para encerrar este estudo, no próximo capítulo serão apresentadas as conclusões e recomendações baseadas no que se pôde

constatar durante a realização da pesquisa e possibilitaram responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos estabelecidos.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Na sequência são apresentadas as conclusões obtidas, após a elaboração deste trabalho, em relação aos objetivos propostos e à resposta ao problema norteador da pesquisa. Em seguida são colocadas recomendações para futuros trabalhos, permitindo continuidade do estudo já iniciado ou mesmo uma replicação em outras áreas do saber.

### 5.1 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar a relação dos conteúdos abordados pelas IES e o resultado do ENADE para as questões pertinentes aos elementos da Contabilidade Gerencial. Para isso foram pesquisadas 69 IES localizadas em Santa Catarina que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis na modalidade presencial.

Para sua efetivação foi necessário dividir a pesquisa em objetivos específicos que nortearam o estudo. O primeiro objetivo visa selecionar os principais elementos da Contabilidade Gerencial para posteriormente verificar o que é lecionado nas IES de Santa Catarina. Assim sendo, selecionaram-se os elementos da Contabilidade Gerencial considerados no trabalho de Frezatti (2005), Soutes e De Zen (2005), Soutes e Guerreiro (2007), e também no de Souza, Lisboa e Rocha (2003), conforme o quadro 4.

O segundo objetivo específico consiste em analisar as matrizes curriculares e identificar as disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial. Conforme a Tabela 3, constatou-se o nome de 40 disciplinas diferentes que tratam dos elementos da Contabilidade Gerencial nas matrizes curriculares das IES estudadas. Algumas se repetem em várias IES, totalizando a oferta de 318 disciplinas. Para facilitar a análise, as disciplinas foram agrupadas em 5 temas, por terem nomenclatura diferente mas tratarem do mesmo assunto, sendo eles: Custos (121 constatações), Gerencial (61), Orçamento (45), Sistemas de Informações (35) e Controladoria (56). O grupo com maior número de constatações é o de Custos, que chega a ser oferecido na mesma IES em média 1,92 vezes. Cada curso oferece de três a sete disciplinas que

abarcam os elementos da Contabilidade Gerencial na matriz curricular, apesar de a maior frequência concentrar-se entre quatro e seis disciplinas por IES que abordam o assunto.

Com relação ao terceiro objetivo específico, que visa examinar o conteúdo abordado nas disciplinas relacionadas à Contabilidade Gerencial e traçar o perfil do que é ensinado de acordo com os elementos da Contabilidade Gerencial selecionados, pode-se afirmar que, após a leitura, interpretação e análise do conteúdo detalhado nas ementas e nos planos de ensino, foi possível tabular os elementos da Contabilidade Gerencial contemplados pelas IES. A seguir, é apresentado o perfil do que é ensinado de acordo com cada elemento da Contabilidade Gerencial e seus componentes:

- i. **Sistema de Custeio Estruturado** – Foram examinados sete componentes, sendo eles: custeio por absorção, custeio variável, custeio baseado em atividades (ABC), relação custo–volume–lucro, ponto de equilíbrio, margem de contribuição e UEP – unidade de esforço de produção.

Verificou-se que das 56 IES que disponibilizaram o material para a pesquisa, todas abordaram os componentes *custeio por absorção* e *custeio variável*, apenas uma não abordou o componente *custeio baseado em atividades (ABC)* e três não abordaram o componente *custo–volume–lucro*. Já o componente *ponto de equilíbrio* foi citado por 62,50% das IES, a *margem de contribuição* por 71,43% das IES e a *UEP* por apenas 42,86% das IES. A IES que não contemplou o *ABC* é a FUCAP, e as 3 IES que não trataram da relação *custo–volume–lucro* foram a FEAN, a UNIVALI de Biguaçu e a UNIVALI de Itajaí. No entanto, essas quatro IES recomendam na bibliografia básica livros que tratam do assunto, o que não permite afirmar que o assunto não é visto pelos alunos.

Identificaram-se, também, os componentes que são abordados em mais de uma disciplina e se deu o nome de reincidência. Os componentes que apresentaram maior reincidência foram a *margem de contribuição*, trabalhada em mais de uma disciplina por 22 IES, o *custo–volume–lucro*, com reincidência de 21 vezes, e os componentes *custeio por absorção* e *custeio variável*, que apresentaram reincidência de 19 vezes. O *ponto de equilíbrio* apareceu 18 vezes, o *ABC* 13 vezes e a *UEP* apenas duas vezes. Além disso, observa-se também que a UNIBAVE de Imbituba e a UNIBAVE de Orleans abordam o *custeio por absorção*, o *custeio*

*variável* e o *ABC* em três disciplinas, únicos casos com três ocorrências.

Dessa forma, constatou-se que todos os componentes do Sistema de Custeio Estruturado foram ensinados pelas IES, uns com mais ênfase e outros com menos.

- ii. **Planejamento estratégico** – O componente verificado é o conjunto dos seguintes itens: *visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional*. Observou-se que 73,21% das IES abordam esse assunto em pelo menos uma disciplina e 8 IES abordam o assunto em duas disciplinas.
- iii. **Orçamento** – Foram examinados três componentes, sendo eles: *análise do orçamento versus realizado, demonstrações financeiras projetadas e planos de investimento*. Verificou-se que 51,79% das IES pesquisadas abordam a análise do *orçamento versus realizado* e as *demonstrações financeiras projetadas*. Apenas 8,93% das IES tratam dos *planos de investimentos*. Não foi encontrada reincidência para os componentes, ou seja, quando o assunto é abordado, é tratado apenas naquela disciplina.
- iv. **Controle orçamentário** – Quatro componentes desse elemento foram analisados, sendo eles: *acompanhamento de receitas, despesas, custos e lucro líquido, fluxo de caixa, preço de venda e custo-padrão*. O componente que apresentou maior ênfase foi o *preço de venda*, sendo abordado por 91,07% das IES em uma disciplina e explorado em duas disciplinas por 25 IES. O *custo-padrão*, o *acompanhamento* e o *fluxo de caixa* foram citados respectivamente por 73,21%, 60,71% e 48,21% das IES pesquisadas. Além disso, constatou-se as reincidências de quatro vezes para o *custo-padrão* e de uma vez para o *fluxo de caixa*.
- v. **Relatórios gerenciais** – Foram examinados três componentes: *segmentação de entidade, foco no relatório e informações sobre integração de sistemas*. Comprovou-se que 92,86% das IES pesquisadas abordam a *integração de sistemas*, 82,14% tratam da *segmentação de entidade* e 53,57% ministram o *foco no relatório*. Verificou-se que 12 IES tratam da *segmentação de entidade* em duas disciplinas e seis abordam a *integração de sistemas* também em duas disciplinas.
- vi. **Programa de redução de desperdício** - Com a pesquisa pôde-se certificar que nenhuma das IES de Santa Catarina abordam o elemento da Contabilidade Gerencial *programa de redução de desperdício*. Apesar de ser um tema polêmico e abordado em pesquisas científicas no âmbito empresarial, não faz parte do

