

O ENSINO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Cícero Philip Soares do Nascimento

Brasil, Universidade Federal do Ceará, philip_nascimento@yahoo.com.br

Talyta Eduardo Oliveira

Brasil, Universidade Federal do Ceará, talyta.edu.oli@gmail.com

Maria da Glória Arrais Peter

Brasil, Universidade Federal do Ceará, gloria@arrais.com

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Artefatos; Graduação em Ciências Contábeis.

Tema: Costos y Gestión aplicado en la enseñanza universitaria

Recursos Audiovisuais: computador, datashow e tela de projeção

O ENSINO DOS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Artefatos; Graduação em Ciências Contábeis.

Tema: Costos y Gestión aplicado en la enseñanza universitaria

Resumo

A Internacional Federation of Accountants (IFAC, 1998) publicou estudo apresentando quatro estágios de evolução da Contabilidade Gerencial, identificando artefatos relacionados a cada um destes estágios. Estudos recentes, tanto no contexto do ensino quanto no contexto organizacional, revelaram que apesar das tecnologias disponíveis, predominam os artefatos relacionados aos dois primeiros estágios evolutivos. Diante disso, o objetivo geral deste estudo consiste em investigar o estágio evolutivo em que se encontram os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, buscando discutir a raiz da problemática que se apresenta como barreira a evolução da Contabilidade Gerencial, no Brasil. Efetuou-se uma análise de conteúdo das ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, com auxílio da estatística descritiva, delimitando-se uma amostra intencional, composta pelas Universidades Federais brasileiras, que totalizam 59 instituições. Foram analisadas 103 ementas, obtidas de 26 universidades integrantes da amostra. Os resultados possibilitaram concluir que 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 IFAC, classificando-se, portanto, como tradicionais. Verificou-se ainda, que as disciplinas Contabilidade de Custos e Análise de Custos apresentam-se como as maiores disseminadoras desses artefatos e que o artefato mais evidenciado foi o custeio baseado em atividades.

1 Introdução

O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial apresenta-se como característica multidisciplinar, compreendendo diversos campos do ensino contábil. Além disso, as diversas possibilidades de artefatos existentes, caracterizados por finalidades e abrangência distintas no tocante a evidenciação do desempenho como base para a tomada de decisão, fazem com que a disseminação destes, no ambiente de sala de aula seja passível de investigação, tendo em vista o universo de possibilidades e enfoques a serem transmitidos.

Sobre as diversas possibilidades de artefatos, o *International Federation of Accountants* (IFAC) publicou, em 1998, o *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), reconhecendo quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, com características específicas em cada um destes, indo desde artefatos focados na determinação dos custos e controle financeiro até os mais recentes, focados na criação de valor para a empresa (SOUTES; DE ZEN, 2005).

O ensino de temáticas ligadas à 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, conforme identificado no estudo de Soutes (2006), verifica-se a necessidade de serem discutidos no contexto de sala de aula, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Nesse sentido, Miranda, Riccio e Miranda (2011) argumentam que existem fragilidades nas evidências de que o processo evolutivo ligado à Contabilidade Gerencial tenha se refletido nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Observam tal fato, tanto sob o enfoque de sua relevância dentro das matrizes curriculares, quanto por conta dos conteúdos ministrados nas disciplinas relacionadas à essa temática.

Estudos constataram também a existência de contradições no tocante à prática da Contabilidade Gerencial, observando-se pouca utilização de novas técnicas, embora os gestores possuam diversos instrumentos modernos à disposição (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005).

Em se tratando da análise do ensino da Contabilidade Gerencial, Böer (2000) e Brewer (2000) desenvolveram estudos com foco na discussão acerca dos conteúdos da Contabilidade Gerencial, bem como matrizes curriculares; e Germano et. al (2011), que investigaram a disseminação dos artefatos de Contabilidade Gerencial entre alunos de graduação em Ciências Contábeis.

Desta forma, deve-se investigar o ensino universitário sobre temáticas relacionadas à Contabilidade Gerencial para que, a partir da análise dos conteúdos ministrados, tenha-se uma visão do que está sendo ensinado no tocante aos artefatos gerenciais e, a partir disso, se possa contribuir para a compreensão das relações entre o ensino acadêmico e as práticas gerenciais implementadas no cotidiano das organizações.

Nesse sentido, observou-se ainda que a literatura nacional apresenta poucas pesquisas focadas na discussão do ensino da Contabilidade Gerencial, portanto, é premente a necessidade de estudos que possam investigar os caminhos que o ensino universitário vem tomando na disseminação dos artefatos gerenciais.

Diante dos aspectos mencionados, a questão objeto de investigação nesta pesquisa pode ser descrita da seguinte maneira: Em qual estágio evolutivo se encontram os artefatos da Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis?

Desta forma, o objetivo geral deste estudo consiste em investigar o estágio evolutivo em que se encontram os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, como tentativa de discutir a raiz da problemática que se apresenta como barreira a evolução da Contabilidade Gerencial, no Brasil.

Em decorrência do objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (1) averiguar características relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis;

(2) identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis; e (3) verificar quais disciplinas mais apresentam em suas ementas os artefatos de Contabilidade Gerencial.

Trata-se de um estudo quali-quantitativo, orientado por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, utilizando para a coleta de dados a análise de conteúdo de ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, que guardam aderência com o assunto em tela, quais sejam: Contabilidade de Custos, Análise de Custos, Contabilidade Gerencial, Controladoria e Orçamento Empresarial. Delimitou-se uma amostra intencional, composta pelas Universidades Federais brasileiras, que totalizam 59 instituições. Foram analisadas 103 ementas, obtidas de 26 universidades integrantes da amostra, com uso de estatística descritiva, objetivando testar a hipótese de pesquisa inicialmente formulada.

