

# **Elementos da Contabilidade Gerencial e desempenho no ENADE: um estudo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de SC**

**Keila Viviane Tedesco** (ASSESC/UNICA) - keilatedesco@yahoo.com.br

## **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 SC, autorizados pelo MEC e em funcionamento. Com base na análise dos dados foi possível: (i) selecionar sete elementos da contabilidade gerencial 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; (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.*

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

**Área temática:** *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

## **Elementos da Contabilidade Gerencial e desempenho no ENADE: um estudo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis de SC**

### **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 SC, autorizados pelo MEC e em funcionamento. Com base na análise dos dados foi possível: (i) selecionar sete elementos da contabilidade gerencial 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*; (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.

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

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

### **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.

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.

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. 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.

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.

Esta pesquisa tem como tema o ensino dos elementos da Contabilidade Gerencial em Santa Catarina. 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? Para a obtenção de uma resposta ao problema de pesquisa tem-se como objetivo geral analisar a relação dos conteúdos abordados pelas IES e o resultado do ENADE nas questões pertinentes aos elementos da Contabilidade Gerencial. A partir do objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos: (i) selecionar os principais elementos da Contabilidade Gerencial; (ii) analisar as matrizes curriculares e identificar as disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial; (iii) 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; (iv) identificar os conteúdos abordados na prova do ENADE no que tange à Contabilidade Gerencial; e (v) analisar o desempenho dos alunos por IES nas questões pertinentes à Contabilidade Gerencial na prova do ENADE.

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). Já nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, pesquisas relacionadas ao tema são menos frequentes.

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.

O presente trabalho contribui para a continuidade e o aprimoramento de pesquisas relacionadas ao tema, e também colabora com responsáveis pelas IES de Santa Catarina 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.

## **2 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 International Management Accounting – 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 International Federations of Accountants – IFA (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: 1º estágio - antes de 1950, o foco era a determinação do custo e controle financeiro; 2º estágio - por volta de 1965, a atenção esteve concentrada no fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial; 3º estágio - por volta de 1985, a atenção esteve focada na redução de perdas nos processos, sendo utilizada a análise de processos e gerenciamento de custos; e 4º estágio - até os dias atuais, sendo que seu foco está na geração de valor através do uso dos recursos, utilizando direcionadores que relacionam clientes, acionistas e inovação organizacional.

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, elementos, componentes, práticas, entre outros. 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) |
|-----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------|---------------------|---------------------------|------------------------------|
| 1) Sistema de Custeio Estruturado | 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                                                                            |                 |                     |                           |                              |
| 2) Planejamento Estratégico       | Visão, missão, cenários externos, objetivos de longo prazo e plano operacional | 1               | 4                   | M                         |                              |
| 3) Orçamento                      | Orçado versus realizado                                                        |                 | 1                   | T                         | X                            |
|                                   | Demonstrações financeiras projetadas                                           | 1               |                     |                           |                              |
|                                   | Planos de investimentos                                                        | 1               |                     |                           |                              |
| 4) Controle Orçamentário          | Acompanhamento                                                                 | 1               |                     |                           |                              |
|                                   | Fluxo de caixa                                                                 | 1               |                     |                           |                              |
|                                   | Preço de Venda                                                                 |                 |                     |                           | X                            |
|                                   | Custo padrão                                                                   | 1               | 2                   | T                         | X                            |
| 5) Relatórios Gerenciais          | Segmentação de entidade                                                        | 2               | 2 e 3               | T                         |                              |
|                                   | Foco no relatório                                                              | 2               |                     |                           |                              |
|                                   | Informações s/ integração                                                      | 2               |                     |                           |                              |
| 6) Progr. Redução Desperdício     | Programa de redução de desperdício                                             | 3               |                     |                           |                              |
| 7) Sistema de Gestão de Valor     | 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                            |
|                                   | Benchmarking                                                                   |                 | 3                   | M                         |                              |
|                                   | Kaizen                                                                         |                 | 3                   | M                         |                              |
|                                   | JIT                                                                            |                 |                     | M                         |                              |
|                                   | TOC                                                                            |                 | 3                   | M                         |                              |
|                                   | GECON                                                                          |                 |                     | M                         |                              |
|                                   | ABM                                                                            | 4               | 3                   | M                         |                              |
|                                   | VBM                                                                            |                 |                     | M                         |                              |

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1: Elementos e componentes da contabilidade gerencial

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.

