

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ENSINO EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA
DE PERCEPÇÕES DE IMPORTÂNCIA ENTRE DOCENTES E PROFISSIONAIS,
UTILIZANDO AS DIMENSÕES DE ATIVIDADES, ARTEFATOS E
COMPETÊNCIAS**

Claudio de Souza Miranda

Orientador: Prof. Dr. Edson Luiz Riccio

SÃO PAULO

2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Jr

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luis Eduardo Afonso

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

CLAUDIO DE SOUZA MIRANDA

**ENSINO EM CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA
DE PERCEPÇÕES DE IMPORTÂNCIA ENTRE DOCENTES E PROFISSIONAIS,
UTILIZANDO AS DIMENSÕES DE ATIVIDADES, ARTEFATOS E
COMPETÊNCIAS**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Edson Luiz Riccio

SÃO PAULO

2010

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Miranda, Claudio de Souza

Ensino em contabilidade gerencial : uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências / Claudio de Souza Miranda. – São Paulo, 2010.

225 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2010.

Orientador: Edson Luiz Riccio.

1. Contabilidade gerencial 2. Ensino superior 3. Mercado de trabalho I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título

CDD – 658.151

**À minha Esposa e Filho,
compreensivos e sempre presentes, e
minha Mãe e Irmãs**

Tenho muito a agradecer a minha fiel companheira Raïssa, sempre presente na construção deste projeto.

Agradeço ao meu orientador Edson Luiz Riccio, pelo apoio e sugestões importantes para o desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço ainda aos membros da banca de qualificação, professores José Dutra de Oliveira Neto e Tania Regina Sordi Relvas, pelas sugestões indicadas à melhoria deste projeto.

Agradeço aos meus colegas professores, da FEARP/USP, tanto pelo apoio moral como apoio à pesquisa, em especial aos professores: Evandro Marcos Saidel Ribeiro, Adriana Maria Procopio de Araujo, Amaury José Rezende, André Carlos Busanelli de Aquino, Carlos Alberto Grespan Bonacim, Marco Aurélio Gumieri Valério, Roni Cleber Bonizio, Geciane Porto e Adriana Cristina Ferreira Caldana.

Aos colegas de graduação FEARP que apoiaram o desenvolvimento desta pesquisa: Dennis Galante e Marcelo Botelho.

Agradeço ainda a todos os que participaram da pesquisa de campo deste projeto, tanto os docentes quanto os profissionais de mercado.

RESUMO

Observa-se, nos últimos anos, na literatura internacional, um aumento da publicação de trabalhos que discutem o ensino da contabilidade e a sua relação com o mercado de trabalho. Nacionalmente observam-se ainda estudos isolados sobre o ensino da contabilidade, com pouca ou nenhuma avaliação da comparação entre mercado e academia, mais raro ainda são trabalhos que fazem esta avaliação especificamente sobre a Contabilidade Gerencial. A Contabilidade Gerencial atua com o objetivo de apoiar os gestores, em seu processo de tomada de decisão, e vem tendo, ao longo dos anos, diversas críticas sobre seu papel e sobre suas atividades. Assim este trabalho buscou observar a Contabilidade Gerencial no Brasil, sob enfoque do ensino e do mercado de trabalho, a partir de dois enfoques: ensino e avaliação de importância por profissionais e docentes. O primeiro enfoque foi uma avaliação das grades curriculares, do curso de ciências contábeis de 82 IESs que indicam que os conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial representam 12,5% da carga total de aula dos cursos, e as principais disciplinas ofertadas são: contabilidade de custos, contabilidade gerencial, orçamento empresarial, controladoria, e sistemas de informações gerenciais. O segundo enfoque se deu sob uma pesquisa de campo, por meio de um questionário aplicado a docentes e profissionais de mercado, que foi baseada em 19 trabalhos nacionais e internacionais que abordavam de forma isolada, as atividades de trabalho ligadas à Contabilidade Gerencial, os artefatos utilizados para seu desenvolvimento e as competências necessárias aos profissionais para desenvolver estas atividades e trabalharem estes artefatos. O questionário desenvolvido teve 19 tarefas, 15 artefatos e 17 competências, na qual docentes e profissionais deveriam avaliar o grau de importância deles. Foram coletadas 108 pesquisas de docentes de 44 IESs públicas e privadas de todas as regiões do país, com boas avaliações do antigo Provão e do atual ENADE. A amostra de profissionais foi elaborada a partir de redes sociais, e obtiveram-se respostas de 212 profissionais, de diferentes níveis hierárquicos, e com atividades centradas na área financeira e de controladoria. Estes profissionais também eram de todas as regiões do país, porém com maior concentração no estado de São Paulo. Os dados foram analisados sob dois enfoques, o primeiro de validação da existência ou não de igualdade de avaliação entre profissionais e docentes, em cada uma das variáveis analisadas, a partir do cálculo da inferência de proporções e da análise do qui-quadrado, esta análise demonstrou haver diferenças de avaliação em 10 das 19 atividades, em 7 dos 14 artefatos, e em apenas uma das 17 competências listadas. O segundo enfoque foi o desenvolvimento de um *ranking* comparativo de importância entre docentes e profissionais para cada uma das atividades, dos artefatos e das competências. Nesse *ranking* as principais diferenças foram observadas nas atividades e nos artefatos, principalmente pela maior valorização dos docentes a atividades relacionadas a artefatos mais contemporâneos, e de uma valorização superior entre profissionais de atividades voltadas para as operações contábeis e de controles financeiros. Os resultados indicam a necessidade da compreensão das diferenças encontradas que poderiam ser efetuadas a partir de análises mais aprofundadas, tanto em empresas e IESs nacionais como internacionais.

ABSTRACT

In recent years, the increase of papers discussing the accounting teaching and its relation to the practical application on the market has been seen in international literature. In Brazil there are some isolated studies with little or no evaluation on comparison between the market and academia, even rarer are works that make this assessment specifically on Management Accounting. The Management Accounting works with the aim of supporting managers in their decision-making process, and over the years has been having many critics about its role and about its activities. Thus, this thesis had the aim to observe the Management Accounting in Brazil, focus on education and practice on the market from two perspectives: the teaching and importance evaluation of professionals and professors. The first approach was an evaluation of curricula in 82 Accounting courses on high education level indicating that the contents related to management accounting 12.5% of the total burden of tuition courses and the main courses offered are: cost accounting, managerial accounting, business budget, controlling, and management information systems. The second one was a survey methodology applied to professors and professionals based on 19 national and international papers that treated the activities connected to management accounting, the artifacts used to its development and the required competences to the professionals to develop and work these activities in an isolated manner. The questionnaire developed to the survey contained 19 tasks, 15 artifacts and 17 competences, in which professors and professionals should evaluate their importance level. It resulted in 108 professor's responses from 44 High Education Institutions, privates and publics, all over Brazil, with good evaluation on MEC tests. The professional sample was designed through social nets and there were 212 professional's responses from different hierarchy levels and working on controlling and financial areas. Theses professionals also were from different regions in Brazil, although the most were from São Paulo State. The data was analyzed under two approaches, the first one on the validation of the existence or not of equal assessment among professionals and teachers, in each variable analyzed from the calculus of proportions inference and analysis of chi-square. This analysis demonstrated that the differences of evaluation in 10 of 19 activities in 7 of the 14 artifacts, and in only one of 17 competences listed. The second approach was the development of a comparative ranking of importance among professors and professionals for each of the activities, artifacts and competences. The main differences observed on this ranking were the activities and artifacts, mainly for the higher valuation of the professors about the activities related to the contemporary artifacts and of the professionals about the accounting operations and financial controls. The results indicate the need of understanding the differences that could be made in further analysis, both in enterprises and Higher Education Institutions both national and international.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	11
LISTA DE QUADROS	12
LISTA DE TABELAS	13
LISTA DE FIGURAS	17
1 Introdução.....	18
1.1 Problema e hipótese do trabalho.....	24
1.2 Justificativa.....	25
1.3 Metodologia.....	26
1.4 Limitações	27
1.5 Organização do trabalho	27
2 Revisão de Literatura.....	29
2.1 Ensino da contabilidade.....	29
2.1.1 Perspectivas do ensino no mundo.....	29
2.1.2 O ensino da contabilidade no Brasil	31
2.1.3 Percepções da população sobre a profissão.....	36
2.1.4 Estudos sobre lacuna academia x mercado – Contabilidade e outras áreas	41
2.2 Contabilidade Gerencial	42
2.2.1 – Estudos sobre a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial	47
2.2.2 - Estudos da relação entre a Contabilidade Gerencial e os sistemas de informações	49
2.3 Estudos sobre a atividade e o ensino da Contabilidade Gerencial	50
2.3.1 Análises das competências	54
2.3.2 Análise das principais atividades desenvolvidas (<i>work/task activity</i>).....	62
2.3.3 Estudo sobre currículo e cargas horárias	66
2.3.4 Estudos sobre as limitações/restrições e pontos fortes dos profissionais formados	69
2.3.5 Importância de tópicos/artefatos/instrumentos/ferramentas de Contabilidade Gerencial	70
3 Panorama do ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil	76
3.1 Análise das grades	76
3.1.1 Seleção da amostra	76
Fonte: INEP (2010)	79
3.1.2 Processo de coleta dos dados.....	80
3.1.3 Resultado da análise das grades.....	80
3.1.4 Carga global de disciplinas de enfoque gerencial	86
3.2 Análise da literatura didática de conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial	86
3.2.1 Livros de Contabilidade Gerencial	87
3.2.2 Livros de Controladoria.....	96
3.2.3 Livros de Orçamento Empresarial.....	99
3.2.4 Livros de Custos	101
3.3 Considerações gerais	105
4 Metodologia.....	106
4.1 Características da pesquisa	106
4.2 Fases do desenvolvimento da pesquisa	108
4.3 Construção dos questionários	109
4.3.1 Parte 1 do questionário: Caracterizações.....	109

4.3.2	Parte 2 do questionário: Contabilidade Gerencial: Atividades, Artefatos e Competências.	111
4.4	Desenvolvimento das amostras	119
4.4.1	Docentes	119
4.4.2	Profissionais	120
4.5	Limpeza dos dados recebidos	122
4.6	Teste de Consistência Estatística (Confiabilidade) – Estimativa Alfa de Cronbach 122	
5	Análise dos dados	124
5.1	Caracterização das amostras pesquisadas.....	124
5.1.1	Caracterização da amostra de Docentes	124
5.1.2	Caracterização da amostra de profissionais.....	129
5.2	Análises estatísticas das avaliações de Atividades, Artefatos e Competências.....	135
5.2.1	Aspectos estatísticos da primeira avaliação estatística - Inferência de avaliação de importância e χ^2 a partir das amostras de docentes e profissionais.....	135
5.2.2	Construção de um ranqueamento e testes de médias.....	190
5.2.3	Análise de correlações entre atividades, artefatos e competências próximas.	196
5.2.4	Avaliação geral das observações	202
6	Considerações finais e recomendações	205
6.1	Resultados encontrados	205
6.2	Sugestão de trabalhos futuros	209
	REFERÊNCIAS	213
	APÊNDICES	223

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA – *The American Accounting Association*

CIMA – *Chartered Institute of Management Accountants*

CPA – *Certified Public Accountant*

CMA – *Certified Management Accountant*

DCN – Diretrizes Curriculares Nacionais

ERP – *Enterprise Resource Planning*

EVA – *Economic Value Added* ou Valor Econômico Agregado

IES – Instituição de Ensino Superior

IMA – *Institute of Management Accountants*

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

MEC – Ministério da Educação

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Principais definições de Contabilidade Gerencial	34
Quadro 2.2 – Sumário do perfil das pesquisas sobre contabilidade gerencial analisadas	45
Quadro 2.3 – Competências do contador indicadas por Cardoso (2006)	54
Quadro 2.4 – Principais diferenças entre resultados do trabalho de Tan et al. (2004) e Souza et al. (2007)	66
Quadro 3.1 – Instituições de Ensino selecionadas para pesquisa.	70
Quadro 3.2 – Livros de contabilidade gerencial avaliados	81
Quadro 3.3 – Livros de Controladoria	90
Quadro 3.4 – Livros de Orçamento Empresarial	92
Quadro 3.5 – Livros de Contabilidade de Custos	95
Quadro 4.1 – Lista das tarefas de contabilidade gerencial selecionadas para o questionário.	105
Quadro 4.2 – Lista dos artefatos/instrumentos de contabilidade gerencial selecionados para o questionário	107
Quadro 4.3 – Lista das competências selecionadas para o questionário	110
Quadro 5.1 – Tópicos selecionados para análise de correlação.	188
Quadro 5.2 – Atividades com diferenças significativas	195
Quadro 5.3 – Artefatos/instrumentos com diferenças significativas	196

LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1 – Números de cursos e alunos de ciências contábeis no Brasil	24
Tabela 2.2 – Número de registros de contadores registrados no Brasil	25
Tabela 2.3 – <i>Ranking</i> das principais tarefas desenvolvidas pelos contadores gerenciais	57
Tabela 2.4 – Importância de artefatos de contabilidade gerencial segundo a percepção de profissionais e professores na pesquisa de Tan et al (2004)	63
Tabela 2.5 – Importância de artefatos de contabilidade gerencial segundo a percepção de profissionais e professores na pesquisa de Ekbatani e Sangeladji (2008)	64
Tabela 2.6 – Compilação dos dados da pesquisa de Ahadiat (2008)	66
Tabela 3.1 – Carga de créditos-aula de disciplinas de custos	73
Tabela 3.2 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de custos por período de curso	74
Tabela 3.3 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de orçamento por período de curso	75
Tabela 3.4 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de controladoria por período de curso	75
Tabela 3.5 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de controladoria por período de curso	76
Tabela 3.6 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de Sistemas de informação por período de curso	77
Tabela 3.7 – Outras disciplinas de enfoque gerencial	77
Tabela 3.8 – Distribuição do total de carga de créditos de disciplinas de enfoque gerencial	78
Tabela 3.9 – Quantificação em páginas dos principais conteúdos de contabilidade gerencial observados nos livros traduzidos.	86
Tabela 3.10 – Quantificação em páginas dos principais conteúdos de contabilidade gerencial observados nos livros nacionais.	86
Tabela 4.1 - Alfa de Cronbach	115
Tabela 5.1 – Distribuição regional da amostra docente.	117
Tabela 5.2 – Distribuição da taxa de resposta por IES	117
Tabela 5.3 – Curso de graduação dos docentes.	119
Tabela 5.4 – Especializações cursadas pelos docentes	119
Tabela 5.5 – Áreas do mestrado cursadas pelos docentes	119
Tabela 5.6 – Áreas do doutorado cursadas pelos docentes	120
Tabela 5.7 – Tempo de docência no ensino superior.	120
Tabela 5.8 – Disciplinas ministradas.	121
Tabela 5.9 – Atividades de mercado atuadas por docentes que estão no mercado de trabalho	121
Tabela 5.10 – Curso de graduação dos profissionais.	121
Tabela 5.11 – Curso de especialização cursado pelos profissionais.	122
Tabela 5.12 – Localização dos profissionais	122
Tabela 5.13 – Distribuição dos profissionais em função do cargo e nível hierárquico.	123
Tabela 5.14 – Distribuição do tempo das atividades dos profissionais	124
Tabela 5.15 – Distribuição do tempo das atividades dos profissionais por categoria de atividade	124
Tabela 5.16 – Distribuição do tempo das atividades dos profissionais	124
Tabela 5.17 – Experiência na área financeira dos entrevistados	125
Tabela 5.18 – Número de funcionários no Brasil da empresa dos profissionais respondentes.	125
Tabela 5.19 – Faturamento anual da empresa dos profissionais respondentes no Brasil	126
Tabela 5.20 – Setores de atuação das empresas	126

Tabela 5.21 – Distribuição por regiões continentais das empresas de capital internacional	127
Tabela 5.22 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade Avaliação de Desempenho	132
Tabela 5.23 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade Avaliação de Rentabilidade	133
Tabela 5.24 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Melhoria de Produtividade	133
Tabela 5.25 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Consultoria Interna	134
Tabela 5.26 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Auditoria Interna	135
Tabela 5.27 – Teste de hipótese entre docentes para atividade Auditoria Interna	136
Tabela 5.28 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade Auditoria Interna	136
Tabela 5.29 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de <i>Credit and Collection</i>	137
Tabela 5.30 – Teste de hipótese entre docentes para atividade <i>Credit and Collection</i>	138
Tabela 5.31 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade <i>Credit and Collection</i>	138
Tabela 5.32 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Orçamento	139
Tabela 5.33 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Planejamento	140
Tabela 5.34 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Gestão de Risco	141
Tabela 5.35 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Gestão de TI	142
Tabela 5.36 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Implementação de TI	142
Tabela 5.37 – Teste de hipótese entre docentes para atividade de Implementação de TI	143
Tabela 5.38 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade de Implementação de TI	143
Tabela 5.39 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Implementação das Estratégias	144
Tabela 5.40 – Teste de hipótese entre docentes para atividade de Implementação das Estratégias	145
Tabela 5.41 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Fusões, Aquisições e Aliações	145
Tabela 5.42 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Planejamento Tributário	146
Tabela 5.43 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade de Planejamento Tributário	147
Tabela 5.44 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Gestão Contábil	147
Tabela 5.45 – Teste de hipótese entre docentes para atividade de Gestão Contábil	148
Tabela 5.46 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade de Gestão Contábil	148
Tabela 5.47 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Controle de Qualidade	149
Tabela 5.48 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Preço de Transferência	149
Tabela 5.49 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Precificação Externa	150
Tabela 5.50 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Apuração de Custos	150
Tabela 5.51 – Diferenças de concordância sobre atividades observadas entre subgrupos de	151

docentes	
Tabela 5.52 – Diferenças de concordância sobre atividades observadas entre subgrupos de profissionais	152
Tabela 5.53 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato de Ponto de Equilíbrio	153
Tabela 5.54 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato BSC e outros de Avaliação de Desempenho	154
Tabela 5.55 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Avaliação de Desempenho	155
Tabela 5.56 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custeio ABC	155
Tabela 5.57 – Teste de hipótese entre docentes para artefato de Custeio ABC	156
Tabela 5.58 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custeio (absorção/variável)	156
Tabela 5.59 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Custeio (absorção/variável)	157
Tabela 5.60 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custo-Padrão	158
Tabela 5.61 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato ERP / Sistemas de Informações	159
Tabela 5.62 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Técnicas de Análise de Retorno de Investimentos	160
Tabela 5.63 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Gestão do Fluxo de Caixa	160
Tabela 5.64 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Orçamento Operacional	161
Tabela 5.65 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custo do Consumidor	162
Tabela 5.66 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custo-Alvo.	162
Tabela 5.67 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato <i>Just in time</i>	163
Tabela 5.68 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefatos Orçamento de Capital	164
Tabela 5.69 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Orçamento de Capital	165
Tabela 5.70 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Controles Internos	166
Tabela 5.71 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Controles Internos	166
Tabela 5.72 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato EVA e similares	167
Tabela 5.73 – Diferenças de concordância sobre os instrumentos/artefatos observados entre subgrupos de docentes	168
Tabela 5.74 – Diferenças de concordância os instrumentos/artefatos observadas entre subgrupos de profissionais	169
Tabela 5.75 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Valores (ética)	170
Tabela 5.76 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimentos de Contabilidade Gerencial	170
Tabela 5.77 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimento e Aplicação de Regras e Técnicas Contábeis (financeira/societária)	171
Tabela 5.78 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimento do negócio em que a empresa atua	172
Tabela 5.79 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Compreensão das Operações da Organização	172
Tabela 5.80 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Oral	173

Tabela 5.81 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Escrita	173
Tabela 5.82 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Escrita	174
Tabela 5.83 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Ouvir/escutar	175
Tabela 5.84 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Pensar	175
Tabela 5.85 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade Quantitativa	176
Tabela 5.86 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Liderança	177
Tabela 5.87 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Resolução de Problemas	177
Tabela 5.88 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Trabalhar em Equipe	178
Tabela 5.89 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Tomar Decisões	178
Tabela 5.90 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimento de TI	179
Tabela 5.91 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade com Planilhas Eletrônicas.	180
Tabela 5.92 – Diferenças de concordância sobre os instrumentos/artefatos observados entre subgrupos de docentes	180
Tabela 5.93 – Diferenças de concordância os instrumentos/artefatos observadas entre subgrupos de profissionais	181
Tabela 5.94 – <i>Ranking</i> de importância das atividades para docentes e profissionais	184
Tabela 5.95 – <i>Ranking</i> de importância dos artefatos para docentes e profissionais	185
Tabela 5.96 – <i>Ranking</i> de importância das Competências para docentes e profissionais	187
Tabela 5.97 – Correlações de Custo-padrão com orçamento (artefato e atividade)	190
Tabela 5.98 – Correlações de atividades, artefatos e competências ligadas à TI.	191
Tabela 5.99 – Correlações entre o BSC e as atividades de Avaliação de Desempenho	193

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1 – Mapa conceitual de competência (Roque, 2004)	47
Figura 5.1 – Cálculo da inferência sobre duas proporções	128
Figura 5.2 – Equação de χ^2	129

1 Introdução

Estudos sobre a educação contábil têm recebido considerável atenção internacional nos últimos anos. Em geral, são desenvolvidos por meio de artigos críticos que indicam a necessidade de mudanças no ensino da contabilidade.

Dois fatores ajudam a explicar esse fato, o primeiro relaciona-se à publicação do trabalho de Albrecht e Sack (2000) denominado “*Accounting Education: Charting a course Through a perilous future*”. Esse trabalho faz uma avaliação geral do ensino da contabilidade nos Estados Unidos e demonstra uma queda na procura pela profissão, bem como a percepção de profissionais do mercado que acreditam que a educação contábil está desatualizada, principalmente devido a seus professores, motivo pelo qual há necessidade iminente de mudanças significativas.

O segundo fator relaciona-se às sequências de fraudes contábeis descobertas internacionalmente em empresas renomadas no mercado, começando pela Enron em 2001, na WorldCom, Xerox e Merck em 2002, na Parmalat em 2003, entre outros. No caso do Brasil, o principal exemplo está relacionado aos problemas ocorridos no Banco Santos em 2004.

Entre alguns exemplos de trabalhos internacionais que demonstram esta necessidade de se repensar o ensino da área contábil, pode-se destacar o trabalho de Howieson (2003) que indica a necessidade de novas competências aos profissionais de contabilidade, principalmente ligadas às habilidades da área de tecnologia; o levantamento bibliográfico elaborado por Humprey (2005) o qual expõe que cada país tem necessidades, contextos e experiências na educação contábil, mas que após, o período Enron, o enfoque em aspectos éticos tornou-se mais frequente; e o estudo de Chang e Sun (2008) que demonstra que, além da redução do número de alunos na área contábil, há também uma redução do número de professores, principalmente nos Estados Unidos.

Não é raro encontrar trabalhos que rediscutem o ensinar contábil, principalmente discussões em relação à lacuna (GAP é o termo mais encontrado internacionalmente) existente entre o que o mercado deseja e o que os cursos de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior (IES) têm fornecido de conteúdo aos alunos sobre contabilidade. Ressalta-se,

entretanto, que esta não é uma preocupação específica da área contábil, áreas como a engenharia, a enfermagem, entre outras têm diversas discussões nesse sentido.

Vale ressaltar que as discussões internacionais sobre o ensinar contábil ocorrem tanto em eventos e periódicos específicos da educação contábil, como em publicações não específicas da área educacional.

Nacionalmente poucos são os trabalhos que discutem a necessidade de se repensar o ensinar da contabilidade, de maneira mais ampla. Os principais trabalhos avaliados focam-se principalmente na análise da adaptação dos currículos de IESs brasileiras aos modelos internacionais, neste enfoque destacam-se os trabalhos de Riccio e Sakata (2004), Magalhães e Andrade (2006) e Pires e Ott (2008).

Um ponto importante a se considerar em relação às publicações nacionais na área de ensino é de que estas ainda não são de grande expressão, mas estão em processo de crescimento. É o que indica a pesquisa de Walter et al. (2009) que demonstra um crescimento no número de publicações na área de ensino e pesquisa nos últimos anos, centradas principalmente em professores da FEA-USP. Porém, nota-se que as publicações específicas da área de ensino abordam normalmente aspectos pontuais, com avaliações restritas normalmente a uma única IES, situação que também ocorre nas publicações dos principais congressos da área.

Ademais, outro ponto que indica ainda o baixo índice de pesquisa no ensino da contabilidade no Brasil é o fato de que apenas em 2007 foi criada uma revista, com enfoque mais próximo da área de ensino e pesquisa, a REPeC.

Deve-se destacar, que de maneira geral, os estudos ligados ao ensino da contabilidade estão voltados principalmente para a área financeira da contabilidade. A área gerencial da contabilidade, que tem passado por diversos desafios nos últimos anos, nem sempre é avaliada, principalmente nas publicações nacionais.

Essa maior valorização da área financeira é percebida inclusive quando se avalia a profissão contábil. Os estudos de percepção da profissão contábil, entre universitários, efetuados por Hunt et al. (2004), Coleman et al. (2004) e Azevedo et al. (2008), demonstram uma visão do

profissional contábil, mais ligado a aspectos numéricos, financeiros e fiscais. Poucos percebem a profissão como tomadora ou apoiadora de decisões.

A maior parte dos livros didáticos da área de Contabilidade Gerencial tem em seu primeiro capítulo uma indicação geral do que é a mesma, suas principais atividades e o resultado final de seu trabalho, normalmente descrito como relatórios. Essas descrições em geral estão expostas de forma a comparar a Contabilidade Gerencial com a contabilidade financeira, evidenciando suas principais diferenças. Essa situação pode ser observada nas obras de Jimbalvo (2002), Horngrem et al. (2004), Crepaldi (2004), Garrison et al. (2007) e Atkinson et al. (2008).

De forma sintética as obras descrevem a Contabilidade Gerencial como sendo uma atividade voltada para atender às demandas de usuários internos da organização, demanda esta atendida por relatórios gerenciais voltados para decisões futuras. Tais relatórios teriam ênfase na relevância, e não teriam apenas informações financeiras, e estas poderiam ser detalhadas por entidade, segmentos, departamentos, produtos, clientes e até funcionários.

Corroborando a descrição acima, pode-se destacar o trabalho de Frezatti et al. (2007) que realizam uma compilação de trabalhos que expõem o conceito, bem como os objetivos da Contabilidade Gerencial, os autores sintetizam quatro pontos em comum nas obras analisadas: composição do processo (identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações), informações para usuários internos, apoio ao processo decisório e conexão com os objetivos da entidade.

Para o desenvolvimento dos trabalhos da contabilidade gerencial, diversas são as práticas utilizadas, e estas têm sofrido diversas mudanças e evoluções ao longo dos anos. Essa evolução é demonstrada na segunda seção da publicação *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1) realizada em 1988 pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). O trabalho descreve a atividade conhecida como Contabilidade Gerencial, segregando suas atividades, práticas, ferramentas, filosofias, artefatos (instrumentos e ferramentas da contabilidade gerencial), modelos de gestão e sistemas em quatro estágios evolutivos datados a partir de 1950.

O primeiro estágio centra-se do período anterior a 1950 e tem foco na determinação de custos e controle financeiro; o segundo estágio ocorre entre 1950 e 1965 e foca-se no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial; o terceiro compreende o período de 1965 a 1985 e enfoca a redução de perdas de recursos no processo organizacional; o quarto estágio é posterior a 1995 e tem atenção voltada à geração de valor por meio do uso efetivo de recursos.

No que tange à avaliação com a finalidade de verificar em que nível evolutivo da contabilidade gerencial as empresas estariam, surgem diversos trabalhos, os quais mostram que as empresas ainda utilizam diversas características listadas no primeiro e segundo estágio evolutivo, sem ainda entrar em contato com aqueles do último estágio. Entre alguns desses trabalhos, destacam-se os trabalhos de Soutes (2006), que tomam como objeto de estudo as empresas brasileiras, e o de Abdel-Kader e Luther (2006) que lida com empresas britânicas.

Deve-se ressaltar que, em alguns momentos da história, a Contabilidade Gerencial passou por alguns questionamentos sobre seu valor como instrumento de tomada de decisão, e sobre a validade da pesquisa desenvolvida no meio acadêmico. Momentos estes que acabaram por ampliar a discussão da contabilidade gerencial, sob enfoque de seus conteúdos, suas ligações com outras áreas de conhecimento e de seu papel nas organizações.

Dos momentos destacados, dois merecem destaque. O primeiro é a publicação da obra “Relevance Lost” de Johnson e Kaplan (1987), na qual os autores afirmavam que os sistemas de contabilidade gerencial já não eram mais adequados ao contexto vivido pelas organizações empresariais, ou seja, a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância. Os autores creditavam parte do problema ao meio acadêmico que desenvolvia modelos altamente complexos, sem entender a realidade das organizações.

Essa publicação acabou por promover uma maior reflexão em torno do papel da contabilidade gerencial, tanto no contexto organizacional como acadêmico. Como exemplo dessa reflexão, destacam-se os trabalhos de Burns e Scapens (2000) e Burns e Valvio (2001) que criticam os modelos de contabilidade gerencial expostos principalmente a modelos neoclássicos os quais não conseguem explicar o processo de mudança organizacional. Assim, esses autores apontam a Teoria Institucional como meio para compreensão do processo de mudanças organizacionais, e conseqüentemente, para uma melhor atuação da contabilidade gerencial.

O segundo momento a ser destacado está relacionado às publicações mais recentes que surgem após a publicação da obra “*Conjectures regarding empirical managerial accounting research*” de Zimmerman (2001) o qual aponta diversas críticas ao trabalho de Ittner e Larcker (2001). Frezatti et al. (2009) em estudos de revisão bibliográfica dos trabalhos pós-Zimmerman, indicam que as discussões decorrentes dessas publicações podem conduzir ao crescimento da Contabilidade Gerencial principalmente em função da discussão de elementos como a não aceitação plena do monoparadigma econômico, tampouco do *Mainstream* norte-americano. Indicam ainda que essas discussões devam gerar maior compromisso dos pesquisadores, no que tange à profundidade metodológica de seus estudos.

Com as reflexões sobre as atividades e o papel da contabilidade gerencial ampliada, alguns estudos, mais aprofundados, sobre o ensino da contabilidade gerencial começam a surgir. Sobressaem-se os trabalhos de Böer (2000) e Brewer (2000), ambos publicados no mesmo número do periódico *Issues in Accounting Education*.

O trabalho de Brewer (2000) descreve o processo de reestruturação curricular, da área de contabilidade gerencial, na Universidade de Miami, que antes dessa reestruturação tinha seus conteúdos tratados de forma desconexa, sem integração. O autor destaca, ainda, que esta revisão e ampliação dos conteúdos oferecidos nesta IES deram-se, entre outros motivos, pelo fato de que mesmo com a introdução de novos ferramentais de contabilidade gerencial, os tópicos mais tradicionais continuam sendo utilizados pelas organizações. Portanto, era preciso adaptar-se para atender a todas as necessidades.

A proposta de estrutura apresentada por Brewer (2000) está baseada no contexto geral dos negócios; contextos estratégicos, éticos e ambientais; e na orientação para a avaliação de atividades. Os cursos seriam direcionados em três módulos: gestão de produtos, serviços e consumidores, gestão de processos e gestão de pessoas. A discussão não se restringe apenas aos conteúdos, ele expressa a necessidade de ser repensar as atividades didáticas, e neste contexto cita como exemplo a importância da utilização de estudos de caso em sala de aula.

O segundo estudo é o de Böer (2000) que avalia a educação na área de contabilidade gerencial. O autor faz uma revisão geral de passado, presente, bem como previsões para o futuro, focando-se principalmente na realidade norte-americana. Um aspecto interessante do

trabalho, é que este foi o único localizado que avaliou os livros didáticos da área de contabilidade gerencial. A análise demonstrou um processo evolutivo lento da literatura, ainda muito voltado para organizações industriais e para o processo contábil, e não à tomada de decisão.

Böer (2000) indica que as perspectivas, para o ensino e a atividade da contabilidade gerencial, irão ser fortemente influenciadas por dois fatores. O primeiro são as novas tecnologias, principalmente a análise de dados para a tomada de decisão. Esta realidade pode ser observada nos trabalhos de Riccio (2001), Granlund e Malmi (2002), Doran e Walsh (2004), e Spathis e Constantinides (2004) que indicam o trabalho do contador gerencial altamente influenciado pela implantação de sistemas integrados.

O segundo fator apontado por Böer (2000) foi a importância que os artefatos de gestão e análise do fluxo de caixa terão para as atividades do contador gerencial. Esta posição reflete claramente as pesquisas de Tan et al. (2004) e Ekbatani e Sangeladji (2008), quando contadores gerenciais pesquisados apontam os artefatos de gestão do fluxo de caixa e outros artefatos de contabilidade gerencial mais tradicionais, como os fatores mais importantes no exercício de sua atividade. Entretanto, esta realidade não foi encontrada na percepção dos professores da área de contabilidade gerencial pesquisados, já que, para estes, estes artefatos citados são muitas vezes considerados um fator de importância secundária.

Os autores anteriormente citados, e outros a serem expostos na revisão bibliográfica deste trabalho, refletem o embasamento teórico das dimensões da atividade da Contabilidade Gerencial que serão avaliadas neste trabalho. Os trabalhos de Tan et al. (2004) e Ekbatani e Sangeladji (2008), juntamente aos outros 17 trabalhos analisados, sendo somente dois nacionais, refletem a abordagem empírica deste estudo, que é a de compreender, na realidade brasileira, qual é o papel da contabilidade gerencial nas organizações, sob o enfoque do mercado pela percepção dos profissionais da área, e da academia pela percepção dos docentes da área.

Os principais aspectos de análise deram-se em virtude da análise das competências necessárias para o desenvolvimento da atividade, das principais atividades exercidas pela função, da importância de determinados artefatos de contabilidade gerencial nas atividades empresariais e da análise da realidade de formação na área gerencial dos estudantes de

contabilidade. Este último ponto desenvolveu-se em função da análise de currículos e literaturas educacionais da área de contabilidade gerencial, dos principais cursos de contabilidade nacionais, de acordo com os Exames realizados pelo Ministério da Educação (MEC).

1.1 Problema e hipótese do trabalho

Baseando-se na revisão efetuada, o objetivo deste estudo foi o de compreender na realidade brasileira, qual é o papel da contabilidade gerencial nas organizações, sob o enfoque do mercado pela percepção dos profissionais da área, e da academia pela percepção dos docentes da área. Esta compreensão se concentrou nas seguintes análises:

- a) Avaliação da relevância/importância das atividades da Contabilidade Gerencial;
- b) Avaliação da relevância/importância de artefatos da Contabilidade Gerencial;
- c) Competências necessárias ao desenvolvimento das atividades da Contabilidade Gerencial e ao uso de seus artefatos.

Em busca de uma avaliação, especificamente do enfoque acadêmico dado à área de Contabilidade Gerencial nas IESs, o trabalho teve ainda como objetivos secundários:

- a) Análise da carga didática dedicada a conteúdos de Contabilidade Gerencial, nas grades curriculares de cursos de Ciências Contábeis, e a análise de seus conteúdos programáticos.
- b) Análise dos livros didáticos da área de Contabilidade Gerencial, sob enfoque dos conteúdos abordados.
- c) Compreender quem são os profissionais que atuam na área financeira-gerencial e quais são suas atividades. A mesma relação é válida para os docentes que atuam em disciplinas da área de Contabilidade Gerencial.

Em função dos problemas indicados, as hipóteses que este trabalho busca avaliar são:

H1: Não há diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância das atividades de Contabilidade Gerencial.

H2: Não há diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância dos artefatos/instrumentos de Contabilidade Gerencial.

H3: Não há diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância das competências necessárias ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

Nos capítulos 5 e 6 são observados os resultados destes objetivos e hipóteses traçadas.

1.2 Justificativa

A revisão de literatura nacional demonstra a quase inexistência de trabalhos que avaliem o ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil. Barros (2008) demonstra, por meio de levantamento das principais revistas de contabilidade brasileiras, espanholas e mexicanas, que praticamente não há trabalhos que avaliam aspectos da pesquisa e docência na área de Contabilidade Gerencial. No caso específico do Brasil apenas um trabalho foi localizado em periódico.

Como já exposto, no Brasil há um único periódico, e recente, que expõe de forma mais próxima, trabalhos específicos de aspectos educacionais da contabilidade. E os principais trabalhos encontrados foram de formas isoladas em periódicos e em publicações de congressos que, na maioria das vezes, têm uma linha específica para ensino e pesquisa em contabilidade.

Entretanto, na literatura inglesa são encontrados diversos periódicos específicos sobre educação contábil. Três trabalhos produzidos por Watson et al. (2001, 2003, 2007) fazem levantamentos dos principais pontos discutidos nos periódicos educacionais entre os períodos de 1997-1999, 2000-2002 e 2003-2005. O levantamento demonstra que os trabalhos apresentados concentram-se principalmente no grupo designado “Currículo e Instrução” sendo respectivamente encontrado em 54% dos artigos do primeiro período analisado, e 57% para os outros dois subsequentes.

Os principais tópicos observados neste grupo (Currículo e Instrução), nos períodos analisados, referem-se principalmente a trabalhos que avaliam questões curriculares (conteúdos e cargas),

formação de competências, métodos de ensino, e conteúdos específicos para algumas disciplinas, entre estes a contabilidade gerencial.

Ressalta-se ainda o fato de que não foi observado na literatura nacional, qualquer estudo que evidencie uma análise das diferenças de avaliação de importância, de temas da contabilidade gerencial, entre profissionais e docentes, sob o enfoque das três dimensões analisadas: suas atividades, artefatos utilizados e competências necessárias ao seu desenvolvimento.

Desse modo, a necessidade de pesquisas de aprofundamento do ensinar contábil no Brasil, especificamente sobre o enfoque da Contabilidade Gerencial, é importante frente à necessidade de se avaliar, o que as IESs têm oferecido a seus alunos, e o que o mercado deseja de alunos recém-formados.

Soma-se ainda ao fato de haver pouco ou nenhum conhecimento em relação à atividade dos profissionais de mercado, que atuam em atividades ligadas à Contabilidade Gerencial, principalmente por não haver um órgão certificador nacional para a função de contador gerencial.

1.3 Metodologia

Este estudo tem natureza exploratória de caráter quantitativo, com enfoque em avaliar o ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil e suas implicações no mercado de trabalho.

Os dados gerados nesta pesquisa serão obtidos em duas fontes: a primeira será obtida por meio de levantamento documental de grades curriculares e conteúdos programáticos da área de Contabilidade Gerencial, de IESs pré-selecionadas. A segunda fonte será proveniente de levantamento (*survey*) feito por meio de questionários a serem desenvolvidos. Um para preenchimento de docentes das IESs selecionadas e outro, por profissionais de mercado, atuantes na área. Tais questionários serão desenvolvidos em função dos 19 trabalhos previamente analisados.

O tratamento dos dados obtidos, no levantamento deste trabalho, procurará avaliar diferenças de percepção entre a academia e o mercado, dados estes que serão analisados estatisticamente de forma a validar ou não os resultados encontrados.

Os principais pontos do processo metodológico deste trabalho estão expostos no capítulo quatro.

1.4 Limitações

As principais limitações a que este trabalho foi exposto, e suas implicações são:

a) dificuldade na localização de profissionais ligados diretamente à função de Contabilidade Gerencial, devido à não existência no país de um órgão certificador da função como nos Estados Unidos (IMA) e no Reino Unido (CIMA), frente ainda ao fato de esta atividade não ser uma função específica a ser encontrada nas organizações. A função mais próxima que deve ser observada é a atividade de *Controller* ou de *Chief Financial Officer* (CFO).

b) Necessidade de tornar sucintos os tópicos avaliados na pesquisa de campo, para que se pudesse em contraponto ter maior amplitude de pontos de análise.

c) O presente trabalho não tem o enfoque de definir o que é correto ou incorreto nas linhas de pensamento da Contabilidade Gerencial, apenas procurou avaliar as percepções de importância pelos pesquisados.

1.5 Organização do trabalho

Além do processo introdutório exposto até o momento, os tópicos que envolvem este projeto estão estruturados da seguinte forma: no capítulo 2, são apresentados, por meio de levantamento bibliográfico, os principais pontos de destaque para a pesquisa, que envolvem temas como: ensino da contabilidade, a contabilidade gerencial, e os estudos prévios de análises diretas ou indiretas da relação do ensino da contabilidade gerencial, e as necessidades de mercado.

O terceiro capítulo denominado “Panorama do ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil” faz um breve levantamento do ensino da contabilidade gerencial, sob enfoque dos conteúdos ministrados em IESs públicas e privadas de referência. Assim como uma avaliação da literatura didática utilizada nas disciplinas de enfoque gerencial nas IESs.

No quarto capítulo, o processo metodológico de construção da pesquisa é demonstrado, expondo principalmente o processo de construção do questionário e da construção da amostra para a pesquisa.

No quinto capítulo, são expostos os resultados encontrados pela pesquisa que, além de fazer descrição da amostra, faz três tipos de análises estatísticas dos dados.

No sexto e último capítulo, são apresentadas as considerações finais sobre os achados da pesquisa, além de apresentar sugestões de trabalhos futuros.

2 Revisão de Literatura

2.1 Ensino da contabilidade

2.1.1 Perspectivas do ensino no mundo

As discussões mais recentes, sobre o ensino da contabilidade no mundo, podem ser divididas em dois períodos, antes e após a publicação da monografia “*Accounting education: Charting the course through a perilous future*” de Albrecht e Sack em 2000. A importância desta publicação pode ser avaliada pelas 96 citações que a obra tem no sistema Scopus® em agosto de 2009.

As publicações que citam o trabalho de Albrecht e Sack são provenientes de diversas partes do mundo e, de maneira geral, apresentam achados próximos aos encontrados nos Estados Unidos. Esses trabalhos apresentam também algumas soluções para os problemas encontrados. Em termos nacionais, ao realizar uma busca no Google, foram encontrados 19 trabalhos acadêmicos, em língua portuguesa, que citavam o trabalho de Albrecht e Sack.

A obra faz uma avaliação geral do ensino da contabilidade nos Estados Unidos, avaliando diversas fontes como: relatórios de diversas organizações ligadas à área contábil como o AAA, IMA e AICPA; artigos sobre educação na área contábil; entrevistas com diversos líderes gerenciais, contadores e consultores; Focus Group; e três *surveys* feitas com profissionais e educadores.

Albrecht e Sack (2000) identificam seis categorias de problemas nos programas de contabilidade: relacionados à pedagogia; ao desenvolvimento e ao sistema de recompensas do corpo docente; ao direcionamento estratégico das IESs; ao conteúdo dos currículos; ao desenvolvimento de habilidades; e ao contato dos alunos com as novidades tecnológicas nas IESs. Os teóricos destacam que os currículos dos cursos são, em sua maioria, limitados, desatualizados e irrelevantes, não apresentam um direcionamento para as necessidades do mercado e não expõem os estudantes de maneira adequada a conceitos importantes como globalização, tecnologia e ética.

Albrecht e Sack (2000) fazem amplas recomendações para que as instituições de ensino repensem seus programas de contabilidade, avaliando os seguintes aspectos:

- Qual o ambiente no qual a instituição está inserida, e quais são os seus recursos? Quem são seus alunos e os empregadores desses?
- Que tipos de programa devem ser oferecidos? Devem-se formar alianças estratégicas com outros programas ou disciplinas?
- Qual o perfil que o curso deve ter? Como deve ser estruturado o currículo? Quais matérias oferecer?
- Que metodologias de ensino devem ser empregadas? Como pode ser medido o desempenho?

Outro aspecto, já destacado nesse trabalho, que levou ao aumento das discussões sobre a educação contábil, foram os escândalos contábeis ocorridos a partir de 2001. Neste sentido, foi observado o crescimento de trabalhos que discutem o ensino da ética e da auditoria, bem como artigos que refletem sobre a formação moral dos alunos.

Apesar do grande crescimento das publicações na área da educação contábil, Ravenscroft et al. (2008), editores atuais e antigos do *Journal of Accounting Education*, argumentam que a pesquisa em educação contábil ainda sofre uma série de preconceitos, sendo menos valorizada que outras áreas como as finanças, por exemplo. Esse tipo de desvalorização pode ser observado na concessão de bolsas de pesquisa destinadas a outras áreas, nas contratações e promoções em empresas também destinadas, principalmente, a pessoas que pesquisaram outras áreas, e ainda é observado que alguns periódicos não publicam artigos de ensino, porque seus editores acreditam que este tipo de pesquisa reduziria o valor de seus periódicos.

Os autores até argumentam alguns dos motivos que levam a uma menor valorização das publicações na área da educação contábil. O principal aspecto refere-se ao fato de que a maioria dos artigos submetidos aos periódicos, é de caráter instrucional sem provas empíricas. Além disso muitas IESs não gostam de se expor em artigos, dessa forma pressionam os docentes a não publicarem tais materiais. Ademais, estas IESs costumam não fornecer dados adequados para os pesquisadores desenvolverem seus trabalhos.

Ravenscroft et al. (2008) colocam ainda alguns argumentos que evidenciam a importância da pesquisa da educação contábil, e entre elas têm-se:

- Outras áreas do conhecimento, como a medicina, costumam ter disciplinas específicas de educação, tanto na graduação como na pós-graduação. Porém, na área contábil, isso não é a realidade britânica e americana. Ressalta-se que esse fator é observado no Brasil também, alguns cursos de graduação de formação de bacharel, como a enfermagem, costumam oferecer a formação de licenciatura adicionalmente. Na área contábil, essa situação não existe, porém nos programas de pós-graduação são encontradas uma ou outra disciplina.
- Observa-se que muitos *Special Interest Groups* (SIG) têm sido criados em grandes organizações da área contábil como no *American Accounting Association* (AAA), e essas organizações costumam patrocinar diversas pesquisas como a monografia de Albrecht e Sack.
- Foram criados diversos prêmios de reconhecimento e pesquisa na área de educação contábil. Também os eventos específicos de ensino da contabilidade têm aumentado.

2.1.2 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, a partir de 2008, 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.

Ao contrário do que vem sendo demonstrado na realidade americana, no Brasil há um crescente aumento do número de alunos matriculados, principalmente em função da ampliação do número de vagas oferecidas por IESs privadas. A Tabela 2.1 a seguir compila os dados do Censo do Ensino Superior sobre o curso de Ciências Contábeis, entre 2004 e 2007.

Tabela 2.1 – Números de cursos e alunos de ciências contábeis no Brasil

Dados	2007	2006	2005	2004
Número de cursos oferecidos	923	886	816	763
Instituições Públicas	15,60%	15,90%	16,90%	18,20%
Instituições Privadas	84,40%	84,10%	83,10%	81,80%
Vagas Oferecidas	114654	102137	90824	90516
Alunos Entrantes	58136	57257	52275	47610
Total de alunos Matriculados	190971	179848	171022	162150
Instituições Públicas	20,40%	20,80%	22,20%	23,40%
Instituições Privadas	79,60%	79,20%	77,80%	76,60%
Alunos Concluintes	28025	29083	28580	24213
Instituições Públicas	20,80%	19,80%	22%	22,60%
Instituições Privadas	79,20%	80,20%	78%	77%

FONTE: MEC – Censo da Educação Superior (2006 a 2009)

Entretanto, esse crescimento percebido no número de matrículas, também não reflete necessariamente um ensino de qualidade. Ressalta-se que as discussões sobre os problemas de qualidade do ensino de contabilidade são frequentes desde os anos 90 do século XX, entre alguns dos trabalhos publicados, destacam-se os trabalhos de Franco (1992) e Nossa (1999). Nesses trabalhos os autores argumentam que a deficiência nos cursos de Ciências Contábeis é em parte consequência de problemas relacionados à formação dos professores e em parte pelo descaso das IESs.

Os principais pontos críticos destacados foram: o baixo número de programas de mestrado e doutorado, o que representava uma baixa titulação do professores; falta de vivência profissional de diversos 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.

Dos itens listados nos artigos, alguns atualmente já estão em melhores condições. No caso de programas de mestrado e doutorado, em 1999 existiam apenas três programas credenciados, enquanto, atualmente, estão ativos 16 programas de mestrado, três de doutorado e três de

mestrado profissional. Ressalta-se, porém, que dos 17 centros que oferecem os cursos, 13 estão concentrados nas regiões Sul e Sudeste.

Outros dois fatores, ligados diretamente ao MEC, auxiliaram de certa forma uma melhora no ensino, nos cursos superiores de maneira geral. O primeiro refere-se ao processo de acompanhamento dos cursos por meio de modelos mais críticos para autorização e renovação de cursos; o segundo está calcado na criação dos processos de avaliação criados pelo governo federal. Primeiramente pelo Exame Nacional de Curso (Provão), e posteriormente pelo Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE).

O crescimento da profissão é observado não só pelo número de matrículas, mas também pelo aumento do número de registros profissionais. Dados do Conselho Federal de Contabilidade (2010), expostos na Tabela 2.2, demonstram aumento no número de registros todos os anos, e principalmente que há uma grande participação das mulheres na profissão, o que de certa forma reduz o estigma de que o profissional desta área é do sexo masculino. Destaca-se que na região Norte 52,2% dos registros são de mulheres, o que já é menor na Sudeste onde elas representam 37,8%.

Tabela 2.2 – Número de registros de contadores registrados no Brasil

	Registros	Homem	Mulher	Crescimento
2005	189.803	60,9%	39,1%	
2006	199.671	60,0%	40,0%	5,2%
2007	205.724	59,9%	40,1%	3,0%
2008	213.027	59,9%	40,1%	3,5%
2009	222.998	61,7%	38,3%	4,6%
julho- 2010	238.285	57,7%	42,3%	6,8%

FONTE: Conselho Federal de Contabilidade (2010)

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 instituía 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".

As Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN), que substituíram o currículo mínimo, se constituem em orientações para a elaboração dos currículos que buscam assegurar a flexibilidade e a qualidade da formação oferecida aos estudantes. As DCNs ainda indicam os tópicos ou campos de estudos e demais experiências de ensino-aprendizagem que comporão os currículos, evitando ao máximo a fixação de conteúdos específicos com cargas horárias predeterminadas, as quais não poderão exceder 50% da carga horária total dos cursos.

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 crítica 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.

2.1.3 Percepções da população sobre a profissão

A imagem da profissão contábil pode muitas vezes influenciar uma maior ou menor procura pelo curso. Essa variação pode estar ligada tanto a aspectos relacionados a fatos recentes que

afetaram a visão ética do curso, como a aspectos culturais, ligados principalmente à percepção estereotipada da profissão, por parte da população. Muitas vezes o enfoque gerencial da contabilidade, como instrumento para a tomada de decisão, nem é percebido pela população.

O estudo sobre a percepção da sociedade sobre a profissão contábil no âmbito internacional tem se expandido nos últimos anos, notadamente em função do decréscimo pela procura da profissão em alguns países, e em função dos escândalos da área contábil ocorridos nos últimos anos.

Ressalta-se que muitos dos estudos tentam avaliar principalmente as questões ligadas aos estereótipos do profissional de contabilidade e da profissão em si, bem como os mitos gerais. No que tange ao profissional, o que geralmente se retrata é uma pessoa do sexo masculino, introvertida, reservada, metódica, antissocial, inflexível, quantitativa, e em geral, chata. Em relação à profissão acredita-se que ela envolva atividades repetitivas, maçantes, e principalmente ligadas a cálculos e a impostos.

