DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n41p61-73

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA

STRATEGIC COST MANAGEMENT IN ACCOUNTING UNDERGRADUTE COURSES OF HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS FROM SANTA CATARINA

LEILA CHAVES CUNHA
Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Regional de Blumenau - FURB. Professora e Coordenadora do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário para o Desenvolvimento Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI. ***Endereço:*** *Rua Dr. Guilherme Gemballa, 13 – Centro, 89160-000, Rio do Sul/SC | Brasil.*
E-mail: *leila@unidavi.edu.br*

ALTAIR BORGERT
Doutor em Engenharia de Produção. Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. ***Endereço:*** *Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Trindade - 88040-970 | Florianópolis/SC | Brasil.*
E-mail: *altair@borgert.com.br*

MARA JULIANA FERRARI
Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professora do Centro Universitário para o Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI. ***Endereço:*** *Rua Dr. Guilherme Gemballa, 13 – Centro, 89160-000, Rio do Sul/SC | Brasil.*
E-mail: *mara@unidavi.edu.br*

RESUMO

Por meio de um estudo do tipo levantamento, com amostragem por acessibilidade, a presente pesquisa tem por objetivo evidenciar os conteúdos relacionados à Gestão Estratégica de Custos (GEC), descritos nos planos de ensino, dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do estado de Santa Catarina. Para tal, utiliza-se como base a categorização dos termos da GEC, proposta por Wrubel *et al*. (2011), em que se analisam 88 planos de ensino de disciplinas relacionadas a custos, cujos dados são estatisticamente descritos e analisados por meio de *Clusters*. Os resultados demonstram que a categoria ABC/ABM é a mais evidenciada, tanto no total das IES, com 38,89%, como em cada um dos *Clusters*: Universidades (41,67%); Centros Universitários e Faculdades (43,75%); e IES que oferecem mestrado em Contabilidade (21,43%). Esse resultado não converge com o de pesquisas aplicadas em ambientes empresariais, nos quais a utilização do ABC/ABM é pouco evidenciada. Considerando-se o total dos conteúdos, as IES que oferecem mestrado em Contabilidade são as que mais evidenciam a GEC (7,29%) e os Centros Universitários e Faculdades são os que apresentam menor evidenciação (3,64%). Outra constatação é que 35 categorias nas Universidades, e 12 nos Centros Universitários e Faculdades são evidenciadas, sem, contudo, estarem contextualizadas na GEC. Além disso, a análise da Cadeia de Valor é o tema-chave mais evidenciado. Por fim, verifica-se que as categorias da GEC são mais evidenciadas nas fases intermediárias e finais dos cursos de Ciências Contábeis.

Palavras-chave: Gestão estratégica de custos. Ensino de contabilidade. Instituições de ensino superior.

Submissão em 02/05/2012. **Revisão em** 18/09/2012. **Aceito em** 07/11/2012.

(cc) BY-NC

ABSTRACT

Through a survey study with sample accessibility, this study aims at revealing the contents related to Strategic Cost Management (SCM), described in the syllabuses of undergraduate courses in Accounting from Higher Education Institutions (HEIs) in Santa Catarina. Thus, it uses as its base the SCM classification of the terms proposed by Wrubel et al. (2011), in which 88 syllabuses related to costs are analyzed, whose data are described and statistically analyzed through clusters. The results show that the ABC / ABM category is more evident, in all the HEIs, with 38.89%, as well as in each of the clusters: Universities (41.67%); Colleges (43.75%); and the HEIs that offer master's degree in Accounting (21.43%). This result does not converge to the applied research in business environments in which the use of the ABC / ABM category is hardly observed. Considering the total amount of contents, the HEIs that offer master's degree in accounting are the most evident in SCM (7.29%) and the Colleges are the ones that have lower disclosure (3.64%). Another finding is that 35 categories in the universities and 12 at the Colleges are evident even though they are not contextualized in the SCM. Furthermore, the analysis of the Value Chain is the most evident key-theme. Finally, it is identified that the SCM categories are more evident in the intermediate and final semesters in Accounting undergraduate courses.

Keywords: *Strategic cost management. Accounting teaching. Higher education institutions.*

1 INTRODUÇÃO

O movimento de transformação é inerente ao ser humano. Os impactos acontecem de modo geral na sociedade e, mais especificamente, nas organizações, que, por sua vez, procuram constantemente se adaptar a tais mudanças. Após a Revolução Industrial, no século XVIII, as organizações passaram a operar por meio da economia de escala, com reflexos na melhoria dos processos, tanto produtivos quanto de gestão organizacional. Dentre os controles necessários à melhoria dos processos, encontram-se os sistemas de custeio desenvolvidos e aperfeiçoados, inicialmente, com o objetivo de avaliação de inventários, pela necessidade de evidenciação dos seus valores nas demonstrações contábeis.

No entanto, em períodos mais recentes, tais sistemas já não atendiam às necessidades informacionais dos gerentes que necessitavam de informações precisas para a gestão e mensuração dos custos e desempenho de atividades (NAKAGAWA, 1991). Numa época de grandes avanços tecnológicos e competição global, Johnson e Kaplan (1996) enfatizam que os sistemas de contabilidade gerencial eram inadequados, pois não prestavam informações úteis para o controle de processos, avaliação de custos e mensuração do desempenho empresarial. Em contraposição, tais autores propõem soluções com foco em sistemas de gerência e mensuração de custos por meio da utilização de indicadores baseados na estratégia da organização, que, segundo Porter (1989), é uma concepção que conduz ao desenvolvimento de vantagens competitivas sustentáveis.

Nessa mesma direção, Shank e Govindarajan (1997) ressaltam que a contabilidade de custos carecia de relevância em termos de decisão e, preocupados com temas relacionados à estratégia, propõem no lugar da análise convencional, a Gestão Estratégica de Custos – GEC, que consiste numa análise sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. Assim, tais autores embasam a Gestão Estratégica de Custos em três pilares conceituais, quais sejam: a) cadeia de valor; b) posicionamento estratégico e c) direcionamento de custos.