- conteúdo programático das IES. As IES devem estar atentas a esse fato e incluir no conteúdo programático esse assunto.
- vii. **Sistema de gestão de valor** – examinou-se 12 componentes: *retorno sobre o patrimônio líquido/investimento, avaliação de desempenho, valor econômico agregado – EVA, balanced scorecard – BSC, custeio meta, benchmarking, kaizen, just in time – JIT, teoria das restrições – TOC, gestão econômica – GECON, gestão baseada em atividades – ABM e gestão baseada em valor – VBM*. Verificou-se que 64,29% das IES pesquisadas abordam a *avaliação de desempenho*, 55,36% delas tratam do *BSC*, 33,93% citam a *TOC*, 30,36% delas mencionam o *GECON* e 21,43% abordam o *kaizen*. Os demais componentes são tratados por menos de 20% das IES. Foi constatada a reincidência apenas para os componentes *avaliação de desempenho* e *retorno sobre o PL ou Investimento*, com 12 e quatro casos, respectivamente.

Através da análise de cada componente dos elementos da Contabilidade Gerencial, pode-se constatar a quantidade de abordagens dos componentes. Os componentes tratados em mais de 90% das IES pesquisadas são: *custeio por absorção* (100%), *custeio variável* (100%), *ABC* (98,21%), *CVL* (94,64%), *informações sobre integração de sistemas* (92,86%) e *preço de venda* (91,07%). Desses seis componentes que lideram o *ranking*, quatro deles pertencem ao elemento Sistema de Custeio Estruturado, o que leva à constatação de que este é o elemento da Contabilidade Gerencial ministrado com maior ênfase pelas IES de Santa Catarina.

Os componentes abordados em menos de 10% da IES pesquisadas são: *planos de investimento* (8,93%), *retorno sobre o PL e investimentos* (8,93%), *ABM* (5,36%), *VBM* (5,36%) e *programa de redução de desperdício* (nenhuma constatação). Dos cinco componentes abordados por menos de 10% das IES, três deles pertencem ao elemento Sistema de Gestão de Valor. Dessa forma, salienta-se que o elemento com menor abordagem é o Sistema de Gestão de Valor e que o elemento que não é ministrado é o Programa de Redução de desperdício.

Além disso, contactou-se a reincidência de 15 dos 31 componentes verificados, sendo que o *preço de venda* foi tratado em duas disciplinas por 25 IES, a *margem de contribuição* por 22 IES, o *CVL* por 21 IES, o *custeio por absorção* e o *custeio variável* por 19 IES, o *ponto de equilíbrio* por 18 IES e o *ABC* por 13 IES. Observou-se

também que duas IES abordaram o *custeio por absorção*, o *custeio variável* e o *ABC* em três disciplinas.

Examinaram-se sete elementos da Contabilidade Gerencial, os quais subdividiram-se em 31 componentes. Constatou-se que as IES abordam no mínimo 10 e no máximo 25 componentes. Apenas uma IES abordou 25 componentes (FURB), 8 IES trataram de 21 componentes (UFSC, UNOESC de Chapecó, Joaçaba, Maravilha, Pinhalzinho, São Miguel do Oeste, Videira e Xanxerê) e uma IES fez menção a 20 componentes (UDESC). Dessa forma, traçou-se o perfil do que é ensinado nas IES de Santa Catarina referente aos elementos da Contabilidade Gerencial.

No que diz respeito ao quarto objetivo específico, que consiste em identificar os conteúdos abordados na prova do ENADE no que tange à Contabilidade Gerencial, observou-se que a prova do ENADE é composta por 40 questões, sendo que 10 referem-se à formação geral e 30 à formação específica. Nas questões de formação específica, constatou-se a presença de seis questões relacionadas à Contabilidade Gerencial, ou seja, 15% do total da prova e 20% das questões de formação específica. Percebeu-se que nas seis questões que tratam da Contabilidade Gerencial foram abordados os componentes do elemento Sistema de Custeio Estruturado. Conforme visto anteriormente, o elemento da Contabilidade Gerencial que é ministrado com maior ênfase pelas IES de Santa Catarina é justamente o Sistema de Custeio Estruturado. Observou-se que das seis questões, quatro tratam do *custeio variável*, sendo que duas dão ênfase à *margem de contribuição*, uma compara o *custeio variável* com o *custeio por absorção* e uma trata apenas do *custeio variável*. Além dessas quatro questões, uma trata da relação *custo–volume–lucro* e outra do *preço de transferência*. Nota-se que houve uma maior concentração no assunto *custeio variável*, com ênfase na *margem de contribuição*. Diante disso, verificou-se que a prova do ENADE poderia ser mais abrangente em relação à Contabilidade Gerencial, abordando outros conteúdos, uma vez que essa área teve um percentual expressivo do total da prova.