Observou-se, nos trabalhos analisados, que são evidenciados três grandes grupos de pesquisa sobre percepção da profissão contábil. O primeiro (I) relaciona-se a pesquisas realizadas com professores do ensino médio, visto que alguns estudos apontam-nos os professores como tendo um grande peso na decisão da escolha profissional de estudantes.

No segundo grupo (II), estão pesquisas feitas propriamente com estudantes do ensino médio as quais avaliam percepções sobre a profissão. No terceiro grupo (III), estão pesquisas realizadas com estudantes do ensino superior em instituições de ensino americano, e estas se dão em função de que a contabilidade não é um curso superior específico, mas sim um conjunto de disciplinas que podem ser cursadas por qualquer estudante, e que lhe permitem prestar os exames para a carreira contábil (CPA). É descritas a seguir uma síntese dos três grupos analisados.

Os trabalhos a respeito da percepção dos professores do ensino médio sobre a profissão contábil (I) analisam as diferenças de percepção entre a contabilidade e outras carreiras mais tradicionais como a engenharia, o direito e a medicina. Os três trabalhos dessa linha aplicaram um mesmo questionário em diversos países, Hardin et al. (2000) avaliaram professores dos Estados Unidos, Wells e Fieger (2004) da Nova Zelândia e Sugahra et al. (2005) do Japão. A

opção pela escolha de professores do ensino médio deu-se em razão de que muitos estudos apontaram a importância que os professores têm para a decisão da carreira a ser escolhida pelo estudante do ensino médio. De maneira geral, os três estudos observaram uma baixa percepção dos professores sobre a profissão contábil em relação às outras três carreiras, bem como apontaram as três outras carreiras, como sendo de melhor potencial para os estudantes. Os estudos, porém, não investigaram as razões desta baixa percepção.

Dois trabalhos sobre a percepção de estudantes de segundo grau sobre a profissão, do tipo (II) foram analisados. O trabalho de Byrne e Willis (2005) avaliou a percepção de estudantes do ensino médio da Irlanda sobre a profissão contábil. A pesquisa revelou que os estudantes, principalmente do sexo feminino, acreditam que a profissão desenvolve um trabalho enfadonho sem muitas variações de atividades. O estudo aponta que os estudantes acreditam ser a profissão contábil uma opção de carreira futura, porém com menor veemência do que comparado a outras carreiras mais tradicionais. Sem maiores aprofundamentos o estudo coloca que diversos fatores influenciam a percepção dos mesmos sobre a profissão contábil, entre eles estão a mídia, a família e os professores.

Hartwell et al. (2005), em seu trabalho, pesquisaram 278 estudantes de dois estados americanos. Os estudantes foram divididos em dois grupos, o primeiro constituído de jovens que tenderiam a escolher carreiras voltadas para negócios, e o segundo formado pelos que não teriam essa tendência. Questionados sobre quais fatores mais influenciariam sua decisão por um curso superior, nos dois grupos o maior destaque se deu para o fator salário potencial, principalmente no grupo interessado na área de negócios.

O outro fator mais destacado foi a influência de parentes e amigos, seguido das oportunidades de crescimento que a carreira oferece. Discordando dos trabalhos analisados anteriormente, o estudo apontou que o fator que menos influenciaria a decisão dos estudantes seriam os professores.

Questionados sobre o provável salário médio anual de um contador, de maneira geral os estudantes que não tinham interesse na área de negócio apontavam salário médio menor que os outros estudantes. Entre os que tinham interesse na área de negócio, houve uma maior percepção de salário médio, e, entre aqueles que expuseram ser a carreira de contabilidade uma de suas opções de estudos, o salário médio apontado foi ainda maior. Ao contrário dos

estereótipos normalmente atrelados ao contador, a pesquisa demonstrou que os estudantes não creem firmemente que a profissão é algo rotineiro e previsível, já que o profissional da área contábil pode ser utilizado em diversas atividades da empresa.

Na linha de trabalhos realizados com estudantes americanos de ensino superior, foram analisados dois trabalhos, o de Hunt et al. (2004) e Coleman et al. (2004). O primeiro foi efetuado com 478 estudantes da Western Illinois University, e o segundo, com 338 estudantes da Midwestern University.

Hunt et al. (2004) aplicaram sua pesquisa em alunos de disciplinas ligadas a negócios em séries iniciais da Western University. O estudo avaliou inicialmente quando os estudantes optavam por suas carreiras, e a maioria expôs que a escolha deu-se no início do ensino superior (college). O questionário aplicado apontou 58 qualidades e/ou características, e os consequentes resultados que apontaram para uma percepção de estereótipos, os quais indicavam ser a contabilidade uma profissão focada em matemática, impostos, focada em detalhes, além de não possuir profissionais com capacidade de liderança. Foram baixas as percepções positivas que acreditavam ser a profissão ética, formadora de líderes e capacitada para dar boas orientações de negócios.

Coleman et al. (2004) analisaram alunos de diversos anos da Midwestern University, que optaram por diversas carreiras, inclusive a de contabilidade. O questionário aplicado buscou avaliar o grau de concordância dos estudantes em relação a algumas situações recentes ligadas aos escândalos contábeis e qual seria o papel e culpa da contabilidade e de algumas entidades nesse processo, bem como a maneira pela qual esses acontecimentos teriam abalado a profissão. Os entrevistados apontaram que os principais responsáveis pelos escândalos contábeis eram os gestores corporativos, seguido dos contadores e dos auditores. Indicam ainda que a contabilidade, apesar dos escândalos envolvendo contadores e auditores, ainda é uma profissão honrada.

Três trabalhos nacionais avaliam algumas percepções sobre a profissão contábil. Dias (2003), ao estudar sobre o imaginário coletivo na profissão contábil, aponta que para a maioria das pessoas o contador é apenas o profissional que cuida dos livros de escrituração da empresa e com quem se deve gastar muito dinheiro porque é obrigatório. É, ainda, o profissional que

entende de Imposto de Renda, e que sabe como abrir uma empresa. Na visão dessas pessoas, o contador está acostumado a dar “jeitinhos”, ou seja, sua honestidade é sempre duvidosa.

Oliveira (2007), em parte de sua pesquisa, questiona aos contadores quais os principais motivos que levam a profissão a ter uma baixa valorização na sociedade. Os principais motivos apontados foram a pouca visibilidade da profissão na sociedade, os maus exemplos da profissão na mídia, e a baixa qualidade do ensino superior na área.

Azevedo et al. (2008) avaliaram a percepção do profissional e da profissão contábil entre alunos de diversos cursos da FEA-USP, inclusive alunos do próprio curso de contábeis. Nos fatores ambição, propensão ao risco, independência, orientação a pessoas, nível de estudo, trabalho em equipe, flexibilidade e liderança, a percepção dos alunos que não eram da área contábil era significativamente inferior às percepções dos próprios alunos de contábeis.

Alguns dos estudos analisados apontam que a mídia tem papel considerável para a percepção do que é a profissão contábil, como é possível observar em alguns filmes que muitas vezes relacionam a contabilidade a atividades não lícitas. Segundo Parker (2001) o profissional de contabilidade é comumente retratado no cinema como *experts* financeiros que são comicamente inaptos, e ocasionalmente inclinados à criminalidade. São, portanto, frequentemente retratados como sendo incompetentes e portadores de tendências antissociais, motivos pelos quais são vulgarmente apelidados de *nerds*.

Ressalta-se que os trabalhos avaliados tratam a profissão contábil como um todo, sem avaliar aspectos específicos dos conteúdos ministrados, sejam eles de aspecto financeiro ou gerencial. Porém, o que se observa nos trabalhos avaliados, é de que não há uma percepção, por parte do público avaliado, das atividades gerenciais ligadas à contabilidade.

Destaca-se, entretanto, o trabalho desenvolvido por Yazdifar e Tsamenyi (2005) que questionou a contadores gerenciais britânicos, sobre como eles eram percebidos por outros gestores da empresa em que trabalhavam. Os dados revelam que os contadores gerenciais acreditam que seus colegas o percebem como analistas financeiros e de negócios. Porém ainda há grande percepção dos mesmos como sendo “*beancounters*”, “*numbers-crunchers*” e “*scorekeepers*”, ou seja, manifestações da visão tradicional da profissão de guarda-livros.

2.1.4 Estudos sobre lacuna academia x mercado – Contabilidade e outras áreas

Discussões sobre as lacunas existentes entre o que a academia considera como conteúdos a serem explorados em sala de aula, e o que o mercado espera de recém-formados, são recorrentes na literatura, não são, portanto, exclusividade da área contábil, sendo presentes em diversas áreas do conhecimento, e em especial, na área de enfermagem. Scherer e Scherer (2007), em revisão teórica, indicam que a metáfora da lacuna entre teoria e prática na enfermagem sempre existirá, pois há diferentes tipos de conhecimentos envolvidos, e citam como exemplo que os livros ensinam a “saber que” e que a experiência direta no mercado ensina o “saber como”.

Nesse sentido, Corlett (2000) indica que a dicotomia entre teoria e prática parece existir porque os conceitos teóricos estão fora de época, assim coloca que a teoria da enfermagem precisa ser reconceitualizada, de tal forma que teoria e prática se informem e se desenvolvam mutuamente.

Na área de engenharia, Livshits e Sandler (1998) expõem que a educação técnica sofre as contradições causadas pela divisão dos esforços educacionais. Três grupos de esforços são indicados: Teorias clássicas, aspectos numéricos, e a prática das habilidades e conhecimentos específicos da engenharia. Para reduzir tais contradições, algumas ações são importantes, por exemplo, a existência de maior integração entre os docentes das diversas áreas do conhecimento, para que se possa avaliar qual informação realmente precisa ser transmitida aos estudantes, visto o grande número de informações que estão disponíveis na academia e no mercado.

Siqueira e Furukawa (2007) fazem uma análise específica do ensino de empreendedorismo, seja ele nas áreas de negócio ou das engenharias. O título do trabalho “*Educators are from Mars, Entrepreneurs are from Venus..*” já reflete o paradoxo entre ensino e mercado que os mesmos discutem no trabalho. Os autores apontam que o tema empreendedorismo é demasiadamente complexo para ser aprendido no ambiente da sala de aula, não devido à necessidade de recursos específicos, mas, devido à inerente dicotomia entre fazer e ensinar. Ou seja, na visão dos autores, os perfis dos educadores nem sempre são adequados à realidade do ensinar o empreendedorismo.

Pires et al. (2009) realizaram um levantamento de 15 trabalhos, nacionais e internacionais, na área de contabilidade, que avaliaram se há alinhamento entre as necessidades de mercado e a formação proposta pelas IESs. Apenas dois trabalhos afirmaram não haver diferença nesse alinhamento. Os autores também fazem uma pesquisa de avaliação deste alinhamento com empresas e faculdades, do Rio Grande do Sul, e acabaram encontrando, de maneira geral, os mesmos resultados de desalinhamento encontrados em sua revisão de literatura.

Na área de contabilidade, mais especificamente na área de contabilidade gerencial, estudos como os de Tan et al. (2004) e Ekbatani e Sangeladji (2008) demonstram que em diversos pontos, há divergências significativas de opinião, entre acadêmicos e profissionais de mercado sobre quais temas seriam mais importantes para a formação profissional. Nos estudos desses autores, temas tradicionais da Contabilidade Gerencial são apontados como sendo os mais importantes de serem compreendidos, de acordo com os profissionais de mercado. Já a academia entende que os temas mais contemporâneos da Contabilidade Gerencial são os mais importantes, e assim focariam o ensino para estas áreas.

O ponto mais importante para essa discussão seria o de avaliar qual é o papel das IESs, sejam elas simples faculdades isoladas até universidades, na formação dos estudantes. Será que deveriam ensinar atendendo às necessidades do mercado, ou dar prosseguimento àquilo que acreditam ser o ideal para a formação de seus alunos?

2.2 Contabilidade Gerencial

As definições tradicionais de Contabilidade Gerencial apontam-na como um instrumental para a gestão da empresa que trará informações necessárias à tomada de decisões. O Quadro 2.1 à seguir aponta algumas das definições da Contabilidade Gerencial encontradas nas literaturas nacionais e internacionais.

Quadro 2.1 – Principais definições de contabilidade gerencial

Autor	Definição
Crepaldi (2004)	..é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos <u>administradores</u> de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado <u>controle</u> dos insumos efetuado por um <u>sistema de informação</u> gerencial..

Iudicibus (1998)	A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, colocadas numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades no modelo decisório do administrador..., num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir <u>informações</u> que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo <u>decisório</u> do <u>administrador</u> .
Jimbalvo (2002)	A contabilidade gerencial enfatiza os conceitos e os procedimentos contábeis que são relevantes para os <u>usuários internos da informação</u> contábil...A contabilidade gerencial tem como objetivo fornecer informações que ajudem <u>gerentes</u> a <u>planejar, a controlar</u> as atividades da empresa e a <u>tomar decisões</u> de negócios.
Garrison, Noreen e Brewer (2007)	A contabilidade gerencial auxilia os <u>administradores</u> no desempenho de suas funções, que incluem <u>planejamento</u> , direção, motivação e <u>controle</u> ... está voltada para as necessidades dos <u>administradores</u> , e não para as necessidades dos usuários externos ... preocupa-se mais com o futuro, dá menos ênfase à precisão, enfatiza segmentos de uma organização, e não é governada por princípios contábeis aceitos.
Horngrén, Sundem e Stratton (2004)	Contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, preparar, interpretar e comunicar <u>informações</u> que auxiliem os <u>gestores</u> a atingir os objetivos organizacionais...seus relatórios são voltados para o futuro e são expressos de forma detalhada.
Atkinson et al. (2008)	Processo de produzir <u>informações</u> financeiras e operacionais para os empregados e <u>gerentes</u> das organizações. Tal processo deve ser dirigido pelas necessidades de informações de indivíduos internos à organização, e deve guiar suas decisões operacionais e de investimentos.
Hansen e Mowen (2001)	Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, coletar, classificar e reportar <u>informações</u> que são úteis para os gestores no processo de <u>planejamento, controle</u> e <u>processo decisório</u> .

As definições, acima expostas, apontam alguns elementos presentes de forma contínua, como: “informação”, “administradores/gestores”, “planejamento”, “controle”, e “tomada de decisão”. Assim podemos expressar a Contabilidade Gerencial como sendo o processo de mensuração, análise e divulgação de informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório do dia a dia das operações e para o planejamento de operações futuras.

Observa-se ainda que os autores analisados, ao expressarem as definições da Contabilidade Gerencial, também procuram expressar de forma constante as principais diferenças desta para a Contabilidade Financeira. As principais diferenças são listadas a seguir a partir da visão de Warren et al. (2001), Horngren et al. (2004), Garrison et al. (2007) e Jimbalvo (2002):

- Usuários primários: Gerencial (internos – administração), Financeira (usuários externos e administração);
- Enfoque do tempo: Gerencial (orientação para o futuro), Financeira (orientação para o passado);
- Regras: Gerencial (não segue regras contábeis), Financeira (é regida por regras contábeis nacionais e internacionais);
- Obrigatoriedade: Gerencial (não é obrigatória), Financeira (é obrigatória);
- Relatórios: Gerencial (detalhados por segmentos de partes da entidade, de produtos, departamentos, etc.), Financeira (dados sintéticos da organização como um todo).

Apesar das claras exposições de diferenciamento da Contabilidade Gerencial para a Contabilidade Financeira, nem sempre ela é muito clara nas atividades do dia-a-dia das operações das empresas. Em estudo efetuado por Frezzati, Aguiar e Guerreiro (2006) com profissionais de diversos países, essa separação nem sempre é clara de ser observada.

Apesar da percepção da importância da Contabilidade Gerencial para o processo de gestão empresarial, nem sempre ela foi avaliada dessa forma. Diversos trabalhos apontam que a partir da década de 1980, começaram a surgir publicações que criticavam as práticas da Contabilidade Gerencial e de custos, alegando que essas não conseguiam fornecer informações satisfatórias para a tomada de decisão, principalmente por ainda não se adaptarem às novas práticas de gestão e manufatura. Segundo Abdel-Kader e Luther (2004), o trabalho “The Evolution of Management Accounting” publicado por Kaplan, e a publicação do livro a “Relevância Perdida”, por Kaplan e Johnson, são o marco mais pesado para estas críticas. E como já exposto anteriormente, mais recentemente os trabalhos posteriores às críticas das pesquisas acadêmicas feitas por Zimmerman (2000).

Entre algumas dessas críticas, encontradas nesses trabalhos, temos as apontadas por Yazdifar (2003), sendo elas: a) dificuldade para trabalho em cooperação no desenvolvimento do planejamento estratégico, visto que a contabilidade tem visão restrita aos aspectos da gestão do estoque e à geração de relatórios para usuários externos; b) concentração das atenções apenas para avaliação de medidas de curto prazo e restritas à área financeira; c) relatórios ainda não adaptados às novas técnicas de manufatura, como o *Just-in-time* e à teoria das restrições, visto que essas necessitam de novas visões para análise dos custos; d) sistemas de informações de custeio defasados; e e) a forma de apuração e alocação dos custos fixos ainda se mantêm nos métodos tradicionais de rateio pela mão de obra, o que parece insensato visto que hoje em muitos processos produtivos, a mão de obra muitas vezes não representa 5% dos custos de produção.

Deve-se ressaltar que os estudos sobre as mudanças e problemas da Contabilidade Gerencial têm sido realizados sob o enfoque de diversas teorias. Assim as percepções sobre os problemas a ela relacionados terão diferentes visões.

Um dos enfoques é o da Teoria Institucional, que tem entre suas principais referências os pesquisadores britânicos Burns e Scapens (2000, 2001). Essa teoria enfatiza que as organizações adaptam-se ao seu ambiente por iniciativas individuais e devido a pressões de natureza social. Guerreiro et al. (2005) expõem que pesquisas demonstram que novos artefatos de contabilidade gerencial têm tido baixo grau de implementação, e isto pode ser explicado pelo fato de que os novos conceitos podem não estar em acordo com as expectativas dos indivíduos da organização, ou não estar em conformidade com as normas sociais de comportamento aceitável da empresa.

Outro enfoque de estudo é o da abordagem Contingencial, segundo Otley (1999), este enfoque sugere a não existência de um sistema de controle gerencial universalmente aplicável, mas que a escolha de técnicas de controle apropriadas, a qual irá depender das circunstâncias em que uma determinada organização está envolvida.

Além da avaliação de acordo com diversas teorias, observa-se que muitas das discussões estão atreladas ao processo de evolução dos artefatos de contabilidade gerencial. Essa evolução pode ser observada em trabalhos como o de Askarany (2005) que fez uma análise da atividade da contabilidade gerencial antes e depois de 1950. Os principais pontos observados são:

- Antes de 1950: surgimento nos Estados Unidos no século 19, com técnicas simples de custeio. A partir da década de 1930 com o crash de 29, novas técnicas começam a ser implantadas como instrumentos de controle e análise de caixa. Os gestores passam a se preocupar com a produtividade e a retorno de capital. A análise de Dupont facilitou a análise de investimentos.
- Após 1950: a partir desse período, pelo menos mais de 30 novas técnicas de contabilidade gerencial tornaram-se populares, a maior parte foi introduzida posteriormente nos anos de 1980. Nos anos de 1950 as principais técnicas identificadas são: fluxo de caixa descontado, gestão da qualidade total, e otimização do preço de transferência; nos anos de 1960: tecnologia de computadores, Custo de oportunidade, orçamento base-zero, árvore de decisão, administração por objetivos; nos anos de 1970: *just-in-time*, MRP, reposicionamento de produtos, gestão de portfólio; nos anos de 1980: ABC, Custo alvo, gestão do valor, teoria das restrições, integração vertical, benchmarking. Nos anos de 1990: reengenharia de processos, terceirização, *core competence*, *Learning organization*.

O outro modelo de evolução, que já foi exposto na parte introdutória deste trabalho, é o modelo de quatro estágios desenvolvido pelo IFAC. Padoveze (1999) os expõem da seguinte forma:

- Estágio 1 – antes de 1950, quando o foco era na determinação dos custos e controle financeiro, por meio do uso das tecnologias do orçamento e contabilidade de custos
- Estágio 2 – por volta de 1965, o foco foi transferido para o fornecimento de informação, o controle e o planejamento empresarial, por meio do uso de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio 3 – por volta de 1985, a atenção foi focada na redução de desperdício de recursos utilizados nos processos de negócio, as principais técnicas envolvidas era a análise de processo e a administração estratégica de custos.
- Estágio 4 – por volta de 1995, a atenção foi transferida para a geração ou criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. As análises eram efetuadas por meio do exame dos direcionadores de valor do cliente, do acionista e da inovação organizacional.

As diferentes visões para o processo de mudança na Contabilidade Gerencial são importantes para a análise da adoção das novas técnicas que surgiram, conforme os estágios evolutivos demonstram.

2.2.1 – Estudos sobre a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial

Na literatura, são encontrados diversos estudos específicos sobre a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial pelo mundo. Entre alguns dos trabalhos internacionais, destacam-se Weweru e Hoque e Uliana (2004, 2005) que realizam a avaliação com empresas da África do Sul, Arena e Azzone (2005) de empresas italianas, Abdel-Kader e Luther (2006) que avaliaram indústrias britânicas do setor alimentício, Joshi (2001) na Índia, Ghosh e Chan (1997) em Singapura, Haldma e Lääts (2002) que avaliam a influência da teoria das contingências para a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial em empresas da Estônia, e Chow et al. (2007) que avaliam tanto a utilização dos artefatos por empresas chinesas como avaliam os fatores que facilitavam ou dificultavam a implantação destes. Esses trabalhos mostram, de maneira geral, como se tem dado o processo de implantação e de utilização, ou não, das modernas técnicas de contabilidade gerencial.

Em geral, os trabalhos apontam que as ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial são as mais utilizadas nas empresas. Entre elas estão o orçamento, orçamento de capital, custo-padrão e a análise das variações. Cabe destaque ainda a presença constante do item gestão do fluxo de caixa, o qual aparece em quase todos os estudos como sendo uma das principais ferramentas de trabalho da contabilidade gerencial.

Na literatura nacional, os principais exemplos de trabalhos que avaliam a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial são os de Rocha et al. (2003), Frezatti (2005) e Soutes (2006).

Rocha et al. (2003) entrevistaram gestores financeiros/contábeis de 49 empresas entre o segundo semestre de 2000 ao primeiro trimestre de 2001, onde buscaram avaliar o grau de utilização das seguintes práticas de Contabilidade Gerencial: métodos de custeio, análise das relações custo-volume-lucro, métodos de predeterminação de custos, elaboração e uso de planos orçamentários. Os autores alegaram que essas práticas, de forma alguma, caracterizam-se como de maior importância entre aquelas que compõem o conjunto de instrumentos de que faz uso a Contabilidade Gerencial.

Como conclusão do levantamento efetuado, os autores argumentam que, as empresas tomadas como objeto da pesquisa não davam em termos práticos, ressonância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores em favor da necessidade de adoção de práticas de Contabilidade

Gerencial que produziriam informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial. Assim, alegam que, no ambiente decisório das empresas pesquisadas, a Contabilidade Gerencial era, na época da pesquisa, preponderantemente tradicional.

Frezatti (2005) desenvolveu um levantamento com 119 empresas de médio e grande portes, presentes no *ranking* da Revista Maiores e Melhores. O estudo buscou avaliar a adesão das organizações aos diversos componentes do arcabouço teórico da Contabilidade Gerencial.

O estudo desenvolveu análise estatística por *cluster* e foram gerados 5 grupos, sendo o grupo 1 (13,4% da amostra) o mais distante na utilização dos componentes da contabilidade gerencial e 5 (12,6% da amostra) para o mais próximo deste arcabouço. Segundo o autor a associação entre porte da entidade e o agrupamento com a maior adesão ao arcabouço conceitual foi observada, ou seja, em geral quanto maior foi o porte maior foi a participação no agrupamento 5. Em relação ao setor de atividade, o que mais se destacou entre os maiores agrupamentos foi o setor bancário.

A pesquisa demonstrou que os componentes mais recentes são em geral os menos adotados. Porém, alguns componentes disponíveis há muito tempo no mercado tiveram baixa adesão, como o custo-padrão (32%), ABC (15%), BSC (15%) e MVA (13%).

Soutes (2006) desenvolveu um levantamento sobre a utilização de artefatos de contabilidade gerencial, em empresas brasileiras que listavam no *ranking* da Revista Melhores e Maiores de 2005, e também entre as que já haviam ganho o prêmio de transparência da ANEFAC. O trabalho teve 90 respostas, e utilizou como referência a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial, de acordo com os estágios evolutivos do IMA (IMAP 1).

O conceito de artefatos no trabalho de Soutes referiu-se às atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que pudessem ser utilizados por profissionais de contabilidade gerencial no exercício de suas funções. Esses ainda foram classificados em artefatos tradicionais (pertencentes ao 1 e 2 estágio do IMAP) e modernos (pertencentes ao 3 e 4 estágios do IMAP).

Segundo enquadramento definido pela autora, foi classificada como empresas utilitárias de modernos artefatos de contabilidade gerencial 57% da amostra. Porém ressalta-se que apenas 11% das empresas não utilizavam qualquer artefato moderno.

Os dados apontaram ainda que as empresas com maior desempenho financeiro, de acordo com o modelo definido pela autora, foram as que mais se enquadraram como utilitárias de modernos artefatos de contabilidade gerencial. No entanto, o porte da organização não interferiu em ser maior ou menor usuária dos artefatos modernos.

2.2.2 - Estudos da relação entre a Contabilidade Gerencial e os sistemas de informações

Frente à importância que os sistemas de informação gerenciais têm no papel da contabilidade gerencial, é importante avaliar o suporte que esses sistemas podem lhe fornecer às atividades da contabilidade gerencial. Recentemente há publicações de trabalhos que demonstram os impactos gerados nas atividades da contabilidade gerencial nas organizações, devido à implantação de sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*).

O trabalho de Granlund & Malmi (2002), efetuado com 10 grandes empresas finlandesas, mostra que com a implantação dos sistemas, os contadores gerenciais passaram a ter um papel mais ativo na organização, bem como mais orientado para o negócio. Isso ocorreu, porque os contadores gerenciais não precisavam mais se dedicar a atividades que não agregavam valor, como a construção dos relatórios gerenciais.

O trabalho de Doran & Walsh (2004), efetuado com 68 empresas irlandesas, mostra que as principais novas técnicas de contabilidade gerencial apontadas como suportadas a partir da implantação dos sistemas ERP foram: análise do lucro por clientes, medidas de desempenho não-financeiras, custeio ABC, custo da qualidade e custeio-alvo. Cabe ressaltar que 22% das empresas não apontaram qualquer adoção de novas técnicas contábeis, a partir da implantação de seus ERPs.

O trabalho de Spathis & Constantinides (2004), realizado com 26 empresas gregas, mostra que as principais atividades contábeis gerenciais permitidas após a implementação do sistema

ERP foram: implantação de controles internos, criação de indicadores não financeiros, análise de retorno por segmento e por produto e fluxo de caixa.

O trabalho de Riccio (2001) foi efetuado a partir de entrevistas com os responsáveis pela área de contabilidade, em seis empresas industriais, com base na cidade de São Paulo. Todas as empresas analisadas utilizavam sistema R/3 da SAP. Entre as mudanças na contabilidade encontradas pelo autor têm-se: a) a implantação provocou um conjunto de mudanças que alteraram a maneira de operação da contabilidade; b) as mudanças ocorridas foram consideradas pelos contadores como benéficas para a operação da contabilidade dessas empresas, refletindo diretamente na redução do tempo de fechamento, no melhor atendimento aos usuários e na qualidade da informação; c) a descentralização da contabilidade não somente pelas características de funcionamento do R/3, como também pela informação de que o conhecimento contábil foi levado aos vários setores, bem como a corresponsabilidade pela execução dos registros pelas diversas áreas da empresa; d) a percepção dos entrevistados em relação ao aumento do poder da área contábil é positiva na maioria dos casos; e) a melhoria da imagem da contabilidade foi confirmada pelos entrevistados por meio da sua percepção a respeito do relacionamento mais amplo, mais intenso e participativo, com todas as áreas e níveis da empresa.

2.3 Estudos sobre a atividade e o ensino da Contabilidade Gerencial

Os trabalhos analisados neste tópico servirão de base para a construção da pesquisa de campo deste trabalho. Eles 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, listados na Tabela 2.3, 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 (7 trabalhos), Inglaterra (2 trabalhos), Austrália (2 trabalhos) e Nova Zelândia (2 trabalhos). Isto, pode ter ocorrido, entre outros fatores, 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.

O Quadro 2.2 a seguir expõe os trabalhos selecionados, enfocando seus autores, ano, país da aplicação da pesquisa, perfil da amostra e os tópicos abordados.

Quadro 2.2 – Sumário do perfil das pesquisas sobre contabilidade gerencial analisadas

Autor	ano	Pais	Amostra	Competências	Currículo e carga de aula	Atividades	Utilização de artefatos	Importância de artefatos	Pontos fortes e fracos de formação
Novin et al.	1990	EUA	233 controllers	Sim	Sim				Sim
Siegel e Sorensen	1994	EUA	800 executivos contábeis e financeiros		Sim			Sim	
Siegel e Kulesza	1996	EUA	Executivos com CMA	Sim		Sim			
Russel et al.	1999	EUA	Executivos com CMA	Sim		Sim			
Malmi et al.	2001	Finlândia	300 contadores, controllers e gerentes financeiros	Sim		Sim			
Perera et al.	2002	Nova Zelândia	62 empregadores de contadores gerenciais	Sim	Sim				
Forsaithe et al.	2004	Austrália	161 contadores gerenciais	Sim		Sim	Sim		
Tan et al.	2004	Nova Zelândia	69 contadores gerenciais e 23 professores de contabilidade	Sim			Sim	Sim	Sim
Tatikonda	2004	EUA	Grades curriculares de 150 universidades dos EUA		Sim				
Jacobs, L.	2005	África do Sul	60 gestores financeiros	Sim	Sim		Sim		
Hassal, T et al.	2005	Espanha e Inglaterra	269 empregadores de contadores gerenciais	Sim	Sim				Sim
Yazdifar e Tsamenyi	2005	Inglaterra	279 contadores gerenciais de empresas isoladas e de grupos	Sim		Sim	Sim		
Richardson	2005	Austrália	365 contadores gerenciais membros do ICMA		Sim			Sim	
Chandra et al.	2006	EUA	55 professores		Sim			Sim	
Chow et al.	2005	China	39 professores da área de contabilidade gerencial		Sim		Sim	Sim	
Silva et al.	2007	Brasil	68 professores de universidades paranaenses					Sim	
Ekbatani e Sangeladji	2008	EUA	34 professores de contabilidade gerencial e 29 controllers	Sim				Sim	
Ahadiat, N.	2008	EUA	224 profissionais com IMA e 172 profissionais com CPA					Sim	
Frezatti et al	2008	Brasil	40 professores de pós-graduação					Sim	

2.3.1 Análises das competências

Conforme já exposto anteriormente, alguns conceitos nos estudos avaliados não são comuns, e muitas vezes, misturam-se. E o conceito de competência acaba sendo exposto de formas diferenciadas nos trabalhos analisados. Para evidenciar o conceito a ser utilizado neste trabalho, expõe-se o embasamento teórico do conceito de competência.

O conceito do termo competência não é consenso na literatura analisada, sua semântica já foi abordada por diversas linhas. O termo em si já é utilizado há muito tempo, segundo Isambert-Jamati (1997) seu uso remonta ao século XV, quando na linguagem jurídica era utilizado para designar uma pessoa ou instituição com o poder de julgar certas questões, ou seja, o reconhecimento da sociedade pela capacidade de alguém pronunciar-se sobre determinado assunto jurídico.

Isambert-Jamati (1997) expõe o termo competência, como um “maremoto semântico”, principalmente pelo fato de a noção de competência pertencer simultaneamente à linguagem comum e à terminologia científica. Esse polimorfismo permite que a noção de competência seja confundida com a noção de saberes e conhecimentos no âmbito da educação ou de qualificação no âmbito do trabalho. Assim segundo Roque et al. (2004), a abordagem por competências possui duas dimensões bem definidas: a relativa ao trabalho e a relativa à prática pedagógica.

Fleury e Fleury (2001) ainda indicam que a compreensão do conceito se dá em três dimensões. A primeira relativa à pessoa, que é a competência do indivíduo, a segunda é relativa às organizações (seu *core competence*), e terceira é a dos países, ou seja, seus sistemas educacionais e formação de competências.

Na dimensão pedagógica, Perrenoud apud Burnier (2001) define competências como “a capacidade de articular um conjunto de esquemas, situando-se, portanto, além dos conhecimentos, permitindo mobilizar os conhecimentos na situação, no momento certo e com discernimento”.

Na dimensão relativa ao trabalho, Deluiz (2001) aponta que a literatura corrente assinala em termos gerais que a competência profissional é a capacidade de articular e mobilizar conhecimentos, habilidades e atitudes, colocando-os em ação para resolver problemas e enfrentar as situações de imprevisibilidade em uma dada situação concreta de trabalho e em um determinado contexto cultural.

Observa-se ainda uma definição mais ampliada em Desprebiteris apud Roque (2004), que define a competência como uma “conjunto identificável de conhecimentos (saberes), práticas (saber fazer) e atitudes (saber ser) que mobilizados podem levar a um desempenho satisfatório”.

Roque (2004) desenvolveu um mapa conceitual, exposto na Figura 2.1 que representa os diferentes aspectos contidos nas dimensões de saberes identificados por Desprebiteris: Saber, Saber fazer e Saber ser.

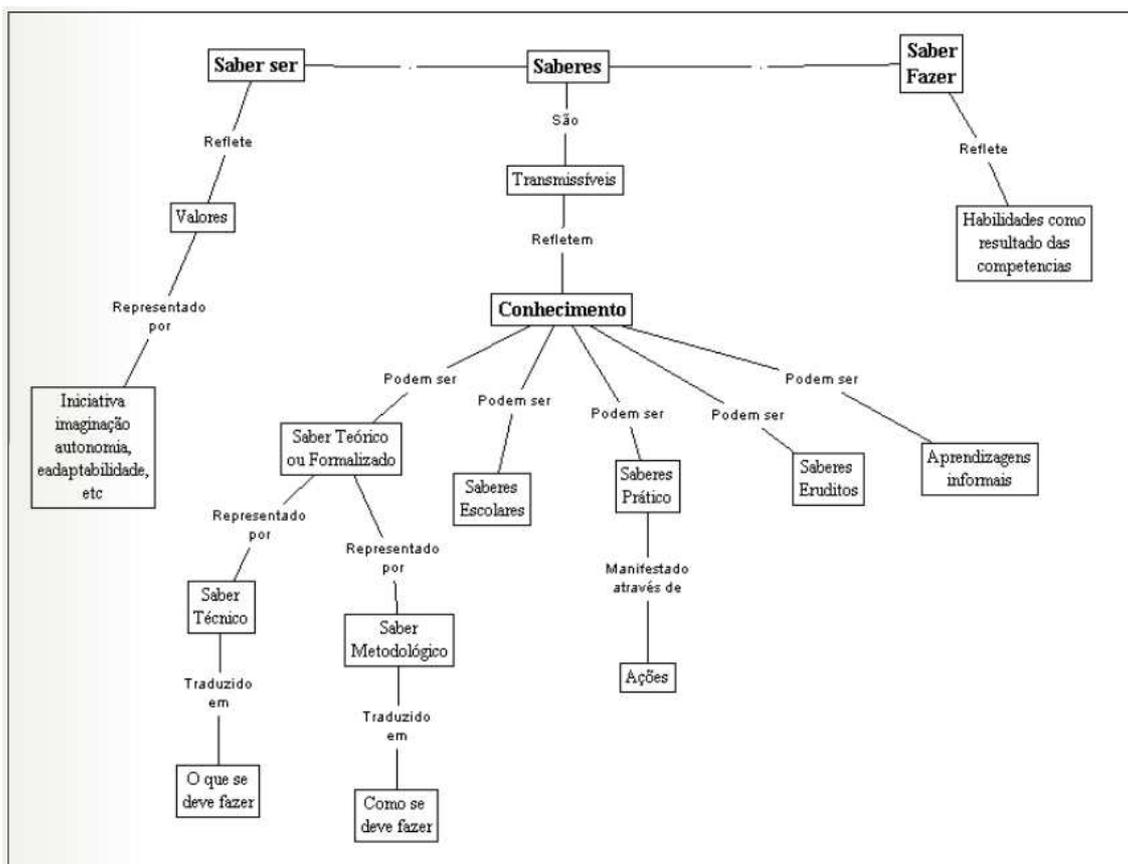


Figura 2.1 – Mapa conceitual de competência

Fonte: Roque (2004)

Roque (2004) define que o saber diz respeito aos conhecimentos, aos saberes em uso, ao saber teórico, formalizado e prático, aqueles que podem ser transmitidos e que são adquiridos tanto na educação formal quanto na informal. O saber ser refere-se aos valores do sujeito, suas atitudes, suas características pessoais e culturais, sua capacidade de se comunicar, interagir, adaptar-se a novas situações, entre outras. E o saber fazer, está relacionado à aplicação dos conhecimentos e se reflete nas habilidades como resultado das competências adquiridas.

Le Boterf (2003) destaca elementos da competência, próximos à visão de Depresbiteris, que considera inseparáveis da personalidade do indivíduo que englobam um conjunto de saberes, de saber-fazer, de aptidões ou qualidades e recursos emocionais e fisiológicos.

O conjunto dos saberes abrange os saberes teóricos (servem para compreender um fenômeno, um objeto, uma situação, uma organização ou um processo), os saberes do ambiente (referentes ao contexto, compreendem os saberes sobre sistemas, processos, materiais e produtos, estratégias, estrutura, cultura organizacional, etc.) e os saberes procedimentais (visam descrever como uma ação deve ser realizada, ou seja, os procedimentos, métodos, modos operatórios adequados).

O saber-fazer é o desenvolvimento de um saber ou de uma habilidade para a realização de uma tarefa. Nos limites do saber-fazer encontram-se: o saber-fazer formalizado (saber utilizar os saberes procedimentais como condutas, métodos ou instrumentos), o saber-fazer empírico (oriundo da ação, do aprendizado pela experiência prática e envolve os sentidos) e o saber-fazer cognitivo (referente a operações intelectuais necessárias à formulação, à análise e à resolução de problemas, à concepção e à realização de projetos, à tomada de decisão, à criação ou à invenção).

As aptidões ou qualidades referem-se ao saber ser, que é demonstrado pela atitude no ambiente de trabalho. Diz respeito ao que se convencionou chamar de competências comportamentais, como, por exemplo, as habilidades de relacionamento pessoal, atitudes flexíveis, a proatividade etc., cada vez mais exigidas dos profissionais no contexto organizacional.

Le Boterf (2003) explica ainda que conhecimentos, habilidades e atitudes devem atuar conjuntamente e compara a competência a um “saber-mobilizar”. O autor cita, como exemplo, pessoas que têm conhecimentos e habilidades, mas não sabem mobilizá-los de modo adequado, numa situação de trabalho.

Para efeito deste trabalho, adotou-se o conceito de competências como o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários ao desenvolvimento das atividades de trabalho. A utilização deste conceito, já foi observada em outros trabalhos para avaliação das competências dos profissionais da área de Ciências Contábeis, como o trabalho de Cardoso (2006) que avaliou competências necessárias ao trabalho do profissional de contabilidade.

A importância da análise sobre as competências necessárias ao desenvolvimento das atividades profissionais tem crescido nas publicações sobre a profissão contábil, visto que em 11 das 19 publicações analisadas apresentaram esse tema. Análises como essas podem ser utilizadas, entre outros fins, para que os conteúdos ministrados em sala de aula, possam ser mais bem adequados às necessidades de cada carreira.

Tan et al. (2004) destacam que as competências não ligadas diretamente ao conhecimento contábil, têm apresentado maior aumento de percepção de importância nos últimos anos.

Dos trabalhos analisados, o de Novin et al. (1990) é o mais antigo. O autor desenvolveu um levantamento com 233 *controllers*, questionando quais deveriam ser as principais competências do contador gerencial. As mais apontadas foram as habilidades de pensar, resolver problemas, ler e de escrever, seguidas das habilidades computacionais, que, na época, ainda não eram tão fortemente presente nas empresas.

As pesquisas do IMA em parceria com o *Gary Siegel Organization*, nos anos de 1996 e 1999, questionaram sobre as competências necessárias aos contadores gerenciais. A primeira pesquisa avaliou o nível de importância de 162 competências aos quais, contadores gerenciais acreditavam ser necessárias para desenvolver seu trabalho, e quais seriam as principais para os novos profissionais que entravam na área (*Entry-Level*). Segundo os dados apontados por Siegel e Kulesza (1996), entre as dez principais

competências indicadas nas duas questões, seis delas foram comuns, sendo elas: trabalho com ética; habilidade de ouvir; utilização de planilhas eletrônicas; resolução de problemas; relação entre balanço, a receita e a gestão do fluxo de caixa; habilidades interpessoais.

A pesquisa de 1996 ainda avaliou a lacuna entre a importância de cada competência e a capacidade dos recém-formados para cada uma delas. As principais diferenças ocorreram nas competências de compreensão do negócio, liderança, familiaridade com processos de negócios, entendimento das implicações dos resultados diários do negócio, decisões contábeis, e entendimento dos mercados e consumidores. Percebe-se que, dos itens listados, três são ligados diretamente ao negócio em si, o que já foi citado em diversos estudos, principalmente quando criticam o excesso de teoria no ensino.

Na pesquisa de 1999, foi solicitado que os respondentes indicassem qual competência teve maior crescimento de importância nos últimos cinco anos, em função das mudanças nas atividades dos contadores gerenciais. Segundo Russel et al. (1999), as principais competências indicadas tinham relação direta com tecnologias. A habilidade de trabalhar com computadores/tecnologias e redes teve 49,7% de indicações, enquanto a capacidade de trabalhar com *softwares* contábeis teve 20,4%. Estes foram seguidos das habilidades de comunicação (15%), liderança (13,6%), e conhecimento de leis e regras contábeis (11,2%).

Malmi et al. (2001) avaliaram junto a 300 profissionais da área contábil, sendo eles da área gerencial ou não, sobre quais seriam as principais competências para o profissional da área de Contabilidade Gerencial. Das 30 competências listadas, poucas diferenças de percepção de importância foram observadas entre os profissionais que atuavam na área gerencial, e os que não atuavam na área gerencial. Somente ocorreram cinco diferenças de percepção, a maioria delas entre as competências consideradas como menos importantes.

As principais competências destacadas pelos profissionais no trabalho de Malmi et al. (2001) foram: habilidade para resolução de problemas, habilidade para entender as implicações das decisões do dia a dia no resultado da organização; habilidade para entender a relevância dos custos na tomada de decisão, comunicação oral e escrita,

habilidade para entender o comportamento dos custos e habilidade para entender o processo de negócios.

O trabalho de Perera et al. (2002), realizado com 62 empregadores da Nova Zelândia, apontou como sendo as principais competências necessárias aos contadores em ordem crescente: a aplicação de técnicas de contabilidade, comunicação (oral, escrita e de leitura), resolução de problemas, pensamento crítico e aplicações de tecnologia da informação.

Forsyth et al. (2004) questionaram a 161 contadores gerenciais australianos sobre quais seriam as principais habilidades necessárias aos profissionais desta área. As mais relevantes foram a resolução de problemas, compreensão das operações da organização, e as habilidades interpessoais, analíticas e de liderança.

Tan et al. (2004) adaptaram a lista de competências e características definidas por Novin (1990) e aplicaram-nas a contadores gerenciais e professores desta área. As principais competências indicadas tanto por contadores como por professores foram: resolução de problemas, pensar, ouvir, e habilidades quantitativas. Esses resultados já haviam sido observados no estudo de Novin (1990). De maneira geral não foram encontradas diferenças significativas nas outras competências indicadas, exceto a competência de falar que foi mais valorizada por professores do que por contadores.

A pesquisa de Richardson (2005) com 365 contadores gerenciais australianos questionou sobre a importância de 15 tópicos de Contabilidade Gerencial e Financeira, sob os quais os entrevistados dariam uma nota que variava em uma escala de 7 pontos. Os cinco principais tópicos destacados foram: Orçamento e Avaliação de Desempenho, Custo-Padrão e Análise de suas variações, Controles Internos, Gestão de Fluxo de Caixa e Custeio de produtos.

Além de indicar uma nota para a importância de cada um dos tópicos, a pesquisa questionou sobre qual era a avaliação desses contadores, sobre a formação que os profissionais recém-formados tinham de cada um destes tópicos. O pesquisador modelou os dados buscando uma lacuna entre a importância do tópico e o grau de preparação do recém-formado. Todos os cinco tópicos, apontados como principais,

tiveram um diferencial de no mínimo -20%, entre a importância e a formação. Porém quando a análise envolvia tópicos de contabilidade financeira como auditoria externa, demonstrativos contábeis, e aspectos tributários, a lacuna era bem menor, em torno de -5%, e, no caso da auditoria externa e de consolidação de demonstração, não houve lacuna, a diferença foi positiva, ou seja, os recém-contratados têm formação maior que o esperado deles.

Hassal et al. (2005), em levantamento realizado com empregadores de contadores gerenciais da Inglaterra e da Espanha, questionaram sobre as habilidades necessárias aos profissionais da área de contabilidade gerencial. As principais habilidades destacadas foram a capacidade de trabalhar em equipe, organizar as cargas de trabalho para atender aos prazos de forma perfeita, utilização de softwares relevantes de gestão, e apresentar e defender pontos de vista e os resultados do seu próprio trabalho, verbalmente, a colegas, clientes e superiores.

Ressalta-se que, em alguns itens, ocorreram diferenças significativas de percepção entre empregadores britânicos e espanhóis. Como exemplo, destaca-se a habilidade de selecionar e atribuir prioridades às cargas de trabalho, que foi o terceiro item em ordem de importância no caso das empresas britânicas, em contraposição ao décimo segundo nas empresas espanholas.

A pesquisa demonstra, ainda, que as empresas entendem que o desenvolvimento dessas habilidades deveria ser um objetivo explícito das universidades, em todas as áreas do currículo. As empresas apontam também que, na seleção dos profissionais de contabilidade gerencial, dão valor semelhante a conhecimentos contábeis, e a competências no momento de selecionar profissionais.

Jacobs (2005) constatou, em seu levantamento, que as principais competências para o contador gerencial deveriam ser a ética, competência analítica e conhecimento geral do negócio, iniciativa e automotivação, habilidades de comunicação, pensar criticamente e gerenciar conflitos.

Yazdifar e Tsamenyi (2005) avaliaram, em contadores gerenciais britânicos, quais eram as competências necessárias aos contadores gerenciais nos anos de 1990 e quais seriam

as competências necessárias a partir do século XXI em diante. A análise dos dois períodos, de uma lista de 20 competências, deu como principais indicações nos dois períodos a capacidade de interpretação analítica, integração de informações financeiras e não financeiras e a capacidade de compreensão ampla dos processos e do negócio. Porém, aparecem como destaque das competências necessárias, a partir do século XXI, a capacidade de domínio e compreensão dos sistemas de TI e de gestão do conhecimento, como o segundo mais importante, e pensar estrategicamente como o quinto mais importante. Estes dois não tiveram grande destaque nas indicações dos anos de 1990.

Ekbatani e Sangeladji (2008) replicaram o trabalho de Tan et al. (2004) nos Estados Unidos. Tanto educadores como os respondentes de mercado colocam a capacidade de pensar como a principal competência necessária ao profissional da área de contabilidade gerencial. Entretanto educadores colocam a resolução de problemas e habilidades quantitativas em segundo e terceiro lugar, enquanto os profissionais colocam as habilidades de ouvir e escrever como segundo e terceiro. Comparando-se ao estudo de Tan (2004), foram observadas as mesmas competências indicadas como principais pelos profissionais de mercado.

O trabalho de Albrecht e Sack (2000) também faz uma análise das competências sob a perspectiva de profissionais e docentes, e apesar de não se focar especificamente na área de contabilidade gerencial é um trabalho de destaque que merece ser avaliado. Os autores solicitaram que os respondentes avaliassem a importância de 22 competências, e o primeiro ponto de destaque ressaltado pelos autores é o fato de que profissionais e docentes concordaram substancialmente sobre quais seriam as principais competências necessárias.

As principais competências destacadas com média acima de quatro foram: pensar analiticamente/criticamente, comunicação escrita, comunicação oral, conhecimento de tecnologia computacional e tomada de decisão. Entre as competências consideradas menos importantes, com média próxima ou menor que três, cabe destaque à negociação, ao conhecimento de língua estrangeira e à capacidade empreendedora. Ressalta-se que esta última é bem menor avaliada pelos docentes.

No Brasil não são encontrados trabalhos específicos, sobre as competências ideais dos Contadores Gerenciais. Há porém, alguns trabalhos que avaliam as competências ideais para os profissionais de contabilidade. Dentre eles, o de maior destaque é o trabalho de Cardoso (2006) que faz um extenso levantamento de literatura sobre as competências dos profissionais de contabilidade.

O autor definiu uma lista de 18 competências divididas em quatro fatores: competências específicas, competências de conduta, competências de gerenciamento de informações, e competências de comunicação.

Cardoso (2006) desenvolveu uma pesquisa com 159 contadores, em uma amostra intencional e não probabilística de alunos de MBAs. Estatisticamente, a pesquisa validou 13 das 18 competências inicialmente listadas. O Quadro 2.3 a seguir demonstra as competências definidas por fatores.

Quadro 2.3 – Competências do contador indicadas por Cardoso

Fatores	Competências
Comunicação	Ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe.
Gerenciamento da informação	Negociação, técnicas de gestão e gerenciamento da informação.
Conduta e Administração	Comunicação, empreendedor, estratégias e integridade e confiança.
Específicas	Contabilidade e finanças, legal, e ferramentas de controle

FONTE: Cardoso (2006)

Observa-se que muitas das competências indicadas por Cardoso (2006) equivalem às apresentadas nos estudos internacionais voltados a profissionais da área de Contabilidade Gerencial.

2.3.2 Análise das principais atividades desenvolvidas (*work/task activity*)

Os trabalhos que avaliaram as principais atividades a serem desenvolvidas, por profissionais que atuam na área de contabilidade gerencial, fazem análises principalmente refletindo sobre o que era importante no passado, no presente momento da época da pesquisa e no futuro. Avaliam, ainda, em alguns casos, o que eram atividades comuns e quais atividades seriam consideradas as mais importantes nos anos seguintes. Outro aspecto que se destaca nesta análise é que muitas vezes o que se

considera como atividades mistura-se aos conceitos dos instrumentais de contabilidade gerencial

Dos três trabalhos do IMA, o de 1996 e o de 1999 avaliaram as atividades do contador gerencial. O trabalho de 1996 listou 30 atividades e questionou quais eram mais frequentes no dia a dia do contador gerencial. De acordo com Siegel e Kulesza (1996), as três atividades mais indicadas foram gestão dos setores financeiros/contábeis (50%), sistemas contábeis e relatórios financeiros (33%) e consultoria interna (24%). Cabe destaque às atividades que foram indicadas como nunca tendo sido efetuadas pelos respondentes: preço de transferência (79%), controle de sistemas de qualidade (68%), fundos de investimento (64%) aquisições e desinvestimentos (63%), gestão de riscos (63%), planejamento tributário (62%) e *credit and collection* (61%).

A pesquisa questionou, ainda, quais eram as atividades que os entrevistados consideravam como sendo as mais críticas ao sucesso da organização. As mais indicadas foram: sistemas contábeis e relatórios financeiros (47%), planejamento estratégico de longo prazo (32%) e gestão dos setores financeiros/contábeis (29%).