Além da presente introdução, o estudo apresenta a revisão de literatura centrada na discussão teórica acerca do ensino dos artefatos da Contabilidade Gerencial; os procedimentos metodológicos que conduziram as investigações; a análise dos resultados; e a conclusão da pesquisa.

2 Artefatos da contabilidade gerencial

A Contabilidade Gerencial, no contexto organizacional, pode ser definida como meio pelo qual a informação contábil é produzida, exercendo influência sobre inúmeras vertentes das organizações. Desta forma, as informações geradas pela Contabilidade Gerencial incluem dados históricos e estimados, utilizados pela administração das empresas, com vistas a nortear as operações diárias e o planejamento operacional e estratégico, moldados por diversas necessidades organizacionais (ATKINSON et al., 2008; WARREN; REEVE; FESS, 2008).

Miranda, Riccio e Miranda (2011) ressaltam que, em alguns momentos da história, a Contabilidade Gerencial teve sua relevância discutida, notadamente sob duas perspectivas: a primeira, sobre as contribuições práticas de seus artefatos na tomada de decisão (ITTNER; LARCKER, 2001), e a segunda, sob o ponto de vista epistemológico, relacionado às críticas sobre a validade das pesquisas desenvolvidas na área, para que estas pudessem contribuir na edificação do arcabouço teórico sólido no campo da Contabilidade Gerencial (ZIMMERMAN, 2001).

No que diz respeito à perspectiva centrada em apresentar contribuições sólidas de seus artefatos para a tomada de decisão, o foco está na idéia de que o desenvolvimento da capacidade informacional da Contabilidade Gerencial consubstancia-se na utilização adequada de instrumentos de medição do desempenho organizacional.

Assim, após a publicação do livro *Relevance Lost*, de Thomas Johnson e Robert S. Kaplan, em 1987, observou-se emergirem novas proposições para o campo de atuação organizacional da Contabilidade Gerencial, proposições estas que pudessem auxiliar a tomada de decisão, adequando-se à realidade das organizações em um novo contexto (GUERREIRO; CORNACHIONE JR; SOUTES, 2011).

Com efeito, observa-se a evolução dos artefatos de Contabilidade Gerencial, através da publicação do *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), realizada em 1998 pela *International Federation of Accountants* (IFAC), que revisou o trabalho publicado em 1989, identificando quatro estágios de evolução no campo de Contabilidade Gerencial (SOUTES; DE ZEN, 2005; BEUREN; GRANDE, 2009), conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1: Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial.

Estágios Evolutivos	Artefatos Correspondentes	Foco Principal
1º Estágio: até 1950	Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio padrão; Controle financeiro e operacional, e Orçamento.	Determinação dos custos e controle financeiro.

2º Estágio: de 1950 a 1965	Custo Padrão; Custo Baseado em Atividades (ABC); Método de Custeamento RKW; Orçamento de capital; e Descentralização.	Informação para planejamento e controle gerencial.
3º Estágio: de 1965 a 1985	Gestão Baseada em Atividades (ABM); Centros de responsabilidade; Preço de transferência; Custo Meta (<i>Target Costing</i>); Método de Custeio <i>Kaizen</i> ; <i>Benchmarking</i> ; <i>Just in time</i> ; GECON; Simulações; Teoria das Restrições; Custeio do ciclo de vida.	Redução de perdas de recursos em processos organizacionais.
4º Estágio: de 1985 em diante	Planejamento estratégico; <i>Balanced Scorecard</i> ; Método de avaliação de desempenho: <i>Economic Value Added</i> (EVA), <i>Market Value Added</i> (MVA).	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos

Fonte: Elaborado pelos autores com base em IFAC (1998); Soutes e De Zen (2005); Soutes e Guerreiro (2007).

De acordo com o *Institute of Management Accountants* (IMA), a segregação dos artefatos gerenciais em estágios evolutivos evidencia a trajetória do enfoque aplicado ao contexto organizacional, desde a determinação dos custos e controle financeiro preconizados pelos instrumentos do primeiro estágio evolutivo, até a criação de valor para a empresa, enfoque característico dos artefatos do quarto estágio evolutivo (IFAC, 1998).

Alguns estudos apresentaram os artefatos gerenciais classificando-os em tradicionais e contemporâneos, como Chenhall e Langfield-Smith (1998), Sulamain, Ahmad e Alwi (2004) Soutes e De Zen (2005), Abdel-Kader e Luther (2006) e Soutes e Guerreiro (2007).

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram pesquisa em empresas australianas no sentido de analisar como as combinações de práticas de Contabilidade Gerencial melhoram o desempenho organizacional, constatando a utilização de técnicas tradicionais.

Sulamain, Ahmad e Alwi (2004) examinaram a medida em que as ferramentas de Contabilidade Gerencial tradicionais e contemporâneas são utilizadas em quatro países asiáticos: Singapura, Malásia, China e Índia. Os resultados apontam para forte utilização de técnicas tradicionais de Contabilidade Gerencial.

Abdel-Kader e Luther (2006) investigaram e relataram práticas de Contabilidade Gerencial em indústrias britânicas de bebidas. Os resultados apontam para o uso recorrente de custeio direto, custeio baseado em atividades e custeio por absorção, não havendo grande utilização de instrumentos gerenciais modernos e não financeiros por 40% das empresas investigadas.

Soutes e De Zen (2005) investigaram em que estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial as empresas brasileiras se encontram, constatando que os três primeiros estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial são os mais presentes no contexto empresarial brasileiro; e, assim como no contexto internacional, Soutes e Guerreiro (2007) pesquisaram a utilização de artefatos modernos e tradicionais em empresas brasileiras.

