



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

**ISSN 2176-9036**

Artigo recebido em: 04.07.2012. Revisado por pares em: 06.11.2012. Reformulado em: 27.11.2012. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **ATIVIDADES DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A ÓTICA DE DOCENTES E PROFISSIONAIS DE MERCADO**

### **MANAGERIAL ACCOUNTING TASKS UNDER THE OPTICS OF PROFESSORS AND PROFESSIONAL MARKET**

### **ACTIVIDADES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN BAJO LA VISIÓN DE DOCENTES Y MERCADO PROFESIONAL**

#### **Autores**

##### **Claudio de Souza Miranda**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP. Professor da Faculdade de Economia e Administração da USP/Ribeirão Preto. Endereço: Avenida dos Bandeirantes 3900 – CEP 14000-000 - Ribeirão Preto, SP – Brasil.

E-mail: [csmiranda@fearp.usp.br](mailto:csmiranda@fearp.usp.br)

##### **Edson Luiz Riccio**

Doutor em Administração pela FEA-USP (1989) - Pós-Doutorado pela Université du Sud Toulon-Var, UNIV, França. Professor da Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia Administração e Contabilidade. Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto 908 - FEA3 - Butantã – CEP 05508-900 - São Paulo, SP – Brasil.

E-mail: [elriccio@usp.br](mailto:elriccio@usp.br)

##### **Raissa Álvares de Matos Miranda**

Mestre em Engenharia de Produção pela UFSCar. Professora da Universidade Paulista. Endereço: Av. Paulista, 900 - Cerqueira César - CEP 01310-100 - São Paulo – SP – Brasil.

E-mail: [raissamiranda@gmail.com](mailto:raissamiranda@gmail.com)

#### **RESUMO**

Estudos sobre as atividades profissionais ligadas a contabilidade gerencial expandiram-se internacionalmente, mas nacionalmente não são encontrados estudos significativos. Dessa forma, este trabalho teve como objetivo avaliar, sob a ótica de profissionais de mercado e docentes brasileiros, a importância das principais atividades ligadas à contabilidade gerencial. Definiram-se 19 atividades a partir da revisão de artigos prévios publicados internacionalmente. A amostra da pesquisa, após o tratamento dos dados, foi de 108 docentes e 212 profissionais de mercado. Para avaliar a existência de divergência de avaliação de importância das atividades ligadas à contabilidade gerencial entre docentes e profissionais,

foram realizados testes não paramétricos. As principais divergências de avaliação foram observadas nas atividades ligadas ao processo contábil e a atividades financeiras operacionais do dia a dia, encontrando-se uma maior concordância de importância dessas atividades para os profissionais do que para os docentes. Ressalta-se ainda que atividades de precificação (interna e externa) têm maior percepção de importância entre docentes e atividades ligadas à tecnologia da informação têm maior importância entre profissionais de mercado. Uma análise por subgrupos de docentes e profissionais indica algumas diferenças de avaliação, no caso dos docentes, notou-se que os que tinham mestrado em contabilidade, e que estavam em instituições de ensino com programas de mestrado, tiveram senso crítico mais apurado, indicando que nem todas as atividades teriam importância plena.

**Palavras-chave:** Contabilidade gerencial. Mercado de trabalho. Ensino de Contabilidade.

### ABSTRACT

Studies on the professional tasks related to management accounting have expanded internationally, but in Brazil are not found significant studies. So, this paper aimed to evaluate, from the perspective of market professionals and Brazilian professors, the importance of the main activities related to management accounting. We defined 19 activities from a previous review of articles published internationally. The survey sample, after validating the data, was of 108 professors and 212 market professionals. To evaluate the existence of divergent judgment of the importance of activities related to management accounting among teachers and professionals, non-parametric tests were carried out. The main differences of the importance assessment were observed in activities related to financial accounting process and operational activities of everyday life, finding a higher agreement of importance of these activities for professionals than for teachers. It is also noteworthy that pricing activities (internal and external) have a higher perceived importance among teachers and activities related to information technology are more important among market professionals. There was a higher concordance of importance of these activities for professionals than for the professors. A subgroup analysis of professors and professionals indicates some differences in valuation, in the case of professors; it was observed that those with master's degree in accounting, and who were teaching at institutions with master's degrees programs, had keener critical sense, indicating that not all activities have full importance.

