

ENSINO DE CONTABILIDADE GERENCIAL: O “GAP” ENTRE A FORMAÇÃO E PRÁTICA AINDA PERSISTE?

MANAGEMENT ACCOUNTING EDUCATION: DOES THE GAP BETWEEN TEACHING AND PRACTICE STILL PERSIST?

Carlos Eduardo Facin Lavarda
elavarda@gmail.com
Universidade Federal de Santa Catarina

²Laurindo Panucci Filho
laurindopanucci@hotmail.com
Universidade Estadual do Norte do Paraná

Andressa Michels
mana.michels@hotmail.com
Universidade Regional de Blumenau

RESUMO

Este estudo, de natureza descritiva e exploratória, com tratamento quantitativo de dados e coleta por meio de levantamento ou *survey*, teve como objetivo comparar a lacuna identificada no estudo de Hawkes, Fowler e Tan (2003) entre o ensino e a prática de contabilidade gerencial, na percepção dos Acadêmicos da área (Professores) e Profissionais de mercado (Praticantes), e identificar as habilidades que os profissionais e acadêmicos consideram importantes aos recém-formados em uma amostra de 28 Acadêmicos e 50 Praticantes. Pode-se concluir que a lacuna existente não se manteve, inclusive os resultados extraídos por meio de médias, moda e análise de variância (ANOVA) confirmam uma relação de proximidade entre os dois grupos analisados nesta pesquisa (Acadêmicos e Praticantes). As habilidades e características pessoais nesta amostra não apresentaram variância significativa, concluindo-se que não há diferença entre os respondentes sobre a percepção do ensino e da prática de contabilidade gerencial.

Palavras chave: Práticas de Contabilidade Gerencial. Habilidades Pessoais. Características Pessoais.

ABSTRACT

This descriptive and exploratory study, with quantitative data treatment and questionnaire collection aimed to compare the gap identified in previous the Hawkes, Fowler and Tan (2003) study between the teaching and the practice of managerial accounting, in the (Professors) and Market Professionals (Practitioners), and to identify the skills that professionals and academics consider important for newly graduates in a sample of 28 Academics and 50 Practitioners. It can be concluded that the existing gap was not maintained, even the results obtained through means, moda and analysis of variance (ANOVA) confirm a close relationship between the two groups analyzed in this study (Academics and Practitioners). The skills and personal characteristics in this sample did not present a significant variance, concluding that there is no difference between the respondents about the perception of teaching and the practice of managerial accounting.

Keywords: Management Accounting Practices. Personal Skills. Personal Characteristics.

Artigo recebido em: 19/10/2016; Aceito em: 03/04/2017

²Laurindo Panucci Filho – UENP

Rua Antônio Veiga, 140

CEP: 89012-900 Itoupava Seca/Santa Catarina/Brasil

1. INTRODUÇÃO

A relevância a respeito do ensino na aplicação prática tem tomado conta do debate entre pesquisadores e praticantes (profissionais de mercado e empresários) há muito tempo. E, a partir de estudos recentes, suspeita-se da existência de uma lacuna entre o que se tem ensinado nas universidades e o que se tem adotado como aplicação prática nas empresas, em muito, atribuído ao conteúdo de natureza teórica incorporado à formação dos estudantes universitários, ou das exigências dos diversos interessados por informações contábeis (HAWKES; FOWLER; TAN, 2003; JONES; ABRAHAM, 2007; JACKLING; DE LANGE, 2009; KASSIM, 2014).

Isso tem gerado algumas consideráveis especulações sobre a importância da contabilidade gerencial e suas práticas para o contexto dos praticantes. Desta forma, chama-se a atenção para uma necessidade de se levar em consideração as implicações do ensino de contabilidade, nas exigências decorrentes do conflito na obtenção por informações de natureza contábil, e das percepções dos diferentes grupos de interesses. (HAWKES; FOWLER; TAN, 2003; JONES; ABRAHAM, 2007; JACKLING; DE LANGE, 2009; KASSIM, 2014).

Um consenso frequente quando pesquisas abordam o ensino em contabilidade diz respeito ao distanciamento percebido entre os praticantes, de maneira geral, e o que os profissionais da área tem a oferecer, em termos de aplicação prática da contabilidade. Na visão dos praticantes, tanto alunos quanto docentes não são capazes de atender suas necessidades de gerenciamento contábil, sendo apresentados diversos argumentos para isso. Por outro lado, as transformações nos sistemas de negócios têm sido capazes de modificar o formato das decisões dos gestores em tempo resumido, exigindo uma alternância entre as opções, ou a adoção de um novo procedimento de natureza contábil (KAPLAN, 2011; HOPWOOD, 2007; MOSER, 2012; KASSIM, 2014).

A esse respeito, aponta-se que a discrepância que resulta na lacuna entre ensino e prática, pende para um dos lados sem um consenso de quais ações são necessárias para que o conhecimento produzido se conecte às pretensões e exigências dos praticantes. No entanto, enquanto a pesquisa vem produzindo técnicas que possam acompanhar a evolução de complexidade dos negócios, pesquisadores procuram entender como essa controversa combinação de interesses vem ocorrendo, e neutralizar os efeitos da dissociação entre o

conhecimento atual e a aplicação prática apresenta-se como um desafio, tanto para os pesquisadores quanto para os profissionais da área contábil (KAPLAN, 2011; KASSIM, 2014).

