

TEXTO PARA DISCUSSÃO – VI ENCONTRO DE PROFESSORES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Exames, conteúdos gerenciais - exames de suficiência e internacionais*

Cláudio de Souza Miranda

* Partes retiradas da tese de doutorado do autor: Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências

1. O ensino da contabilidade no Brasil

A contabilidade como curso superior, apesar de estar presente no Brasil oficialmente só a partir da década de 40 do século XX, é um conteúdo presente desde o século XIX nas aulas de comércio. Segundo Peleias (2006), as aulas de comércio continham disciplinas de natureza prática, dirigidas às necessidades diárias do comércio e dos negócios bancários. Essas atividades demandavam instrumentos de gestão mais precisos existentes na contabilidade da época

Dados do INEP, do Censo do Ensino Superior, têm indicado que nos últimos anos, o curso de ciências contábeis é 7º curso em número de matrículas. Dados do INEP, de julho de 2009, indicam que havia 1.136 autorizações para o curso de Ciências Contábeis, fossem eles presenciais ou a distância. A maior concentração das autorizações localiza-se na região Sudeste, com 490 autorizações, o que representa 43,1% do total.

Os principais pontos críticos destacados foram: o baixo número de programas de mestrado e doutorado, o que representava uma baixa titulação dos professores; falta de vivência profissional de inúmeros docentes de disciplinas técnico-profissionais; maior atratividade por parte do mercado profissional contábil e falta de incentivo à carreira acadêmica; ausência de critérios adequados para a contratação de professores pelas instituições; círculo vicioso existente no ensino (falta de compromisso entre escola, professor e aluno) e o descaso com a educação; e falta de investimentos por parte das instituições de ensino.

Até 2004 as grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil eram regidas pela Resolução 03/92 do Conselho Federal de Educação (CFE) que instituiu o currículo mínimo para o curso de Ciências Contábeis, e que colocava a obrigatoriedade de diversas disciplinas. Dentre as quais encontravam-se: Orçamento Empresarial, Contabilidade e Análise de Custos. Outras disciplinas como Contabilidade Gerencial e Sistemas de Informações apareciam como conteúdos eletivos, a critério da instituição.

Essa posição de currículo mínimo obrigatório indicado pelo CFE perde força com a promulgação da nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) em 1996. Ela expõe em seu inciso VII do art. 9º que fica a cargo do Conselho Nacional de Educação (CNE) a competência para "a elaboração do projeto de Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN), que orientarão os cursos de graduação, a partir das propostas a serem enviadas pela Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação ao CNE".

A DCN vigente para o curso de Ciências Contábeis está baseada na resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Os conteúdos específicos indicados se distribuem em três grupos: Formação Básica, Formação Profissional, e Formação Teórico-Prática. Sob o enfoque deste trabalho, cabe destaque ao segundo grupo de conteúdos específicos, que está disposto da seguinte forma:

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e **controladoria**, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

Observa-se pelo grifo nosso assinalado, que sob o enfoque gerencial, apenas o termo controladoria foi indicado. Não foram observados termos como: custos, gerencial e sistemas de

informações gerenciais. Este enfoque só é observado no artigo 3º, que trata das capacitações que o currículo deve dar ao futuro profissional.

Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a:

..
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;

De maneira geral, o que se observa é a pouca exposição de enfoques gerenciais em todo o DCN do curso, o único termo mais observado é o de sistemas de informação, mas não necessariamente gerencial. Um exemplo do baixo enfoque gerencial dado no DCN é evidenciado pela busca da palavra gerencial (gerenciais), a qual foi encontrada uma única vez, enquanto, em contrapartida, o termo “atividades atuariais” foi encontrado três vezes.

Assim cabe a necessidade de se avaliar qual o nível de importância dado pelas coordenações de curso aos tópicos de Contabilidade Gerencial, no desenvolvimento das grades curriculares.

Cabe destacar, também, que, independentemente da posição indicada na DCN, algumas discussões sobre a estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis no Brasil têm sido realizadas em função das discussões de modelos internacionais de contabilidade e em função do modelo de currículo proposto pela ONU – Organização das Nações Unidas, por meio de setores como o ISAR – *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* e UNCTAD – *United Nations Conference on Trade and Development*. A proposta do modelo ISAR/UNCTAD é que se tenha um currículo global do curso. Assim, de acordo com Riccio e Sakata (2004), entende-se que quanto maior for a similaridade entre o currículo adotado por um país e o currículo internacional, tanto maior será a evidência de harmonização na educação contábil desse país.