Quanto ao quinto e último objetivo específico, que consiste em analisar o desempenho dos alunos por IES nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial na prova do ENADE, analisou-se as questões número 16, 30, 33 e 34, constatando-se o seguinte:

- i. Na **questão nº 16**, que aborda o *Custeio variável* com ênfase na *margem de contribuição*, observa-se que a média de acerto em pontos percentuais das IES estudadas ficou abaixo

- das médias da região Sul e nacional, com percentuais de 32,12%, 36,30% e 34,40%, respectivamente;
- ii. Na **questão nº 30**, que trata da relação *custo–volume–lucro*, percebe-se que a média de acerto em pontos percentuais das IES pesquisadas ficou abaixo da média da região Sul e próxima à média nacional, com percentuais de 41,45%, 44,80% e 41,40%, respectivamente;
  - iii. Na **questão nº 33**, que se refere à apuração do resultado do exercício pelos métodos de *custeio por absorção* e *custeio variável*, nota-se que a média de acerto em pontos percentuais das IES verificadas ficou abaixo das médias da região Sul e nacional, com percentuais de 21,08%, 21,60% e 21,60%, respectivamente;
  - iv. Na **questão nº 34**, que aborda o *custeio variável* e a *margin de contribuição*, observa-se que a média de acerto em pontos percentuais das IES estudadas ficou abaixo das médias da região Sul e da nacional, com percentuais de 25,11%, 26,00% e 25,70%, respectivamente;
  - v. Calculou-se a **média** das quatro questões pertinentes à Contabilidade Gerencial e constatou-se o seguinte: a média de acerto em pontos percentuais das IES verificadas ficou abaixo das médias da região Sul e da nacional, com percentuais de 29,94%, 32,18% e 30,78%, respectivamente. Nota-se que a variação em relação à região Sul foi de 2,24% e em relação à média nacional foi de 0,84%.

Diante disso, pode-se afirmar que as IES de Santa Catarina apresentaram no ENADE resultado médio abaixo das médias tanto da região Sul quanto das médias nacionais nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial. Isso comprova-se ao se observar que das 35 IES que realizaram o ENADE, 22 obtiveram o resultado médio abaixo da média da região Sul do Brasil e 19 obtiveram o resultado médio abaixo da média nacional. Dessa forma, os resultados demonstram que o processo de ensino nos cursos pesquisados necessita de melhorias e deve ser aprimorado, tendo em vista o elevado número de IES que ficaram abaixo da média regional e nacional.

Além disso, as 10 melhores colocações na média das questões pertinentes à Contabilidade Gerencial apresentaram os seguintes conceitos no ENADE: duas IES com conceito 4, sete IES com conceito 3 e apenas uma IES com conceito 2. Já as 10 últimas colocadas na média das questões que abordam a Contabilidade Gerencial

apresentaram os seguintes conceitos no ENADE: três IES com conceito 3 e sete IES com conceito 2. Diante disso, pode-se afirmar que o desempenho constatado nas questões específicas da Contabilidade Gerencial também ficou evidente nas questões que tratam de outros assuntos.

A questão que apresentou maior resultado diante das demais questões pertinentes à Contabilidade Gerencial foi a de número 30. Esta trata de um único assunto, a relação *custo–volume–lucro*, componente que apresentou uma das maiores reincidências constatadas na pesquisa: vinte e uma IES abordam esse assunto em duas disciplinas. Diante disso, pode-se afirmar que a abordagem do mesmo assunto em mais de uma disciplina reforça o ensino, ocasionando desempenho diferenciado no ENADE.

Com relação ao objetivo geral, que consiste em identificar os elementos da Contabilidade Gerencial abordados no processo de ensino e relacionar com o desempenho dos alunos no ENADE nas questões específicas da Contabilidade Gerencial, pode-se afirmar que:

- i. Ao se relacionar a **questão nº 16** com o número de disciplinas que abordam o *custeio variável* e a *margem de contribuição*, é possível notar que a IES que obteve a maior pontuação no ENADE tratou desses assuntos em duas disciplinas. A menor pontuação foi obtida por uma IES que não abordou a *margem de contribuição*, mas contemplou o *custeio variável* em duas disciplinas. O resultado mínimo aumenta proporcionalmente ao número de disciplinas oferecidas que tratam da *margem de contribuição*;
- ii. Na comparação da **questão nº 30** com o número de disciplinas que tratam da relação *custo–volume–lucro*, observa-se que o resultado mínimo da IES que aborda o assunto em duas disciplinas é maior do que o resultado mínimo das IES que ministram o conteúdo em apenas uma disciplina;
- iii. Na relação da **questão nº 33** com o número de disciplinas que ministram o *custeio por absorção* e *custeio variável*, nota-se um decréscimo na pontuação mínima conforme diminui o número de disciplinas que tratam do assunto. Observa-se também que uma IES não pontuou, mas abordou o assunto em uma disciplina;
- iv. Na **questão nº 34**, que aborda o *custeio variável* e a *margem de contribuição*, observa-se que a mais bem colocada aborda

o *custeio variável* em uma disciplina e a *margem de contribuição* em duas disciplinas, o que evidencia um decréscimo na pontuação máxima conforme diminui o número de disciplinas que abordam a *margem de contribuição*. Nenhuma das IES que não abordam a margem de contribuição mas tratam do custeio variável obteve pontuação igual a zero. A IES que obteve menor pontuação aborda os assuntos em uma disciplina, evidenciando um decréscimo na pontuação conforme diminui o número de disciplinas que tratam do *custeio variável*.

Tendo em vista o resultado apresentado, realizou-se a análise de regressão linear simples para cada questão do ENADE. Considerou-se como variável dependente cada questão do ENADE e como variável independente o conteúdo abordado em cada questão. Quando a questão abordava mais de um assunto, testou-se cada um de uma vez. Para tanto, utilizou-se o *software* Instat + For Windows, o que favoreceu a constatação de que os modelos testados não têm validade, ou seja, o resultado das questões do ENADE não pode ser estatisticamente explicado pelo número de disciplinas que abordam o assunto tratado na questão. Isso significa que em nenhum dos testes realizados a variável independente explica a variável dependente.