Jackling e De Lange (2009) citam que o contexto e a dinâmica do ambiente de negócios global resultaram em mudanças no conjunto de competências exigidas por contadores que buscam agregar valor para seus clientes. Entre as mudanças, Kaplan (2011, p. 369) cita que a contabilidade convive em um mercado habituado a altos volumes de negócios, velocidade das informações, volatilidade das decisões, complexidade das operações, globalização dos mercados. Além da alta complexidade que permeiam os negócios, a negociação de ativos ocorre em diferentes fusos horários e moedas, além dos problemas na emissão de relatórios e gerenciamento de ambientes organizacionais pouco claros. Fatos como esses tornam os contadores incapazes de apresentar, em tempo hábil, relatórios de avaliação que demonstrem as implicações na divulgação dos novos tipos de empréstimos hipotecários e a securitizações maciça de estes empréstimos, por exemplo. Hawkes, Fowler e Tan (2003) afirmam que a existência de uma possível lacuna entre a teoria e a prática na contabilidade gerencial pode indicar que o ensino tem priorizado as técnicas mais recentes, ou não estão ensinando os métodos tradicionais ainda em uso.

No entanto, suspeita-se que nessas implicações para o ensino, de maneira geral, a universidade não deva ignorar as técnicas de contabilidade gerencial tradicionais, mas também aumentar a abrangência das questões envolvidas na implementação de técnicas contemporânea, ou seja, o profissional contábil precisa se habituar com as transformações no mundo dos negócios e ampliar seu campo de conhecimento de maneira contínua (HAWKES; FOWLER; TAN, 2003). E como fornecedores de informações para os negócios, o ambiente internacional traz implicações para contadores como "profissionais do conhecimento", os quais ajudam a conduzir negócios para o futuro (JACKLING; DE LANGE, 2009).

Contudo, há um consenso de que a profissão contábil precisa de mudanças, iniciando-se pela reformulação do currículo de formação no curso de graduação, pois essa carência de reformulação do aprendizado em termos atuais, remete à antiquada visão de que o papel do contabilista tradicional é um mero guardião de registros, e que este não é mais um contribuinte viável para os negócios. Mesmo não havendo uma tendência na formação profissional de torna-lo preparado para os dilemas de seu campo de atuação, faz com que ele precise adaptar-se às necessidades dos diversos interessados, ou mesmo que intrínseco no

problema reclamado pelos praticantes, os contadores precisam intercalar a aplicação de conhecimentos avançados com técnicas mais tradicionais, para que praticantes reconheçam que a força transformadora em ambiente de negócios requer mudança de hábitos de gestão (JACKLING; DE LANGE, 2009; FRANCE, 2010).

Neste sentido, Jackling e De Lange (2009) citam que há argumentos de que habilidades necessárias exigidas pelos líderes de negócios do amanhã incluirão competências técnicas transferíveis junto com habilidades de aprendizagem, profissional, ético ao longo da vida. Hopwood (2007) descreve que a contabilidade mudou significativamente ao longo do tempo, adotando novas formas, métodos e funções.

Diante de tais argumentos sobre a lacuna entre ensino e prática, a questão de pesquisa a ser investigada é a seguinte: Qual a lacuna entre o ensino e a prática de contabilidade, na percepção dos professores de área e profissionais de mercado?

O objetivo do artigo é comparar a lacuna identificada no estudo de Hawkes, Fowler e Tan (2003) entre o ensino e a prática de contabilidade gerencial, na percepção dos professores da área e profissionais de mercado; e em segundo lugar, identificar as habilidades que os profissionais e acadêmicos consideram importantes aos recém-formados. Na expectativa de obter um cenário atual a respeito da percepção das práticas de contabilidade gerencial, e a evolução na lacuna identificada por Hawkes, Fowler e Tan (2003), esta pesquisa adaptou o instrumento original à realidade brasileira atual, apresentando aos respondentes somente questões fechadas, em escala Likert, diferentemente do original que optou por coletar informações abertas dos respondentes.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Evidências da lacuna entre universidades e praticantes de Contabilidade Gerencial

Uma possível explicação para a lacuna existente na contabilidade, entre as universidades e os praticantes é a estagnação da pesquisa contábil, depois de longo período de evolução até o presente momento (HOPWOOD, 2007; KAPLAN, 2011; MOSER, 2012). As evidências indicam que a predominância dos métodos de pesquisas influencia na produção de novos conhecimentos, para as exigências contemporâneas. Moser (2012) cita que a preocupação existente entre os pesquisadores em publicar número de artigos e trabalhos acadêmicos, sem a preocupação de incrementar novos conhecimentos à área, faz da contabilidade somente um sistema de reprodução daquilo já existente.

A responsabilidade, segundo Moser (2012), de professores e pesquisadores recai no desenvolvimento de pesquisas que sejam inovadoras e neste quesito, muitas publicações se limitam a reelaborar o conhecimento já delineado, sem agregar nenhum, ou quase nada de novo para o futuro da pesquisa, tornando os pesquisadores em meros observadores. Esta causa se reflete nos praticantes, que pela natureza dos negócios em acelerada transformação constante, não encontram respostas na evolução da pesquisa, para suas demandas de gestão.

Para Hopwood (2007) e Moser (2012), entre outros pesquisadores contemporâneos, a contabilidade dentro das empresas deixou o renegado de isolamento limitado à praticas burocráticas formais para incorporar-se a uma ampla gama de decisões empresariais e sistemas de gerenciamento. Desta forma a contabilidade passou a ser mais explícita e pertencente a uma vasta gama de interessados, sendo praticada não só por contadores, mas todos aqueles envolvido em decisões financeiras e econômicas, além dos demais interessados pelo funcionamento da empresa, como profissionais de marketing e uma infinidade de departamentos ligados ao desenvolvimento de produtos e benchmarking.