A Gestão Estratégica de Custos representa uma inovação para o atendimento das necessidades informacionais das organizações como elemento estratégico, em um mercado em constante movimento. As transformações que ocorrem na sociedade afetam tanto as organizações empresariais como as Instituições de Ensino Superior que procuram atender aos desafios evolutivos do mercado de trabalho. Segundo Kraemer (2005), o ensino superior é chamado para melhor se adaptar e responder às exigências de uma época de novas possibilidades e desafios, bem como deve avançar para que responda a tais desafios evolutivos do mundo do trabalho.

De acordo com Capacchi *et al*. (2007), o ensino superior tem como desafio a produção do conhecimento. Em especial, na área contábil, essa produção passa pela descoberta de novas tecnologias de informação e de gestão, com a geração de novos questionamentos e proposições. Nessa mesma linha, Oliveira (2003) ressalta que o ensino da contabilidade tem como propósito a tomada de decisão, com a identificação das decisões cruciais de cada área, para a definição de objetivos e metas. Além disso, os conhecimentos devem capacitar o aluno para o provimento de relatórios gerenciais sobre os custos dos recursos, por meio da identificação dos pontos críticos e das oportunidades de melhoria e, sobretudo, para facilitar o controle e a função social das organizações.

No Brasil, dentre os cursos de ensino superior que abordam conteúdos relacionados a custos tem-se o de Ciências Contábeis, cuja disciplina se tornou obrigatória a partir da Resolução do Conselho Federal de Educação nº 03/92. Essa resolução, segundo Marion e Robles Junior (1998), contribuiu para o aprimoramento do ensino de Contabilidade no Brasil. Dentre tais contribuições, destaca-se a obrigatoriedade da disciplina de Contabilidade de Custos e Análise de Custos, que estão inseridas no grupo de disciplinas de conhecimento de formação especifica.

Nesse contexto, a presente pesquisa tem por objetivo **evidenciar os conteúdos relacionados à Gestão Estratégica de Custos, descritos nos Planos de Ensino, dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do estado de Santa Catarina.**

A Gestão Estratégica de Custos é objeto de estudo e discussão por parte de diversos pesquisadores, cujos resultados contribuem para o seu desenvolvimento e evolução. No entanto, não há consenso sobre as práticas que podem ser consideradas estratégicas para a gestão dos custos, o que dificulta a consolidação de uma linguagem comum para a GEC e, consequentemente, atrapalha a disseminação de conhecimento a respeito do tema, bem como a comparação entre as pesquisas realizadas (WRUBEL *et al*., 2011). No sentido de oferecer um entendimento para a questão, os mesmos autores categorizam a GEC com base na literatura existente e que é utilizada como base para a realização do presente estudo.

Esta pesquisa se justifica pela busca em descrever as condições de ensino da GEC na medida em que há, segundo Peleias *et al*. (2007), uma importância perceptível em estudos na área do ensino e da sua condição de oferta, para o atendimento da crescente demanda por profissionais mais qualificados num mercado crescentemente competitivo. Em termos teóricos, contribui para a continuidade e o aprimoramento de pesquisas relacionadas ao tema, uma vez que estudos em ambientes de ensino são menos frequentes do que em organizações empresariais. Por fim, no aspecto prático, auxilia as IES na condução de uma reflexão sobre a suficiência dos conteúdos relacionados à Gestão Estratégica de Custos, abordados nos cursos de Ciências Contábeis, para a adequação do futuro profissional às exigências do mercado de trabalho que se modifica constantemente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Inicialmente, o ensino de contabilidade no Brasil foi inserido nas chamadas “aulas de comércio”, instituída pelo Príncipe Regente, D. João VI, por meio do Alvará de 15 de julho de 1809. Convém destacar que as aulas de comércio foram instituídas juntamente com a Praça do Comércio, lugar onde se realizavam as transações comerciais e que os vassalos poderiam ser doutrinados para essa “útil profissão”.

Em 1905, o então Presidente da República, por meio do Decreto nº 1.339/1905, reconhece a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, destinada ao ensino superior, como instituição de utilidade pública e determina a manutenção de dois cursos: um geral, habilitado para as funções de guarda-livros, peritos judiciais e empregos de Fazenda; e outro superior, habilitado para os cargos de agentes consultores, funcionários do Ministério das Relações Exteriores, atuários de companhias de seguros e chefes de contabilidade de estabelecimentos bancários e grandes empresas comerciais. Destaca-se que o curso geral era preparatório para o superior.

Com o Decreto Lei nº 7.988/45, institui-se o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos e concessão do título de Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais aos seus concluintes. Em seguida, por meio do Decreto Lei nº 15.601/46, o governo do Estado de São Paulo instituiu a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas – FCEA, instalada nas dependências da Universidade de São Paulo. A criação da FCEA, posteriormente denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, lançou as bases do primeiro núcleo de pesquisa Contábil no Brasil, com relevantes contribuições para a área (PELEIAS *et al*., 2007). Atualmente, segundo o Ministério da Educação – MEC (Brasil, 2011), existem 1.214 cursos de Ciências Contábeis em atividade no Brasil. Desses, 1.185 são oferecidos na modalidade presencial e os demais a distância.

Segundo Peleias *et al*. (2007), o ensino superior em Ciências Contábeis passou por diversas alterações, das quais convém ressaltar: a) as promovidas pela Resolução CFE nº 03/92, que fixou os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de Graduação em geral. Para o curso de Ciências Contábeis, em especial, foi estabelecida a duração de 2.700 horas/aula, bem como as condições para o exercício profissional com competência e ética perante a sociedade, e menciona a disciplina de custos como obrigatória nos cursos de Ciências Contábeis; b) O Parecer CES/CNE nº 146/2002, que marca o início da edição de outros normativos, relativos às Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de Graduação, inclusive Ciências Contábeis, teve como um dos objetivos servir de referência para as instituições na

organização de seus programas de formação ao permitir a flexibilidade e priorização de áreas de conhecimento na construção dos currículos plenos; c) o Parecer CNE/CES nº 269/2004 mudou as Diretrizes Curriculares Nacionais a pedido do Instituto Brasileiro de Atuária – IBA, para que se excluísse do texto da Resolução CNE/CES nº 6/2004 a menção de que o curso de Ciências Contábeis deveria abranger a inserção dos indispensáveis domínios da atividade atuarial. Isso levou à promulgação da Resolução CNE/CES nº 10/2004, que cancelou e substituiu a Resolução CNE/CES nº 6/2004.