A pesquisa de 1999 do IMA questionou quais atividades tomavam mais tempo do entrevistado, quais tomavam mais e menos tempo em relação aos cinco anos anteriores, e quais ocupariam mais e menos tempo nos três anos que se seguiriam.

Segundo Russel et al. (1999), as três principais atividades desenvolvidas pelos contadores entrevistados ainda eram as mesmas da pesquisa de 1996, porém o item sistemas contábeis e relatórios financeiros foi reportado como sendo de maior tempo no trabalho (62%). Entre os cinco menos ocupados, três são iguais aos já indicados na pesquisa de 1996.

Os itens indicados, como sendo os que mais ocupariam o tempo do profissional em relação aos cinco anos anteriores, foram: consultoria interna, planejamento estratégico de longo prazo, e sistemas de operações. Estes itens também foram indicados como sendo as atividades que mais ocupariam o tempo do profissional nos três anos seguintes. E o item sistemas contábeis e relatórios financeiros foi indicado por 45% dos respondentes como sendo o que teria maior redução do tempo gasto pelo profissional.

O trabalho de Malmi et al. (2001) questionou sobre quais eram as principais atividades do contador gerencial, quais os entrevistados acreditavam ser mais importantes, e quais iriam aumentar ou reduzir de importância em três anos, a partir da data da pesquisa.

Na análise sobre as atividades mais desenvolvidas, e nas consideradas mais importantes, não ocorreram grandes diferenças em termos de *ranking* de importância, apenas da quantidade de citações, e as principais atividades destacadas foram: relatórios financeiros; planejamento e orçamento anual; desenvolvimento de sistemas de contabilidade e de gestão; gestão da função financeira, desenvolvimento e planejamento de sistemas de informações contábeis; e controle orçamentário.

Na análise dos itens que cresceriam de importância, mantiveram destaque os itens: desenvolvimento de sistemas de contabilidade e de gestão e desenvolvimento e planejamento de sistemas de informações contábeis, já anteriormente expostos como sendo de grande importância, e aparecem em destaque o uso e o desenvolvimento de *Balanced Scorecards*, cálculo de rentabilidade de produtos e clientes, e a melhoria de processos. Como itens de provável redução de importância, destacaram-se o planejamento e orçamento anuais, controle orçamentário, custo-padrão e *Credit control and collection*.

Forsyth (2004) questionou contadores gerenciais sobre quais atividades de seu trabalho estavam em crescimento ou em queda. Das 22 atividades listadas na pesquisa, apenas cinco apareceram na média como estando em fase de crescimento. Dentre essas temos como principais o desenvolvimento do orçamento de capital, fundos de investimentos e *credit collection*. Entre as principais atividades em queda foram observadas a melhoria de processos, as operações de sistemas e a análise de desempenho econômico e financeiro.

O levantamento de Yazdifar e Tsamenyi (2005), realizado com contadores gerenciais de empresas britânicas, questionou qual era a importância de determinadas atividades do contador gerencial até os anos de 1990 e após esse período e também no futuro. Da lista de 32 atividades indicadas, a Tabela 2.3 apresenta as principais indicações.

Tabela 2.3 – Ranking das principais tarefas desenvolvidas pelos contadores gerenciais

Tarefa (<i>ranking</i>)	Anos 90	Pós anos 90
Avaliação de Desempenho	1	1
Controles financeiros e de custos	2	2
Planejamento e Gestão Orçamentária	3	4
Interpretação/apresentação de dados contábeis gerenciais	4	5
Melhoria do Lucro	7	3

Fonte: Yazdifar e Tsamenyi (2005)

Os dados demonstram que há poucas mudanças dessas atividades, a grande diferença vem do item melhoria do lucro que passa a ter um destaque maior, a partir do período pós anos de 1990.

Na literatura nacional, não são encontrados trabalhos que avaliem especificamente, quais seriam as atividades e conhecimentos específicos da contabilidade gerencial, necessários à formação de um contador que atuasse na respectiva área.

Porém, o trabalho de Machado e Casa Nova (2007) avaliou entre 120 alunos do último ano de contabilidade de faculdades da cidade de São Paulo, e gestores de 31 grandes empresas, qual seria o perfil do profissional contábil em termos de conhecimentos específicos de contabilidade. Cabe destacar que parte dos conhecimentos listados pode ser compreendida como habilidades e/ou atividades específicas da contabilidade. Os conhecimentos questionados abordam diversas áreas e estão listados a seguir.

- Práticas contábeis nacionais e internacionais
- Identificação, avaliação e gerenciamento de riscos
- Avaliação de resultado e desempenho
- Visão integrada da organização
- Tecnologia da Informação
- Identificação das necessidades de informação dos usuários
- Estatística e Matemática
- Elaboração de cenários
- Estratégia e organização de negócios
- Gestão de projetos e processos

Na pesquisa, os recém-formados deveriam indicar seu grau de capacitação para atender a esses conhecimentos, e os profissionais deveriam indicar quais desses conhecimentos

seriam considerados mais importantes para o preenchimento e manutenção do emprego no que tange à área financeira e contábil.

Cabe destaque aos três últimos itens da lista, que são conhecimentos e atividades ligados mais diretamente à contabilidade gerencial, os quais, de acordo com os estudantes foram os que menos eles estariam capacitados, e também os itens que as empresas consideraram como sendo de menor importância para a atividade do profissional de contabilidade.

No entanto, os autores destacam que os valores médios encontrados, de cada conhecimento específico, variam entre as IESs avaliadas e as empresas avaliadas.

2.3.3 Estudo sobre currículo e cargas horárias

As pesquisas listadas a seguir concentram-se em dois aspectos principais. O primeiro refere-se à definição, de qual seria a carga ideal de conteúdos de contabilidade gerencial, na formação dos contadores, e a proporção desse dado em relação a outros conteúdos. O segundo refere-se à importância que deveria ser dada a determinados conteúdos.

Novin et al. (1990), procurando formular o currículo ideal para um contador gerencial, questionaram sobre a carga ideal de conteúdos na formação dos contadores. O resultado dessas indagações indicou uma concentração de 36% para conteúdos de contabilidade, 28% para conteúdo de *Business* e 36% para diversas outras áreas.

No que se referia aos conteúdos específicos de contabilidade, questionaram-se quais itens deveriam ter maior acréscimo ou redução de tempo na formação dos estudantes. As áreas que apresentaram uma indicação da necessidade do aumento de carga didática foram as de finanças, de contabilidade gerencial e de sistemas de informação, representando respectivamente 99%, 95% e 87% das indicações dos entrevistados.

É ainda relevante o fato de que os entrevistados colocaram o baixo nível de formação na área gerencial, como uma das principais fraquezas encontradas entre os profissionais de contabilidade recém-formados da época.

Perera et al. (2002) questionaram empregadores de contadores gerenciais, sobre qual deveria ser a distribuição da carga horária dos cursos de contabilidade que possuem duração de quatro anos, baseando-se numa distribuição dos seguintes grupos de conteúdos: Contabilidade, *Business* e Livres.

A pesquisa demonstrou uma distribuição média de 55% para os conteúdos de contabilidade, 33% para conteúdos de *Business* e de 12% para conteúdos livres. Dos componentes de contabilidade, houve indicação de distribuição da carga principalmente para Contabilidade Financeira (22,5%), para Contabilidade Gerencial (21,2%) e para sistemas de informações contábeis (16,4%). Nos conteúdos de Business, a principal indicação foi para cargas de sistemas de informações com 19,4%.

A pesquisa Hassal et al. (2005) apontou que os empresários acreditam que as universidades deveriam desenvolver os conteúdos programáticos da área de Contabilidade Gerencial, pensando nas necessidades das empresas. Esses mesmo empresários creem que o desenvolvimento das competências necessárias aos contadores gerenciais nos conteúdos ministrados nas disciplinas dos cursos de contabilidade deveria ser um objetivo mais explícito nas universidades.

Jacobs (2005) indica, em sua pesquisa, que somente 23% dos profissionais pesquisados acreditam que as universidades estão dando formação de contabilidade gerencial apropriada, e 33% acreditam que a formação é ideal em poucas áreas. A pesquisa ainda demonstra que os profissionais defendem que as universidades devem oferecer mais conhecimentos práticos e menos teoria, utilizando, por exemplo, mais estudos de caso.

Richardson (2005) questionou 365 membros do ICMA sobre qual a qualidade de ensino dada pelas IESs Australianas, em relação a alguns tópicos de contabilidade. O público pesquisado respondeu à pesquisa de acordo com um critério que variava entre uma escala de sete pontos, sendo a nota mínima equivalente ao ensino precário e a nota máxima ao excelente. As melhores avaliações foram destinadas ao ensino de tópicos de

contabilidade financeira (4,64) e para habilidades quantitativas (4,29). Com avaliações menores aparecem ensino de contabilidade gerencial (3,92), preparação para carreira na área de contabilidade gerencial (3,54), preparação para trabalhar com negócios (3,25), e por último ensino de habilidades interpessoais e de comunicação (3,17).

Nessa mesma pesquisa, 40,7% dos entrevistados alegaram que a IESs australianas não dão ênfase suficiente em conteúdos de contabilidade gerencial, enquanto só 5,8% disseram que não há preparação suficiente na área de contabilidade financeira (relatórios para usuários externos). Como consequência, 46,5% dos entrevistados gostariam que os recém-formados tivessem estudado mais tópicos de contabilidade gerencial, e 32,1% gostariam que tivessem estudado mais tópicos ligados à gestão de negócios. Esse resultado é próximo ao da pesquisa de Siegel (1994) que demonstra que 55% dos respondentes indicaram que as universidades americanas davam mais ênfase à contabilidade financeira do que à gerencial.

Diversos estudos apontam a ênfase que as universidades americanas dão à preparação dos alunos para fazer o exame do CPA. Tatikonda (2004) realizou um levantamento do currículo de 150 IESs americanas, e demonstrou que dos 23 créditos, em média, necessários, para cumprir os requisitos legais das 150 horas para o exame do CPA, somente cerca de três eram destinados aos cursos de custos e de contabilidade gerencial.

Outro enfoque encontrado na literatura refere-se à profundidade com que os conteúdos de tecnologia eram dados nas grades de contabilidade. Esse tipo de questionamento advém principalmente do fato, de que os estudos de atividades e competências do contador gerencial, frequentemente indicarem a importância de aspectos tecnológicos. Nessa linha, Chandra et al. (2006) questionam professores da área de tecnologia de IES americanas, questionando a cobertura dada em seus centros para alunos dos cursos de contabilidade.

Nessa pesquisa, uma lista de 20 itens é indicada em três grupos principais: sistemas aplicativos *Stand-alone*, linguagens de programação, e sistemas aplicativos empresariais. Os professores deveriam dar uma nota de 1 a 7 sobre o quanto cada conteúdo estava suportado nas disciplinas da IES pela qual era responsável. A avaliação foi feita comparando-se programas de *Undergraduate* e de *Graduate*. Nos aplicativos

Stand-Alone, o Excel aparece com destaque, nos dois grupos analisados. Nos conteúdos de linguagens de programação, o XML também aparece em destaque nos dois grupos. No grupo sistemas aplicativos empresariais, há ainda um consenso sobre o tópico mais importante que foi o REA (*Resources, Events, Agents*), porém nos outros itens listados há diferenças de cobertura dos dois grupos analisados.

É válido ressaltar que esse estudo demonstra que a importância dada nas IESs americanas a tópicos de tecnologia é superior ao provavelmente encontrado nos cursos de contabilidade nacionais.

Chow et al. (2007) avaliaram, tomando como objeto 39 professores chineses, da área de contabilidade gerencial, os materiais utilizados para as aulas, e como os mesmos distribuía o tempo de sua aula. Em relação às leituras, em média 72% dos conteúdos utilizados são de livros, e 25%, de artigos. Em relação aos livros, 90% dos professores analisados utilizavam os de origem chinesa, ao passo que apenas 10%, os de língua inglesa. A maior concentração de material chinês também foi percebida na indicação dos artigos, os quais, em geral são de enfoque mais acadêmico do que prático, independentemente do idioma.

Quanto aos métodos de aula, a pesquisa de Chow et al. (2007) demonstra que aproximadamente 73% dos conteúdos do curso são baseados em aulas expositivas, e há algum tempo destinado a discussões de exercícios e casos.

2.3.4 Estudos sobre as limitações/restrições e pontos fortes dos profissionais formados

Dando continuidade à avaliação das necessidades educacionais destinadas ao contador gerencial, os estudos, apresentados a seguir, indicam as principais forças e deficiências na formação de profissionais que atuam na área de contabilidade gerencial.

Novin et al. (1990) identificaram, por meio de sua pesquisa, que as principais fraquezas encontradas nos profissionais recém-formados, eram a sua capacidade de escrita, de gestão e de conhecimentos de contabilidade gerencial. E as principais forças eram

conhecimentos de contabilidade e de auditoria, as habilidades com informática e a motivação.

Tan et al. (2004) questionaram a contadores gerencias neozelandeses sobre quais seriam os principais pontos fortes e fracos de estudantes recém-graduados em contabilidade. Como principais pontos fortes destacam-se as habilidades com planilhas eletrônicas, técnicas contábeis, motivação e resolução de problemas. Como principais fraquezas destacaram-se a arrogância, habilidades de escrita e falta de experiências práticas.

A pesquisa de Hassal et al. (2005) aponta que as principais limitações da formação dos contadores gerenciais, segundo a opinião de seus empregadores, advêm principalmente, da falta de experiência prática de seus professores, os quais continuam avaliando os alunos com modelos tradicionais que não refletem as situações do mundo real. Assim estes empregadores acreditam que os professores de contabilidade têm necessidade de treinamentos educacionais que os direcionem à realidade das empresas.

2.3.5 Importância de tópicos/artefatos/instrumentos/ferramentas de Contabilidade Gerencial

Como já exposto anteriormente, há diversas formas de indicação dos objetos de trabalho da área de Contabilidade Gerencial. Para este trabalho, será padronizado o termo Artefatos de contabilidade gerencial, já utilizado por Soutes (2006). Essa padronização será utilizada para facilitar a compreensão deste tópico, porém cabe ressaltar como já exposto na análise das atividades da contabilidade gerencial, que muitos dos artefatos descritos confundem-se com as atividades.

O trabalho de Siegel (1994), em parceria com o IMA avaliou a importância do conhecimento, sobre uma lista de 15 artefatos que envolviam aspectos ligados à Contabilidade Gerencial e Financeira, por parte de contadores gerenciais. A importância era dada em uma escala de 0 a 100. Os itens listados como de maior importância foram: orçamento, custo de produto e serviços, gerenciamento de patrimônio (incluindo orçamento de capital), gestão do capital de giro e controle e avaliação de desempenho.

A pesquisa ainda avaliou qual seria a expectativa dos entrevistados, em relação à preparação que os recém-graduados teriam de cada um dos artefatos, assim como qual era a realidade encontrada no momento. A análise também foi realizada na mesma escala de pontuação de 0 a 100. As principais lacunas encontravam-se nos tópicos orçamento, custeio de produtos e serviços, e avaliação e controle de desempenho. Em compensação itens como auditoria externa e contabilidade pública e para organizações não governamentais não tiveram lacunas, já que a diferença de avaliação foi positiva.

Tan et al. (2004), pesquisando contadores e professores de contabilidade gerencial, solicitaram a avaliação da importância de 21 artefatos de contabilidade gerencial. A média destes graus de importância gerou um *ranking* para cada um dos grupos, o qual está descrito abaixo com seus cinco itens mais importantes.

Tabela 2.4 – Importância de artefatos de contabilidade gerencial segundo a percepção de Profissionais e Professores na Pesquisa de Tan et al

Artefatos	Professores	Contadores
Implicações comportamentais	1	19
Custeio ABC	2	9
Avaliação de Desempenho	3	4
Apuração de Custos	4	8
Orçamento Empresarial	5	2
Gestão do Fluxo de Caixa	19	1
Análise de Variações	10	3
Orçamento de Capital	20	5

FONTE: Tan et al (2004)

Pelos dados resumidos apresentados na Tabela 2.4, observa-se uma diferença significativa de percepções dos artefatos necessários à contabilidade gerencial, entre a academia e os profissionais que as utilizam. Dos 21 artefatos listados, 9 tiveram diferenças significativas de percepção entre os dois grupos.

A replicação do trabalho de Tan et al. (2004) realizada por Ekbatani e Sangeladji (2008) nos Estados Unidos, foi feita com uma listagem de 38 itens. O *ranking* com os principais artefatos indicados estão expostos na Tabela 2.5 a seguir. Destaca-se que a maioria dos pontos indicados como principais tanto por educadores como por profissionais são muito próximos aos pontos indicados no trabalho de Tan et al. (2004), notadamente o tópico de gestão do fluxo de caixa, que foi altamente indicada por profissionais e pouco destacada por docentes.

Tabela 2.5 – Importância de artefatos de contabilidade gerencial segundo a percepção de Profissionais e Professores na pesquisa de Ekbatani e Sangeladji (2008)

Artefatos	Professores	Contadores
Avaliação de Desempenho	1	7
Análise Custo/Volume/Lucro	2	15
Custeio dos Produtos	3	6
Custeio ABC	4	12
Orçamento Empresarial	5	4
Gestão do Fluxo de Caixa	17	1
Aspectos Éticos	7	2
Análise de Variâncias	8	3
Orçamento de capital	12	5

Fonte: Ekbatani e Sangeladji (2008)

Entre uma das hipóteses do trabalho, havia uma que indicaria não existir diferença significativa de opinião entre educadores e profissionais sobre a importância das técnicas. Em nove dos 38 artefatos listados ocorreram diferenças significativas, sendo que cinco deles estão entre as principais técnicas indicadas por docentes e profissionais, sendo elas: Gestão do Fluxo de Caixa, Análise Custo/Volume/Lucro, Aspectos Éticos, Análise das Variações, e Custeio ABC.

Em relação aos artefatos de menor destaque, sete deles tiveram baixa importância destacada por ambos os grupos, sendo eles: Teoria da Agência, Programação Linear, Custos Ambientais, Custo do Ciclo de Vida, Análise de Regressão, Métodos de Alocação de Custos, e *Joint/by Product Cost*.

A análise dos dados demonstrou que os profissionais mais velhos deram importância maior aos artefatos tradicionais, e quanto maior era a formação, maior importância foi dada às técnicas modernas. Porém, o tempo de experiência e o tamanho da empresa trabalhada não demonstraram influência significativa na importância dada aos artefatos modernos e tradicionais. Entre os professores os fatores que influenciaram a escolha por artefatos tradicionais ou modernos estão relacionados ao nível de sua titulação e de quais eram as disciplinas oferecidas. Idade, experiência prática e tempo de docência não foram fatores de influência.

Chow et al. (2007) questionaram 39 professores chineses sobre quais eram os principais tópicos abordados pelos mesmos em sala de aula. Os itens listados não eram fechados em artefatos, mas sim abertos, dessa forma o item orçamento foi ramificado em

subtópicos como: preparação orçamento de vendas, preparação do orçamento de produção, preparação orçamento de caixa, e assim por diante. Essa mesma lista de itens foi aplicada a profissionais de contabilidade gerencial chineses que avaliaram o nível de utilização dos mesmos. A avaliação nos dois grupos era dada por uma nota de 1 a 5.

Entre os profissionais, do 1º ao 4º item estava alocado no grupo de orçamento, e o 5º item teve empate entre alocação de custos e avaliação do comportamento dos custos. Os tópicos ligados ao orçamento tiveram nota superior a 4,2 e a maior parte dos itens da lista teve nota média acima de 3, inclusive itens mais contemporâneos da contabilidade gerencial. Entre os docentes, o primeiro item mais citado foi a análise de custo-volume-lucro, porém esta teve nota média 2,9. Os outros tópicos listados até o 5º mais importante foram: análise de comportamento dos custos, análise de decisão de produção, utilização do VPL, e preparação do orçamento de caixa.

A avaliação dos autores é de que os principais tópicos cobertos pelos programas de contabilidade gerencial cobrem apenas necessidades básicas empresariais, tais como orçamentos e custos. Tópicos mais contemporâneos são pouco explorados, apesar de muitos deles serem amplamente usados nas empresas analisadas. Os autores acreditam que parte do problema ocorre em razão da utilização excessiva de livros e artigos de autores chineses, que ainda expõem a contabilidade gerencial mais tradicional.

Ahadiat (2008) efetuou um levantamento, com 224 profissionais portadores de CMA e 172 portadores de CPA, para avaliar a importância dada pelos mesmos a 86 artefatos ligados à contabilidade gerencial, retirados de trabalhos prévios avaliados. O autor gerou 6 *rankings* envolvendo as seguintes variáveis: possuidores de CMA e CPA e posição hierárquica da empresa, dividindo em *Staff e Seniors*. Em cada *ranking* foram listados os 30 principais artefatos indicados pelas categorias analisadas.

Ao se analisarem os dados dos 10 primeiros tópicos listados em cada uma das tabelas, aparecem 19 itens, sendo que 8 deles se destacam. A Tabela 2.6 a seguir apresenta estes principais itens, chamando atenção para o número de vezes que foram encontrados, e em que grupos eles mais se destacaram.

Tabela 2.6 - compilação dos dados da pesquisa de Ahadiat (2008)

Artefatos	Presenças	Ênfase
Ética e Fraude	6	IMA
Orçamento Operacional	6	SENIOR
Resolução de Problemas usando planilhas	6	STAFF
<i>The value of information</i>	5	CPA
Alocação de custos fixos	4	IMA
Resolução de problemas utilizando softwares comerciais	4	STAFF
Análise do ponto de equilíbrio	3	CPA
Decisões de comprar, fazer ou arrendar	3	SENIOR

FONTE: Ahadiat (2008)

O autor destaca, como pontos principais dos dados encontrados, a necessidade de os currículos enfatizarem cada vez mais aspectos éticos nos conteúdos das disciplinas. Ele ressalta ainda a importância dada às tecnologias, principalmente às planilhas de cálculo, com vista à solução de problemas ligados às atividades empresariais.

Souza et al. (2007) desenvolveram uma pesquisa sobre importância de itens da contabilidade gerencial com professores de universidades paranaenses. Porém cabe destaque ao fato de que 48,5% da amostra nunca havia ministrado conteúdos de contabilidade gerencial. Como meio de comparação, o trabalho utilizou ainda, como meio de comparação, os resultados encontrados pelo trabalho de Tan et al (2004) adaptados para análise.

A partir das médias encontradas em cada item, os autores fizeram uma classificação dos itens em quatro grupos, indo de nada importante até muito importante. Diversos itens tiveram avaliações comuns, porém alguns itens tiveram grandes diferenças. O Quadro 2.4 demonstra as principais diferenças encontradas entre os dois trabalhos comparados.

Quadro 2.4 – Principais diferenças entre resultados do trabalho de Tan et al (2004) e Souza et al (2007)

Áreas de contabilidade gerencial	Nova Zelândia	Paraná- Brasil
Implicações Comportamentais	Muito importante	Nenhuma importância
Custeio ABC	Muito importante	Pouca importância
Volume de custos	Pouca importância	Muito importante
Custo Padrão	Pouca importância	Importante
Gerenciamento do fluxo de caixa	Nenhuma importância	Importante

FONTE: Tan et al (2004) e Souza et al (2007)

O trabalho de Frezatti et al. (2008), tem como foco principal avaliar entre docentes de cursos de pós-graduação *strictu sensu*, as percepções sobre as diferenças entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. Um dos questionamentos da pesquisa centrou-se na percepção de quais seriam os temas mais relevantes de contabilidade gerencial. Foi indicada uma lista de 19 itens, na qual os temas mais indicados foram sistemas de informações gerenciais e relatórios gerenciais com 68,3% cada um, planejamento estratégico formal (41,5%), orçamento (22%), avaliação de desempenho e gestão estratégica de custos (19,5%).

Os autores apontam que o fato de sistemas de informações gerenciais e relatórios gerenciais terem sido indicados como os principais temas da área podem indicar a influência dos livros de controladoria publicados no Brasil que têm dado ênfase a esses assuntos. Os autores ainda destacam a baixa indicação do orçamento, visto ser esse o principal artefato utilizado nas organizações.

Ainda há destaque para as baixas indicações de tópicos mais contemporâneos da contabilidade gerencial. Entre estes temas incluem-se o custeio e gestão baseados em atividades (2,4%), *balanced scorecard* (2,4%), *beyond budget* (2,4%) e sem indicações os temas fluxo de caixa investimento e análise da cadeia de valor.

3 Panorama do ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil

O objetivo deste capítulo é traçar um panorama do ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil, para que se possa, a partir dos dados obtidos na pesquisa de campo, complementar a avaliação da relação entre o ensino e as necessidades de mercado.

Para esta análise, compreender-se-á a Contabilidade Gerencial, não como uma disciplina específica denominada “contabilidade gerencial”, mas como o conjunto de conteúdos que cercam a Contabilidade Gerencial.

O panorama traçado neste capítulo se dá a partir de dois enfoques de análise. O primeiro refere-se à carga destinada aos conteúdos de Contabilidade Gerencial, nos cursos de ciências contábeis no Brasil, buscando ainda avaliar a forma como ele é apresentado em sala de aula.

A segunda análise refere-se ao processo de análise dos conteúdos apresentados, nos livros relacionados ao entorno da Contabilidade Gerencial, em termos de tópicos e volume. Para esta análise focou-se em quatro conteúdos centrais: Contabilidade Gerencial, Custos, Orçamento e Controladoria.

3.1 Análise das grades

Descreve-se a seguir o processo de análise dos conteúdos curriculares ligados à Contabilidade Gerencial.

3.1.1 Seleção da amostra

Dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP) de julho de 2009 apontaram a existência de 1.133 autorizações de cursos de Ciências Contábeis. Três pontos cabem destaque neste número. O primeiro é o de que em IES com diversas unidades, cada uma deve ter sua própria autorização; o segundo é o fato de que esse número não necessariamente representa cursos ativos; e o último ponto é o de que nessa quantidade também estão inclusas as autorizações para cursos a distância.

Para a análise das grades curriculares, dos programas da disciplina de Contabilidade Gerencial, e da escolha dos docentes para pesquisa de necessidades de mercado, foram selecionadas 89 IESs localizadas em 93 campus. Em 4 IES havia mais de uma unidade, localizadas em locais diferentes, mas com grades autônomas, assim elas serão consideradas como 93 IESs diferentes. Para a escolha destas IES utilizaram-se dois critérios de seleção:

- O primeiro foi a da escolha de IES públicas, principalmente as federais e estaduais, em função de que elas têm baixa rotatividade de docentes, os quais têm maior dedicação à pesquisa. Por este critério, selecionaram-se 70 IESs, sendo 35 federais, 31 estaduais, e 4 municipais.
- O segundo critério que buscou trazer IESs privadas para a análise, usou como referência os resultados do antigo Exame Nacional de Curso (PROVÃO) dos anos de 2002 e 2003, e do atual Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) do ano de 2006. Foram selecionadas as IESs que tiveram uma constância de resultados positivos em todos os anos analisados. Dentre essas, selecionaram-se 23 IESs, todas elas localizadas nas regiões Sul e Sudeste.

Ao total foram selecionadas 93 IESs sendo 6 na região Norte, 7 na Centro-Oeste, 24 na Nordeste, 26 na Sul, e 30 na Sudeste. Os dados completos da amostra inicialmente selecionada encontram-se no Quadro 3.1

A opção pelo uso unicamente destas IESs para análise deste panorama, se dá pelo fato de que as mesmas, em função de seu perfil e de seu desempenho, serem referências para as demais IESs, que tendem a seguir suas percepções e conteúdos.

Estas mesmas IESs selecionadas serão referências para a busca de docentes que irão responder à pesquisa de campo deste trabalho.

Quadro 3.1 – Instituições de Ensino selecionadas para pesquisa.

Reg	ES	IES	tipo	Cidade/Campus	
N	PA	Universidade Federal do Pará - UFPA	F	Belém	
	RR	Universidade Federal de Roraima - UFRR	F	Boa Vista	
		Universidade Estadual de Roraima - UERR	E	Boa Vista	
	RO	Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR	F	Porto velho	
	TO	Fundação Universidade Federal do Tocantins - UFT	F	Palmas	
	AM	Universidade Federal do Amazonas - UFAM	F	Manaus	
CO	MT	Universidade Federal de Mato Grosso - UFMT	F	Cuiabá	
		Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT	E	Sinop	
	MS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS	F	Corumbá	
		Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul - UEMS	E	Ponta Porá	
	GO	Universidade Estadual de Goiás - UEG	E	Anápolis	
		Universidade Federal de Goiás - UFG	F	Goiânia	
DF	Universidade de Brasília - UnB	F	Brasília		
S	PR	Faculdade Estadual de Ciências Econômicas de Apucarana - FECEA	E	Apucarana	
		Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão - FECILCAM	E	Campo Mourão	
		Faculdade Estadual de Educação Ciências e Letras de Paranavaí - FAFIPA	E	Paranavaí	
		Faculdade Estadual de Filosofia Ciências e Letras de Cornélio Procópio - FAFICOP	E	Cornélio Procópio	
		Faculdade Estadual de Filosofia, Ciências e Letras de Paranaguá - FAFIPAR	E	Paranaguá	
		Universidade Estadual de Londrina - UEL	E	Londrina	
		Universidade Estadual de Maringá - UEM	E	Maringá	
		Universidade Estadual de Ponta Grossa - UEPG	E	Ponta Grossa	
		Universidade Estadual do Centro-Oeste - UNICENTRO	E	Guarapuava	
		Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE	E	Cascavel Cândido Rondon	
	RS	Universidade Federal do Paraná - UFPR	F	Curitiba	
		Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR	F	Pato Branco	
		Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR	P	Curitiba	
		SC	Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC	E	Ibirama
			Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC	F	Florianópolis
			Universidade Regional de Blumenau - FURB	M	Blumenau
			Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL	M	Tubarão
			Universidade do Vale do Itajaí	P	Itajaí
		RS	Universidade Federal de Santa Maria - UFSM	F	Santa Maria
	Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS		F	Porto Alegre	
	Fundação Universidade Federal do Rio Grande - FURG		F	Rio Grande	
	Universidade de Caxias do Sul		P	Bento Gonçalves	
	Universidade de Passo Fundo		P	Carazinho	
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	P		São Leopoldo		
Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT	P	Taquara			
NE	MA	Universidade Federal do Maranhão - UFMA	F	São Luís	
		Universidade Estadual do Piauí - UESPI	E	Teresina	
	PI	Universidade Federal do Piauí - UFPI	F	Teresina	
		CE	Universidade Estadual do Ceará - UECE	E	Fortaleza
	Universidade Estadual do Vale do Acaraú - UVA		E	Sobral	
	Universidade Federal do Ceará - UFC		F	Fortaleza	
	RN	Universidade do Estado do Rio Grande do Norte - UERN	E	Mossoró	
		Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN	F	Natal	

		F	Caicó
	Universidade Federal Rural do Semi-Árido - UFRSA	F	Mossoró
PB	Universidade Estadual da Paraíba - UEPB	E	Campina Grande
	Universidade Federal da Paraíba - UFPB	F	João Pessoa
	Universidade Federal de Campina Grande - UFCG	F	Sousa
PE	Universidade Federal de Pernambuco - UFPE	F	Recife
	Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina - FACAPE	M	Petrolina
AL	Universidade Estadual de Alagoas - UNEAL - UNEAL	E	Arapiraca
	Universidade Federal de Alagoas - UFAL	F	Maceió
SE	Universidade Federal de Sergipe - UFS	F	São Cristóvão
BA	Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS	E	Feira de Santana
	Universidade do Estado da Bahia - UNEB	E	Salvador Camaçari
	Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia - UESB	E	Vitória da Conquista
	Universidade Estadual de Santa Cruz - UESC	E	Ilhéus
	Universidade Federal da Bahia - UFBA	F	Salvador
ES	Universidade Federal do Espírito Santo - UFES	F	Vitória
	Faculdade Capixaba de Nova Venécia - UNIVEN	P	Nova Venécia
	Faculdade Fucape - FUCAPE	P	Vitória
	Faculdades Integradas Espírito Santenses - FAESA	P	Vitória
RJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ	E	Rio de Janeiro
	Universidade Federal Fluminense - UFF	F	Niterói
	Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ	F	Rio de Janeiro
	Universidade Cândido Mendes - UCAM	P	Rio de Janeiro
	Centro Universitário Plínio Leite - UNIPLI	P	Niterói
	Universidade Católica de Petrópolis - UCP	P	Petrópolis
MG	Universidade Estadual de Montes Claros - UNIMONTES	E	Montes Claros
	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	F	Belo Horizonte
	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri - UFVJM	F	Teófilo Otoni
	Universidade Federal de Uberlândia - UFU	F	Uberlândia
	Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ	F	São João del Rei
	Fundação Universidade Federal de Viçosa - UFV	F	Viçosa
	Faculdade de Ciências Econômicas de Conselheiro Lafaiete - FACEL	M	Conselheiro Lafaiete
	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas	P	Belo Horizonte
	Centro Universitário Newton Paiva	P	Belo Horizonte
SP	Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente - FIAETPP	P	Presidente Prudente
	Universidade de São Paulo - USP	E	Ribeirão Preto São Paulo
	Centro Universitário Fundação Santo André - CUFA	P	Santo André
	Centro Universitário Álvares Penteado - FECAP	P	São Paulo
	Faculdade Sumaré - ISES	P	São Paulo
	Universidade Presbiteriana Mackenzie - MACKENZIE	P	São Paulo
	Universidade São Judas Tadeu - USJT	P	São Paulo
	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP	P	São Paulo
	Faculdade Integrada Metropolitana de Campinas - METROCAMP	P	Campinas
	Faculdades Integradas de Botucatu - UNIFAC	P	Botucatu

Fonte: INEP (2010)

3.1.2 Processo de coleta dos dados

Os dados que se buscaram nesta análise eram as grades curriculares e as ementas (conteúdos programáticos) de disciplinas com enfoque de Contabilidade Gerencial que seriam selecionadas, após a análise da grade curricular.

Uma dificuldade evidente foi a de localizar os coordenadores de curso, para que pudessem enviar as informações solicitadas. Em diversos sites das IESs, tanto públicas quanto privadas, as informações de contato eram incorretas e muitas vezes inexistentes.

Por outro lado, o acesso às grades curriculares foi o mais objetivo, porém nem sempre as informações eram completas, principalmente em termos de carga de crédito e do período de oferecimento.

Com as informações das disciplinas obtidas a partir das grades curriculares, solicitou-se aos coordenadores, com quem se obteve contato, que enviassem o e-mail dos docentes que ministravam a mesma, e as ementas dos programas para avaliar os principais conteúdos ministrados e os livros didáticos utilizados.

Obtiveram-se diversas confirmações das informações das grades curriculares, porém a taxa de resposta de envio das ementas das disciplinas foi muito baixa, cerca de 7% dos coordenadores contatados. Em função disso não foi feita uma análise mais profunda dos conteúdos apresentados. Porém algumas características importantes foram observadas e serão tratadas durante a apresentação das cargas didáticas das disciplinas.

3.1.3 Resultado da análise das grades

Das 93 IESs selecionadas para se levantar os conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial, foram obtidos dados parciais ou completos de 83 delas. Os dados que se desejava obter era o nome da disciplina, carga horária, carga em créditos e o semestre de oferecimento.

A análise da carga didática foi focada na quantidade de créditos, e não na carga horária, visto que há muitas diferenças de denominações de carga horária utilizada pelas IESs.

Por exemplo, 4 créditos-aula foram com carga de 60, 72 e 80 horas, o que representaria 4 horas-aula.

Em função das disciplinas, de enfoque gerencial, observadas nas grades analisadas, foram feitas análises em seis grupamentos de disciplinas: contabilidade de custos, orçamento empresarial, controladoria, contabilidade gerencial, sistemas de informações gerenciais, e outras de enfoque gerencial.

a) Contabilidade de Custos

Dentre as 83 grades que foram localizadas e avaliadas, o único conteúdo que esteve presente em todas as grades, foram as disciplinas de custos. Porém, apenas em 78 delas foram localizadas as cargas de crédito, e em 76 localizaram-se carga e o período de oferecimento das disciplinas.

Os dados da Tabela 3.1 demonstram, que a maior parte das IESs, oferece 8 créditos de aula, o que representa duas disciplinas semestrais ou uma anual nas IESs que tem matriz curricular anual. Em apenas cinco IESs foram localizadas disciplinas optativas complementares de custos aplicados, como hospitalares e agrícolas, e de gestão estratégica de custos, que não foram contabilizadas nos dados apresentados a seguir.

Tabela 3.1 – Carga de créditos aula de disciplinas de custos

Créditos aula	Quantidade	%		
4	9	11,5%	Média	8,2
6	5	6,4%	Mediana	8
8	48	61,5%	Moda	8
10	3	3,8%		
12	12	15,4%		
16	1	1,3%		
Total	78			

Nos cursos semestrais, as disciplinas oferecidas são denominadas, na grande maioria das IESs ou como Contabilidade de Custos I e II, ou uma como Contabilidade de Custos e outra como Análise de Custos. E nas que tinham 12 créditos de aula, eram oferecidas as Disciplinas de Contabilidade de Custos I e II e uma outra de Análise de Custos.

Em termos de distribuição dos conteúdos de custos dentro do período do curso, observa-se pela Tabela 3.2 que há uma maior concentração dos conteúdos entre o terceiro e sexto semestre, ou seja, entre o segundo e terceiro ano. Isso pode ser explicado pelo fato de ser, o conteúdo de custos, o primeiro de enfoque gerencial a ser oferecido nas grades avaliadas.

Tabela 3.2 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de custos por período de curso

Semestre	Créditos localizados	%
1º	0	0,0%
2º	10	1,6%
3º	90	14,4%
4º	182	29,2%
5º	182	29,2%
6º	120	19,2%
7º	34	5,4%
8º	6	1,0%
Total	624	

b) Orçamento Empresarial

Das 83 grades avaliadas, em 60 (71,5%) delas foram encontradas disciplinas ligadas à gestão orçamentária. Ressalta-se que em 19 delas (31,6%) a disciplina era apresentada como Administração Financeira e Orçamentária. Nestes casos, nas poucas ementas recebidas, observou-se que o conteúdo de orçamento estava apenas no nome da disciplina. Dessa forma para evitar distorções de análise, serão avaliadas distribuições de carga apenas para as disciplinas listadas exclusivamente como sendo de gestão orçamentária.

Ainda na análise de algumas das ementas recebidas, observou-se que, em algumas IESs que não ofereciam a disciplina de orçamento, este conteúdo era contemplado na disciplina de controladoria, representando mais de 50% do conteúdo programático.

Para esta análise, a informação de crédito foi encontrada em 38 grades, sendo que em 13,25% das grades há uma carga de 2 créditos, em 84,2%, de 4 créditos e em 2,6%, de 8 créditos, o que gera uma carga média de 3,8 créditos, e mediana de 4.

A análise do período de oferecimento demonstra, conforme a Tabela 3.3, que o oferecimento desta disciplina tem maior concentração de oferecimento a partir do 6º

semestre do curso, principalmente após o oferecimento das disciplinas de custos, que têm conteúdos próximos em diversos pontos de seu desenvolvimento.

Tabela 3.3 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de orçamento por período de curso

Semestre	Créditos	%
4º	8	5,9%
5º	16	11,8%
6º	36	26,5%
7º	42	30,9%
8º ou superior	34	25,0%
Total	136	

c) Controladoria

Foram encontradas referências de disciplinas de Controladoria em 69 das 83 IESs avaliadas. Em 60 delas foi localizada a carga de créditos, e em 56 delas foi possível localizar os créditos e o período de oferecimento. Encontraram-se outros 6 oferecimentos de disciplinas como optativas.

Para esta análise, a informação de crédito foi encontrada em 60 grades, sendo que em 3,4% das grades há uma carga de 2 créditos, em 87,9% de 4 créditos e em 8,6% de 8 créditos, o que gera uma carga média de 4,3 créditos, e mediana e moda de 4.

A análise da distribuição dos conteúdos, conforme a Tabela 3.4, demonstra que a disciplina está concentrada nos últimos anos dos cursos. A maior concentração está entre o 7º e 10º semestre, ou seja, nos cursos de 4 anos a concentração é no quarto no e no de 5 anos é no quinto ano a concentração.

Tabela 3.4 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de controladoria por período de curso

Semestre	Créditos	%
4º	8	3,3%
5º	8	3,3%
6º	28	11,6%
7º	72	29,8%
8º	98	40,5%
9º	24	9,9%
10º	4	1,7%
Total	242	

Conforme já exposto, foram obtidas poucas ementas programáticas. Além disso, não se observaram comportamentos de conteúdos próximos. Apenas as partes iniciais de definições da controladoria e de suas atividades foram observadas de maneira uniforme.

d) Contabilidade Gerencial

Foram encontradas referências de disciplinas de Controladoria em 59 das 83 IESs avaliadas, sendo que, em algumas IESs, ela esta classificada como contabilidade estratégica. Em 55 delas foi localizada a carga de créditos, e em 51 delas foi possível localizar os créditos e período de oferecimento. Encontrou-se um oferecimento da disciplina como optativa.

Para esta análise, a informação de crédito foi encontrada em 54 grades, sendo que em 1,8% das grades há uma carga de 2 créditos, em 80% de 4 créditos, em 3,6% de 6 créditos e em 14,5% de 8 créditos, o que gera uma carga média de 4,6 créditos, e mediana e moda de 4.

Em termos de distribuição dos créditos observa-se uma distribuição homogênea entre o 3º e 4º ano do curso, conforme demonstra a Tabela 3.5, normalmente um pouco antes ou simultaneamente ao oferecimento da disciplina de controladoria.

Ressalta-se que em 39 IESs encontrou-se o oferecimento da disciplina de contabilidade gerencial e controladoria, em 21 delas encontrou-se apenas a disciplina de controladoria e em 16 apenas a disciplina de contabilidade gerencial.

Tabela 3.5 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de controladoria por período de curso

Semestre	Créditos	%
5º	45	18,6%
6º	67	27,7%
7º	58	24,0%
8º	60	24,8%
9º	10	4,1%
10º	2	0,8%
Total	242	

e) Sistemas de Informações

Conteúdos de sistemas de informações foram encontrados em grades de 47 IESs, sendo que em 32 delas eram expostos como sistemas contábeis e em outras 15 como sistemas de informações gerenciais.

Em 40 grades foi possível avaliar a carga de crédito, sendo que em 10% das IESs foi de dois créditos, em 80% de quatro créditos, em 5% de seis créditos e em 5%, de 8 créditos. A carga média foi de 4,1 créditos e a mediana foi de 4 créditos.

A distribuição dos créditos em função do seu semestre/ano foi avaliada em 39 IESs, e seu oferecimento é concentrado principalmente entre o 3º e 4º ano, conforme demonstra a Tabela 3.6.

Tabela 3.6 – Distribuição da carga de créditos-aula de disciplinas de Sistemas de informação por período de curso

Semestre	Créditos localizados	%
3º	10	6,2%
4º	26	16,0%
5º	24	14,8%
6º	34	21,0%
7º	42	25,9%
8º	26	16,0%
Total	162	

f) Outras disciplinas de enfoque gerencial

Foi observado o oferecimento de outras disciplinas de enfoque gerencial, sendo muitas delas de caráter optativo. Os principais grupos observados foram de jogos de empresas, auditoria operacional/gestão e de avaliação de projetos. A Tabela 3.7 demonstra que a disciplina de jogos foi a mais observada e principalmente com caráter obrigatório. Já as de avaliação de projetos têm um pouco mais de presença sob enfoque optativo.

Tabela 3.7 – Outras disciplinas de enfoque gerencial

	Encontradas obrigatória	Carga Média	Encontradas como optativas
Jogos de Empresas	10	3,8	4
Auditoria Operacional/Gestão	2	4	1
Elaboração e Análise de Projetos	6	4	7

3.1.4 Carga global de disciplinas de enfoque gerencial

Ao total obtiveram-se 77 grades curriculares com informações de nome da disciplina e carga de aula. A maior concentração de cargas ficou entre 16 e 24 créditos, conforme demonstra a Tabela 3.8.

Tabela 3.8 – distribuição do total de carga de créditos de disciplinas de enfoque gerencial

Total de Créditos	Quantidade	Percentual
8	1	1,3%
12	7	9,1%
14	3	3,9%
16	14	18,2%
18	3	3,9%
20	18	23,4%
22	5	6,5%
24	20	26,0%
26	1	1,3%
28	5	6,5%
Total	77	

Em média os cursos de graduação em contábeis têm 4 anos de duração (8 semestres), com carga total de aula durante esse período. Alguns cursos, principalmente noturnos de Universidades Federais, ainda são de 5 anos, porém há uma maior dispersão dos conteúdos, durante estes 5 anos, com menos carga de aula nos dois últimos anos, porém ao fim do curso em média todos os cursos com 4 ou 5 anos cumprem uma carga média de 3000 horas.

Tomando como base uma carga semestral de 20 créditos (5 disciplinas de 4 créditos), tem-se ao final, do curso de quatro anos, um total de 160 créditos. O levantamento de cargas demonstrou que, em média, os conteúdos de gerencial têm carga média de 19,8 créditos e mediana de 20 créditos. Baseado em uma média de 160 horas, o conteúdo de gerencial representaria em média 12,5%, ou um oitavo (1/8) dos conteúdos ministrados durante o curso.

3.2 Análise da literatura didática de conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial

A avaliação da literatura didática disponível no mercado foi efetuada em dois enfoques. O primeiro é a avaliação dos livros disponíveis no mercado, primeiramente da área de

contabilidade gerencial, e em seguida, das áreas complementares: custos, controladoria e orçamento.

A segunda fase consistiu na análise dos conteúdos abordados, nas obras específicas de contabilidade gerencial. Essa análise tem o objetivo de avaliar quais são os tópicos sobre contabilidade gerencial, predominantemente, expostos nesses livros.

Esses temas de literatura didática referem-se aos principais conteúdos observados na avaliação das grades curriculares, excetuando-se as disciplinas de sistemas de informações, visto a sua amplitude de publicações, principalmente fora do enfoque contábil.

Entre os objetivos que se buscava com esta análise, era também confrontar a literatura existente, com as obras indicadas nas ementas curriculares das disciplinas afins. Porém como não se obtiveram muitas ementas, não foi possível desenvolver análises mais profundas desta relação.

3.2.1 Livros de Contabilidade Gerencial

A análise dos livros específicos de contabilidade gerencial será efetuada em três pontos: obras disponíveis, principais conteúdos abordados e quantificação destes conteúdos.

A) Avaliação das obras disponíveis

Para a análise dos livros didáticos sobre contabilidade gerencial, disponíveis em língua portuguesa, foram efetuadas buscas nos sites das principais livrarias on-line nacionais. A busca foi realizada inicialmente pelo tema Contabilidade Gerencial, sendo localizadas 16 literaturas disponíveis para venda. Entretanto, após análise dos conteúdos, dois desses livros foram excluídos por já terem suas edições esgotadas.

Após essa primeira busca, foram selecionados 14 livros, sendo 9 de autores nacionais e cinco traduzidos de literaturas norte-americanas. Como a literatura americana sobre contabilidade gerencial, nem sempre é traduzida como contabilidade gerencial, foram então avaliadas outras publicações traduzidas principalmente pelos tópicos custos e

controle. Foram avaliados cinco livros, sendo que apenas um encaixou-se no perfil desejado para análise. Dessa forma, foram selecionados 15 livros para análise de seus principais conteúdos. A lista dos livros segue no Quadro 3.2.

Dos livros selecionados, seis foram editados pela Editora Atlas, três pela LTC, enquanto as editoras Pioneira e Prentice Hall também editaram dois livros cada. As obras traduzidas foram editadas principalmente pela Pioneira e pela LTC, ambas com duas obras cada.

Em relação às obras traduzidas dois pontos cabem destaque. O primeiro refere-se ao fato de que as traduções são apenas de autores americanos e canadenses, não são encontradas obras traduzidas de autores europeus. O segundo ponto refere-se ao distanciamento entre os anos das edições traduzidas, e o ano da última edição internacional localizado em referências internacionais. Em média a diferença é de cinco anos, mas em um caso específico, a diferença é de nove anos, o que poderia levar a grandes diferenças de conteúdos abordados.

Nome do Livro	Autor	Editora	Ano da última edição	Origem	Edição atual
Contabilidade Gerencial	Sérgio de Iudicibus	Atlas	1998	Nacional	
Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática	Silvio Aparecido Crepaldi	Atlas	2008	Nacional	
Contabilidade Gerencial: Mensuração, Monitoramento e Incentivos	André Aquino, Poueri do Carmo e Ricardo Lopes Cardoso	Atlas	2007	Nacional	
Introdução à Contabilidade Gerencial	Paulo Roberto Pinheiro, Paulo Schmidt e José Luiz dos Santos	Atlas	2007	Nacional	
Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil	Clovis Luis Padoveze	Atlas	2007	Nacional	
Introdução à Contabilidade Gerencial	Nélio Domingues Pizzolato	LTC	2008	Nacional	
Contabilidade Gerencial	Hong Yuh Ching	Prentice Hall	2005	Nacional	
Contabilidade Gerencial Básica	Osmar Coronado	Saraiva	2006	Nacional	
Contabilidade Gerencial	Rogério João Lunkes	Visual Books	2008	Nacional	
Contabilidade Gerencial	Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan e S. Mark Young	Atlas	2008	Tradução - 1997	2000
Contabilidade Gerencial	Carl Warren, James Reeve , Philip Fess	Pioneira	2001	Tradução - 1999	2008
Gestão de Custos: Contabilidade e Controle	Don Hansen, Maryanne Mowen	Pioneira	2001	Tradução - 2000	2007
Contabilidade Gerencial	James Jambalvo	LTC	2002	Tradução - 2001	2006
Contabilidade Gerencial	Horngren, Stratton , Suden	Prentice Hall	2004	Tradução - 2002	2007
Contabilidade Gerencial	NOREEN, ERIC W. / GARRISON, RAY H.	LTC	2007	Tradução – 2006	2008

Quadro 3.2 – Livros de contabilidade gerencial avaliados

B) Avaliação dos conteúdos dos livros de Contabilidade Gerencial.

Para o desenvolvimento desta análise, foram consultados os sumários das 15 obras selecionadas. Foram levantados inicialmente os tópicos de cada obra, avaliando se os conteúdos referiam-se a um capítulo específico, ou se eram tópicos de um determinado capítulo. Por exemplo, o tema custo-padrão foi encontrado em dez obras, sendo que em oito delas foi tratado em um capítulo específico, enquanto em outras duas obras foi abordado como tópicos de um determinado capítulo.

Após revisão de conteúdos comuns ou próximos de cada obra, foram compilados 78 temas abordados, os quais foram concentrados de acordo com as quatro fases da contabilidade gerencial indicadas pelo IMA, conforme já exposto na revisão de literatura. Porém, nem todos os temas conseguiram ser incluídos nesta classificação, assim, criou-se uma nova categoria. Como exemplo dessas necessidades, temos o fato de que das nove literaturas nacionais avaliadas, quatro delas também tratavam de tópicos de contabilidade financeira. A lista dos tópicos por obra analisada está referenciada no Apêndice 1.

