

ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO EM CURSOS DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA REGIÃO SUL DO BRASIL

ARTIFACTS OF MANAGERIAL ACCOUNTING: A STUDY IN UNDERGRADUATE COURSES OF ACCOUNTING SCIENCES OF SOUTHERN BRAZIL

LEANDRO MARQUES

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Regional de Blumenau (FURB). E-mail: leandromarques@hotmail.com

FILIPY FURTADO SELL

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Regional de Blumenau (FURB). E-mail: filipysell@hotmail.com

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência (UV). Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). E-mail: elavarda@gmail.com

VINÍCIUS COSTA DA SILVA ZONATTO

Pós-doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Regional de Blumenau (FURB). E-mail: viniciuszonatto@gmail.com

Endereço: Av. São Sebastião, 2819, Parnaíba - PI - CEP 64.202-020.

Recebido em: 06.08.2016. Revisado por pares em: 20.12.2016. Aceito em: 06.02.2017. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Apesar do desenvolvimento de novos artefatos da contabilidade gerencial, a utilização destes pelas empresas ainda é incipiente. Esse descompasso entre teoria e prática pode ser reflexo do ensino da Contabilidade Gerencial nos cursos de graduação. Desse modo, o presente estudo objetivou identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial que são ensinados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) da região sul do Brasil, identificando à qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial estes pertencem, bem como observando quais as disciplinas que mais contribuem à disseminação dos mesmos. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa, que por meio de análise documental foi empreendida. Analisaram-se ementas de 46 instituições de ensino superior dos três estados da região sul do Brasil, totalizando assim 336 observações. A análise dos dados revelou que há predominância do ensino de artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial nas instituições investigadas. Não foram encontradas diferenças entre os estados analisados, sendo que em todos foram observados mais frequentemente os artefatos do primeiro e segundo estágios. Constatou-se que a principal disciplina responsável pela disseminação dos artefatos é Contabilidade Gerencial e que a titulação do corpo docente parece não implicar nos artefatos ensinados na graduação.

Palavras-chave: Artefatos tradicionais. Artefatos modernos. Ensino.

Abstract: *Despite the development of new management accounting instruments, the use of these by companies is still in its infancy. This mismatch between theory and practice may be a reflection of the teaching of managerial accounting in undergraduate courses. Thus, this study aimed to identify the management accounting artifacts that are taught in undergraduate courses in accounting in higher education institutions (heis) from southern Brazil, identifying to which evolutionary stage of managerial accounting these belong, as well as noting what disciplines contribute most to the spread thereof. Descriptive research with a quantitative approach and was undertaken through documentary analysis. Menus from 46 higher education institutions in the three states of southern Brazil were analyzed, totaling 336 observations. Data analysis revealed a predominance of teaching traditional artifacts of managerial accounting in the investigated institutions. No differences were found between the analyzed states, and in all of them were observed more frequently artifacts of first and second stages. It was found that the main subject responsible for the dissemination of the artifacts is managerial accounting and titration faculty seems to imply the artifacts taught in graduation.*

Keywords: *Traditional artifacts. Modern artifacts. Education.*

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa sobre artefatos utilizados na Contabilidade Gerencial teve grande repercussão posteriormente a publicação da obra *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting* de Johnson e Kaplan (1987), que discutia a necessidade de alterações na contabilidade gerencial, por influência do ambiente econômico, para criação de novos sistemas de contabilidade gerencial para auxílio a administração.

Com essa crítica, estudiosos da temática focaram no retorno da relevância implícita na contabilidade gerencial para a gestão empresarial, criticada pelos autores em 1987, desencadeando o desenvolvimento de novos artefatos, como por exemplo: ABC (*Activity Based Costing*), ABM (*Activity Based Management*), *Balanced Scorecard*, Custeio Meta, entre outros (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

Conforme explicam Espejo *et al.* (2009), o cenário econômico demanda para as organizações uma maior flexibilidade e capacidade de adaptação às mudanças propostas e até mesmo impostas pelo mercado econômico. Assim, as empresas necessitam repensar suas práticas gerenciais para não submergirem as demandas, qualificando o seu sistema de controle gerencial. Neste contexto é que surge a necessidade de se implantar um determinado artefato da contabilidade gerencial em uma organização, com o propósito central de atender as demandas informacionais existentes na empresa.

Cabe destacar que as alterações evidenciadas na contabilidade gerencial se balizam na necessidade dos gestores de informações gerenciais específicas para subsidiar a tomada de decisões em um ambiente cheio de riscos e incertezas, visando o monitoramento e alcance de estratégias propostas para a organização (BEUREN; ERFURTH, 2010). A disponibilidade de um conjunto adequado de informações permite ao gestor avaliar a melhor alternativa para o negócio, para o alcance dos objetivos e para a obtenção dos resultados desejados pela empresa.

Nesse contexto, o ensino de artefatos de Contabilidade Gerencial encontra-se diante de grandes desafios, pois uma vez percebida a existência de inúmeros artefatos gerenciais, que constituem importantes ferramentas para subsidiar a tomada de decisão, verifica-se também a necessidade destes serem discutidos no contexto da sala de aula nos cursos de graduação em Ciências Contábeis (NASCIMENTO; OLIVEIRA; PETER, 2012).

No entanto, alguns estudos apontam a pouca aderência de artefatos modernos nas empresas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; SULAIMAN, AHMAD; ALWI, 2004; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005; SOUTES; GUERREIRO, 2007; REIS; TEIXEIRA, 2013), indicando assim uma defasagem entre a teoria e a prática. Portanto, apesar do crescente desenvolvimento de novos artefatos, o que se observa nas organizações é a utilização predominante de artefatos mais tradicionais em detrimento destes novos, considerados contemporâneos.

Diante do exposto, uma reflexão que emerge no contexto das instituições de ensino superior brasileiras refere-se a quais artefatos de contabilidade gerencial estão sendo abordados no ensino de Ciências Contábeis no país. Entende-se que como agentes responsáveis pela formação e capacitação dos jovens que ingressam no mercado de trabalho, as instituições de ensino superior têm por compromisso formar profissionais com maior conhecimento, neste caso, relacionado a suprir as necessidades do profissional da área de Contabilidade Gerencial.

Assim sendo, a questão que estimula a realização desta pesquisa é: **Em qual estágio evolutivo encontram-se os artefatos da Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis da Região Sul do Brasil?** Pretende-se a partir desta pesquisa identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial que são ensinados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior (IES) da região sul do Brasil, identificando-se à qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial estes artefatos pertencem, bem como quais as disciplinas que mais contribuem à disseminação dos mesmos.

