

ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL SEGUNDO OS DOCENTES DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA - BRASIL

PAULO ROBERTO DA CUNHA

Universidade Regional de Blumenau - FURB

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração

ILSE MARIA BEUREN

Universidade Regional de Blumenau - FURB

Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

RITA BUZZI RAUSCH

Universidade Regional de Blumenau - FURB

Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

Doutora em Educação pela UNICAMP

DANIELA BENVENUTTI

Universidade Regional de Blumenau - FURB

Bacharel em Ciências Contábeis

RESUMO

A contabilidade gerencial refere-se ao ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer informações aos gestores acerca do planejamento, execução e controle das atividades em organizações. Essas informações muitas vezes acabam se confundindo com a abrangência de outras áreas da contabilidade. Neste sentido, o objetivo deste estudo é identificar qual a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes que atuam nos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) ligadas ao sistema ACAFE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais - ACAFE) de Santa Catarina - Brasil. Busca-se também efetuar uma análise comparativa entre os resultados encontrados com os docentes do estado de Santa Catarina com um estudo realizado no estado do Paraná. A pesquisa justifica-se ao buscar contribuir para a convergência dos temas entendidos como específicos à contabilidade gerencial. Trata-se de pesquisa descritiva, do tipo de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa. O instrumento de coleta de dados

consubstancia-se de um questionário com perguntas fechadas. A população compreende todos os docentes dos cursos de Ciências Contábeis das 15 IES ligadas ao sistema ACADE. Com o retorno dos questionários, chegou-se a amostra de 40 docentes, que atuam em nove universidades. Os resultados mostram que na visão dos docentes pesquisados, as principais temáticas de abrangência da contabilidade gerencial são: informações contábeis para tomada de decisão, custos para avaliação, controle e tomada de decisão, controle gerencial por áreas de responsabilidade, avaliação de desempenho e lucro empresarial. Comparando-se os resultados encontrados em Santa Catarina com o estudo realizado no estado do Paraná, constatou-se que as informações contábeis para tomada de decisão e custos para avaliação, controle e tomada de decisão foram itens convergentes, considerados como muito importantes. Indicados sem nenhuma importância, as convergências foram nos itens planejamento e controle na administração pública e implicações comportamentais.

1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil como uma metodologia para registrar, acumular, organizar e interpretar os fenômenos ocorridos nas entidades, seja ela física ou jurídica, privada ou pública, possui uma amplitude grande frente às diversas áreas que se inter-relacionam nesta ciência. A contabilidade pode ser dividida em duas grandes áreas: a financeira e a gerencial. Cada uma possui características distintas.

Jiambalvo (2002, p. 1) explica que:

a contabilidade financeira enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que se relacionam à preparação de relatórios para usuários externos da informação contábil. Em contrapartida, a contabilidade gerencial enfatiza os conceitos e os procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da informação contábil.

Atkinson et al. (2000, p.36-37) descrevem que:

a contabilidade é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos: pessoal externo à organização, como acionistas, credores e autoridades governamentais. A contabilidade gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores.

De maneira geral, pode-se observar diante do exposto que a distinção entre a contabilidade financeira e a gerencial é a destinação da informação gerada pela contabilidade, ou seja, usuários externos (financeira) e internos (gerencial). Embora existam outros itens que façam tal distinção entre ambas as áreas, a principal refere-se aos relatórios produzidos e aos usuários que se destinam.

Quanto à contabilidade financeira, têm-se as demonstrações contábeis amplamente divulgadas e exigidas por órgãos reguladores, sendo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do fluxo de caixa, a demonstração do valor adicionado, bem como as notas explicativas e o relatório da administração, todas exigidas mediante a lei das sociedades anônimas.

Iudícibus (1998, p. 22) expõe o seguinte sobre os relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial: “todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimentos de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos, recaem sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial”.