A Resolução 10/2004 instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas Instituições de Educação Superior, e prevê que atendam aos seguintes campos interligados de formação: a) conteúdos de Formação Básica; b) conteúdos de Formação Profissional e c) conteúdos de Formação Teórico-Prática. Além disso, o artigo terceiro dessa Resolução prevê 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, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento e aos controles, com geração, também, de informações para a tomada de decisão.

2.1 Gestão estratégica de custos

Segundo Johnson e Kaplan (1993), a contabilidade gerencial surgiu nos Estados Unidos quando as organizações passaram a conduzir trocas econômicas internamente, em substituição às negociações com mercados externos, período em que ocorreu, também, a especialização das atividades econômicas com a formação de grandes corporações. Tal evolução ocorreu ao longo do século XIX, principalmente nos ramos têxtil, ferroviário, manufatura de ferro e aço e no comércio varejista. Naquele período, os proprietários de empresas de uma só atividade criaram procedimentos contábeis inteiramente novos para monitorar e avaliar os processos.

Dessa forma, a contabilidade gerencial alcança uma relevância que, para Johnson e Kaplan (1993), se perdeu com o passar do tempo. Possivelmente, todas as práticas gerenciais foram desenvolvidas até 1925 e compreendiam: cálculo de custo de mão de obra, matéria-prima e despesas gerais; orçamento de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custos padrões, análise de variância, preços de transferência e desempenho divisional. Mesmo com a ocorrência de inovações importantes na diversidade de produtos e complexidade produtiva, segundo os mesmos autores, houve uma estagnação nas inovações dos controles gerenciais, talvez pelas mudanças ocorridas no século XX em relação às necessidades de auditoria das demonstrações financeiras, causadas pela colocação de ações no mercado, e a maior regulamentação das práticas contábeis.

No entanto, Shank e Govindarajan (1997) registram que na década de 1970 percebeu-se uma preocupação com temas relacionados à gestão estratégica, cujo conceito foi uma extensão da contabilidade gerencial. Para os autores, nesse período, a contabilidade gerencial substituiu a contabilidade de custos que carecia de relevância de decisão. Houve uma extensão da necessidade de temas sobre decisão estratégica, cujos autores destacam que a contabilidade estratégica, então, veio suplantar a contabilidade gerencial, uma vez que essa não evoluiu na mesma proporção em que evoluíram as organizações, resultando numa lacuna nos temas que apóiam as estratégias de decisão. De acordo com Johnson e Kaplan (1996), numa época de grandes avanços tecnológicos e vigorosa competição global, os sistemas de contabilidade gerencial são inadequados, pois não fornecem informações úteis para o controle de processos, avaliação de custos e avaliação de desempenho.

Para Nakagawa (1991), os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos e posteriormente aperfeiçoados, para a avaliação de inventários, pela necessidade de evidenciação nas demonstrações contábeis. No entanto, tais sistemas já não atendem às necessidades informacionais dos gerentes que carecem de informações precisas para a gestão e mensuração dos custos e desempenho de atividades.

Em contrapartida, Johnson e Kaplan (1996) propõem soluções por meio de sistemas de gerência e mensuração de custos que consistem em quatro funções: a) distribuir os custos nos demonstrativos financeiros periódicos; b) facilitar o controle de processos; c) computar os custos dos produtos e d) auxiliar em estudos e processos. Posteriormente, Shank e Govindarajan (1997) propõem, em lugar da análise convencional dos custos, vista como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais alternativas, a gestão estratégica de custos, cuja concepção conduz ao desenvolvimento de vantagens competitivas sustentáveis, que, segundo Porter (1989), tem sua origem nas inúmeras atividades de uma empresa, no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte do produto.

Ainda, segundo Shank e Govindarajan (1997), a GEC resulta de três temas subjacentes, retirados da literatura:

a) *análise da cadeia de valor*: gerenciar custos exige enfoque amplo, além da empresa. Assim, a cadeia de valor representa as atividades geradoras de valor que ocorrem desde as fontes de matéria-prima básica, de fornecedores de componentes até o produto final entregue ao consumidor;
b) *análise do posicionamento estratégico*: como a diferenciação de produtos e a liderança de custos implicam em diferentes posturas administrativas, também envolvem diferentes perspectivas de análise de custos;
c) *análise dos direcionadores de custos*: o custo é causado ou direcionado por diversos fatores inter-relacionados. Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação dos direcionadores em determinada situação.

Essa abordagem de custos vem sendo aplicada nas organizações conforme demonstrado em estudos de pesquisadores, como Beuren e Roedel (2002), que realizaram uma pesquisa junto às duzentas maiores empresas de Santa Catarina. Os resultados demonstram que 5% das empresas que tinham avaliado o sistema ABC decidiram utilizá-lo; 1% estava implantando o sistema e 6% concluíram a implantação e o utilizavam. O objetivo do estudo foi replicar a pesquisa realizada por Khoury (1999) nas 500 maiores empresas do Brasil, cujo o resultado demonstrou que 18% estavam implantando e/ou utilizando o sistema ABC.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) estudaram as práticas de Contabilidade Gerencial no contexto da sua efetiva receptividade e aplicação por parte das empresas, 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, e tendo em vista o atual ambiente decisorial de tais empresas, pode-se concluir que a contabilidade Gerencial ainda é preponderantemente tradicional.

Souza, Silva e Pitz (2010), em pesquisa realizada junto a uma empresa brasileira multinacional, com o objetivo de investigar qual o efetivo uso de algumas das práticas de GEC e de como a estrutura das empresas se adaptaram a tais necessidades estratégicas, registram que os principais achados do estudo indicam haver acentuada preferência pelo uso de tradicionais práticas de gestão de custos, apesar de a empresa pesquisada atuar com liderança em mercados competitivos. Os autores concluem, ainda, que essas características evidenciam um forte distanciamento em relação aos argumentos e conteúdos da literatura recente que trata da gestão de custos. A não identificação objetiva dos possíveis benefícios bloqueia a adoção de práticas da GEC, tais como o ABC, o ABM, o custo-meta e o custo de uso e propriedade.