Tal fato exige que pesquisadores e professores das escolas de negócios deixem o campo da observação, para adentrar suas investigações mediante a testes práticos, utilizando o conhecimento produzido em outras áreas do conhecimento, tais como o comportamental e econômico, além de vertentes que indicam ser fortes aliados da pesquisa da área de gestão no entendimento dos usuários e praticantes da contabilidade gerencial, como os estudos de neurociências (MOSER, 2012).

2.2 Antecedentes da Lacuna entre as Universidades e Praticantes

Há uma premissa de que o papel dos contadores tem mudado, mas há também uma impressão de que essa mudança não vem correspondendo às necessidades dos praticantes, e que a sintonia entre teoria e prática está difícil de ocorrer (JONES; ABRAHAM, 2007; FRANCE, 2010). Há também uma indicativa que as competências e habilidades requeridas dos contadores, recém-formados ou não, devem acompanhar as transformações no mundo dos negócios.

Tan, Fowler e Hawkes (2004) desenvolveram uma pesquisa com professores e praticantes de contabilidade, na Nova Zelândia. Os achados da pesquisa mostram que os profissionais ainda enfatizam o uso de técnicas tradicional de gestão sobre as contemporâneas. Os autores enfatizam que os resultados do estudo sugerem que a composição do currículo de

contabilidade precisa equilibrar o conteúdo do curso para que os graduados sejam expostos à ambas as técnicas de contabilidade gerencial, as tradicionais e modernas.

Jones e Abraham (2007) desenvolveram uma pesquisa na Austrália envolvendo profissionais de mercado, estudantes de contabilidade e professores de contabilidade. Eles descobriram que os profissionais de mercado consideraram que os graduados de contabilidade devem ter fortes habilidades baseadas em disciplina, estarem prontos para o trabalho e ter habilidades interpessoal bem desenvolvidas. Os professores deram maior importância à questões de natureza acadêmica e a capacidade dos estudantes em aprender, embora aqueles que haviam tido experiências como empregados na área de contabilidade demonstraram uma visão mais alinhada à dos praticantes.

Klibi e Oussii (2013) desenvolveram uma pesquisa na Tunísia, País em que os autores consideram em desenvolvimento, a fim de testar as habilidades em que os empregadores daquele País esperam dos diplomados em contabilidade num processo que se estende do recrutamento, treinamento e durante o desempenho da função no emprego. Também solicitaram quais habilidades profissionais que os graduados em contabilidade percebem como sendo da mais alta prioridade para sucesso de suas carreiras. Os resultados do estudo mostraram que os diplomados em contabilidade admitem que devem possuir um amplo conjunto de competências técnicas e genéricas, para atingir o sucesso de suas carreiras na profissão. Os resultados revelaram também que os empregadores enfatizaram a necessidade de graduados desenvolverem habilidades genéricas relacionadas à ética, habilidades de comunicação, análise crítica e trabalho em equipe.

Ngoo, Tiong e Pok (2014) estudaram a lacuna existente na percepção de competências dos empregadores e estudantes de contabilidade na Malásia. Os resultados da pesquisa indicaram que os empregadores preferem que os recém-formados em contabilidade sejam mais independentes e adquiram sua própria liderança em vez de ser um seguidor.

Salehi, Mirzaei e Bahrami (2013) investigaram a lacuna entre as habilidades esperadas e atuais nos graduados em contabilidade na perspectiva dos auditores e preparadores de demonstrações financeiras e os usuários. Os resultados da pesquisa indicaram diferenças significativas entre as habilidades esperadas e reais, além de que os resultados mostraram não haver nenhuma diferença significativa entre as opiniões dos auditores e os usuários das demonstrações financeiras em relação as habilidades esperadas e reais de licenciados em contabilidade. Embora exista uma diferença significativa entre as opiniões dos auditores e

preparadores de demonstrações financeiras em termos das habilidades esperadas dos diplomados de contabilidade.

2.3 Pesquisas Anteriores das Práticas de Contabilidade Gerencial

O aprimoramento dos negócios, a partir da Revolução Industrial, vem exigindo que as técnicas de contabilidade gerencial ofereçam uma contrapartida na mesma medida em que há necessidade de informações para a tomada de decisões. Mesmo nos dias atuais havendo uma literatura bastante abrangente sobre os assuntos relacionados ao gerenciamento, delineando uma gama de opções ou indicando quais alternativas possam municiar os gestores em suas necessidades de gestão, ainda aparenta que todo o rol de conhecimento desenvolvido desde então não é insuficiente para que todos os gestores e tomadores de decisões possam suprir suas perspectivas. (JOHNSON; KAPLAN, 1996; KAPLAN; NORTON, 1997; HORNGREN, 2000; ATKINSON et al., 2000; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

De forma complementar às críticas existentes sobre os sistemas de custos conhecidos – tais como inapropriados para o controle, e incapaz de auxiliar no monitoramento e no desempenho, em pequenos e médios negócios industriais e de serviços, surgem críticas sobre o distanciamento entre a concepção dessas técnicas e sua aplicação prática.

Assim, o conceito empregado para definir a contabilidade gerencial, no contexto da gestão, é citado por Atkinson et al. (2000, p. 36) como sendo “o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das empresas”, neste sentido a prática da contabilidade gerencial se desenvolve dentro das atividades relacionadas às empresas, e para isso, exige que o gestor, ou o tomador de decisões possua algum conhecimento acerca das técnicas de contabilidade gerencial e assim, poder usufruir das informações que ela pode oferecer.

Johnson e Kaplan (1996) revelaram que a preocupação por quantidade de informações devido ao auxílio de tecnologia informatizada no processamento dessas informações, os sistemas de contabilidade gerencial passaram a deixar de fornecer informações tempestivas para as “atividades de controle de processos”, “avaliação do custo dos produtos” e “avaliação do desempenho dos gerentes”.