Apesar da regressão linear simples não apresentar validade para os modelos testados e tendo em vista que as questões número 16, 33 e 34 abordam dois assuntos, procedeu-se à regressão linear múltipla, considerando como variável dependente o resultado do ENADE em cada questão e como variável independente o número de disciplinas que abordam os assuntos tratados em cada questão. Testou-se uma variável dependente e duas variáveis independentes de cada vez. Porém, como todos os testes de regressão linear simples não rejeitaram  $H_0$ , indicando que os modelos não tinham validade, a combinação múltipla desses testes também não rejeitou  $H_0$ , evidenciando que o modelo não tem validade. Em todos os testes estatísticos realizados, mais de 90% do resultado do ENADE é explicado por outros fatores além do número de disciplinas que abordam o conteúdo da questão. Sendo assim, pode-se considerar que existem outros fatores relevantes que explicam o resultado do ENADE além do conteúdo abordado na ementa ou no plano de ensino no que tange aos elementos da Contabilidade Gerencial.

Conclui-se que a prova do ENADE apresenta algumas limitações relacionadas ao instrumento de avaliação do ensino, porém o resultado pode ser considerado importante para ajudar diretores, coordenadores e

professores a identificar os pontos positivos, as carências setoriais e necessidades gerais e definir as prioridades institucionais, reformular suas práticas, técnicas, métodos e competências para o efetivo desenvolvimento institucional, além de preparar o futuro profissional para atuar num mercado de trabalho acirrado e competitivo.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Recomenda-se que futuros estudos procurem uma explicação para o resultado do ENADE, pois, de acordo com testes estatísticos de regressão linear simples e múltipla, mais de 90% do resultado do ENADE é explicado por outros fatores que não são os conteúdos abordados nas ementas e planos de ensino, analisando a carga horária e o efetivo cumprimento do conteúdo programático.

Além disso, recomenda-se utilizar como instrumentos avaliativos testes institucionais e as Provas de Suficiência do CFC realizadas a partir de 2011, tendo em vista que estas servem para que o egresso obtenha o registro profissional, exigindo empenho do graduado a fim de que obtenha um resultado satisfatório, que lhe permitirá portar o registro e atuar no mercado de trabalho.

Também recomenda-se o aumento da população pesquisada, contemplando IES de outros estados, realizando um estudo comparativo.



## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga de; MARTINS, Gilberto de Andrade. A teoria das estruturas organizacionais de mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGS paulistas. **Revista de Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, Edição comemorativa, p. 51–64, set. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v17nspe/v17nspea05.pdf>> Acesso em: 25 outubro 2010.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANSOFF, H. Igor; McDonnell, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, A. M. P; ASSAF NETO A. A contabilidade tradicional e a contabilidade baseada em valor. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 33, p. 16-32, set./dez. 2003.

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

BARBETTA, P. A. **Estatística Aplicada às Ciências Sociais**. 7 ed. rev. Florianópolis: Ed. da UFSC, 2011.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. 341 f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOXWEL Jr., Robert J. **Vantagem competitiva através do benchmarking**. São Paulo: Makron Books, 1996.

BRASIL. **Decreto nº 5.773, de 09 de maio de 2006**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2004-2006/2006/Decreto/D5773.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2006/Decreto/D5773.htm)>. Acesso em: 19 abril 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/leisinaes.pdf>>. Acesso em: 18 setembro 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/LEIS/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L9394.htm)>. Acesso em: 24 setembro 2010.

BRASIL. **Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004**. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf)>. Acesso em: 19 abril 2010.

BRITO, Márcia Regina F. de. O SINAES e o ENADE: da concepção à implantação. **Avaliação Campinas**, Sorocaba, v. 13, n. 3, p. 841-850, nov. 2008.

CATELLI, A. (org.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades:** activity based management. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FERREIRA, Ademir Antonio. **Gestão empresarial:** de Taylor aos nossos dias: evolução e tendências da moderna administração de empresas. São Paulo: Pioneira, 1997.

FREZATTI, Fábio. Agrupamento dos Perfis da Contabilidade Gerencial no Brasil. **UnB Contábil**, Brasília, jan./jun. 2005. Disponível em: < [http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewFile/169/pdf\\_82](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewFile/169/pdf_82)>. Acesso em: 04 março 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LCT, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

GUSMÃO, Ivonald Brandani. ALMEIDA, Lauro Brito de. **A utilização dos custos no suporte as atividades de marketing:** um estudo no setor hoteleiro de Curitiba e região metropolitana. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoII/01/CCG132.pdf>>. Acesso em: 23 abril 2011.

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

HORNGREN, C. T. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/>>. Acesso em: 25 out. 2010.

INEP. ENADE 2009: perguntas frequentes. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/perguntas-frequentes1>>. Acesso em: 29 out. 2010.

\_\_\_\_\_. ENADE 2006: relatório de cursos. Disponível em: <<http://enade.inep.gov.br/enadeResultado/site/relatorioDeCurso.seam>>. Acesso em: 23 out. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_.: provas e gabaritos. Disponível em: <[http://download.inep.gov.br/download/enade/2006/Provas/PROVA\\_D E\\_CIENCIAS\\_CONTABEIS.pdf](http://download.inep.gov.br/download/enade/2006/Provas/PROVA_D E_CIENCIAS_CONTABEIS.pdf)>. Acesso em: 26 out. 2010.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS.  
**International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)**, March, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Reflexões sobre o ensino da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 153, p. 65-79, mai./jun. 2005.

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de informação**. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LEIBFRIED, Kathleen H. J.; McNAIR, C. J. **Benchmarking**: uma ferramenta para a melhoria contínua. Tradução de Ivo Korytovski. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009 a.

LUNKES, Rogério João et al. A disciplina de Controladoria e sua inclusão nos Cursos de Ciências Contábeis. **Revista Brasileira do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**. Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, p. 32 - p. 49, mai./ago. 2009 b. Disponível em: <[http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index2.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=141&Itemid=51](http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=141&Itemid=51)> Acesso em: 18 maio 2010.

MACHADO, Esmael Almeida et al. Estratégias e práticas de gestão de custos: investigação empírica na indústria da construção civil do estado do Paraná. In: **8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2008, São Paulo Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/422.pdf>>. Acesso em: 23 abril 2011.

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

MARTINS, E. **Avaliação de Empresas**: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASETTO, Marcos Tarciso. **Competência pedagógica do professor universitário**. São Paulo: Summus, 2003.