A pesquisa justifica-se por fornecer evidências que contribuem para a compreensão dos artefatos de contabilidade gerencial abordados no ensino superior de Ciências Contábeis em IES localizadas na região sul do país. Tais evidências podem auxiliar ainda na compreensão de motivações para o baixo grau de implementação de artefatos modernos de contabilidade gerencial, como apontado em estudos anteriores. A lacuna entre a teoria e a prática na Contabilidade Gerencial tem sido apontada por diversos autores como um importante tema para a realização de novos estudos, como Scapens (1994), Granlund (2001), Soutes e Guerreiro (2007), Grande e Beuren (2011) e Araújo *et al.* (2014).

A esse respeito, Araújo *et al.* (2014) orientam que são necessários mais estudos que direcionem aspectos específicos que envolvam domínios curriculares (“conteúdo”) e qualidade técnica profissional e pedagógica da contabilidade gerencial e financeira para uma melhor compreensão do *gap* existente entre a teoria e a prática.

Espera-se que os resultados desta pesquisa sejam convergentes aos resultados do estudo desenvolvido por Nascimento, Oliveira e Peter (2012). Esses autores constataram que em 26 Universidades Federais brasileiras os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis encontram-se no primeiro estágio evolutivo definido pela International Federation of Accountants (IFAC), classificando-se, portanto, como tradicionais. Os autores constataram ainda que as disciplinas que mais disseminam esses artefatos são as disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos.

Esta pesquisa está organizada em cinco seções, sendo que a presente seção traz a introdução do trabalho; a segunda seção aborda os artefatos da Contabilidade Gerencial e o Ensino da Contabilidade Gerencial; a terceira seção apresenta a metodologia utilizada para a realização desta pesquisa; a quarta seção foca na descrição e análise dos dados; e na quinta seção apresenta-se as considerações finais, as limitações da pesquisa e as oportunidades para a realização de novos estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão contextualizados os temas: Contabilidade Gerencial e o Ensino da Contabilidade Gerencial, com intuito de subsidiar o caminho ao alcance do objetivo da pesquisa.

2.1 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A International Federation of Accountants (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 1998) define Contabilidade Gerencial como o procedimento de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações que serão utilizadas pela gestão para o planejamento, avaliação e controle dentro da avaliação, visando resguardar o uso prudente dos recursos.

A Contabilidade Gerencial caracteriza-se pela liberdade de critérios na criação de relatórios para disponibilização de informações à gestão empresarial, diferindo da Contabilidade Financeira, que observa as normas (nacionais e internacionais) e os princípios contábeis nas demonstrações financeiras (LOPES; MARTINS, 2005; FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007; GILIO; AFONSO, 2013).

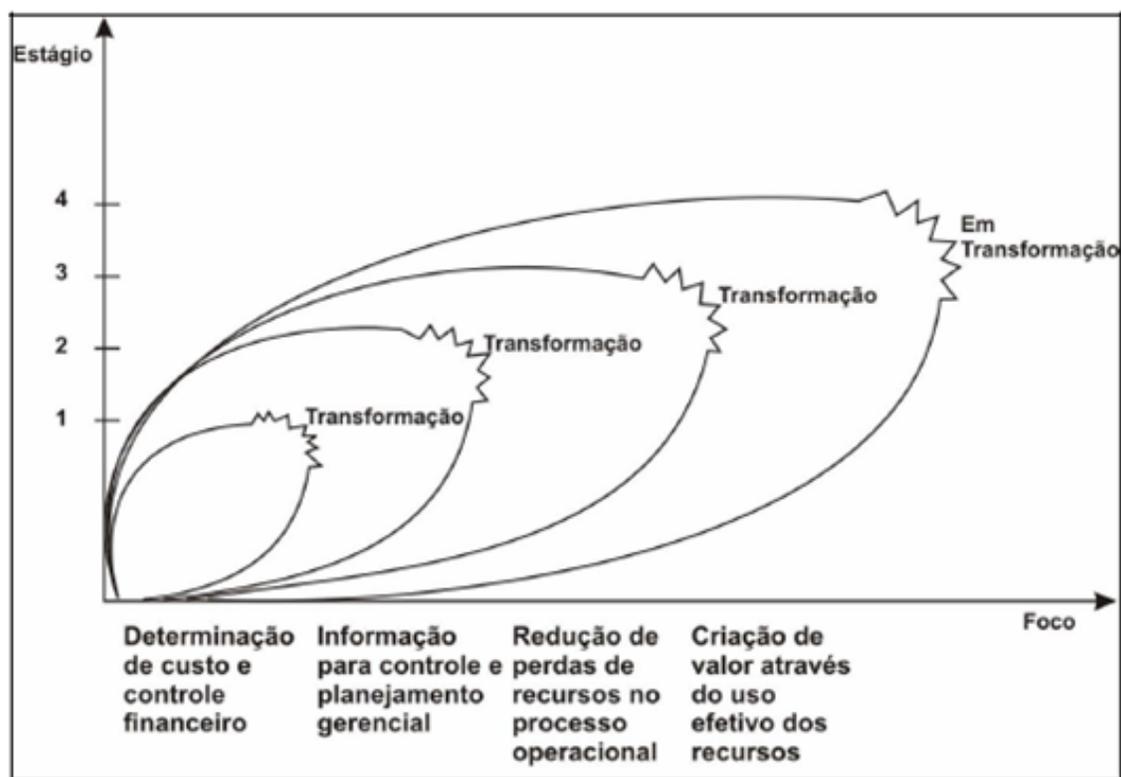
Observar normas para a criação de relatórios oferece credibilidade e segurança nas informações disponibilizadas, fato utilizado principalmente em momentos de incertezas e volatilidades econômicas (IUDÍCIBUS; LOPES, 2012). As controvérsias existentes entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial não se limitam à criação de relatórios.

Outras divergências são apontadas entre os ramos da Contabilidade, como: (i) quanto aos usuários: a Gerencial visa informações para usuários internos, independentemente do nível hierárquico, já a Financeira visa informações para os usuários internos e externos; (ii) quanto aos tipos de contabilização: a Gerencial utiliza o método das partidas dobradas, mas com a possibilidade de ajustes sem contrapartida, já a Financeira obrigatoriamente terá que observar os métodos das partidas dobradas para todos os lançamentos; (iii) quanto às unidades de mensuração: a Gerencial poderá observar qualquer moeda ou forma de mensuração para suas análises, já a Financeira terá que utilizar a moeda do país local (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007; GILIO; 2006).