Observa-se do exposto por Iudícibus que constam como de atribuição à contabilidade gerencial não recaem sobre a contabilidade financeira, sendo tais informações como as citadas anteriormente, que as empresas necessitam para sua gestão. As empresas estão em constantes mudanças e, cada vez mais, necessitam de informações oportunas e tempestivas sobre seu negócio para adequar as suas operações às novas situações.

A contabilidade gerencial (CG) refere-se ao ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer informações aos gestores, para que sejam tomadas decisões coerentes e seguras num mundo competitivo como o atual. Essas informações atingem diversas áreas, que de fato nos faz questionar quanto à abrangência da contabilidade gerencial.

Na citação efetuada anteriormente de Iudícibus, tem-se essa constatação. O autor descreve que no campo da contabilidade gerencial têm-se como exemplo os seguintes itens: contabilidade de custos, orçamento, planejamento empresarial, decisões do tipo comprar ou fabricar, substituição de equipamentos, aumento ou diminuição da produção, investimentos.

Tais itens muitas vezes são objeto de estudo de outras áreas como, por exemplo, a contabilidade societária ou financeira, a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial, a controladoria. Este fato pode ser percebido no momento em que acadêmicos acabam se deparando com os mesmos temas em disciplinas diferentes do curso de ciências contábeis ou na leitura de livros-textos, ou mesmo professores ao estabelecer ou elaborar o seu plano de ensino para a disciplina que leciona.

Neste sentido, existem pesquisas na tentativa de identificar estas divergências quanto à abrangência da contabilidade gerencial. Exemplo disso é o artigo publicado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, de 2007, intitulado: A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade. Neste artigo, Souza et al. (2007) buscaram identificar, na visão dos docentes paranaenses, a abrangência da contabilidade gerencial, bem como sua comparação a um estudo similar na Nova Zelândia. Com base nesta pesquisa, surgiu o interesse de investigar a percepção dos docentes do curso de ciências contábeis de Santa Catarina – Brasil.

Assim, diante do exposto efetua-se a seguinte pergunta problema: *Quais as áreas de abrangência da Contabilidade Gerencial na visão de professores de ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) ligadas ao sistema ACAPE de SC - Brasil?* Neste sentido, o objetivo deste estudo é identificar qual a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes que atuam nos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) ligadas ao sistema ACAPE (Associação Catarinense das Fundações Educacionais - ACAPE) de Santa Catarina - Brasil.

De forma complementar, busca-se efetuar uma análise comparativa entre os resultados encontrados com os docentes do estado de Santa Catarina com um estudo realizado no estado do Paraná. A pesquisa justifica-se ao buscar contribuir numa convergência aos temas entendidos como específicos à contabilidade gerencial, de forma a poder compará-lo e adicioná-lo a outros estudos já realizados.

O estudo está estruturado em quatro seções, iniciando com essa introdução. Na sequência faz-se uma abordagem conceitual acerca da contabilidade gerencial. Na sequência descreve-se o método e procedimento da pesquisa, seguida pela descrição e análise dos dados. Por fim apresentam-se as conclusões da pesquisa realizada.

2 ABORDAGENS CONCEITUAIS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial tem como objetivo gerar informações relevantes e úteis aos gestores, auxiliando-os no processo de planejamento, controle e tomada de decisões nas organizações. De maneira geral, esta afirmação é corroborada por diversos autores, com maior ou menor aprofundamento do conceito, porém na essência de que a contabilidade gerencial auxilia na geração de informações para tomada de decisões, constitui-se numa conceituação central de todos.

Atkinson et al. (2000, p. 36), definem que “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4) consideram que “a contabilidade gerencial é o processo de identificar,

mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Hornngren (1985, p. 4) aborda a contabilidade gerencial como a contabilidade administrativa e descreve que ela “se interessa pela cumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explícita ou implicitamente definidos pela direção”.