**Keywords:** Management Accounting. Accounting professionals. Teaching Accounting.

### RESUMEN

Los estudios sobre las actividades relacionadas con profesionales de la contabilidad de gestión se han expandido internacionalmente, pero los estudios significativos en ámbito nacional no se encuentran. Por lo tanto, este estudio tuvo como objetivo evaluar, desde la perspectiva de los profesionales y docentes brasileños, la importancia de las principales actividades relacionadas con la contabilidad de gestión. Diecinueve actividades se han definido a partir de la revisión de los artículos anteriores publicados internacionalmente. La muestra de la investigación después del tratamiento de los datos, fue de 108 docentes y 212 profesionales del mercado. Para evaluar la existencia de valoración divergente de la importancia de las actividades relacionadas con la contabilidad de gestión entre los docentes y los profesionales, pruebas no paramétricas se realizaron. Las principales diferencias se observaron en la

evaluación de las actividades relacionadas con el proceso de la contabilidad financiera y las actividades operacionales de la vida cotidiana, se han encontrado una mayor concordancia de importancia de estas actividades para los profesionales que para los docentes. También cabe destacar que las actividades de fijación de precios (internos y externos) tienen una importancia mayor que se percibe entre los docentes y las actividades relacionadas con la tecnología de la información son más importantes entre los profesionales del mercado. Un análisis de subgrupos de los docentes y profesionales indica algunas diferencias de evaluación, en el caso de los docentes, se observó que las personas con grado de maestría en contabilidad, y que eran de escuelas con programas de maestría, el sentido crítico era más precisos, lo que indica que no todas las actividades tienen una importancia total.

**Palabras clave:** Contabilidad de gestión. Del mercado de trabajo. La enseñanza de Contabilidad.

## 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.

Entre alguns exemplos de trabalhos internacionais que demonstram esta necessidade de se repensar o ensino da área contábil, pode-se destacar o trabalho de Albrecht e Sack (2000) que 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 trabalho de Howieson (2003) 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) 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.

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, adequados à realidade das atividades desenvolvidas na profissão. A observação destas lacunas são observadas em todas as áreas de atuação da contabilidade, principalmente na contabilidade financeira e na contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial é uma atividade voltada para atender às demandas de usuários internos da organização, demanda esta atendida por relatórios gerenciais voltados para decisões. Segundo compilação desenvolvida por Frezatti, Aguiar, e Guerreiro (2007) a atividade da contabilidade gerencial envolve a composição do processo (identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações), geração de informações para usuários internos, apoio ao processo decisório e conexão com os objetivos da entidade.

Especificamente no que tange à contabilidade gerencial, são observados estudos sobre as lacunas observadas entre docentes e profissionais de mercado no que tange às suas atividades, artefatos de trabalho e as competências necessárias ao seu desenvolvimento (Tan, Fowler e Hawkes, 2004; Ekbatani e Sangeladji, 2008). Porém nacionalmente não são observados estudos nesta linha.

Dessa forma, este trabalho procura responder a seguinte questão: Quais as diferenças de avaliação de importância das atividades ligadas à contabilidade gerencial entre docentes e profissionais de mercado brasileiros? Baseando-se na revisão efetuada, o objetivo central deste estudo foi o de compreender na realidade brasileira, quais as atividades que envolvem a área 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.

A partir deste objetivo, o trabalho procurou validar a seguinte hipótese:

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

A hipótese foi testada em cada uma das dezenove atividades que foram avaliadas na pesquisa.

Como objetivos secundários, o trabalho buscou ainda avaliar se: a) há diferenças de avaliações entre profissionais e docentes com os trabalhos internacionais previamente analisados; e b) as características das organizações e dos entrevistados influenciam suas avaliações das atividades.

O trabalho teve com principal limitação o fato de que a função de contador gerencial ainda não é frequente nas organizações brasileiras. Mas as atividades que envolvem a Contabilidade Gerencial são desenvolvidas por profissionais ligados à controladoria e à gestão contábil financeira.