O currículo-modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD é dividido em três blocos de conhecimento. Posteriormente, uma adaptação dos conteúdos extras é apresentada por Riccio e Sakata (2004), formando um quarto bloco de conteúdos, sendo eles:

- Conhecimentos administrativos e organizacionais
- Tecnologia de Informação
- Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins
- Conhecimentos Gerais

A análise dos conteúdos apresentados, em cada um dos blocos deste modelo, permite evidenciar a importância de conteúdos mais voltados à Contabilidade Gerencial, principalmente no segundo e terceiro blocos.

Entre os trabalhos nacionais, que fazem discussões de modelos de currículo em relação a uma contabilidade globalizada, destaca-se o trabalho de Riccio e Sakata (2004) que comparam currículos de IESs brasileiras e portuguesas, assim como sua adaptação ao modelo ISAR/UNCTAD, momento no qual observa-se uma melhor adaptação dos currículos brasileiros aos modelos, mas com pontos falhos nos dois países, como a baixa percentagem de itens curriculares voltados aos enfoques das tecnologias de informação.

Seguindo a mesma linha de avaliação do trabalho de Riccio e Sakata (2004), Magalhães e Andrade (2006) fizeram uma avaliação de 19 cursos de ciências contábeis do estado do Piauí. Dos 19 cursos avaliados, 9 eram de cursos de IESs públicas (UFPI e UESPI). A análise dos dados demonstrou uma maior concentração de disciplinas no grupo Contabilidade e Conhecimentos Afins (48,5%), e a menor concentração no grupo de Tecnologia de Informação (4,57%), resultado este também observado no trabalho de Riccio e Sakata (2004).

Pires e Ott (2008) fazem um estudo comparativo entre as propostas de estrutura curricular sugeridas por organismos internacionais (IFAC, ISAR/UNCTAD, AICPA e AECC) e a proposta curricular indicada pela resolução CNE/CES nº10/2004. O trabalho evidenciou que embora as diretrizes curriculares apontadas pela Resolução do CNE e pelos organismos analisados possuam certas divergências, o estudo comparativo revelou vários pontos em comum, indicando que as diretrizes curriculares que orientam o desenho dos currículos de ciências contábeis no Brasil reconhecem a necessidade do desenvolvimento de competências relacionadas à formação profissional,

complementada por conhecimentos organizacionais e administrativos e de TI, além do desenvolvimento de competências.

2. Estudos sobre a atividade e o ensino da Contabilidade Gerencial

Os trabalhos analisados neste tópico enfocam principalmente as atividades da Contabilidade Gerencial sob enfoque de mercado e da academia e têm os seguintes itens como pontos principais de abordagem:

- competências necessárias para o desenvolvimento das atividades do contador gerencial;
- principais atividades desenvolvidas pelo contador gerencial;
- importância e utilização dos artefatos de contabilidade gerencial; e
- discussões sobre a formação necessária para o contador gerencial, avaliando conteúdos e cargas, bem como os pontos fortes e fracos da formação. Deste último ponto não serão feitas avaliações na pesquisa de campo.

Foram selecionados 18 trabalhos, publicados entre 1990 e 2008, com diversos enfoques, diferentes fontes de coletas de dados e de local da pesquisa. Porém, para a análise dos artigos, é importante uma avaliação geral de alguns pontos fundamentais.

O primeiro ponto refere-se aos locais de coletas de dados. A maioria dos trabalhos está concentrada nos Estados Unidos, Inglaterra, Austrália e Nova Zelândia. Isto, provavelmente, ocorreu, porque nesses países há organizações ligadas à certificação de contadores gerenciais, como o IMA nos Estados Unidos e o CIMA na Inglaterra. Assim a coleta das pesquisas é facilitada pela utilização da base de profissionais certificados por essas organizações.