O primeiro exame efetuado calcou-se na observação dos tópicos mais frequentemente abordados pelas literaturas. Porém, como em algumas obras a abordagem foi mais aprofundada em um capítulo, e em outros ela foi mais superficial, tratada apenas como tópico, foi atribuído um peso 2 para capítulo, e peso 1 para tópico. Com esta análise, os tópicos mais observados foram:

- Definições gerais de Contabilidade Gerencial – Este tema foi presente como capítulo em todas as obras traduzidas e em quase todas as obras nacionais. São em geral, capítulos introdutórios que abordam o que é a contabilidade gerencial, seu papel nas organizações e suas principais atividades.
- Custos – Este tema foi o mais predominante como um capítulo específico. Está presente em 12 das 15 obras analisadas. Na verdade dentro destes capítulos são abordados diversos tópicos sobre custos, sendo que os principais são: definições gerais, custeio por absorção e direto, custeio por ordem e por processo. Ressalta-se que temas estratégicos de custos relacionados, por exemplo, às decisões de fabricar, comprar ou terceirizar são quase somente tratados pelas obras traduzidas.

- Análise Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) – Este tópico predominou como capítulo nas obras traduzidas, e como tópicos nas obras nacionais, normalmente dentro dos capítulos sobre custos. Esse tema só não esteve presente em uma única obra nacional.
- Custeio ABC – Foi o tema mais presente nas obras analisadas, foi citado em 14 delas, sendo que, em todas as obras traduzidas, está presente como um capítulo, o que não se repete nas obras nacionais. Em contrapartida, o tema *ABM* foi pouco destacado, presente em apenas quatro obras.
- Avaliação e Medição de Desempenho – Em dez obras analisadas, foram encontrados temas específicos tratando sobre avaliação de desempenho como um todo, estruturados em forma de capítulo em quase todas elas. Ressalta-se que algumas obras, apesar de não tratar especificamente sobre o tema avaliação e medição de desempenho, o expõem por meio de tópicos ou capítulos específicos como: *Balanced ScoreCard*, EVA, Preço de Transferência e Custo-padrão que foi o principal observado.
- Custo-padrão – O tema foi localizado em dez obras, cinco nacionais e cinco traduzidas, sendo que em oito delas foi exposto em um capítulo específico, normalmente próximo aos capítulos de avaliação de desempenho ou de orçamento.
- Orçamento Empresarial – O tema é exposto em 12 obras, e em todas traduzidas esteve presente como um capítulo. Temas complementares como Orçamento Flexível e Orçamento Base Zero (OBZ) estiveram presentes quase somente em obras traduzidas.
- Preço de Venda – tema presente em dez obras, com predominância nas obras traduzidas, apresentado, principalmente, como capítulo, inclusive nas obras nacionais em que esteve presente. O processo de formação é apresentado sob enfoque de preço de venda, e de preço de transferência. Este último também acaba sendo observado nos conteúdos de avaliação de desempenho de unidades.
- O tema Orçamento de Capital e as técnicas financeiras de análise (*PayBack*, VPL e TIR) foram, quase em sua totalidade, apenas apresentados nas obras traduzidas, sendo que em todas as obras traduzidas, o orçamento de capital é apresentado como um capítulo.

Alguns outros pontos têm destaque na análise das obras:

- Apesar de o tema orçamento empresarial ser um dos principais tratados nas obras, tanto nacionais quanto traduzidas, o tema planejamento e controle já não ocorre com grande frequência, principalmente nas obras nacionais.
- Temas de contabilidade financeira foram amplamente encontrados, em quatro das nove obras nacionais analisadas. Os temas principais abordados foram as demonstrações contábeis.
- Os trabalhos analisados sobre a percepção dos profissionais demonstraram a importância da gestão do fluxo de caixa nas atividades da área de contabilidade gerencial. Porém o tema foi abordado em apenas cinco delas, todas como tópicos, sendo apenas uma de obras nacionais.
- Temas mais contemporâneos ligados aos 3º e 4º estágios evolutivos da contabilidade gerencial, conforme modelo do IMAP, como *Just-in-time (JIT)*, *Kaizen*, Teoria das Restrições, Gestão Baseada em Valor (VBM), *Targe cost*, Custos do Ciclo de Vida, Custo da Qualidade, e *Bechmarking*, não são tratados de forma ampla e consistente por obras nacionais e traduzidas. Temas como custo da qualidade e JIT são tratados principalmente nas obras traduzidas. Já temas como *Target Cost*, Ciclo de Vida e *Kaizen* e VBM são tratados principalmente pelos autores nacionais, notadamente as obras mais recentes.
- Os livros traduzidos, de maneira geral, são mais robustos e abordam mais temas, e de maneira geral são mais caros. Enquanto os livros nacionais têm em média 340 páginas, os traduzidos têm em média cerca de 700 páginas, e têm tamanho de papel maior. Em julho de 2010 o preço médio dos livros de autores nacionais era R\$60,00 ao passo que os traduzidos custavam R\$110,00. Essa informação acaba por induzir a análise de que por terem valores mais caros, nem sempre serão adotados por docentes da maioria das IESs, principalmente das privadas.

C) Quantificação dos principais conteúdos observados

Para avaliar a carga que os principais conteúdos encontrados representavam nas obras analisadas, elaborou-se uma quantificação das páginas destinadas nas obras avaliadas,

exceto o ponto de considerações iniciais sobre a contabilidade Gerencial. As Tabelas 3.9 e 3.10 a seguir apresentam os principais volumes observados.

Tabela 3.9 – Quantificação em páginas dos principais conteúdos de contabilidade gerencial observados nos livros traduzidos.

Tema/Autor	Warren		Horngren		Garrison		Atkison		Hansen		Jimbalvo		Média
Páginas totais	463		522		675		796		767		272		
Custos	84	18,1%	150	28,7%	162	24,0%	104	13,1%	191	24,9%	58	21,3%	21,7%
Custo volume lucro Ponto de equilíbrio	46	9,9%	37	7,1%	38	5,6%	66	8,3%	36	4,7%	34	12,5%	8,0%
Custo ABC	40	8,6%	47	9,0%	26	3,9%	62	7,8%	38	5,0%	32	11,8%	7,7%
Avaliação/Medição de Desempenho	40	8,6%	59	11,3%	102	15,1%	68	8,5%	58	7,6%	26	9,6%	10,1%
Custo padrão	40	8,6%	0	0,0%	0	0,0%	10	1,3%	38	5,0%	22	8,1%	3,8%
Orçamento (normal e flexível)	48	10,4%	70	13,4%	78	11,6%	58	7,3%	33	4,3%	28	10,3%	9,5%
Formação de Preço	31	6,7%	20	3,8%	12	1,8%	58	7,3%	44	5,7%	3	1,1%	4,4%
Orçamento de capital	38	8,2%	38	7,3%	48	7,1%	45	5,7%	39	5,1%	30	11,0%	7,4%
Total	79,3%		80,7%		69,0%		59,2%		62,2%		85,7%		72,7%

Tabela 3.10 – Quantificação em páginas dos principais conteúdos de contabilidade gerencial observados nos livros nacionais.

Tema / Autor	Crepaldi		Padoveze		Aquino		Luiz Eurico		Lunkes		Pizzolato		Hong Yuh Ching		Iudicibus		Coronado		Schmidt		Média
Páginas totais	373		624		422		257		228		209		294		332		192		256		
Custos	51	13,7%	46	7,4%	114	27,0%	82	31,9%	16	7,0%	55	26,3%	50	17,0%	44	13,3%	43	22,4%	0	0,0%	16,6%
Custo volume lucro Ponto de equilíbrio	49	13,1%	28	4,5%	37	8,8%	31	12,1%	4	1,8%	3	1,4%	5	1,7%	38	11,4%	22	11,5%	0	0,0%	6,6%
Custo ABC	28	7,5%	10	1,6%	7	1,7%	16	6,2%	11	4,8%	2	1,0%	22	7,5%	6	1,8%	5	2,6%	0	0,0%	3,5%
Avaliação/Medição de Desempenho	40	10,7%	38	6,1%	35	8,3%	0	0,0%	28	12,3%	0	0,0%	63	21,4%	0	0,0%	0	0,0%	32	12,5%	7,1%
Custo padrão	42	11,3%	21	3,4%	0	0,0%	8	3,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	50	15,1%	0	0,0%	0	0,0%	3,3%
Orçamento (normal e flexível)	13	3,5%	58	9,3%	93	22,0%	0	0,0%	22	9,6%	0	0,0%	19	6,5%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	5,1%
Formação de Preço	48	12,9%	28	4,5%	0	0,0%	19	7,4%	16	7,0%	0	0,0%	24	8,2%	0	0,0%	17	8,9%	35	13,7%	6,2%
Orçamento de capital	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	24	9,3%	10	4,4%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1,4%
Total	72,7%		36,7%		67,8%		70,0%		46,9%		28,7%		62,2%		41,6%		45,3%		26,2%		49,8%

Os dados das duas tabelas permitem inferir que as obras traduzidas têm dedicação maior aos tópicos considerados mais frequentes na análise de conteúdos. Parte desta diferença é observada, principalmente pelo fato de muitas obras nacionais abordarem também temas de contabilidade societária, como os livros de Pizzolato (2008), Iudicibus (1998) e Coronado (2006).

Tanto em obras nacionais quanto nas traduzidas, o principal tema abordado foi a Contabilidade de Custos, porém com maior carga observada nas obras traduzidas. O segundo tema mais presente, nas duas categorias, foi o processo de avaliação/medição de desempenho. Ressalta-se que neste tema os enfoques foram bem diferenciados entre autores, tanto nacionais como internacionais.

O terceiro ponto mais abordado foi o processo de custo volume lucro (ponto de equilíbrio), em que em ambas as categorias de autores observaram-se cargas e conteúdos próximos. O quarto ponto mais abordado em média foi o orçamento, porém com maior presença entre os autores traduzidos, principalmente pela apresentação não apenas do orçamento tradicional, mas também do orçamento flexível.

Outro ponto que merece destaque é o orçamento de capital e os seus instrumentos de avaliação. O volume de páginas dedicadas a este conteúdo nas obras traduzidas, é cinco vezes superior às obras nacionais.

Hoffjan e Wömpener (2006) desenvolveram pesquisa semelhante a esta, comparando a literatura didática de Contabilidade Gerencial. A comparação foi entre obras de língua inglesa (americanas, britânicas e australianas) com obras de língua germânica (alemãs e austríacas). Muitas das obras americanas pesquisadas pelos autores foram as mesmas avaliadas nesta pesquisa.

Segundo os autores, os principais achados dessa comparação estão relacionados aos diferentes enfoques dados pelas obras. Na literatura germânica, observou-se mais o uso do termo “*controlling*”, com conteúdos mais enfocados ao processo de gestão estratégica. Já na literatura de língua inglesa, foi observado mais o uso de conteúdos para uma linha de “*management accounting*” com enfoque operacional, principalmente em conteúdos de custos.

Observou-se, ainda, na pesquisa de Hoffjan e Wömpener (2006), que tópicos como conceitos de *just-in-time* e custo da qualidade não são abordados na literatura germânica, e tópicos como análise de portfólio e análise SWOT são raramente abordados na literatura de língua inglesa.

Comparando-se os resultados desta pesquisa com a de Hoffjan e Wömpener (2006), observa-se a mesma avaliação de tópicos comuns à literatura inglesa, também não comuns à língua portuguesa, mas na literatura didática nacional também não são observados os itens presentes na literatura germânica. Como já exposto há muita inserção de conteúdos de contabilidade financeira.

3.2.2 Livros de Controladoria

Foram localizados 18 livros, disponíveis na área de controladoria, dispostos no Quadro 3.3, sendo que nove deles foram editados pela Editora Atlas, e três deles, pela Saraiva. Ressalta-se que todos eles são de autores nacionais. Da análise foram excluídos livros, que eram específicos sobre a controladoria de um determinado setor, como a obra de Osias Brito denominada “Controladoria de risco - retorno em instituições financeiras”, ou que focavam a um único tópico, a exemplo do livro “Controladoria na Gestão - A Relevância dos Custos da Qualidade”, de autoria de Maria da Graça Pitiá Barreto, visto ser uma obra específica sobre custos da qualidade.

O livro mais antigo disponível no mercado é de 1993 de autoria do professor Masayuki Nakagawa. A maior parte dos livros tem sua última edição elaborada a partir de 2002 (83%). Destaca-se que Clóvis Luis Padoveze editou três diferentes obras nesta área entre os anos de 2004 e 2009 por duas diferentes editoras, também foram encontradas obras do autor nas áreas de Orçamento e de Custos.

A busca dos livros foi feita pelo título controladoria, porém não foi efetuada uma análise detalhada de seus conteúdos. Observa-se que alguns títulos vão indicar parâmetros gerais de controladoria, enquanto outros adentrarão em fatores mais específicos de controle como o livro de Peleias (2002) que trata dos padrões

orçamentários como instrumento de controladoria, além de falar da própria controladoria.

Também são encontradas obras com enfoque na Gestão Econômica (Gecon), como as obras de Catelli (2007) e Santos (2005).

Nome do Livro	Autor(es)	Editora	Ano ultima edição	Origem
Introdução à Controladoria - Conceitos Sistemas Implementação	Masayuki Nakagawa	Atlas	1993	Nacional
Controladoria de Gestão - Teoria Prática	Jose Perez Jr	Atlas	1997	Nacional
Controladoria - Seu Papel na Administração de Empresas	Clara Pellegrinello Mosimann	Atlas	1999	Nacional
Fundamentos de Controladoria	Paulo Schmidt e José Luiz dos Santos	Atlas	2006	Nacional
Controladoria - Uma Abordagem Econômica Gecon	Armando Catelli	Atlas	2007	Nacional
Controladoria Estratégica	Carlos Alberto dos Santos Silva e Luis Martins de Oliveira e Jose Hernandez Perez Jr	Atlas	2007	Nacional
Controladoria: Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário	Fauzi Timaco Jorge e Antonio Salvador Morante	Atlas	2008	Nacional
Controladoria - Teoria e Prática	Paulo Cesar Caggiano e Sandra Figueiredo	Atlas	2008	Nacional
Controladoria - Um enfoque na eficácia organizacional	Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato	Atlas	2009	Nacional
Controladoria: Agregando Valor Para a Empresa	Paulo Schmidt	Bookman	2002	Nacional
Controladoria Estratégica e Operacional	Clovis Luis Padoveze	Cengage Learning	2009	Nacional
Controladoria Internacional	Marcos R. S. Peters	DVS	2004	Nacional
Controladoria: Como Instrumento de Gestão	Carlos Ubiratan Da Costa Schier	Juruá	2005	Nacional
Controladoria de risco - retorno em instituições financeiras	Osias Brito	Saraiva	2002	Nacional
Controladoria - Gestão Eficaz Utilizando Padrões	Ivan Peleias	Saraiva	2002	Nacional
Controladoria Uma Introdução ao Sistema de Gestão Econômica	Roberto Vatan Dos Santos	Saraiva	2005	Nacional
Controladoria - Fundamentos do controle empresarial	Antonio Benedito Silva Oliveira	Saraiva	2009	Nacional
Controladoria Básica	Clovis Luis Padoveze	Thomson Pioneira	2004	Nacional
Controladoria Avançada	Clovis Luis Padoveze	Thomson Pioneira	2005	Nacional

Quadro 3.3 – Livros de Controladoria

3.2.3 Livros de Orçamento Empresarial

Foram localizados 11 livros disponíveis na área de orçamento, listados no Quadro 3.4, sendo que sete deles foram editados pela Editora Atlas (64%), e o restante foi editado por quatro diferentes editoras. Cerca de 73% das obras localizadas têm a última edição a partir de 2002. A única obra traduzida é também a de edição mais antiga, o livro de Glenn Welsch que tem sua última edição nacional datada de 1983. Ressalta-se que essa obra ainda pode ser comprada no exterior em sua 5ª Edição editada em 1988.

Algumas das obras tratam exclusivamente do processo tradicional de planejamento/orçamento empresarial, apenas sob o ponto de vista teórico, como as obras de Welsch (1983) e Sanvicente (1995), outros como Lunkes (2007), Pinheiro (2008) e Frezatti (2009) ampliam a discussão do orçamento abordando tópicos como Orçamento Base Zero, *Beyond Budgeting*, e Orçamento Flexível. Obras como a de Sobanski (1994), Moreira (2002), e Fernandes (2005) apresentam modelos e planilhas para que seja desenvolvido um exemplo de orçamento empresarial completo.

O obra de Frezatti (2009), além de apresentar um modelo de orçamento a ser simulado em oito etapas, apresenta ainda casos de ensino para ser trabalhado pelos docentes. Alias é um dos poucos livros específicos de ensino que abordam atividades didáticas além da própria construção do orçamento.

Nome do Livro	Autor(es)	Editora	Ano ultima edicao	Origem
Orçamento Empresarial	Glenn Welsch	Atlas	1983	Tradução
Prática de Orçamento Empresarial - um Exercício Programado	Jaert Sobanski	Atlas	1994	Nacional
Orçamento na Administração de Empresas	Antonio Sanvicente	Atlas	1995	Nacional
Orçamento Empresarial: Manual de elaboração	José Carlos Moreira	Atlas	2002	Nacional
Manual de Orçamento	Rogério João Lunkes	Atlas	2007	Nacional
Fundamentos de Orçamento Empresarial	Paulo Roberto Pinheiro	Atlas	2008	Nacional
Orçamento Empresarial - Planejamento e Controle Gerencial	Fábio Frezatti	Atlas	2009	Nacional
Orçamento Empresarial	Rogério Mário Fernandes	Editora UFMG	2005	Nacional
Orçamento Empresarial Integrado	Pedro Schubert	Freitas Bastos	2005	Nacional
Orçamento Empresarial: Como Elaborar e Analisar	Joao Passarelli e Eunir de Amorim Bonfim	IOB	2003	Nacional
Orçamento Empresarial - Novos Conceitos e Técnicas	Clóvis Luis Padoveze e Fernando Taranto	Pearson	2009	Nacional

Quadro 3.4 – Livros de Orçamento Empresarial

3.2.4 Livros de Custos

A busca por livros na área de custos foi mais ampla, os termos utilizados foram “Contabilidade de Custos”, “Gestão de Custos”, e “Análise de Custos”. Assim como nas outras análises, foram excluídos livros que avaliassem custos de áreas específicas, como agrícola e hospitalar, por exemplo.

Ao total foram localizadas 38 obras disponíveis para venda, dispostas no Quadro 3.5, sendo que somente quatro eram traduções, o restante era de autores nacionais. Ressalta-se que uma das obras localizadas nessa área foi transferida para a área de gerencial conforme exposto anteriormente. Assim como nas análises anteriores, observa-se uma grande concentração de publicações pela Editora Atlas, totalizando, ao final, 17 publicações (45%). As outras editoras com maior número de publicações são a Juruá com cinco obras, a Saraiva, com quatro, e a Pearson e Thomson Pioneira com três obras cada.

Excluindo a obra William Lawrence da editora Ibrasa que tem sua última edição em 1977, todas as outras obras localizadas têm suas últimas edições a partir do ano 2000. Não foram encontrados autores com grande número de obras publicadas, apenas George Leone e Osni Ribeiro com duas obras cada.

Uma análise geral demonstra que as obras não tratam exclusivamente da contabilidade de custos em si, mas também de ações gerenciais que são tomadas a partir das informações de custos, como a área de formação de preço de vendas e avaliação de desempenho.

Os principais temas observados nessas obras foram:

- definições gerais de custos, principalmente as nomenclaturas;
- apuração de custos para materiais e mão de obra;
- métodos de custeio, principalmente absorção e variável. Em diversas obras, mas não todas, encontram-se tópicos sobre o custeio ABC e o Custeio Pleno (RKW);
- análise da relação custo/volume/lucro e o ponto de equilíbrio;

- custeio por processo contínuo e por ordem de serviço;
- custo-padrão; e
- tomadas de decisões com custos.

Poucos são os livros que abordam temas ligados à gestão estratégica de custos, exceto pelo Custo ABC. Os outros temas encontrados, em algumas obras foram custo-alvo, custo da qualidade e custo total de propriedade.

Nas poucas ementas recebidas de disciplinas de custos, observa-se a presença constante da indicação de duas obras. A primeira é o livro do professor Eliseu Martins da Editora Atlas que, segundo dados não oficiais da editora, é o terceiro mais vendido pela mesma. E a segunda principal são as duas obras de Osni Moura Ribeiro da Editora Saraiva.

Nome	Autor	Editora	Ano ultima edicao	Origem
Contabilidade de Custos Para Não Contadores	Perez Jr Oliveira	Atlas	2000	Nacional
Custos: Planejamento, Implantação e Controle	George Sebastião Guerra Leone	Atlas	2000	Nacional
Contabilidade de Custos	Michael Maher	Atlas	2001	Tradução
Custos: Planejamento, Controle e Gestão na Economia Globalizada	Jonilton Mendes do Nascimento	Atlas	2001	Nacional
Contabilidade de Custos	Eliseu Martins	Atlas	2003	Nacional
Gestão de Custos - Uma Abordagem Prática	Rodney Wernke	Atlas	2004	Nacional
Análise de Custos	Joel J. Santos	Atlas	2005	Nacional
Fundamentos de Contabilidade de Custos	Paulo Roberto Pinheiro, Paulo Schmidt, José Luiz dos Santos e Marcelo Santos Nunes	Atlas	2006	Nacional
Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas	Alceu Souza e Ademir Clemente	Atlas	2007	Nacional
Gestão de Custos e Formação de Preços: Com Aplicações na Calculadora Hp12c e Excel	Adriano Leal Bruni e Rubens Famá	Atlas	2008	Nacional
Gestão de Custos e Formação de Preços: Conceitos, Modelos e Instrumentos. Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade	Alexy Dubois , Luciana Kulpa e Luiz Eurico de Souza	Atlas	2008	Nacional
Contabilidade e Análise de Custos	Joel José Santos	Atlas	2009	Nacional
Curso Básico de Contabilidade de Custos	Silvio Aparecido Crepaldi	Atlas	2009	Nacional
Curso de Contabilidade de Custos	George Sebastião Guerra Leone	Atlas	2009	Nacional
Gestão de Custos: uma Abordagem Integrada Entre Contabilidade, Engenharia e Administração	Souza, Marcos Antonio	Atlas	2009	Nacional
Análise Gerencial de Custos	Antonio Cezar Bornia	Atlas	2009	Nacional
Custos: Uma Abordagem Prática	René Gomes Dutra	Atlas	2009	Nacional
Contabilidade de Custos	Ricardo J. Ferreira	Ferreira	2009	Nacional
Contabilidade de Custos - Um Enfoque Direto e Objetivo	Silverio Das Neves e Paulo Eduardo V. Viceconti	Frase	2008	Nacional
Gestão de Custos	Carlos Ubiratan da Costa Schier	Ibpex	2006	Nacional
Contabilidade de Custos	William B Lawrence	Ibrasa	1977	Nacional
Gestão Prática de Custos	Schier, Carlos Ubiratan da Costa	Jurua	2004	Nacional
Contabilidade e Análise de Custos	Anélio Berti	Jurua	2006	Nacional
Gestão de Custos - Uma Abordagem sob o Enfoque do Processo Competitivo e da Estratégia	Miguel Juan Bacic	Jurua	2008	Nacional

Contabilidade de Custos – Temas Atuais	AntonioRobles Jr	Jurua	2009	Nacional
Contabilidade de Custos	Olivio Koliver	Jurua	2009	Nacional
Gestão de Custos - Como Medir, Monitorar e Motivar o Desempenho	Leslie G. Eldenburg, e Susan K. Wolcott	LTC	2007	Tradução
Contabilidade de Custos	Charles Tomas Horngren	Pearson	2004	Tradução
Custos: Análise e Gestão	Evandir Megliorini	Pearson	2006	Nacional
Contabilidade de Custos	José Antonio Stark Ferreira	Pearson	2007	Nacional
Gestão de Custos	Dalvio Jose Berto e Rolando Beulke	Saraiva	2005	Nacional
Análise de Custos e Preços de Venda	Rodney Wernke	Saraiva	2005	Nacional
Contabilidade de Custos	Osni Moura Ribeiro	Saraiva	2008	Nacional
Contabilidade de Custos Fácil	Osni Moura Ribeiro	Saraiva	2009	Nacional
Introdução à Contabilidade e Análise de Custos	Jose Divanil S Berbel	STS	2003	Nacional
Contabilidade de Custos	Edward J Vanderbeck	Thomson Pioneira	2001	Tradução
Custos e Preços – Formação e Análise	Samuel Cogan	Thomson Pioneira	2002	Nacional
Curso Básico Gerencial de Custos	Clóvis Luís Padoveze	Thomson Pioneira	2006	Nacional

Quadro 3.5 – Livros de Contabilidade de Custos

3.3 Considerações gerais

A observação dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial, apresentados nas grades curriculares e nos livros didáticos, indicam que há uma amplitude grande dos temas estudados.

Observa-se que muitos deles se repetem tanto nos livros didáticos como nos conteúdos abordados nas salas de aula, ou seja, não são observados em apenas uma única área do conhecimento. Um exemplo é o processo orçamentário, que é abordado tanto em literatura específica, como em controladoria e nos livros de contabilidade Gerencial. Essa mistura, também é verificada nas grades curriculares em que o conteúdo de orçamento é observado tanto em disciplinas isoladas ou em conjunto com finanças, em conteúdos de controladoria e de contabilidade gerencial.

As cargas destinadas aos conteúdos da área de Contabilidade Gerencial, variam muito entre as IESs avaliadas, de 8 a 28 créditos, sem que haja correlação de diferenças entre públicas e privadas, por região do país, ou entre IESs com e sem programas de mestrado em contabilidade.

As análises dos conteúdos abordados, tanto das ementas quanto dos livros didáticos, foram facilitadoras no processo de construção dos questionários aplicados a profissionais e docentes, tanto no nível de atividades da Contabilidade Gerencial, quanto dos artefatos/instrumentos a ela relacionados. Esta construção é abordada no próximo capítulo de metodologia.

4 Metodologia

4.1 Características da pesquisa

Em relação à natureza da pesquisa, encontraram-se muitas tipologias para classificação, as quais podem ser encontradas em Andrade (2002) e Gil (2002). Elas podem variar de acordo com os objetivos, procedimentos, objetos e abordagem do problema, dentre outros fatores.

Segundo Beuren (2006) no rol dos procedimentos metodológicos estão os delineamentos que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas, a fim de obter respostas para os problemas de estudo. No entanto, sabe-se que não existe na literatura uma uniformidade na abordagem das tipologias de delineamento de pesquisa.

Este trabalho será classificado conforme a tipologia proposta por Beuren (2006). Segundo a autora, a tipologia de delineamento da pesquisa está agrupada em três categorias: a pesquisa quanto aos objetivos que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa. Quanto aos procedimentos, a pesquisa que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental. E a pesquisa quanto à abordagem do problema que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

Em relação aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória, já que no Brasil há pouco conhecimento da temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa. Segundo Beuren (2006), explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas.

Já quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada por dois enfoques: levantamento ou *survey* e por pesquisa documental. O levantamento caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer. Segundo Diehl e Tatim (2004), no levantamento procede-se à solicitação de informações a um

grupo significativo de indivíduos acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes a esses dados.

O levantamento, a ser efetuado nesta pesquisa, será realizado por meio de uma *websurvey*, ou seja, uma pesquisa que é alocada em um *website*. Segundo Dilmann et al. (1998), este tipo de coleta de dados facilita a coleta de um maior número de respondentes, além de reduzir custos de pesquisa tradicionais como: correio, papel, e telefone, bem como evita perda de tempo no processo de tabulação, e erro de entrada de dados. Entretanto, apesar dos aspectos problemáticos, alguns aspectos devem ser bem avaliados pelo pesquisador, entre eles os autores citam:

- Avaliar se as questões podem ser respondidas, sem que haja a presença de um entrevistador, isto deve ser avaliado principalmente quando há muitas questões abertas;
- Cuidado para a construção da amostra, como conseguirá respondentes, e se estes estarão no perfil desejado;
- Análise cuidadosa dos dados recebidos, visto que por falta de controle, o entrevistado pode não responder corretamente.

Segundo Martins e Theóphilo (2007), os levantamentos podem ser empregados com o propósito de identificar relações entre variáveis, que é um dos enfoques deste trabalho. Porém os autores advertem de que as inferências causais destes estudos não poderão ser feitas com a mesma certeza das pesquisas experimentais.

Ressalta-se que esse levantamento é de caráter exploratório, que segundo Forza (2002) ele se desenvolve quando é objetivo compreender um tema e prover bases para um levantamento mais aprofundado.

O segundo enfoque de procedimentos é a pesquisa documental, que de acordo com Martins e Theóphilo (2007), se assemelha à pesquisa bibliográfica, porém ao invés de utilizar materiais editados com livros e periódicos, utilizam-se materiais não editados como cartas, avisos, relatórios entre outros. No caso desta pesquisa, serão utilizadas as grades curriculares e ementas de disciplinas das faculdades selecionadas, bem como a análise dos livros didáticos da área de contabilidade gerencial.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, pois empregará instrumentos estatísticos com a intenção de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências a serem feitas.

A pesquisa quantitativa tem como objetivo, descobrir quantas pessoas de uma determinada população compartilham uma característica ou um grupo de características. Segundo Beuren (2006), ela é especialmente projetada para gerar medidas precisas e confiáveis que permitam uma análise estatística.

Em relação à validação estatística dos dados a serem levantados, serão utilizadas estatísticas paramétricas e não paramétricas, de acordo com as necessidades, que serão expostas conforme sua evidenciação.

4.2 Fases do desenvolvimento da pesquisa

Para o desenvolvimento desta pesquisa, os passos descritos a seguir foram efetuados:

Fase de Planejamento

- 1 – Diagnóstico do problema a ser estudado, com formulação inicial do problema
- 2 – Revisão da literatura sobre Contabilidade Gerencial e o ensino de contabilidade
- 3 – Aprofundamento da revisão com foco em estudos que avaliem percepções das atividades e artefatos ligados à contabilidade gerencial, e às competências para seu desenvolvimento.
- 4 – Construção do questionário em função das atividades, artefatos e competências consideradas mais relevantes.
- 5 – Elaboração da primeira versão do questionário com pré-teste aplicado com cinco docentes e cinco profissionais.
- 6 – Ajustes nos questionários após avaliação dos resultados do pré-teste.

Fase de Execução

7a – Obtenção dos endereços eletrônicos de contato de docentes, por meio de informações das coordenações de curso;

7b – Obtenção dos endereços eletrônicos de contato de profissionais, por meio de contato via redes sociais;

8 – Aplicação dos questionários via internet em três ondas

9 – Processamento e análise dos dados

10 – Avaliação dos resultados e comparação com outros trabalhos prévios

4.3 Construção dos questionários

Os dois questionários desenvolvidos para este projeto, tanto para profissionais de mercado quanto para docentes, foram desenvolvidos em duas partes. A primeira refere-se à caracterização do entrevistado e da Empresa/IES em que o mesmo desenvolve suas atividades. A segunda refere-se à avaliação de importância, por parte dos entrevistados, dos temas centrais desta pesquisa: as atividades de Contabilidade Gerencial, seus artefatos, e as competências necessárias para seu desenvolvimento.

As informações expostas a seguir sobre a estrutura dos questionários aplicados, são referentes ao modelo final do questionário. A versão final do questionário foi desenvolvida após pré-testes desenvolvidos com 5 profissionais de mercado, e outros 5 docentes.

Os pré-testes mostraram a necessidade de se expor, de forma mais clara, a ligação entre atividades, artefatos e competências para que os respondentes pudessem preencher suas percepções de forma mais conectada. Algumas competências e atividades que seriam conflitantes foram também excluídas ou condensadas do questionário. A versão final dos questionários é apresentada no Apêndice 2 deste trabalho.

4.3.1 Parte 1 do questionário: Caracterizações

4.3.1.1 Questionário para profissionais

A primeira parte do questionário dos profissionais foi direcionada para evidenciar a caracterização do entrevistado e da empresa em que o mesmo trabalha. Esse tipo de caracterização é importante no sentido de que se possam evidenciar diferenças de avaliação/percepção dos tópicos estudados, em função de determinadas características do profissional ou da empresa em que o mesmo trabalha.

No primeiro segmento de caracterização, avaliou-se o profissional sob os aspectos de sua formação e de seu trabalho.

Em relação à formação, solicitaram-se informações de sua graduação e especializações de forma mais detalhadas por nome do curso, e também se o mesmo tinha algum tipo de pós-graduação *stricto sensu*.

Em relação ao seu trabalho, solicitou-se o cargo ocupado na empresa e a posição deste no nível hierárquico da empresa. Questionou-se ainda o percentual de tempo que o mesmo ocupava de suas atividades em sete diferentes atividades, sendo elas: Auditoria Interna, SI/TI, Planejamento e Controle, Contabilidade Societária/Financeira, Custos, Desenvolvimento de relatórios e outras.

No segundo segmento, avaliou-se a empresa na qual o entrevistado trabalha, buscando as seguintes informações:

- Setor: Comércio, Serviço, Indústria, Terceiro Setor, Agropecuário;
- Ramo de atuação da empresa;
- Cidade e Estado de localização da sede da empresa, e o local onde o respondente desenvolve suas atividades;
- Número de funcionários no Brasil;
- Faturamento anual da empresa no Brasil;
- Origem do capital da empresa: nacional ou estrangeiro.

4.3.1.2 Questionário dos docentes

Assim como no questionário de profissionais de mercado, este questionário procurou evidenciar características referentes ao docente no que tange à sua formação, suas atividades, e sobre instituição na qual exerce a docência.

Sobre a formação buscou-se detalhamento das informações de sua graduação e de pós-graduação, sejam elas *stricto* ou *lato sensu*.

Em relação à IES, buscou-se avaliar sua origem e localização. No que tange ao trabalho do docente nesta IES avaliaram-se seu regime de trabalho, disciplinas ministradas, e atividades de pesquisa. Questionou-se ainda o tempo de docência do mesmo.

Como forma de observar maior proximidade com o mercado de trabalho, questionou-se os docentes sobre o exercício de atividades empresariais além das de docência, e em que atividades.

4.3.2 Parte 2 do questionário: Contabilidade Gerencial: Atividades, Artefatos e Competências.

Seguindo o objetivo deste trabalho, que é o de avaliar a importância dada por profissionais e docentes às atividades e artefatos ligados à Contabilidade Gerencial, e as competências necessárias para seu desenvolvimento, selecionaram-se todos os itens presentes do objetivo, nos 19 estudos empíricos utilizados como referencial.

O enfoque primário foi selecionar os itens que eram mais citados, para depois fazer ajustes necessários, sendo estes destacados a seguir na descrição de cada item. Alguns pontos neste levantamento são importantes de serem destacados:

- Muitos itens eram descritos de formas diferentes, surgindo então a necessidade de padronizar-se cada item na forma que ele seria utilizado como referência;
- Em diversos trabalhos, observou-se que a concepção de atividade e a de instrumento eram muito próximas quando expunham, por exemplo, os seguintes itens: Artefato - orçamento operacional; e atividade de desenvolvimento do orçamento.

Como já exposto, no Brasil, a função de contador gerencial não é muito comum, principalmente em função de não haver uma certificação de “Contador Gerencial” como o CMA Americano e o CIMA Britânico. Assim para a construção do questionário, direcionou-se a pesquisa para que as pessoas que preenchessem o questionário analisassem a contabilidade gerencial segundo o seguinte enfoque:

“Tendo CONTABILIDADE GERENCIAL como um processo de mensuração, análise e divulgação de informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório do dia a dia das operações e para o planejamento de operações futuras, responda às questões a seguir.”

Esse direcionamento corrobora a definição da Contabilidade Gerencial como atividade, conforme exposto na revisão da mesma, e não ligando a mesma ao profissional diretamente.

4.3.2.1 Atividades da Contabilidade Gerencial

Dos 19 trabalhos analisados, cinco deles fizeram levantamentos sobre as atividades do profissional de contabilidade gerencial. Os trabalhos foram publicados entre 1996 e 2005.

Foram listadas 30 atividades, e após ajustes de conteúdos próximos, selecionaram-se 18 atividades. A atividade de precificação foi observada tanto como uma atividade, como artefato de contabilidade gerencial. Ela foi ainda observada de duas formas, hora como precificação externa, e hora como precificação interna - preço de transferência. Dessa forma a atividade de precificação foi dividida em duas partes, uma de precificação interna e outra de externa, totalizando assim 19 atividades para serem pesquisadas.

Assim como nos estudos prévios analisados, esta pesquisa buscou analisar o grau de importância dada pelos respondentes às atividades descritas. Para tanto se definiu uma escala Likert de 5 pontos, de “Discordo Plenamente” a “Concordo Plenamente”.

Para evitar respostas aleatórias para alternativas que não fossem de conhecimento do respondente, inseriu-se ainda, no questionário, a alternativa “Não sei avaliar”.

O texto apresentado para ao respondente neste bloco da pesquisa foi:

“As atividades listadas a seguir são as mais descritas pela literatura para serem desenvolvidas por um profissional que atue em atividades ligadas à Contabilidade Gerencial. Aponte qual seu grau de concordância em relação à aplicação de tais atividades para o desenvolvimento de ações de contabilidade gerencial nas organizações.”

A lista das tarefas selecionadas, com os respectivos trabalhos utilizados como referência, esta destacada no Quadro 4.1.

Quadro 4.1 – Lista das tarefas de Contabilidade Gerencial selecionadas para o questionário.

	Siegel e Kulesza (1996)	Russel (1999)	Malmi (2001)	Forsaitth (2004)	Yazdifar e Tsamenyi (2005)
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	ok	ok	ok	ok	ok
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	ok	ok	ok	ok	
Busca de Melhoria da produtividade e dos processos	ok	ok	ok	ok	
Assessoria/Consultoria interna	ok	ok	ok	ok	
Auditoria Interna	ok	ok			
<i>Credit and Collection</i> - Decisões e Controles de Crédito e Cobrança	ok	ok	ok	ok	
Desenvolvimento/implementação do orçamento	ok	ok	ok	ok	ok
Desenvolvimento/implementação do planejamento	ok	ok	ok	ok	ok
Gestão de Risco	ok	ok	ok	ok	
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI		ok	ok	ok	ok
Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI	ok		ok	ok	ok
Implementação das estratégias de negócios	ok		ok		ok
Fusões, Aquisições e alienações	ok	ok		ok	
Planejamento tributário	ok	ok	ok	ok	
Gestão da função contábil financeira	ok	ok	ok	ok	
Sistemas de controle de qualidade	ok	ok	ok	ok	
Precificação Interna - Preço de transferência	ok	ok	ok		
Precificação Externa	ok	ok	ok		
Apuração dos custos dos produtos/serviços	ok	ok	ok	ok	ok

4.3.2.2 Artefatos/Instrumentos de Contabilidade Gerencial

Conforme exposto na revisão, diversos são os trabalhos que avaliam em diversos países a utilização de artefatos de contabilidade gerencial. Nesta pesquisa, o enfoque foi voltado para a avaliação de percepção de importância que cada artefato teria para profissionais e docentes, para o desenvolvimento de atividades da Contabilidade Gerencial.

Dessa forma, o questionamento apresentado no questionário foi: “Para o desenvolvimento das atividades ligadas à Contabilidade Gerencial, alguns instrumentos/artefatos são indicados pela literatura. Assinale seu grau de concordância em relação à importância dos artefatos listados a seguir, como instrumentos de tomada de decisão”.

Para a seleção dos itens que seriam colocados nesta parte da pesquisa, utilizou-se como referência os trabalhos: Forsaith (2004) Tan et al. (2004), Yazdifar e Tsamenyi (2005), Souza (2005), Ekbatani e Sangeladji (2008), Ahadiat (2008) e Frezatti (2008).

Como já exposto na análise das atividades, muitos itens de artefato estavam expostos, nos trabalhos avaliados, como atividades e vice-versa. Neste ponto da pesquisa, também se usou como referência inicial, para seleção de itens, o volume de citações de cada item.

Alguns ajustes foram necessários em função do uso de nomes diferentes para conteúdos próximos. Optou-se pela condensação em um menor número de itens de artefatos para que o respondente não tivesse muitos itens a serem respondidos. Como exemplo, temos os itens ERP e Sistemas de Informação Gerencial, os mesmos acabaram sendo condensados em um único como forma de analisar a importância de sistemas de informação de maneira geral. Assim foi definida uma lista contendo 14 artefatos.

Outro ponto que foi observado foi de que, em alguns trabalhos, o tema gestão estratégica de custo era tratado de forma global, e em outros casos, era fragmentado em diversos itens como Custeio ABC e Custo-alvo. Dessa forma optou-se pelo uso de cada instrumento de forma isolada sem o uso do termo “Gestão Estratégica de Custos”.

Visto que o ponto de gestão estratégica esteve presente em quase todos os trabalhos, decidiu-se pela inserção de mais um artefato, não presente nos trabalhos avaliados, que foi o do Custo Total de Propriedade, ou Custo do Consumidor.

O Custo Total de Propriedade é definido por Ellram (1995) como uma abordagem estruturada para se determinar os custos totais associados à aquisição e, subsequente, utilização de determinado bem ou serviço de determinado fornecedor. Ellram (1995) ainda expõe que o TCO é um artefato de compra que tenciona o entendimento do verdadeiro custo de compra de um serviço ou produto particular de um fornecedor em particular.

Foi observado, ainda, em alguns trabalhos, o item controle de fraude e questões éticas. Tendo em vista o aumento da importância do controle interno nas organizações, não especificamente como um instrumento de controle de fraude, decidiu-se também pela inserção do item controle interno como um artefato a ser questionado.

Assim, a lista de artefatos levantada para esta pesquisa foi de 15 itens. Sendo 13 listados diretamente dos trabalhos anteriores avaliados, conforme demonstra a Tabela 4.2, mais os itens: Custo Total do Consumidor e Controle Interno.

Quadro 4.2 – Lista dos artefatos/instrumentos de contabilidade gerencial selecionadas para o questionário

	Forsaitth (2004)	Tan (2004)	Yazdifar e Tsamenyi (2005)	Souza (2005)	Ekbatani e Sangeladji (2008)	Ahadiat (2008)	Frezatti (2008)
Análise de ponto de equilíbrio - custo volume lucro	ok	ok		ok	ok	ok	
Balanced Scorecard e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok
Custeio ABC	ok	ok	ok	ok	ok		ok
Custeio dos produtos (absorção/variável)	ok	ok		ok	ok	ok	ok
Custo Padrão		ok	ok	ok	ok	ok	
Enterprise Resource Planning (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais		ok		ok	Ok		ok
Técnicas de análise/retorno sobre investimentos	ok			ok			ok
Gestão do fluxo de caixa	ok	ok		ok	Ok	ok	ok
Orçamento operacional	ok	ok	ok	ok	Ok	ok	ok
Custo Alvo	ok		ok		Ok		

Just in Time			ok	ok	Ok		
Orçamento de Capital	ok	ok		ok	Ok		
EVA e similares			ok		Ok		ok

4.3.2.3 Competências do contador gerencial

Conforme já exposto na revisão de literatura, não há um consenso sobre o tema, e isso pode ser observado nos 11 trabalhos que embasam a escolha dos itens deste bloco do questionário.

Os termos encontrados foram:

- *competencies* – Perera et al (2002);
- *Skills* – Forsaith et al. (2004), Yazdifar e Tsamenyi (2005), Ektabani e Sangeladji (2008);
- *Skills and abilities* – Malmi et al (2001);
- *Skills and characteristics* – Novin et al (1990), Tan et al. (2004);
- *Knowledge, skills and abilities* – Siegel e Kulesza (1996), Russel et al. (1999);
- *Skills and Knowledge* – Hassal (2005)

Nos trabalhos analisados também se observou pouca ou nenhuma discussão sobre o tema e, em alguns casos não se encontraram informações de como foi a construção dos itens do questionário.

Conforme já abordado na revisão de literatura, para efeito deste trabalho o termo competências será tratado como o conjunto de conhecimentos, habilidades e valores necessários ao desenvolvimento de uma atividade conforme exposto por De Luiz (2001), Le Boterf (2003) e Roque (2004), e para tanto foram listados os itens apresentados nos trabalhos anteriores avaliados e que se enquadram nesta definição.

Como alguns itens eram muito próximos, foram feitas adequações às compreensões. Isso foi mais fortemente observado nos pontos de conhecimentos de tecnologias e habilidade de operá-las.

Também o item habilidades interpessoais foi observado de forma condensada em alguns trabalhos, e em outros era aberta em alguns itens, sendo o elemento mais frequente, a liderança. Sendo este o elemento pelo qual se optou, pela sua maior frequência.

As habilidades de comunicação foram observadas em todos os 11 trabalhos. Porém, encontrou-se em dois trabalhos apenas o termo habilidade de comunicação, e em nove trabalhos esta habilidade aberta em quatro diferentes habilidades: Oral, Escrita, Leitura, Ouvir (escutar). Porém nem sempre todas estas habilidades foram expostas nos nove trabalhos, isso foi observado em apenas três trabalhos. Mas frente à quantidade de vezes de sua exposição, optou-se pelo uso das quatro habilidades de comunicação.

O único item pouco citado no trabalho, mas que foi indicado para esta pesquisa, foi a habilidade no uso de planilhas eletrônicas que teve sua escolha ligada à forma ampla como foram expostos a os conhecimentos e habilidades com sistemas e tecnologias de informação.

A lista final de itens desta parte da pesquisa foi finalizada com a indicação de 17 competências, expostas no Quadro 4.3. No questionário, o questionamento tanto para docentes quando para profissionais foi “Exponha seu grau de concordância sobre as competências (conhecimentos, habilidades e valores) necessárias ao profissional que desenvolverá atividades de Contabilidade Gerencial (anteriormente descritas) e sobre a utilização dos artefatos também já descritos”.

Assim como nos demais temas, apresentou-se uma escala Likert de cinco pontos, e mais uma alternativa “Não se avaliar” para evitar respostas não adequadas quando do não conhecimento.

Quadro 4.3 – Lista das competências selecionadas para o questionário

	Novin (1990)	Siegel e Kulesza (1996)	Russel (1999)	Malmi (2001)	Perera (2002)	Forsaitth (2004)	Tan (2004)	Jacobs (2005)	Hassal (2005)	Yazdifar e Tsamenyi (2005)	Ekbatani e Sangeladji (2008)	
Valores e Moralidade (ética)		ok		ok			ok	ok	ok	ok		
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial			ok		ok				ok			
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)		ok	ok		ok	ok			ok			
Conhecimento do negócio em que a empresa atua		ok		ok				ok		ok		
Compreensão das operações da organização - processos do negocio		ok		ok		ok			ok			
Habilidade de Comunicação - Oral	ok	ok	ok	ok	ok	com	ok	com	ok	ok	ok	
Habilidade de Comunicação - Escrita	ok	ok		ok	ok		ok		ok	ok		ok
Habilidade de Comunicação - Leitura	ok						ok		ok	ok		ok
Habilidade de Comunicação - Ouvir	ok	ok			ok		ok		ok	ok		ok
Habilidades de pensar - Pensamento crítico	ok				ok		ok				ok	
Habilidades quantitativas	ok						ok				ok	
Liderança		ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok		
Resolução de problemas – identificar e criar soluções	ok	ok		ok	ok	ok	ok		ok		ok	
Trabalhar em equipe					ok	ok		ok	ok	ok		
Managment/tomar decisões	ok			ok		ok	ok			ok	ok	
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas		ok										

Quadro 4.3 – Lista das competências selecionadas para o questionário

4.4 Desenvolvimento das amostras

A seguir são relatados os processos utilizados para a seleção dos docentes e profissionais que responderam ao questionário desta pesquisa.

4.4.1 Docentes

Conforme já exposto, na fase de avaliação do ensino de Contabilidade Gerencial no Brasil, no capítulo três deste trabalho, foram selecionadas 81 (oitenta e uma) instituições de ensino, a partir de determinados critérios anteriormente expostos.

Nas IESs em que se conseguiram contatos com as coordenações de curso, foi solicitado das mesmas os e-mails dos docentes que ministravam as disciplinas ligadas à contabilidade gerencial, também já exposta na análise do ensino. Recebeu-se o e-mail destes docentes, diretamente das coordenações de 39 IESs.

Em cinco outras IES a coleta foi feita de forma direta pelo pesquisador. No caso da USP *campus* São Paulo e Ribeirão Preto, a seleção dos docentes foi feita a partir do site destas IESs e contato direto com alguns destes.

Não se obteve retorno de contato dos docentes em três IESs, com programas de mestrado, a UFRJ, UERJ e a UFPE. No site destas três IESs foi possível localizar os nomes dos docentes da mesma, e a partir destes nomes fez-se uma busca no sistema Lattes, de quais docentes seriam responsáveis pelas disciplinas da área gerencial. Com os nomes selecionados, foram feitas buscas em sistemas de buscas na internet e foram localizados alguns contatos dos mesmos.

Ao fim desse processo de localização dos e-mails dos docentes, conseguiram-se 182 e-mails válidos de 44 IESs, já retirados e-mails recebidos de coordenações e que estavam incorretos.

Foi criado um formulário individual para cada docente, de forma que se tivesse controle individual de cada respondente. Assim, em cada onda de envio, evitava-se o reenvio para docentes que já haviam preenchido o questionário. Para quase todos os docentes foram

efetuadas três ondas de envio, com início de respostas em 08/07 e término em 08/08. Ao fim deste período receberam-se 112 questionários.

4.4.2 Profissionais

A definição dos profissionais que responderiam ao questionário passou por duas barreiras. A primeira refere-se ao fato de não haver, no Brasil, uma certificação para a função de contador gerencial, diferente do que ocorre em países como os Estados Unidos e o Reino Unido. Assim, não haveria uma base de dados de profissionais que pudessem responder a esta pesquisa, assim como ocorreu em estudos prévios analisados.

O outro fator reside no fato de a função de contador gerencial não ser observada nos organogramas das empresas brasileiras. Assim, seria necessário que outros profissionais ligados à área contábil-financeira fossem o público-alvo da pesquisa. Os cargos mais comuns observados em análises de redes sociais, a ser descrito a seguir, foram os de *Controller* (gerente de controladoria), CFO (*Chief Finance Officer*) ou diretor financeiro, e gerentes/analistas de custos.

Para a seleção dos respondentes, além do cargo, outro ponto importante seria o tempo de experiência na área contábil-financeira. Esse tempo favoreceria a experiência profissional no que tange às atividades desenvolvidas e ao conhecimento e uso dos artefatos de contabilidade gerencial.

Para a busca dos profissionais com o perfil para responder à pesquisa, optou-se pelo uso de duas diferentes fontes, em função da facilidade de seu acesso. A primeira foi dos ex-alunos da FEA-USP do *Campus* de Ribeirão Preto, e a segunda foi dos usuários da rede social LinkedIn.

A FEA-USP/RP foi criada em 1992 com cursos de Administração, Contabilidade e Economia, e em 2010 já contava com 14 turmas formadas. Dessa forma, muitos profissionais formados nesta instituição já estão com diversos anos de experiência no mercado. Entre os ex-alunos há uma rede social composta por mais de 800 pessoas.

Solicitou-se nesta rede o contato dos profissionais que tivessem pelo menos cinco anos de formação e de experiência na área contábil-financeira e que estivessem dispostos a participar

da pesquisa. Dessa rede obtiveram-se 14 nomes, sendo que 10 deles acabaram por responder a esta pesquisa.

A segunda rede pesquisada foi o LinkedIn que é uma rede social profissional. Uma rede social é uma estrutura social composta por pessoas (ou organizações, territórios, etc.), que estão conectadas por um ou vários tipos de relações (de amizade, familiares, comerciais, etc.), ou que partilham crenças, conhecimento ou prestígio.

Na internet estão disponíveis diversas redes sociais profissionais além do LinkedIn, como o Via6 e o Monster, porém o tamanho e a importância do LinkedIn levaram à sua escolha. Segundo dados do site desta rede, o LinkedIn possui mais de 75 milhões de usuários em mais de 200 países e territórios ao redor do mundo, sendo no Brasil cerca de 1 milhão de usuários.