MINTZBERG, H. **A criação artesanal da estratégia**. In: MONTGOMEY, C. A; PORTER, M.E (Org.) *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1998. p. 419-440.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial: manual de elaboração**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 21, mai./ago. 1999. Disponível em: <[http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/o\\_papel.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/o_papel.pdf)>. Acesso em: 11 outubro 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Planejamento Orçamentário**. 2. Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PARISOTTO, Iara Regina dos Santos; GRANDE, Jefferson Fernando; FERNANDES, Francisco Carlos. O processo ensino e aprendizagem na formação do profissional contábil: uma visão acadêmica. In: **3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, 2006, São Paulo. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/422.pdf> > Acesso em: 15 junho 2010.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil : uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças USP**. São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 19 – 32, jun 2007.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PIMENTA, Selma Garrido. Tornar-se professor universitário hoje. In: PIMENTA, Selma Garrido. **Docência no Ensino Superior**. São Paulo: Cortez, 2002.

POLIDORI, Marlis M. et al. SINAES, perspectivas e desafios na avaliação da educação superior brasileira. **Ensaio: aval. pol. públ. Educ.**, Rio de Janeiro, v.14, n.53, p. 425-436, out./dez. 2006.

REZENDE, Idália Antunes Cangussú; ALMEIDA, Maryelem Dantas. A importância do estágio supervisionado no processo de ensino aprendizagem dos cursos de ciências contábeis do estado do Espírito Santo. In: **4º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, 2007, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/448.pdf>> Acesso em: 15 junho 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROVER, Ardinete; LANGE, Dorvalina. O estágio curricular como instrumento necessário a formação profissional do contador. **Revista Roteiro**, Joaçaba, v. XXI, p. 33-60, jul./dez. 1998.

SCHMITZ, Janaina Lopes. **Do currículo aos exames nacionais: uma análise da aderência do currículo do curso de ciências contábeis da UFSC às diretrizes curriculares nacionais, ao ENADE e ao exame de suficiência do CFC**. 2008. 258 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

SILVA NETO, José Moreira. PEREIRA, Sidinei Aparecido.

**Mapeamento de competências essenciais ao exercício da docência:**

estudo em disciplinas com conteúdos básicos e analíticos de custos.

Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/331.pdf>> Acesso em: 23 abril 2010.

SILVA, João Luiz da; MENDONÇA, Janete de Fátima. O ensino da contabilidade por projetos: uma aplicação da multidisciplinaridade.

**Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, ano 2, v. 1, n. 4, p. 99-119, jul./dez. 2005.

SINAES – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior. **Da concepção a regulamentação**. 2 ed. Brasília: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2004.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em

empresas brasileiras. In: **Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade**. São Paulo: USP, 2005.

SOUTES, Dione Oleszczuk; GUERREIRO, Reinaldo. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.

In: **XXXI Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUZA, Marcos Antonio de. SILVA, Élio Justo. PILZ, Nestor.

**Estrutura e práticas de gestão estratégica de custos:** um estudo em uma empresa multinacional brasileira. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/242.pdf>>. Acesso em: 23 abril 2011.

SOUZA, Marcos Antonio. LISBOA, Lázaro Plácido. ROCHA, Wellington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista**

**Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, mai./ago. 2003.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1990.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 2006.

VERHINE, Robert Evan; DANTAS, Lys Maria Vinhaes; SOARES, José Francisco. Do provão ao Enade: uma análise comparativa dos exames nacionais utilizados no ensino superior brasileiro. **Ensaio: aval. pol. públ. Educ.**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 52, p. 291-310, jul./set. 2006.



## APÊNDICES

Apêndice 1 – Número de ocorrências do *planejamento estratégico* por IES.

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO		
Sigla IES	Município	Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional
ÚNICA	Florianópolis	
UNIBAVE	Imbituba	
UNIBAVE	Orleans	
UNIFEBE	Brusque	
UNERJ	Jaraguá do Sul	1
UNIASSELVI	Indaial	2
UNIDAVI	Rio do Sul	1
UNIDAVI	Taió	1
ESUCRI	Criciúma	
AVANTIS	Bal. Camboriú	
FBM	Florianópolis	
FUCAP	Capivari de Baixo	
FACC	Concórdia	2
FACIERC	Criciúma	
SEI/FAI	Itapiranga	1
FASC	São José	1
FLC	Bal. Camboriú	
FAVIM	Brusque	2
FEAN	Florianópolis	
FAMEBLU	Blumenau	2
FAMEG	Guaramirim	2
FASSESC	Florianópolis	1
UDESC	Ibirama	2
IBES	Blumenau	
IFES	Itajaí	1
IESGF	São José	1
IST	Joinville	
UNIARP	Caçador	1
UNIARP	Fraiburgo	1
UNOCHAPECÓ	Chapecó	

	S. Lourenço do Oeste	
UNOCHAPECÓ		
UNIVILLE	Joinville	1
UNIVILLE	S. Bento do Sul	1
UnC	Canoinhas	1
UnC	Concórdia	1
UnC	Curitibanos	1
UnC	Mafra	1
UnC	Rio Negrinho	1
UNESC	Criciúma	2
UNOESC	Chapecó	1
UNOESC	Joaçaba	1
UNOESC	Maravilha	1
UNOESC	Pinhalzinho	1
UNOESC	S. Miguel do Oeste	1
UNOESC	Videira	1
UNOESC	Xanxerê	1
UNIPLAC	Lages	1
UNIPLAC	São Joaquim	1
UNISUL	Araranguá	1
UNISUL	Braço do Norte	1
UNISUL	Palhoça	1
UNISUL	Tubarão	1
UNIVALI	Biguaçu	1
UNIVALI	Itajaí	1
UFSC	Florianópolis	2
FURB	Blumenau	1
<hr/>		
Ocorrência		41
<hr/>		
Reincidência		8
<hr/>		
Total		49
<hr/>		

Fonte: Dados da Pesquisa.

Apêndice 2 – Número de ocorrências do *orçamento* por IES.