Johnson e Kaplan (1996) mencionam que as técnicas de contabilidade gerencial pouco evoluíram, e que as empresas ficaram entorpecidas com as mesmas práticas durante um período considerável. E essas práticas não haviam acompanhando a inovação ocorreu,

transformando o modo de produção e comportamento das pessoas. Requer dos profissionais dessa área a necessidade de ampliar o conhecimento e as competências para uma gestão multidisciplinar, aumentando a sua capacidade de adaptação às mudanças, devendo vir a desenvolver habilidades intelectuais, funcionais, pessoais, interpessoais, de comunicação, e ainda, a capacidade de realizar julgamentos (PARKER, 2001).

Intrínseco a esses argumentos, compreende-se que a adoção de técnicas específicas pode não representar evolução no modo de gerenciamento das empresas sem a esperada revolução no modelo perceptivo que influenciam as decisões. Essas percepções precisam ser baseadas no contexto evolutivo das organizações.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois tem como objetivo primordial descrever características de determinado fenômeno e estabelecer relações entre variáveis da pesquisa. Também se caracteriza como uma pesquisa exploratória, pois não se encontrou nenhuma pesquisa nacional que adotaram a mesma metodologia de análise. A tipologia da pesquisa é a bibliográfica, porque abrange o referencial teórico já publicado, e reúne conhecimentos em relação ao tema estudado, servindo de apoio ao levantamento da pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003; RICHARDSON, 2007).

Na coleta de dados, a tipologia é o levantamento, ou *survey*, uma vez que se pretende obter informações diretamente do grupo de pessoas que se deseja conhecer (COOPER; SCHINDLER, 2003; RICHARDSON, 2007). O instrumento selecionado para este procedimento foi um questionário composto de 2 sessões. Na primeira delas composta por questões de múltipla escolha, a respeito das características de perfil do respondente, e a segunda seção de alternativas fechadas em escala do tipo *Likert* de 5 pontos, sendo: [1] Não Importante a [5] Extremamente Importante, em que se perguntava: “Indique em sua opinião, a importância desses itens de Contabilidade Gerencial no processo de tomada de decisão, considerando o conjunto de conhecimentos e conceitos que detém acerca da referida prática” e “Indique a importância das ‘Habilidades’ ou ‘Características’ abaixo que você julga ter um recém formado em Contabilidade”. Os itens ao qual o questionário se referia elencavam 32 práticas de contabilidade gerencial.

A amostra foi intencional, composta por 28 acadêmicos (professores), de 2 universidades Paranaenses e 1 universidade Catarinense, e por 50 profissionais que se

prontificaram a responder ao questionário quando apresentado. Em ambos, foi encaminhado um link para acesso *online* e o período de coleta foi durante abril e maio de 2015. Salienta-se que uma das limitações iniciais da pesquisa é a amostra, pois cada uma das pesquisas anteriores foi realizada com população, cenários e culturas distintas. Apresentando ainda como uma importante limitação desta pesquisa, o acesso aos respondentes, com disponibilidade para participar da pesquisa.

A análise e interpretação dos dados coletados se vale da abordagem quantitativa. Richardson (2007, p. 80) cita que esta metodologia “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta das informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas.” A análise apresentada por meio da estatística descritiva e da técnica de análise de variância (ANOVA), em função do número de observações, que limitou a aplicação de outras técnicas estatísticas multivariadas. O software de análise utilizado é o SPSS - Statistical Package for the Social Sciences, versão 13.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As características dos respondentes Praticantes constam no Quadro 1, e dos Acadêmicos no Quadro 2. Os achados, com base na análise descritiva do questionário, indicam características uniformes na variável idade entre os praticantes. Porém as demais características apresentam particularidades que podem influenciar no resultado da análise da segunda seção do questionário, tal como a escolaridade do respondente concentrada na formação em Contabilidade. Logo, é possível que as respostas obedeçam a um padrão voltada para o mesmo julgamento.

No entanto, 44% dos respondentes declaram ter experiência na área em que atuam de até 5 anos, e a análise conjunta com o cargo do respondente, mostra que quase a metade declaram ocupar a função de Contador e *Controller*, supõe-se que predomina entre os respondentes, formados em contabilidade, que ocupam cargos na área contábil e tem pouco tempo de experiência, ou sejam formados recentemente.

O campo de atuação do respondente revela importante informação que deverá ser considerada na análise da seção 2. São profissionais que atuam, ou em empresas pequenas, ou empresas grandes. Concentram-se nas empresas com até 19 funcionários e nas empresas com mais de 500 funcionários. Que estão situadas nas faixas inferiores de faturamento, ou na faixa

superior de faturamento. Demonstrando bastante ligação com o número de produtos que suas empresas fabricam. No entanto, aparece predominando o ramo de atividade em que o respondente atua a indústria e serviços.