Com o perfil criado nessa rede, iniciou-se o processo de busca de profissionais que pudessem se adequar ao perfil esperado para a pesquisa. Para tanto se optou inicialmente pela busca em comunidades ligadas a áreas de contabilidade, finanças e controladoria. Também foram feitas buscas em comunidades de profissionais de diversas regiões do Brasil.

Para que se tenha acesso ao e-mail de contato desses profissionais, é necessário que eles lhe aceitem em sua rede. Na solicitação, para aceite na rede, deve-se informar o motivo do relacionamento. Para tanto foi escrito um pequeno texto explicando o motivo da busca do relacionamento, em função da pesquisa que seria desenvolvida.

Durante 40 dias foram localizados 513 perfis, dos quais se solicitou amizade, destes 362 retornaram com aceite. Conforme os aceites ocorriam, eram enviados os e-mails com formulário individual para cada profissional. Assim como no caso dos docentes, foram enviadas três ondas de solicitação de respostas, que se iniciaram em 12/06 e terminaram em 10/08. Estas ondas também valeram para a rede de ex-alunos da FEARP.

Ao fim desse período, foram recebidos 232 questionários dos 362 profissionais que aceitaram receber o questionário, ou seja, uma taxa de retorno de 64%. Assim, somado aos 10 questionários recebidos da outra rede social, foram recebidos 242 questionários.

4.5 Limpeza dos dados recebidos

Após o recebimento dos 112 questionários de docentes e 242 de profissionais, iniciou-se o processo de limpeza dos dados sob três enfoques: perfil inadequado do respondente, inconsistência dos dados e respostas extremas. Não ocorreram problemas de dados ausentes em função de o formulário solicitar a resposta das questões que eram consideradas obrigatórias.

Entre os profissionais foram excluídos oito questionários em função do perfil dos respondentes, visto que em seu perfil no linkedIn apareciam como profissionais da área financeira de empresas, e ao responderem ao questionário foi identificado que os mesmos eram na verdade consultores financeiros. Excluíram-se ainda outros três questionários em que as informações referentes à empresa e ao profissional pareciam não ser condizentes com a realidade da empresa e do profissional.

No processo de preenchimento do questionário, não é possível controlar os respondentes, para evitar que respondam alternativas iguais a todas as questões. Por exemplo, dar concordância plena de importância a todas as atividades e artefatos, ou mesmo discordância plena.

Esse padrão de respostas pode destoar do padrão obtido no conjunto da coleta. Dessa forma procedeu-se a um processo de busca exploratória dos questionários, onde foram excluídos quatro questionários de docentes e mais 29 de profissionais.

Ao fim desse processo de limpeza, restaram para análise da validade do questionário 108 questionários de docentes e 212 questionários de profissionais.

4.6 Teste de Consistência Estatística (Confiabilidade) – Estimativa Alfa de Cronbach

Os dados de um questionário devem ser validados quanto a sua confiabilidade. Segundo HAYES (2001), confiabilidade é o grau com que as medições estão isentas de erros aleatórios e refletem quanto os valores observados estão relacionados com os valores verdadeiros.

Um dos instrumentos utilizados para avaliar esta confiabilidade é o Alfa de Cronbach que demonstra o grau em que os itens de um questionário estão inter-relacionados. O Alfa de

Cronbach gera um resultado variando de 0 a 1, e segundo Hair (2005), há aceitação dos resultados quando o valor do alfa for superior a 0,70.

Foram gerados os alfas de cada um dos grupos dos questionários, tanto para docentes quanto para profissionais, e em ambos os casos o alfa gerado foi superior a 0,7, que valida o questionário, conforme demonstram os dados da tabela 4.1.

Tabela 4.1 - Alfa de Cronbach

	Atividades	Artefatos	Copmpetências
Docentes	0,849	0,850	0,833
Profissional	0,860	0,787	0,852

Com a limpeza dos dados do questionário, e a validação da confiabilidade dos dados coletados na pesquisa, foi possível iniciar o processo de avaliação dos dados, descritos no próximo capítulo.

5 Análise dos dados

Este capítulo demonstra os resultados encontrados na pesquisa de campo, expondo inicialmente o perfil da amostra coletada de docentes e profissionais e, posteriormente, a análise dos dados sobre três enfoques:

- Testes de inferência de proporções entre a população de docentes e profissionais para cada uma das atividades, instrumentos e competências. Além das inferências entre as subcategorias de docentes e profissionais;
- *Ranking* de importância das atividades, artefatos e competências entre profissionais e docentes, para equiparação com trabalhos internacionais previamente analisados;
- Análise da existência de correlações entre as atividades, artefatos e competências que têm na literatura proximidades de ação.

5.1 Caracterização das amostras pesquisadas

Descreve-se a seguir o perfil da amostra de profissionais e docentes que foi definida após a limpeza dos dados

5.1.1 Caracterização da amostra de Docentes

Conforme análise exposta anteriormente, foram selecionados 108 questionários válidos de docentes. Foram obtidas respostas de docentes das cinco regiões do país, advindas de 18 diferentes Estados, com maior concentração na região Sul e Sudeste, conforme demonstra a Tabela 5.1. Esta maior concentração é reflexo do maior número de instituições selecionadas nesta região, principalmente na Sul onde há uma grande concentração de IESs Estaduais.

Das 44 IES que se conseguiram 182 e-mails de contato, em apenas duas não se obtiveram respostas (UESB e Newton Paiva). Com as 108 respostas obteve-se uma taxa de retorno de 59,3% dos e-mails enviados, conforme demonstra a Tabela 5.1.

Tabela 5.1 – Distribuição regional da amostra docente.

Região	Estado	Respostas	Total	Percentual (%)
SUL	RS	9	43	39,8%
	SC	7		
	PR	27		
SUDESTE	SP	22	39	36,1%
	RJ	5		
	ES	4		
	MG	8		
CENTRO	MT	3	11	10,2%
	MS	3		
	DF	3		
	GO	2		
NORDESTE	BA	4	12	11,1%
	SE	1		
	PE	1		
	PB	3		
	CE	1		
	PI	2		
NORTE	TO	3	3	2,8%
TOTAL		108		

Tabela 5.2 – Distribuição da taxa de resposta por IES

Região	Instituição	Contatos	Respostas	Total	Respostas	Retorno
SUL	UNISINOS	4	1	68	43	63,2%
	FURG	4	3			
	UFSM	3	3			
	FACCAT	4	2			
	UFSC	5	4			
	UNISUL	2	1			
	UDESC	4	2			
	UTFPR	4	2			
	UFPR	3	2			
	UNICENTRO	6	5			
	UEM	8	7			
	UEL	6	3			
	UEPG	4	2			
	FECEA	2	1			
	FECILCAM	4	2			
UNIOESTE	5	3				
SUDESTE	FEASP	7	3	68	39	57,4%
	FEARP	4	4			
	USJT	4	3			
	ISES	4	3			
	FECAP	7	3			
	MACKENZIE	5	4			
	TOLEDO	2	2			
	UCAM	4	1			

	UFRJ	4	2			
	UERJ	2	2			
	FUCAPE	3	2			
	UNIVEN	4	2			
	UFMG	4	3			
	UFVJM	3	2			
	NEWTON PAIVA	5	0			
	UFU	6	3			
CENTRO-OESTE	UNEMAT	4	3	14	11	78,6%
	UEMS	4	3			
	UNB	4	3			
	UFG	2	2			
NORDESTE	UFBA	7	4	26	12	46,2%
	UESB	2	0			
	UFS	3	1			
	UFPE	3	1			
	UFMG	4	3			
	UECE	3	1			
	UFPI	4	2			
NORTE	UFT	6	3	6	3	50,0%
	TOTAL	182	108	59,3%		

Em relação ao tipo de IES dos docentes, 22,2% dos docentes são de IESs privadas e 77,8% de IESs públicas. No que tange ao regime de dedicação destes docentes, 67,6% dos respondentes alegaram ter regime integral, 14,8% como dedicação parcial e 17,6% eram horistas. Observou-se ainda que 35,2% dos docentes estavam em IES com programa de mestrado e doutorado em contabilidade, e os outros 64,8% não estavam em centros com programas de pós-graduação.

Em relação à formação desses docentes, observa-se pela Tabela 5.3 que a grande maioria (78,7%) tem graduação em contabilidade seguida pela formação em administração (13%). As outras áreas têm menor representatividade (5,6%).

Tabela 5.3 – Curso de graduação dos docentes.

Graduação	Quantidade	%
Ciências Contábeis	85	78,7%
Administração	14	13,0%
Economia	3	2,8%
Engenharia de Produção	1	0,9%
Outras engenharias	2	1,9%
Outras	3	2,8%
Total	108	

No que se refere ao nível de formação, 10,2% dos respondentes tinham até o nível de especialização, 45,4% tinham até o nível de mestrado (completo ou em curso) e 44,4% estavam em nível de doutorado (completo ou em curso).

Observa-se que 69,4% dos docentes expuseram ter feito algum curso de especialização, e as principais áreas foram controladoria e finanças, administração e afins, e contabilidade, conforme demonstra a Tabela 5.4.

Tabela 5.4 – Especializações cursadas pelos docentes

Especialização	Quantidade	%
Nenhuma	33	30,6%
Ciências Contábeis	24	22,2%
Administração	14	13,0%
Controladoria e Finanças	26	24,1%
Engenharia de Produção	1	0,9%
Sistemas de Informação	1	0,9%
Outras	9	8,3%
Total	108	

Em relação os programas de mestrado, conforme já exposto, 10,2% não fizeram um programa de mestrado ou doutorado, 5,6% estavam cursando o mestrado e 84,3% já haviam terminado o programa de mestrado. Conforme demonstra a Tabela 5.5, a maior parte dos programas cursados, ou em curso, eram da área de Contabilidade, Administração e Engenharia de Produção.

Tabela 5.5 – Áreas do mestrado cursadas pelos docentes

Áreas do Mestrado	Quantidade	%
Controladoria e Contabilidade	51	52,6%
Administração	23	23,7%
Engenharia de Produção	17	17,5%
Outras	6	6,2%
Total	97	

Já em relação aos programas de doutorado, 15,7% dos docentes disseram estar cursando o doutorado e 28,7% já haviam concluído o mesmo. Assim como no mestrado, a concentração do programa de doutorado se concentrou na área de contabilidade, seguida da área de administração e engenharia de produção, conforme demonstra a Tabela 5.6.

Tabela 5.6 – Áreas do doutorado cursados pelos docentes

Áreas do Doutorado	Quantidade	%
Controladoria e Contabilidade	20	41,7%
Administração	11	22,9%

Engenharia de Produção	9	18,8%
Outras	8	16,7%
Total	48	

Em relação ao tempo de docência, observa-se que mais de 50% dos docentes ministram aulas a mais de 10 anos, conforme demonstra a Tabela 5.7.

Tabela 5.7 – Tempo de docência no ensino superior.

Tempo de Docência	Quantidade	%
até 2 anos	4	3,7%
de 3 a 5 anos	9	8,3%
de 5 a 10 anos	37	34,3%
de 10 a 15 anos	21	19,4%
mais de 15 anos	37	34,3%
Total	108	

Das dez disciplinas listadas no questionário, observa-se que a grande maioria dos docentes ministra as quatro disciplinas centrais ligadas à contabilidade gerencial, analisadas nas grades curriculares, conforme demonstra a Tabela 5.8. Ressalta-se ainda que 29,6% dos professores ministram pelo menos três destas quatro disciplinas. Além destas disciplinas centrais, observa-se que diversos docentes também ministram disciplinas da área de sistemas de informações, contabilidade e administração financeira.

Tabela 5.8 – Disciplinas ministradas.

Disciplinas	Quantidade	%
Contabilidade/Análise de Custos	69	63,9%
Contabilidade Gerencial	56	51,9%
Controladoria	43	39,8%
Orçamento/Planejamento	32	29,6%
Sistemas de Informações Gerenciais	25	23,1%
Contabilidade Financeira	24	22,2%
Administração Financeira	21	19,4%
Auditoria Operacional/Controles Internos	9	8,3%
Análise de Projetos	5	4,6%
Jogos de Empresas	5	4,6%
Total	108	

Em relação a atividades de pesquisa, 69,4% dos docentes informaram desenvolver pesquisas específicas dentro das disciplinas que listaram ministrar. Os docentes foram também questionados se atuavam no mercado de trabalho, dentro do foco das disciplinas listadas. Observa-se que 35,2% dos docentes alegaram atuar no mercado, principalmente na área de custos e controladoria, conforme demonstra a Tabela 5.9.

Tabela 5.9 – Atividades de mercado atuadas por docentes que estão no mercado de trabalho

Atividades	Quantidade	% em relação aos que alegam trabalhar na área.
Contabilidade/Análise de Custos	17	43,6%
Controladoria	13	33,3%
Contabilidade Gerencial	12	30,8%
Orçamento/Planejamento	11	28,2%
Administração Financeira	9	23,1%
Contabilidade Financeira	8	20,5%
Auditoria Operacional/Controles Internos	7	17,9%
Sistemas de Informações Gerenciais	6	15,4%
Análise de Projetos	5	12,8%
Auditoria Externa	4	10,3%
Total	39	

5.1.2 Caracterização da amostra de profissionais

Conforme exposto no capítulo anterior, após a seleção de dados com problemas, recebidos de profissionais, restaram para a análise 212 questionários. A seguir serão descritas as principais características relativas a estes profissionais e sobre as empresas em que atuam.

A grande maioria dos profissionais tem sua formação de base (graduação) ligada à área de negócios, principalmente em Ciências Contábeis e Administração, conforme demonstra a Tabela 5.10.

Tabela 5.10 – Curso de graduação dos profissionais.

Formação - Graduação	Frequência	%
Ciências Contábeis	104	49,1%
Administração	61	28,8%
Economia	26	12,3%
Engenharia de Produção	7	3,3%
Outras engenharias	7	3,3%
Sistemas de Informação ou outras na área de tecnologia	3	1,4%
Outra formação	4	1,9%
Total	212	

Em relação à pós-graduação, 92% dos profissionais cursaram alguma pós-graduação *lato sensu*, principalmente na área de controladoria e finanças conforme demonstra a Tabela 5.11. Em relação à pós-graduação *stricto sensu*, 23,1% indicaram que teriam o curso de mestrado completo ou em andamento, e apenas dois profissionais indicaram estar com doutorado em andamento.

Tabela 5.11 – Curso de especialização cursado pelos profissionais.

Formação – Especialização	Frequência	%
Controladoria e Finanças	138	65,1%

Administração e afins	43	20,3%
Ciências Contábeis	9	4,2%
Outra formação	5	2,4%
Nenhuma	17	8,0%
Total	212	

Durante o processo de busca de profissionais para responderem à pesquisa, observou-se a dificuldade de localizar profissionais fora da região Sudeste, e esta dificuldade se refletiu na origem dos profissionais que responderam na região Sudeste, principalmente no Estado de São Paulo, conforme demonstra a Tabela 5.12. Dentro do estado de São Paulo, os respondentes foram observados em diversas regiões do Estado, mas com maior concentração na região metropolitana e Campinas.

Tabela 5.12 – Localização dos profissionais

Região	Estado	Quantidade por estado	Quantidade por região	% região
Sudeste	SP	159	186	87,7%
	MG	14		
	RJ	13		
Sul	RS	4	9	4,2%
	SC	4		
	PR	1		
Nordeste	PE	4	8	3,8%
	BA	2		
	CE	1		
	SE	1		
Norte	AM	5	6	2,8%
	TO	1		
Centro-Oeste	GO	1	3	1,4%
	MS	1		
	MT	1		
Total		212		

Em relação ao cargo no qual o entrevistado estava alocado, obteve-se um número bem variado de descrições, neste sentido foram feitos três agrupamentos principais para consolidar estas posições. O primeiro foi o denominado de “controladoria” e envolveu principalmente os profissionais que se designaram como *controllers*, diretoria e gerentes de controladoria. O segundo grupo denominado “financeira” é composto dos que expuseram serem gestores financeiros (CFO, VP de finanças, diretor e gerente financeiro), e no terceiro grupo, denominado de “outros” estão alocados os profissionais advindos de outras categorias de cargos, podendo citar como exemplos: coordenador de controles internos, supervisor de custos e analista econômico financeiro.

Questionou-se ainda qual seria a posição do entrevistado na hierarquia da empresa. A Tabela 5.13 apresenta a distribuição dos entrevistados pelo nível hierárquico, em função dos grupamentos feitos de cargos. Observa-se que os profissionais da categoria “Financeiro” estão mais presentes nas primeiras camadas hierárquicas, seguidos pelos profissionais da área de ‘Controladoria’, e depois os mais afastados na hierarquia classificados principalmente na categoria “Outros”. A tabela também demonstra que a maioria dos profissionais que responderam à pesquisa está no segundo e terceiro escalão das empresas.

Tabela 5.13 – Distribuição dos profissionais em função do cargo e nível hierárquico.

A partir da sua posição no organograma na sua unidade no Brasil, quantos níveis hierárquicos lhe separam do principal executivo?	Cargo por Categoria			
	Controladoria	Financeiro	Outros	Total
0, ou então mesmo nível	1,9%	11,7%	3,2%	5,7%
1, ele é seu superior imediato	43,3%	62,3%	19,4%	46,4%
2	47,1%	22,1%	38,7%	37,0%
3	6,7%	2,6%	32,3%	9,0%
4 ou mais	1,0%	1,3%	6,5%	1,9%
Total (quantidade)	104 (49,1%)	77 (36,3%)	31 (14,6%)	211

Os profissionais foram ainda questionados quanto ao tempo em que se dedicavam a diversas atividades, tanto de âmbito gerencial como não. A Tabela 5.14 demonstra que as atividades que tiveram maior tempo médio dedicado pelos entrevistados foram: Planejamento e controle, seguido da contabilidade financeira, custos e relatórios.

Tabela 5.14 – Distribuição do tempo das atividades dos profissionais

Carga de trabalho	Auditoria		Planejamento e controle	Contabilidade Financeira	Custos	Relatórios	Outras
	Interna	SI/TI					
0%	17,0%	22,2%	1,4%	6,6%	5,7%	7,1%	53,8%
até 5%	48,1%	30,2%	0,9%	7,1%	14,6%	18,4%	3,3%
de 6% a 10%	23,6%	28,3%	9,9%	18,9%	27,8%	34,0%	14,2%
de 11% a 20%	9,9%	17,9%	32,1%	34,4%	36,3%	26,9%	13,2%
de 21% a 40%	1,4%	1,4%	43,9%	27,8%	13,2%	13,2%	11,3%
de 41% a 75%	0,0%	0,0%	10,4%	5,2%	2,4%	0,5%	3,8%
mais de 75%	0,0%	0,0%	1,4%	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%
Tempo médio	6,70%	7,78%	27,55%	19,77%	15,09%	13,28%	9,82%

dedicado							
Desvio	5,53%	6,50%	15,13%	12,81%	10,44%	9,13%	14,68%

Entre as principais tarefas denominadas com “Outros”, foram as atividades de tesouraria e recursos humanos, expostas principalmente pelos profissionais alocados no grupo de função “Financeiro”. A Tabela 5.15 demonstra como o tempo de cada uma das atividades é distribuído entre os profissionais de acordo com suas categorias.

Tabela 5.15 – Distribuição do tempo das atividades dos profissionais por categoria de atividade

	Controladoria	Financeiro	Outros
Auditoria Interna	6,9%	6,2%	7,1%
SI/TI	7,4%	8,7%	6,8%
Planejamento e Controle	27,2%	26,3%	31,9%
Contabilidade Financeira	20,5%	19,7%	17,3%
Custos	16,1%	11,9%	19,5%
Desenvolvimento de Relatórios	14,7%	12,6%	10,1%
Outras	7,2%	14,4%	7,3%

Observa-se que, entre todas as categorias, não há muita diferença dos tempos alocados a cada uma das atividades, exceto pelas outras atividades. Porém em termos de posição hierárquica, são observadas diferenças significativas, conforme demonstra a Tabela 5.16.

Tabela 5.16 – Distribuição do tempo das atividades dos profissionais

	0, ou então mesmo nível	1, ele é seu superior imediato	2	3	4
Auditoria Interna	7,1%	6,7%	6,8%	6,8%	2,8%
SI/TI	8,8%	8,8%	7,0%	5,5%	5,0%
Planejamento e Controle	22,9%	27,6%	27,6%	32,1%	18,8%
Contabilidade Financeira	28,3%	19,4%	21,3%	10,6%	15,0%
Custos	10,4%	14,9%	14,4%	19,5%	27,5%
Desenvolvimento de Relatórios	10,8%	11,8%	15,1%	12,6%	24,8%
Outros	11,7%	10,8%	7,8%	12,9%	6,3%

Os dados da Tabela 5.16 permitem observar que as atividades de desenvolvimento de relatório aumentam conforme se desce na escala hierárquica, e observa-se o mesmo comportamento nas atividades de custos. Já as atividades de auditoria interna e SI/TI têm distribuição próxima nos primeiros níveis, caindo apenas no último nível exposto no questionário.

Conforme já exposto no item de construção da amostra, foram feitas buscas por profissionais que tivessem maior tempo de experiência de mercado na área contábil-financeira. Isso se

refletiu no perfil de tempo de serviço dos respondentes nesta área, visto que cerca de 87% tinham mais de 10 anos de atuação nesta área, conforme demonstra a Tabela 5.17.

Tabela 5.17 – Experiência na área financeira dos entrevistados

Experiência na área financeira	Frequência	%
de 3 a 5 anos	2	0,9%
de 5 a 10 anos	26	12,3%
de 10 a 15 anos	62	29,2%
mais de 15 anos	122	57,5%
Total	212	

Em relação ao perfil da empresa dos respondentes, temos os seguintes pontos. Quanto ao número de funcionários no Brasil, observa-se pela Tabela 5.18 que mais da metade das empresas dos respondentes têm mais de 500 funcionários.

Tabela 5.18 – Número de funcionários no Brasil da empresa dos profissionais respondentes.

Número de Funcionários no Brasil	Frequência	%
Até 50	12	5,7%
de 51 a 100	14	6,6%
de 101 a 250	32	15,1%
de 251 a 500	36	17,0%
de 501 a 1000	31	14,6%
mais de 1000	87	41,0%
Total	212	

Ainda em relação ao tamanho destas empresas, mas analisando seu faturamento, observa-se pela Tabela 5.19 uma distribuição mais ampla, porém com concentração em grandes faturamentos a partir de 500 milhões de reais.

Tabela 5.19 – faturamento anual da empresa dos profissionais respondentes no Brasil

Faturamento anual no Brasil	Frequência	%
de 5 milhões a 10 milhões	7	3,3%
de 10 milhões a 50 milhões	20	9,4%
de 50 milhões a 100 milhões	27	12,7%
de 100 milhões a 250 milhões	37	17,5%
de 250 milhões a 500 milhões	32	15,1%
de 500 milhões a 1 bilhão	40	18,9%
de 1 bilhão a 3 bilhões	25	11,8%
mais de 3 bilhões	24	11,3%
Total	212	

A maior concentração das respostas foi de profissionais de empresas do setor industrial, seguida de serviços, comércio e agropecuário, conforme demonstra a Tabela 5.20.

Tabela 5.20 – Setores de atuação das empresas

Setor da Empresa	Quantidade	%
Comércio	26	12,3%
Serviço	67	31,6%
Indústria	112	52,8%
Agropecuário	7	3,3%

Em relação à origem do capital, 39,6% das empresas dos respondentes eram de capital predominantemente nacional, 59,4% eram de capital predominantemente internacional, e 0,9% eram de *Joint Ventures* com capital 50% nacional e 50% internacional.

As empresas de capital internacional tiveram concentração principalmente na região europeia com 69 empresas de 16 países, seguida da América do Norte com 41 empresas, com concentração nos Estados Unidos. Na região da Ásia e Oceania, a maior concentração foi de empresas com capital de origem do Japão e de Austrália, conforme demonstram os dados da Tabela 5.21.

Tabela 5.21 – Distribuição por regiões continentais das empresas de capital internacional

Região	País	Empresas por País	Empresas por região
Europa	Alemanha	17	69 (54,8%)
	Áustria	4	
	Escócia	1	
	Espanha	5	
	Finlândia	3	
	França	11	
	Holanda	6	
	Hungria	1	
	Inglaterra	4	
	Irlanda	1	
	Itália	1	

	Luxemburgo	3	
	Noruega	2	
	Portugal	2	
	Suécia	3	
	Suíça	3	
América do Norte	Canadá	2	41 (32,5%)
	EUA	39	
Asia & Oceania	Austrália	4	12 (9,5%)
	China	1	
	Coréia	1	
	Hong Kong	1	
	Japão	3	
	Nova Zelândia	1	
	Taiwan	1	
América Latina	Argentina	1	4 (3,2%)
	Chile	1	
	México	1	
	Peru	1	
Outros	África do Sul	1	2 (1,6%)
	Israel	1	

5.2 Análises estatísticas das avaliações de Atividades, Artefatos e Competências

A seguir são expostas as avaliações de docentes e profissionais a partir de três enfoques, como objetivos diferentes e diferentes inferências estatísticas. Baseadas em análise de padrão de respostas, *ranking* de importância e análise de correlações entre os pontos estudados.

5.2.1 Aspectos estatísticos da primeira avaliação estatística - Inferência de avaliação de importância e χ^2 a partir das amostras de docentes e profissionais

No questionário aplicado, para cada uma das atividades, artefatos/instrumentos e competências, deveria ser avaliada em termos de seu grau de importância, dentro de uma escala likert de cinco pontos de concordância, com uma nota numérica complementar ao lado.

A análise, a partir das respostas dadas em termos da importância (qualitativa), não pode ser feita a partir de médias. Dessa forma, a forma adequada de análise seria a partir dos testes de hipóteses, acerca das duas médias populacionais, para construir estimativas de intervalos de

confiança para a diferença entre duas médias populacionais. No caso a análise seria efetuada a partir de cada uma das alternativas respondidas.

Para Triola (2008), o uso da inferência sobre duas proporções deve atender a dois requisitos: serem amostras independentes e provirem de populações com distribuição normal. A Figura 5.1 demonstra a equação de apuração do valor z. A partir deste, localiza-se o “valor p”.

$$Z = \frac{\hat{p}_1 - \hat{p}_2}{\sqrt{\frac{\hat{p}(1-\hat{p})}{n_1} + \frac{\hat{p}(1-\hat{p})}{n_2}}} \sim N(0, 1)$$

Figura 5.1 – Cálculo da Inferência sobre duas proporções

O valor p encontrado irá validar ou não a hipótese de igualdade procurada, ou seja, $H_0 p_1=p_2$ e $H_1 p_1 \neq p_2$ em função de um determinado nível de significância, sendo que a mínima a ser avaliada neste trabalho é de 5%.

Conforme já exposto, este teste de proporções será aplicado para avaliar a diferença entre o grupo de docentes e profissionais em cada uma das alternativas possíveis, de discordo plenamente a concordo plenamente, e a alternativa não sei avaliar, totalizando seis avaliações por questão. Será feita ainda uma consolidação das discordâncias (plena e parcial) e das concordâncias (plena e parcial) em uma totalização. Assim é avaliada também se há rejeição de hipótese de igualdade em quatro novas alternativas (discordo, não concordo nem discordo NCND, concordo e não sei avaliar), totalizando quatro alternativas.

Porem será ainda aplicado o teste de qui-quadrado ou chi-quadrado (χ^2) para avaliar se há divergência de proporções, a partir de todas as seis alternativas de respostas. Essa avaliação será complementar.

Segundo Triola (2008), o teste de qui-quadrado é muito eficiente para avaliar a associação entre variáveis qualitativas (dados do tipo categórico). O princípio básico deste método não paramétrico é comparar as divergências entre as frequências observadas (O) e as esperadas (E). As frequências observadas são obtidas diretamente dos dados das amostras, enquanto as frequências esperadas são calculadas a partir destas. Sua apuração é feita a partir da equação exposta na Figura 5.2.

$$\chi^2 = \sum \frac{(O-E)^2}{E}$$

Figura 5.2 – Equação de χ^2

O resultado encontrado irá confirmar ou igualar a hipótese de igualdade entre os grupos analisados.

H0: não há associação entre os grupos

H1: há associação entre os grupos

Para a apuração destas duas inferências estatísticas para avaliar a existência de divergências de avaliações entre docentes e profissionais, serão utilizadas as ferramentas Excel[®] e o software estatístico SPSS[®].

5.2.1.1 Subgrupos de docentes e profissionais

Em vista de aproveitar a caracterização de cada um dos profissionais e docentes, foram desenvolvidos subgrupos de profissionais e docentes, com o intuito de avaliar se existe igualdade de avaliação entre estes subgrupos para cada uma das variáveis estudadas nesta pesquisa. O procedimento de avaliação estatística será o mesmo já descrito anteriormente, avaliação de inferência e teste de χ^2 .

Foram construídos seis subgrupos de comparação entre docentes, sendo eles:

- Origem da IES em que trabalha o docente, se é pública ou privada;
- Se a IES tem ou não programa de mestrado/doutorado em contabilidade. Essa variável foi inserida posteriormente nos dados, e não é avaliado se o docente está ou não no programa. Na amostra 35,2% dos docentes estão em IES com programas de mestrado.
- Nível de formação do docente: foram analisados apenas aqueles que tinham ou até o mestrado ou até doutorado, completos ou não. Sendo assim excluídos aqueles que tinham somente especialização (10,2%).
- Linha do mestrado: Como o número de doutorados é baixo na área contábil, e o de mestrado está mais consolidado, optou-se por analisar se há diferenças de percepção entre

aqueles que desenvolveram mestrado, na linha de contabilidade, daqueles que desenvolveram em outras áreas.

- Atividade de mercado: foram separados os docentes que alegaram desenvolver atividades de mercado, dos que não desenvolvem, no sentido de avaliar se esta aproximação traria diferenças de percepção.
- Tempo de docência: no questionário foram feitas quatro categorizações para o tempo de docência, porém como a distribuição por cada um não foi proporcional, e/ou com volume suficiente de eventos, optou-se pela consolidação em dois grupos, um com até 5 anos de docência e outro com mais de 5 anos.

Para os profissionais foram desenvolvidos oito subgrupos que pudessem comparar suas avaliações em função de aspectos ligados à sua formação, função e características da empresa.

Foram elas:

- Graduação do profissional: buscou-se avaliar se a formação em ciências contábeis, que representou 49,1% da amostra, geraria diferenças de avaliação com profissionais que teriam formação de graduação diferente;
- Posição na hierarquia: foi solicitado que o profissional indicasse sua posição hierárquica na empresa em cinco diferentes níveis. Pela distribuição, observou-se que eles estavam distribuídos em dois grandes grupos, até o segundo nível da hierarquia (52,4%) e a partir do terceiro nível (47,6%). Assim efetuou-se esta divisão com o objetivo de analisar se haveria influência da hierarquia nas avaliações;
- Volume de atividades em planejamento e controle + custos: das seis atividades que o profissional deveria informar seu tempo de dedicação, foram agrupadas as duas que teriam maior número de atividades de controle gerencial (planejamento e controle + custos). Em média somadas as duas atividades, os profissionais trabalhavam 42% de seu tempo, e a mediana desta análise foi de 40%. Dessa forma, separaram-se os profissionais em dois grupos, os que tinham até 40% de seu tempo com atividades de planejamento e custos, e os que tinham mais de 40%. A distribuição ficou em 40,1% na categoria até 40% e 59,9% na categoria com mais de 40% do tempo com estas atividades;
- Função: como já exposto na descrição da amostra, os cargos foram divididos em três grandes grupos (controladoria, financeiro e outros) que serão avaliados de par em par e por qui-quadrado os três em conjunto;

- Tempo de experiência na área financeira: avaliando em pares e por qui-quadrado os três maiores grupos encontrados: até 10 anos (condensaram-se alternativas menores), de 10 a 15 anos, e mais de 15 anos.
- Origem do capital da empresa: buscou-se avaliar se haveria diferenças de avaliação em função da origem do capital da empresa (nacional ou internacional), visto que as matrizes poderiam influenciar as percepções em função de maior ou menor uso, principalmente de atividades e artefatos. Essa avaliação já foi observada no trabalho de Yazdifar e Tsamenyi (2005) que buscavam avaliar se a importância poderia ser encontrada em função dos profissionais aderirem aos valores de suas matrizes internacionais.
- Número de funcionários da empresa: como a variável faturamento pode ter sofrido alguns desvios de informação, em função de sigilo, optou-se por avaliar o tamanho das empresas em função do número de seus funcionários. Assim foram formados dois grupos principais, o primeiro com empresas com até 500 funcionários e o segundo com mais de 500 funcionários.
- Atividade principal da empresa: foram observadas empresas em quatro atividades principais: comércio, serviço, indústria e agropecuária, tendo esta última uma amostra menor, que foi excluída desta análise. Assim fez-se análise de três grupamentos com análise por pares e de qui-quadrado.

Os subgrupos gerados, tanto entre profissionais quanto entre docentes, se deram por características de sua formação, de suas atividades, e das características das organizações nas quais atuam. Espera-se observar, se tais características podem ser fatores influenciadores de suas percepções de importância aos itens avaliados.

5.2.1.2 Avaliação das atividades

a) Avaliação de desempenho econômica e financeira do negócio

Observa-se pela Tabela 5.22 que se rejeita a igualdade entre docentes e profissionais, nas concordâncias plenas e parciais com grau 0,01. Essa diferença é corroborada pela análise do qui-quadrado de 0,04 entre os dois grupos. Porém, tanto entre profissionais quanto entre docentes, esta atividade foi a que obteve maior concentração de concordância plena entre as atividades listadas.

Na análise consolidada de concordância e discordância, não se observam diferenças significativas, podendo-se aceitar que as mesmas não seriam diferentes significativamente.

Tabela 5.22 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade avaliação de desempenho

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,9%	0,0%	0,16
Discordo Parcialmente	0,9%	0,0%	0,16				
Não concordo nem Discordo	0,0%	0,5%	0,47	Concordância	99,1%	99,5%	0,63
Concordo Parcialmente	15,7%	7,1%	0,01				
Concordo Plenamente	83,3%	92,5%	0,01	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,04						

Na avaliação dos subgrupos de docentes, não foram observadas diferenças significativas de avaliação de importância desta atividade. Já entre os profissionais, foi localizada apenas uma diferença, quanto à avaliação desta atividade ao comparar-se o subgrupo de ramo de atividade das empresas.

Para esse grupamento, rejeita-se a hipótese de igualdade visto que há diferenças significativas no grau de concordância entre o grupo indústria, e o grupo de comércio e serviços. Para os profissionais do setor industrial, o grau de concordância plena é menor que nos outros dois, se deslocando parcialmente para uma concordância parcial. Assim na avaliação global (reduzida) de concordância não se rejeita a hipótese de igualdade.

b) Avaliação de rentabilidade de divisões, produtos e clientes

A Tabela 5.23 demonstra que se rejeita a igualdade entre docentes e profissionais, nas concordâncias plenas e parciais com grau 0,04 e 0,01 respectivamente. Essa diferença é confirmada pela análise do qui-quadrado de 0,048 entre os dois grupos. Na análise consolidada de concordância e discordância, rejeita-se que haja diferença de concordância entre os dois grupos.

Tabela 5.23 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade avaliação de rentabilidade

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,9%	0,0%	0,161	Discordância	0,9%	0,0%	0,161
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	1,9%	0,5%	0,23	Não concordo nem Discordo	1,9%	0,5%	0,226
Concordo Parcialmente	16,7%	9,0%	0,04	Concordância	97,2%	99,5%	0,079
Concordo Plenamente	80,6%	90,6%	0,01				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	0	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,048						

Na avaliação de grupos entre profissionais, não foram encontradas rejeições de igualdade de importância desta atividade. Já entre os docentes, foi localizada uma única diferença, ao comparar os docentes, em relação ao seu tempo de docência.

Os dados demonstram que se rejeita a hipótese de igualdade na concordância parcial em 0,01. Entre os que ministram aulas há mais de cinco anos, o nível de concordância parcial é maior em 17,4% para os que ministram há menos tempo. Assim observa-se que, entre os que ministram aulas há mais tempo, o nível de concordância plena é maior, mas não há ponto de rejeitar-se a hipótese de igualdade entre os que ministram aulas há mais tempo.

c) Busca de melhoria da produtividade e dos processos

Os dados da Tabela 5.24 demonstram que se rejeita a igualdade entre docentes e profissionais, na discordância parcial com grau 0,01. Na análise consolidada de concordância e discordância rejeita-se igualdade entre os dois grupos por 0,01 e 0,03 respectivamente.

Tabela 5.24 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de melhoria de produtividade

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	1,9%	0,9%	0,489	Discordância	9,3%	2,8%	0,013
Discordo Parcialmente	7,4%	1,9%	0,014				
Não concordo nem Discordo	6,5%	5,2%	0,635	Não concordo nem Discordo	6,5%	5,2%	0,635
Concordo Parcialmente	32,4%	32,1%	0,952	Concordância	84,3%	92,0%	0,034
Concordo Plenamente	51,9%	59,9%	0,169				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%		Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,120						

Dessa forma, observa-se que a importância desta atividade é mais perceptível entre os profissionais. Essa observação é confirmada na análise entre os grupamentos analisados de docentes e profissionais, onde não foi localizada qualquer rejeição de igualdade de opiniões.

d) Assessoria/Consultoria interna

A Tabela 5.25 demonstra que se rejeita a hipótese de igualdade entre docentes e profissionais, nas concordâncias plenas e parciais com graus 0,04 e 0,02 respectivamente. Assim observa-se um grau de concordância plena maior, entre os docentes, de que os profissionais ligados à contabilidade gerencial seriam assessores/consultores das empresas.

Entre os profissionais a concordância existe, mas ela se divide entre plena e parcial. Entretanto, ao analisar-se a opinião consolidada de concordância e discordância não se observam diferenças significativas, podendo-se rejeitar a divergência de opinião. Na análise isolada de grupamentos de profissionais, não foram encontradas rejeições de igualdade.

Tabela 5.25 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Consultoria Interna

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,9%	0,311	Discordância	5,6%	5,7%	0,969
Discordo Parcialmente	5,6%	4,7%	0,745				
Não concordo nem Discordo	8,3%	9,4%	0,746	Não concordo nem Discordo	8,3%	9,4%	0,746
Concordo Parcialmente	31,5%	43,4%	0,039	Concordância	86,1%	84,4%	0,691
Concordo Plenamente	54,6%	41,0%	0,021				
Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,47469	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475
Chi-quadrado	0,206						

Entre os docentes observou-se rejeição de igualdade de opinião, apenas ao se compararem docentes de IESs privadas com públicas. Na avaliação de respostas amplas não houve rejeição de igualdade, porém na análise consolidada observa-se que o grau de concordância dos docentes de IESs públicas é 19,6% maior do que os das IESs privadas. Estes últimos deslocam parte de sua opinião para as opções de não concordarem nem discordarem ou de discordância. Essa rejeição é parte confirmada por um qui-quadrado de 0,09 na análise deste grupamento.

e) Auditoria Interna

Os dados da Tabela 5.26 demonstram que se rejeita a igualdade entre docentes e profissionais, na discordância plena com grau 0,01, visto haver um grau de discordância plena maior em

10,4% para docentes. Na análise consolidada, observa-se que se rejeita a hipótese de igualdade na discordância em 0,04, com diferença de 9,9% de discordância maior para docentes. Observa-se que, entre os profissionais, há um maior nível de concordância do que entre os docentes.

Tabela 5.26 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Auditoria interna

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	19,4%	9,0%	0,007	Discordância	27,8%	17,9%	0,042
Discordo Parcialmente	8,3%	9,0%	0,851				
Não concordo nem Discordo	11,1%	16,0%	0,235	Não concordo nem Discordo	11,1%	16,0%	0,235
Concordo Parcialmente	35,2%	40,1%	0,393	Concordância	58,3%	65,1%	0,237
Concordo Plenamente	23,1%	25,0%	0,715				
Não sei Avaliar	2,8%	0,9%	0,21089	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,211
Chi-quadrado	0,097						

Na análise de grupamento dos docentes exposta na Tabela 5.27, observa-se rejeição de hipótese de igualdade em quatro subgrupos:

- IES com mestrado – Nesta avaliação encontra-se rejeição apenas na alternativa não concordo nem discordo (NCND) que é maior em 15,3% para os docentes de IES com programas de mestrado. A diferença desloca-se principalmente para a concordância com esta atividade entre os docentes de IES sem programas de mestrado.
- Nível de formação – O grau de concordância total é maior entre mestres do que doutores em 42,1%, e a discordância total é maior em 25,3% para os doutores.
- Linha de mestrado – Entre os que têm mestrado em contabilidade, a concordância é mais parcial, e entre os de outras linhas de mestrado há concordância plena maior em 23% dos que têm mestrado em contabilidade.
- Tempo de docência – para os que estão há mais tempo na docência, há um nível maior de concordância.

Tabela 5.27 – Teste de hipótese entre docentes para atividade Auditoria Interna

Docentes	Todas categorias	categorias reduzidas	chi-quadrado
Origem IES	N	N	0,389
IES com mestrado	S	S	0,117
Nível de formação	S	S	0,002
Linha do mestrado	S	N	0,043
Ter atividade de mercado	N	N	0,730
Tempo de Docência	S	S	0,220

Entre os profissionais, de acordo com a Tabela 5.28, também foram encontradas rejeições de igualdade em quatro subgrupos:

- Função – entre os que têm cargos ligados à categoria controladoria, o nível de concordância com esta atividade é maior do que os ligados a cargos da área financeira, que é maior dos que estão na categoria de outros cargos.
- Experiência Profissional – O nível de concordância desta atividade, como sendo função de contabilidade gerencial, reduz-se conforme o tempo de experiência do profissional, e conseqüentemente para estes aumenta-se a discordância.
- Origem do capital da empresa – Entre os profissionais de empresas de capital internacional, observa-se uma maior concentração de avaliação de NCND maior em 13% do que os profissionais de empresas de capital nacional. Estes últimos deslocam essa diferença tanto para uma concordância parcial maior, quanto para uma discordância parcial maior também.
- Número de funcionários – Os profissionais de empresas com menos de 500 funcionários têm concordância plena maior em 12,4% do que profissionais de empresas maiores. Porém na análise consolidada de concordância, não há rejeição de igualdade.

Tabela 5.28 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade Auditoria Interna

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,384
Hierarquia	N	N	0,773
Atividade controle + custos	N	N	0,747
Função	S		0,012
Experiência profissional	S		0,023
Capital da Empresa	S	S	0,068
Funcionários	S	N	0,231
Atividade da Empresa	N		0,363

f) *Credit and Collection* - Decisões e controles de crédito e cobrança

Assim como na atividade de auditoria interna, nesta atividade também foram encontradas diversas divergências de opinião, principalmente pelo maior grau de concordância desta atividade entre profissionais do que entre docentes. A Tabela 5.29 demonstra que se rejeita a hipótese de igualdade entre docentes e profissionais, na concordância plena com graus 0,00. Na análise consolidada de concordância, não se observa rejeição de igualdade, entretanto detecta-se um grau de concordância maior em 10% para profissionais. O qui-quadrado de 0,027 também demonstrou rejeição de igualdade dos dois grupos.

Tabela 5.29 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de *Credit and Collection*

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	14,8%	11,8%	0,444	Discordância	23,1%	18,9%	0,368
Discordo Parcialmente	8,3%	7,1%	0,686				
Não concordo nem Discordo	18,5%	14,6%	0,368	Não concordo nem Discordo	18,5%	14,6%	0,368
Concordo Parcialmente	35,2%	25,9%	0,085	Concordância	54,6%	64,6%	0,083
Concordo Plenamente	19,4%	38,7%	0,000				
Não sei Avaliar	3,7%	1,9%	0,325	Não sei Avaliar	3,7%	1,9%	0,325
Chi-quadrado	0,027						

Na análise de grupamento dos docentes exposta na Tabela 5.30, observa-se rejeição de hipótese de igualdade em três subgrupos:

- Nível de formação – Observa-se um grau de discordância plena concentrada em docentes com doutorado que é 20,9% maior do que entre mestres. Estes últimos tendem a ter uma concordância levemente superior a esta atividade do que os doutores, sem rejeição de igualdade.
- Linha do Mestrado – Os que desenvolveram seu mestrado fora da linha de contabilidade expuseram uma concordância plena maior em 20,6% dos que fizeram mestrado na área contábil. Estes últimos deslocam sua avaliação principalmente para concordância parcial.
- Tempo de docência – Observam-se níveis de discordância mais amplos entre os que ministram aulas há menos tempo, rejeitando hipótese de igualdade.

Tabela 5.30 – Teste de hipótese entre docentes para atividade *Credit and Collection*

Docentes	Todas categorias	categorias reduzidas	chi-quadrado
Origem IES	N	N	0,499
IES com mestrado	N	N	0,566
Nível de formação	S	N	0,040
Linha do mestrado	S	N	0,111
Ter atividade de mercado	N	N	0,913
Tempo de Docência	S	S	0,003

Na Tabela 5.31, observa-se que entre os profissionais não há consenso de opinião sobre esta atividade, visto que foram encontrados cinco subgrupos com rejeição de hipótese em algumas alternativas, sendo elas:

- Hierarquia – Profissionais em escalões superiores têm nível de concordância total maior em 13,7% dos que os de menor escalão. Já estes últimos têm nível de discordância total maior em 15,1% para o outro grupo.
- Função – Profissionais ligados a cargos de controladoria e financeira têm grau de concordância próxima. Porém os ligados a outras atividades têm maior nível de discordância.
- Experiência profissional – Entre os que têm mais de 15 anos de experiência, o nível de concordância é o mais amplo.
- Origem do capital da empresa – Os profissionais de empresas com capital internacional têm grau de concordância plena maior em 19,4% do que profissionais de empresas de capital nacional. Estes deslocam parte desta diferença para um maior nível de discordância.
- Número de funcionários – Os profissionais de empresas com até 500 funcionários têm maior nível de concordância do que profissionais de empresas com mais de 500 funcionários.

Tabela 5.31 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade *Credit and Collection*

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,642
Hierarquia	S	S	0,032
Atividade controle + custos	N	N	0,756
Função	S		0,000
Experiência profissional	S		0,021
Capital da Empresa	S	S	0,072
Funcionários	S	S	0,008
Atividade da Empresa	N		0,480

g) Desenvolvimento/implementação do orçamento

Na avaliação da atividade de orçamento, não foram observadas rejeições de igualdade nas avaliações de profissionais e docentes, conforme demonstra a Tabela 5.32. Observa-se apenas uma leve concordância plena maior para os profissionais.

Tabela 5.32 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de orçamento

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,5%	0,475	Discordância	0,0%	1,9%	0,151
Discordo Parcialmente	0,0%	1,4%	0,214				
Não concordo nem Discordo	1,9%	0,9%	0,489	Não concordo nem Discordo	1,9%	0,9%	0,489
Concordo Parcialmente	18,5%	11,8%	0,102	Concordância	98,1%	97,2%	0,596
Concordo Plenamente	79,6%	85,4%	0,191				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,278						

Na avaliação de docentes, observou-se rejeição de igualdade apenas na avaliação do nível de formação, onde se encontrou uma concordância parcial maior para mestres em 16,1% (valor P 0,04) e uma concordância plena maior em 20,2% (valor P 0,02) para doutores. Já entre os profissionais, foram encontradas rejeições de igualdade, em dois subgrupos.

Nos profissionais de hierarquia maior, o nível de concordância plena foi superior, e a parcial foi superior entre os de menor grau de hierarquia. Na avaliação global de concordância, não houve rejeições.

Assim como na atividade de *Credit and Collection*, os profissionais ligados às atividades de controladoria e finanças tiveram avaliações semelhantes, e os ligados a outras atividades tiveram um grau de concordância menor com esta atividade, como sendo importante para a contabilidade gerencial.

h) Desenvolvimento/implementação do planejamento

Na avaliação da atividade de planejamento como sendo uma das que estariam ligadas à contabilidade gerencial, observa-se pela Tabela 5.33 que entre os docentes há um nível de concordância parcial maior em 12,1%, o que gera uma rejeição de hipótese de igualdade com profissionais de 0,01. A diferença entre estes está distribuída principalmente para um nível de concordância plena maior para profissionais. Na comparação de concordância consolidada, não foram observadas rejeições de igualdade.

O que se observa nos resultados encontrados é que o nível de importância dada à atividade de planejamento é menor do que a de orçamento, tanto para docentes quanto para profissionais.

Tabela 5.33 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de planejamento

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,9%	0,5%	0,626	Discordância	1,9%	1,4%	0,766
Discordo Parcialmente	0,9%	0,9%	0,988				
Não concordo nem Discordo	0,9%	4,2%	0,107	Concordância	97,2%	94,3%	0,249
Concordo Parcialmente	29,6%	17,5%	0,012				
Concordo Plenamente	67,6%	76,9%	0,074	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,074						

Na avaliação de docentes, observa-se apenas rejeição de igualdade na avaliação entre docentes de IES com e sem programas de mestrado. Nas IESs com mestrado, rejeita-se igualdade de discordância global com grau 0,05 visto que esta é maior em 5,3% do que os docentes das outras IESs. Consequentemente rejeita-se a igualdade de concordância global em 0,02 visto que o nível de concordância é maior em 7,9% entre professores de IES sem mestrado.

Entre os profissionais, encontrou-se rejeição de igualdade apenas na avaliação do tempo de experiência profissional. Quanto maior era a experiência profissional, maior foi a concordância plena encontrada, e quanto menor o tempo de experiência maior foi a proporção de concordância parcial e NCND encontrada.

i) Gestão de Risco

Para a atividade de gestão de risco, não foram encontradas rejeições de igualdade de avaliação de importância entre profissionais e docentes. Os dados da Tabela 5.34 demonstram uma leve discordância superior desta atividade como sendo de contabilidade gerencial, entre os docentes.

Tabela 5.34 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Gestão de Risco

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	7,4%	4,7%	0,323	Discordância	13,0%	8,0%	0,157
Discordo Parcialmente	5,6%	3,3%	0,334				
Não concordo nem Discordo	13,9%	15,6%	0,691	Não concordo nem Discordo	13,9%	15,6%	0,691
Concordo Parcialmente	31,5%	32,1%	0,914	Concordância	73,1%	73,6%	0,933
Concordo Plenamente	41,7%	41,5%	0,978				
Não sei Avaliar	0,0%	2,8%	0,078	Não sei Avaliar	0,0%	2,8%	0,078
Chi-quadrado	0,414						

Entre os profissionais, observou-se diferença significativa apenas na comparação entre os cargos. Profissionais da área de controladoria e de finanças tiveram maior nível de concordância do que os outros.

Entre os docentes, foi observada, em duas categorias, rejeição de hipótese de igualdade. Na avaliação da linha de mestrado rejeitou-se hipótese de igualdade com valor 0,02 para a discordância parcial que foi maior em 11,8% para os que fizeram mestrado em contábeis. Rejeita-se ainda em 0,01 a concordância plena que foi maior em 31% para os que tiveram mestrado em outras áreas. Na consolidação de concordâncias, rejeita-se também em 0,05 a concordância que foi maior em 17,9% para os que tiveram mestrado em outras áreas.

Em relação ao tempo de docência, a rejeição encontrada foi de 0,05 na discordância plena, que foi maior para docentes com menos tempo de docência; e de 0,05 da discordância total que foi 13% maior também para os com menos tempo de docência.

j) Gestão/Operacionalização de sistemas de TI

Para a atividade de gestão e operacionalização dos sistemas de TI, observa-se, na Tabela 5.35, que há rejeição de igualdade da discordância plena em 0,033, e na concordância parcial em 0,013. Consequentemente encontra-se na avaliação consolidada de discordância em 0,039 e na concordância em 0,017. Estas diferenças são parcialmente confirmadas pelo valor 0,064 do qui-quadrado encontrado. Dessa forma observa-se que há um maior grau de concordância entre docentes para esta atividade, como sendo uma das ligadas à contabilidade gerencial.