Esses autores informam ainda outras diferenças, como: (iv) quanto ao lapso temporal dos relatórios: a Gerencial poderá observar qualquer lapso temporal tanto de disponibilização de relatórios como no período dos relatórios, já a Financeira observa prazos de disponibilização (anual, trimestral e mensal); (v) quanto à perspectiva de relatórios: a Gerencial visa orientação futuras, já a Financeira observa orientação históricas; (vi) quanto à característica da informação: a Gerencial deve ser relevante ao tempo, podendo ter viés subjetivo, possuindo menos verificabilidade e menos precisão, já a Financeira deve ser objetiva, verificável, relevante e a tempo. Importa salientar que as diferenças não se limitam às apresentadas (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007; GILIO; 2006).

Em 1998, a IFAC divulgou uma estrutura conceitual intitulada de *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), em que relata objetivos e tarefas da Contabilidade Gerencial. Além disso, o IMAP postula que a Contabilidade Gerencial se desenvolveu por meio de quatro estágios, sendo que o processo de mudança ocorreu de forma evolutiva, conforme pode-se observar na Figura 1.

Figura 1 - Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial



Fonte: Adaptado do IMAP 1 (1998).

Como pode-se observar na Figura 1, cada estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial apresentou características específicas. Desse modo, o primeiro estágio, que compreende o período anterior a 1950, enfatizou a determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos. O segundo estágio, por sua vez, compreendeu o período de 1950 a 1965, e teve foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por intermédio do uso de tecnologias, como por exemplo, contabilidade por responsabilidade (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 1998).

O terceiro estágio estendeu-se de 1965 até 1985, priorizando a redução de desperdício de recursos utilizados nos processos da empresa. Por fim, o quarto estágio, que se estende de 1985 até os dias atuais, tem seu foco voltado à geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor (para o cliente e para o acionista) e de inovação organizacional, mediante o uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, 1998).

Nesse contexto, destaca-se que a Contabilidade Gerencial, no exercício da sua função, precisará utilizar “filosofias” de gestão e instrumentos, sendo denominados de artefatos, que passam a ser peças chave no transporte do conhecimento teórico para a prática empresarial, ou seja, é a generalização de conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos utilizados pela organização (BORINELLI, 2006).

Diversos autores (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; SULAIMAN; AHMADI; ALWI, 2004; SOUTES, 2006) vêm procurando classificar os diferentes artefatos da Contabilidade Gerencial. No Quadro 1, apresentam-se algumas classificações encontradas em estudos anteriores.

Quadro 1 – Classificação dos artefatos da Contabilidade Gerencial

Artefato	Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Sulaiman, Ahmadi e Alwi (2004)	Soutes (2006)	Santos <i>et al.</i> (2014)	Este Trabalho	
Custeio padrão		Tradicional	Primeiro	Primeiro	Primeiro	Tradicionais
Custeio por absorção			Primeiro	Primeiro	Primeiro	
Custeio variável			Primeiro	Primeiro	Primeiro	
Retorno sobre o investimento	Tradicional		Primeiro	Primeiro	Primeiro	
Análise Custo-Volume-Lucro	Tradicional	Tradicional		Segundo	Segundo	
Descentralização			Segundo		Segundo	
Orçamento	Tradicional	Tradicional	Segundo	Segundo	Segundo	
Preço de transferência			Segundo		Segundo	
<i>Benchmarking</i>	Moderno		Terceiro	Terceiro	Terceiro	Modernos
Custeio ABC	Moderno	Moderno	Terceiro	Terceiro	Terceiro	
Custeio meta		Moderno	Terceiro	Terceiro	Terceiro	
Gestão baseada em atividades	Moderno		Terceiro		Terceiro	
<i>Just in time</i>			Terceiro	Terceiro	Terceiro	
<i>Kaizen</i>			Terceiro	Terceiro	Terceiro	
Planejamento estratégico	Moderno		Terceiro	Terceiro	Terceiro	
Teoria das restrições			Terceiro	Quarto	Terceiro	
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	Moderno	Moderno	Quarto	Quarto	Quarto	
Ciclo de vida do produto				Quarto	Quarto	
EVA®			Quarto	Quarto	Quarto	
Gestão Econômica (Gecon)			Quarto		Quarto	
Gestão baseada em valor (VBM)			Quarto		Quarto	

Fonte: Elaborado a partir de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Sulaiman, Ahmadi e Alwi (2004), Soutes (2006) e Santos *et al.* (2014).

Chenhall e Langfield-Smith (1998) classificam os artefatos em dois grupos: tradicionais, que abraçam as questões internas e financeiras das organizações; e modernos, enfatizando a visão estratégica da organização, que combinam informações financeiras e não financeiras. Uma classificação entre tradicionais e modernos também foi proposta pelo estudo de Sulaiman, Ahmadi e Alwi (2004), como pode-se observar no Quadro 1.

Soutes (2006), pesquisando os artefatos utilizados por empresas brasileiras, propôs a divisão dos artefatos nos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial apontados no IMAP 1. Após a segregação dos artefatos, a autora definiu como artefatos tradicionais aqueles contemplados nos dois primeiros estágios, sendo que os modernos se encontram no terceiro e quarto estágios evolutivos. Essa classificação também é adotada neste estudo, como pode-se verificar no Quadro 1.

Além dos artefatos elencados no estudo de Soutes (2006), também contemplaram nessa investigação dois outros artefatos encontrados no estudo desenvolvido por Santos *et al.* (2014), sendo estes Análise Custo-Volume-Lucro e Ciclo de vida do produto.

2.2 ENSINO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Conforme exposto anteriormente, as diversas críticas feitas à Contabilidade Gerencial por autores como Johnson e Kaplan (1987) levaram ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, especialmente no que concerne aos artefatos para a gestão empresarial.

Desse modo, alguns estudos (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006; SOUTES; ZEN, 2005) buscaram identificar o nível evolutivo da Contabilidade Gerencial nas organizações, principalmente por meio da evidência de quais os artefatos mais frequentemente utilizados no processo decisório. Os resultados de tais pesquisas apontam que, apesar do desenvolvimento de novos artefatos da contabilidade gerencial, a utilização destes pelas empresas ainda é incipiente, sendo verificada a predominância dos artefatos tradicionais.

Essa constatação evidencia a defasagem existente entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial, visto que a evolução teórica, consubstanciada no desenvolvimento de artefatos modernos, não foi acompanhada pela prática organizacional. De forma semelhante, Miranda, Riccio e Miranda (2013) argumentam que não há evidências de que essa evolução ocorreu no âmbito do ensino da Contabilidade Gerencial nos cursos de Ciências Contábeis brasileiros, seja em relação ao enfoque de sua importância nas grades curriculares ou em relação aos conteúdos contemplados por essa disciplina.