### **3 Educação superior 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) “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”. 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 219 na região Sul, equivalentes a 20,24% do total nacional. 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.

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.

Em 14 de abril de 2004, através da Lei nº 10.861/04, foi instituído o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES. De acordo com o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP (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”.

O SINAES é responsável pelo ENADE que 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. 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. 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 (INEP, 2010).

Os resultados do ENADE são publicados mediante sete relatórios distintos. 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 apresentada não esgota o assunto, apenas esclarece alguns pontos considerados importante para a concretização deste estudo.

#### 4 Enquadramento Metodológico

Foram utilizadas como técnicas de investigação a pesquisa por levantamento e a pesquisa documental, houve o levantamento a partir das buscas realizadas nos *sites* do MEC e das IES, bem como a solicitação via *e-mail* às IES. Além disso, utilizou-se a pesquisa documental nos relatórios disponíveis no *site* do INEP.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa possui caráter tanto qualitativo como quantitativo. Conforme Triviños (2006, p. 118), “toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo, quantitativa e qualitativa”.

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 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 nas IES de Santa Catarina.

A população intencionalmente escolhida abrange 69 cursos de graduação em Ciências Contábeis na modalidade de ensino presencial registrados no *site* do MEC em março de 2011 e em pleno funcionamento no Estado de Santa Catarina. 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%                     |

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para esta pesquisa, houve a coleta de dados em fontes primárias e secundárias no período de maio de 2010 a março de 2011. A coleta de dados iniciou-se pela consulta interativa no *site* do MEC em busca dos cursos de graduação em Ciências Contábeis localizados em SC na modalidade presencial. Em seguida, realizou-se pesquisa no *site* de cada IES. Posteriormente, enviou-se *e-mail* padrão, para os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis que não disponibilizaram o material no *site*. Aos que não responderam ao *e-mail*, uma segunda remessa foi enviada, aos que não responderam, uma terceira tentativa de contato foi realizada via telefone.

Na sequência, foi realizada pesquisa no *site* do INEP, 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, verificou-se que foi divulgado apenas o resultado do ano de 2006. Sendo assim, considerou-se apenas este resultado.

O estudo apresenta algumas limitações, sendo assim, 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 o material solicitado.

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.

## 5 Descrição e análise dos dados

Conforme os dados da tabela 1, foi possível verificar que das 69 IES que fazem parte deste estudo, 63 delas disponibilizaram a matriz curricular. 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. Foram constatados os nomes de 40 disciplinas diferentes que abordam o assunto. Algumas dessas disciplinas se repetem em vários cursos, totalizando a oferta de 318 disciplinas.

### 5.1 Análise do conteúdo abordado

Das 69 IES que fazem parte desta pesquisa, 56 disponibilizaram a ementa das disciplinas. 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. Buscou-se o conteúdo relativo aos componentes de cada elemento da Contabilidade Gerencial. A tabela 2 ilustra o conteúdo verificado nas ementas e planos de ensino das IES relativo aos componentes do elemento Sistema de Custeio Estruturado.

Tabela 2 – N° de ocorrências dos componentes do sistema de custeio estruturado por IES