Quadro 1 - Caracterização dos Praticantes

Idade			Escolaridade		
18 a 24 anos	6	12.00%	Médio	1	2.00%
25 a 34 anos	21	42.00%	Administração	4	8.00%
35 a 44 anos	10	20.00%	Contabilidade	41	82.00%
45 a 54 anos	11	22.00%	Outros	4	8.00%
+de 55 anos	2	4.00%			
Tempo de experiência na área que ocupa [em anos]			Número de funcionários na empresa		
até 1 ano	6	12.00%	até 19 pessoas	18	37.50%
de 2 a 5 anos	16	32.00%	até 99 pessoas	5	10.42%
de 6 a 10 anos	7	14.00%	até 499 pessoas	8	16.67%
de 11 a 15 anos	6	12.00%	500 ou mais pessoas	17	35.42%
de 16 a 20 anos	6	12.00%			
Mais de 21 anos	9	18.00%			
Faturamento anual [milhões]			Número de produtos/serviços que a empresa trabalha		
até R\$ 2,4	17	35.42%	1 ~ 15	22	46.81%
até R\$ 16	4	8.33%	16 ~ 30	3	6.38%
até R\$ 90	8	16.67%	46 ~ 60	5	10.64%
até R\$ 300	8	16.67%	61~ 75	3	6.38%
+ de R\$ 300	11	22.92%	Mais de 75	14	29.79%
Ramo de atividade principal da sua empresa			Cargo do respondente na empresa		
Indústria	14	28.00%	Sócio	3	6.98%
Atacadista	1	2.00%	Controller	7	16.28%
Varejista	6	12.00%	Gerente Financeiro	1	2.33%
Finanças/Seguro	4	8.00%	Gerente Geral	4	9.30%
Serviços	20	40.00%	Contador	13	30.23%
Outros	5	10.00%	Outro	15	34.88%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

As características dos Acadêmicos, no Quadro 2, tiveram o intuito de conhecê-los, a fim de buscar uma relação com as características dos Praticantes e com as questões da seção 2 do questionário. Portanto, observa-se que há uma faixa etária de maior concentração, entre 45 e 54 anos e somente um respondente declarou estar no ensino há menos de 2 anos, apontando para um número maior de observações nos estágios mais elevados de tempo dedicado ao ensino. Os docentes declararam que sua ocupação no ensino é Principal ou Secundária.

Assim, compreende-se que os ~82% de acadêmicos possuem pelo menos mais uma outra atividade, além do ensino. Podendo ser um segundo emprego ou dedicação às atividades administrativas na universidade em que trabalha. O nível da disciplina, intermediário ou avançado, é compatível com o tempo de dedicação ao ensino e à idade do respondente.

Também pode-se inferir que há uma relação as demais características dos

respondentes com o tipo de material didático utilizado pelo professor. A apostila poderia ser entendida como um recurso em que o professor atualiza com uma frequência maior, em função das peculiaridades de evolução da contabilidade.

Assim como Hawkes, Fowler e Tan (2003), foi apresentado um questionário contendo 18 técnicas de Contabilidade Gerencial, em que o respondente deveria indicar sua opinião numa escala de 5 pontos (1 deveria ser “não importante” e 5 “extremamente importante”) a respeito da importância da referida prática para o respondente. No

Quadro 3, essas 18 práticas de Contabilidade Gerencial se encontram ordenadas, por sequência decrescente de média, ranking da dimensão dos Acadêmicos. Observa-se, primeiramente, que tanto Acadêmicos, quanto Praticantes consideraram importantes todas essas práticas acima da média, ou seja, a média de respostas ficou acima da escala 3 (acima de 60% de aprovação), e a Moda (número de respostas que mais se repetiu) foi o número 5.

Quadro 2 - Caracterização dos Acadêmicos

Idade		Tempo de ensino no curso de Contabilidade [em anos]:			
25 a 34 anos	6 21%	até 1 ano	1	4%	
35 a 44 anos	6 21%	de 2 a 5 anos	4	14%	
45 a 54 anos	11 39%	de 6 a 10 anos	4	14%	
+de 55 anos	5 18%	de 11 a 15 anos	4	14%	
		de 16 a 20 anos	8	29%	
		Mais de 21 anos	7	25%	
Nível da disciplina ministrada:		Esta ocupação (profissão) é:			
Introdutório	2 7%	Principal	13	46%	
Intermediário	14 45%	Secundária	13	46%	
Avançado	12 39%	Única e Exclusiva	2	7%	
Tipo de material didático utilizado com maior frequência:					
reprodução (xerox) selecionada	5 18%				
Apostila	14 50%				
Livro texto	3 11%				
Livro texto e Livro de Exercícios	6 21%				

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Observa-se que nas últimas colocações, para os Acadêmicos, em algumas práticas o número 4 e número 3 foram os mais repetidos. Para tanto, Acadêmicos e Praticantes, essas práticas que apresentaram números diferentes de 5 como mais repetidos, ficaram nas últimas colocações. Embora todas estas, com repetições diferentes de 5 estão nas últimas colocações, chama a atenção para que elas se repetem para ambos. Porém, para os Acadêmicos, a prática de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é na média 80% mais importante enquanto que para os praticantes, a média é o máximo. Diferentemente dos achados de Hawkes, Fowler e

Tan (2003). Para o seu estudo, o ABC foi considerado o 2º na opinião dos acadêmicos e 9º na opinião dos praticantes. Aqui, o que mais se repetiu foi “extremamente importante”.

As demais práticas mantiveram uma consistência entre ambos, praticantes e acadêmicos, inclusive a ordem de importância foi muito parecida. A média geral das práticas foi mais alta para os Acadêmicos, o que denota para eles as práticas serem importantes e transferem isso para o ensino. O que se observa, é que as práticas colocadas nas primeiras posições são aquelas consideradas tradicionais, de ampla utilização, em que tanto acadêmicos quanto praticantes poderiam marcar ao seu entender, acadêmicos pelo lado da teoria de fácil aplicação e praticantes pelo fácil manuseio e essencialidade nas decisões diárias.

Outra discrepância, mas positiva neste estudo, é a prática do Fluxo de Caixa, que foi importante para os dois grupos. Para o estudo de Hawker, Fowler e Tan (2003), os praticantes consideraram o mais importante, e os acadêmicos consideraram a 19º, dentre as 21, mais importante. As demais técnicas apresentadas neste estudo, estão bastante aproximadas entre os dois grupos de respondentes, diferentemente do estudo de Hawkes, Fowler e Tan (2003) em que a opinião não se compatibilizou.