Desse modo, torna-se interessante analisar o desenvolvimento do ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil, como uma tentativa de compreender as ligações entre as práticas ensinadas no meio acadêmico e aquelas que são verificadas no meio empresarial (NASCIMENTO; OLIVEIRA; PETER, 2012).

Relativamente ao ensino da contabilidade, a Resolução nº 03/1992 do Conselho Federal de Educação (BRASIL, 1992) regulamentou o curso de graduação de Ciências Contábeis no Brasil, estabelecendo o currículo mínimo e a duração dos cursos de graduação. As disciplinas foram divididas em dois ciclos, de formação básica e de formação profissional, sendo que esta última contemplava a obrigatoriedade das seguintes disciplinas ligadas à área gerencial: Administração Financeira e Orçamento Empresarial, Contabilidade e Análise de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis. Destaca-se que a disciplina de Contabilidade Gerencial aparecia apenas em caráter eletivo, ou seja, a critério da instituição de ensino.

Posteriormente, a promulgação da Resolução CNE/CES nº 10, em 16 de dezembro de 2004, instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) para o curso de graduação em Ciências Contábeis, substituindo assim o currículo mínimo estabelecido na Resolução anterior (03/1992). As DCNs delegam o poder de estabelecer a organização curricular às instituições de ensino, evitando assim a pré-determinação de conteúdos específicos ou cargas horárias. Entretanto, ressalta-se que no inciso II do artigo 5º, a referida DCN apresenta uma recomendação em relação aos conteúdos de formação profissional a serem contemplados na organização curricular:

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 (BRASIL, 2004, p. 3, grifo nosso);

Observa-se assim que dentre os temas a serem contemplados na organização do currículo do curso de Ciências Contábeis, apenas o termo controladoria refere-se à área gerencial, não sendo encontrados outros termos que fazem alusão à área. No entanto, no inciso VII, do artigo 4º, que trata das competências e habilidades a serem desenvolvidas no profissional contábil, a Resolução CNE/CES nº 10/2004 estabelece que o profissional deve ser capaz de “desenvolver, analisar e implantar **sistemas de informação contábil** e de **controle gerencial**, revelando capacidade crítica analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação” (BRASIL, 2004, p. 3, grifo nosso).

Salienta-se que, além dos trechos transcritos anteriormente, as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis não contemplam outros aspectos relacionados às disciplinas e aos conteúdos da área de contabilidade gerencial. Pode-se observar também que o mesmo ocorre com as disciplinas da área financeira, ou seja, as DCNs apresentam apenas de forma vaga os conteúdos a serem contemplados no currículo dos cursos de Ciências Contábeis.

Contudo, a diversidade de matrizes curriculares originadas em diferentes instituições de ensino acabou criando certas dificuldades em termos de transferência de estudantes, o que gerou diversas reivindicações para a formulação de uma proposta de matriz curricular nacional que minimizasse tais divergências. Assim, a fim de atender tais reivindicações e também com o intuito de harmonizar o ensino da contabilidade em termos de conteúdo, ementário e bibliografia, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou uma comissão encarregada de elaborar a “Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis” (RODRIGUES *et al.*, 2009).

A proposta elaborada pelo CFC distribui os componentes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis em quatro eixos temáticos: conteúdos de formação básica, conteúdos de formação profissional, conteúdos de formação teórico-prática e conteúdos de disciplinas optativas. Para cada componente curricular são apresentados o ementário, o conteúdo programático, as sugestões de bibliografia, a carga horária e os objetivos gerais.

Dentre os componentes curriculares elencados na proposta do CFC, observa-se que se contemplaram as seguintes disciplinas ligadas à área gerencial: Contabilidade de Custos, Apuração e Análise de Custos, Controladoria, Análise das Demonstrações Contábeis, Sistemas de Informação Gerencial e Análise de Projetos e Orçamento Empresarial, todas com carga horária de 60 horas. Nota-se que não há uma disciplina específica denominada Contabilidade Gerencial. Logo, entende-se que os conteúdos relativos à esta disciplina estejam contemplados nas demais disciplinas da área gerencial.

Ao analisar-se as ementas e o conteúdo programático proposto pelo CFC, é possível identificar tanto artefatos tradicionais quanto artefatos modernos na referida proposta, como por exemplo, os artefatos custo padrão, custeio por absorção e custeio direto, que foram citados na disciplina de Contabilidade de Custos; os artefatos orçamento e simulações na disciplina de Análise de Projetos e Orçamento Empresarial, e os artefatos planejamento estratégico, EVA®, BSC, *benchmarking* e custeio ABC na disciplina de Controladoria.

Portanto, percebe-se, a partir da análise promovida junto às ementas propostas pelo CFC, que houve uma preocupação da comissão elaboradora em contemplarem-se artefatos da contabilidade gerencial nas disciplinas desta área, inclusive artefatos do quarto estágio evolutivo, mesmo que não haja uma disciplina específica denominada de Contabilidade Gerencial. Contudo, convém destacar que a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis constitui-se apenas em uma sugestão, não sendo obrigatória para os cursos de graduação nacionais. Desse modo, não há garantia de que tais artefatos presentes na proposta estejam de fato sendo ensinados na academia.

Nesse contexto, torna-se importante investigar os artefatos de Contabilidade Gerencial que são ensinados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior (IES) no país, para que se possa compreender similaridades e diferenças, bem como fatores que podem explicar a predominância de uso de determinado artefato gerencial.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva com abordagem quantitativa, sendo realizada por meio de análise documental (RAUPP; BEUREN, 2006). Os documentos a serem investigados constituem-se nas ementas das disciplinas disponibilizadas pelas IES que oferecem cursos de graduação em Ciências Contábeis nos três estados da região sul do Brasil.

Portanto, a população da pesquisa constitui-se nas instituições de ensino superior que oferecem o curso de Ciências Contábeis, na modalidade presencial, nessa região, sendo estas identificadas no portal do Ministério da Educação (<http://emec.mec.gov.br/>). A coleta de dados foi realizada no período compreendido entre 10 de agosto de 2015 e 20 de setembro de 2015 (BRASIL, 2015). Foram coletadas informações referentes a 207 IES, que correspondem à população deste estudo.

Posteriormente, procedeu-se à coleta das ementas das disciplinas nos sites de cada instituição de ensino. Também foram coletadas informações referentes ao corpo docente de cada instituição. Nesta etapa, verificou-se que nem todas as instituições disponibilizam de forma eletrônica suas ementas, sendo que das 207 inicialmente identificadas, apenas 51 o fizeram. Além disso, notou-se que as ementas de algumas instituições eram demasiadamente resumidas, o que impediu sua utilização para a consecução deste estudo.