O resultado desse tipo de levantamento é importante para a avaliação das atividades didáticas de docentes e coordenadores de curso, no sentido da evolução dos conteúdos e objetivos expostos em disciplinas da linha de contabilidade gerencial.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

As definições tradicionais de Contabilidade Gerencial apresentadas por autores como Horngren, Sundem e Stratton (2004), Garrison, Noreen e Brewer (2007) e Atkinson et al. (2008) apontam-na 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.

Apesar de ser bem definida, seu desenvolvimento nem sempre é muito claro nas organizações. Tanto em termos de suas diferenciações com a contabilidade financeira, corroborada pelo estudo de Frezatti *et al* (2007), como de sua posição no organograma da empresa. No caso do Brasil mais especificamente esta situação é mais complexa pelo fato de não termos localmente uma certificação de “Contador Gerencial” como o CMA (*Certified Management Accountant*) nos Estados Unidos e o CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) na Grã-Bretanha.

Mesmo na área acadêmica periodicamente são observadas críticas as pesquisas desenvolvidas na área, principalmente por não atenderem às necessidades do mercado ou por serem muitas vezes superficiais em suas análises. Essas críticas podem ser observadas principalmente nos trabalhos de Kaplan e Johnson (1987) e Zimmerman (2001).

Um exemplo da não aderência das pesquisas acadêmicas, com as necessidades de mercado, pode ser observado nos trabalhos de Siegel et al. (1994, 1996), Tan et al (2004), Ekbatani e Sangeladji (2008) pela baixa aderência de uso de modernos artefatos de contabilidade gerencial como o custo da qualidade, custeio ABC, e pela alta aderência de uso de artefatos mais tradicionais como o orçamento e o custo padrão.

## 2.2 ENSINO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

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

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 Diretrizes 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. Assim, espera-se que os outros 50% sejam complementado pelas Instituições de Ensino Superior, com uma parte diversificada capaz de refletir a experiência de cada instituição e as imposições do quadro regional.

A Diretriz vigente para o curso de Ciências Contábeis está baseada na resolução CNE/CES 10, 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;*

O grifo assinalado demonstra, 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 ensinar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a: ....*

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

De maneira geral, o que se observa é a pouca exposição de enfoques gerenciais em todo a DCN do curso, o único termo mais observado é o de sistemas de informação, mas não necessariamente gerencial.

Assim seria necessário avaliar qual o nível de importância dado pelas coordenações de curso aos tópicos de Contabilidade Gerencial, no desenvolvimento das grades curriculares, visto estes terem liberdade para desenvolver a mesma. O trabalho de Miranda, Riccio e Miranda (2011) demonstra que em média estes conteúdos representam 12,5% das grades curriculares, em alguns, e em alguns casos era representados por menos de 5% do curso. Os conteúdos normalmente observados foram os de contabilidade de custos, orçamento empresarial, contabilidade gerencial e controladoria, não estando todos sempre presentes nas grades.

Poderia então ser avaliado, se os conteúdos desenvolvidos nas atividades da contabilidade gerencial nas organizações são os mesmos apresentados nas salas de aula, avaliando-se então se estes atenderiam às necessidades de mercado. Apresenta-se a seguir alguns estudos que indicam quais seriam estas atividades.

### 2.3 ATIVIDADES DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Estudos sobre as atividades que envolvem o trabalho de profissionais ligados à contabilidade gerencial não são tão frequentes nas publicações sobre a profissão contábil, principalmente os que fazem avaliações diretamente com os profissionais de mercado e com docentes da área. Foram encontradas 5 publicações que apresentaram esse tema, e estas pesquisas foram efetuadas com profissionais e docentes da área de contabilidade gerencial, sejam por avaliações individuais destes grupos, seja em comparação de suas percepções.

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.

O IMA (*The Association for Accountants and Financial Professionals*) desenvolveu nos anos de 1996 e 1999, pesquisas com profissionais ligados a esta associação que questionaram sobre as atividades dos contadores gerenciais. O trabalho de 1996 de Siegel e Kulesza (1996) listou 30 atividades e questionou quais eram mais frequentes no dia a dia do contador gerencial, as que nunca haviam sido efetuadas e as que seriam mais críticas para o sucesso da organização. As principais atividades listadas para cada um dos questionamento são apresentadas no quadro 1.