Tais estudos, tanto os nacionais como os internacionais, foram realizados com a finalidade de analisar o nível evolutivo da Contabilidade Gerencial nas empresas, através da evidenciação dos artefatos gerenciais mais recorrentes. Desta forma, pode-se refletir acerca do ensino de tais artefatos, propósito do presente estudo, como tentativa de compreender as ligações entre as práticas ensinadas no meio acadêmico e as levadas para o gerenciamento das organizações.

Sob a perspectiva das críticas à validade das pesquisas desenvolvidas na área, com vistas na contribuição para o arcabouço teórico da Contabilidade Gerencial (ZIMMERMAN, 2001), observa-se que estudos que se propõem a discutir o ensino e a pesquisa em Contabilidade estão centrados na investigação de temáticas voltadas para a

Contabilidade Financeira, possuindo a Contabilidade Gerencial uma participação menor (MERCHANT, 2010; MIRANDA; RICCIO, MIRANDA, 2011).

Neste cenário, Merchant (2010) evidencia o paradigma da pesquisa contábil, através do *Mainstream* dos estudos valorizados pelas escolas de negócios norte-americanas. Miranda, Riccio e Miranda (2011) argumentam que existem fragilidades nas evidências de que o processo evolutivo ligado à Contabilidade Gerencial tenha se refletido no ensino dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Tal fato se reflete tanto sob enfoque de sua importância dentro das matrizes curriculares, quanto por conta dos conteúdos ministrados.

No contexto do ensino da Contabilidade Gerencial, Böer (2000) e Brewer (2000) colocaram em discussão os caminhos tomados pelo ensino da Contabilidade Gerencial. O estudo de Brewer (2000) discute o ensino da Contabilidade Gerencial como ambiente em que artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial, como os métodos de custeio com foco na determinação de custos e no controle financeiro, convivem com novos instrumentos gerenciais como, por exemplo, o custeio baseado em atividades (ABC) e o *balanced scorecard* (BSC).

Para Brewer (2000), os professores que atuam no ensino desses instrumentos gerenciais têm o desafio de organizar tais conteúdos, de modo a serem transmitidos para os alunos como um todo coerente. Neste sentido, o autor apresenta uma nova organização para o currículo da Contabilidade Gerencial, baseado no modelo adotado pela Universidade de Miami, com vistas a proporcionar menos redundância, interdisciplinaridade e aprofundamento das temáticas relacionadas a este campo do ensino contábil.

Adicionalmente, embora o campo da Contabilidade Gerencial tenha vivenciado a emergência de novas ferramentas gerenciais, observa-se que os tópicos mais tradicionais em Contabilidade Gerencial continuam sendo os instrumentos recorrentes no cotidiano das organizações (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; SULAMAIN; AHMAD; ALWI, 2004; SOUTES; DE ZEN, 2005; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

Contribuindo com este debate, Böer (2000) analisa o ensino da Contabilidade Gerencial, evidenciando que este se apresenta diante de grandes desafios no que diz respeito a conjugar o que é visto em sala de aula com o que emerge no cotidiano das organizações, bem como discute a inserção de novas tecnologias no ensino da Contabilidade Gerencial, que se reflitam no campo empresarial, como o uso de planilhas e sistemas informatizados para retratar o desempenho e auxiliar na tomada de decisão.

Scapens e Bromwich (2010) afirmam ter havido uma ligeira desaceleração no estudo de alguns tópicos tradicionalmente recorrentes, quais sejam: orçamento de capital, análise de orçamento, custeio padrão e técnicas e sistemas de Contabilidade de Custos. Em contrapartida, observaram a emergência de estudos relacionados aos artefatos gerenciais considerados de vanguarda, como gestão do capital intelectual e ativos intangíveis, gestão do conhecimento, *balanced scorecard* e *benchmarking*, dentre outros.

Os artefatos gerenciais emergentes nas pesquisas, observados por Scapens e Bromwich (2010), retratam que a medição de desempenho nas organizações incorporou uma amplitude bem maior, no tocante ao seu papel de retratar o desempenho.

Desta forma, as observações de Böer (2000) e Scapens e Bromwich (2010) reforçam a ideia de que se deve investigar o ensino universitário sobre temáticas relacionadas à Contabilidade Gerencial para que, a partir da análise dos conteúdos ministrados, se tenha uma visão do que está sendo ensinado, no tocante aos artefatos gerenciais e, a partir disso, se possa contribuir para a compreensão das relações entre o ensino acadêmico e as práticas gerenciais.

No contexto brasileiro, sobre os conteúdos ministrados no ensino universitário, observa-se que, até 2004, as matrizes curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis tinham como norte a Resolução nº. 03/92, do Conselho Federal de Educação (CFE), que instituiu o currículo mínimo para o curso de Ciências Contábeis, compreendendo, dentre

outras, as seguintes disciplinas: Orçamento Empresarial, Contabilidade e Análise de Custos. Outras disciplinas como Contabilidade Gerencial e Sistemas de Informações apareciam como conteúdos eletivos, a critério da instituição (MIRANDA; RICCIO, MIRANDA, 2011).

Para esta obrigação de currículo mínimo, Lavin (2005) afirma ser um posicionamento que denota caráter servil às normas instituídas na época, ou seja, sem uma visão humanista ao exigir conhecimentos apenas técnicos e, sobretudo, sem favorecer a formação multidimensional do profissional.

Neste sentido, estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior sofreu alterações com a Resolução CNE/CES nº. 10, de 16 de dezembro de 2004, afirmando que os profissionais de Contabilidade devam possuir, dentre outras características a habilidade de desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial (MIRANDA; RICCIO, MIRANDA, 2011).

Entretanto, Miranda, Riccio e Miranda (2011) afirmam existir pouca exposição de enfoques gerenciais em toda a Diretriz Curricular Nacional (DCN), elaborada pelo Conselho Nacional de Educação (CNE), sendo que o único termo mais observado é o de sistemas de informação, mas não necessariamente gerencial. De fato, Germano et al. (2011) ao investigarem o estágio evolutivo dos artefatos gerenciais disseminados entre os alunos de graduação em ciências contábeis, verificaram que estes se encontram no primeiro e segundo estágios, na perspectiva da IFAC (1998).