Cinquini e Tenucci (2007) pesquisaram empresas italianas com o objetivo de verificar, entre outros aspectos, a aplicação das técnicas da Gestão Estratégica de Custos, fundamentada em diversos autores, e concluíram que, dentre as 14 técnicas elencadas, 7 apresentaram pontuação maior em relacão ao conjunto, com destaque para Custeio de Atributos, Contabilidade de Clientes, Precificação Estratégica e Monitoramento da Posição Competitiva. Já, a mensuração integrada de desempenho e Custeio do Ciclo de Vida foram as técnicas menos utilizadas.

Wrubel, Dihel e Ott (2011) identificaram informações sobre a GEC divulgadas por companhias abertas brasileiras e concluíram que a média geral de divulgação é de 212 sentenças por companhia, que ficam assim distribuídas: Análise de Direcionadores de Custos, com 49,6% do total das informações; Análise da Cadeia de Valor, com 47,2%; e Posicionamento Estratégico, com 3,2% das informações. Ainda, destacam que as categorias ABC/ABM não foram mencionadas pelas companhias pesquisadas.

Segundo Wrubel *et al*. (2011), mesmo que seja objeto de várias pesquisas, principalmente em relação à aplicação nas organizações, ainda não há consenso por parte dos pesquisadores dos termos relacionados à GEC, cuja temática é foco de ampla discussão devido a sua abrangência. Os autores propõem, então, a categorização da GEC, validada por três pesquisadores especialistas (*experts* em GEC) que possuem doutorado pelas seguintes Universidades: o primeiro, pela Universidade de São Paulo, em Controladoria e Contabilidade; o segundo, pela *Universidad Del Sur*, em Administração; e o terceiro, em Engenharia de Produção, pela Universidade Federal de Santa Catarina.

As categorias iniciais são os temas-chave propostos por Shank e Govindarajan (1997), quais sejam: análise da cadeia de valor; análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. Por meio de três rodadas validaram-se 16 categorias e 84 subcategorias, em que os temas mais extensos se relacionam à análise da cadeia de valor com 48 práticas, seguido de análise dos direcionadores de custos, com 22 práticas, e análise do

posicionamento estratégico, com 14 práticas. Assim, o quadro 2 apresenta as 16 categorias, com os respectivos conceitos propostos pelos autores indicados por Wrubel *et al*. (2011).

Quadro 1 – Descrição das Categorias da GEC

Análise da cadeia de valor	Cadeia de valor	É um sistema de atividades interdependentes. As atividades de valor estão relacionadas por meio de elos dentro da cadeia de valor (PORTER, 1989).
	ABC/ABM	O ABC fornece informações estratégicas de custos, enquanto que o ABM planeja ações táticas e operacionais baseadas nos dados das atividades (KAPLAN e COOPER, 2000).
	Custos ambientais	Elenca as estratégias principais: reduzir ao mínimo possível ou eliminar a produção de resíduos poluentes, elevar ao máximo a produtividade com grau de qualidade ambiental crescente e manter sistemas eficazes de gerenciamento ambiental. O controle de custos reflete o nível de falhas existentes e o volume de gastos necessários para efetuar a sua eliminação ou redução (RIBEIRO, 2005).
	Custos intangíveis	É a parcela de sacrifício absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível. Exemplos: patentes e os custos de desenvolvimento, marcas registradas e custos de propaganda e registro (DIEHL, 1997)
	TCO – Custo total de propriedade	Define-se como uma ferramenta e uma filosofia de compra baseada no entendimento do custo relevante relacionado à compra de um bem ou serviço de um fornecedor (ELLRAM e SIFERD, 1993).
	Custo dos concorrentes	O programa de GEC não deve restringir seu foco à estrutura de custos da empresa ou da cadeia de suprimentos da qual faz parte, e sim, a empresa deve monitorar seu desempenho relativo a outras empresas, em particular, os concorrentes (COOPER e SLAGMULDER, 2004).
	Lucro por cliente	Tempo mantido de clientes; quantidade mantida de clientes; volume de negócios por cliente (WRUBEL *et al*., 2011).
	Custos logísticos	Os custos logísticos são os custos de planejar, implementar e controlar todo o inventário de entrada (*inbound*), e em processo e de saída *(outbound)*, desde o ponto de origem até o ponto de consumo (FARIA e COSTA, 2005).
	Alianças estratégicas (*joint ventures*	Podem existir fortes parcerias entre a companhia e seus clientes. A forma de uma aliança estratégica vai desde um simples contrato a uma *joint-venture* (ROCHA, 1999; YOSHINO e RANGAN, 1997)
	Custos interorganizacionais	É um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa (SOUZA e ROCHA, 2008).
	Contabilidade aberta	É uma metodologia de intercâmbio de informações entre os membros da rede de fornecedores. Os objetivos são redução de custos e otimização de resultados (AGUIAR e ROCHA, 2007).
Direciona-dores de Custos	Direcionadores/ determinantes de custos	Direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade (MARTINS, 2001).
	Custos da Qualidade	Decorrência natural do fato de que a gestão da qualidade total também passou a integrar as estratégias empresariais que objetivam assegurar o estabelecimento de vantagem competitiva ante os seus concorrentes (SOUZA e COLLAZIOL, 2006).
Posicionamento estratégico	Missão ou Metas	Divide-se em: a) construir – aumento da fatia de mercado; b) manter – proteger a fatia de mercado e a posição competitiva; c) colher – maximização dos ganhos e do fluxo de caixa (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).
	Vantagem competitiva	Aliança entre companhias podem proporcionar, entre outros, vantagem competitiva em decorrência de compartilhamento de benefícios e redução de custos, adoção de economias de escala, possível diferenciação nos produtos ou serviços e aumento do valor da companhia diante dos concorrentes. (WRUBEL *et al*., 2011).
	Custo-meta/Custo-alvo (*target cost*)	É um sistema de administração por toda a empresa que apóia o processo de custo-alvo (MONDEN, 1999).

Fonte: Adaptado de Wrubel et al. (2011).