Desse modo, a amostra final foi composta por 46 instituições de ensino superior, o que representa 22% da população objeto de estudo. A Tabela 1 sintetiza algumas características referentes à amostra.

Tabela 1 – Características da amostra

Estado	N	Categoria Administrativa	N
Paraná	11	Especial	5
Rio Grande do Sul	15	Privada com fins lucrativos	8
Santa Catarina	20	Privada sem fins lucrativos	23
Organização Acadêmica	N	Pública Estadual	5
Centro Universitário	9	Pública Federal	4
Faculdade	17	Pública Municipal	1
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia	1		
Universidade	19		
Total de Instituições de Ensino Superior			46

Fonte: Elaboração própria.

Pode-se observar na Tabela 1 que a amostra compreende predominantemente Universidades e Faculdades do estado de Santa Catarina, sendo categorizadas como instituições privadas e sem fins lucrativos. Após a coleta das informações necessárias à realização do estudo, procedeu-se a análise dos dados. Em um primeiro momento, realizou-se a análise do conteúdo do ementário, a fim de identificar e quantificar os artefatos presentes nas ementas, classificando-os dentre os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, conforme exposto anteriormente.

Adicionalmente à análise das ementas, buscou-se identificar a relação entre a formação do corpo docente das instituições pesquisadas e os artefatos contemplados. Para tanto, foram efetuadas consultas ao currículo *lattes* dos docentes, a fim de se identificar sua titulação. Mesmo que as ementas sejam estabelecidas na proposta pedagógica do curso, espera-se aqui que quanto maior a titulação do corpo docente da instituição de ensino, maior será o número de artefatos modernos da contabilidade gerencial presente nas ementas das disciplinas destas instituições. Os resultados encontrados na pesquisa são apresentados a seguir.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a análise dos dados, as informações coletadas nos sites institucionais foram tabuladas em planilha eletrônica. Primeiramente, buscou-se identificar qual a frequência em que cada artefato aparece nos cursos de Ciências Contábeis das IES da região sul que compõe a amostra da pesquisa. Na Tabela 2 são apresentados os resultados encontrados.

Tabela 2 – Artefatos contemplados nas ementas das disciplinas

Classificação		Artefato	Frequência	%		
Tradicionais	Primeiro Estágio	Custeio padrão	25	54,3%	32,4%	58,0%
		Custeio por absorção	39	84,8%		
		Custeio variável	37	80,4%		
		Retorno sobre o investimento (ROI)	8	17,4%		
		Média de Observação		59,2%		
	Segundo Estágio	Análise Custo-Volume-Lucro	33	71,7%	25,6%	
		Descentralização	2	4,3%		
		Orçamento	44	95,7%		
		Preço de transferência	7	15,2%		
		Média de Observação		46,7%		
Modernos	Terceiro Estágio	<i>Benchmarking</i>	5	10,9%	26,8%	42,0%
		Custeio Baseado em Atividades (ABC)	24	52,2%		
		Custeio meta	11	23,9%		
		Gestão Baseada em Atividades (ABM)	1	2,2%		
		<i>Just in time</i>	5	10,9%		
		Kaizen	7	15,2%		
		Planejamento estratégico	28	60,9%		
		Teoria das Restrições (TOC)	9	19,6%		
		Média de Observação		24,5%		
	Quarto Estágio	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	19	41,3%	15,2%	
		Ciclo de vida do produto	5	10,9%		
		<i>Economic Value Added</i> (EVA®)	15	32,6%		
		Gestão Econômica (Gecon)	9	19,6%		
Gestão Baseada em Valor (VBM)		3	6,5%			
Média de Observação			22,2%			
Total de observações			336		100%	100%

Fonte: Elaboração própria.

Analisando-se os resultados apresentados na Tabela 2, percebe-se que o artefato mais presente nas ementas analisadas se refere ao orçamento, presente em 44 das 46 instituições que compõe a amostra investigada na pesquisa, o que representa 95,7% destas IES. Após o orçamento, destacam-se o Custeio por absorção (84,8%), o Custeio variável (80,4%) e a Análise Custo-Volume-Lucro (71,7%). Todos esses artefatos classificam-se como tradicionais, visto que pertencem ao primeiro ou ao segundo estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial.

Dentre os artefatos considerados modernos, apenas dois têm frequência superior a 50%, sendo estes: Planejamento estratégico (60,9%) e Custeio baseado em atividades (52,2%). Os artefatos Descentralização (4,3%), Gestão Baseada em Atividades (2,2%) e Gestão Baseada em Valor (6,5%) foram os três observados com menor frequência nesta pesquisa, sendo observados em menos de 10% da amostra analisada.

De modo geral, percebe-se que do total possível de observações no primeiro estágio, houve uma média de observação de 59,2%, sendo esta a mais alta, seguida pela média dos artefatos do segundo estágio (46,7%). Os artefatos do terceiro e quarto estágio apresentaram médias relativamente baixas, não chegando a atingir 25%, demonstrando assim a predominância do ensino de artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial nas IES investigadas, o que converge aos achados de Nascimento, Oliveira e Peter (2012).

Ao considerar-se o número total de observações, novamente há maior predominância de artefatos do primeiro estágio evolutivo (32,4%), seguido pelos artefatos do terceiro estágio (26,8%), do segundo estágio (25,6%) e do quarto estágio (15,2%). Levando-se em consideração o agregado constatado na pesquisa, do total de 336 observações, 58% referem-se a artefatos tradicionais, ao passo que os restantes 42% correspondem a artefatos modernos. Esses resultados evidenciam novamente uma preponderância de ensino dos artefatos tradicionais, em detrimento de artefatos contemporâneos.

De posse dessas informações, buscou-se analisar se há diferença entre os artefatos ensinados nas instituições de cada estado da região sul do Brasil. Entretanto, os resultados revelaram, em média, poucas diferenças, conforme pode-se evidenciar na Tabela 3.