Desta forma, a investigação acerca dos artefatos de Contabilidade Gerencial presentes no ensino dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Universidades Federais brasileiras e seus respectivos estágios evolutivos torna-se pertinente, compreendendo ser esta uma temática relevante, considerando as alterações ocorridas no ensino da Contabilidade. Para tanto, definiu-se a metodologia detalhada na seção que se segue.

3 Metodologia

Considerando que o presente estudo tem como objetivo investigar o estágio evolutivo em que se encontram os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, a pesquisa caracteriza-se como qualiquantitativa, na medida em que foram utilizados procedimentos qualitativos, como a análise de conteúdo das ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, e procedimentos quantitativos na análise dos dados.

Sobre a combinação das abordagens qualitativas e quantitativas, Martins e Theóphilo (2007) argumentam que os limites da pesquisa qualitativa podem ser contrabalançados pelo alcance da quantitativa, não sendo as abordagens percebidas como opostas, mas sim complementares.

Quanto às estratégias adotadas para a condução da pesquisa, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica, para Martins e Theóphilo (2007), representa elemento basilar da pesquisa, uma vez que visa à construção da plataforma teórica. Desta forma, no estudo, apresentou-se uma discussão a respeito do desenvolvimento dos artefatos de Contabilidade Gerencial, focando na perspectiva das características destes instrumentos gerenciais no contexto do ensino universitário.

A pesquisa documental representa a estratégia de pesquisa característica de estudos que utilizam documentos como fonte de dados, documentos estes tomados como fonte primária do estudo, compilados pelo autor e que ainda não foram objeto de análise (GODOY, 1995; MARTINS; THEÓPHILO, 2007). No presente trabalho, os documentos pesquisados foram as ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis que permitiram a investigação sobre os artefatos da Contabilidade Gerencial.

Para a coleta de dados, utilizou-se a análise de conteúdo, técnica focada na identificação de freqüências de citação de alguns temas, palavras ou ideias em um texto, para medir o peso relativo atribuído a um determinado assunto pelo autor (BAUER; GASKELL, 2002; CHIZZOTTI, 2006; MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Desta forma, os temas, palavras ou ideias investigadas mediante análise de conteúdo das ementas foram os artefatos de Contabilidade Gerencial apresentados no estudo da IFAC (1998), evidenciados no referencial teórico da pesquisa.

Após identificação das categorias norteadoras da análise de conteúdo, foram definidas as disciplinas a serem investigadas, notadamente aquelas relacionadas ao ensino dos artefatos gerenciais, a saber: Contabilidade de Custos (CC), Análise de Custos (AC), Contabilidade Gerencial (CG), Controladoria (CONT) e Orçamento Empresarial (OE). Para a definição destes grupos, além da discussão apresentada na seção anterior, tomou-se como referência as disciplinas investigadas por Miranda, Riccio e Miranda (2011) que desenvolveram estudo objetivando traçar um panorama do ensino de temas ligados à Contabilidade Gerencial, no Brasil, como já comentado.

O universo da pesquisa foi constituído pela instituições de ensino superior que oferecem o curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, totalizando 906 instituições. Destas, optou-se pela amostra intencional, composta pelas Universidades Federais brasileiras, que totalizam 59 de acordo com o Ministério da Educação (MEC, 2012), excluindo-se, a seguir, aquelas que não ofertam o curso de Graduação em Ciências Contábeis. Foram também excluídas as universidades que não disponibilizavam as ementas com os conteúdos ministrados pelas disciplinas investigadas, no momento da pesquisa (Janeiro 2012), conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1: Composição da amostra de pesquisa

Critérios de seleção da amostra	Universidades
Universidades Federais brasileiras	59
Universidades Federais que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis	37
Universidades Federais que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis e disponibilizam ementas em endereço eletrônico no momento da pesquisa (Janeiro de 2012)	26

Fonte: Ministério da Educação (2012).

A amostra final da pesquisa compreendeu 26 Universidades Federais brasileiras que ofertam o curso de graduação em Ciências Contábeis e disponibilizavam em endereço eletrônico as ementas com os conteúdos ministrados pelas disciplinas investigadas, computando-se um total de 103 ementas.

Quanto ao delineamento da pesquisa, após a definição do universo e da amostra a ser investigada, das categorias a serem identificadas na análise de conteúdo e das disciplinas a serem estudadas, o tratamento dos dados se deu por meio de procedimentos estatísticos como distribuição de freqüência dos artefatos.

4 Resultados da pesquisa

De acordo com o objetivo geral da pesquisa, qual seja investigar o estágio evolutivo em que se encontram os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, esta seção está estruturada consoante os objetivos específicos traçados, compreendendo: as características relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis; os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e as disciplinas que mais apresentam em suas ementas os artefatos de Contabilidade Gerencial.

Desta forma, inicialmente, tem-se aspectos relacionados ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, quais sejam carga horária, titulação de coordenadores dos cursos, bem como dos professores envolvidos no ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial. Ademais, como características do ensino apresentadas pelo presente estudo, tem-se o perfil do egresso constante do Projeto Pedagógico dos cursos investigados.

Desta forma, através da carga horária, da titulação de coordenadores e professores dos cursos de graduação e do perfil do egresso, procurou-se, inicialmente, apresentar as características do ambiente em que são ensinados os artefatos de Contabilidade Gerencial.

A Tabela 2 apresenta a carga horária das disciplinas relacionadas ao ensino da Contabilidade Gerencial tomadas como base para o desenvolvimento do presente estudo.