Ressalta-se que, para a realização da presente pesquisa, foram consideradas somente as categorias. As subcategorias foram consultadas apenas em caso de dúvida sobre o enquadramento de algum item previsto nos Planos de Ensino das IES. Além de categorizar os termos da GEC, Wrubel *et al*. (2011) evidenciam as referências relacionadas a cada categoria, que sao utilizadas como base para a presente pesquisa, no sentido de comparar com aquelas apresentadas nos Planos de Ensino das IES, cujas disciplinas mencionam a GEC.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva na medida em que procura descrever a realidade como é, sem a preocupação de modificá-la.

Segundo Triviños (2009), é muito utilizada no campo da educação, cujo foco reside no desejo de se conhecer a comunidade e suas características. Constitui-se, também, num estudo do tipo levantamento, com abordagem predominantemente qualitativa, uma vez apresenta a análise dos dados relativos ao estado atual de um fenômeno, para fins de generalização dos seus resultados.

A população é composta dos cursos superiores de Ciências Contábeis no estado de Santa Catarina, num total de 72 cursos, ofertados por 51 IES, conforme informações do MEC (2011). Vale destacar que se referem aos cursos na modalidade presencial e em atividade na data da realização da pesquisa. Contudo, a amostragem, por acessibilidade, é composta de 22 cursos, cujos Planos de Ensino foram

encaminhados por 13 IES, conforme relação do quadro 2, numa representatividade de 30,55% da população dos cursos, já que, em alguns casos, a mesma IES oferece o curso em mais de uma cidade.

Quadro 2 – IES que oferecem curso de Ciências Contábeis

	Instituições de Ensino Superior / Cursos
Universidades	Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC) – Ibirama
	Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ) – Chapecó e São Lourenço do Oeste
	Universidade da Região de Joinville (UNIVILLE) – Joinville e São Bento do Sul
	Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC) – Criciúma
	Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC) – São Miguel do Oeste, Pinhalzinho, Xanxerê, Chapecó, Videira e Joaçaba
	Universidade do Planalto catarinense (UNIPLAC) – Lages e São Joaquim
Universidades com mestrado em Contabilidade	Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) – Florianópolis
	Universidade Regional de Blumenau (FURB) – Blumenau
Centros Universitários e Faculdades	Instituto Blumenauense de Ensino Superior (IBES) – Blumenau
	Centro Universitário Barriga Verde (UNIBAVI) – Orleans
	Centro Universitário para o desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí (UNIDAVI) – Rio do Sul e Taió
	Faculdade Concórdia (FACC) – Concórdia
	Faculdade de Santa Catarina (FASC) – Florianópolis

Fonte: elaborado pelos autores com base nas prerrogativas previstas pelo MEC (2011).

O Quadro 2 apresenta a relação das IES em observação às prerrogativas acadêmicas previstas no Decreto n° 5.773/06 e Portaria nº 1.264/08. No entanto, as IES estão agrupadas em respeito à organização acadêmica (Universidades e Centros Universitários e Faculdades) e à oferta de cursos de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade, pois, para o tratamento dos dados, as IES foram agrupadas em *cluster*. A análise de *cluster* busca organizar grupos homogêneos em que os indivíduos pertencentes a um grupo são os mais semelhantes possíveis entre si e diferenciados dos demais (REIS, 2000).

As **Universidades** se caracterizam pela indissociabilidade das atividades de ensino, pesquisa e extensão; por disporem de, pelo menos, um terço do corpo docente com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado e em regime de tempo integral; e por terem políticas institucionais para cursos de pós-graduação (*lato sensu e stricto sensu*). Já os **Centros Universitários e Faculdades** se distinguem pela excelência do ensino oferecido, comprovado pela qualificação do seu corpo docente e pelas condições de trabalho acadêmico oferecido à comunidade escolar.

As universidades que ofertam curso de mestrado em Contabilidade necessitam cumprir diversos requisitos previstos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES (2012), dentre os quais se destacam: a formação do quadro de professores por, no mínimo, 08 professores com titulação de doutor; existência de pelo menos um grupo de pesquisa registrado na Plataforma Lattes do CNPq e participação de discentes autores da pós-graduação e da graduação (nesse caso, para a IES que possui graduação na área) na produção científica do Programa, referenciada no sistema Qualis.

Para o tratamento dos dados utiliza-se a análise de conteúdo proposta por Bardin (1977), que a define como um conjunto de técnicas de análise das comunicações. Para o autor, dentre outras modalidades, a comunicação pode ocorrer entre um grupo restrito que compreende todas as comunicações escritas e trocadas dentro de um grupo. Nesse sentido, o programa das disciplinas é uma comunicação entre a IES, bem como entre o professor e os alunos.

De modo geral, os cursos de Ciências Contábeis das IES, objeto de pesquisa, apresentam a mesma nomenclatura para as disciplinas relacionadas a custos, quais sejam: custos, contabilidade de custos, análise de custos, contabilidade gerencial e controladoria. No total, analisam-se 88 planos de ensino relacionados a tais disciplinas, cujo acesso se deu em observância aos seguintes procedimentos: primeiramente, por meio de busca nos sites dos cursos selecionados dos respectivos programas e, posteriormente, para os casos de não disponibilização em sites, comunicação direta com os coordenadores de curso por e-mail e por telefone.

Para a análise dos conteúdos da GEC, das disciplinas relacionadas a custos previstos nos Planos de Ensino das IES, que oferecem o curso de Ciências Contábeis, utiliza-se a categorização de Wrubel et. al (2011). Os dados são apresentados por meio de tabelas, com a utilização da estatística descritiva e a análise de *cluster.* Vale destacar que a verificação/evidenciação das categorias da GEC, na presente pesquisa, se limita à categorização mencionada, sem considerar outras propostas na literatura.

Contudo, este estudo apresenta algumas

limitações, como a possibilidade das categorias da GEC serem abordadas em disciplinas não relacionadas a custos e o fato de algumas instituições pesquisadas apresentarem planos de ensino mais sucintos que outras. Além disso, por não se tratar de amostragem probabilística, as conclusões desta pesquisa não podem ser generalizadas.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

A categorização da GEC, foco de análise deste estudo, se baseia na proposta de Wrubel *et al*. (2011) que, por sua vez, se pauta na literatura sobre o tema. Após a identificação dos conteúdos ministrados em cada disciplina relacionada a custos, nas IES do estado de Santa Catarina, elabora-se a Tabela 1 que apresenta o número de vezes em que as categorias da GEC são evidenciadas, bem como o número total de itens das disciplinas relacionadas a custos, tanto em termos absolutos (A) quanto relativos (%).