ORÇAMENTO				
Sigla IES	Município	Orçado <i>versus</i> Realizado	Demonstrações projetadas	Planos de Investimento
ÚNICA	Florianópolis			1
UNIBAVE	Imbituba	1		
UNIBAVE	Orleans	1		
UNIFEBE	Brusque		1	
UNERJ	Jaraguá do Sul	1	1	
UNIASSELVI	Indaial		1	
UNIDAVI	Rio do Sul			
UNIDAVI	Taió			
ESUCRI	Criciúma	1		
AVANTIS	Bal. Camboriú	1		
FBM	Florianópolis	1	1	
FUCAP	Capivari de Baixo	1	1	
FACC	Concórdia	1	1	
FACIERC	Criciúma			
SEI/FAI	Itapiranga	1	1	
FASC	São José		1	
FLC	Bal. Camboriú			1
FAVIM	Brusque		1	
FEAN	Florianópolis			
FAMEBLU	Blumenau		1	
FAMEG	Guaramirim		1	
FASSESC	Florianópolis			
UDESC	Ibirama		1	
IBES	Blumenau			1
IFES	Itajaí			
IESGF	São José		1	
IST	Joinville			1
UNIARP	Caçador			
UNIARP	Fraiburgo			
UNOCHAPECÓ	Chapecó			
UNOCHAPECÓ	S. Lourenço do Oeste			
UNIVILLE	Joinville	1		

UNIVILLE	S. Bento do Sul	1		
UnC	Canoinhas			
UnC	Concórdia			
UnC	Curitibanos			
UnC	Mafra			
UnC	Rio Negrinho			
UNESC	Criciúma	1	1	1
UNOESC	Chapecó	1	1	
UNOESC	Joaçaba	1	1	
UNOESC	Maravilha	1	1	
UNOESC	Pinhalzinho	1	1	
UNOESC	S. Miguel do Oeste	1	1	
UNOESC	Videira	1	1	
UNOESC	Xanxerê	1	1	
UNIPLAC	Lages	1		
UNIPLAC	São Joaquim	1		
UNISUL	Araranguá	1	1	
UNISUL	Braço do Norte	1	1	
UNISUL	Palhoça	1	1	
UNISUL	Tubarão	1	1	
UNIVALI	Biguaçu	1	1	
UNIVALI	Itajaí	1	1	
UFSC	Florianópolis	1	1	
FURB	Blumenau	1	1	
Ocorrência		29	29	5
Reincidência		0	0	0
Total		29	29	5

Fonte: Dados da Pesquisa.

Apêndice 3 – Número de ocorrências do *controle orçamentário* por IES.

<b>CONTROLE ORÇAMENTÁRIO</b>					
<b>Sigla IES</b>	<b>Município</b>	<b>Acompanhamento</b>	<b>Fluxo de caixa</b>	<b>Preço de venda</b>	<b>Custo-padrão</b>
ÚNICA	Florianópolis			2	1
UNIBAVE	Imbituba			1	2
UNIBAVE	Orleans			1	2
UNIFEFE	Brusque	1	1	1	1
UNERJ	Jaraguá do Sul				
UNIASSELVI	Indaial	1		1	
UNIDAVI	Rio do Sul	1	1	2	1
UNIDAVI	Taió	1	1	2	1
ESUCRI	Criciúma				1
AVANTIS	Bal. Camboriú	1		2	1
FBM	Florianópolis	1	1	2	2
FUCAP	Capivari de Baixo	1	2	2	1
FACC	Concórdia	1	1	1	1
FACIERC	Criciúma				1
SEI/FAI	Itapiranga	1	1	1	1
FASC	São José	1			1
FLC	Bal. Camboriú			2	1
FAVIM	Brusque	1		1	
FEAN	Florianópolis	1		1	
FAMEBLU	Blumenau	1		1	
FAMEG	Guaramirim	1		1	
FASSESC	Florianópolis			1	
UDESC	Ibirama	1		1	1
IBES	Blumenau			2	1
IFES	Itajaí			2	1
IESGF	São José	1			1
IST	Joinville			2	1
UNIARP	Caçador			1	1
UNIARP	Fraiburgo			1	1
UNOCHAPECÓ	Chapecó		1	2	1
UNOCHAPECÓ	S. Lourenço do Oeste		1	2	1
UNIVILLE	Joinville		1	1	1

UNIVILLE	S. Bento do Sul		1	1	1
UnC	Canoinhas			1	1
UnC	Concórdia			1	1
UnC	Curitibanos			1	1
UnC	Mafra			1	1
UnC	Rio Negrinho			1	1
UNESC	Criciúma	1	1	2	1
UNOESC	Chapecó	1	1	2	1
UNOESC	Joaçaba	1	1	2	1
UNOESC	Maravilha	1	1	2	1
UNOESC	Pinhalzinho	1	1	2	1
	S. Miguel do Oeste	1	1	2	1
UNOESC	Videira	1	1	2	1
UNOESC	Xanxerê	1	1	2	1
UNIPLAC	Lages	1		2	
UNIPLAC	São Joaquim	1		2	
UNISUL	Araranguá	1	1	1	
UNISUL	Braço do Norte	1	1	1	
UNISUL	Palhoça	1	1	1	
UNISUL	Tubarão	1	1	1	
UNIVALI	Biguaçu	1	1	2	
UNIVALI	Itajaí	1	1	2	
UFSC	Florianópolis	1	1	2	1
FURB	Blumenau	1	1	1	2
<hr/>					
Ocorrência		34	27	51	41
<hr/>					
Reincidência		0	1	25	4
<hr/>					
Total		34	28	76	45
<hr/>					

Fonte: Dados da Pesquisa.

Apêndice 4 – Número de ocorrências dos *relatórios gerenciais* por IES.