Tabela 2: Número de horas destinadas às disciplinas

Número de horas destinadas às disciplinas (CH)	Frequência das disciplinas	%
30h	3	3,1%
40h	3	3,1%
60h	73	74,5%
68h	6	6,1%
72h	5	5,1%
80h	6	6,1%
90h	1	1,0%
120h	1	1,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Observa-se, na Tabela 2, que existe grande concentração de disciplinas com carga horária compreendendo 60 horas, sinalizando que as disciplinas relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial possuem carga horária similar, não havendo distinção relevante tendo em vista o artefato ensinado na disciplina.

Neste sentido, discute-se a necessidade de customização da carga horária das disciplinas que comportam os artefatos de Contabilidade Gerencial, de modo a permitir maior abrangência no ensino destes, uma vez que alguns destes instrumentos gerenciais, pela sua complexidade e importância no gerenciamento das organizações, necessitariam da ampliação de aulas práticas e de campo, permitindo, assim, o desenvolvimento das habilidades dos egressos nesta área.

Além da observação da carga horária como um dos fatores sinalizadores da abrangência do ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial no ambiente investigado, verificou-se, também, o perfil dos coordenadores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis objeto de estudo, bem como o corpo docente responsável por ministrar as disciplinas relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial investigadas. A Tabela 3 mostra o perfil de coordenadores e professores quanto à titulação.

Tabela 3: Perfil de coordenadores e professores

Perfil de coordenadores e professores (titulação)	Coordenadores dos cursos de Graduação em Ciências Contábeis	Professores relacionados ao Ensino dos artefatos
Graduação	1	3
Especialização	2	2

Mestrado	16	42
Doutorado	4	14
Pós-Doutorado	0	2

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Na Tabela 3, observa-se que os cursos de graduação em Ciências Contábeis investigados possuem predominância de mestres como coordenadores, relação também observada no corpo docente das disciplinas relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial, ou seja, a maioria dos professores responsáveis por ministrar as disciplinas de Contabilidade de Custos (CC), Análise de Custos (AC), Contabilidade Gerencial (CG), Controladoria (CONT) e Orçamento Empresarial (OE) possuem titulação em nível de mestrado. Destaca-se que são poucos os professores com doutorado em Contabilidade e, quando ao título de mestre, a maioria dos professores analisados possui titulação em Controladoria.

Ressalta-se que as informações referentes à carga horária e titulação dos coordenadores e corpo docente não abrangem o total de 26 Universidades Federais que possuem o curso de graduação em Ciências Contábeis e disponibilizam ementas em endereço eletrônico no momento da pesquisa, uma vez que tais informações não estavam disponíveis em todos os endereços eletrônicos pesquisados. Desta forma, o perfil dos sujeitos investigados, coordenadores e professores, restringem-se àqueles cursos em que foi possível obter tais informações.

Posteriormente, depois de analisadas a carga horária, o perfil dos coordenadores de curso e do corpo docente, efetuou-se a análise do Projeto Político Pedagógico, com vistas à identificação do perfil do egresso no curso de graduação em Ciências Contábeis nas Universidades pesquisadas. Dentre as habilidades mais recorrentes na análise dos Projetos Político Pedagógicos, destacam-se:

Quadro 2: Perfil do egresso constante do projeto pedagógico dos cursos

Perfil do egresso constante do projeto pedagógico dos cursos
- Profissional capaz de compreender questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras em âmbito nacional e internacional nos diferentes modelos de organização;
- Profissional capaz de efetuar apurações, auditorias, perícias, arbitragens e quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais; e
- Profissional capaz de aplicar e gerenciar sistemas de informações contábeis que dão suporte às decisões administrativas nas organizações públicas e privadas.

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

No Quadro 2, observa-se que, dentre as habilidades do egresso mais recorrentes na análise do Projeto Político Pedagógico dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, observa-se a necessidade de que o egresso possua conhecimentos que permitam gerenciamento de informações que auxiliem o processo decisório. Tais contratações permitem trazer a discussão apontada por Miranda, Riccio e Miranda (2011) ao ressaltar a quase inexistência de questões gerenciais em toda a Diretriz Curricular Nacional (DCN).

Todavia, torna-se pertinente maior enfoque nas habilidades do profissional de Contabilidade, no tocante ao desenvolvimento do conhecimento de cunho gerencial, e que auxiliem na tomada de decisão nas organizações.

Desta forma, depois de averiguadas as características relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, têm-se a análise dos artefatos e, posteriormente, estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial.

Na Tabela 4, os artefatos identificados mediante análise das ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em 26 Universidades

Federais, que disponibilizaram tal documento nos respectivos endereços eletrônicos no momento da pesquisa (jan/2012), os quais foram organizados em *ranking*.

Tabela 4: *Ranking* dos artefatos identificados nas ementas

Classificação	Artefatos Identificados	Frequência	%	% Cumulativo
1º	Custeio Baseado em Atividades	32	16,6%	16,6%
2º	Orçamento	29	15,0%	31,6%
3º	Custeio Variável	23	11,9%	43,5%
4º	Custeio Padrão	23	11,9%	55,4%
5º	Custeio por Absorção	22	11,4%	66,8%
6º	Teoria das Restrições	10	5,2%	72,0%
7º	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	10	5,2%	77,2%
8º	GECON	10	5,2%	82,4%
9º	Preço de Transferência	8	4,1%	86,5%
10º	Simulações	7	3,6%	90,2%
11º	Custeio Meta (Target Costing)	5	2,6%	92,7%
12º	<i>Kaizen</i>	4	2,1%	94,8%
13º	Gestão Baseada em Atividades	4	2,1%	96,9%
14º	Valor Presente	3	1,6%	98,4%
15º	<i>Just in Time</i> (JIT)	2	1,0%	99,5%
16º	<i>Economic Value Added</i> (EVA®)	1	0,5%	100,0%
TOTAL		193	100,0%	-

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Do exposto na Tabela 4, observa-se que o custeio baseado em atividades representa o artefato gerencial mais encontrado nas ementas das disciplinas analisadas, com 32 observações. Verificou-se, também, que os artefatos gerenciais constantes nas cinco primeiras posições do *ranking* correspondem a quase 67% do total investigado nas ementas.