Tabela 1 – Evidenciação da GEC nos Planos de Ensino, por categoria

CATEGORIAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	Total das IES		Universidades com mestrado em Contabilidade		Universidades		Centros Universitários e Faculdades	
	A	%	A	%	A	%	A	%
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	11	12,22	2	14,29	7	11,67	2	12,50
Análise da cadeia de valor	3	3,33	1	7,14	2	3,33		
Cadeia de valor	2	2,22	1	7,14	1	1,67		
ABC/ABM	35	38,89	3	21,43	25	41,67	7	43,75
Custos ambientais	2	2,22			2	3,33		
Custos intangíveis								
TCO - Custo total de propriedade								
Custo dos concorrentes								
Lucro por cliente								
Custos logísticos	14	15,56	2	14,29	10	16,67	2	12,50
Alianças estratégicas (parcerias/*joint ventures)*								
Custos interorganizacionais								
Contabilidade aberta								
Análise dos direcionadores de custos	3	3,33	1	7,14	2	3,33		
Direcionadores/determinantes de custos	1	1,11	1	7,14				
Custos da Qualidade	3	3,33			3	5,00		
Análise do posicionamento estratégico	5	5,56	1	7,14	4	6,67		
Missão ou Metas	6	6,67			2	3,33	4	25,00
Vantagem competitiva								
Custo-meta/Custo-alvo (*target cost*)	5	5,56	2	14,29	2	3,33	1	6,25
Total de itens do Plano - CEG	**90**	**100**	**14**	**100**	**60**	**100**	**16**	**100**
% de participação	**5,05**		**7,29**		**5,21**		**3,64**	
Total de itens dos Planos de Ensino	**1.782**		**192**		**1.151**		**439**	

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme se destaca na Tabela 1, esta pesquisa evidencia, também, a expressão "gestão estratégica de custos", já que o tema se refere a um contexto maior, que são as disciplinas relacionadas a custos. Além disso, como se trata de conteúdo programático, é natural que se registre o termo geral do conteúdo destacado nos planos de ensino, e não apenas as categorias.

Após essas considerações, conforme a Tabela 1, verifica-se que a categoria ABC/ABM é a mais evidenciada, tanto no total das IES, com 38,89% do total das categorias da GEC, como em todos os *Clusters*: Universidades (41,67%); Centros Universitários e Faculdades, com o maior percentual de evidenciação (43,75%) e nas IES que oferecem mestrado em Contabilidade, com o menor percentual (21,43%). Contudo, para essa categoria, os resultados da presente pesquisa não apresentam convergência com outros estudos realizados em ambientes empresariais, já que é pouco utilizada em termos práticos, conforme demonstram pesquisas realizadas por Beuren e Roedel (2002), Souza, Silva e Pitz (2010), Wrubel, Diehl e Ott (2011).

Outra comprovação importante, conforme dados da Tabela 1, é que categorias como custos intangíveis, TCO, custo dos concorrentes, lucro por cliente, *joint ventures,* custos interorganizacionais, contabilidade aberta e vantagem competitiva não são evidenciadas em qualquer dos *clusters*. Entretanto, as Universidades são as instituições que apresentam maior diversidade de categorias da GEC. Vale ressaltar que a diversidade das categorias é mais evidenciada em uma das Universidades pesquisadas, a qual oferece uma disciplina denominada Gestão Estratégica de Custos.

Considerando-se o número de itens evidenciados (1.782) em termos absolutos, nos planos de ensino das disciplinas relacionadas a custos, verifica-se que as categorias da GEC colaboram com 5,05% do total. As IES que oferecem mestrado em Contabilidade são as que mais evidenciam a GEC em termos relativos (7,29%), e os Centros Universitários e Faculdades são os que apresentam a menor evidenciação (3,64%). Tal constatação pode estar relacionada ao fato de que as IES que oferecem mestrado possuem um corpo docente mais qualificado e mais envolvido com a pesquisa, conforme as próprias exigências dos órgãos de controle.

Para complementar as análises, a Tabela 2 demonstra a quantidade de vezes em que o termo GEC é evidenciado nos planos de ensino, sem, contudo, apresentar qualquer das categorias previstas nesta pesquisa. Por outro lado, também, evidencia o número de vezes em que as categorias são evidenciadas sem a citação da expressão "Gestão Estratégica de Custos" em seu contexto. Tal análise objetiva verificar se as IES relacionam a GEC com algumas práticas previstas na literatura e se essas práticas estão consolidadas, a partir do que menciona Wrubel *et al*. (2011): a GEC é tema de pesquisa, mas não há consenso por parte dos diversos pesquisadores sobre as suas práticas.

Tabela 2 – Evidenciação da GEC versus categorias

FORMA DE EVIDENCIAÇÃO DAS CATEGORIAS DA GEC	Total das IES	Universidades com mestrado em Contabilidade	Universidades	Centros Universitários e Faculdades
GEC - sem mencionar as categorias da GEC	3	0	2	1
Categorias - sem mencionar a GEC	47	0	35	12

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 2, tanto nas Universidades quanto nos Centros Universitários e Faculdades a expressão GEC é evidenciada, sem estar atrelada a uma das categorias previstas nesta pesquisa. Observando-se os conteúdos desses Planos de Ensino, constata-se que a GEC é abordada de maneira geral, sem especificar o que será ministrado em sala de aula, em relação ao tema.

Outra constatação é que 35 categorias, nas Universidades, e 12, nos Centros Universitários e Faculdades, são evidenciadas, sem, contudo, estarem contextualizadas na Gestão Estratégica de Custos. As categorias são mencionadas nos Planos de Ensino, mas não se esclarece que estão inseridas num contexto maior, na literatura. Logo, são abordadas isoladamente, o que converge para a afirmação de Wrubel *et al*. (2011).

Já, por meio da Tabela 3, objetiva-se demonstrar a evidenciação da GEC pelos grandes temas-chave propostos por Wrubel *et al*. (2011). Nesse caso, as evidenciações do termo Gestão Estratégica de Custos, propriamente dito, não são consideradas.