| SISTEMA DE CUSTEIO ESTRUTURADO |                   |         |         |     |     |          |        |     |      |     |
|--------------------------------|-------------------|---------|---------|-----|-----|----------|--------|-----|------|-----|
| Sigla IES                      | Município         | Custeio | Custeio | ABC | CVL | Ponto    | Margem | UEP | OSCE | TSE |
|                                |                   | Absorç. | Variáv. |     |     | Equilíb. | contr. |     |      |     |
| ÚNICA                          | Florianópolis     | 1       | 1       | 1   | 1   | 2        | 2      | 0   | 6    | 8   |
| UNIBAVE                        | Imbituba          | 3       | 3       | 3   | 2   | 2        | 2      | 2   | 7    | 17  |
| UNIBAVE                        | Orleans           | 3       | 3       | 3   | 2   | 2        | 2      | 2   | 7    | 17  |
| UNIFEBE                        | Brusque           | 1       | 1       | 2   | 1   | 0        | 1      | 1   | 6    | 7   |
| UNERJ                          | Jaraguá Sul       | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 1      | 0   | 5    | 5   |
| UNIASSELVI                     | Indaial           | 1       | 1       | 1   | 2   | 1        | 1      | 0   | 6    | 7   |
| UNIDAVI                        | Rio do Sul        | 2       | 2       | 1   | 1   | 2        | 2      | 0   | 6    | 10  |
| UNIDAVI                        | Taió              | 2       | 2       | 1   | 1   | 2        | 2      | 0   | 6    | 10  |
| ESUCRI                         | Criciúma          | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 1      | 0   | 5    | 5   |
| AVANTIS                        | Bal. Camboriú     | 2       | 1       | 1   | 1   | 0        | 2      | 0   | 5    | 7   |
| FBM                            | Florianópolis     | 2       | 2       | 2   | 2   | 0        | 2      | 0   | 5    | 10  |
| FUCAP                          | Capivari de Baixo | 1       | 1       | 0   | 1   | 1        | 2      | 0   | 5    | 6   |
| FACC                           | Concórdia         | 1       | 1       | 1   | 2   | 0        | 1      | 0   | 5    | 6   |
| FACIERC                        | Criciúma          | 1       | 1       | 1   | 1   | 1        | 1      | 0   | 6    | 6   |
| SEI/FAI                        | Itapiranga        | 2       | 2       | 2   | 2   | 2        | 2      | 1   | 7    | 13  |
| FASC                           | São José          | 1       | 1       | 1   | 1   | 1        | 1      | 0   | 6    | 6   |
| FLC                            | Bal. Camboriú     | 1       | 1       | 1   | 1   | 2        | 2      | 0   | 6    | 8   |
| FAVIM                          | Brusque           | 1       | 1       | 1   | 2   | 1        | 1      | 0   | 6    | 7   |
| FEAN                           | Florianópolis     | 1       | 1       | 1   | 0   | 0        | 0      | 0   | 3    | 3   |
| FAMEBLU                        | Blumenau          | 1       | 1       | 1   | 2   | 1        | 1      | 0   | 6    | 7   |
| FAMEG                          | Guaramirim        | 1       | 1       | 1   | 2   | 1        | 1      | 0   | 6    | 7   |
| FASSESC                        | Florianópolis     | 1       | 1       | 1   | 1   | 2        | 1      | 0   | 6    | 7   |
| UDESC                          | Ibirama           | 2       | 2       | 2   | 2   | 0        | 1      | 1   | 6    | 10  |
| IBES                           | Blumenau          | 1       | 1       | 1   | 1   | 2        | 2      | 0   | 6    | 8   |
| IFES                           | Itajaí            | 1       | 2       | 1   | 2   | 1        | 2      | 0   | 6    | 9   |
| IESGF                          | São José          | 1       | 1       | 1   | 1   | 1        | 1      | 0   | 6    | 6   |
| IST                            | Joinville         | 1       | 1       | 1   | 1   | 2        | 2      | 0   | 6    | 8   |
| UNIARP                         | Caçador           | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UNIARP                         | Fraiburgo         | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UNOCHAPECÓ                     | Chapecó           | 2       | 2       | 1   | 1   | 1        | 2      | 1   | 7    | 10  |
| UNOCHAPECÓ                     | S. Lorenzo Oeste  | 2       | 2       | 1   | 1   | 1        | 2      | 1   | 7    | 10  |
| UNIVILLE                       | Joinville         | 2       | 2       | 1   | 2   | 1        | 0      | 1   | 6    | 9   |
| UNIVILLE                       | S. Bento do Sul   | 2       | 2       | 1   | 2   | 1        | 0      | 1   | 6    | 9   |
| UnC                            | Canoinhas         | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UnC                            | Concórdia         | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UnC                            | Curitibanos       | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UnC                            | Mafra             | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UnC                            | Rio Negrinho      | 1       | 1       | 1   | 1   | 0        | 0      | 1   | 5    | 5   |
| UNESC                          | Criciúma          | 1       | 1       | 1   | 1   | 1        | 1      | 0   | 6    | 6   |
| UNOESC                         | Chapecó           | 2       | 2       | 2   | 2   | 2        | 2      | 1   | 7    | 13  |
| UNOESC                         | Joacaba           | 2       | 2       | 2   | 2   | 2        | 2      | 1   | 7    | 13  |