#### Quadro 1 – Principais indicações de atividades efetuadas e não efetuadas por contadores gerenciais

Principais atividades	Atividades nunca efetuadas	Atividades críticas ao sucesso da organização
gestão dos setores financeiros/contábeis (50%)	preço de transferência (79%)	sistemas contábeis e relatórios financeiros (47%)
sistemas contábeis e relatórios financeiros (33%)	controle de sistemas de qualidade (68%)	planejamento estratégico de longo prazo (32%)
consultoria interna (24%)	fundos de investimento (64%)	gestão dos setores financeiros/contábeis (29%)

Fonte: Siegel e Kulesza (1996) – adaptado.

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, Siegel e Kulesza (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 o de maior tempo no trabalho (62%). Entre as cinco atividades com menor tempo ocupado, 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, Seppälä e Rantanen (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*.

Forsait, Xydias-Lobo e Tilt (2004) questionaram 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 têm-se 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 1 apresenta as principais indicações.

**Tabela 1 – 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) – adaptado.

Os dados da tabela 1 demonstram ainda 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.

### 3 METODOLOGIA

O delineamento desta pesquisa baseou-se na tipologia de Beuren *et al.* (2006) que está agrupada em três categorias: a pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

Em relação aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória, já que no Brasil há pouco conhecimento da temática a ser abordada. 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 um levantamento ou *survey*. O levantamento, efetuado nesta pesquisa, foi realizado por meio de uma *websurvey*, ou seja, uma pesquisa que é alocada em um website. Segundo Dillman (2000), 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.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, pois empregou 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.

### 3.1 DEFINIÇÃO DAS ATIVIDADES DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Dos 5 trabalhos previamente analisados foram compiladas 30 atividades, e após ajustes de conteúdos próximos, selecionaram-se 18 atividades. Cabe ressaltar, que muitas das atividades listadas nos trabalhos podem ser também compreendidas como artefatos de trabalho, sendo que muitos dos trabalhos avaliados fazem análises destes dois pontos. A atividade de precificação foi observada tanto como uma atividade, como artefato de contabilidade gerencial nos trabalhos analisados. 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.

A lista das tarefas selecionadas, com os respectivos trabalhos utilizados como referência, esta destacada na tabela 2.

**Tabela 2 – Lista das tarefas de Contabilidade Gerencial selecionadas para o questionário.**

	Siegel e Kulesza (1996)	Russel <i>et al</i> (1999)	Malmi <i>et al</i> (2001)	Forsaitth <i>et al</i> (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

Fonte: dados da pesquisa.

### 3.2 CONSTRUÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Os dois questionários desenvolvidos nesta pesquisa, 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. Esta caracterização foi desenvolvida com o objetivo de analisar se haveriam percepções diferenciadas entre os grupos analisados e seus subgrupos expostos no quadro 2.

**Quadro 2 – Variáveis analisadas nos grupos pesquisados**

Docentes		Profissionais	
Variáveis	Alternativas	Variáveis	Alternativas
Origem da IES	Pública, Privada	Graduação	Contábeis, administração e outras
IES com programa de Pós	Sim, Não	Hierarquia	Posição hierarquia na empresa
Nível de formação do docentes	Graduação até doutorado	Atividades de controle	% do trabalho com esta atividade
Linha de mestrado	Contabilidade e outras	Função	Controladoria, Financeiros e outros
Atuação no mercado	Sim, Não	Experiência Profissional	Escalas de 5 em 5 anos
Tempo de Docência	Escalas de 5 em 5 anos	Capital da empresa	Nacional ou estrangeiro
		Nº de funcionários	Escala variável
		Atividade da empresa	Ramo: Indústria, comércio e serviço

Fonte: elaborado pelos autores.

A segunda parte do questionário refere-se à avaliação de importância, por parte dos entrevistados, do tema central desta pesquisa que são a importância das atividades que envolvem a contabilidade gerencial. Para tanto se definiu uma escala numérica de 1 a 5 sendo 1 para uma atividade de baixa importância para a contabilidade gerencial e 5 para grande importância. Colocou-se ainda uma alternativa não sei avaliar, buscando evitar respostas aleatórias.