Tabela 3 – Artefatos contemplados nas ementas das disciplinas por estado

Classificação	Artefato	RS		SC		PR		
		N	%	N	%	N	%	
Tradicionais	Primeiro Estágio	Custeio padrão	6	40,0%	13	65,0%	6	54,5%
		Custeio por absorção	12	80,0%	18	90,0%	9	81,8%
		Custeio variável	12	80,0%	14	70,0%	11	100,0%
		Retorno sobre o investimento (ROI)	4	26,7%	2	10,0%	2	18,2%
		Média de Observação		56,7%		58,8%		63,3%
	Segundo Estágio	Análise Custo-Volume-Lucro	9	60,0%	15	75,0%	9	81,8%
		Descentralização	1	6,7%	1	5,0%	0	0,0%
		Orçamento	15	100,0%	19	95,0%	10	90,9%
		Preço de transferência	2	13,3%	4	20,0%	1	9,1%
		Média de Observação		45,0%		48,8%		45,5%

continua...

conclusão.

Classificação	Artefato	RS		SC		PR		
		N	%	N	%	N	%	
Modernos	<i>Benchmarking</i>	1	6,7%	3	15,0%	1	9,1%	
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	9	60,0%	8	40,0%	7	63,6%	
	Custeio meta	1	6,7%	6	30,0%	4	36,4%	
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	1	6,7%	0	0,0%	0	0,0%	
	<i>Just in time</i>	0	0,0%	4	20,0%	1	9,1%	
	Kaizen	0	0,0%	6	30,0%	1	9,1%	
	Planejamento estratégico	8	53,3%	13	65,0%	7	63,6%	
	Teoria das Restrições (TOC)	2	13,3%	5	25,0%	2	18,2%	
	Média de Observação		18,3%		28,1%		26,1%	
	Quarto Estágio	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	5	33,3%	11	55,0%	3	27,3%
		Ciclo de vida do produto	2	13,3%	3	15,0%	0	0,0%
		<i>Economic Value Added</i> (EVA®)	2	13,3%	11	55,0%	2	18,2%
		Gestão Econômica (Gecon)	5	33,3%	2	10,0%	2	18,2%
		Gestão Baseada em Valor (VBM)	0	0,0%	3	15,0%	0	0,0%
		Média de Observação		18,7%		30,0%		12,7%
Instituições de Ensino Superior		15		20		11		

Fonte: Elaboração própria.

Percebe-se na Tabela 3 que, relativamente aos artefatos do primeiro estágio, as instituições do Paraná (63,3%) apresentaram média superior à média geral (59,2%), apresentada na Tabela 2. Nota-se também que, novamente, há maior predominância de ensino dos artefatos do primeiro e segundo estágio evolutivo, em todos os três estados que compõem a região sul do país. O estado de Santa Catarina, comparado aos demais, destaca-se em relação ao ensino dos artefatos do terceiro e quarto estágios, sendo que estes foram observados com frequência de 28,1% e 30% das IES analisadas, respectivamente.

Analisando-se individualmente cada artefato, verifica-se que nas instituições do Paraná o mais observado nas ementas é o Custeio variável, aparecendo em todas as ementas analisadas (100%), ao passo que no Rio Grande do Sul e em Santa Catarina o Orçamento é o artefato observado com maior frequência. Pode-se destacar ainda que dentre as instituições do Rio Grande do Sul, não foram observados os artefatos: *Just in time*, *Kaizen* e Gestão Baseada em Valor. Em Santa Catarina, o único artefato não contemplado em nenhuma ementa foi a Gestão Baseada em Atividade, enquanto no Paraná, além deste artefato, também não foram observados os seguintes: Descentralização, Ciclo de vida do produto e Gestão Baseada em Valor.

De modo geral, pode-se inferir da análise da Tabela 3 que não há diferenças significativas no ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial entre os três estados da região sul do país, uma vez que, em todos os três estados, predominaram o ensino dos artefatos considerados tradicionais, ou seja, do primeiro e segundo estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial.

A fim de investigar quais as disciplinas responsáveis por disseminar os artefatos em estudo, elaborou-se a Tabela 4, apresentada a seguir. Nesta tabela, são apresentadas as disciplinas em que os artefatos foram identificados. Ressalta-se que, como a variedade de disciplinas foi muito grande, optou-se por destacar os resultados para quatro disciplinas específicas

da área gerencial, sendo essas: Contabilidade de Custos (CC), Análise de Custos (AC), Contabilidade Gerencial (CG) e Controladoria (CONT). As demais disciplinas identificadas foram agrupadas no grupo Outras (OUT).

Tabela 4 – Artefatos contemplados nas ementas por disciplina

Artefato	CC	AC	CG	CONT	OUT	Total de Ementas	Total de Instituições	S
Custeio padrão	6	10	2	1	8	27	25	2
Custeio por absorção	27	7	3	0	9	46	39	7
Custeio variável	8	9	5	0	15	37	37	0
Retorno sobre o investimento (ROI)	0	2	2	0	4	8	8	0
Análise Custo-Volume-Lucro	2	15	13	1	8	39	33	6
Descentralização	0	0	1	0	1	2	2	0
Orçamento	0	0	3	3	43	49	44	5
Preço de transferência	1	2	1	1	3	8	7	1
<i>Benchmarking</i>	0	0	1	3	1	5	5	0
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	10	4	4	2	9	29	24	5
Custeio meta	0	3	6	2	1	12	11	1
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0	0	1	0	0	1	1	0
<i>Just in time</i>	0	0	2	3	1	6	5	1
<i>Kaizen</i>	0	0	5	2	0	7	7	0
Planejamento estratégico	0	0	0	8	23	31	28	3
Teoria das Restrições (TOC)	1	0	6	1	1	9	9	0
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	0	0	2	10	8	20	19	1
Ciclo de vida do produto	0	0	3	1	1	5	5	0
<i>Economic Value Added</i> (EVA®)	0	0	2	7	7	16	15	1
Gestão Econômica (Gecon)	0	1	2	4	3	10	9	1
Gestão Baseada em Valor (VBM)	0	0	0	1	2	3	3	0

Legenda: CC – Contabilidade de Custos; AC – Análise de Custos; CG – Contabilidade Gerencial; CONT – Controladoria; OUT – Outras; S – Sobreposição.

Fonte: Elaboração própria.

Ao analisar-se os artefatos por disciplina, percebeu-se que em determinadas instituições há sobreposição de conteúdo nas ementas. Desse modo, o Custeio padrão, por exemplo, foi identificado em 27 ementas. Entretanto, esteve presente em apenas 25 instituições, ou seja, a diferença indica que em duas instituições de ensino este artefato foi contemplado em mais de uma disciplina. As sobreposições foram identificadas na última coluna da Tabela 4 (S).