|                      |                 |           |           |           |           |           |           |           |   |    |
|----------------------|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|---|----|
| UNOESC               | Maravilha       | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 1         | 7 | 13 |
| UNOESC               | Pinhalzinho     | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 1         | 7 | 13 |
| UNOESC               | S. Miguel Oeste | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 1         | 7 | 13 |
| UNOESC               | Videira         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 1         | 7 | 13 |
| UNOESC               | Xanxerê         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 2         | 1         | 7 | 13 |
| UNIPLAC              | Lages           | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 0         | 6 | 6  |
| UNIPLAC              | São Joaquim     | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 0         | 6 | 6  |
| UNISUL               | Araranguá       | 1         | 1         | 1         | 1         | 0         | 0         | 0         | 4 | 4  |
| UNISUL               | Braço do Norte  | 1         | 1         | 1         | 1         | 0         | 0         | 0         | 4 | 4  |
| UNISUL               | Palhoça         | 1         | 1         | 1         | 1         | 0         | 0         | 0         | 4 | 4  |
| UNISUL               | Tubarão         | 1         | 1         | 1         | 1         | 0         | 0         | 0         | 4 | 4  |
| UNIVALI              | Biguaçu         | 1         | 1         | 1         | 0         | 0         | 0         | 0         | 3 | 3  |
| UNIVALI              | Itajaí          | 1         | 1         | 1         | 0         | 0         | 0         | 0         | 3 | 3  |
| UFSC                 | Florianópolis   | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 7 | 7  |
| FURB                 | Blumenau        | 1         | 1         | 1         | 2         | 2         | 1         | 0         | 6 | 8  |
| <b>Ocorrência</b>    |                 | <b>56</b> | <b>56</b> | <b>55</b> | <b>53</b> | <b>35</b> | <b>40</b> | <b>24</b> |   |    |
| <b>Reincidência</b>  |                 | <b>19</b> | <b>19</b> | <b>13</b> | <b>21</b> | <b>18</b> | <b>22</b> | <b>2</b>  |   |    |
| <b>3 Incidências</b> |                 | <b>2</b>  | <b>2</b>  | <b>2</b>  | <b>0</b>  | <b>0</b>  | <b>0</b>  | <b>0</b>  |   |    |
| <b>Total</b>         |                 | <b>77</b> | <b>77</b> | <b>70</b> | <b>74</b> | <b>53</b> | <b>62</b> | <b>26</b> |   |    |

Fonte: Dados da Pesquisa.

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 duas disciplinas e as três incidências significam que o componente foi citado em três disciplinas. O somatório representa o total de vezes que o componente foi mencionado na ementa ou no plano de ensino das IES. A sigla OSCE significa a ocorrência do elemento em pelo menos uma disciplina e TSCE representa o somatório da ocorrência, reincidência e três incidências do elemento abordado pela IES. Este procedimento foi realizado com todos os 31 componentes dos sete elementos da Contabilidade Gerencial analisados nas 56 IES que disponibilizaram os dados.

A tabela 3 demonstra de forma global a ocorrência e a reincidência de cada componente pesquisado.

Tabela 3 – 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     |
|                                                                      | Acompanhamento                                                                 | 34         | 0            | 34    |
| <b>Controle Orçamentário</b>                                         | 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     |
|                                                                      | Benchmarking                                                                   | 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.

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.

## 5.2 Conteúdos abordados e a prova do ENADE

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. Na prova do ENADE realizada em 2006 observa-se que seis questões estão relacionadas à Contabilidade Gerencial, correspondendo a 15% do total da prova e a 20% dos componentes específicos. A partir da seleção das seis questões pertinentes à Contabilidade Gerencial, pode-se identificar os elementos testados pelo ENADE, conforme quadro 2.

| 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       |

Fonte: Dados da Pesquisa.

Quadro 2 – Questões de Contabilidade Gerencial abordadas pelo ENADE

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.

## 5.3 O resultado das IES na prova do ENADE

Das 56 IES que disponibilizaram a ementa, sete delas foram classificadas pelo ENADE como (SC) – Sem Conceito. 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, 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 4 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 (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul) e as médias nacionais.