Essa definição de uma escala de 5 pontos de importância foi desenvolvida para que pudessem ser feitas comparações com os estudos internacionais anteriormente analisados, principalmente os de Forsaith et al. (2006) e Ektabani e Sangeladji (2008), que avaliaram as diferenças entre docentes e profissionais de mercado.

Para questionar sobre a importância das atividades apresentou-se um texto sobre a conceituação da 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 às questões a seguir.”

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 importância da aplicação de tais atividades para o desenvolvimento de ações de contabilidade gerencial nas organizações, em uma escala de 1 a 5.”

### 3.2 DESENVOLVIMENTO DAS AMOSTRAS

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

#### 3.2.1 DOCENTES

A escolha dos docentes foi baseada na seleção de IES públicas e IES privadas com bons desempenhos contínuos nos exames do Antigo Provão e no atual ENADE. Dessa forma, foram selecionadas 81 IES das quais se buscou contato com suas coordenações, onde foi solicitado os e-mails dos docentes que ministravam as disciplinas ligadas à contabilidade gerencial. 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. Ao fim do envio de 3 ondas de solicitação de preenchimento, foram recebidos 112 questionários.

#### 3.2.2 PROFISSIONAIS

A definição dos profissionais que responderiam ao questionário passou por duas barreiras. A primeira refere-se ao fato de não haver, no Brasil, conforme já exposto uma certificação para a função de contador gerencial. 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 a base de ex-alunos do curso de Ciências Contábeis e Administração de uma Universidade Pública. Esta IES já têm mais de 15 turmas formadas, e têm cerca de 1.200 egressos, sendo que aproximadamente 800 deles estão organizados em um grupo de discussão via email. Solicitou-se neste grupo 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. Desse grupo obtiveram-se 10 respostas para esta pesquisa.

A segunda fonte de coleta foi a rede social baseada em Internet LinkedIn, que é uma rede social profissional. Boyd e Ellison (2007) definem uma rede social baseada na Internet com sites que permitem: i) a construção de uma persona através de um perfil ou página pessoal; ii) a interação através de comentários; e iii) a exposição pública da rede social de cada ator. As redes sociais são compostas 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, em dezembro de 2011 o LinkedIn possui mais de 150 milhões de usuários em mais de 200 países e territórios ao redor do mundo, sendo no Brasil cerca de 7 milhões 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.

Durante 40 dias foram localizados 513 perfis, dos quais se solicitou ligação (“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.

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.

Cabe ressaltar que tanto para a amostra de docentes como de profissionais, os questionários enviados eram individualizado, assim após a pesquisa ser respondida ela não poderia ser novamente preenchida por outra pessoa. Esta ação buscou evitar que o questionário se espalhasse para pessoas fora do perfil desejado da pesquisa.

### **3.3 TRATAMENTO DOS DADOS RECEBIDOS**

Após o recebimento dos 112 questionários de docentes e 242 de profissionais, iniciou-se o processo de exclusão dos questionários inadequados à pesquisa sob três enfoques: perfil inadequado do respondente e/ou empresa, 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.

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

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, sendo 0,849 para docentes e 0,860 para profissionais.

### 3.4 PERFIL DA AMOSTRA

#### A) DOCENTES

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 que a grande maioria (78,7%) tem graduação em contabilidade seguida pela formação em administração (13%). As outras áreas têm menor representatividade (5,6%).

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). Daqueles que tinham mestrado, completo ou em curso, 52,6% era na área de contabilidade e controladoria, e 23,7% na área de administração.

As principais disciplinas ministradas pelos docentes foram: Contabilidade/Análise de Custos (63,9%), Contabilidade Gerencial (51,9%), Controladoria (39,8%) e Orçamento/Planejamento (29,6%). Além de ministrar disciplinas na área de contabilidade gerencial, 69,4% disseram desenvolver pesquisas na área, e 35,2% alegaram trabalhar ou já ter trabalhado na área.

#### B) PROFISSIONAIS

A grande maioria dos profissionais tem sua formação de base (graduação) ligada à área de negócios, principalmente em Ciências Contábeis (49,1%), Administração (28,8%) e Economia (12,3%). Em relação à pós-graduação, 92% dos profissionais cursaram alguma pós-graduação lato sensu, principalmente na área de controladoria e finanças. 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.