Quadro 3 - Ranking de Importância dos itens de Contabilidade Gerencial para Acadêmicos e Praticantes

Acadêmicos n=28	Rank	Média	Mo	Praticantes n=50	Rank	Média	Mo
Fluxo de Caixa	1	4.43	5	Fluxo de Caixa	1	4.38	5
Avaliação de Desempenho	2	4.39	5	Avaliação de Desempenho	2	4.20	5
Análise de Custo-volume-lucro	3	4.32	5	Custeio por Processos	8	3.94	5
Custeio Variável	4	4.32	5	Análise de Custo-volume-lucro	3	3.84	5
Orçamento Operacional	5	4.14	5	Orçamento Operacional	5	3.84	5
Retorno sobre Investimentos	6	4.14	4	Retorno sobre Investimentos	6	3.84	5
Análise de Rentabilidade por Cliente	7	4.11	4	Benchmarking	11	3.72	5
Custeio por Processos	8	3.86	4	Balanced Scorecard	9	3.68	5
Balanced Scorecard	9	3.86	5	Análise de Rentabilidade por Cliente	7	3.66	5
Custeio Padrão	10	3.75	3	Custeio Variável	4	3.62	5
Benchmarking	11	3.75	3	Custeio Baseado em Atividades	12	3.50	5
Custeio Baseado em Atividades	12	3.64	4	Custeio Padrão	10	3.44	5
Custeio Absorção	13	3.64	4	Just in Time (JIT)	18	3.42	3
Preço de transferência	14	3.54	4	Custeio Absorção	13	3.38	3
Custeio Meta (Target Costing)	15	3.54	3	Gestão Baseada em Atividades	16	3.38	3
Gestão Baseada em Atividades	16	3.43	3	EVA (Economic Value Added)	17	3.32	3
EVA (Economic Value Added)	17	3.36	3	Custeio Meta (Target Costing)	15	3.24	3
Just in Time (JIT)	18	3.36	3	Preço de transferência	14	3.14	3

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A fim de testar a variabilidade observada nas respostas, entre os Acadêmicos e Praticantes, se obteve, no Quadro 4, o nível de significância por meio da Análise de Variância (ANOVA), para todas as práticas. No entanto, diferente da variabilidade obtida no estudo de

Hawkes, Fowler e Tan (2003), onde maior parte do teste resultou em probabilidade nula de que as respostas fossem iguais, neste, observa-se que a variância é alta. Denota-se que a probabilidade de que os respondentes estejam de acordo com a importância das referidas práticas é grande. E somente o “custeio variável” apresentou significância abaixo de 5% ($p=0,0107$), ou seja, somente 10 respostas entre mil poderiam ser iguais. Enquanto que todas as demais, a possibilidade de ocorrência é bem maior, pela proximidade média das respostas.

Quadro 4 - Significância das respostas para as práticas segundo os Praticantes e Acadêmicos

Práticas de Contabilidade Gerencial	Praticantes		Acadêmicos		f	Sig.
	Média	Desv.Pad.	Média	Desv.Pad.		
Fluxo de Caixa (gerenciamento de fluxo de caixa)	4.38	0.9666	4.43	0.8357	0.0498	0.8240
Avaliação de Desempenho	4.20	0.9689	4.39	0.7860	0.8095	0.3711
Análise de Custo-volume-lucro	3.84	1.3456	4.32	0.7724	3.0160	0.0865
Custeio Variável	3.62	1.2599	4.32	0.8630	6.8563	0.0107
Orçamento Operacional [Operational budgeting]	3.84	1.1843	4.14	0.8909	1.3879	0.2424
Retorno sobre Investimentos	3.84	1.1669	4.14	0.6506	1.6010	0.2096
Análise de Rentabilidade por Cliente	3.66	1.2554	4.11	0.8751	2.7859	0.0992
Custeio por Processos	3.94	1.0956	3.86	0.8483	0.1197	0.7303
Balanced Scorecard	3.68	1.3005	3.86	1.0440	0.3811	0.5388
Custeio Padrão	3.44	1.3874	3.75	0.8444	1.1543	0.2861
Benchmarking	3.72	1.1959	3.75	1.0408	0.0124	0.9118
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3.5	1.3439	3.64	0.9894	0.2422	0.6240
Custeio Absorção	3.38	1.3231	3.64	1.0959	0.7973	0.3747
Preço de transferência	3.14	1.1954	3.54	0.9222	2.2972	0.1338
Custeio Meta (Target Costing)	3.24	1.2707	3.54	1.1049	1.0643	0.3055
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3.38	1.1761	3.43	0.9974	0.0340	0.8542
EVA (Economic Value Added)	3.32	1.3005	3.36	1.0616	0.0166	0.8978
Just in Time (JIT)	3.42	1.3107	3.36	1.0616	0.0470	0.8289

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Quadro 5 - Característica e Habilidades dos graduados segundo os Praticantes e Acadêmicos