Em alguns trabalhos como o de Malmi et al. (2001) aplicado a contadores da Finlândia, a definição de quem seria ou não da área gerencial deu-se após análise das atividades desenvolvidas pelo profissional entrevistado. Cabe ainda ressaltar que, em quase todas as pesquisas, raramente os profissionais entrevistados tinham uma posição específica de contador gerencial nas organizações. Nas pesquisas com profissionais certificados em contabilidade gerencial, a maior parte ocupava funções de controladoria, gestores financeiros e gestores contábeis.

O segundo ponto de destaque refere-se ao fato de que há pouca padronização dos termos utilizados nos trabalhos, bem como muitas vezes eles se misturam. Como exemplo, podem-se citar os estudos de competências desejadas aos contadores gerenciais. O termo mais comumente observado foi SKA (*skill, knowledge and abilities* e outras vezes como *skill, knowledge and attitude*), porém o termo e os tópicos que compunham as pesquisas mudavam frequentemente.

Outro aspecto, em que não há consenso de termos utilizados, relaciona-se às denominações ligadas aos instrumentos de trabalho do contador gerencial. Frezatti (2005) expõe que, na língua portuguesa, não existe um único termo consagrado para identificar a análise taxonômica da Contabilidade Gerencial. Entre as expressões mais comumente observadas têm-se: ferramenta, sistemas, instrumentos, componentes, artefatos entre outros.

Mesmo na literatura internacional, observam-se misturas dos termos artefatos com as atividades. Nesse sentido, quando houve divergência de denominação em cada um dos tópicos, serão definidos quais os termos serão utilizados/padronizados, com vista a facilitar as análises posteriores.

Como terceiro ponto, destaca-se a exclusão dos trabalhos que avaliaram exclusivamente a utilização dos artefatos de contabilidade, visto não ser este o foco desta pesquisa. Ressalta-se que alguns trabalhos também apresentavam esse levantamento, no entanto, essa questão não foi avaliada.

Outro ponto que cabe destaque, em relação aos trabalhos analisados, são as replicações/adaptações existentes de trabalhos considerados como referências. Nesta análise, encaixam-se os trabalhos de Novin (1990); os trabalhos produzidos em parceria entre o Gary Siegel Organization e o IMA na década de 1990, que realizaram três grandes pesquisas nos anos de 1994, 1996 e 1999; e o trabalho de Tan et al. (2004).

Os trabalhos, na maioria das vezes, são levantamentos (*surveys*) efetuados principalmente com profissionais de mercado, empregadores e docentes da área de contabilidade. Alguns trabalhos também efetuam levantamento de documentos, principalmente de materiais acadêmicos como grades curriculares. Não foram localizados trabalhos que fizessem análise dos conteúdos de livros didáticos da área de contabilidade gerencial.

Referências

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** Quantos somos: dados estatísticos. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=64>>. Acesso em 07/2009
- FREZATTI, F. *Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil*. **UnB Contábil**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 9-39, 2005
- INEP.** Sinopse da Educação Superior – de 2004 a 2007. Brasília, 2008. Disponível em <<http://www.inep.gov.br/>>. Acesso 06/2009
- MALMI, T.; SEPPÄLÄ, T. RANTANEN, M. *The Practice of Management Accounting in Finland – A Change?* **Journal of Business Economics**, v. 50, n. 4, p. 480 - 501, 2001.
- NOVIN, A.M.; PEARSON, M.A.; SENGE, S.V. *Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of view*. **Journal of Accounting Education**, v. 8, n. 2, p. 207-224, 1990
- PELEIAS, I. R. **Didática do Ensino da Contabilidade**. 1ª edição. São Paulo, 2006.
- PIRES, C.B.; OTT, E. ; DAMACENA, C. A formação e a demanda do mercado de trabalho para contador na Região Metropolitana de Porto Alegre - RS. In: International Accounting Congress- IAAER & ANPCONT, 3, 2009, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.economicas.unisinos.br/>>. Acesso em: 08/2009.
- RICCIO, E.L.; SAKATA, M.C.G.. *Evidências da Globalização na Educação Contábil: Estudos das Grades Curriculares dos Cursos de Graduação em Universidades Brasileiras e Portuguesas*. **Revista Contabilidade & Finanças**. n. 35, p. 35-44, 2004.
- TAN, L.M.; FOWLER, M.B.; HAWKES, L. *Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners*. **Accounting Education: An International Journal**. v. 13, n.1, p. 51-67, 2004.