Tabela 5.35 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Gestão de TI

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	6,5%	14,6%	0,033	Discordância	15,7%	25,9%	0,039
Discordo Parcialmente	9,3%	11,3%	0,571				
Não concordo nem Discordo	15,7%	19,3%	0,429	Não concordo nem Discordo	15,7%	19,3%	0,429
Concordo Parcialmente	42,6%	28,8%	0,013	Concordância	68,5%	54,7%	0,017
Concordo Plenamente	25,9%	25,9%	0,997				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,064						

Porém entre os docentes esta maior concordância não é observada na avaliação de todos os grupos. Os docentes de IES com mestrado têm nível de concordância total menor em 24,5% daqueles de IES sem mestrado, e esta avaliação aproxima-se mais da avaliação de profissionais. Entre os docentes que têm menor tempo de aula, foi observada uma discordância total maior em 14,5% daqueles com maior tempo de aula.

Entre os profissionais, foi encontrada apenas rejeição de igualdade de 0,05 para a discordância parcial maior para os que atuam menos tempo nas atividades de planejamento.

k) Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI

Não são observadas rejeições significativas de igualdade de opinião entre docentes e profissionais, conforme demonstram dados da Tabela 5.36. Porém observa-se que, entre os profissionais, esta atividade tem grau de importância superior ao processo de Gestão da TI, entre os docentes a relação foi inversa. Esta maior percepção da importância do processo de implementação reflete os dados encontrados por Malmi et al (2005).

Tabela 5.36 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Implementação de TI

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	6,5%	10,9%	0,201	Discordância	20,4%	24,2%	0,445
Discordo Parcialmente	13,9%	13,3%	0,878				
Não concordo nem Discordo	14,8%	17,1%	0,607	Não concordo nem Discordo	14,8%	17,1%	0,607
Concordo Parcialmente	45,4%	35,5%	0,088	Concordância	64,8%	58,8%	0,295
Concordo Plenamente	19,4%	23,2%	0,440				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,482						

Entre os docentes observaram-se divergências significativas em três avaliações:

- Docentes de IES sem mestrado têm grau de concordância total maior em 22,9% do que os de IESs com mestrado, aproximando-se mais do mercado;

- Para docentes que estão no mercado, há um menor grau de discordância parcial
- Entre os docentes que têm mais de cinco anos de carreira, há uma maior taxa de resposta de NCND em 17,1%. A diferença desloca-se para concordância e discordância entre os que têm menos tempo de docência, sem que haja diferença estatística significativa.

Tabela 5.37 – Teste de hipótese entre docentes para atividade de Implementação de TI

Docentes	Todas categorias	categorias reduzidas	chi-quadrado
Origem IES	N	N	0,472
IES com mestrado	S	S	0,084
Nível de formação	N	N	0,793
Linha do mestrado	N	N	0,665
Ter atividade de mercado	S	N	0,260
Tempo de Docência	S	S	0,134

Dentro do grupo de profissionais, de acordo com a Tabela 5.38, também foram observadas diversas rejeições de igualdade entre os grupos analisados, sendo elas:

- Os profissionais de hierarquia menor tendem a uma maior nível de discordância parcial.
- Profissionais de empresas de capital nacional têm concordância plena superior em 13,5% (p 0,02) do que os de capital internacional, sendo que estes deslocam sua opinião principalmente para NCND. Na concordância total as opiniões se aproximam;
- Os profissionais das empresas com menos de 500 funcionários têm nível de concordância parcial maior em 14,8% e para os profissionais de empresas maiores, esta diferença desloca-se principalmente para as discordâncias;
- As maiores concordâncias foram observadas em profissionais de empresas comerciais, depois das industriais e depois das empresas de serviços.

Tabela 5.38 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade de Implementação de TI

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,513
Hierarquia	S	N	0,204
Atividade controle + custos	N	N	0,204
Função	N		0,161
Experiência profissional	N		0,472
Capital da Empresa	S	N	0,148
Funcionários	S	N	0,156
Atividade da Empresa	S		0,127

1) Implementação das estratégias de negócios

Os dados da Tabela 5.39 não demonstram haver rejeição de igualdade entre profissionais e docentes, tanto nas avaliações amplas como consolidadas, apesar de se observar uma concordância levemente superior de concordância para os profissionais.

Tabela 5.39 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Implementação das estratégias

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	6,5%	3,3%	0,189	Discordância	10,2%	8,5%	0,618
Discordo Parcialmente	3,7%	5,2%	0,552				
Não concordo nem Discordo	10,2%	8,5%	0,618	Não concordo nem Discordo	10,2%	8,5%	0,618
Concordo Parcialmente	38,9%	33,0%	0,298	Concordância	79,6%	82,5%	0,525
Concordo Plenamente	40,7%	49,5%	0,136				
Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475
Chi-quadrado	0,464						

Na avaliação de grupamentos de profissionais, encontrou-se rejeição de igualdade apenas no aspecto de experiência profissional. O nível de concordância desta atividade destacou-se mais entre os profissionais com maior tempo de atividade profissional.

A Tabela 5.40 demonstra que entre os docentes, foram observadas três situações em que ocorreram rejeições de igualdade de opinião, sendo elas:

- Professores de IESs públicas têm discordância maior em 13,1% (p 0,05). Os de IESs privadas tendem a ter maior concordância sem que haja rejeição de igualdade;
- Entre os docentes com mestrado em contabilidade, não há divergências na avaliação de concordância, com os docentes com outras linhas de mestrado. Mas docentes com mestrado em contabilidade tendem a discordar mais, e os de outras linhas tendem a não concordar nem discordar;
- Entre os profissionais que estão no mercado, o nível de concordância total é superior em 17,3% (p 0,03) dos que não estão no mercado.

Tabela 5.40 – Teste de hipótese entre docentes para atividade de Implementação das Estratégias

Docentes	Todas categorias	categorias reduzidas	chi-quadrado
Origem IES	N	S	0,468
IES com mestrado	N	N	0,501
Nível de formação	N	N	0,449
Linha do mestrado	S	S	0,093
Ter atividade de mercado	S	S	0,059
Tempo de Docência	N	N	0,335

m) Fusões, aquisições e alienações

Para esta atividade, observa-se ampla rejeição de igualdade de opinião, conforme demonstram os dados da Tabela 5.41. Observa-se um índice de concordância superior entre os profissionais de mercado. Este perfil de avaliação a esta função foi observado de forma consolidada em quase todos os grupos de profissionais e docentes analisados.

Tabela 5.41 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Fusões, Aquisições e alienações

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	10,2%	3,8%	0,022	Discordância	22,2%	8,5%	0,001
Discordo Parcialmente	12,0%	4,7%	0,017				
Não concordo nem Discordo	14,8%	15,6%	0,860	Concordância	59,3%	72,6%	0,015
Concordo Parcialmente	34,3%	28,8%	0,314				
Concordo Plenamente	25,0%	43,9%	0,001	Não sei Avaliar	3,7%	3,3%	0,852
Não sei Avaliar	3,7%	3,3%	0,852				
Chi-quadrado	0,003						

Entre os profissionais, encontrou-se divergência apenas entre os que tinham funções não relacionadas diretamente às finanças e controladoria, que tiveram grau de concordância inferior. E entre os docentes foi observada uma concordância plena superior em 16,9% (p0,05) para docentes com mestrado em áreas não contábeis, mas na avaliação total de concordância não foi observada diferença.

n) Planejamento tributário

A Tabela 5.42 demonstra que há um grau de concordância total, superior entre os profissionais para esta atividade em 9,4% (p 0,04). Entre os docentes, a única rejeição de igualdade foi observada na avaliação do tempo de docência. O nível de concordância foi

próximo, mas os professores com menor tempo de docência tiveram maior nível de discordância.

Tabela 5.42 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Planejamento Tributário

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	5,6%	3,8%	0,461	Discordância	13,9%	8,5%	0,133
Discordo Parcialmente	8,3%	4,7%	0,196				
Não concordo nem Discordo	10,2%	5,7%	0,138	Não concordo nem Discordo	10,2%	5,7%	0,138
Concordo Parcialmente	23,1%	25,0%	0,715	Concordância	75,0%	84,4%	0,041
Concordo Plenamente	51,9%	59,4%	0,195				
Não sei Avaliar	0,9%	1,4%	0,710	Não sei Avaliar	0,9%	1,4%	0,710
Chi-quadrado	0,404						

Já entre os profissionais, os dados da Tabela 5.43 demonstram que ocorreu rejeição de igualdade de avaliações em 5 diferentes grupamentos, sendo eles:

- Entre os que tinham formação contábil, o nível de concordância plena foi superior, rejeitando-se igualdade com os de outra formação em 0,04;
- Os profissionais de escalões maiores tiveram concordância plena e total superior aos de menor escalão em 15,2% e 10% respectivamente;
- Entre os profissionais que dedicavam menos de 40% do seu tempo às atividades de planejamento, controle e custos observou-se um nível de concordância parcial e total maior em 13,3% (p 0,03) e 14,2% (p 0,01) para os que se dedicam mais de 40% de seu tempo a essas atividades;
- Profissionais com cargos ligados à área financeira têm nível de concordância superior aos da área de controladoria, e que é maior que os de outras áreas;
- Profissionais de empresas de capital nacional têm nível de discordância parcial maior em 6,1% (p 0,05), e profissionais de empresas de capital multinacional têm concordância parcial superior em 13,5% (p 0,03), na avaliação total as diferenças se reduzem.

Tabela 5.43 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade de Planejamento Tributário

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	S	N	0,058
Hierarquia	S	S	0,098
Atividade controle + custos	S	S	0,056
Função	S		0,033
Experiência profissional	N		0,613
Capital da Empresa	S	N	0,078
Funcionários	N	N	0,427
Atividade da Empresa	N		0,886

o) Gestão da função contábil financeira

Observa-se pelos dados da Tabela 5.44 que há rejeição de hipótese de igualdade em quase todos os níveis de respostas entre profissionais e docentes, observando que há um maior nível de concordância entre os profissionais. Porém mesmo entre profissionais e docentes foram observadas diversas diferenças de percepção.

Tabela 5.44 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Gestão Contábil

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	3,7%	1,9%	0,325	Discordância	11,1%	5,7%	0,080
Discordo Parcialmente	7,4%	3,8%	0,158				
Não concordo nem Discordo	15,7%	8,0%	0,034	Concordância	72,2%	85,4%	0,005
Concordo Parcialmente	30,6%	18,4%	0,014				
Concordo Plenamente	41,7%	67,0%	0,000	Não sei Avaliar	0,9%	0,9%	0,988
Não sei Avaliar	0,9%	0,9%	0,988				
Chi-quadrado	0,002						

Na Tabela 5.45 são observadas quatro situações em que ocorreram rejeições de hipótese de igualdade entre docentes, sendo elas:

- Docentes de IES sem mestrado têm nível de concordância parcial maior em 26,8% (p 0,01), já os docentes de IES têm nível de concordância plena maior em 16,9% porém sem que haja rejeição de hipótese de igualdade. Na concordância total a diferença se dilui;
- Avaliando-se a linha do mestrado, observa-se igualdade de avaliação no que se refere ao nível de discordância, porém o nível de concordância plena e total é maior 20,8% e 21,8% para os docentes com mestrado em outras áreas respectivamente. Conseqüentemente docentes com mestrado na linha de contabilidade tendem a respostas de NCND;

- Docentes que estão no mercado de trabalho têm nível de concordância plena superior a 21% (p 0,04) superior aos que não estão no mercado de trabalho, e na concordância total ela é também superior em 18,5% (p 0,04);
- Docentes com menos tempo de docência têm nível de concordância plena superior em 25,4% (p 0,01), e os com mais tempo de docência tendem a não concordar nem discordar mais em 19,1% (p 0,01).

Tabela 5.45 – Teste de hipótese entre docentes para atividade de Gestão Contábil

Docentes	Todas categorias	categorias reduzidas	chi-quadrado
Origem IES	N	N	0,827
IES com mestrado	S	N	0,000
Nível de formação	N	N	0,748
Linha do mestrado	S	S	0,032
Ter atividade de mercado	S	S	0,288
Tempo de Docência	S	S	0,024

A Tabela 5.46 também demonstra que há grandes diferenças de avaliação de importância quanto a esta atividade, sendo elas:

- As concordâncias foram observadas principalmente entre os profissionais com maior nível de hierarquia e, entre os de menor hierarquia, observou-se maior nível de discordância;
- Entre os que dedicam mais de 40% de suas atividades ao processo de controle e custos, há maior discordância e menor concordância com esta atividade;
- Profissionais que exercem funções que foram definidas como de controladoria e financeira têm avaliações próximas, e os de outras áreas tendem a maior discordância.
- Quanto maior o tempo de experiência profissional maior foi o nível de concordância plena e total, e quanto menor o tempo maior foi a discordância.

Tabela 5.46 – Teste de hipótese entre profissionais para atividade de Gestão Contábil

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,771
Hierarquia	S	S	0,177
Atividade controle + custos	N	S	0,216
Função	S		0,000
Experiência profissional	S		0,109
Capital da Empresa	N	N	0,590
Funcionários	N	N	0,478
Atividade da Empresa	N		0,341

p) Sistemas de controle de qualidade

A Tabela 5.47 demonstra que há grandes diferenças de avaliação, entre docentes e profissionais, quanto à importância da atividade de controle de qualidade para profissionais da área de contabilidade gerencial. A diferença na concordância total de docentes para profissionais é de 24,4% (p 0,000), sendo que estes últimos discordam 16% (p 0,004) a mais do que docentes. Essas avaliações têm poucas diferenças entre os subgrupos de docentes e profissionais.

Tabela 5.47 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Controle de Qualidade

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	14,8%	17,9%	0,482	Discordância	22,2%	38,2%	0,004
Discordo Parcialmente	7,4%	20,3%	0,003				
Não concordo nem Discordo	17,6%	24,5%	0,158	Não concordo nem Discordo	17,6%	24,5%	0,158
Concordo Parcialmente	39,8%	25,0%	0,006	Concordância	58,3%	34,0%	0,000
Concordo Plenamente	18,5%	9,0%	0,013				
Não sei Avaliar	1,9%	3,3%	0,458	Não sei Avaliar	1,9%	3,3%	0,458
Chi-quadrado	0,001						

Entre os profissionais, parece haver uma concordância maior em 16,4% (p 0,01) entre aqueles que têm formação contábil. Entre os docentes, o nível de discordância é mais presente em docentes de IES com mestrado, e entre os que têm menor tempo de docência.

q) Precificação Interna - Preço de transferência

Nesta atividade também se observaram diferenças de avaliação entre profissionais e docentes, neste caso também com um nível de concordância maior para docentes em 14,8% (p 0,01). Os profissionais também concordaram, mas deslocaram a diferença para NCND e discordância.

Tabela 5.48 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Preço de Transferência

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	2,8%	3,3%	0,799	Discordância	4,6%	9,4%	0,130
Discordo Parcialmente	1,9%	6,1%	0,087				
Não concordo nem Discordo	2,8%	10,4%	0,017	Não concordo nem Discordo	2,8%	10,4%	0,017
Concordo Parcialmente	31,5%	37,3%	0,306	Concordância	90,7%	75,9%	0,001
Concordo Plenamente	59,3%	38,7%	0,000				
Não sei Avaliar	1,9%	4,2%	0,266	Não sei Avaliar	1,9%	4,2%	0,266
Chi-quadrado	0,005						

Entre os docentes não foram observadas divergências de opinião entre seus subgrupos. Entre profissionais observou-se um nível de concordância maior entre os de maior escalão, e entre os que têm cargos ligados à área de controladoria.

r) Precificação Interna - Precificação Externa

Assim como na atividade precificação interna, observa-se entre os docentes um maior nível de concordância do que entre os profissionais, porém sem que se observem grandes rejeições de hipótese de igualdade, conforme demonstra a Tabela 5.49.

Tabela 5.49 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Precificação externa

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	5,6%	5,2%	0,890	Discordância	11,1%	12,7%	0,674
Discordo Parcialmente	5,6%	7,5%	0,506				
Não concordo nem Discordo	7,4%	15,1%	0,049	Não concordo nem Discordo	7,4%	15,1%	0,049
Concordo Parcialmente	30,6%	30,2%	0,946	Concordância	77,8%	68,9%	0,094
Concordo Plenamente	47,2%	38,7%	0,143				
Não sei Avaliar	3,7%	3,3%	0,852	Não sei Avaliar	3,7%	3,3%	0,852
Chi-quadrado	0,403						

Nos subgrupos de docentes não foram observadas diferenças significativas. Entre os profissionais, há maior concordância total entre os profissionais de escalão superior em 14,3% (p 0,03). Também se observa que profissionais de empresas de capital multinacional tendem a concordar mais parcialmente (p 0,01), e conseqüentemente mais totalmente, porém sem que haja rejeição de igualdade.

s) Apuração dos custos dos produtos/serviços

Tanto entre profissionais quanto entre docentes, a avaliação da importância da atividade de custeio foi próxima sem que houvesse rejeição de hipótese de igualdade, conforme demonstram os dados da Tabela 5.50.

Tabela 5.50 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para atividade de Apuração de custos

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	1,9%	1,9%	0,983	Discordância	2,8%	3,3%	0,799
Discordo Parcialmente	0,9%	1,4%	0,710				
Não concordo nem Discordo	3,7%	1,4%	0,186	Não concordo nem Discordo	3,7%	1,4%	0,186
Concordo Parcialmente	15,7%	18,4%	0,554	Concordância	92,6%	95,3%	0,323
Concordo Plenamente	76,9%	76,9%	0,994				
Não sei Avaliar	0,9%	0,0%	0,161	Não sei Avaliar	0,9%	0,0%	0,161
Chi-quadrado	0,535						

Entre os docentes, só foram observadas diferenças de avaliação entre docentes de IES com e sem programas de mestrado. O nível de concordância total foi maior em 12,9% (p 0,01) para docentes de IES sem mestrado, o nível de discordância total foi maior para docentes de IES com mestrado em 7,9% (p 0,02).

Entre os profissionais que atuam mais diretamente na área de custos, o nível de concordância plena foi maior, porém os outros ainda têm grande nível de concordância, porém mais parcial. Entre os profissionais de controladoria e de outras áreas, o nível de concordância plena foi também superior.

5.2.1.3 Avaliação global das atividades

Consolidaram-se os totais de divergências de concordâncias encontradas em cada uma das atividades, tanto entre os subgrupos de docentes como de profissionais, expostas nas Tabelas 5.51 e 5.52.

Tabela 5.51 – Diferenças de concordância sobre atividades observadas entre subgrupos de docentes

	Origem IES	Ter Pós	Nível de formação	Linha Mestrado	Mercado	Tempo docência	Total
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio							0
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes						*	1
Busca de Melhoria da produtividade e dos processos							0
Assessoria/Consultoria interna	*						1
Auditoria Interna		*	*	*		*	4
<i>Credit and Collection</i> - Decisões e Controles de Crédito e Cobrança			*	*		*	3
Desenvolvimento/implementação do orçamento			*				1
Desenvolvimento/implementação do planejamento		*					1
Gestão de Risco				*		*	2
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI		*				*	2
Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI		*			*	*	3
Implementação das estratégias de negócios	*			*	*		3
Fusões, Aquisições e alienações				*	*		2
Planejamento tributário						*	1
Gestão da função contábil financeira		*		*	*	*	4
Sistemas de controle de qualidade		*				*	2
Precificação Interna - Preço de transferência							0
Precificação Externa							0
Apuração dos custos dos produtos/serviços		*					1
Total	2	7	3	6	4	9	

Observa-se que, entre os docentes, as principais divergências foram observadas em três subgrupos: tempo de docência, IES com ou sem programas de mestrado, e na linha de mestrado do docente.

De maneira geral, os docentes que têm menor tempo de docência tiveram nível de discordância maior dos que tinham mais tempo de docência. Esta situação, de maior discordância, também foi observada entre docentes de IES com programas de mestrado, e entre os docentes com mestrado em contabilidade.

Essas diferenças de concordância entre esses subgrupos, surgiram principalmente da avaliação dos itens mais polêmicos: Auditoria interna, Gestão da função contábil, *Credit and Collection*, e implementação de sistemas de TI.

Tabela 5.52 – Diferenças de concordância sobre atividades observadas entre subgrupos de profissionais

	Graduação	Hierarquia	Atividades de controle	Função	Experiência Profissional	Capital	Nº Funcionários da empresa	Atividade da empresa	Total
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio								*	1
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes									0
Busca de Melhoria da produtividade e dos processos									0
Assessoria/Consultoria interna						*			1
Auditoria Interna				*	*	*	*		4
<i>Credit and Collection</i> - Decisões e Controles de Crédito e Cobrança		*		*	*	*	*		5
Desenvolvimento/implementação do orçamento		*		*					2
Desenvolvimento/implementação do planejamento					*	*			2
Gestão de Risco				*					1
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI			*						1
Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI		*				*	*	*	4
Implementação das estratégias de negócios					*				1
Fusões, Aquisições e alienações				*					1
Planejamento tributário	*	*	*	*		*			5
Gestão da função contábil financeira		*	*	*	*				4
Sistemas de controle de qualidade	*								1
Precificação Interna - Preço de transferência		*		*					2
Precificação Externa		*				*			2
Apuração dos custos dos produtos/serviços			*	*					2
Total	2	7	4	9	5	7	3	2	

Entre os profissionais, as principais diferenças foram observadas nos subgrupos de nível hierárquico, função do profissional, e em relação à origem do capital da empresa.

De maneira geral, observa-se um maior nível de concordância, principalmente com as atividades mais polêmicas, entre os profissionais com maior nível hierárquico. Em relação às funções, observa-se proximidade de avaliação entre profissionais mais ligados ao grupo “controladoria” e ao grupo denominado “finanças”, distanciando-se do grupo denominado “outros” que muitas vezes teve nível de concordância menor.

Entre os temas que tiveram maior discordância, observa-se que foram quase todos os mesmos dos docentes: auditoria interna, *Credit and Collection*, Gestão da função contábil, e Planejamento Tributário e implementação de TI que não estavam presentes em docentes.

5.2.1.4 Avaliação dos Instrumentos/Artefatos

a) Análise de ponto de equilíbrio – custo/volume/lucro

Para o instrumento de ponto de equilíbrio, rejeita-se hipótese de igualdade de opinião, entre docentes e profissionais, para as concordâncias parcial, plena e total, além da alternativa NCND. Dessa forma há rejeição de igualdade dos dois grupos que é corroborada pelo qui-quadrado de 0,004, conforme os dados da Tabela 5.53. Observa-se que o nível de concordância plena é superior a 50% tanto entre profissionais quanto entre docentes, porém o nível de concordância parcial e de NCND é maior para profissionais.

Tabela 5.53 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato de Ponto de Equilíbrio

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	1,4%	0,214	Discordância	1,9%	3,8%	0,350
Discordo Parcialmente	1,9%	2,4%	0,770				
Não concordo nem Discordo	0,0%	6,1%	0,009	Não concordo nem Discordo	0,0%	6,1%	0,009
Concordo Parcialmente	20,4%	31,6%	0,034	Concordância	98,1%	90,1%	0,008
Concordo Plenamente	77,8%	58,5%	0,001				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,004						

Nos subgrupos de docentes não foram encontradas rejeições de igualdade de opinião. Entre os profissionais observaram-se diferenças apenas na comparação de profissionais de empresas de capital nacional e internacional. O nível de concordância plena deste artefato foi maior em 16,3% (p 0,02) para os profissionais de empresas de capital nacional e foi maior também no total em 8,7% (p 0,04). A diferença para os profissionais de empresas de capital internacional deslocou-se para NCND e para discordância, porém sem que houvesse rejeição de igualdade.

b) *Balanced Scorecard* e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho

Para este instrumento de contabilidade gerencial, não foram observadas rejeições de hipótese de igualdade, conforme os dados observados na Tabela 5.54. Entre os subgrupos de docentes, também não foram observadas diferenças de avaliação de concordância quanto à importância deste instrumento.

Tabela 5.54 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato BSC e outros de avaliação de desempenho

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	1,9%	0,151	Discordância	4,6%	6,1%	0,581
Discordo Parcialmente	4,6%	4,2%	0,874				
Não concordo nem Discordo	8,3%	7,5%	0,804	Concordância	86,1%	84,4%	0,691
Concordo Parcialmente	34,3%	42,5%	0,157				
Concordo Plenamente	51,9%	42,0%	0,093	Não sei Avaliar	0,9%	1,9%	0,512
Não sei Avaliar	0,9%	1,9%	0,51224				
Chi-quadrado	0,382						

Já entre os profissionais foram observadas diferenças de avaliação quanto à importância deste artefato em três subgrupos, conforme demonstram os dados da Tabela 5.55:

- Atividades de controle e custos – Para os profissionais que dedicam mais de 40% de seu tempo a estas atividades, o grau de concordância plena é superior em 21% (p 0,00) e a parcial é maior em 13,6% (p 0,05) para os que desenvolvem menos de 40% do tempo. A relação de NCND e das discordâncias é também maior entre os que dedicam menos de 40% do tempo as atividades de controle e custos, porém sem que haja rejeição de igualdade. Na diferença de todos os grupos, observa-se rejeição de igualdade pelo qui-quadrado de 0,033.
- Em relação aos grupos de funções dos profissionais, observam-se diferenças apenas entre profissionais dos grupos denominados “controladoria” e “finanças” onde estes invertem o nível de concordância plena e parcial. Sendo 18,5% maior (p 0,01) a concordância plena para os profissionais de “controladoria” e 18,5% maior a concordância parcial para profissionais de “finanças”.
- Entre os profissionais de empresas comerciais e de serviços, o nível de concordância da importância deste artefato é maior do que as dos profissionais de empresas industriais.

Tabela 5.55 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Avaliação de Desempenho

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,736
Hierarquia	N	N	0,670
Atividade controle + custos	S	N	0,033
Função	S		0,144
Experiência profissional	N		0,376
Capital da Empresa	N	N	0,014
Funcionários	N	N	0,341
Atividade da Empresa	S		0,021

c) Custeio ABC

Para o artefato Custeio ABC observa-se pela Tabela 5.56 que há rejeições de igualdade na concordância plena, que é maior em 17,6% (p 0,001) para docentes, e em NCND que é maior em 8,7% (p 0,04) para profissionais. Essas diferenças acabam por se consolidar um qui-quadrado de 0,015. Na consolidação de concordâncias também se observam rejeições de igualdade para concordância e NCND.

Tabela 5.56 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custeio ABC

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	1,9%	0,151	Discordância	7,4%	9,9%	0,462
Discordo Parcialmente	7,4%	8,0%	0,847				
Não concordo nem Discordo	9,3%	17,9%	0,040	Não concordo nem Discordo	9,3%	17,9%	0,040
Concordo Parcialmente	39,8%	45,3%	0,351	Concordância	83,3%	71,2%	0,018
Concordo Plenamente	43,5%	25,9%	0,001				
Não sei Avaliar	0,0%	0,9%	0,311	Não sei Avaliar	0,0%	0,9%	0,311
Chi-quadrado	0,015						

Entre os subgrupos de profissionais não foram encontradas diferenças de avaliação da importância do Custeio ABC. Já entre os docentes, a Tabela 5.57 demonstra que foram observadas diferenças em três subgrupos, sendo eles:

- O nível de concordância parcial é maior em 29,8% (p 0,009) para docentes de IESs públicas. Entre os docentes de IES privadas há maior concordância plena em 19%, mas há também maior nível de discordância parcial em 11,9% (p 0,05);
- Na avaliação consolidada de níveis de concordância, observa-se que docentes de IESs sem mestrado têm nível de concordância superior em 14,9% (p 0,05), do que docentes de IES com mestrado. A diferença é distribuída principalmente para NCND;

- Entre os docentes que têm até mestrado em sua formação, o nível de concordância plena é maior em 19,8% (p 0,05) do que os que têm doutorado. Já entre os doutores o nível de concordância parcial é maior em 23,5% (p 0,02). Na consolidação não há diferenças.

Tabela 5.57 – Teste de hipótese entre docentes para artefato de Custeio ABC

Docentes	Todas categorias	categorias reduzidas	chi-quadrado
Origem IES	S	S	0,025
IES com mestrado	N	S	0,200
Nível de formação	S	N	0,046
Linha do mestrado	N	N	0,805
Ter atividade de mercado	N	N	0,877
Tempo de Docência	N	N	0,445

d) Custeio dos produtos (absorção/variável)

Observa-se que há rejeição de igualdade, quanto ao nível de concordância plena e parcial entre docentes e profissionais, sendo nível de concordância mais evidenciado pelos docentes. Porém a Tabela 5.58 demonstra que, na consolidação de concordância, não há diferenças entre profissionais e docentes.

Tabela 5.58 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custeio (absorção/variável)

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	1,4%	0,214	Discordância	4,6%	3,8%	0,714
Discordo Parcialmente	4,6%	2,4%	0,270				
Não concordo nem Discordo	7,4%	7,5%	0,964	Não concordo nem Discordo	7,4%	7,5%	0,964
Concordo Parcialmente	32,4%	47,2%	0,011	Concordância	88,0%	88,2%	0,949
Concordo Plenamente	55,6%	41,0%	0,014				
Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475
Chi-quadrado	0,070						

Entre docentes foram encontradas rejeições de igualdade de avaliação em dois subgrupos. Assim como na avaliação do custeio ABC há um maior nível de concordância plena (21,6% p 0,03) maior para mestres e uma concordância parcial maior para doutores (21,3% p 0,03), mas que na análise consolidada se igualam.

Na avaliação do tempo de docência, observa-se que os níveis de concordâncias plena e parcial são levemente superiores para mestres, e que na consolidação apresenta rejeição de igualdade (p 0,003) com diferença de 18,6% maior para mestres. Parte desta diferença desloca-se para

um maior nível de discordância parcial para doutores ($p = 0,02$) maior em 10% do que os mestres. Essas duas variações refletem a rejeição do grupo pelo qui-quadrado de 0,023 exposto.

Os dados da Tabela 5.59 demonstram que, entre os profissionais, são observadas diferenças em três subgrupos:

- Profissionais que ocupam mais de 40% de seu tempo com atividades de planejamento e custos têm níveis de concordância plena superiores em 23,3% ($p = 0,001$) do que os profissionais que ocupam menos de 40% do tempo para estas atividades. Na concordância total há ainda um maior nível de concordância de 13,7% ($p = 0,002$), a diferença desloca-se para NCND em profissionais que ocupam menos tempo com essas atividades.
- Profissionais de empresas de capital nacional têm nível de concordância plena maior ($p = 0,05$) e os de capital internacional têm maior nível de concordância parcial ($p = 0,03$). Porém na consolidação de concordância não há diferenças.
- Entre profissionais de empresas de comércio e serviços, não há diferenças de avaliação de percepção significativas. Porém os profissionais de empresas do setor industrial, comparados aos outros dois, têm um nível de concordância plena e total maior em 21% ($p = 0,001$). A diferença, para profissionais de comércio e serviço, distribui-se principalmente para a opção NCND. Essa diferença também pode ser observada como reflexo da literatura didática que raramente apresenta exemplos de empresas comerciais e de serviços.

Tabela 5.59 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Custeio (absorção/variável)

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,252
Hierarquia	N	N	0,645
Atividade controle + custos	S	S	0,009
Função	N		0,321
Experiência profissional	N		0,754
Capital da Empresa	S	N	0,268
Funcionários	N	N	0,478
Atividade da Empresa	S		0,000

e) Custo-padrão

Na avaliação de importância do Custo-padrão como instrumento de contabilidade gerencial, docentes e profissionais divergem apenas no nível de concordância. Docentes têm concordância plena superior em 14,2% (p 0,02) e profissionais têm concordância parcial maior em 11,5% (p 0,05). Na concordância total não há rejeição de hipótese de igualdade, conforme demonstram dados da Tabela 5.60.

Tabela 5.60 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custo-padrão

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	1,4%	0,214	Discordância	5,6%	6,1%	0,837
Discordo Parcialmente	5,6%	4,7%	0,745				
Não concordo nem Discordo	9,3%	10,4%	0,753	Não concordo nem Discordo	9,3%	10,4%	0,753
Concordo Parcialmente	35,2%	46,7%	0,049	Concordância	85,2%	82,5%	0,548
Concordo Plenamente	50,0%	35,8%	0,015				
Não sei Avaliar	0,0%	0,9%	0,311	Não sei Avaliar	0,0%	0,9%	0,311
Chi-quadrado	0,132						

Entre os profissionais, observa-se divergência apenas entre aqueles que desenvolvem mais ou menos atividades de controle e custos. O nível de concordância total é maior em 20% (p 0,05) para profissionais que dedicam mais tempo a atividades de controle e custos. A diferença desloca-se parte para NCND e discordância total.

Entre docentes, observa-se um nível de concordância plena para docentes de IESs privadas superior em 26% (p 0,02), porém na concordância total não há rejeição de igualdade com docentes de IESs públicas. Essa concordância plena maior é encontrada também em docentes que atuam no mercado de trabalho, que concordam plenamente 21% (p 0,05) a mais que docentes que não trabalham no mercado. Interessante frisar que este retorno não reflete a realidade das respostas do mercado que deram grau de importância menor.

f) *Enterprise Resource Planning* (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais

Observa-se que há rejeição de hipótese de igualdade entre profissionais e docentes, em diversos níveis de respostas, e na avaliação global do qui-quadrado, conforme dados da Tabela 5.61. As principais diferenças são observadas nos níveis de concordância plena que foi superior em 18,6% (p 0,000) para profissionais, e na parcial que foi superior em 12,7% (p 0,007) para docentes. Na concordância total há também rejeição de igualdade de opinião entre docentes e profissionais com $p = 0,05$.

Tabela 5.61 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato ERP / Sistemas de Informações

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	1,9%	0,0%	0,047	Discordância	2,8%	0,5%	0,079
Discordo Parcialmente	0,9%	0,5%	0,626				
Não concordo nem Discordo	8,3%	4,2%	0,133	Não concordo nem Discordo	8,3%	4,2%	0,133
Concordo Parcialmente	27,8%	15,1%	0,007	Concordância	88,9%	94,8%	0,050
Concordo Plenamente	61,1%	79,7%	0,000				
Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475
Chi-quadrado	0,007						

Entre os docentes foi encontrada rejeição de igualdade apenas entre docentes de IES com e sem mestrado com qui-quadrado = 0,004. Docentes de IES sem mestrado têm nível de concordância plena e total próxima aos profissionais de mercado, maior em 23,5% que de docentes de IES com mestrado. Além disso, somente docentes de IES com mestrado indicaram discordâncias parcial e plena a este artefato.

Entre os profissionais foram encontradas divergências em função do tempo de serviço e em relação à origem do capital da empresa. Os profissionais com experiência de 10 a 15 anos têm menor nível de concordância do que os que têm menos de 10 anos e mais de 15 anos de experiência. E profissionais de empresas de capital nacional têm nível de concordância plena maior do que os profissionais de empresas de capital internacional ($p = 0,05$); e os profissionais de empresas de capital internacional têm nível de concordância parcial maior ($p = 0,03$). Dessa forma na avaliação total de concordância não foi observa rejeição de igualdade.

g) Técnicas de análise/retorno sobre investimentos

Na avaliação desse instrumento, não foram encontradas rejeições de hipótese de igualdade entre os grupos em cada uma das respostas, nem pelo qui-quadrado. Também não foram encontradas rejeições de igualdade dentre os subgrupos de docentes.

Entre os profissionais de mercado, observa-se rejeição de igualdade apenas na avaliação consolidada de importância no subgrupo dos que desenvolvem mais ou menos atividades ligadas a controle e custos. Observa-se maior nível de respostas NCND para profissionais que dedicam menos de 40% do seu tempo a atividades de planejamento, controle e custos ($p = 0,03$). Essa diferença vai para o maior nível de concordância de outros profissionais.

Tabela 5.62 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato técnicas de análise de retorno de investimentos

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,9%	0,9%	0,988
Discordo Parcialmente	0,9%	0,9%	0,988				
Não concordo nem Discordo	4,6%	2,8%	0,403	Não concordo nem Discordo	4,6%	2,8%	0,403
Concordo Parcialmente	31,5%	25,9%	0,296	Concordância	94,4%	96,2%	0,461
Concordo Plenamente	63,0%	70,3%	0,185				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,566						

h) Gestão do fluxo de caixa

Na avaliação da gestão do fluxo de caixa, como instrumento de contabilidade gerencial, os profissionais têm níveis de concordância plena maior que os docentes em 12,6% ($p = 0,01$), e na parcial esta diferença não é repostada. Dessa forma observam-se maiores níveis de discordância entre docentes na ordem de 6,9% ($p = 0,000$) na total. Ressalta-se ainda que este instrumento foi o que teve maior percentual de concordância plena entre os profissionais.

Entre os subgrupos de profissionais, não ocorreu rejeição de igualdade. E entre os subgrupos de docentes, apenas na avaliação de docentes que estão ou não no mercado que foram encontradas divergências de opinião. Docentes que não estão no mercado, têm nível de concordância parcial 17,8% ($p = 0,03$) superior, enquanto docentes que estão no mercado se aproximam da avaliação de profissionais com 78,9% de concordância.

Tabela 5.63 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato gestão do fluxo de caixa

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	1,9%	0,5%	0,226	Discordância	7,4%	0,5%	0,000
Discordo Parcialmente	5,6%	0,0%	0,001				
Não concordo nem Discordo	3,7%	3,3%	0,852	Não concordo nem Discordo	3,7%	3,3%	0,852
Concordo Parcialmente	19,4%	14,2%	0,221	Concordância	88,9%	96,2%	0,010
Concordo Plenamente	69,4%	82,1%	0,010				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,003						

i) Orçamento operacional

Para este artefato, os dados da Tabela 5.64 demonstram não haver diferenças de opinião entre profissionais e docentes. Entre docentes observa-se rejeição de igualdade apenas no grupo que define a origem da IESs, onde docentes de IES públicas têm maior taxa de concordância do

que docentes de IESs privadas em 8,9%, e esta diferença é deslocada principalmente para respostas NCND de docentes de IESs privadas em 11,3% ($p = 0,01$).

Entre profissionais, observam-se diferenças entre os que trabalham em empresas de capital nacional e internacional. Nos profissionais de capital nacional, o nível de concordância total é 7,1% maior ($p = 0,01$), e a diferença desloca-se para NCND principalmente ($p = 0,03$).

Tabela 5.64 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Orçamento Operacional

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	1,9%	0,5%	0,226
Discordo Parcialmente	1,9%	0,5%	0,226				
Não concordo nem Discordo	3,7%	3,3%	0,852	Concordância	94,4%	95,8%	0,600
Concordo Parcialmente	25,9%	19,3%	0,176				
Concordo Plenamente	68,5%	76,4%	0,129	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475
Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475				
Chi-quadrado	0,400						

j) Custo do Consumidor – Custo Total de Propriedade

O artefato de custo do consumidor, conforme já exposto anteriormente, foi alocado na pesquisa como um dos itens de gestão estratégica de custos, e que tem sua inserção na área acadêmica recentemente. Reflexo disso é o alto índice de desconhecimento do mesmo (selecionou não sei avaliar) entre docentes, e principalmente entre profissionais, conforme demonstra a Tabela 5.65. Esta situação reflete-se ainda no nível de concordância total dado principalmente por profissionais, que foi 26,5% ($p = 0,000$) menor do que a dada por docentes. A maior parte desta diferença deslocou-se para NCND ($p = 0,005$). Essas diferenças de desigualdade do grupo todo refletem no qui-quadrado de 0,000.

Entre docentes só foram observadas rejeições de igualdade no subgrupo de IES com mestrado. Docentes de IES com mestrado tiveram maior taxa de concordância plena, sendo 23,1% maior ($p=0,01$) do que os de IES sem mestrado, no total a diferença foi de 20,2% ($p=0,03$). Um ponto importante é que entre os docentes de IES sem mestrado foram observados 12,9% que afirmaram não conhecer o artefato, e não foram encontradas respostas de desconhecimento entre docentes de IES sem mestrado.

Entre os profissionais, encontraram-se diferenças entre seus subgrupos apenas entre profissionais que trabalhavam em empresas de capital nacional e internacional. Os de capital

nacional tiveram índice de concordância plena e total maior do que os profissionais de empresas multinacionais. O nível de desconhecimento para os dois grupos foi igual.

Tabela 5.65 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custo do Consumidor

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	1,9%	3,3%	0,458	Discordância	7,4%	10,4%	0,389
Discordo Parcialmente	5,6%	7,1%	0,604				
Não concordo nem Discordo	15,7%	30,2%	0,005	Não concordo nem Discordo	15,7%	30,2%	0,005
Concordo Parcialmente	36,1%	29,2%	0,211	Concordância	68,5%	42,0%	0,000
Concordo Plenamente	32,4%	12,7%	0,000				
Não sei Avaliar	8,3%	17,5%	0,028	Não sei Avaliar	8,3%	17,5%	0,028
Chi-quadrado	0,000						

k) Custo-alvo

O custo-alvo, que é outro instrumento de gestão estratégica de custos, também teve grandes diferenças de avaliação de importância entre profissionais e docentes. Destacando-se a diferença de desconhecimento 8% ($p = 0,008$) maior para profissionais, e uma concordância plena maior em 24,2% ($p = 0,000$) para docentes, e total maior em 28,2% ($p = 0,000$), conforme demonstram dados da Tabela 5.66. O qui-quadrado de 0,000 rejeita a hipótese de igualdade dos dois grupos.

Entre docentes não foram observadas diferenças significantes, e entre profissionais, assim como no custo do consumidor, a diferença ocorreu apenas entre profissionais em função da origem do capital da empresa em que trabalham. Profissionais de empresas de capital nacional têm nível de concordância total 20,2% ($p = 0,004$) maior do que os de capital internacional. Já os de internacional desviam sua opinião para NCND que é 17,1% ($p=0,006$) maior. O nível de desconhecimento do artefato foi próximo nos dois grupos.

Tabela 5.66 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Custo-alvo.

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,9%	3,8%	0,145	Discordância	5,6%	11,3%	0,094
Discordo Parcialmente	4,6%	7,5%	0,319				
Não concordo nem Discordo	11,1%	25,5%	0,003	Não concordo nem Discordo	11,1%	25,5%	0,003
Concordo Parcialmente	40,7%	36,8%	0,492	Concordância	81,5%	53,3%	0,000
Concordo Plenamente	40,7%	16,5%	0,000				
Não sei Avaliar	1,9%	9,9%	0,008	Não sei Avaliar	1,9%	9,9%	0,008
Chi-quadrado	0,000						

1) *Just in Time*

Pelos dados observados, o *Just in Time*, que é um sistema de gestão da produção que busca reduzir estocagem e custos, parece não ter aceitação como um instrumento de contabilidade gerencial, principalmente entre os profissionais com 16,5% de discordância total. As divergências entre docentes e profissionais decorrem do maior grau de concordância da importância do *Just in time* para a atividade de contabilidade gerencial. Observa-se também pela Tabela 5.67 que há um maior grau de desconhecimento do *Just in time* como artefato de contabilidade gerencial entre profissionais. Há ainda rejeição de igualdade entre os dois grupos, pelo qui-quadrado de 0,000.

Tabela 5.67 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato *Just in time*

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,9%	4,2%	0,107	Discordância	5,6%	16,5%	0,006
Discordo Parcialmente	4,6%	12,3%	0,029				
Não concordo nem Discordo	14,8%	25,5%	0,029	Concordância	77,8%	50,0%	0,000
Concordo Parcialmente	50,9%	34,9%	0,006				
Concordo Plenamente	26,9%	15,1%	0,011	Não sei Avaliar	1,9%	8,0%	0,027
Não sei Avaliar	1,9%	8,0%	0,027				
Chi-quadrado	0,000						

Entre docentes encontram-se rejeições de igualdade de avaliação em dois subgrupos. Entre os docentes que atuavam no mercado, o índice de concordância plena foi 19,5% ($p = 0,03$) maior do que os que não atuavam no mercado. Na concordância total, a diferença é de 14%, mas sem diferença estatística. Essa diferença não reflete os dados encontrados nos profissionais de mercado.

O segundo subgrupo com divergência foi o de tempo de docência, em que docentes com menor tempo de docência têm nível de discordância total maior em 10,3% ($p = 0,02$). A diferença desloca-se para o nível de concordância total maior para docentes com mais tempo de docência em 11,6% sem que se confirme estatisticamente.

Entre profissionais também são observadas duas divergências entre dois subgrupos. Entre os que dedicam mais de 40% de suas atividades a controle e custos, o nível de concordância plena é 11,4% ($p = 0,02$) maior do que a de outros profissionais. Os que se dedicam menos a esta atividade há deslocamento de avaliação principalmente para NCND em 12,5% ($p = 0,04$).

O segundo fator foi a experiência profissional que mostrou que quanto maior era o tempo de experiência, maior foi o nível de concordância e menor o nível de discordância, diferença esta que foi corroborada pelo qui-quadrado de 0,045.

m) Orçamento de Capital

Os dados da Tabela 5.68 demonstram que na avaliação do artefato de orçamento de capital, na avaliação das concordâncias amplas, não foram observadas rejeições de igualdade. Apenas na avaliação de concordâncias totais é que se observa um nível de concordância total maior para docentes, em 8,2% ($p = 0,05$).

Tabela 5.68 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Orçamento de Capital

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,9%	0,311	Discordância	2,8%	1,9%	0,606
Discordo Parcialmente	2,8%	0,9%	0,211				
Não concordo nem Discordo	7,4%	12,3%	0,182	Não concordo nem Discordo	7,4%	12,3%	0,182
Concordo Parcialmente	43,5%	34,4%	0,112	Concordância	89,8%	81,6%	0,052
Concordo Plenamente	46,3%	47,2%	0,882				
Não sei Avaliar	0,0%	4,2%	0,030	Não sei Avaliar	0,0%	4,2%	0,030
Chi-quadrado	0,067						

Entre docentes, foram observadas duas diferenças, a primeira em relação ao nível de formação, onde se observa um nível de concordância parcial maior para docentes apenas com mestrado de 21,8% ($p = 0,03$), contra uma concordância plena maior para docentes com doutorado de 17,5% ($p = 0,05$). Na concordância total não há diferença estatística.

Entre os que fizeram mestrado em contabilidade, os níveis de concordância plena e total foram maiores dos os que fizeram mestrados em outras áreas em 19,9% ($p = 0,05$) e 13,5% ($p = 0,03$) respectivamente.

Entre os profissionais, encontraram-se mais rejeições de igualdade, a Tabela 5.69 demonstra que foram encontradas diferenças em cinco subgrupos, sendo elas:

- No que se refere ao subgrupo de atividade do profissional, observa-se um maior grau de concordância entre os do grupo “financeiro”, seguidos dos de “controladoria” e de outros.

- Em relação ao tempo de serviço, observa-se que os níveis de concordância foram maiores entre profissionais com até 10 anos de experiência, e também entre os que tinham mais de 15 anos de experiência.
- Profissionais de empresas de capital nacional têm concordância plena maior em 15% ($p = 0,04$) do que profissionais de empresas com capital internacional. Porém na concordância total, não há distanciamento estatisticamente significativo.
- Profissionais de empresas com mais de 500 funcionários têm nível de concordância plena superior em 15,9% ($p = 0,02$) do que profissionais de empresas com menos de 500 funcionários. Estes últimos, em contrapartida, têm concordância parcial maior em 22,2% ($p = 0,01$) do que os outros profissionais.
- Em relação às atividades da empresa do profissional, não foram encontradas diferenças de avaliação entre profissionais de empresas de comércio e serviço. Porém os profissionais da indústria têm maior grau de concordância plena e total do que profissionais de comércio e serviço.

Tabela 5.69 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Orçamento de Capital

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,470
Hierarquia	N	N	0,829
Atividade controle + custos	N	N	0,442
Função	S		0,010
Experiência profissional	S		0,155
Capital da Empresa	S	N	0,262
Funcionários	S	N	0,006
Atividade da Empresa	S		0,137

n) Controles Internos

O instrumento de controle interno teve percepções próximas de importância entre profissionais e docentes, com leve concordância total maior para profissionais. Observa-se assim pela Tabela 5.70 que houve um deslocamento, com diferença estatística, de avaliação dos docentes para um posicionamento de NCND com $p = 0,014$.

Entre docentes, o nível de concordância total é maior em 16,8% ($p = 0,006$) para docentes de IES sem mestrado. Os docentes de IES com mestrado divergem dos outros no nível de NCND que é 21,1% ($p = 0,000$) maior para estes.

Tabela 5.70 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato Controles Internos

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,5%	0,475	Discordância	2,8%	2,4%	0,820
Discordo Parcialmente	2,8%	1,9%	0,606				
Não concordo nem Discordo	7,4%	1,9%	0,014	Não concordo nem Discordo	7,4%	1,9%	0,014
Concordo Parcialmente	28,7%	31,6%	0,595	Concordância	89,8%	95,3%	0,062
Concordo Plenamente	61,1%	63,7%	0,653				
Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475	Não sei Avaliar	0,0%	0,5%	0,475
Chi-quadrado	0,195						

Entre os profissionais, de acordo com a Tabela 5.71, foram encontradas divergências em três subgrupos, sendo elas:

- Profissionais com função de “controladoria” e finanças” não divergem de forma significativa. Porém observa-se que o nível de concordância total é maior para profissionais da área “ controladoria” do que a de “outras”.
- Profissionais com até 10 anos de experiência tendem a ter menor índice de concordância plena do que os outros profissionais com maior tempo de experiência.
- Profissionais de empresas com até 500 funcionários têm concordância plena maior em 13,6% ($p = 0,04$), e profissionais de empresas com mais de 500 funcionários têm concordância parcial maior em 12,8% ($p = 0,046$). Assim, na concordância total, não há diferenciação.

Tabela 5.71 – Teste de hipótese entre profissionais para artefatos de Controles Internos

Mercado	Todas Categorias	Categorias Reduzidas	chi-quadrado
Graduação	N	N	0,832
Hierarquia	N	N	0,840
Atividade controle + custos	N	N	0,097
Função		S	0,073
Experiência profissional		S	0,110
Capital da Empresa	N	N	0,255
Funcionários	S	N	0,195
Atividade da Empresa		N	0,064

o) EVA e similares

Dados da tabela 5.72 demonstram não haver rejeição de hipótese de igualdade entre docentes e profissionais, quanto ao nível de importância que dão ao EVA como instrumento de contabilidade gerencial.

Entre docentes observam-se divergências na avaliação de dois subgrupos. Entre os docentes de IESs privadas, há um nível de concordância plena maior em 23,8% ($p = 0,04$) do que docentes de IESs públicas. Estes, em contrapartida, têm um nível de concordância parcial maior em 19,6%, e, dessa forma, na avaliação total de concordância, não há diferença estatisticamente significativa.

Em relação à linha de mestrado, observa-se também um nível de concordância parcial maior para docentes com mestrado em contabilidade (21,2% $p = 0,03$), e uma concordância plena maior para docentes com mestrado em outras linhas de 15,3%.