Praticantes n=50	Média	Mo	Acadêmicos n=28	Média	Mo
Habilidade no raciocínio lógico	4.18	5	Habilidade na comunicação	4.68	5
Habilidade para ouvir	4.14	5	Habilidade na interpretação	4.61	5
Habilidade na interpretação	4.14	5	Habilidade na solução de problemas	4.43	5
Habilidade na solução de problemas	4.08	5	Habilidade no raciocínio lógico	4.43	5
Habilidade na comunicação	4.06	5	Habilidade para ouvir	4.39	5
Habilidade com informática/Aplicativos comerciais	4.04	5	Habilidade na convivência social	4.36	5
Habilidade na convivência social	4.04	5	Habilidade na Expressão escrita [objetivo e claro]	4.36	5
Habilidade com cálculos	4.00	5	Habilidade com cálculos	4.25	5
Habilidade de gerenciamento	3.98	5	Habilidade com informática/Aplicativos comerciais	4.14	4
Habilidade na Expressão escrita [objetivo e claro]	3.96	5	Habilidade de gerenciamento	4.00	4
Habilidade de marketing/comercial	3.48	3	Habilidade de marketing/comercial	3.43	3
Ser Ético	4.48	5	Ser Ético	4.93	5
Ter Postura Profissional	4.46	5	Ter Postura Profissional	4.82	5
Ser Motivado	4.28	5	Ser Motivado	4.64	5
Ser Seguro nas decisões	4.18	5	Ser Seguro nas decisões	4.43	5
Ser Assertivo	3.96	4	Ter Aparência Profissional	4.14	5

Ter Aparência Profissional	3.86	5	Ser Assertivo	4.11	4
Ser Líder	3.70	4	Ser Líder	4.04	4
Ser Carismático	3.52	3	Ser Intelectual	3.79	3
Ser Intelectual	3.46	3	Ser Carismático	3.64	3
Basear-se no senso comum	3.14	3	Basear-se no senso comum	2.82	3

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Quadro 6 - Significância das respostas para as habilidades e as características segundo os Praticantes e Acadêmicos

Habilidades e características	Praticantes		Acadêmicos		f	Sig.
	Media	S.D.	Média	S. D.		
Habilidade na comunicação	4.06	1.0382	4.68	0.6696	8.0390	0.0059
Habilidade na interpretação	4.14	1.0304	4.61	0.7373	4.4630	0.0379
Habilidade na solução de problemas	4.08	1.0069	4.43	0.7902	2.4910	0.1187
Habilidade no raciocínio lógico	4.18	1.0240	4.43	0.7902	1.2352	0.2699
Habilidade para ouvir	4.14	1.0500	4.39	0.6853	1.3076	0.2564
Habilidade na convivência social	4.04	1.1058	4.36	0.8262	1.7512	0.1897
Habilidade na Expressão escrita [objetivo e claro]	3.96	0.9889	4.36	0.8262	3.2427	0.0757
Habilidade com cálculos	4.00	1.0498	4.25	0.8872	1.1330	0.2905
Habilidade com informática/Aplicativos comerciais	4.04	1.0490	4.14	0.6506	0.2208	0.6397
Habilidade de gerenciamento	3.98	1.2204	4.00	0.8607	0.0059	0.9391
Habilidade de marketing/comercial	3.48	1.2162	3.43	0.8789	0.0387	0.8447
Ser Ético	4.48	0.8142	4.93	0.2623	7.9937	0.0060
Ter Postura Profissional	4.46	0.7616	4.82	0.3900	5.4783	0.0219
Ser Motivado	4.28	0.9485	4.64	0.5587	3.4205	0.0683
Ser Seguro	4.18	1.0039	4.43	0.6341	1.3992	0.2405
Ter Aparência Profissional	3.86	1.1068	4.14	0.9315	1.3079	0.2564
Ser Assertivo	3.96	0.9467	4.11	0.6853	0.5218	0.4723
Ser Líder	3.70	1.0351	4.04	0.8812	2.0927	0.1521
Ser Intelectual	3.46	1.1466	3.79	1.0666	1.5212	0.2212
Ser Carismático	3.52	1.1993	3.64	0.9894	0.2125	0.6462
Basear-se no senso comum	3.14	1.2618	2.82	1.1239	1.2347	0.2700

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Os resultados, no Quadro 5, das habilidades e características em que praticantes e acadêmicos julgam importantes no recém-formado em Contabilidade, mostram que apesar das médias nas respostas para os praticantes apresentarem comportamento mais anormais, em relação aos Acadêmicos, as habilidades para ambos mantiveram muito próximo das mesmas prioridades de importância. Com essa informação, supõe-se que tanto a formação está sendo direcionada, quanto as aspirações dos praticantes estão em mesmo sentido. Portanto, não é suficiente assegurar que os recém-formados estão detendo essas habilidades e características.

Desta parte do estudo, se observa que os acadêmicos são mais exigentes com alguns dos itens questionados, em termos de importância positiva ou negativa da habilidade ou característica. No entanto, a característica em que se indagou aos acadêmicos que eles esperam do recém-formado “basear-se no senso comum”, média de 2,82 e $p=0,2700$ é bastante alto, levando-se em conta o conjunto teórico a respeito desse constructo.

5. CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo comparar a lacuna identificada em estudos anteriores entre o ensino e a prática de contabilidade gerencial, na percepção dos professores da área e profissionais de mercado; e em segundo lugar, identificar as habilidades que os profissionais e acadêmicos consideram importantes aos recém-formados. Quanto ao primeiro objetivo, a partir das observações do Quadro 4, se constata o “gap” existente em estudos anteriores não se confirmaram nesta amostra em função da não significância das respostas. Ou seja, os respondentes (Acadêmicos e Praticantes) tem a opinião sobre a importância das práticas de contabilidade gerencial, muito próximas. Essa informação não descarta a possibilidade uma investigação mais aprofundada para conhecer o que tem levado a ambos terem as mesmas opiniões, ou tão próximas entre si.