As evidências da Tabela 4 corroboram a discussão dos estudos acerca desta temática, apresentados no referencial teórico deste estudo, ao evidenciar que fazem parte do mesmo ambiente educacional os artefatos tradicionais, centrados na determinação de custos e controle financeiro, como o orçamento e o custeio variável e os novos instrumentos gerenciais, como custeio baseado em atividades (ABC) e o *balanced scorecard* (BSC).

Considerando que a análise das ementas compreendeu aquelas representativas das disciplinas Contabilidade de Custos (CC), Análise de Custos (AC), Contabilidade Gerencial (CG), Controladoria (CONT) e Orçamento Empresarial (OE), a Tabela 5 apresenta os artefatos de Contabilidade Gerencial nas referidas disciplinas.

Tabela 5: Artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas.

Estágios evolutivos	Artefatos	Disciplinas Investigadas				
		CC	AC	CONT	CG	OE
1º	Custeio por Absorção	15	5	1	1	0
	Custeio Variável	9	12	0	1	1
	Custeio Padrão	10	11	0	2	0
	Orçamento	0	0	6	4	19
2º	Custeio Baseado em Atividades	15	10	5	2	0
	Preço de Transferência	0	1	3	4	0
3º	Custeio Meta (Target Costing)	0	4	0	1	0
	<i>Kaizen</i>	0	2	1	1	0
	<i>Just in Time</i> (JIT)	1	1	0	0	0
	Teoria das Restrições	0	4	5	1	0
	Simulações	0	1	2	1	3
	GECON	0	0	10	0	0
	Gestão Baseada em Atividades	0	1	2	1	0
	<i>Economic Value Added</i> (EVA)	0	0	1	0	0
4º	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	0	1	6	2	1

TOTAL	50	53	42	22	26
-------	----	----	----	----	----

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Verifica-se que as disciplinas Contabilidade de Custos (CC) e Análise de Custos (AC) são aquelas em cujas ementas mais se observam artefatos de Contabilidade Gerencial.

Na análise individual, ou seja, observado a maior frequência de artefatos em cada disciplina, verifica-se que na disciplina Contabilidade de Custos (CC) destacam-se o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades. Na disciplina Análise de Custos (AC), a maior frequência fica por conta do custeio variável e do custeio baseado em atividades. A disciplina Controladoria (CONT) tem como artefato gerencial mais presente o GECON, seguido do *balanced scorecard*, e a disciplina Orçamento Empresarial (OE) centra-se no seu foco de estudo, o orçamento.

A partir da análise dos artefatos gerenciais identificados nas ementas, bem como a verificação destes nas disciplinas investigadas, procedeu-se à verificação dos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, em que podem ser classificados, de acordo com o proposto pelo estudo do *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1) da *International Federation of Accountants* (IFAC), atendendo aos objetivos deste estudo.

A Tabela 6 apresenta a frequência e a porcentagem de artefatos do primeiro estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial em relação às disciplinas.

Tabela 6: Disciplinas e Artefatos do primeiro estágio

Disciplina	Custeio por absorção	Custeio variável	Custeio Padrão	Orçamento	Total	%
CC	15	9	10	0	34	35,1%
AC	5	12	11	0	28	28,9%
CONT	1	0	0	6	7	7,2%
CG	1	1	2	4	8	8,2%
OE	0	1	0	19	20	20,6%
Total	22	23	23	29	97	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

De acordo com a Tabela 6, observa-se que o orçamento é o artefato que mais se destaca no primeiro estágio evolutivo, por possuir o maior número de observações, podendo ser observado em 29 ementas. As disciplinas em que este artefato foi encontrado foram Controladoria, Contabilidade Gerencial e Orçamento Empresarial. Já a disciplina que tem maior representatividade com relação aos artefatos do primeiro estágio é Contabilidade de Custos, que aborda 3 dos 4 artefatos do primeiro estágio.

A disciplina Contabilidade de Custos aborda 35,1% dos artefatos observados nas ementas das Universidades Federais brasileiras. A disciplina Análise de Custos aparece em segundo lugar, com maior representatividade no primeiro estágio, representando 28,9% do total de observações do estágio, destacando-se o custeio variável, seguido do custeio padrão.

A disciplina menos representativa em relação ao primeiro estágio é Controladoria, que apresenta 7,2% das observações do estágio, representada pelo artefato orçamento, que representa mais de 80% dos artefatos abordados pela disciplina. A única disciplina em que foi possível encontrar os 4 artefatos do primeiro estágio foi Contabilidade Gerencial. A Tabela 7 apresenta a relação das disciplinas com os artefatos do segundo estágio.

Tabela 7: Disciplinas e artefatos do segundo estágio

Disciplina	Custeio Baseado em Atividades	Total	%
CC	15	15	46,9%
AC	10	10	31,3%

CONT	5	5	15,6%
CG	2	2	6,3%
OE	0	0	0,0%
Total	32	32	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Nas ementas analisadas, somente foi encontrado o artefato custeio baseado em atividades como representante do segundo estágio. Percebe-se que esse artefato, de acordo com a pesquisa, é abordado na disciplina Contabilidade de Custos, com 46,9% das observações para este artefato. No total, foram encontradas 32 ementas que abordam esse assunto. Em seguida, destaca-se a disciplina Análise de Custos, com 31,3% das observações relacionadas ao custeio baseado em atividades. De 5 disciplinas analisadas apenas Orçamento Empresarial não aborda custeio baseado em atividades. Na Tabela 8, apresenta-se a relação disciplinas e artefatos do terceiro estágio.