Tabela 5.72 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para artefato EVA e similares

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,9%	2,4%	0,372	Discordância	3,7%	6,6%	0,287
Discordo Parcialmente	2,8%	4,2%	0,514				
Não concordo nem Discordo	10,2%	10,4%	0,957	Concordância	84,3%	81,1%	0,489
Concordo Parcialmente	36,1%	34,9%	0,831				
Concordo Plenamente	48,1%	46,2%	0,745	Não sei Avaliar	1,9%	1,9%	0,983
Não sei Avaliar	1,9%	1,9%	0,983				
Chi-quadrado	0,937						

Entre os profissionais, observa-se divergência de opiniões em um único subgrupo. Profissionais de empresas de capital nacional têm nível de concordância plena e total superior aos de profissionais de empresas de capital internacional, em 19% ($p = 0,007$) e 17,9% ($p = 0,001$) respectivamente. Em contrapartida, observa-se uma maior concentração de avaliação NCND para o EVA entre profissionais de empresas de capital internacional, a avaliação é 11,5% ($p = 0,008$) maior para estes últimos.

5.2.1.5 Avaliação global dos Instrumentos/artefatos

Entre docentes, observa-se que as principais diferenças de avaliação foram observadas nos subgrupos Origem da IES e se a mesma teria programas de mestrado ou não, com quatro diferenças encontradas. Essas diferenças são observadas, na Tabela 5.73, tanto na avaliação de artefatos tradicionais como o custo-padrão e o orçamento operacional, quanto em instrumentos mais contemporâneos como o Custeio ABC e o Custo Total de Propriedade.

No subgrupo de Origem da IES, observa-se que, dentre três dos quatro artefatos que tiveram divergências de avaliação, a avaliação de importância foi superior entre os docentes de IESs

privadas. Apenas o instrumento de orçamento teve maior avaliação entre os docentes de IESs públicas.

No subgrupo de docentes de IES com ou sem programas de mestrado, observa-se também que em três dos quatro artefatos que tiveram divergência de avaliação, a avaliação de importância dada por docentes de IES sem mestrado foi maior. Ela só foi inferior para o artefato de Custo do Consumidor, que teve avaliação superior entre docentes de IES com mestrado. Complementa-se ao fato que o nível de desconhecimento deste artefato foi também maior nas IESs sem mestrado.

Tabela 5.73 – Diferenças de concordância sobre os instrumentos/artefatos observadas entre subgrupos de docentes

	Origem IES	Ter Pós	Nível de formação	Linha Mestrado	Mercado	Tempo docência	Total
Análise de ponto de equilíbrio - custo volume lucro							0
<i>Balanced Scorecard</i> e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho							0
Custeio ABC	*	*	*				3
Custeio dos produtos (absorção/variável)			*			*	2
Custo-Padrão	*				*		2
<i>Enterprise Resource Planning</i> (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais		*					1
Técnicas de análise/retorno sobre investimentos							0
Gestão do fluxo de caixa					*		1
Orçamento operacional	*						1
Custo do consumidor – Custo Total de Propriedade		*					1
Custo-Alvo							0
<i>Just in Time</i>					*	*	2
Orçamento de Capital			*	*			2
Controles Internos		*					1
EVA e similares	*			*			2
Total	4	4	3	2	3	2	

Entre profissionais, observa-se que não foram encontradas rejeições de igualdade entre os subgrupos graduação e hierarquia. As principais rejeições, segundo dados da Tabela 5.74, foram observadas nos subgrupos de origem do capital da empresa, % de atividades de planejamento, controle e custos e no de experiência profissional.

No subgrupo dos profissionais que dedicam mais ou menos tempo às atividades de planejamento, controle e custo, observa-se que, em todas as cinco diferenças encontradas, os profissionais que dedicam mais de 40% de seu tempo a estas atividades têm nível de concordância superior quanto à importância destes artefatos.

Tabela 5.74 – Diferenças de concordância os instrumentos/artefatos observadas entre subgrupos de profissionais

	Graduação	Hierarquia	Atividades de controle	Função	Experiência Profissional	Capital	Nº Funcionários da empresa	Atividade da empresa	Total
Análise de ponto de equilíbrio - custo volume lucro						*			1
<i>Balanced Scorecard</i> e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho			*	*				*	3
Custeio ABC									0
Custeio dos produtos (absorção/variável)			*			*		*	3
Custo-Padrão			*						1
<i>Enterprise Resource Planning</i> (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais					*	*			2
Técnicas de análise/retorno sobre investimentos			*						1
Gestão do fluxo de caixa									0
Orçamento operacional						*			1
Custo do consumidor – Custo Total de Propriedade						*			1
Custo-Alvo						*			1
<i>Just in Time</i>			*		*				2
Orçamento de Capital				*	*	*	*	*	5
Controles Internos				*	*		*		3
EVA e similares						*			1
Total	0	0	5	3	4	8	2	3	

O subgrupo profissional com maior número divergência observada foi o de origem de capital. Nos oito artefatos em que houve divergência, observou-se que os profissionais de empresas de capital nacional têm nível de concordância superior. Na maior parte dos artefatos há inversão de importância, entre plena e parcial, com avaliação plena maior para profissionais de empresas de capital nacional.

5.2.1.6 Avaliação das competências

a) Valores e Moralidade (Ética)

Observa-se, pela Tabela 5.75 que quase a totalidade dos respondentes, expressou sua concordância com esta competência. Porém entre os profissionais, o nível de concordância plena foi superior, e entre docentes, observa-se um grau maior de respostas de concordância parcial. Assim estas duas alternativas tiveram rejeição de igualdade que é corroborada pelo qui-quadrado de 0,000 dos grupos. Não foram observadas diferenças entre os subgrupos de docentes e profissionais.

Tabela 5.75 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Valores (ética)

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,0%	-
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	0,9%	0,5%	0,626	Não concordo nem Discordo	0,9%	0,5%	0,626
Concordo Parcialmente	14,8%	3,3%	0,000	Concordância	99,1%	99,5%	0,626
Concordo Plenamente	84,3%	96,2%	0,000				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,001						

b) Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de Contabilidade Gerencial

Os dados da Tabela 5.76 demonstram que docentes têm um grau de concordância plena maior que profissionais, porém com relevância não muito significativa ($p = 0,07$). Entre os subgrupos de docentes não foram observadas diferenças de avaliação.

Tabela 5.76 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimentos de contabilidade gerencial

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,0%	-
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	0,0%	0,9%	0,311	Não concordo nem Discordo	0,0%	0,9%	0,311
Concordo Parcialmente	8,3%	14,6%	0,108	Concordância	100,0%	99,1%	0,311
Concordo Plenamente	91,7%	84,4%	0,070				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,156						

Entre os profissionais são observadas divergências de avaliação entre três subgrupos:

- Profissionais de “controladoria” e “finanças” têm níveis de concordância próximos e superiores aos profissionais classificados como “outros”.
- Profissionais de empresas com até 500 funcionários tem nível de concordância plena superior ($p = 0,01$) aos profissionais de empresas maiores, já este têm avaliação de concordância parcial maior que o de empresas menores ($p = 0,02$). Porém na consolidação de concordância se igualam.
- Entre profissionais de empresas de capital nacional, o nível de concordância plena é superior ($p = 0,04$) aos de profissionais de empresas de capital internacional.

c) Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)

A Tabela 5.77 demonstra que há uma concordância total maior entre profissionais (5,5% $p = 0,014$), sobre a importância do conhecimento da contabilidade financeira. Esta avaliação reflete o resultado encontrado na atividade de gestão da área contábil que teve maior concordância entre profissionais.

Tabela 5.77 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	1,9%	0,5%	0,226
Discordo Parcialmente	1,9%	0,5%	0,226				
Não concordo nem Discordo	4,6%	1,4%	0,082	Não concordo nem Discordo	4,6%	1,4%	0,082
Concordo Parcialmente	25,0%	23,1%	0,708	Concordância	92,6%	98,1%	0,014
Concordo Plenamente	67,6%	75,0%	0,161				
Não sei Avaliar	0,9%	0,0%	0,161	Não sei Avaliar	0,9%	0,0%	0,161
Chi-quadrado	0,135						

Entre docentes, observa-se um nível de concordância parcial superior em 18% ($p = 0,04$) entre aqueles que estão em IES com mestrado. Nos que estão em IES sem mestrado o grau de concordância plena é superior em 19% ($p = 0,05$). Há diferenças de concordância também entre doutores e mestres, sendo que estes últimos têm concordância plena superior em 25% ($p = 0,01$).

Profissionais divergem em três categorias:

- Profissionais das áreas “controladoria” e “finanças” têm nível de concordância plena próxima e superior aos classificados como “outros” que têm concordância parcial maior;
- Os profissionais de empresas com menos de 500 funcionários têm concordância plena superior em 14% ($p = 0,02$), e os profissionais de empresas com mais de 500 funcionários têm concordância parcial maior em 12,8% ($p = 0,03$). Assim na concordância total as avaliações não têm divergências;
- Profissionais com menos de 10 anos de experiência e com mais de 15 anos têm concordância plena maior do que os que estão na faixa de 10 a 15 anos.

d) Conhecimento do negócio em que a empresa atua

Os dados da Tabela 5.78 expõem que não há rejeição de hipótese de igualdade entre docentes e profissionais para esta competência. Entre os subgrupos de docentes também não são observadas rejeições de igualdade de avaliação. Entre profissionais, observa-se que quanto maior a experiência profissional, maior é o nível de concordância com esta competência (qui-quadrado = 0,091).

Tabela 5.78 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimento do negócio em que a empresa atua

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	1,4%	0,214
Discordo Parcialmente	0,0%	1,4%	0,214				
Não concordo nem Discordo	0,0%	0,9%	0,311	Concordância	100,0%	97,6%	0,108
Concordo Parcialmente	11,1%	15,1%	0,328				
Concordo Plenamente	88,9%	82,5%	0,136	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,294						

e) Compreensão das operações da organização - processos do negócio

Assim como no conhecimento do negócio, não é observada rejeição de igualdade de avaliação entre profissionais e docentes. Entre os subgrupos de profissionais, também não foram observadas rejeições de igualdade.

Entre docentes observa-se divergência de avaliação apenas entre docentes de IES com e sem programas de mestrado. Docentes de IES sem mestrado têm concordância parcial maior em 15% ($p = 0,05$), e docentes de IES com mestrado têm concordância plena maior em 16% ($p = 0,03$), sendo que na concordância total não há diferença significativa.

Tabela 5.79 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Compreensão das operações da organização

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,0%	-
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	0,9%	1,9%	0,512	Concordância	99,1%	98,1%	0,512
Concordo Parcialmente	13,9%	15,1%	0,773				
Concordo Plenamente	85,2%	83,0%	0,619	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,534						

f) Habilidade de Comunicação – Oral

Não foram encontradas rejeições de igualdade de opinião, entre docentes e profissionais, nas quatro habilidades de comunicação expostas a seguir. Entre profissionais, observa-se rejeição de igualdade em um subgrupo para a habilidade de comunicação oral. Profissionais de “controladoria” têm maior grau de concordância plena do que os categorizados como “finanças” e “outros”.

Tabela 5.80 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Oral

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,5%	0,475
Discordo Parcialmente	0,0%	0,5%	0,475				
Não concordo nem Discordo	2,8%	2,8%	0,979	Concordância	97,2%	96,7%	0,799
Concordo Parcialmente	22,2%	23,1%	0,857				
Concordo Plenamente	75,0%	73,6%	0,785	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,907						

g) Habilidade de Comunicação – Escrita

Para a habilidade de comunicação escrita, encontrou-se uma única rejeição de igualdade entre os subgrupos de profissionais. Profissionais que dedicam mais de 40% do seu tempo a atividade de planejamento e custos têm concordância parcial maior, em 11,1% ($p = 0,05$) do que os profissionais que se dedicam menos de 40%. Em contrapartida, estes últimos têm nível de concordância plena maior em 13,5 ($p = 0,03$). Na concordância total, não são observadas divergências.

Tabela 5.81 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Escrita

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,0%	-
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	2,8%	3,8%	0,644	Concordância	97,2%	96,2%	0,644
Concordo Parcialmente	19,4%	20,8%	0,783				
Concordo Plenamente	77,8%	75,5%	0,647	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,854						

h) Habilidade de Comunicação – Leitura

Com já destacado nesta habilidade de comunicação, não é observada rejeição de igualdade de opinião entre os grupos. Entre subgrupos de docentes observa-se rejeição de igualdade entre docentes, apenas entre os que fizeram mestrado em contabilidade ou outras áreas. Há maior grau de concordância total (8,7% $p = 0,03$) para docentes com mestrado em contabilidade, a diferença é deslocada para NCND entre os docentes com mestrado em outras áreas.

Entre os subgrupos de profissionais, observa-se que aqueles que atuam em empresas com menos de 500 funcionários tiveram grau de concordância plena superior ($p = 0,05$), e os de empresas com mais de 500 funcionários tiveram maior concordância parcial do que os outros ($p = 0,04$).

Tabela 5.82 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Escrita

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,5%	0,475
Discordo Parcialmente	0,0%	0,5%	0,475				
Não concordo nem Discordo	3,7%	4,7%	0,675	Concordância	96,3%	94,8%	0,552
Concordo Parcialmente	19,4%	21,2%	0,709				
Concordo Plenamente	76,9%	73,6%	0,525	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,828						

i) Habilidade de Comunicação – Ouvir/Escutar

Das habilidades de comunicação, esta foi a que teve maior relação de concordância plena, tanto entre profissionais quanto entre docentes. Entre os subgrupos de profissionais, não são encontradas rejeições de igualdade.

Entre os docentes, observam-se divergências de opinião em dois subgrupos. Em relação à formação do mestrado dos docentes, encontra-se a mesma avaliação da habilidade de leitura em que há uma maior concentração de NCND (8,7%) para docentes com mestrado em áreas não contábil.

Entre docentes doutores, observa-se um maior grau de concordância parcial (16,8% $p = 0,03$), que entre os docentes mestres esta distribuída principalmente para concordância plena e NCND, sem que haja rejeição de igualdade.

Tabela 5.83 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Comunicação – Ouvir/escutar

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,0%	-
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	3,7%	1,9%	0,325	Não concordo nem Discordo	3,7%	1,9%	0,325
Concordo Parcialmente	15,7%	15,1%	0,879	Concordância	96,3%	98,1%	0,325
Concordo Plenamente	80,6%	83,0%	0,586				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado							

j) Habilidades de Pensar - Pensamento crítico

Esta habilidade foi a única em que se observou 100% de nível de concordância total, tanto entre profissionais quanto entre docentes. Também não são observadas divergências entre os subgrupos de docentes, e entre os profissionais observa-se rejeição de igualdade apenas no grupo de atividades de controle e custos.

Profissionais que dedicam menos de 40% de seu tempo à atividade de controle e custos têm avaliação de concordância plena 9,9% ($p = 0,02$) maior, do que aqueles que dedicam mais de 40% de seu tempo a atividades de controle e custos. Consequentemente, estes últimos têm avaliação de concordância parcial 9,9% ($p = 0,02$) maior.

Tabela 5.84 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade de Pensar

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,0%	-
Discordo Parcialmente	0,0%	0,0%	-				
Não concordo nem Discordo	0,0%	0,0%	-	Não concordo nem Discordo	0,0%	0,0%	-
Concordo Parcialmente	9,3%	9,4%	0,960	Concordância	100,0%	100,0%	1,000
Concordo Plenamente	90,7%	90,6%	0,960				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,960						

k) Habilidades Quantitativas

Docentes e profissionais avaliam a importância desta competência de forma bem próxima. Entre os subgrupos de docentes também não são observadas diferenças significativas.

Já entre profissionais, são observadas diferenças de avaliação em três subgrupos, sendo eles:

- Profissionais em níveis hierárquicos superiores, têm nível de concordância plena superior em 14,4% ($p = 0,02$). A diferença dilui-se entre concordância parcial e NCND.
- Quanto maior o tempo de experiência na área financeira, maior foi o nível de concordância plena. Entre os que tinham até 10 anos de área financeira, e aqueles que tinham mais de 15 anos, há 23,8% ($p = 0,02$) de diferença na concordância plena desta habilidade.
- Dentro das áreas dos cargos, observa-se que a maior concordância é encontrada nos profissionais alocados como “finanças”, depois nos alocados como “controladoria” e depois em “outros”.

Tabela 5.85 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade

Quantitativas

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,5%	0,475
Discordo Parcialmente	0,0%	0,5%	0,475				
Não concordo nem Discordo	4,6%	3,8%	0,714	Não concordo nem Discordo	4,6%	3,8%	0,714
Concordo Parcialmente	27,8%	26,9%	0,865	Concordância	95,4%	94,8%	0,828
Concordo Plenamente	67,6%	67,9%	0,952				
Não sei Avaliar	0,0%	0,9%	0,31127	Não sei Avaliar	0,0%	0,9%	0,311
Chi-quadrado	0,794						

1) Liderança

Também nesta competência não foram observadas rejeições de hipótese de igualdade entre docentes e profissionais, conforme demonstram dados da Tabela 5.86. Novamente não foram também localizadas divergências de avaliações nos subgrupos de docentes, e nos subgrupos de profissionais foram localizadas duas rejeições de hipótese de igualdade: quanto ao cargo (função) e quanto à experiência profissional.

Profissionais com até 10 anos de experiência na área financeira têm avaliação de concordância plena em média 15% menor do que profissionais que tenham de 10 a 15 anos, e com mais de 15 anos de experiência profissional.

Profissionais categorizados na área de “controladoria” são os que têm maior nível de concordância plena, seguido dos alocados como “finanças” e depois por “outros”. O qui-quadrado da diferença entre as três categorias foi de 0,024, e a diferença do percentual de concordância plena entre profissionais de controladoria e outros foi de 34% ($p = 0,000$).

Tabela 5.86 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Liderança

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,9%	0,311
Discordo Parcialmente	0,0%	0,9%	0,311				
Não concordo nem Discordo	4,6%	4,2%	0,874	Concordância	95,4%	94,8%	0,828
Concordo Parcialmente	26,9%	29,7%	0,592				
Concordo Plenamente	68,5%	65,1%	0,540	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,712						

m) Resolução de problemas – identificar e criar soluções

Essa foi outra competência onde não foi observada rejeição de igualdade de opinião entre docentes e profissionais. Entre profissionais, observa-se que, no subgrupo de origem do capital da empresa, os que desenvolvem atividades em empresas de capital nacional, o nível de concordância plena é 10,7% ($p = 0,03$) superior aos que desenvolvem atividades em empresas de capital multinacional.

Entre docentes, observa-se divergência apenas entre aqueles que estão alocados em IESs públicas e privadas. Docentes de IESs privadas têm concordância plena superior 13,7% aos docentes de IESs públicas, e estes têm concordância parcial 16,7% ($p = 0,03$) superior aos docentes de IESs privadas.

Tabela 5.87 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Resolução de Problemas

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	0,9%	0,311
Discordo Parcialmente	0,0%	0,9%	0,311				
Não concordo nem Discordo	1,9%	0,5%	0,226	Concordância	98,1%	98,6%	0,766
Concordo Parcialmente	13,0%	13,2%	0,951				
Concordo Plenamente	85,2%	85,4%	0,963	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,480						

n) Trabalhar em Equipe

Novamente não são observadas divergências de avaliação de importância entre docentes e profissionais. Entre os subgrupos de docentes, elas também não são observadas e, entre

profissionais observa-se divergência de avaliação apenas no critério tempo de experiência na área financeira. Profissionais com experiência de 10 a 15 anos têm nível de concordância plena, menores que os outros. Entre profissionais não foram observadas divergências de avaliação.

Tabela 5.88 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Trabalhar em Equipe

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,0%	1,4%	0,214
Discordo Parcialmente	0,0%	1,4%	0,214				
Não concordo nem Discordo	0,9%	1,4%	0,710	Não concordo nem Discordo	0,9%	1,4%	0,710
Concordo Parcialmente	10,2%	10,4%	0,957	Concordância	99,1%	97,2%	0,271
Concordo Plenamente	88,9%	86,8%	0,592				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,636						

o) *Managment/tomar decisões*

A Tabela 5.89 demonstra que há uma avaliação de concordância plena superior em 11,1% para profissionais, o que gerou uma rejeição de igualdade entre docentes e profissionais de valor $p = 0,038$. Esta diferença é deslocada para uma maior concordância parcial e de NCND para docentes, porém sem que houvesse rejeição de hipótese de igualdade entre estas.

Entre docentes, observa-se rejeição de igualdade apenas nas avaliações de concordâncias plenas e parciais de docentes mestres e doutores. Docentes doutores têm concordância parcial 19,1% ($p = 0,036$) maior do que docentes mestres, e estes têm concordância plena 15,2% , maior que doutores. Na concordância total, esta diferença não é significativa.

Tabela 5.89 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Tomar decisões

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,5%	0,475	Discordância	0,9%	1,4%	0,710
Discordo Parcialmente	0,9%	0,9%	0,988				
Não concordo nem Discordo	6,5%	3,3%	0,189	Não concordo nem Discordo	6,5%	3,3%	0,189
Concordo Parcialmente	28,7%	20,3%	0,091	Concordância	92,6%	95,3%	0,323
Concordo Plenamente	63,9%	75,0%	0,038				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,231						

p) Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação

Para esta competência, não é observada rejeição de igualdade de opinião entre docentes e profissionais, e entre os subgrupos de profissionais também não foram observadas divergências significativas de avaliação.

Entre docentes, apenas observa-se divergência entre aqueles que estão em IES com e sem mestrado. Docentes de IES sem mestrado têm grau de concordância plena 23,8% ($p = 0,02$) maior do que os de IES com mestrado. E este último tem grau de concordância parcial maior em 18,8% ($p = 0,05$). Na concordância total, não é observada rejeição de hipótese de igualdade.

Tabela 5.90 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Conhecimento de TI

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,5%	0,475	Discordância	1,9%	0,9%	0,489
Discordo Parcialmente	1,9%	0,5%	0,226				
Não concordo nem Discordo	2,8%	7,1%	0,115	Não concordo nem Discordo	2,8%	7,1%	0,115
Concordo Parcialmente	35,2%	32,1%	0,576	Concordância	95,4%	92,0%	0,257
Concordo Plenamente	60,2%	59,9%	0,962				
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Chi-quadrado	0,340						

q) Habilidade no uso de planilhas eletrônicas

Não se observam rejeições de igualdade de avaliação entre docentes e profissionais para esta competência, e também não foram observadas diferenças no subgrupo de docentes. Entre os subgrupos de profissionais são encontradas duas rejeições: quanto à experiência profissional e em relação ao capital da empresa trabalhada.

Diferentemente das outras diferenças encontradas em relação à experiência profissional, em que os profissionais com maior tempo de experiência tinham maior nível de concordância plena, nesta competência quanto menor foi o tempo de experiência, maior foi o nível de concordância plena. Essa diferença é confirmada pelo qui-quadrado de 0,052. O nível de concordância plena é 13% maior para profissionais com até 10 anos de experiência em comparação a profissionais com mais de 15 anos de experiência.

Entre profissionais de empresas de capital nacional, o nível de concordância total é 7,1% ($p = 0,012$) maior do que os profissionais de empresas de capital internacional.

Tabela 5.91 – Teste de hipótese entre docentes e profissionais para competências – Habilidade com Planilhas eletrônicas.

	Docente	Profissional	Valor P		Docente	Profissional	Valor P
Discordo Plenamente	0,0%	0,0%	-	Discordância	0,9%	1,4%	0,710
Discordo Parcialmente	0,9%	1,4%	0,710				
Não concordo nem Discordo	4,6%	2,8%	0,403	Concordância	94,4%	95,8%	0,600
Concordo Parcialmente	23,1%	28,3%	0,324				
Concordo Plenamente	71,3%	67,5%	0,483	Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-
Não sei Avaliar	0,0%	0,0%	-				
Chi-quadrado	0,641						

5.2.1.7 Avaliação global das competências

Consolidaram-se os totais de divergências de concordâncias encontradas em cada uma das atividades, tanto entre os subgrupos de docentes como de profissionais, expostas nas Tabelas 5.92 e 5.93. Entre os seis subgrupos de docentes, foram encontradas apenas nove situações de divergência de avaliação. Já entre os profissionais foram encontradas 20 divergências entre os oito subgrupos existentes.

Tabela 5.92 – Diferenças de concordância sobre os instrumentos/artefatos observados entre subgrupos de docentes

	Origem IES	Ter Pós	Nível de formação	Linha Mestrado	Mercado	Tempo docência	Total
Valores e Moralidade (ética)							0
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial							0
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)		*	*				2
Conhecimento do negócio em que a empresa atua							0
Compreensão das operações da organização - processos do negocio		*					1
Habilidade de Comunicação - Oral							0
Habilidade de Comunicação - Escrita							0
Habilidade de Comunicação - Leitura				*			1
Habilidade de Comunicação - Ouvir			*	*			2
Habilidades de pensar - Pensamento crítico							0
Habilidades quantitativas							0
Liderança							0
Resolução de problemas – identificar e criar soluções	*						1
Trabalhar em equipe							0
Management/tomar decisoes			*				1
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação		*					1
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas							0
Total	1	3	3	2	0	0	

Entre os docentes, foram observadas poucas divergências entre seus subgrupos. As principais foram observadas entre os subgrupos de se ter ou não mestrado nas IESs, e o nível de formação dos docentes. E dentre as competências observaram-se poucas vezes em que ocorreram divergências. Nos subgrupos de tempo de docência e ter ou não atividades no mercado, não é observada nenhuma diferença.

Nas divergências entre os subgrupos de docentes de IES com e sem mestrado, observa-se que ocorreram menores níveis de concordância entre os docentes de IES com mestrado, principalmente na competência de conhecimento de contabilidade financeira.

Essa relação também é observada no nível de formação dos docentes, nas competências com diferenças de avaliação, os docentes mestres tendem a ter avaliação de importância superior aos docentes doutores.

Tabela 5.93 – Diferenças de concordância os instrumentos/artefatos observadas entre subgrupos de profissionais

	Graduação	Hierarquia	Atividades de controle	Função	Experiência Profissional	Capital	Nº Funcionários da empresa	Atividade da empresa	Total
Valores e Moralidade (ética)									0
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial				*		*	*		3
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)				*	*		*		3
Conhecimento do negócio em que a empresa atua					*				1
Compreensão das operações da organização - processos do negócio									0
Habilidade de Comunicação - Oral				*					1
Habilidade de Comunicação - Escrita			*						1
Habilidade de Comunicação - Leitura							*		1
Habilidade de Comunicação - Ouvir									0
Habilidades de pensar - Pensamento crítico			*						1
Habilidades quantitativas		*		*	*				3
Liderança				*	*				2
Resolução de problemas – identificar e criar soluções						*			1
Trabalhar em equipe					*				1
Managem/tomar decisoes									0
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação									0
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas					*	*			2
Total	0	1	2	5	6	3	3	0	

Entre os subgrupos de profissionais, foram observadas diferenças de avaliação principalmente em relação à função efetuada e pela experiência profissional. Em relação à função efetuada, observa-se que, de maneira geral, nas competências em que houve divergência de avaliação,

os profissionais da área “controladoria” tiveram os maiores níveis de concordância, sendo um pouco superiores aos profissionais de “finanças”. As principais divergências ocorreram em função do menor nível de concordância dos profissionais categorizados como “outros”.

Em relação ao tempo de experiência profissional, são observados três comportamentos. Nas competências de conhecimento do negócio em que a empresa atua e na de habilidades quantitativas, quanto maior a experiência profissional, maior foi o nível de importância dado. Já na competência de habilidade no uso de planilhas eletrônicas, a relação foi inversa, ou seja, quanto menor a experiência maior foi o grau de concordância.

O terceiro comportamento é observado nas competências: conhecimento de técnicas contábeis, liderança, e trabalhar em equipe. Nestas, o índice de concordância é maior entre os profissionais com até 10 anos de experiência, entre os que tinham mais de 15 anos de experiência, e menor, conseqüentemente, entre os que têm entre 10 e 15 anos de experiência.

5.2.2 Construção de um rankeamento e testes de médias.

Para que pudessem ser feitas comparações com os estudos internacionais anteriormente analisados, fez-se uma conversão numérica das variáveis qualitativas de cada alternativa. Este valor inclusive já estava exposto no questionário aplicado aos docentes e profissionais, e foi a mesma ação empregada nos trabalhos de Novin (1990), Tan et al. (2004) Forsaith et al. (2006) e Ektabani e Sangeladji (2008).

Para cada uma das variáveis, achou-se uma nota média e criou-se um *ranking* que pudesse comparar o nível de importância de cada atividade, artefato e competência entre profissionais e docentes.

Reaplicou-se ainda o teste de qui-quadrado para observar se haveria diferença entre os grupos, em cada uma das variáveis.

Para avaliar se haveria diferença de avaliação entre as duas populações, aplicou-se o teste de Wilcoxon-Mann-Whitney (Teste U), que é um teste de hipóteses não paramétricas. Segundo

Siegel e Castellan (2006), o teste de Mann-Whitney é usado para testar se duas amostras independentes foram retiradas de populações com médias iguais.

5.2.2.1 Atividades

Em relação às atividades, observa-se pela Tabela 5.94 que até a quinta atividade do *ranking* dos docentes, não há diferenças significativas em relação ao *ranking* de profissionais. Observa-se, porém, que o teste U apresenta diferenças quanto ao grau de importância dada nas atividades de avaliação de desempenho econômico e avaliação de rentabilidade. Em ambos a média dos profissionais foi superior à observada entre os docentes.

As atividades localizadas entre as cinco primeiras posições estão relacionadas a atividades tradicionais da contabilidade gerencial, como o processo de custeio, de planejamento/orçamento, e ao processo de avaliação de desempenho global e específico.

A partir da sexta posição do *ranking* de docentes, observam-se algumas diferenças significativas de posição e dos testes estatísticos. Entre os pontos que merecem destaque de análise temos:

- a) Atividades de precificação: tanto precificação interna quanto externa tiveram maior valorização entre docentes do que entre profissionais. Porém nos dois grupos observa-se que o processo de precificação interna é mais valorizado como uma atividade ligada à contabilidade gerencial.
- b) Atividades contábeis-financeiras: Atividades ligadas a processos operacionais da área contábil-financeira, como gestão contábil, *credit and collection* e fusões e aquisições tiveram avaliação de importância bem superior entre profissionais. Reforça-se que estes tópicos não são observados nas literaturas de contabilidade gerencial avaliadas.
- c) Atividades de TI – Observa-se inversão de avaliação de importância entre docentes e profissionais no processo de gestão e de implementação de TI.
- d) Auditoria interna – Esta atividade foi a última na avaliação dos docentes e entre profissionais, está a três posições acima. Porém observa-se que a atividade de busca de melhoria nos processos está entre as dez primeiras nos dois grupos. O que poderia ser interpretado que a imagem da auditoria interna ainda está intimamente ligada à auditoria contábil.

Tabela 5.94 – Ranking de importância das atividades para docentes e profissionais

Atividades da Contabilidade Gerencial	Média Docente	Ranking Docente	Média Profissional	Ranking Profissional	Diferença Ranking	Teste U	X ²
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	4,81	1	4,92	1	0	0,013	0,037
Desenvolvimento/implantação do orçamento	4,78	2	4,80	3	-1	0,220	0,278
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	4,76	3	4,90	2	1	0,010	0,048
Apuração dos custos dos produtos/serviços	4,66	4	4,67	5	-1	0,952	0,710
Desenvolvimento/implantação do planejamento	4,62	5	4,69	4	1	0,119	0,074
Precificação Interna - Preço de transferência	4,45	6	4,06	12	-6	0,000	0,004
Assessoria/Consultoria interna	4,35	7	4,19	10	-3	0,048	0,154
Busca de Melhoria da produtividade e dos processos	4,25	8	4,48	6	2	0,074	0,120
Precificação Externa	4,13	9	3,93	14	-5	0,086	0,279
Planejamento tributário	4,08	10	4,33	8	2	0,083	0,404
Implementação das estratégias de negócios	4,04	11	4,21	9	2	0,139	0,464
Gestão da função contábil financeira	4,00	12	4,46	7	5	0,000	0,002
Gestão de Risco	3,94	13	4,05	13	0	0,622	0,414
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI	3,72	14	3,40	18	-4	0,073	0,064
Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI	3,57	15	3,47	17	-2	0,628	0,482
Fusões, Aquisições e alienações	3,54	16	4,08	11	5	0,000	0,003
Sistemas de controle de qualidade	3,41	17	2,86	19	-2	0,000	0,001
Credit and Collection - Decisões e Controles de Crédito e Cobrança	3,38	18	3,74	15	3	0,007	0,027
Auditoria Interna	3,35	19	3,64	16	3	0,184	0,087

Ao compararem-se os resultados encontrados nesta pesquisa com os estudos internacionais prévios, têm-se alguns pontos de consenso e outros com divergência de resultados encontrados.

No trabalho de Yazdifar e Tsamenyi (2005) com profissionais de mercado britânicos, também estavam entre as principais atividades destacadas o processo de avaliação de desempenho, as atividades de planejamento e orçamento e o processo de apuração de custos.

No trabalho de Malmi et al. (2001) com profissionais da Finlândia também o processo orçamentário e de planejamento está entre os principais, assim como o processo de gestão da função contábil financeira, que foi detectada no presente estudo.. Porém cabe destaque ao fato de que o processo de desenvolvimento e implantação de novos sistemas contábeis estava entre os cinco principais de uma lista de 25 atividades.

O trabalho de Forsaith et al. (2004), com profissionais da Austrália, aponta que os profissionais daquele país indicavam um aumento das atividades de fusões e aquisições e de *credit e collection* que tiveram posições intermediárias na presente pesquisa e superiores aos docentes.

5.2.2.2 Artefatos

Diferentemente da avaliação de atividades, onde são observadas grandes diferenças de ranqueamento, observa-se na avaliação de artefatos uma baixa diferença de posições no

ranking entre docentes e profissionais. Porém, na nota média de importância apurada há rejeição de igualdade de avaliação em nove artefatos.

As principais diferenças de posição de importância são observadas na Tabela 5.95, nos seguintes artefatos: Ponto de Equilíbrio, Gestão do Fluxo de Caixa e Sistemas ERP. Os instrumentos de gestão de fluxo de caixa e de sistemas ERP têm avaliações superiores entre profissionais.

A partir do décimo instrumento, observa-se que a posição no *ranking* é igual entre docentes e profissionais, porém a nota média encontrada é superior entre docentes. Dentre as quatro últimas posições destacam-se os três artefatos de gestão estratégica de custos: Custo ABC, Custo-alvo e Custo do Consumidor.

Merecem destaque dois pontos nos dados encontrados. O primeiro refere-se ao artefato de controle interno que foi incluído neste trabalho, sem que tivesse sido observado em trabalhos anteriores. O mesmo ficou com a quinta posição, tanto entre profissionais quanto entre docentes, porém ao recordar-se da avaliação de atividades, lembra-se que a atividade de auditoria interna, que deveria ser a responsável pelo desenvolvimento e resguardo dos controles internos, está entre as atividades de menor importância.

O segundo ponto de destaque refere-se aos artefatos de orçamento de capital e técnicas de análise de capital que estão intimamente relacionados e que, entre docentes, tiveram uma diferença de seis pontos de posicionamento com 0,23 de diferença de média, e entre profissionais tiveram apenas três pontos de diferença, mas com diferença média de 0,34.

Tabela 5.95 – Ranking de importância dos artefatos para docentes e profissionais

Artefatos de Contabilidade Gerencial	Média Docente	Ranking Docente	Média Profissional	Ranking Profissional	Diferença Ranking	Teste U	X ²
Análise de ponto de equilíbrio - custo volume lucro	4,74	1	4,43	6	-5	0,000	0,004
Orçamento operacional	4,61	2	4,73	3	-1	0,108	0,400
Técnicas de análise/retorno sobre investimentos	4,56	3	4,66	4	-1	0,176	0,566
Gestão do fluxo de caixa	4,49	4	4,77	1	3	0,006	0,003
Controles Internos	4,48	5	4,57	5	0	0,414	0,195
Enterprise Resource Planning (ERP)/ Sistemas de Informações Geren	4,45	6	4,75	2	4	0,000	0,007
Custeio dos produtos (absorção/variável)	4,39	7	4,25	8	-1	0,048	0,070
Balanced Scorecard e outros Instrumentos de Avaliação de Desempen	4,35	8	4,21	9	-1	0,217	0,382
Orçamento de Capital	4,33	9	4,32	7	2	0,463	0,237
EVA e similares	4,21	10	4,21	10	0	0,586	0,937
Custo Padrão	4,30	11	4,12	11	0	0,043	0,132
Custeio ABC	4,19	12	3,86	12	0	0,002	0,015
Custo Alvo	4,18	13	3,61	13	0	0,001	0,000
Custo do consumidor – Custo Total de Propriedade	4,00	14	3,50	14	0	0,000	0,000
Just in Time	4,00	15	3,48	15	0	0,000	0,000

Na comparação com os trabalhos anteriores, observa-se que assim como nos trabalhos internacionais de Tan et al. (2004) e Ektabani e Sangeladji (2008), o instrumento de Gestão do fluxo de caixa é o mais importante entre os profissionais, e têm menor importância entre docentes. No trabalho de Forsaith et al. (2004) a gestão de fluxo de caixa é o segundo em importância listado entre profissionais.

Cabe ressaltar que ao contrário dos resultados encontrados nesses trabalhos listados, a avaliação da importância desse artefato entre docentes, nesta pesquisa, é bem superior aos resultados encontrados nos trabalhos anteriores.

No trabalho de Tan et al. (2004), a posição da gestão de fluxo de caixa, entre professores, era 19ª de 21 possíveis. E no trabalho de Ektabani e Sangeladji (2008) era a 17ª de 38 possíveis.

Um ponto de divergência quanto aos trabalhos de de Tan et al. (2004) e Ektabani e Sangeladji (2008) é o grau de importância dada aos sistemas ERP como instrumento de contabilidade gerencial. Nesses trabalhos este artefato estava situado em posições de intermediárias para finais, e já nos dados encontrados nesta pesquisa, esta entre os principais, tanto entre docentes como entre profissionais.

Assim como no trabalho de Forsaith et al (2004) e Yazdifar e Tsamenyi (2005), os artefatos de gestão estratégica como Custeio ABC, custo do consumidor e custo-alvo, estão destacados, entre profissionais, como de menor importância dentro da contabilidade gerencial.

5.2.2.3 Competências

Diferentemente dos resultados encontrados na análise das atividades e artefatos, em que há diferenças significativas de nota média, entre o primeiro e o último item da lista, observa-se no caso das competências uma grande proximidade de avaliação da importância entre o primeiro e o último item da lista.

Assim, em termos de diferenças significativas de avaliação (teste U), observam-se, pela Tabela 5.96, apenas duas competências (valores e moralidade – ética e tomar decisões) em que há divergência de avaliação entre profissionais e docentes. Nestas também se observa

uma grande diferença de posição de *ranking*, principalmente para a competência de valores e moralidade (ética), que é a primeira entre profissionais e apenas a 7ª entre docentes.

Uma análise de diferença de posicionamento de *ranking*, sem que sejam observadas diferenças estatísticas entre docentes e profissionais, indica mais duas competências com diferenças destacadas. A primeira refere-se ao processo de conhecimento do negócio, em que docentes está cinco posições acima no *ranking*.

A segunda diferença refere-se ao conhecimento das regras de contabilidade financeira, em que profissionais têm posicionamento seis pontos acima do que docentes. Esta avaliação pode ser entendida como reflexo do *ranking* de atividades, em que a gestão da área contábil financeira está cinco posições acima no caso de profissionais.

Tabela 5.96 – Ranking de importância das Competências para docentes e profissionais

Competências para a Contabilidade Gerencial	Média Docente	Ranking Docente	Média Profissional	Ranking Profissional	Diferença Ranking	Teste U	X ²
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial	4,92	1	4,83	3	-2	0,068	0,156
Habilidades de pensar - Pensamento crítico	4,91	2	4,91	2	0	0,960	0,960
Conhecimento do negócio em que a empresa atua	4,89	3	4,79	8	-5	0,122	0,066
Trabalhar em equipe	4,88	4	4,83	5	-1	0,557	0,636
Compreensão das operações da organização - processos do negocio	4,84	5	4,81	6	-1	0,601	0,766
Resolução de problemas – identificar e criar soluções	4,83	6	4,83	4	2	0,955	0,480
Valores e Moralidade	4,83	7	4,96	1	6	0,000	0,000
Habilidade de Comunicação - Ouvir	4,77	8	4,81	7	1	0,548	0,601
Habilidade de Comunicação - Escrita	4,75	9	4,72	10	-1	0,627	0,854
Habilidade de Comunicação - Leitura	4,73	10	4,68	13	-3	0,499	0,828
Habilidade de Comunicação - Oral	4,72	11	4,70	11	0	0,771	0,907
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas	4,70	12	4,59	15	-3	0,552	0,641
Liderança	4,64	13	4,62	16	-3	0,538	0,712
Habilidades quantitativas	4,63	14	4,64	14	0	0,726	0,794
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)	4,60	15	4,73	9	6	0,200	0,135
Management/tomar decisoes	4,56	16	4,68	12	4	0,038	0,231
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação	4,54	17	4,50	17	0	0,797	0,340

Ao analisar os trabalhos utilizados como referência para a seleção das competências, observa-se que aparecem, com maior destaque, as seguintes competências, sem ordem de importância: Resolução de Problemas, Pensamento crítico, Trabalhar em equipe, Liderança, Escutar (ouvir), Escrever, Conhecimentos de TI e de Planilhas, Conhecimento dos negócios e de seus processos.

Os dados da Tabela 5.96 demonstram que muitas dessas competências listadas estão entre as principais na análise de docentes e profissionais, mas algumas estão entre os últimos, destacando-se os conhecimentos de TI que estão alocado como o último colocado, tanto entre profissionais quanto entre docentes.

Nas habilidades de comunicação, tanto entre profissionais quanto entre docentes, observa-se que as duas principais competências são as observadas nos trabalhos internacionais: Ouvir/Escutar e Escrever. Mas deve-se destacar que todas as quatro habilidades de comunicação ficaram muito próximas, tanto entre profissionais quanto entre docentes.

5.2.3 Análise de correlações entre atividades, artefatos e competências próximas.

Conforme exposto anteriormente, no processo de construção do questionário, muitos dos pontos discutidos nesta pesquisa se confundem entre si. Estes pontos de inter-relação podem ser observados dentro dos três grandes grupos avaliados nesta pesquisa: atividades, artefatos e competências. Como exemplo, temos o orçamento operacional que é um artefato, mas o seu desenvolvimento é uma atividade ligada à contabilidade gerencial.

Listaram-se então nove atividades, sete artefatos e três competências expostos na Tabela 5.97 que foram correlacionadas em 17 grupamentos, para observar se haveria proximidade de respostas tanto entre docentes como profissionais. Com são temas próximos, espera-se que os graus de avaliação de importância sejam próximos significativamente.

Quadro 5.1 – Tópicos selecionados para análise de correlação.

Atividades	Artefatos	Competências
Apuração dos custos dos produtos/serviços	<i>Balanced Scorecard</i> e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho	Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)
Auditoria Interna	Custeio dos produtos (absorção/variável)	Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	Custo Padrão	Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	<i>Enterprise Resource Planning (ERP)</i> / Sistemas de Informações Gerenciais	
Controles Internos	Orçamento de Capital	
Desenvolvimento/implementação do orçamento	Orçamento operacional	
Gestão da função contábil financeira	Técnicas de análise/retorno sobre investimentos	
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI		
Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI		

Nos pontos a seguir são expostos os resultados das análises de correlação de Spearman encontradas pelo SPSS[®]. A correlação de Spearman, segundo Siegel e Castelan (2006), é uma medida utilizada entre dados não-paramétricos ordinais ou intervalares nos quais não conhecemos a forma exata de distribuição e não queremos afirmar que é uma normal sem a conhecermos anteriormente. Em muitos casos, quando a distribuição se aproxima da distribuição normal, os resultados obtidos são próximos aos encontrados em Pearson.

Uma correlação positiva significa uma associação positiva entre as variáveis analisadas, ou seja, quando uma variável cresce, a tendência é a outra também crescer e quando a correlação é negativa, vice-versa.

Quando a correlação tiver grau de significância 0,01, será representada com dois asteriscos (**), quando esta significância for de 0,05 terá apenas um asterisco (*), e quando não houver correlação significativa não será apresentado nenhum asterisco.

a) Orçamento de Capital X Técnicas de análise/retorno sobre investimentos

O processo de construção do orçamento de capital está intimamente ligado ao uso de técnicas de análise de retorno como VPL, TIR e PayBack. Entre os docentes, a correlação encontrada entre estes dois tópicos foi altamente significativa em 0,577**. Entre os profissionais, ela também teve correlação significativa de 0,295**, porém em menor grau.

b) Desenvolvimento/implementação do orçamento x orçamento operacional

Conforme já exposto no exemplo para esta análise, espera-se que haja correlação entre a importância do processo de construção do orçamento e a importância do artefato em si. Entre os docentes, encontrou-se uma correlação de 0,487** e entre os profissionais uma correlação menor de 0,163**, mas os dois têm correlações com alto grau de significância.

c) Custo Padrão x Orçamento Operacional e atividade de desenvolvimento do Orçamento

A literatura de custo-padrão demonstra sua relação com o processo de construção dos orçamentos, principalmente os aspectos dos custos. Dessa forma correlacionou-se o custo-padrão com o artefato de orçamento e o processo de construção do mesmo.

Conforme os dados da Tabela 5.97 a correlação é significativa apenas na relação entre os dois artefatos, mas para o processo de desenvolvimento do orçamento, o nível de concordância tem baixa correlação entre docentes e não tem entre os profissionais. O que de certa forma não condiz com a literatura, nem mesmo com o grau de correlação encontrado com o artefato.

Tabela 5.97 – Correlações de Custo padrão com orçamento (artefato e atividade)

	Orçamento Operacional	Desenvolvimento/implementação do orçamento
Docente	0,341**	0,192*
Profissionais	0,181**	0,054

d) Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI X Gestão/Operacionalização de sistemas de TI

A atividade de implementação de sistemas de TI precede ao processo de sua operacionalização. Sendo a informação um grande aliado no processo de tomada de decisão, espera-se que haja correlação na observação da importância destas duas atividades. As maiores correlações encontradas, neste ponto de análise, foram encontradas neste tópico, sendo de 0,751** entre docentes e de 0,769** entre profissionais.

e) Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI X *Enterprise Resource Planning* (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais

Os modernos sistemas de informação para o processo de gestão são amplamente representados pelos sistemas ERP. A atividade de sua implantação e parametrização está ligada à qualidade de informação que se espera que estes sistemas possam gerar para a tomada de decisão. Assim, acredita-se que os mesmos teriam grau significativo de correlação em relação às suas importâncias. Encontrou-se uma correlação maior entre docentes de 0,428** e menor de 0,284**, porém não menos significativa, entre os profissionais.

f) Gestão/Operacionalização de sistemas de TI X *Enterprise Resource Planning* (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais

Assim como já exposto nas duas análises anteriores, também se espera que haja correlação significativa de importância nesse agrupamento. Os resultados encontrados, com correlação

significativa, são bem próximos aos anteriores, sendo de 0,427** para docentes e de 0,267** para profissionais.

g) Atividades de TI (implementação e Gestão) e Artefatos de ERP X Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação

As atividades ligadas à tecnologia da informação e seus artefatos, conseqüentemente, exigem que seus usuários, principalmente os ligados à contabilidade gerencial, tenham conhecimentos para sua utilização.

Os dados da Tabela 5.98 demonstram que há correlações positivas significativas entre estes quatro pontos, tanto entre docentes como entre profissionais. A correlação entre profissionais e docentes é mais próxima na análise da competência com o artefato de ERP.

Tabela 5.98 – Correlações de atividades, artefatos e competências ligadas à TI.

	Gestão de TI	Implementação de TI	<i>Enterprise Resource Planning (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais</i>
Docentes	0,393 **	0,362 **	0,340 **
Profissionais	0,221 **	0,205 **	0,336 **

h) Auditoria Interna x Controles Internos

O recente problema que a contabilidade sofreu em função de fraudes contábeis reforçou ainda mais o papel da importância dos controles internos, porém não somente para efeito de contabilidade societária. O artefato de controle interno tem sua ação ligada à atividade da auditoria interna, neste sentido acredita-se que haveria correlação de importância entre as mesmas. As correlações encontradas foram respectivamente de 0,289** entre docentes e de 0,360** entre profissionais. Ressalta-se, porém, que o grau de importância dada ao artefato de controle interno foi bem mais destacada do que a importância da atividade de auditoria interna, principalmente entre os docentes.

i) Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária) X Gestão da função contábil-financeira

Os livros didáticos da área de contabilidade gerencial demonstram em seus capítulos iniciais, as diferenças entre a atividade da contabilidade financeira e gerencial, e que cada um teria suas atividades e instrumentos de trabalho.

Entre os docentes observa-se que esta correlação não existe visto o grau de 0,065 encontrado. Já entre os profissionais, a atividade da contabilidade gerencial tem relação também com as atividades de contabilidade financeira, e em função disso seus conhecimentos são importantes. Essa percepção se corrobora pelo grau 0,225** de correlação encontrado.

J) Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária) X Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial

Seguindo a mesma linha da análise anterior confrontou-se a importância dos conhecimentos de contabilidade financeira e societária para o desenvolvimento de atividades de contabilidade gerencial.

Entre os docentes, observa-se uma correlação próxima ao exposto na literatura de didática, de que são atividades diferentes e assim a correlação entre estes foi de 0,173 sem grau de confiança. Já entre os profissionais, esta correlação é próxima em 0,225**, o que remete novamente à observação de que, no mercado, contabilidade financeira e gerencial se misturam.

k) Custeio dos produtos (absorção/variável) X Apuração dos custos dos produtos/serviços

Diversos são os modelos de custeio encontrados na literatura, porém os mais difundidos são os de absorção e o variável. Na análise de correlações, observa-se que há uma correlação com significância baixa entre estes artefatos e a atividade de apuração dos custos, tanto entre docentes 0,216*, quanto entre profissionais 0,161*.

Essa observação inferior entre os profissionais pode ser decorrente da utilização e importância dada a outros artefatos de apuração de custos de produtos e serviços nas organizações.

l) *Balanced Scorecard* (BSC) e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho X Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio e Avaliação de rentabilidade de divisões, produtos e clientes.

O processo de avaliação das organizações está entre as atividades de maior destaque de importância, tanto pela avaliação de docentes como de profissionais. Ao se avaliar a correlação de importância entre a atividade e os artefatos de avaliação, principalmente o BSC, observa-se tanto entre docentes quanto entre profissionais uma baixa correlação.

A Tabela 5.99 demonstra que não há qualquer correlação significativa entre os artefatos de avaliação de desempenho e as atividades de avaliação, nem entre docentes nem entre profissionais.

Tabela 5.99 – Correlações entre o BSC e as atividades de Avaliação de Desempenho

	Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes
Docentes	0,054	0,162
Profissionais	0,108	0,131

Esta baixa correlação pode ser avaliada tanto pela análise de que a percepção do instrumento seria apenas o BSC, como pelo fato da compreensão de que o mesmo não seria útil para o desenvolvimento das avaliações de desempenho expostas. Ressalta-se, entretanto, que se sugeriu no questionamento que fossem também avaliados outros artefatos de avaliação de desempenho.

5.2.3.1 Avaliação geral das correlações

De maneira geral, as correlações de importância que seriam esperadas pela análise da literatura em contabilidade gerencial foram encontradas. Isto é evidenciado, entre outros, nas correlações entre orçamento de capital e técnicas de análise de investimentos, e entre a implantação e gestão de sistemas de TI e os artefatos de sistemas de informação.