A respeito do segundo objetivo, não há uma diferença sobre as características esperadas dos recém-formados, entre os dois grupos da amostra. Porém, é compatível com os resultados de Hawkes, Fowler e Tan (2003), em que lá não se observou diferença significativa nas respostas. Em partes, essa proximidade nas respostas se explica pelo fato de que a coleta foi intencional, direcionada principalmente aos profissionais da contabilidade ou que tenham uma formação em contabilidade (conforme apresentado no Quadro 1). Em partes, esses resultados se explicam porque tanto as práticas de contabilidade gerencial, quantos as habilidades e características são as mais requeridas dos recém-formados, no ideário dos praticantes.

A conclusão obtida neste estudo leva a entender que no cenário atual, dos respondentes e do cenário brasileiro, dado o ineditismo em território brasileiro, houve de fato uma mudança na lacuna existente entre as universidades e a percepção dos praticantes de Contabilidade Gerencial. As limitações desta pesquisa, que podem ter uma influência nos resultados são o tamanho da amostra e o método de extração dos dados, podendo ser melhor explorado em futuras pesquisas.

A contribuição deste estudo para o cenário brasileiro, quando mostra a inexistência do “gap” entre acadêmicos e praticantes, revela o alinhamento entre a perspectiva da academia sobre as práticas de contabilidade gerencial, e a perspectiva dos praticantes, ambos condizentes com a aplicabilidade de tais práticas no contexto do ensino e do usuário. No entanto, é necessário que estudos futuros procurem identificar se de fato o ensino brasileiro

atende a necessidade dos usuários, ou se o resultado encontrado possui algum efeito da aplicação do conhecimento adquirido, sem que haja uma apreciação das alternativas existentes nas práticas de contabilidade gerencial, para a mesma finalidade de controle, na visão dos praticantes. De outro lado, se o ensino alcançou abrangência das necessidades dos praticantes ao ponto de incluir no currículo de ensino as práticas mais adequadas ao processo de tomada de decisão dos praticantes brasileiros.

Para futuras pesquisas, recomenda-se selecionar como componentes da amostra, os praticantes em cargos de decisão, sem que haja formação contábil. A formação na área de contabilidade, pode ser um viés neutralizado, quando se avalia o conhecimento do praticante a respeito da prática e qual a percepção de utilidade por ele atribuída naquela prática em suas decisões. Esse particular evita que o praticante utilize os conhecimentos elementares adquiridos no processo de formação, para a adoção de tais práticas e as valorizem no processo de decisão, tendo como base uma preferência ou afeição pela informação originada por algumas das práticas de contabilidade gerencial que mais o agrada, enquanto que o praticante não formado em contabilidade e não detenha o conhecimento contábil, expresse a preferência pela prática de contabilidade gerencial, em função da utilidade e valor das informações para a tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. TRAD. Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. TRAD. André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- COOPER, D. R. E SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- FRANCE, Adrian. Management Accounting Practices Reflected in Job Advertisements. **Journal of New Business Ideas & Trends**. v. 8, n. 2, p. 41-57, 2010.
- HORNGREN, C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. TRAD. José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 2000.
- HAWKES, L.C.; FOWLER, M.; TAN, L.M. Management Accounting Education: Is there a Gap between Academia and Practitioner Perceptions? Discussion Paper Series 215, June 2003.
- HOPWOOD, Anthony G. Whither Accounting Research? **The Accounting Review**. v. 82, n. 5, p. 1365-1374. 2007.
- JACKLING, Beverley; DE LANGE, Paul. Do Accounting Graduates' Skills Meet The Expectations of Employers? A Matter of Convergence or Divergence, **Accounting**

Education: An International Journal, v. 18, n. 4-5, p. 369-385, 2009. DOI: 10.1080/09639280902719341

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. TRAD. Ivo Korytowsky. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JONES, G.; ABRAHAM, A. Education implications of the changing role of accountants: Perceptions of practitioners, academics and students. Faculty of Commerce – papers, 2007. Disponível em: <<http://ro.uow.edu.au/commpapers/296/>>. Acesso em: 02/05/2015.

KAPLAN, R. S; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação** – balanced scorecard. Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S. Accounting Scholarship that Advances Professional Knowledge and Practice. **The Accounting Review**. v. 86, n. 2, p. 367–383, 2011.

KASSIM Che Ku Hisam Che Ku. Accounting Education Change: Improving the Quality of Accounting Graduates. **Journal of Applied Environmental and Biological Sciences**, v. 4, n. 6S, p. 1-7, 2014

KLIBI, Mohamed Faker; Oussii, Ahmed Atef. Skills and Attributes Needed for Success in Accounting Career: Do Employers’ Expectations Fit with Students’ Perceptions? Evidence from Tunisia. **International Journal of Business and Management**, v. 8, n. 8, 2013.

MOSER, Donald V. Is Accounting Research Stagnant? **Accounting Horizons**, American Accounting Association. v. 26, n. 4, p. 845–850, 2012. DOI: 10.2308/acch-10312

NGOO, Yee Ting; TIONG, Kui Ming; POK, Wei Fong. Bridging the Gap of Perceived Skills between Employers and Accounting Graduates in Malaysia. **American Journal of Economics**. v. 5, n 2, p. 98-104, 2015.

PARKER, Lee D.; GUTHRIE, James; LINACRE, Simon. The relationship between academic accounting research and professional practice. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 24, n. 1, p. 5-14, 2011.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SALEHI, Mahdi; MIRZAEI, Hossein; BAHRAMI, Mostafa. A Study of the Gap Between the Expected Specialized Skills of Accounting Graduates and Actual Level in Iran. **Far East Journal of Psychology and Business**. v. 12, n. 1, July 2013.

TAN, Lin Mei; FOWLER, Michael B.; HAWKES, Lindsay. Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners. **Accounting Education: An International Journal**, v. 13, n. 1, 51-67, 2004.