Tabela 4 – Resultado do ENADE nas questões de Contabilidade Gerencial

| Sigla                            | Município       | Conc. | Nº 16         | Nº 30         | Nº 33         | Nº 34         | Média         |
|----------------------------------|-----------------|-------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 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                           | Araranguá       | 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> |
| UNIFEBE                          | 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> |

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme a tabela 4, na questão nº 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.

Foi possível constatar na questão nº 30 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.

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.

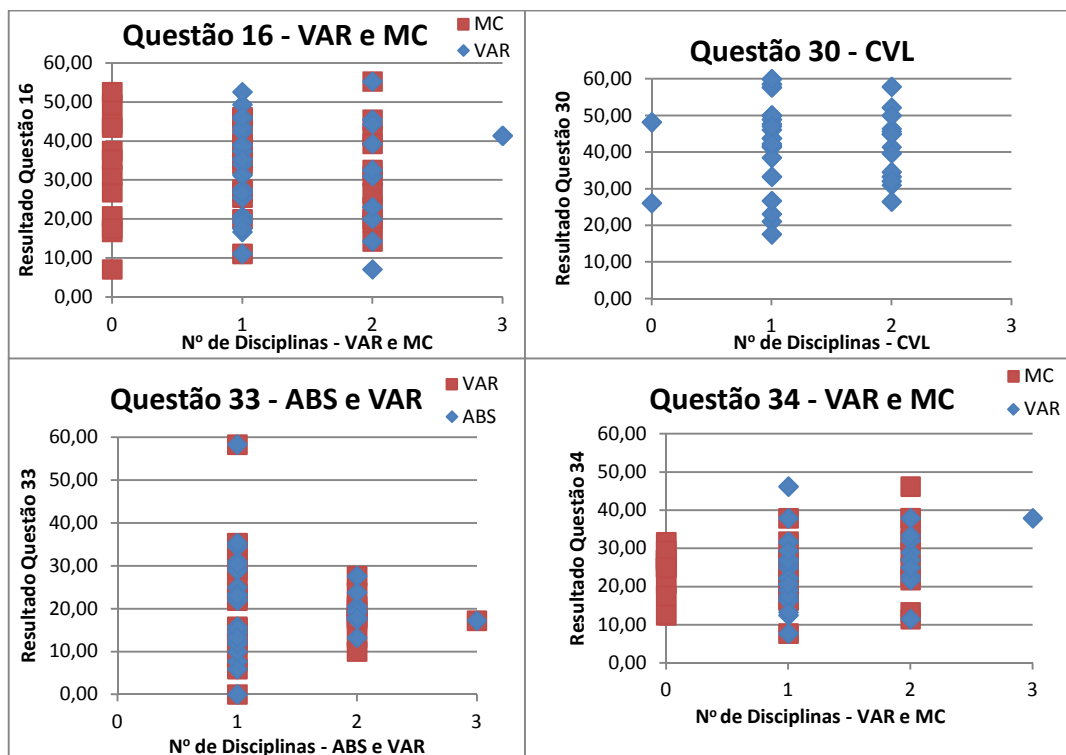
Na questão nº 34, a IES que apresentou melhor desempenho em pontos percentuais foi o IBES, de Blumenau, com 46,20%, seguido pela UNIASSELVI, de Indaial, UNIBAVE de Orleans e UNIDAVI de Rio do Sul, com 37,90% de acerto cada uma

Observa-se ainda na tabela 4 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.

#### 5.4 O resultado do ENADE diante dos conteúdos abordados

Apenas o sistema de custeio estruturado foi testado no ENADE, o que limita a verificação a apenas esse elemento. Com os dados das tabelas 2 e 4 e de acordo com o assunto tratado em cada questão conforme apresentado no quadro 2, 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, para melhor visualização e entendimento desta relação, constrói-se o gráfico de dispersão das questões 16, 30, 33 e 34 conforme a figura 1.



Fonte: Dados da Pesquisa.

Figura 1 – Gráfico de dispersão das Questões 16, 30, 33 e 34.

A questão 16 do ENADE trata do custeio variável com ênfase na margem de contribuição. No gráfico de dispersão a variável dependente Y é o resultado no ENADE da questão 16, a variável independente  $X_1$  corresponde ao número de disciplinas que abordam o

custeio variável, e a variável independente  $X_2$  corresponde ao número de disciplinas que abordam margem de contribuição. Utilizou-se o mesmo procedimento para a construção dos gráficos de dispersão das demais questões apresentados na figura 1.