<b>RELATÓRIOS GERENCIAIS</b>				
<b>Sigla IES</b>	<b>Município</b>	<b>Segmentação de entidade</b>	<b>Foco no relatório</b>	<b>Informações sobre integração</b>
ÚNICA	Florianópolis	1		1
UNIBAVE	Imbituba	2		
UNIBAVE	Orleans	2		
UNIFEBE	Brusque	1		2
UNERJ	Jaraguá do Sul	1		1
UNIASSELVI	Indaial	1		2
UNIDAVI	Rio do Sul	1	1	1
UNIDAVI	Taió	1	1	1
ESUCRI	Criciúma	1	1	1
AVANTIS	Bal. Camboriú	1	1	1
FBM	Florianópolis	1		1
FUCAP	Capivari de Baixo	2	1	1
FACC	Concórdia	1	1	1
FACIERC	Criciúma	1	1	1
SEI/FAI	Itapiranga		1	
FASC	São José	1		1
FLC	Bal. Camboriú	1		1
FAVIM	Brusque	1		2
FEAN	Florianópolis			1
FAMEBLU	Blumenau	1		2
FAMEG	Guaramirim	1		2
FASSESC	Florianópolis	2	1	1
UDESC	Ibirama	1	1	2
IBES	Blumenau	1		1
IFES	Itajaí		1	
IESGF	São José	1		1
IST	Joinville	1		1
UNIARP	Caçador		1	1
UNIARP	Fraiburgo		1	1
UNOCHAPECÓ	Chapecó	1	1	1
UNOCHAPECÓ	S. Lourenço Oeste	1	1	1

UNIVILLE	Joinville	1		1
UNIVILLE	S. Bento do Sul	1		1
UnC	Canoinhas		1	1
UnC	Concórdia		1	1
UnC	Curitibanos		1	1
UnC	Mafra		1	1
UnC	Rio Negrinho		1	1
UNESC	Criciúma	1	1	1
UNOESC	Chapecó	2	1	1
UNOESC	Joaçaba	2	1	1
UNOESC	Maravilha	2	1	1
UNOESC	Pinhalzinho	2	1	1
UNOESC	S. Miguel do Oeste	2	1	1
UNOESC	Videira	2	1	1
UNOESC	Xanxerê	2	1	1
UNIPLAC	Lages	1		1
UNIPLAC	São Joaquim	1		1
UNISUL	Araranguá	1		1
UNISUL	Braço do Norte	1		1
UNISUL	Palhoça	1		1
UNISUL	Tubarão	1		1
UNIVALI	Biguaçu	1		1
UNIVALI	Itajaí	1		1
UFSC	Florianópolis	2	1	1
FURB	Blumenau	1	1	1
<hr/>				
Ocorrência		46	30	52
<hr/>				
Reincidência		12	0	6
<hr/>				
Total		58	30	58
<hr/>				

Fonte: Dados da Pesquisa.



IST	Joinville	2	1	1	1	1		1					
UNIARP	Caçador		2					1	1	1			
UNIARP	Fraiburgo		2					1	1	1			
UNOCHAPECÓ	Chapecó			1	1		1			1	1	1	
	S. Lourenço												
UNOCHAPECÓ	Oeste			1	1		1			1	1	1	
UNIVILLE	Joinville		1		1					1			
	S. Bento do												
UNIVILLE	Sul		1		1					1			
UnC	Canoinhas		2					1	1	1			
UnC	Concórdia		2					1	1	1			
UnC	Curitibanos		2					1	1	1			
UnC	Mafra		2					1	1	1			
UnC	Rio Negrinho		2					1	1	1			
UNESC	Criciúma		1										
UNOESC	Chapecó		1		1							1	
UNOESC	Joaçaba		1		1							1	
UNOESC	Maravilha		1		1							1	
UNOESC	Pinhalzinho		1		1							1	
	S. Miguel do												
UNOESC	Oeste		1		1							1	
UNOESC	Videira		1		1							1	
UNOESC	Xanxerê		1		1							1	
UNIPLAC	Lages		1	1	1	1						1	
UNIPLAC	São Joaquim		1	1	1	1						1	
UNISUL	Araranguá		2					1					
	Braço do												
UNISUL	Norte		2					1					
UNISUL	Palhoça		2					1					
UNISUL	Tubarão		2					1					
UNIVALI	Biguaçu												1
UNIVALI	Itajaí												1
UFSC	Florianópolis				1		1		1	1			
FURB	Blumenau		1	1	1	1		1	1	1	1		
Ocorrência		5	36	11	31	8	8	12	10	19	17	3	3
Reincidência		4	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total		9	48	11	31	8	8	12	10	19	17	3	3

Fonte: Dados da Pesquisa.

## ANEXOS

Anexo 1 – Questões de Contabilidade Gerencial do ENADE 2006.

### QUESTÃO 16

A Empresa CustaKaro Ltda. apresentou, em determinado momento, os dados abaixo:

	Produto Alpha	Produto Beta
Margem de Contribuição (considerando somente os custos variáveis)	R\$ 380	R\$ 420
Matéria-Prima	R\$ 240,00	R\$ 360,00
Preço de Venda (líquido dos impostos)	R\$ 860,00	R\$ 900,00

De acordo com esses dados, qual o percentual de participação da matéria-prima em relação ao custo variável total dos produtos Alpha e Beta, nessa ordem?

- (A) 25% e 50%
- (B) 44% e 46%
- (C) 50% e 25%
- (D) 50% e 75%
- (E) 75% e 50%

### QUESTÃO 30

A Cia. Eficiência fabrica equipamentos de irrigação agrícola modular. Em um determinado mês, produz e vende 450 unidades ao preço unitário de R\$ 3.500,00. A estrutura de custos e despesas da empresa é a seguinte:

1. Custos e Despesas Variáveis	R\$ 2.500,00 por mês
2. Custos e Despesas Fixas	R\$ 360.000,00 por mês

Com base nos dados apresentados e considerando o conceito de alavancagem operacional é correto afirmar:

- (A) A empresa opera com uma margem de segurança de 20%.
- (B) A empresa netas condições obtém um lucro de R\$ 60.000,00.
- (C) O ponto de equilíbrio da empresa se dá após a venda de 308 unidades.
- (D) A empresa apura, no período, um prejuízo de R \$100.000,00.
- (E) O resultado da empresa é nulo.

### QUESTÃO 31

A Indústria Laguna S.A. planeja fabricar e vender 100.000 unidades de um único produto durante o exercício fiscal de 2005, com um custo variável de R\$ 4,00 por unidade e um custo fixo de R\$ 2,00 por unidade. Se nesse mesmo período a empresa não alcançar o planejado e fabricar e vender somente 80.000 unidades, incorrendo em um custo total de R\$ 515.000,00, qual será a variação de custo de manufatura nesse período?