Garrison e Noreen (2001, p. 1) descrevem que “a contabilidade gerencial destina-se ao fornecimento de informações aos gerentes, isto é, pessoas que estão dentro da organização, que dirigem e controlam as operações desta”. Jiambalvo (2002, p. 2) expõe que “a meta da contabilidade gerencial é fornecer informações de que eles precisam [gerentes] para o planejamento, controle e tomada de decisão”.

Outros conceitos e objetivos da contabilidade gerencial de autores internacionais são contemplados no Quadro 1.

Quadro 1 – Conceitos/objetivos da contabilidade gerencial

FONTES	CONCEITOS/OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejar, avaliar e controlar dentro da organização para assegurar o apropriado uso e accountability dos seus recursos.
Lourdeback <i>et al.</i> (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Hornngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.

Fonte: adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006).

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2006), de forma objetiva e simples, expõem que “a contabilidade gerencial, destinada a apoiar o processo decisório das empresas, volta-se para a ‘porta para dentro’ da entidade.” Os autores complementam que “nesse sentido, atende os usuários internos, os gestores da organização e a demanda por seus artefatos, que são mais numerosos que os da contabilidade financeira, dependem de uma percepção de custo/benefício dos gestores”.

Iudícibus (1998, p. 22) expõe que:

a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir

informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. [...] De maneira geral, portanto, pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial.

Padoveze (1994, p.24) menciona que “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações”.

Expostas tais conceituações de diversos autores, internacionais e nacionais, verificam-se pontos em comum relacionados ao conceito/objetivos da contabilidade gerencial que estão expostas no Quadro 2.

Quadro 2 – Pontos comuns dos conceitos de contabilidade gerencial abordados

PONTOS	DESCRIÇÃO
Composição do processo	Alguns autores expõem com maior ou menor detalhe, porém de forma geral é identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações.
Destinação das informações	De forma geral está direcionada aos usuários internos. Há autor que detalha: gestores, executivos, gerentes, administradores.
Finalidade	As expressões apresentam-se diferentes com propósitos similares: tomada de decisão; auxílio na gestão; direção e controle das operações; auxílio nas funções gerenciais; planejamento, controle e tomada de decisão; atingir objetivos organizacionais.

Fonte: elaboração própria.

Verifica-se no Quadro 2, que embora as conceituações dos autores sejam diferenciadas, suas definições estão revestidas de similaridade quanto ao conceito e ao objetivo da contabilidade gerencial.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Buscou-se delinear essa pesquisa a partir das tipologias de pesquisa definidas por Raupp e Beuren (2008), no que se refere aos objetivos, à aplicação dos procedimentos e à abordagem do problema.

A presente pesquisa caracteriza-se quanto aos de seus objetivos como uma pesquisa descritiva, visto que busca descrever as características de determinada população, provendo o pesquisador de informações necessárias ao seu estudo. Gil (1991, p. 46) aponta que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Ainda sobre a pesquisa descritiva, Cervo e Bervian (2002, p. 66) afirmam que:

a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

A pesquisa em questão é descritiva na perspectiva de identificar quais itens tem maior abrangência na Contabilidade Gerencial - CG cuja população são os docentes catarinenses dos cursos de ciências contábeis das IES do sistema ACADE.

Ao identificar a pesquisa quanto aos procedimentos, constata-se ser uma pesquisa de levantamento ou *survey*. Para Gil (1991, p. 70), pesquisa de levantamento ou *survey* se caracteriza:

pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Silva (2003, p. 62) afirma que “a pesquisa levantamento ou *survey* consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento”. Diante do exposto, entende-se que a presente pesquisa é de levantamento, devido ao fato de investigar determinada variável diante dos docentes catarinenses do curso de ciências contábeis das IES do sistema ACADE.

Por fim, quanto à abordagem, entende-se ser uma pesquisa quantitativa. Richardson (1989, p. 29) afirma que a abordagem quantitativa:

caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Pelo fato de utilizar-se da pesquisa de levantamento ou *survey*, reforça-se o enquadramento do estudo como uma abordagem quantitativa devido ao fato de se utilizar da estatística descritiva para análise e tratamento dos dados colhidos.