Analisando-se os resultados apresentados na Tabela 4, observa-se que na disciplina de Contabilidade de Custos os artefatos mais frequentemente observados foram os métodos ou sistemas de custeio: Custeio por absorção (27), Custeio Baseado em Atividades (10), Custeio variável (8) e Custeio padrão (6). Na disciplina de Análise de Custos, destacou-se a Análise Custo-Volume-Lucro, presente em 15 ementas, seguida pelo Custeio padrão, presente em 10 ementas. Na disciplina de Contabilidade Gerencial, também houve destaque para a Análise Custo-Volume-Lucro (13), sendo que os demais artefatos se apresentaram distribuídos de forma mais uniforme. Por fim, na disciplina de Controladoria, o artefato com maior número de observações foi o *Balanced Scorecard* (10 observações), seguido pelo EVA (7 observações).

De modo geral, nota-se que os artefatos que se constituem em métodos e sistemas de custeio foram os mais observados no ensino das disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos, ao passo que filosofias e modelos de gestão (tais como *Just in time*, *Kaizen*, Teoria das restrições, EVA e BSC) concentraram-se mais nas disciplinas de Contabilidade Gerencial e Controladoria. Destaca-se ainda que o artefato orçamento foi observado apenas 6 vezes nas referidas disciplinas. Deve-se isso ao fato de que na grande maioria das ementas analisadas havia uma disciplina específica que contemplava este artefato, normalmente intitulada de Orçamento Empresarial.

Ainda analisando os resultados apresentados na Tabela 4, pode-se também inferir que os artefatos tradicionais são pouco observados na disciplina de Controladoria e mais frequentemente observados nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos. Por sua vez, os artefatos modernos aparecem com maior frequência na disciplina de Controladoria e com menor frequência nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos. Essa análise pode ser melhor visualizada por meio das informações apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Variedade de artefatos contemplados em cada disciplina

Estágios	Contabilidade de Custos		Análise de Custos		Contabilidade Gerencial		Controladoria	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Primeiro	3	75%	4	100%	4	100%	1	25%
Segundo	2	50%	2	50%	4	100%	3	75%
Terceiro	2	25%	2	25%	7	88%	7	88%
Quarto	0	0%	1	20%	4	80%	5	100%
Total	7	33%	9	43%	19	90%	16	76%

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 5 apresenta quantos artefatos de cada estágio evolutivo foram identificados em cada disciplina. Desse modo, na disciplina de Contabilidade de Custos, foram identificados três artefatos dos quatro artefatos do primeiro estágio, o que representa 75%. Já na disciplina de Análise de Custos, todos os quatro artefatos que pertencem ao primeiro estágio foram observados, totalizando assim 100%.

Confirma-se aqui o que já era possível se observar na Tabela 4. Desse modo, observa-se que há uma menor frequência de artefatos modernos sendo ensinados nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos e uma maior frequência na disciplina de Controladoria. Destaca-se que a disciplina de Contabilidade Gerencial é a que contempla maior variedade de artefatos em sua ementa, sendo que foi possível observar 19 dos 21 artefatos investigados neste estudo. Constata-se assim que a disciplina de Contabilidade Gerencial é a maior responsável pela disseminação dos artefatos, sendo estes tanto tradicionais quanto modernos.

Esses resultados revelam a importância da disciplina de Contabilidade Gerencial no ensino de Ciências Contábeis, mesmo que esta não esteja recomendada explicitamente nas DCNs deste curso, bem como na proposta elaborada pelo Conselho Federal de Contabilidade. Por meio desta, torna-se possível qualificar o ensino gerencial na área contábil, promovendo uma abordagem adequada dos artefatos de controle gerencial, suas especificidades e a distinção entre artefatos tradicionais e modernos.

A compreensão adequada das finalidades de uso de cada artefato de controle gerencial pode contribuir para a disseminação do conhecimento existente sobre o tema, bem como estimular a adoção de artefatos modernos nas organizações. Em contrapartida, a segmentação do ensino dos artefatos de controle gerencial pode enfatizar apenas o instrumento de controle e sua aplicação prática, não oportunizando ao egresso desse curso uma avaliação adequada sobre as diferentes finalidades de uso de cada artefato. Tais evidências sugerem uma possível explicação para o baixo grau de implementação de artefatos de controle gerencial nas organizações. Uma vez que estes não são abordados no ambiente de ensino, torna-se mais difícil sua adoção no ambiente organizacional.

Por fim, buscou-se analisar a relação entre a formação do corpo docente das instituições de ensino pesquisadas e os artefatos contemplados nas ementas das disciplinas. Para tanto, foram identificadas as instituições em que houve predominância de artefatos modernos da contabilidade gerencial e, posteriormente, procurou-se conhecer a titulação do corpo docente de cada instituição.

Desse modo, encontraram-se seis instituições com maior frequência de artefatos contemporâneos, sendo que destas, apenas três possuíam mais de 50% do corpo docente formado por docentes mestres e doutores. As três outras instituições possuíam predominantemente professores com graduação ou especialização. Analisou-se também a composição do corpo docente das instituições que apresentaram maior frequência de artefatos tradicionais. Nessa análise, percebeu-se que a maioria das instituições possuía corpo docente formado predominantemente por mestres e doutores.

Assim sendo, a expectativa inicial de que quanto maior a titulação do corpo docente da instituição de ensino, maior seria o número de artefatos modernos da contabilidade gerencial presentes nas ementas das disciplinas, não encontrou

suporte nos resultados apresentados.

De maneira geral, os resultados apresentados nesta seção ensinam uma reflexão acerca do ensino dos artefatos de contabilidade gerencial. O que pôde-se perceber é que no ambiente acadêmico investigado há uma clara predominância do ensino de artefatos classificados como tradicionais. Essas evidências podem, até certo ponto, fornecer explicações para os achados de pesquisas como a desenvolvida por Chenhall e Langfield-Smith (1998), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Guerreiro, Pereira e Rezende (2008), Soutes e Guerreiro (2007) e Reis e Teixeira (2013), que indicam pouca aderência dos artefatos contemporâneos nas empresas, revelando um *gap* entre teoria e prática.

Se na academia o responsável pela formação de profissionais para o mercado de trabalho não promove uma discussão adequada a respeito do desenvolvimento da teoria, é possível se admitir que tais aspectos possam impactar negativamente na adoção de novos artefatos de controle gerencial nas organizações, uma vez que o desconhecimento por determinado instrumento de controle impedirá sua avaliação sobre quão adequado é ou não este instrumento para o alcance de suas necessidades informacionais.

A não abordagem no ambiente de ensino de novas práticas e filosofias gerenciais também pode impactar na compreensão dos alunos em relação a análise de quais instrumentos de controle são os mais adequados para aquele ambiente organizacional, aumentando ainda mais a defasagem existente entre teoria e prática, além de poder induzir os gestores a adotarem instrumentos considerados inadequados para decisões gerenciais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial que são ensinados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) da região sul, identificando à qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial estes pertencem, bem como observando quais as disciplinas que mais contribuem à disseminação dos mesmos. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, por meio de análise documental. Foram analisadas as ementas de 46 instituições de ensino superior dos três estados da região sul do Brasil, totalizando assim 336 observações.