Em termo de experiência profissional, 13,1% dos entrevistados tinham até 5 anos de atuação na área financeira, 29,2% tinham de 10 a 15 anos e 57,5% tinha mais de 15 anos. Os profissionais foram consolidados em 3 áreas principais de atuação: Controladoria (49,1%), Financeiro (36,3%) e Outras (14,6%). Em termos de importância hierárquica, 46,4% dos entrevistados estão um nível abaixo do principal executivo da organização, e 37,0% dois níveis abaixo.

Há a participação de profissionais de todas as regiões do Brasil, mas a maior concentração se deu em empresas da região Sudeste, que representou 87,7% da amostra. Em relação ao tamanho das empresas, as maiores representatividades estavam nos entrevistados que trabalhavam em empresas com mais de 500 funcionários, sendo que 14,6% dos entrevistados trabalhavam em empresas de 500 a 1000 funcionários e 41% em empresas com mais de 1000 funcionários. Em relação ao setor de atuação a maior concentração se deu na indústria (52,8%), seguido de serviço (31,6%), comércio (12,3%) e agropecuário (3,3%). Além disso, 59,4% das empresas eram de capital internacional, principalmente da Europa (54,8%) e da América do Norte (32,5%).

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

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. A análise dos dados foi efetuada pelo software estatístico SPSS®.

A Tabela 3 demonstra 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 de forma freqüente nos livros didáticos de contabilidade gerencial.

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, que esta intimamente ligada ao processo de controles 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 3 – Ranking de importância das atividades para docentes e profissionais de mercado**

Atividade	Média Docente	Ranking Docente	Média Mercado	Ranking Mercado	Teste U
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	4,81	1	4,92	1	0,013
Desenvolvimento/implementação do orçamento	4,78	2	4,80	3	0,220
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	4,76	3	4,90	2	0,010
Apuração dos custos dos produtos/serviços	4,66	4	4,67	5	0,807
Desenvolvimento/implementação do planejamento	4,62	5	4,69	4	0,119
Precificação Interna - Preço de transferência	4,45	6	4,06	12	0,002
Assessoria/Consultoria interna	4,35	7	4,19	10	0,048
Busca de Melhoria da produtividade e dos processos	4,25	8	4,48	6	0,074
Precificação Externa	4,13	9	3,93	14	0,093
Planejamento tributário	4,08	10	4,33	8	0,076
Implementação das estratégias de negócios	4,04	11	4,21	9	0,122
Gestão da função contábil financeira	4,00	12	4,46	7	0,000
Gestão de Risco	3,94	13	4,05	13	0,359
Gestão/Operacionalização de sistemas de TI	3,72	14	3,40	18	0,073
Implementação e desenvolvimento de novos sistemas de TI	3,57	15	3,47	17	0,682
Fusões, Aquisições e alienações	3,54	16	4,08	11	0,001
Sistemas de controle de qualidade	3,41	17	2,86	19	0,001
Credit and Collection	3,38	18	3,74	15	0,020
Auditoria Interna	3,35	19	3,64	16	0,312

Fonte: dados da pesquisa.

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.

#### 4.1 AVALIAÇÃO DAS ATIVIDADES NOS SUBGRUPOS

Consolidaram-se os totais de divergências encontradas pelos testes de médias (Mann-Whitney/Kruskal-Wallis) para cada uma das atividades, tanto entre os subgrupos de docentes como de profissionais, expostos na figuras 2 e 3. Entre os seis subgrupos de docentes, foram encontradas 31 situações de divergência de avaliação. Já entre os profissionais foram encontradas 39 divergências entre os oito subgrupos existentes.

**Figura 2 - Diferenças de concordância de importância sobre as atividades observadas entre subgrupos de docentes**

Atividades	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	

Fonte: dados da pesquisa.

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

Em relação ao tempo de docência observa-se nove divergências de avaliação. Ao se fazer uma análise cruzada dos dados destas divergências, observa-se que os docentes com menor tempo de docência têm menor grau de concordância sobre a importância das atividades divergentes. Esta situação, de menor concordância, também foi observada entre docentes de IES com programas de mestrado, e entre os docentes com mestrado em contabilidade.