Observa-se no gráfico da questão 16 que apenas uma IES aborda o assunto em três disciplinas, 10 IES tratam do tema em duas disciplinas e 24 em apenas uma disciplina. Nota-se 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. Nota-se também que o resultado mínimo das IES que abordam a margem de contribuição 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.

No gráfico de dispersão da questão 30, nota-se que 14 IES tratam do assunto em duas disciplinas, 19 IES em uma disciplina e apenas duas IES não abordam o conteúdo. 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.

Observa-se no gráfico da questão 33 que uma IES trata do custeio por absorção em três disciplinas, nove IES em duas disciplinas e 25 IES em uma disciplina. Observa-se também que o resultado mínimo da IES que trata do custeio por absorção 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. Nota-se também que uma IES trata do custeio variável em três disciplinas, 10 IES em duas disciplinas e 24 IES em uma disciplina. Observa-se também que o resultado mínimo da IES que trata do custeio variável 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.

Observa-se no gráfico da questão 34 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. 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. Observa-se também que o resultado mínimo da IES que trata do custeio variável 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 custeio variável. Observa-se também que o resultado para a questão 34 das IES que não abordam 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 contemplam o conteúdo em duas disciplinas, 12 tratam do assunto em uma disciplina e 12 IES aparentemente não abordam a margem de contribuição.

## 5.5 Análise estatística do resultado do ENADE

Segundo Barbeta (2011), a partir de um modelo estatístico-matemático de regressão linear pode-se conhecer a influência de cada variável independente, como também prever a variável dependente em função do conhecimento das variáveis independentes.

Neste trabalho, 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 2 e 4; para tanto, utilizou-se o *software* Instat + For Windows Versão 3.036, um *software* livre para análise estatística da *University of Reading*, no Reino Unido, e obtém-se o seguinte resultado:

- 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. Foram realizados os testes de regressão linear simples para todas as questões do ENADE em busca de um resultado que justificasse o desempenho no ENADE através do número de disciplinas ministradas. A tabela 5 apresenta o resultado desses testes.

Tabela 5 – 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 | $Méd = 30,06 - 0,0158 TSCE$ |

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme a tabela 5, todos os testes apresentaram  $Prob>F$  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 as variáveis independentes  $X_1$  (número de disciplinas que abordam o custeio variável), e  $X_2$  (número de disciplinas que abordam a margem de contribuição). Através do resultado pode-se concluir que o teste F resultou em  $Prob>F = 0,3080$ . Então  $Prob>F$  é diferente de zero, portanto NÃO rejeita  $H_0$ , indicando que o modelo NÃO tem validade. Conforme a tabela 5, 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.

## 6 Conclusões e recomendações

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. O primeiro objetivo específico 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 1.

O segundo objetivo específico consiste em analisar as matrizes curriculares e identificar as disciplinas que abordam os elementos da Contabilidade Gerencial. 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.

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, foi possível tabular os elementos da Contabilidade Gerencial contemplados pelas IES.

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, constatou-se a presença de seis questões. Percebeu-se que foram abordados apenas os componentes do elemento Sistema de Custeio Estruturado. 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. 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. 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.

Tendo em vista o resultado apresentado, realizou-se a análise de regressão linear simples para cada questão do ENADE, 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. 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. 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  $H_0$ . 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, recomenda-se que futuros estudos procurem uma explicação para o resultado do ENADE através da análise da carga horária e o efetivo cumprimento do conteúdo programático. Além disso, sugere-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 que lhe permitirá atuar no mercado de trabalho, exigindo empenho do graduado a fim de que obtenha o resultado mínimo estabelecido pelo CFC. 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 out. 2010.

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

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 mar. 2009.

GUSMÃO, Ivonaldo 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 abr. 2011.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/>>. Acesso em: 25 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\\_DE\\_Ciencias\\_CONT\\_ABEIS.pdf](http://download.inep.gov.br/download/enade/2006/Provas/PROVA_DE_Ciencias_CONT_ABEIS.pdf)>. Acesso em: 26 out. 2010.

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

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 mai. 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 abr. 2011.

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 out. 2010.

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.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/448.pdf>> Acesso em: 15 jun. 2010.

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

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 abr. 2010.

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 Olesczuk; 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 abr. 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, 2006.