Na análise dos dados, observou-se que há maior predominância do ensino de artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial, uma vez que os artefatos do primeiro e segundo estágios evolutivos apresentaram maior frequência de observação. O Orçamento (95,7%), o Custeio por absorção (84,8%), o Custeio variável (80,4%) e a Análise Custo-Volume-Lucro (71,7%) foram os artefatos mais frequentemente observados, ao passo que Descentralização (4,3%), Gestão Baseada em Atividades (2,2%) e Gestão Baseada em Valor (6,5%) foram os que se destacaram com menor frequência de observação.

Ao analisarem-se os dados por estado, pôde-se perceber poucas diferenças no ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial entre os três estados da região sul do país. Destaca-se que nos três estados a ênfase está disposta nos artefatos tradicionais, especialmente naqueles do primeiro estágio. No entanto, vale ressaltar que as IES de Santa Catarina se destacam em relação aos artefatos modernos, tanto do terceiro quanto do quarto estágio, apresentando artefatos destes estágios mais frequentemente que as instituições dos outros dois estados.

Em relação às disciplinas responsáveis pela disseminação de artefatos de Contabilidade Gerencial, observou-se que método e sistemas de custeio foram mais observados na disciplina de Contabilidade de Custos, enquanto filosofias e modelos de gestão foram mais frequentes na disciplina de Controladoria. Também se constatou que há maior predominância de artefatos tradicionais e menor de artefatos modernos nas disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos, sendo o inverso observado para a disciplina de Controladoria. A disciplina de Contabilidade Gerencial, por sua vez, destacou-se como a responsável por disseminar a maior variedade de artefatos diferentes (19 dos 21 investigados), contemplando tanto artefatos tradicionais quanto artefatos modernos.

Por fim, ao analisar-se a relação entre a formação do corpo docente e os artefatos ensinados, notou-se que um corpo docente formado majoritariamente por mestres e doutores não necessariamente implica no ensino de artefatos mais modernos, visto que diversas instituições com mestres e doutores apresentaram predominantemente artefatos tradicionais em suas ementas. Além disso, também foram identificadas instituições com prevalência de artefatos modernos que apresentaram corpo docente com reduzido número de mestres e doutores.

Os resultados encontrados nesta pesquisa evidenciam a necessidade de uma reflexão em relação ao ensino dos artefatos da contabilidade gerencial. As demandas do mercado de trabalho exigem a formação de profissionais qualificados, não só sob as concepções teóricas da contabilidade financeira, mas também sob a abordagem gerencial. A informação gerencial é dinâmica e utilizada constantemente para qualificar a tomada de decisões nas organizações. A implementação de artefatos de controle gerencial considerados como inadequados para fins gerenciais pode comprometer a qualidade da

decisão tomada pelos gestores. Logo, pode comprometer a perenidade da organização.

As evidências encontradas nesta pesquisa sugerem que a criação de uma disciplina específica de contabilidade gerencial pode promover e qualificar o ensino dos artefatos de contabilidade gerencial, estimulando uma reflexão e abordagem adequada sobre os artefatos tradicionais e modernos de controle, suas finalidades e potenciais contribuições para a melhoria do sistema de controle gerencial das empresas. Em contrapartida, a não abordagem de determinados artefatos de controle pode impactar negativamente na sua adoção no mercado de trabalho. Tais evidências constituem uma importante contribuição desta pesquisa, as quais estimulam a realização de novos estudos.

Como limitações da pesquisa, apontam-se os documentos analisados, uma vez que a ementa não é a garantia de que o professor está de fato ensinando o conteúdo em sala de aula. Destaca-se também o reduzido número de ementas das instituições analisadas como outra limitação deste estudo, o que não permite a generalização dos resultados. Nesse sentido, a partir das evidências encontradas nesta pesquisa, sugere-se que em novos estudos seja ampliada a amostra investigada na pesquisa, bem como sejam contemplados outros artefatos além daqueles investigados neste estudo. A realização de estudos de casos em profundidade também pode contribuir para a compreensão de fatores que favorecem ou dificultam o ensino de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.

ARAÚJO, K. D. et al. Percepção dos impactos da adoção das IFRS na contabilidade gerencial sob a ótica dos professores de programas de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. *Revista Universo Contábil*, v. 10, n. 2, p. 105-124, 2014.

BEUREN, I. M.; ERFURTH, A. E. Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 13, n. 1, p. 44-58, 2010.

BORINELLI, M. L. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Federal de Educação. Resolução nº 3, de 5 de outubro de 1992. *Diário Oficial da União* de 20 de outubro de 1992. Seção I, p. 14721.

BRASIL. Ministério da Educação. *Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados*. 2015. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 17 julho 2015.

BRASIL. Ministério da Educação. *Resolução CNE/CES nº 10/2004*. 2004.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade & Finanças da USP*, n. 44, p. 9-22, 2007.

GILIO, L. *Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil Brasileira às normas IFRS*. 2012. 124 f. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, *ConTexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 34, p. 4-20, set./dez. 2016.

Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

GILIO, L.; AFONSO, L. E. Grau de aproximação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira em função de convergência às normas do IASB. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 3, p. 70-89, 2013.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. *Revista de Administração FACES Journal*, v. 10, n. 3, p. 84-104, 2011.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Management Accounting Concepts (IMAP 1)*. 1998. Disponível em: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 17 jul. 2015.

IUDÍCIBUS, S. D.; LOPES, A. B. *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2012.

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

LOPES, A. B.; MARTINS, E. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

MIRANDA, C. S.; RICCIO, E. L.; MIRANDA, R. A. M. O ensino da contabilidade gerencial no Brasil: uma avaliação de grades curriculares e literatura didática. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 5, n. 2, p. 25-42, 2013.

NASCIMENTO, C. P. S.; OLIVEIRA, T. E.; PETER, M. G. A. O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial nos cursos de graduação em Ciências Contábeis. In: CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUL, 6., Punta del Este. *Anais...* Punta del Este: AURCO, 2012.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 7, n. 4, p. 356-372, 2013.

RODRIGUES, A. T. L. et al. *Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis*. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

SANTOS, V. et al. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., Natal. *Anais...* Natal: ABC Custos, 2014.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994.

SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas Brasileiras*. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. D. C. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas Brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2005.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas Brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.