Porém, observa-se, pelos dados encontrados, que em alguns pontos houve divergências de concordância entre docentes e profissionais. Estas divergências convergem, principalmente para os docentes, para a concepção de contabilidade gerencial presente nas principais

literaturas didáticas da área. Isso pode ser observado principalmente nas avaliações ligadas à contabilidade financeira e à auditoria.

Esse tipo de observação demonstra que há grande dificuldade de separação entre a atividade financeira e gerencial, nas empresas analisadas nesta pesquisa. O que é reflexo da não existência de profissionais com a função de contadores gerenciais, na busca efetuada para esta pesquisa.

Em outras análises, observa-se que os modelos de correlação expostos pela literatura e corroborada por docentes não se confirmaram com a percepção de importância entre profissionais. Isto pode ser observado, por exemplo, na relação entre o processo orçamentário e o custo-padrão.

5.2.4 Avaliação geral das observações

As três análises efetuadas neste capítulo permitiram observar que existem muitas diferenças de avaliações, entre docentes e profissionais, principalmente no que tange às atividades e aos artefatos relacionados direta ou indiretamente à Contabilidade Gerencial.

Observa-se que, de maneira geral, os docentes tendem a ter uma visão mais próxima a da observada na literatura didática. Em que pontos mais tradicionais da área financeira, como contas a pagar e receber (*Credit and Collection*), gestão fiscal, e até mesmo a própria contabilidade financeira não são entendidos como uma atividade gerencial. E em que os artefatos modernos da Contabilidade Gerencial são compreendidos como de maior importância.

O fato de não ser observada nas empresas nacionais, nem mesmo nas de capital internacional, uma função específica de contador gerencial, ou ainda pelo fato de não haver nacionalmente uma habilitação específica para Contabilidade Gerencial, como as certificações CMA ou CIMA, são os fatores que podem auxiliar na compreensão do enfoque de importância de atividades e artefatos ligados à contabilidade financeira entre os profissionais pesquisados, contrapondo-se à visão dos docentes.

Este trabalho teve como um de seus objetivos, avaliar a existência de percepções conflitantes entre docentes e profissionais, no que tange a importância de determinadas atividades da Contabilidade Gerencial, dos artefatos a serem utilizados, e das competências necessárias para seu desenvolvimento. Essas avaliações foram centralizadas em três hipóteses que, em alguns itens, foram rejeitadas na avaliação do grupo por χ^2 .

a) Hipótese H1

H1: Não há diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância das atividades de Contabilidade Gerencial.

Observa-se que foi rejeitadas a hipótese de igualdade entre docentes e profissionais em dez das 19 atividades listadas nesta pesquisa. Sendo que em seis delas observa-se maior avaliação de importância entre os profissionais, e em quatro delas para os docentes, conforme demonstram os dados do Quadro 5.2.

Quadro 5.2 – Atividades com diferenças significativas

Atividades	Grupo de maior apoio
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	Profissional
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	Profissional
Auditoria Interna	Profissional
<i>Credit and Collection</i>	Profissional
Desenvolvimento/implementação do planejamento	Docente
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI	Docente
Fusões, Aquisições e alienações	Profissional
Gestão da função contábil-financeira	Profissional
Sistemas de controle de qualidade	Docente
Preço de transferência	Docente

b) Hipótese H2

H2: Não há diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância dos artefatos/instrumentos de Contabilidade Gerencial.

Em sete dos 15 artefatos/instrumentos listados na pesquisa, encontrou-se rejeição de hipótese de igualdade, conforme demonstra o Quadro 5.3. Observa-se que a maior parte delas

tem maior suporte de importância entre docentes, principalmente entre os modernos artefatos de gestão estratégica de custos.

Quadro 5.3 – artefatos/instrumentos com diferenças significativas

Artefatos	Grupo de maior apoio
Análise de ponto de equilíbrio – custo/volume/lucro	Docente
Custeio ABC	Docente
<i>Enterprise Resource Planning</i> (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais	Profissional
Gestão do fluxo de caixa	Profissional
Custo do Consumidor – Custo Total de Propriedade	Docente
Custo Alvo	Docente
<i>Just in Time</i>	Docente

c) Hipótese H3

H3: Não há diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância das competências necessárias ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

Das 17 competências listadas, em apenas uma delas foi observada rejeição de hipótese de igualdade de avaliação entre docentes e profissionais. Esta foi a de Valores e Moralidade (Ética) que teve avaliação mais positiva entre os profissionais.

6 Considerações finais e recomendações

Neste capítulo são expostas as principais conclusões da pesquisa, com base nos objetivos traçados, e nas suas limitações, além de fazer sugestões para trabalhos futuros.

6.1 Resultados encontrados

O objetivo traçado para este trabalho foi o de compreender na realidade brasileira o papel da contabilidade gerencial, investigando a existência ou não de diferenças de avaliação da Contabilidade Gerencial, entre docentes e profissionais de mercado, sob enfoque das atividades desenvolvidas, artefatos utilizados e as competências necessárias a seu desenvolvimento.

A análise das atividades foi a que demonstrou maior nível de divergência de avaliação de importância, entre profissionais e docentes. As principais foram observadas nas funções ligadas ao processo contábil e a atividades financeiras operacionais do dia a dia. Observou-se uma maior concordância de importância dessas atividades para os profissionais do que para os docentes.

Comparando-se os resultados encontrados nesta pesquisa, sob enfoque das atividades, com os estudos internacionais prévios, observam-se alguns pontos de igualdade com os resultados encontrados previamente, principalmente entre profissionais. Já em outros casos, observam-se divergências de avaliação, principalmente entre docentes. O melhor exemplo destas igualdades e divergências é a atividade de gestão do fluxo de caixa que, nos trabalhos anteriores é analisada pelos profissionais como a mais importante para suas atividades, resultado este, também encontrado neste trabalho. Já entre docentes, os trabalhos internacionais apontam esta atividade em grau de importância bem menor que os profissionais, e neste trabalho observa-se que as avaliações de profissionais e docentes são próximas.

Na avaliação de importância dos artefatos, observam-se diversas divergências de avaliação do grau de importância média, porém na análise comparativa, em termos de estrutura de *ranking*, foram poucas as divergências observadas. Talvez o principal ponto observado, nesta análise, foi o menor nível de concordância, e até de desconhecimento, tanto de profissionais quanto de

docentes, dos artefatos ligados principalmente ao terceiro e ao quarto estágio da contabilidade gerencial do IMAP. Isso foi principalmente nos artefatos de gestão estratégica de custos, como o Custo-alvo e o Custo total de propriedade.

Em relação às competências necessárias ao desenvolvimento de atividades da Contabilidade Gerencial e ao uso de seus artefatos, observou-se que há pouca divergência de avaliação, tanto entre docentes quanto entre profissionais.

Na avaliação dos subgrupos analisados de profissionais e docentes, observou-se uma maior divergência de avaliações nas análises das atividades, seguidos dos artefatos, e depois das competências.

Entre os docentes, observa-se um senso crítico mais apurado, ou seja, um menor índice de concordância plena, principalmente no subgrupo de docentes de escolas com programas de mestrado. Isso também foi observado entre aqueles que fizeram mestrado na linha de contabilidade.

Nos subgrupos de profissionais, as principais divergências foram observadas entre os profissionais de empresas de capital nacional e internacional, com maiores níveis de concordância entre profissionais de empresas de capital nacional.

O segundo subgrupo com maior nível de divergências de avaliação, principalmente em relação às atividades, foi o de avaliação entre as “funções” ajustadas. Os maiores níveis de concordância foram ligados aos profissionais do grupo “controladoria”, seguido do grupo “finanças”, seguido do “outros”. Reforça-se, porém, que o grupo “controladoria” é o que tem maior concentração de profissionais com graduação em contabilidade (52,9%), apesar de terem sido observadas poucas divergências no subgrupo de formação.

Este trabalho buscou, ainda, como objetivo secundário, avaliar o perfil do ensino de pontos da Contabilidade Gerencial no Brasil. As análises seriam feitas sob enfoque das estruturas curriculares e das literaturas didáticas.

A análise da estrutura curricular teve como objetivo analisar a distribuição de cargas das disciplinas de enfoque gerencial e a análise de seus conteúdos e bibliografias. Porém, não

houve retorno adequado de coordenadores de conteúdos programáticos. Assim, a análise aprofundada ocorreu apenas no enfoque da distribuição das cargas, com algumas indicações observadas nas poucas ementas recebidas.

Observou-se uma distribuição média de 20 créditos em cargas de conteúdos relacionados à Contabilidade Gerencial. Essa carga média, conforme já exposto anteriormente, representa em média 12,5% dos conteúdos totais oferecidos nos cursos de Ciências Contábeis. Porém, a distribuição observada, na amostra selecionada, demonstra que esta carga pode variar de 8 a 28 créditos, o que representaria de 5% a 17,5% do conteúdo total médio ministrado nos cursos de Ciências Contábeis.

A distribuição da carga se dá ao longo de todo o curso, principalmente a partir do segundo ano, com disciplinas de custos. Seguem-se em média as disciplinas de sistemas de informação, orçamento, contabilidade gerencial e controladoria.

Observou-se, ainda, o baixo oferecimento de conteúdos diferenciados aos tradicionais avaliados. Poucas foram as disciplinas optativas observadas, principalmente de conteúdos aplicados, como custos agrícolas, custo logístico e gestão estratégica de custos.

A avaliação dos livros didáticos de conteúdos gerenciais demonstra uma grande concentração de livros editados pela Editora Atlas, seguida da Editora Saraiva. As maiores concentrações de publicações foram observadas nos conteúdos de custos, e esta concentração pode ser compreendida pelo fato de que este conteúdo é visto em outros cursos de graduação, além dos de Ciências Contábeis.

Em relação especificamente aos livros de Contabilidade Gerencial, observam-se dois grupos de materiais didáticos. O primeiro de livros de traduzidos de autores internacionais, que têm maior volume de conteúdo, e são focados principalmente nos pontos centrais da Contabilidade Gerencial. O segundo grupo, de autores nacionais, tem conteúdos bem diferenciados, alguns próximos aos autores internacionais, e outros que acabam expondo também outros pontos, principalmente, ligados à contabilidade financeira.

Observa-se, ao fazer o cruzamento dos dados das grades curriculares com as informações geradas pelos questionários, que alguns pontos considerados importantes principalmente pelos

profissionais de mercado, são pouco observados nas grades curriculares e seus conteúdos. Entre estes podemos destacar a grande importância dada pelos profissionais aos sistemas ERP como artefato de contabilidade gerencial, e a baixa observação de conteúdos específicos de sistemas de informações gerenciais nas grades curriculares, bem como o uso de disciplinas específicas para este tipo de sistemas.

O orçamento como atividade e artefato, também é observado entre os pontos mais importantes pelos profissionais, e sua incidência nas grades curriculares nem sempre é frequente é visível de forma direta. Muitas vezes este conteúdo é observado apenas como um tópico de disciplinas de controladoria, ou em disciplinas de finanças.

O artefato de gestão do fluxo de caixa, também não foi observado nas ementas avaliadas, porém sua não observação não indica que estes conteúdos não são observados em outras disciplinas, principalmente de finanças, não avaliadas neste estudo. Porém sendo este o principal artefato de contabilidade gerencial, exposto pelos profissionais, fica demonstrada a importância de que este seja observado nas disciplinas de enfoque gerencial, mesmo que de forma indireta.

Um ponto interessante, que a avaliação das atividades dos profissionais demonstrou, foi que atividades de SI/TI e Auditoria Interna representam em média, respectivamente, 6,7% e 7,8% do tempo de trabalho dos profissionais da área de controladoria e financeira. Porém ao analisarem-se as cargas didáticas destes conteúdos, nas grades curriculares, percebe-se que eles representam, individualmente, em média apenas 4% da carga total dos cursos.

A observação destas, e outras diferenças de avaliação de importância, demonstram certo grau de distância da academia e de seus docentes/pesquisadores, em relação à realidade do mercado de trabalho. A existência deste distanciamento deve ser avaliada pelas IES e seus docentes/pesquisadores, procurando compreender se esse fato compromete a formação de seus discentes, e ainda de avaliar qual deveria ser sua postura em relação a estas e outras diferenças de avaliações que podem ser encontradas. Ou seja, estar mais próxima ao mercado de trabalho, ou estar mais próxima a seu papel de formação e pesquisa.

As análises expostas, sobre os resultados encontrados nesta pesquisa, demonstram que seus objetivos foram cumpridos dentro das limitações aos quais estava restrita, como a não

existência de profissionais com cargo específico de contador gerencial, e a não obtenção de conteúdos programáticos em volume adequado.

Dessa forma, conclui-se que não há uma igualdade de avaliação entre o mercado e a academia em diversos pontos, principalmente em artefatos modernos da Contabilidade Gerencial, e entre as atividades referentes a ações mais voltadas para as operações contábeis e de controles financeiros. A razão para tais fatos pode ser evidenciada em pesquisas futuras que estão sugeridas a seguir.

6.2 Sugestão de trabalhos futuros

Os resultados encontrados nesta pesquisa permitem que sejam efetuados diversos trabalhos complementares, entre eles destacamos cinco que consideramos importantes.

a) Avaliação dos programas internacionais

A análise da literatura didática de contabilidade gerencial demonstra que há uma maior concentração, dos temas centrais avaliados neste trabalho, nas literaturas internacionais traduzidas, do que nas literaturas nacionais.

Esta situação pode ser avaliada em função do perfil dos cursos de contabilidade, principalmente nos Estados Unidos. Fez-se uma breve análise dos programas de contabilidade, em poucas universidades americanas e britânicas. A análise indica que os conteúdos ligados à contabilidade gerencial, se concentram normalmente em duas disciplinas, uma específica de custos, e outra de contabilidade gerencial, não necessariamente com estes nomes, visto que os conteúdos gerenciais são observados, algumas vezes, em disciplinas nomeadas como “*Principles of Accounting*”.

Uma breve análise dos programas dessas disciplinas (*Syllabus*) demonstra muitas vezes que seus conteúdos se misturam, principalmente a parte de custos que é vista tanto em disciplinas de custos quanto nas de contabilidade gerencial. Consolidaram-se os principais itens abordados nos programas e destacam-se principalmente os seguintes itens:

- Conceitos gerais de custos
- Sistemas de custeio, principalmente absorção e variável,
- Análise Custo-Volume-Lucro (CVP),
- Custos por produção contínua e por ordem de produção,
- Custo ABC,
- Orçamento empresarial e flexível,
- Avaliação de desempenho, enfocando principalmente BSC e *TransferPrice*; e
- Orçamento de Capital e técnicas de análise de investimentos

Foi possível também avaliar, que as principais literaturas utilizadas são as obras traduzidas avaliadas neste trabalho, principalmente as obras de Horngren, Stratton, Sunden (2007) e a de Noreen e Garrison (2008).

Sabe-se que o perfil da formação para a carreira contábil fora do Brasil, principalmente nos Estados Unidos, tem características diferentes, principalmente quanto ao nível de formação. Nesse sentido, como sugestão para trabalhos futuros indica-se que sejam feitos estudos comparativos dos conteúdos ligados à Contabilidade Gerencial em cursos de contabilidade de diversos países.

b) Relação entre fazer atividade e sua importância

O foco deste trabalho foi o de analisar a percepção de importância de profissionais e docentes em relação às atividades relacionadas à contabilidade gerencial, a seus artefatos e às competências necessárias ao seu desenvolvimento. Porém, principalmente entre profissionais, alguns fatores podem influenciar essas percepções de importância de cada um dos itens avaliados nesta pesquisa.

Entre os principais fatores que poderiam influenciar a percepção dos profissionais está a sua proximidade com as atividades e/ou artefatos. Assim trabalhos futuros poderiam ser desenvolvidos analisando o grau de importância e a proximidade que estes profissionais teriam com estas atividades ou artefatos, seja por trabalhar diretamente com os mesmos, seja apenas pelo fato de a empresa adotar tais atividades ou artefatos.

c) Relação teoria e prática na Contabilidade Gerencial

Em junho de 2010 o periódico internacional *Management Accounting Research* lançou uma edição especial sobre estudos da relação entre teoria e prática na contabilidade gerencial. O primeiro artigo desta edição especial, um editorial avançado escrito por Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit (2010) relata a dificuldade que a revista teve em receber trabalhos dentro do foco esperado.

Os autores analisam diversos fatores que poderiam influenciar o baixo retorno para a chamada, e entre outros indicam a distância que os docentes têm tido da realidade empresarial, ou mesmo da aplicação prática que suas têm com a realidade empresarial.

Essa percepção também foi notada nos dados desta pesquisa, principalmente nas diferenças de percepção de avaliação de importância em atividades e artefatos mais modernos.

Esse tipo de problema pode ser reflexo da baixa cooperação entre empresas e universidades, ou qualquer outro tipo de IES. Segundo Porto (2004), a cooperação é um arranjo interinstitucional, resultante da ação conjunta de diferentes atores que desenvolvem parcerias de diversas naturezas. Essas parcerias podem ser de interações tênues e pouco comprometedoras, como o oferecimento de estágios, até vinculações mais intensas, como grandes programas de pesquisa cooperativa.

Deve-se ressaltar que no Brasil, esse tipo de cooperação está ligado principalmente às áreas da saúde e tecnologia, inclusive muitas delas com financiamentos públicos pela FINEP.

Dessa forma, sugere-se, como estudos futuros uma avaliação do processo de relações entre academia e mercado, nas áreas de ciências sociais aplicadas, principalmente na área de negócios e de contabilidade gerencial.

Essas pesquisas teriam como enfoque avaliar o nível de relacionamento existente, em termos de conteúdos e trocas, e as barreiras e facilitadores das mesmas.

d) Correlação entre carga didática e carga de trabalho

Os dados da pesquisa permitiram observar como o tempo, dos profissionais das áreas de controladoria e finanças, é distribuído. Uma breve análise, das cargas didáticas dos cursos de ciências contábeis analisadas, permitiu compreender que aparentemente não há uma distribuição equitativa entre os diversos conteúdos expostos nas grades curriculares, e as tarefas e decisões que envolvem a atividade profissional. Claro que a formação educacional dos cursos superiores não expõe apenas aquilo que é a necessidade de mercado, porém a compreensão de suas atividades pode auxiliar na evolução do processo educacional.

Assim como sugestão de trabalho indica-se uma análise detalhada de profissionais de mercado, e sua compreensão das deficiências de formação que encontrou ao ingressar no mercado de trabalho, assim como dos novos profissionais que hoje chegam a este mercado. Esta análise seria complementada com a análise dos conteúdos de formação apresentados pelas IESs.

e) Todas as competências são realmente necessárias?

Apesar de se ter observado um alto grau de concordância com a importância das competências demonstradas, é pouco provável que todas possam ser encontradas em todos os indivíduos. Dessa forma, destaca-se a importância de se avaliar, juntamente aos profissionais, quais seriam as competências essenciais ao desenvolvimento de determinadas atividades ligadas à contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**. v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.

AHADIAT, N. *In search of practice-based topics for management accounting education*. **Management Accounting Quarterly**. v. 9, n. 4, p.42-54, 2008.

ALBRECHT, S.; SACK, R. *Accounting Education: Charting a course Through a perilous future*. **Accounting Education Series**, American Accounting Association, n. 16, 2000

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

ARENA, M; AZZONE, G. *ABC, Balanced Scorecard, EVA: an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques*. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**. v. 2, n. 3, p 206-225, 2005.

ASKARANY, D. The evolution of management accounting innovations and the level of satisfaction with traditional accounting techniques. *In: AFAANZ Conference, 2005, Melbourne*. **Anais Eletrônicos...** Disponível em <<http://www.afaanz.org/afaanz2005/>>. Acesso em: 03/2009

AZEVEDO, R.F.L.; CORNACHIONE JR. E.B.; CASA NOVA, S.P.C. A percepção dos estudantes sobre o curso e o perfil dos estudantes de contabilidade: uma análise comparativa das percepções e estereotipagem. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 8, 2008, São Paulo*. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 03/2009.

BALDVINS DOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NORREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, V. 21, N. 2, Junho, 2010

BARROS, L.P.S. **Estudo Comparativo na área de Contabilidade Gerencial entre Brasil, México e Espanha**. Rio de Janeiro, 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Estadual do Rio de Janeiro.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

BÖER, G.B. *Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow*. **Issues in Accounting Education**. v. 15, n. 2, 2000.

BREWER, P.C. *An Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum*. **Issues in Accounting Education**. v. 15, n. 2, 2000.

BYRNE, M., WILLIS, P. *Irish secondary students' perceptions of the work of an accountant and the accounting profession*. **Accounting Education**, v. 14, n. 4, p. 367-381, 2005

BURNIER, S. *Pedagogia das Competências: conteúdos e métodos*. **Boletim Técnico do SENAC**. Rio de Janeiro, set/dez, 2001.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000

BURNS J.; VAIVIO, J. *Management accounting change*. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, 2001

CARDOSO, R.L. **Competências do Contador: Um estudo empírico**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CHANDRA, A.; CHEH, J.J.; KIM, I. *Do We Teach Enough IT Skills in Management Accounting Courses?* **Management Accounting Quarterly**. v. 8, n. 1, p. 49-54, 2006.

CHANG, J. SUN, H. *Where Are the Accounting Professors?* **Journal of College Teaching & Learning**. v. 5 n. 1, p. 47-52, 2008.

CHOW,C.W.; DUH, R.; XIAO, J.Z. *Management Accounting Practices in the People's Republic of China*, In: **Handbooks of Management Accounting Research**, Christopher S. et al (Org.).2007

COLEMAN, M.; KREUZE, J.; LANGSAM, S. *The New Scarlet Letter: Student perceptions of the accounting profession after Enron*. **Journal of Education for Business**. v. 79, n.3, p. 134-141, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Quantos somos: dados estatísticos*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=64>>. Acesso em 07/2009

CORLETT, J. *The Perceptions of Nurse Teachers, Student Nurses and Preceptors of the Theory-Practice Gap in Nurse Education*. **Nurse Education Today**, v. 20 n. 6 p. 499-505, 2000.

DELUIZ, N. Qualificação, competências e certificação: visão do mundo do trabalho. **Formação**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 5-16, maio 2001.

DIAS, G.M. **Representações sociais que contribuem para a construção do imaginário coletivo sobre o contador e a contabilidade**: um estudo empírico. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

DIEHL, A.A.; TATIM, D.C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DILLMAN, D. A.; TORTARA, R. D.; BOWKER, D. **Principles for constructing web surveys**. SERC Technical Report, 1998. Disponível em <<http://www.sesrc.wsu.edu/dillman/papers/websurveypr.pdf>> Acesso em 03/2009

DORAN, J.; WALSH, C. *The effect of enterprise resource planning (ERP) systems on accounting practices in companies in Ireland*. **The Irish Accounting Review**. v. 11, n. 2, p. 17-24, 2004.

EKTABANI, M.A.; SANGELADJI, M.A. *Traditional Vs. Contemporary Managerial/Cost Accounting Techniques Differences Between Opinions Of Educators And Practitioners*. **International Business & Economics Research Journal**. v.7, n.1, p. 93-111, 2008

ELLRAM, L. M. Total cost of ownership: an analysis approach for purchasing. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**. V. 28, N.8, Maio 1995

FLEURY, M.T.L.; FLEURY, A. Construindo o conceito de competência. **Revista de Administração Contemporânea**. Edição especial, p. 183-196, 2001.

FORSAITH, D.; XYDIAS-LOBO, M.; TILT, C. *The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective*. **Journal of Applied Management Accounting Research**. p. 53-70, 2004

FORZA, C. *Survey research in operations management: a process-based perspective*. **International Journal of Operatins and production Management**, v.22, n.2, p. 152-194, 2002.

FRANCO, H. Aprimoramento técnico e cultural de professores e valorização profissional. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE*, 14, 1992, Salvador. **Anais...** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1992.

FREZATTI, F. *Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil*. **UnB Contábil**, Brasília, v. 8, n. 1, p. 9-39, 2005

FREZATTI, F., AGUIAR, A.B., GUERREIRO, R. *Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países*. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 44, p. 9-22, maio, 2007.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. R.; NASCIMENTO, A. R. Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação stricto sensu da área. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE*, 8, 2008, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 03/2009.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. *Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman*. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 6-24, janeiro/abril 2009

GALLAGHER, P. *How the metaphor of a gap between theory and practice has influenced nursing education*. **Nurse Education Today**. v. 24, n. 4, p. 263-268, 2004.

GARG, A.; GOSH, D.; HUDICK, J.; NOWACKI, C. *Roles and Practices in Management Accounting Today*. **Strategic Finance**. v.85, n.1, p. 1-6, 2003.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas: 2002.

GRANLUND, M.; MALMI, T. *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?* **Management Accounting Research**, v. 13, n. 13, p. 299–321, 2002.

GHOSH, B.C.; CHAN, Y. *Management accounting in Singapore – well in place?* **Managerial Auditing Journal**. v. 12, n. 1: p. 16-18, 1997.

GUERREIRO,R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. *O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional*. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2006

HAIR, J. et al. **Análise Multivariada de Dados**, Porto Alegre: Bookman. 2005

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. **Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies**. University of Tartu - Economics and Business Administration Working Paper No. 13. 2002. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=419863>. Acesso em 05/2009.

HARDIN, R. et al. *Accounting versus engineering, law, and medicine: perceptions of influential high school teachers*. **Advances in Accounting**, v. 17, p. 205–220, 2000.

HARTWELL, C.L.; LIGHTLE, S.S.; MAXWELL, B. *High School Students' Perceptions of Accounting*. **The CPA Journal**. v. 75, n.1, p. 62-67, 2005.

HASSAL, T; JOYCE, J.; MONTANÕ, J.L.A.; ANES, J.A.D. *Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective*. **Accounting Forum**, v. 29, n. 4, p. 379-394, 2005.

HAYES, B. E. **Medindo a satisfação do cliente: desenvolvimento e uso de questionários**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

HOFFJAN, A; WÖMPENER, A. Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German- and English-Language General Management Accounting Textbooks. **Schmalenbach Business Review**. n. 58, p. 234-258, julho, 2006

HOWIESON, B. *Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?* **The British Accounting Review**, n. 35, n. 2, p. 69-103, 2003.

HUMPREY, C. *In the aftermath of crisis: Reflections on the principles, values and significance of academic inquiry in accounting: Introduction*. **European Accounting Review**. v. 14, n. 2, p. 341-351, 2005.

HUNT, S.C.; FALGIANI, A.A.; INTRIERI, R.C. *The Nature and origins of students' perceptions of accountants*. **Journal of Education for Business**. v. 79, n.3, p. 142-148, 2004

INEP. Sinopse da Educação Superior – de 2004 a 2007. Brasília, 2008. Disponível em <<http://www.inep.gov.br/>>. Acesso 06/2009

ISAMBERT-JAMATI, V. O apelo à noção de competência na revista: l'orientation scolaire et professionnelle — da sua criação aos dias de hoje. **IN Tanguy Lucie, Ropé, Françoise, Saberes e Competências: o uso de tais noções na escola e na empresa**, São Paulo, Editora Papirus, 1997

JACOBS, L. **The impact of the changing practitioner requirements on management accounting education at South Africa universities**. Pretória, 2005. Tese (Doutorado em Commerce in Financial Management Sciences). Programa de Pós- Graduação da Faculty of Economic and Management Sciences at the University of Pretoria.

JOSHI, P.L. *The international diffusion of new management accounting practices: The case of India*. **Journal of International Accounting Auditing & Taxation**. Greenwich: 2001.v.10, n. 1, p. 85-109, 2001.

KAPLAN, R.; JOHNSON, H. T. *Relevance lost: Rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

LE BOTERF, G. **Desenvolvendo a Competência dos Profissionais**. Porto Alegre: Bookman-Artmed, 2003.

LIVSHITS, V.; SANDLER, B.Z. *Contradictory Tendencies in Engineering Education*. **European Journal of Engineering Education**, v. 23, n. 1, p. 67 - 77, 1998.

MACHADO, V.S.A.; CASA NOVA, S.P.C. *Análise comparativa entre os Conhecimentos Desenvolvidos no curso de Graduação em Contabilidade e o Perfil do Contador Exigido pelo Mercado de Trabalho: uma pesquisa de campo sobre Educação Contábil*. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, p. 1-28, 2007.

MAGALHÃES, F. A. C. ; ANDRADE, Jesusmar Ximenes . *A Educação Contábil no Estado do Piauí Diante da Proposta de Convergência Internacional do Currículo de Contabilidade Concebida Pela Onu/unctad/isar*. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 02/2009.

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.

MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007

NOSSA, V. *Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: uma análise crítica*. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n. 21, 1999.

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

OLIVEIRA, D. *A imagem do contador no Brasil: um estudo sobre sua evolução histórica*. **Revista Controle e Administração**. v. 3, n. 1, 2007

OTLEY, D. *Performance management: a framework for management control system research*. **Management Accounting Research**. V.10, p. 363-382, 1999.

PARKER, L.D. *Back to the future: The broadening accounting trajectory*. **British Accounting Review**, v. 33, n. 4, p. 421-453, 2001

PELEIAS, I. R. **Didática do Ensino da Contabilidade**. 1ª edição. São Paulo, 2006.

PERERA, H.; CHUA, F.; CARR, S. Customer focus as a determinant in designing accounting programmes: An empirical investigation into employers' perceptions. *In: ASIAN-PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING*, 14, 2002. Los Angeles, **Anais.. 2002**

PIRES, C. B.; OTT, E. . Estrutura Curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil versus Estruturas Curriculares Propostas por Organismos Internacionais. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE*, 8, 2008, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 03/2009.

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.

PORTO, G.S. *Características do Processo Decisório na Cooperação Empresa-Universidade*. **Revista de Administração Contemporânea**. V.8, N.3, jul/set, 2004.

RAVENSROFT, S.P.; REBELE, J.E.; PIERRE, K.S.; WILSON, R.M.S. *The importance of accounting education research*. **Journal of Accounting Education**. v. 26, n. 4, p. 180-187, 2008

RICCIO, E.L. **Efeitos da tecnologia de informação na contabilidade: estudo de caso de implementação de sistemas empresariais integrados – ERP**. São Paulo, 2001. Tese (livre-docência Departamento de Contabilidade e Atuária) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

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.

RICHARDSON, W. *Curriculum Requirements for Entry-Level Management Accounting in Australian Industry and Commerce*. **Journal Of Applied Management Accounting Research**. v. 3, n. 1, p. 55-66, 2005.

ROCHA, W.; LISBOA, L. P.; SOUZA, M. A. *Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais*. **Revista Contabilidade & Finanças**. n. 32, p. 40-57, 2003.

ROQUE, G.O.B. **Uma proposta de um modelo de avaliação de aprendizagem por competências para cursos a distância baseados na web**. Rio de Janeiro, 2004 Dissertação (mestrado) Programa de Pós-Graduação em Informática da Universidade Federal do Rio de Janeiro

ROQUE, G.O.B; ELIA, M.F.; MOTTA, C.L.R. Uma visão sistêmica do uso da noção de competências na avaliação de aprendizagem em cursos a distância. **In: XI Congresso Internacional de Educação a Distância, ABED2004**. Salvador, Brasil. 2004

RUSSEL, KA.; SIEGEL, G.H.; KULESZA, C.S. *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession*. **Strategic Finance**. September, p. 34-44, 1999

SIEGEL, G.H.; SORENSEN, J.E. *What Corporate America Wants in Entry-Level Accountants*. **Management Accounting**. v. 14, n.1, p. 1-16, 1994.

SIEGEL, G.H.; KULESZA, C.S. *The Practice Analysis of Management Accounting*. **Management Accounting**. v. 70, n.10, p. 20-28, 1996

SIEGEL, S.; CASTELLAN JR, N.J. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. Porto alegre: Artmed, 2006.

SCHERER, Z.A.P.; SCHERER E.A. *Reflections on nursing teaching in the post-modernity era and the metaphor of a theory-practice gap*. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**. v.15, n.3, 2007

SIQUEIRA, J.L.; FURUKAWA, C. M. Educators are from Mars, Entrepreneurs are from Venus: the Gap between Theory and Practice in Entrepreneurship Education. *In: INTERNATIONAL CONGRESS ON ENGINEERING EDUCATION, 2007, Anais Eletrônicos...* Coimbra, Portugal. 2007. Disponível em: <<http://icee2007.dei.uc.pt/proceedings/>> acesso em 03/2009

SPATHIS, C; CONSTANTINIDES, S. *Enterprise resource planning systems' impact on accounting processes*. **Business Process Management Journal**. v. 19, n. 2, p. 234-247, 2004.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SOUZA, D.C.; RIBEIRO, R.R.M.; CORDEIRO, A.A.L.; CLEMENTE, A. A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE*, 7, 2007, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 08/2009.

SUGAHARA, S., KURIHARA, O. & BOLAND, G. *Japanese High School Teachers Perception of the Accounting Profession*. **Accounting Education**, v.15, n. 4, p. 405-418, 2006.

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.

TATIKONDA, L.U. *Naked truths about accounting curricula*. **Management Accounting Quarterly**. v. 5, n. 4, p. 62-73, 2004.

TRIOLA, M.F. **Introdução à Estatística**. Rio de Janeiro:LTC, 2008

WALTER, S. A. ; CRUZ, A. P. C. ; ESPEJO, M. M. S. B. ; GASSNER, F. P. . Uma Análise da Evolução do Campo de Ensino e Pesquisa em Contabilidade sob a Perspectiva de Redes. *In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE*, 9, 2009, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/>>. Acesso em: 08/2009.

WATSON, S.F.; APOSTOLOU, B; HASSEL, J.M.; WEBBER, S.A. *Accounting education literature review (1997-1999)*. **Journal of Accounting Education**. v. 19, n. 1, p. 1-61, 2001.

_____ *Accounting education literature review (2000–2002)*. **Journal of Accounting Education**. v. 21, n. 4, p. 267-325, 2003

_____ *Accounting education literature review (2003–2005)*. **Journal of Accounting Education**. v. 25, n. 1-2, p. 1-58, 2007.

WELLS, P.; FIEGER, P. *Accounting: Perceptions of Influential High School Teachers' in the USA and NZ*, **In: Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand Conference**, Alice Springs, 2004

WEWERU, N.M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. *Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. V. 17, n. 5: p. 675-704, 2004.

WEWERU, N.M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. *A survey of management accounting practices in South Africa*. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**. v. 2, n. 3, p. 226-263, 2005.

YAZDIFAR, Hassan. *Management accounting in the twenty-first-century firm: a strategic view*. **Strategic Change**, v. 12, n. 2, p. 109-113, 2003.

YAZDIFAR, H.; TSAMENYI, M. *Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations*. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 1, n. 2, p. 180-198, 2005.

ZIMMERMAN, J. L.. *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 411-427, 2001

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Lista do tópicos abordado por livros de Contabilidade Gerencial

APÊNDICE 2 – Modelo dos questionários aplicados à docentes e profissionais

APÊNDICE 1 – Análise do conteúdos dos livros de contabilidade gerencial

Na tabela são avaliados 15 livros, numerados de 1 a 15. Para cada item encontrado no livro, foi descrito se o mesmo era um capítulo do livro (C) ou se era um tópico dentro de um capítulo (T). Para definir a pontuação de importância, foi dado um valor 2 para capítulo e 1 para tópico.

A lista dos livros são:

Nome do Livro	Autor	Número
Contabilidade Gerencial	Sérgio de Iudicibus	1
Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática	Silvio Aparecido Crepaldi	2
Introdução à Contabilidade Gerencial	Nélio Domingues Pizzolato	3
Contabilidade Gerencial	Hong Yuh Ching	4
Contabilidade Gerencial	Rogério João Lunkes	5
Contabilidade Gerencial: Mensuração, Monitoramento e Incentivos	André Aquino, Poueri do Carmo e Ricardo Lopes Cardoso	6
Contabilidade Gerencial Básica	Osmar Coronado	7
Introdução à Contabilidade Gerencial	Paulo Roberto Pinheiro, Paulo Schmidt e José Luiz dos Santos	8
Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil	Clovis Luis Padoveze	9
Contabilidade Gerencial	James Jiambalvo	10
Contabilidade Gerencial	Horngren, Stratton, Sunden	11
Contabilidade Gerencial	Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan e S. Mark Young	12
Contabilidade Gerencial	NOREEN, ERIC W. / GARRISON, RAY H.	13
Contabilidade Gerencial	Carl Warren, James Reeve, Philip Fess	14
Gestão de Custos: Contabilidade e Controle	Don Hansen, Maryanne Mowen	15

Livro	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	Total C	Total T	Pontuação
Introduções																		
Definições de Contabilidade Gerencial	C		C		C	C	C			C	C	C	C	C	C	11	0	22
Custos em Geral	C		C	C	C	C	C		C	C	C	C	C		C	12	0	24
Definições	T		T	T	T	C	T		T	T	T	T	T	T	T	1	12	14
Avaliação de estoque	T													T	T	0	3	3
rateio	T	T	T												T	0	4	4
Centros de Custos	T	T			C	C		C	C	T			C	C	T	6	4	16
Produção por Encomenda-ORDEM	T		T	T			T		T	C	C	T	C	C	C	5	6	16
Custo pro processo			T	T			T		T	C	C	T	C	C	C	5	5	15
Departamentalização	T	T													T	0	3	3
Absorção	T	C	T	T	T	T	T		C		C	T	T	T		3	9	15
Variavel- Direto	C	C	T	T	T	T	T		C		C		C	T		5	6	16
CVL	C	C	T	T	T	C	T		C	C	C	T	C	C	C	9	5	23
RKW		C			T	T										1	2	4
Custo de Oportunidade						T			T		T		T			0	4	4
Sunk Cost										T	T	T				0	3	3
Gestão Estratégica de Custos					C										C	2	0	4
Decisões de custos												C	C	C	C	4	0	8
Cortar produto	C												T	T	t	1	3	5
fabricar vs comprar	T									T	T		T	T	t	0	6	6
Substituição de equipamento	T											T				0	2	2
Mix produtos												T				0	1	1
Artefatos de Contabilidade Gerencial																		
Orçamento	T	C		C	C	C			C	C	C	C	C	C	C	11	1	23
Orçamento flexível									T	T	C		C	T	T	2	4	8
Avaliação/medição de desempenho	T	C		C	C	C		C		C	C			C	C	9	1	19
Descentralização	T														T	0	2	2
EVA		T				T	T		T	T	T	T				0	7	7
BSC		C		T	T	T			C	T		T	C			3	5	11
ROI									T		T		T			0	3	
Custo padrão	C	C	T			C			C	C		T	C	C	C	8	2	18
Preço de transferência	T				T	C		C	T	T		T			C	3	5	11

Target Cost	T	C		T	T	T			T			T				1	6	8
Ciclo de Vida	T			T	T			C			T	T			T	1	6	8
ABC	T	C	T	C	T	T	T		C	C	C	C	C	C	C	9	5	23
Kaizen		C		T		T						T				1	3	5
Métodos Quantitativos	C															1	0	2
ABM				C	T					T	T					1	3	5
TOC					T				T				T		C	1	3	5
Qualidade / 6 sigma					T	T			C	T		T	T	T	C	2	6	10
Custo de propriedade						T										0	1	1
Custos ambientais						T									C	1	1	3
Gestão de Valor		T				T		C	C			T			T	2	4	8
Contabilidade com sistemas de informações		C			C				C	T		C				4	1	9
ERP		T			T											0	2	2
controller e suas atribuições		C				C	T			T						2	2	6
Preço de venda		C		C	C		T		C		T	C	C	C	C	8	2	18
Controle Interno		C	C		C											3	0	6
Cadeia de Valor				C	T						T				T	1	3	5
Planejamento				C	C				T	C	C	C	T			5	2	12
Controle		T			C	T			T	C	C	C	T		T	4	5	13
OBZ					T			C	T	T		T	T		T	1	6	8
Fluxo de Caixa									T	T	T	T	T			0	5	5
Beyond Budget					T											0	1	1
Gestão de risco								C								1	0	2
JIT					T	T			T	T	T	T	T	C	C	2	7	11
TOC					T	T			T							0	3	3
Orçamento de capital					T					C	C	C	C	C	C	6	1	13
VPL		T			T					T	T	T	T	T	T	0	8	8
PayBack					T					T		T	T		T	0	5	5
TIR					T					T		T	T		T	0	5	5
Contabilidade									C							1	0	2
Princípios Contábeis			C													1	0	2
Balanço			C		T		T		T	T						1	4	6
DRE			C		T		T		T	T						1	4	6

APÊNDICE 2 – Questionários aplicados a docentes e profissionais

QUESTIONÁRIO PROFISSIONAL

Pesquisa Prof. Claudio de Souza Miranda	Seu IP: 143.107.205.148 -
---	---------------------------

Pesquisa - Parte 1 de 2	Logout
-------------------------	---

PARTE I - CARACTERIZAÇÃO DO ENTREVISTADO E DA EMPRESA

1.1. Nome														
1.2. Email (Caso queira receber os resultados da pesquisa)														
1.3. Formação (em caso de mais de uma opção formação por cada nível coloque a que considera mais importante)														
01. Graduação	<input type="checkbox"/>	Ciências Contábeis	<input type="checkbox"/>	Administração	<input type="checkbox"/>	Economia	<input type="checkbox"/>	Engenharia de Produção	<input type="checkbox"/>	Outras Engenharias	<input type="checkbox"/>	Sistemas de Informação	<input type="checkbox"/>	Outra formação, qual?
02. Especialização	<input type="checkbox"/>	Ciências Contábeis	<input type="checkbox"/>	Administração	<input type="checkbox"/>	Controladoria e Finanças	<input type="checkbox"/>	Engenharia de Produção	<input type="checkbox"/>	Outras Engenharias	<input type="checkbox"/>	Sistemas de Informação	<input type="checkbox"/>	Outra formação, qual?
03. Mestrado	<input type="checkbox"/>	Não	<input type="checkbox"/>	Em andamento	<input type="checkbox"/>	Completo								
04. Doutorado	<input type="checkbox"/>	Não	<input type="checkbox"/>	Em andamento	<input type="checkbox"/>	Completo								
1.4. Nome da Empresa:														
1.5. Características da Empresa:														
a) Setor:	<input checked="" type="checkbox"/>	1. Comércio	<input checked="" type="checkbox"/>	2. Serviço	<input checked="" type="checkbox"/>	3. Indústria	<input checked="" type="checkbox"/>	4. Terceiro Setor	<input checked="" type="checkbox"/>	5. Agropecuário				
b) Ramo de atuação da empresa:														
c) Cidade e Estado onde está localizada a administração central:														
d) Cidade e Estado onde o respondente trabalha:														
1.6. Número de funcionários da empresa no Brasil:														
<input checked="" type="checkbox"/>	1. até 50													
<input type="checkbox"/>	2. de 51 a 100													
<input type="checkbox"/>	3. de 101 a 250													
<input type="checkbox"/>	4. de 251 a 500													
<input type="checkbox"/>	5. de 501 a 1000													
<input type="checkbox"/>	6. mais de 1000													
1.7. Faturamento anual da empresa no Brasil em Reais:														

- 1. até 5 milhões
- 2. de 5 milhões a 10 milhões
- 3. de 10 milhões a 50 milhões
- 4. de 50 milhões a 100 milhões
- 5. de 100 milhões a 250 milhões
- 6. de 250 milhões a 500 milhões
- 7. de 500 milhões a 1 bilhão
- 8. de 1 bilhão a 3 bilhões
- 9. mais de 3 bilhões

1.8. O capital da empresa é:

- Nacional
- Internacional, se for qual a nacionalidade?

1.9. Função profissional

a) Cargo que ocupa na empresa:

b) A partir da sua posição no organograma na sua unidade no Brasil, quantos níveis hierárquicos lhe separam do principal executivo ?

- 0, ou então mesmo nível
- 1, ele é seu superior imediato
- 2
- 3
- 4
- 5 ou mais

1.10. Das atividades listadas a seguir defina quantos por cento de seu tempo é dedicada a elas (elas devem totalizar 100%) :

- a) Auditoria Interna %
- b) SI/TI %
- c) Planejamento e Controle %
- d) Contabilidade societária / financeira %
- e) Custos %
- f) Desenvolvimento de relatórios %
- g) Outros, qual? %

1.11. Sua experiência profissional na área contábil-financeira é de quantos anos ?

- 1. até 2 anos

2. de 3 a 5 anos
3. de 5 a 10 anos
4. de 10 a 15 anos
5. mais de 15 anos

Próximo >>

Pesquisa Prof. Claudio de Souza
Miranda

Seu IP: 143.107.205.148 -

Pesquisa - Parte 2 de 2

[Logout!](#)

PARTE II - A CONTABILIDADE GERENCIAL

Tendo CONTABILIDADE GERENCIAL como um processo de mensuração, análise e divulgação de informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório do dia a dia das operações e para o planejamento de operações futuras, responda as questões a seguir.

2.1. As atividades listadas a seguir são as mais descritas pela literatura para serem desenvolvidas por um profissional que atue em atividades ligadas à contabilidade gerencial. Aponte qual seu grau de concordância em relação à aplicação de tais atividades para o desenvolvimento de ações de contabilidade gerencial nas organizações. Selecione também quais destas atividades são desenvolvidas pela sua função.

Atividades	Concordo Plenamente	Concordo Parcialmente	Não concordo nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Plenamente	Não sei avaliar
01. Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
02. Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
03. Busca de Melhoria da produtividade e dos processos	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
04. Assessoria/Consultoria interna	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
05. Auditoria Interna	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
06. Credit and Collection - Decisões e Controles de Crédito e Cobrança	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
07. Desenvolvimento/implementação do orçamento	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
08. Desenvolvimento/implementação do planejamento	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
09. Gestão de Risco	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
10. Gestão/Operacionalização de sistemas de TI	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
11. Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>

12. Implementação das estratégias de negócios	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
13. Fusões, Aquisições e alienações	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
14. Planejamento tributário	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
15. Gestão da função contábil financeira	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
16. Sistemas de controle de qualidade	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
17. Precificação Interna - Preço de transferência	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
18. Precificação Externa	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
19. Apuração dos custos dos produtos/serviços	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>

2.2. Para o desenvolvimento das atividades ligadas à Contabilidade Gerencial, alguns instrumentos/artefatos são indicados pela literatura. Assinale seu grau de concordância em relação à importância dos artefatos listados a seguir, como instrumentos de tomada de decisão.

Instrumentos/Artefatos	Concordo Plenamente	Concordo Parcialmente	Não concordo nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Plenamente	Não sei avaliar
01. Análise de ponto de equilíbrio - custo volume lucro	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
02. Balanced Scorecard e outros Instrumentos de Avaliação de Desempenho	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
03. Custeio ABC	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
04. Custeio dos produtos (absorção/variável)	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
05. Custo Padrão	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
06. Enterprise Resource Planning (ERP)/ Sistemas de Informações Gerenciais	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
07. Técnicas de análise/retorno sobre investimentos	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
08. Gestão do fluxo de caixa	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
09. Orçamento operacional	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
10. Custo do consumidor – Custo Total de Propriedade	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
11. Custo Alvo	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
12. Just in Time	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
13. Orçamento de Capital	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
14. Controles Internos	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
15. EVA e similares	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>

2.3. Exponha seu grau de concordância sobre as competências (conhecimentos, habilidades e valores) necessárias ao profissional que desenvolverá atividades de contabilidade gerencial (anteriormente descritas) e

sobre a utilização dos artefatos também já descritos.

Competências	Concordo Plenamente	Concordo Parcialmente	Não concordo nem Discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Plenamente	Não sei avaliar
01. Valores e Moralidade	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
02. Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
03. Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
04. Conhecimento do negócio em que a empresa atua	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
05. Compreensão das operações da organização - processos do negocio	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
06. Habilidade de Comunicação - Oral	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
07. Habilidade de Comunicação - Escrita	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
08. Habilidade de Comunicação - Leitura	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
09. Habilidade de Comunicação - Ouvir	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
10. Habilidades de pensar - Pensamento crítico	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
11. Habilidades quantitativas	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
12. Liderança	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
13. Resolução de problemas – identificar e criar soluções	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
14. Trabalhar em equipe	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
15. Managment/tomar decisoes	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
16. Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>
17. Habilidade no uso de planilhas eletrônicas	<input type="checkbox"/> 5	<input type="checkbox"/> 4	<input type="checkbox"/> 3	<input type="checkbox"/> 2	<input type="checkbox"/> 1	<input type="checkbox"/>

Deixe aqui suas sugestões / comentários a respeito da pesquisa:

Voltar

QUESTIONÁRIO PROFESSOR – PARTE 1

Miranda

Pesquisa - Parte 1 de 2

Logout

PARTE I - CARACTERIZAÇÃO DO ENTREVISTADO E DA IES

1.1. Nome

1.2. Email (Caso queira receber os resultados da pesquisa)

1.3. Formação (em caso de mais de uma opção formação por cada nível coloque a que considera mais importante)

01. Graduação Ciências Contábeis Administração Economia Engenharia de Produção Outras Engenharias Sistemas de Informação Outra formação, qual?
02. Especialização Ciências Contábeis Administração Controladoria e Finanças Engenharia de Produção Outras Engenharias Sistemas de Informação Outra formação, qual?
03. Mestrado Não Em andamento Completo Se em andamento ou completo, em qual área ?
04. Doutorado Não Em andamento Completo Se em andamento ou completo, em qual área ?

1.4. Instituição de Ensino (IES) que ministra aulas :

1.5. A Instituição que ministra é:

 Particular Pública

1.6. Seu regime de dedicação é

 Horista Parcial Integral

1.7. Das disciplinas listadas abaixo, quais você costuma ministrar (pode selecionar mais de uma opção)

- | | | |
|---|--|--|
| <input checked="" type="checkbox"/> 1. Orçamento/planejamento Empresarial | <input checked="" type="checkbox"/> 5. Contabilidade Gerencial | <input checked="" type="checkbox"/> 9. Contabilidade/análise de custos |
| <input checked="" type="checkbox"/> 2. Análise de Projetos | <input checked="" type="checkbox"/> 6. Jogos de Empresas | <input checked="" type="checkbox"/> 10. Sistemas de Informações Gerenciais |
| <input checked="" type="checkbox"/> 3. Administração Financeira | <input checked="" type="checkbox"/> 7. Contabilidade Financeira/societária | <input checked="" type="checkbox"/> 11. Outras, quais? |
| <input checked="" type="checkbox"/> 4. Auditoria Operacional/controles internos | <input checked="" type="checkbox"/> 8. Controladoria | |

1.8. Você costuma desenvolver projetos de pesquisa e publicações nas áreas que selecionou ministrar aulas?

 Sim Não

1.9. Além das atividades de docência, você exerce outras atividades em empresas?

 Sim Não

1.10. Se sim, em quais áreas?

- | | | |
|---|--|--|
| <input checked="" type="checkbox"/> 1. Orçamento/planejamento Empresarial | <input checked="" type="checkbox"/> 5. Contabilidade Gerencial | <input checked="" type="checkbox"/> 9. Contabilidade/análise de custos |
| <input checked="" type="checkbox"/> 2. Análise de Projetos | <input checked="" type="checkbox"/> 6. Auditoria externa | <input checked="" type="checkbox"/> 10. Sistemas de Informações Gerenciais |
| | <input checked="" type="checkbox"/> 7. Contabilidade | |

<input checked="" type="checkbox"/>	3. Administração Financeira	Financeira/societária	<input checked="" type="checkbox"/>	11. Outras, quais?
<input checked="" type="checkbox"/>	4. Auditoria Operacional/controles internos	<input checked="" type="checkbox"/>	8. Controladoria	

1.11. Sua experiência na docência é de quantos anos ?

1. até 2 anos 2. de 3 a 5 anos 3. de 5 a 10 anos 4. de 10 a 15 anos 5. mais de 15 anos

Próximo >>