Essas diferenças de concordância de importância 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. Ou seja, os docentes com menor tempo de docência, e/ou com mestrado em outras áreas que não a contábil tem percepções próximas aos profissionais de mercado, nestes itens mais polêmicos.

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 que um maior nível de importância foi dado, nas atividades com diferenças estatísticas, entre os profissionais com maior nível hierárquico, principalmente às atividades mais polêmicas. 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.

**Figura 3 - Diferenças de concordância de importância sobre as atividades observadas entre subgrupos de profissionais**

Atividades	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	

Fonte: dados da pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo traçado para este trabalho foi o de compreender na realidade brasileira quais as atividades profissionais estariam mais ligadas à contabilidade gerencial, investigando a existência ou não de diferenças de avaliação entre docentes da área e profissionais de mercado.

Para tanto foram feitas análises dos principais trabalhos internacionais que versavam sobre as atividades da área de contabilidade gerencial. Os trabalhos analisados demonstraram não haver uma padronização de quais seriam as atividades ligadas à contabilidade gerencial.

A análise das atividades demonstrou divergências 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.

Parte destas diferenças encontradas de avaliações, em atividades financeiras operacionais, pode ser compreendida pelo fato de que os docentes entenderiam que estas não teriam enfoque gerencial, visto que muitas delas não são observadas na literatura didática, nem estão presentes nas grades curriculares, conforme a análise do trabalho de Miranda *et al* (2011).

Os dados demonstram ainda que foi rejeitada a hipótese de que não haveria diferenças significativas de percepção entre profissionais e docentes sobre a importância das atividades de Contabilidade Gerencial, em 8 das 19 atividades listadas. Os dados da figura 4 demonstram que as divergências foram direcionadas principalmente para uma maior avaliação de profissionais, principalmente para as atividades operacionais, conforme já exposto.

**Figura 4 – Atividades com diferenças significativas**

<b>Atividades</b>	<b>Grupo de maior percepção de importância</b>
Avaliação de Desempenho econômica e financeira do negócio	Profissional
Avaliação de rentabilidade de Divisões, produtos e clientes	Profissional
<i>Credit and Collection</i>	Profissional
Assessoria/Consultoria Interna	Docente
Fusões, Aquisições e alienações	Profissional
Gestão da função contábil-financeira	Profissional
Sistemas de controle de qualidade	Docente
Preço de transferência	Docente

Fonte: dados da pesquisa.

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.

Apesar da limitação da pesquisa, de não ter sido feita diretamente com profissionais com certificação de contabilidade gerencial, como feita em estudos internacionais analisados, percebe-se que as avaliações de importância são próximas. Porém, seria importante que fossem feitas análises comparativas entre profissionais que desenvolvem ou não as atividades, para que esta análise de importância possa ser melhor avaliada.

## REFERÊNCIAS

ALBRECHT, S.; SACK, R. Accounting Education: Charting a course Through a perilous future. **Accounting Education Series**, American Accounting Association, n. 16. 2000.

ATKINSON, A. A; BANKER, R. D; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas. 2008.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas. 2006.

BOYD, D.M.; ELLISON, N.B. Social Network Sites: Definition, History, and Scholarship. **Journal of Computer-Mediated Communication**. v.13, n.1, p. 210-230. 2007.

DILLMAN, D. A. **Mail and Internet surveys: the tailored design method**. New York : John Wiley & Sons, Inc. 2000.

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

FORSAITH, D.; XYDIAS-LOBO, M.; TILT, C. (2004). The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective. **Journal of Applied Management Accounting Research**. p. 53-70. 2004.

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 e Finanças**, São Paulo, n. 44, p. 9-22, mai-ago. 2007.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. e BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro : LTC. 2007.

HAIR, J. **Análise Multivariada de Dados**. Porto Alegre: Bookman. 2005.

HAYES, B. E. **Medindo a satisfação do cliente: desenvolvimento e uso de questionários**. Rio de Janeiro: Qualitymark. 2001.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall. 2004.

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.

KAPLAN, R.; JOHNSON, H. T. **Relevance lost: Rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press. 1987.

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.

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.

MIRANDA, C.S., RICCIO, E.L., MIRANDA, R.A.M. Panorama do ensino da contabilidade gerencial no Brasil. **In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE**, 11, 2011, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2001.

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.

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.

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, 200.