Tabela 3 – Evidenciação da GEC nos Planos de Ensino por tema-chave

TEMAS-CHAVE DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS	Total das IES		Universidades com mestrado em Contabilidade		Universidades		Centros Universitários e Faculdades	
	A	%	A	%	A	%	A	%
Análise da cadeia de valor	56	70,89	7	58,33	40	75,47	9	64,29
Análise dos direcionadores de custos	7	8,86	2	16,67	5	9,43		
Análise do posicionamento estratégico	16	20,25	3	25,00	8	15,09	5	35,71
Totais	**79**	**100**	**12**	**100**	**53**	**100**	**14**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 3, que em todos os grupos a Análise da Cadeia de Valor é o tema-chave mais evidenciado, destacando-se que nas Universidades o percentual de evidenciação é maior (75,47%) e nas IES que oferecem mestrado é menor (58,33%). O segundo tema-chave mais evidenciado, também em todos os casos, é a Análise do Posicionamento Estratégico, seguido pela Análise dos Direcionadores de Custos. Em contraposição aos resultados do presente estudo, a pesquisa realizada por Wrubel, Diehl e Ott (2011) demonstra que o tema-chave mais evidenciado nas companhias abertas brasileiras é a Análise dos Direcionadores de Custo, com 49,6% de evidenciação.

Por fim, a Tabela 4 demonstra a evidenciação dos termos da GEC por fase acadêmica dos cursos de Ciências Contábeis nas IES do estado de Santa Catarina, considerando-se o regime semestral.

Tabela 4 – Evidenciação da GEC por fase acadêmica

EVIDENCIAÇÃO DA GEC POR FASE	Total das IES		Universidades com mestrado em Contabilidade		Universidades		Centros Universitários e Faculdades	
	A	%	A	%	A	%	A	%
III	1	1,11	1	7,14				
IV	5	5,56			3	5,00	3	18,75
V	16	17,78	1	7,14	13	21,67	2	12,50
VI	24	26,67	8	57,14	12	20,00	4	25,00
VII	25	27,78	4	28,57	16	26,67	7	43,75
VIII	19	21,11			16	26,67		
Totais	90	100	14	100	60	100	16	100

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme dados da Tabela 4, os conteúdos da GEC são ministrados em disciplinas oferecidas a partir da fase III e são mais evidenciados nas fases intermediárias e finais dos cursos de Ciências Contábeis, com ênfase para as fases VI e VII; os Centros Universitários e Faculdades apresentam 25% na fase VI e 43,75% na fase VII; e as IES com mestrado, 57,14% na fase VI e 28,57% na fase VIII. Destaca-se que as Universidades apresentam certa uniformidade na distribuição dos conteúdos entre as fases V e VIII. Esses resultados se devem, principalmente, ao fato de que as disciplinas oferecidas nessas fases são Custos, Análise de Custos e Contabilidade Gerencial.

5 CONCLUSÕES

Tanto as organizações empresariais quanto as Instituições de Ensino Superior são impactadas com as transformações que ocorrem na sociedade. Para se manter competitivas, as organizações precisam de informações úteis no processo de gestão. Para tanto, buscam profissionais capacitados, preparados, aplicados e adaptados às novas expectativas, pois o aumento da complexidade leva à busca por profissionais que reúnam competências que atendam às demandas do mercado de trabalho.

A Gestão Estratégica de Custos é uma inovação que analisa os custos sob uma perspectiva estratégica. Apesar de sua abrangência, não há consenso sobre as práticas da GEC nas organizações. E é nesse sentido que alguns autores como Cinquini e Tenucci (2007), Wrubel *et al*. (2011) e outros propõem a categorização da GEC.

Pesquisas relacionadas à GEC são mais frequentes em organizações empresariais do que em Instituições de Ensino Superior. E, como são chamadas a melhor se adaptar e responder às exigências de uma época de novas possibilidades e desafios, realizou-se a presente pesquisa, com o objetivo de evidenciar os conteúdos relacionados à Gestão Estratégica de Custos, descritos nos planos de ensino, dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do estado de Santa Catarina. Para tanto, utilizou-se a categorização proposta por Wrubel *et al*. (2011).

Os dados foram analisados conjuntamente e também por *clusters,* e pode-se inferir que ABC/ABM é a categoria mais evidenciada, tanto no total das IES, com 38,89% do total das categorias da GEC, como em todos os *Clusters*: Universidades (41,67%); Centros Universitários e Faculdades, com o maior percentual de evidenciação (43,75%); e nas IES que oferecem mestrado em Contabilidade, com a menor evidenciação (21,43%). Esses resultados não convergem para pesquisas aplicadas em ambientes empresariais, em que o ABC/ABM é pouco utilizado, conforme demonstram pesquisas realizadas por Khoury (1996), Beuren e Roedel (2002), Souza, Silva e Pitz (2010) e Wrubel, Diehl e Ott (2011).

Considerando-se o total dos conteúdos evidenciados nos planos de ensino das disciplinas relacionadas a custos, as IES apresentam 4,58% de evidenciação das categorias da GEC. As IES que oferecem mestrado são as que mais evidenciam a GEC (7,29%) e os Centros Universitários e Faculdades são os que apresentam menor evidenciação (3,24%). Tal resultado pode estar relacionado ao fato de que as IES que oferecem mestrado em contabilidade possuem um corpo docente mais qualificado e estão mais envolvidas na pesquisa, bem como na produção científica, conforme exigências legais citadas na sua caracterização.

Além dos aspectos apresentados, a pesquisa demonstra que nas Universidades e nos Centros Universitários e Faculdades a expressão GEC é evidenciada de maneira geral, sem especificar o que é ministrado em sala de aula, em relação ao tema. Por outro lado, 35 categorias nas Universidades e 12 nos Centros Universitários e Faculdades são evidenciadas sem, contudo, estarem contextualizadas na Gestão Estratégica de Custos. Esse resultado pode estar relacionado ao que menciona Wrubel *et al*. (2011), de que a GEC é tema de pesquisa, mas que não há

consenso por parte dos diversos pesquisadores sobre as suas práticas. No entanto, nenhuma das situações ocorre nas IES que oferecem mestrado em Contabilidade.