- (A) R\$ 85.000,00 favorável.
- (B) R\$ 85.000,00 desfavorável.
- (C) R\$ 80.000,00 desfavorável.
- (D) R\$ 5.000,00 favorável.
- (E) R\$ 5.000,00 desfavorável.

### QUESTÃO 33

A Irmãos Anhangá é uma empresa de manufatura que produziu e comercializou, no exercício social de 2005, um único produto. A fábrica entrou em operação nesse ano, não havendo, portanto, qualquer tipo de estoque no início do exercício fiscal de 2005.

Durante este período a contabilidade reporta dados da produção e das despesas incorridas:

- 200 unidades produzidas e acabadas
- Custo variável de fabricação: R\$ 30,00 por unidade
- Custos fixos de fabricação: R\$ 600,00
- Despesas operacionais de administração e vendas: R\$ 400,00
- 120 unidades vendidas
- Preço líquido de venda por unidade: R\$ 40,00

Com base nas informações, é correto afirmar que os resultados finais apurados pelo método de custeio por absorção e pelo método de custeio variável são, respectivamente,

- (A) R\$ 200,00 Re\$ 200,00
- (B) R\$ 440,00 Re\$ 200,00
- (C) R\$ 440,00 Re\$ 600,00
- (D) R\$ 600,00 Re\$ 800,00
- (E) R\$ 840,00 Re\$ 600,00

### QUESTÃO 34

A Indústria Laboriosa fabrica apenas um produto, gastando 12 minutos de hora/máquina para produzir cada unidade. Em um determinado mês sua estrutura de custos e despesas é a seguinte:

Dados	Valor
Custos Fixos Mensais	R\$ 1.920.000,00
Custos Variáveis	R\$ 1.260.000,00
Despesas Fixas Mensais	R\$ 1.200.000,00
Despesas Variáveis de Vendas	R\$ 0,20 para cada R\$ 1,00 das Vendas
Horas Máquinas Totais/Mês Aplicadas	2.000 Horas

Nessas condições, para a empresa vender toda a sua produção e obter um resultado, antes do Imposto de Renda e Contribuições, no valor de R\$ 1.400.000,00, qual a margem de contribuição unitária?

- (A) R\$ 140,00
- (B) R\$ 318,50
- (C) R\$ 452,00
- (D) R\$ 578,00
- (E) R\$ 722,50

### QUESTÃO 40 –DISCURSIVA

A Cia. Malta é uma indústria eletrônica que produz dois produtos: gravadores de “CD” e gravadores de “DVD”. A empresa possui na área de produção departamentos de serviços e departamentos produtivos. Os departamentos da área fabril são considerados como centros de resultado, logo, seus gerentes são responsáveis por gerar lucro nos

departamentos sob sua responsabilidade e, para tanto, utilizam o conceito de preço de transferência para transferir o produto de uma área para outra. O preço de transferência é calculado tomando como base o custo do departamento, acrescido de uma margem de 10%.

Até o ano de 2005, a Cia. tinha uma participação de mercado de 60% e era lucrativa. Recentemente, as análises econômico-financeiras mostraram que a Malta vem perdendo participação no mercado em razão da falta de competitividade de seus preços.

Um novo presidente foi contratado e, ao marcar a primeira reunião com todos os executivos da empresa, solicita aos departamentos de finanças/custos, a preparação de um relatório constando, de forma detalhada, definições, conceitos e exemplos da composição dos custos da empresa.

Em atendimento à solicitação do presidente, pede-se:

a) Conceituar e exemplificar os itens a seguir listados:

- Custos primários dos produtos da empresa
- Custos de conversão dos produtos
- Custos comuns exemplificando na estrutura de custos e quais os itens componentes
- Custos diretos e indiretos
- Custos periódicos, variáveis e fixos

b) Especificar a aplicabilidade, os pontos positivos e negativos e a forma de cálculo do preço de transferência.

## **GABARITO DAS QUESTÕES DE MÚLTIPLA ESCOLHA**

CIÊNCIAS CONTÁBEIS	
16	D
30	A
31	CANCELADA
33	B
34	C
40	DISCURSIVA

Anexo 2 – Solicitação de dados às IES.

À

Coordenação do Curso de Ciências Contábeis

### **Prezados Senhores**

Meu nome é Keila Viviane Tedesco, sou Contadora e atualmente aluna do programa de **Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC**, com matrícula n. 200913042.

Tendo em vista estar na fase de coleta de dados para a realização da Dissertação, cuja **linha de pesquisa concentra-se na área de Contabilidade Gerencial e de Custos**, é que me dirijo cordialmente aos senhores na expectativa de receber contribuições na transmissão de dados relativos à **Contabilidade Gerencial e de Custos** ministrada nos cursos de graduação em **Ciências Contábeis** no Estado de Santa Catarina.

### **Dados solicitados:**

Data de fundação do curso e plano de ensino com **Ementa** e **Bibliografia** das disciplinas que fazem parte da matriz curricular da instituição, abaixo relacionadas ou compatíveis:

- Contabilidade de Custos;
- Análise de Custos;
- Contabilidade Gerencial;
- Gestão de Custos;
- Gestão Estratégica de Custos;
- Sistemas de Informações Gerenciais;
- Orçamento;
- Controladoria.

O foco principal da pesquisa tem como objetivo analisar, mapear e comparar os conteúdos aplicados no ensino da Contabilidade Gerencial e de Custos pelas instituições de ensino superior, conhecer os conteúdos aplicados no processo de ensino e conseqüentemente obter informações e dados para a formulação de conclusões que possam contribuir para o alinhamento do ensino teórico e prático pelas instituições de ensino superior.

**Orientador:** Dr. Altair Borgert

Ciente de vossa atenção e compreensão, desde já agradeço a atenção dispensada e fico no aguardo do retorno dos dados solicitados no endereço eletrônico abaixo identificado, uma vez que estes são imprescindíveis e decisivos para a continuidade do trabalho aqui exposto, a fim de que os resultados encontrados possam trazer novas contribuições ao cenário científico e acadêmico.

Atenciosamente,

Keila Viviane Tedesco

E-mail: keilatedesco@yahoo.com.br