Tabela 8: Disciplinas e artefato do terceiro estágio

Disciplina	Preço Transf erência	Cust eio Meta	Kaizen	Just in Time	Teoria das Restrições	Simulações	GECON	Gestão Baseada em Atividades	Total	%
CC	0	0	0	1	0	0	0	0	1	2,00%
AC	1	4	2	1	4	1	0	1	14	28,00%
CONT	3	0	1	0	5	2	10	2	23	46,00%
CG	4	1	1	0	1	1	0	1	9	18,00%
OE	0	0	0	0	0	3	0	0	3	6,00%
Total	8	5	4	2	10	7	10	4	50	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

O terceiro estágio obteve 50 observações. Os artefatos de maior representatividade deste estágio foram Teoria das Restrições (TOC) e GECON, ambos com 10 observações. Entretanto, ressalta-se que das 10 observações relacionadas ao o GECON, todas foram relacionadas a apenas uma disciplina, Controladoria.

Teoria das Restrições, apresentou frequência diluída em 3 disciplinas, quais sejam Controladoria, Análise de Custos e Contabilidade Gerencial. O artefato preço de transferência também apresentou número de observações relevante, com 7 observações, divididas em Controladoria, Contabilidade Gerencial e Análise de Custos.

Controladoria apresenta-se como a disciplina de maior destaque do terceiro estágio, representando 6 dos 8 artefatos deste estágio, totalizando 46%. O destaque dos artefatos para esta disciplina é o GECON, com 10 observações de um total de 23, representando mais de 40% dos artefatos ensinados pela Controladoria.

Análise de Custos apresenta-se como a segunda disciplina mais representativa para o terceiro estágio, representando 28%. Quanto aos artefatos constantes nesta disciplina, esta aborda 7 dos 8 artefatos do terceiro estágio, sendo possível observar que o ensino dos artefatos desse estágio apresenta-se bem diluídos, se comparado a Controladoria.

A disciplina de menor representatividade nesse estágio é Orçamento Empresarial, com 6%. Esta disciplina apresenta 3 observações referentes ao terceiro estágio, todos concentradas no artefato simulações.

A Tabela 9 mostra a representatividade dos artefatos do quarto estágio nas disciplinas ofertadas no curso de Ciências Contábeis das Universidades brasileiras.

Tabela 9: Disciplinas e artefatos do quarto estágio

Disciplina	Economic Value Added (EVA)	Balanced Scorecard (BSC)	Total	%
CC	0	0	0	0,0%
AC	0	1	1	9,1%
CONT	1	6	7	63,6%
CG	0	2	2	18,2%
OE	0	1	1	9,1%
Total	1	10	11	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Da Tabela 9, observa-se que o artefato que mais representa o quarto estágio é o *balanced scorecard*, com 10 observações, diluídas em 4 disciplinas, quais sejam Análise de Custos, Controladoria, Contabilidade Geral e Orçamento Empresarial. Destaque para Controladoria, com 6 das 10 frequências encontradas. A seguir, tem-se o artefato *economic value added*, encontrado em apenas uma ementa, abordado pela disciplina de Controladoria.

A disciplina que mais representa o quarto estágio é Controladoria com 63,6% dos artefatos do quarto estágio, o qual pode-se destacar o artefato *balanced scorecard* com mais de 80% dos artefatos abordados por essa disciplina.

A Tabela 10 mostra, de maneira geral, os estágios evolutivos e sua representatividade de acordo com a amostra coletada.

Tabela 10: Análise geral dos estágios evolutivos

Disciplina	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio	Total
CC	34	15	1	0	50
AC	28	10	14	1	53
CONT	7	5	23	7	42
CG	8	2	9	2	21
OE	20	0	3	1	24
Total	97	32	50	11	190

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Percebe-se que o primeiro estágio evolutivo apresenta-se como o mais representativo, evidenciando o maior número de observações, de acordo com as ementas divulgadas pelas Universidades Federais brasileiras. Entretanto, não foi possível encontrar uma disciplina que representasse este estágio, uma vez que o ensino dos artefatos do primeiro estágio mostrou-se bem dividido entre 3 disciplinas.

O terceiro estágio é o segundo mais abordado com 50 observações. Segundo a análise das ementas das Universidades Federais brasileiras, as disciplinas que concentram o ensino desse estágio são Controladoria e Análise de Custos.

O segundo estágio é de terceira maior pontuação, com 32 observações. Este é representado pelas disciplinas Contabilidade de Custos e Análise de Custos, que juntos somas mais de 50%.

O quarto estágio evolutivo é o que possui menos observações, porém são distribuídas de forma mais homogênea. Nela pode-se destacar a disciplina Controladoria como a representante do estágio, compreendendo mais de 50% das observações dos artefatos do estágio.

Para complementar a análise dos estágios evolutivos, pode-se observar o Quadro 3, no qual são apresentadas as disciplinas constantes em cada estágio, permitindo identificar quais disciplinas aparecem em cada estágio.

Quadro 3: Comparação disciplinas e estágios evolutivos

Disciplina	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
CC	X	X	X	
AC	X	X	X	X
CONT	X	X	X	X
CG	X	X	X	X
OE	X		X	X

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

A análise do Quadro 3 possibilita observar que o primeiro estágio evolutivo constitui aquele abordado pelas 5 disciplinas investigadas nesse estudo, ensinado por todas as disciplinas e em maior quantidade. Em seguida, tem-se o terceiro estágio, com artefatos abordados pelas 5 disciplinas. Entretanto, ressalta-se que o terceiro estágio representa segundo maior em quantidade de abordagem de ensino. Já o segundo e o quarto estágio são ensinados por 4 das 5 disciplinas analisadas.