Buscou-se, também, demonstrar a evidenciação da GEC por tema-chave. Como resultado, obteve-se que em todos os casos a Análise da Cadeia de Valor é o tema-chave mais evidenciado. Destaca-se que nas Universidades o percentual de evidenciação é maior (75,47%) e nas IES que oferecem mestrado é menor (58,33%). Esse resultado é alavancado pela maior evidenciação do ABC/ABM, que está inserido no referido tema-chave. A pesquisa realizada por Wrubel, Diehl e Ott (2011) demonstra que o tema-chave mais evidenciado nas companhias abertas brasileiras é a Análise dos Direcionadores de Custos, com 49,6% de evidenciação.

Os conteúdos da GEC são ministrados em disciplinas oferecidas a partir da III fase e são mais evidenciados nas fases intermediárias e finais dos cursos de Ciências Contábeis, com ênfase para as VI e VII fases. Isso porque, as disciplinas oferecidas nessas fases são Custos, Análise de Custos e Contabilidade Gerencial, enquanto que Controladoria, de forma geral, é ministrada nas fases finais do curso.

A evidenciação da GEC nas disciplinas relacionadas a custos é relativamente baixa, se comparada com o total dos conteúdos abordados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Essa constatação apresenta subjacente uma importante questão para futuras pesquisas: a GEC, por analisar os custos numa perspectiva estratégica, pode ser objeto de estudo, mais acentuado, em cursos de pós-graduação?

Além disso, observando-se as pesquisas referenciadas no presente trabalho, pode-se inferir que a aplicação das práticas da GEC nas organizações ainda não está consolidada, pois os resultados apontam para posicionamentos diferentes: algumas organizações preferem a abordagem tradicional, enquanto outras aplicam, pelo menos, algumas das práticas da GEC. Portanto, com base no cenário aqui apresentado, percebe-se a necessidade de novas pesquisas a respeito da aplicação da GEC, tanto nas organizações como nas Instituições de Ensino Superior, pois ambas são afetadas pelas transformações sociais.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1977.

BEUREN, Ilse Maria. ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades – ABC (Actitity Bases-ad Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP. São Paulo: Set/Dez, 2002, n. 30, p.7-18.

BRASIL. **Alvará 15 de julho de 1809**. Cartas de Leis Alvarás Decretos e Cartas Regis. Disponível em: http://www2.camara.gov.br/legin/fed/alvara/anterioresa1824/alvara-40084-15-julho-1809-571756-publicacaooriginal-94875-pe.html. Acesso: 07 jun. 2011.

_____. **Decreto nº 1.339**, de 09 de janeiro de 1905. Declara instituições de utilidade publica a Academia de Commercio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ella conferidos, como de caracter official; e dá outras providencias. In: Coordenação de Estudos Legislativos Disponível em: http://www.camara.gov.br/sileg/integras/214141.pdf. Acesso: 07 jun. de 2011.

_____. **Resolução CFE nº 03** de 05 de outubro de 1992. Fixa os mínimos de conteúdos e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis. In: Ministério da Educação, Conselho Federal de Educação. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 1992. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf. Acesso: 25 out. 2011.

_____. **Resolução CNE/CES nº 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Nacionais Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dáoutras providências. In: Conselho Nacional de Educação – Câmara de Educação Superior. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/. Acesso: 25 out. 2011.

_____. **Decreto Lei nº 5.773** de 09.05.2006. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e seqüenciais no sistema federal

de ensino. In: Presidência da República
Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5773.htm. Acesso: 25 out. 2011.

_____. Ministério da Educação e Cultura. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados.** Disponível em: https://emec.mec.gov.br/ies/. Acesso: 23 out. 2011.

_____. **Portaria 1.264** de 17 de outubro de 2008. Aprova, em extrato, o Instrumento de Avaliação Externa de Instituições de Educação Superior do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES. In: Gabinete do Ministro. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2008. Disponível em: http://www.adurrj.org.br/4poli/gruposadur/gtpe/portaria1264_17_10_08.htm. Acesso: 25 out. 2011.

CAPACCHI, Maristela. MORETTO, Cleide Fátima. VANCIN, Valmor. PADILHA, Fábio Antônio Rezende. **A prática do ensino contábil no estado do Rio Grande do Sul**: uma análise da grade curricular frente às exigências legais e necessidades acadêmicas. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/03/EPC189resumo.pdf>. Acesso: 23 abr. 2011.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR – CAPES. **Avaliação de Pós-Graduação**. Disponível em: http://www.capes.gov.br/images/stories/download/avaliacao/CA2007_AdministracaoTurismo.pdf. Acesso em: 21 jan. 2012.

CINQUINI, Lino. TENUCCI, Andréa. Strategic Management Accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **MPRA – Munich Personal RePEc Archive**, paper nº 212, posted 07, november/2007. Disponível em: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/212/>. Acesso: 23 abr. 2011.

JOHNSON, H. Thomas. KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos.** 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JOHSON, H. Thomas. KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial**: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KHOURY, Carlos Yorghi. ABC - sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil. **RAE - Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, FGV. v. 39, n. 4, p. 55-63, out./dez. 1999.

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

MARION. José Carlos. ROBLES JUNIOR, Antonio. A busca da qualidade no ensino superior de contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 9, n. 3, p. 13-24. set. 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, A. B. S. (coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo, *et al*. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, ed. 30 anos de doutorado, p 19-32, jun/ 2007.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

REIS, Elizabeth. **A análise de clusters e as aplicações às ciências empresariais**: uma visão crítica da teoria dos

grupos estratégicos. Lisboa: Edições Sílabo, 2000.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SÃO PAULO. **Decreto-lei nº 15.601**, de 26/01/1946. Institui a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas – FCEA.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/242.pdf>. Acesso: 23 abr. 2011.

SOUZA, Marcos Antonio. LISBOA, Lázaro Plácido. ROCHA, Welington**.** Práticas de contabilidade gerencial adotadas por Subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, maio/agosto 2003.

TRIVIÑOS, Augusto Nibaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2009.

WRUBEL, Franciele, *et al.* Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de custos. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios.** São Paulo, v. 13, n. 40, p. 332-348, jul/set-2011.

WRUBEL, Franciele. DIEHL, Carlos Alberto. OTT, Ernani. Informações sobre a gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 1, n. 13, p. 127-150, Jan/Jun, 2010.