5 Considerações finais

O ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial possui caráter multidisciplinar, compreendendo diversos campos do ensino contábil. Neste sentido, a investigação do ensino universitário sobre tópicos relativos à Contabilidade Gerencial assume grande relevância, uma vez que, a partir da análise dos conteúdos ministrados, adquire-se uma visão do panorama do ensino dos instrumentos gerenciais, para ampliar a compreensão das relações entre o ensino acadêmico e as práticas gerenciais implementadas no cotidiano das organizações.

Diante deste cenário, o objetivo geral do presente estudo consistiu em investigar o estágio evolutivo em que se encontram os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas das disciplinas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

O primeiro objetivo específico, averiguar características relacionadas ao ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, permitiu observar que a carga horária das disciplinas relacionadas ao ensino da Contabilidade Gerencial está concentrada em 60 horas, o que denota homogeneidade na maioria das disciplinas que ancoram os artefatos de Contabilidade Gerencial.

No tocante ao corpo docente, observou-se que a titulação de mestre é a mais recorrente entre os professores que ministram os artefatos de Contabilidade Gerencial nas disciplinas.

O perfil do egresso constante no Projeto Político Pedagógico dos cursos investigados apresenta habilidades para o profissional de Contabilidade que dizem respeito à multidisciplinaridade e a capacidade de atuação nos contextos nacional e internacional, público e privado. Todavia, não apresentam enfoques consideráveis para as habilidades gerenciais do profissional, no tocante ao auxílio a tomada de decisão, o que não torna evidente a necessidade do ensino de instrumentos gerenciais.

No tocante ao segundo objetivo específico, qual seja identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial presentes nas ementas dos cursos, verificou-se que o custeio baseado em atividades (ABC) representa o artefato gerencial mais presente nas ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Constatou-se ainda que, no *ranking* dos artefatos mais presentes nas ementas das disciplinas investigadas, fazem parte do mesmo ambiente educacional os artefatos tradicionais, centrados na determinação de custos e controle financeiro e os novos instrumentos gerenciais, como o custeio baseado em atividades (ABC) e o *balanced scorecard* (BSC).

Além disso, analisando os achados esta pesquisa com estudos anteriores sobre artefatos de Contabilidade Gerencial, observa-se que o ensino dos instrumentos gerenciais se conjuga com os mais utilizados no cotidiano das organizações, ensejando a necessidade de investigações futuras que levem a respostas mais concisas sobre a relação entre o ensino da academia e as práticas gerenciais adotadas pelas organizações.

Quanto ao terceiro objetivo específico, constatou-se que as disciplinas Contabilidade de Custos (CC) e Análise de Custos (AC) são aquelas em que mais se observam artefatos nas respectivas ementas.

Na perspectiva de cada disciplina, verificou-se ainda que, na disciplina Contabilidade de Custos (CC) destacam-se o custeio por absorção e o custeio baseado em atividades como os artefatos gerenciais mais presentes. Na disciplina Análise de Custos (AC), as maiores frequências pertencem ao custeio variável e ao custeio baseado em atividades, enquanto as disciplinas Controladoria e Orçamento Empresarial têm como artefatos gerenciais mais presentes, respectivamente, o GECON e o orçamento.

Ressalta-se que, na relação entre disciplina e estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, destaca-se a Controladoria como representante do quarto estágio evolutivo. Nos demais estágios, não foram identificados uma disciplina em especial que os representassem.

No tocante a classificação dos artefatos identificados nos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, verificou-se que o primeiro estágio possui a maior representatividade dentre os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial presentes no ensino das Universidades Federais brasileiras.

Diante dos resultados apresentados, foi possível concluir que os artefatos de Contabilidade Gerencial mais presentes nas ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis correspondem ao primeiro estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, podendo portanto, serem classificados como tradicionais.

Como limitação da pesquisa, ressalta-se a utilização de amostra não probabilística e intencional, bem como a não disponibilização, em endereço eletrônico, das ementas das disciplinas objeto do estudo em todos os cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades que integraram a amostra.

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.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BAUER, Martin; GASKELL, George. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 5. ed., Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.

BEUREN, I. M.; GRANDE, J. F.. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas com aplicação da análise de discurso crítica no RA de empresa. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3, 2009. São Paulo. **Anais...** São Paulo. ANPCONT, 2009. CD-ROM.

BÖER, Germain B. Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow. **Issues in Accounting Education**. v. 15, n. 2, 2000.

BRASIL. Resolução nº. 10, de 16 de dezembro de 2004. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf>. Acesso em 06 ago. 2011.

BREWER, Peter C. An Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum. **Issues in Accounting Education**. v. 15, n. 2, 2000.

CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006.

GODOY, Arida Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai/jun, 1995.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113, jan/abr. 2011.

_____; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. Relatório revisado de março de 1998.

ITTNER, C.; LARCKER, D. Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v.32, 349–410, 2001.

LAFIN, Marcos. **De Contador a Professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2005.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**. v. 21, Issue: 2, Publisher: Elsevier Ltd, pages: 116-120, 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Instituições de Ensino Superior e Cursos Cadastrados. 2004. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 06 ago. 2011.

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

SCAPENS, Robert W.; BROMWICH, Michael. Editorial report: Management Accounting Research: 20 years on. **Management Accounting Research**, December, p. 278-284, 2010.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 2006. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

_____; GUERREIRO, Reginaldo. Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. In: XXXI Encontro da ANPAD, 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Programa de Pós-Graduação em Administração, 2007.

_____.; DE ZEN, Maria. José de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. IN: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 5, 2005, São Paulo. **Anais...2005.**

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

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

ZIMMERMAN, J.L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, UK, v.32, n.1-3, p.411-427, Dec. 2001.