A população caracteriza-se pelo conjunto de todos os elementos que estão sob análise das quais apresentam alguma característica em comum. Desta forma, identificou-se como a população da

pesquisa, os docentes catarinenses do curso de ciências contábeis das IES do sistema ACADE. Para tanto, efetuou-se contato com os coordenadores dos cursos de ciências contábeis das 15 IES por meio eletrônico.

Solicitou-se que os mesmos encaminhassem o e-mail enviado com o questionário anexado a todos os professores do curso de ciências contábeis, ou seja, os sujeitos da pesquisa, independente de serem ou não professores da disciplina de contabilidade gerencial. Dessa forma, não se obteve o número que compõe o quadro de docentes do curso de ciências contábeis dessas IES e sim uma amostra dessa população na medida em que os questionários retornaram.

Portanto, da população apresentada, obteve-se uma amostra por acessibilidade de 40 docentes que responderam ao questionário enviado. Como instrumento de coleta de dados foi escolhido o questionário. Martins e Theóphilo (2007, p. 90) fazem a seguinte menção sobre o questionário:

O questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever. O questionário é encaminhado para potenciais informantes, selecionados previamente, tendo que ser respondido por escrito e, geralmente, sem presença do pesquisador.

Com o questionário foi enviada uma explicação da natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de se obter a resposta ao mesmo. O intuito foi de despertar interesse nos respondentes para que efetuassem o preenchimento e retornassem os questionários.

O questionário foi estruturado com perguntas fechadas extraído da pesquisa “A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade” de Souza et al (2007) apresentado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Verificou-se na pesquisa citada que o questionário foi estruturado com itens selecionados com base em vários livros-textos sobre contabilidade gerencial. Também o artigo descreve a aplicação de pré-teste com 03 professores para então chegar aos itens constantes no questionário.

Na etapa seguinte, durante o aguardo do retorno dos questionários, efetuou-se a inclusão das perguntas do questionário na planilha eletrônica excel. Na medida em que os questionários retornavam, as respostas dadas pelos respondentes eram digitadas na planilha eletrônica excel, para em seguida, iniciar a análise e interpretação dos dados da pesquisa. Com os 40 questionários recebidos, passou-se a

efetuar as tabulações. As tabulações ocorreram de forma aleatória, atribuindo um número de 1 a 40 para que não houvesse possibilidades de identificação dos sujeitos da pesquisa.

Ainda que se tenha procurado revestir a análise e interpretação dos dados e os procedimentos metodológicos empregados dentro de um rigor necessário, expressa-se algumas limitações encontradas. Quanto à representatividade, foram considerados nesta pesquisa, apenas os docentes que responderam ao questionário, desconhecendo assim o número total ou população.

O fato de depender da disponibilidade desses docentes em responder aos questionários enviados, bem como a forma com que esses profissionais interpretaram tais questionamentos, a subjetividade que possa ter ocorrido e a intensidade com que as respostas foram dadas, também representa uma limitação deste estudo. Percebeu-se também que o fato de não proporcionar nenhuma pergunta aberta aos respondentes, pode ter limitado o poder de expressão desses respondentes.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção aborda a descrição e a análise dos dados obtidos na pesquisa e apresenta-se dividido em dois tópicos. O primeiro faz uma análise dos dados referente à classificação das áreas abrangidas pela contabilidade gerencial na opinião dos docentes do curso de ciências contábeis que atuam nas IES do sistema ACADE. No segundo tópico, efetua-se uma análise de convergência entre a pesquisa realizada com os docentes de Santa Catarina *versus* os docentes do Paraná.

4.1 Classificação das áreas de abrangência da contabilidade gerencial pelos professores das IES do Sistema ACADE-SC

Inicialmente efetuou-se a tabulação dos dados efetuando-se a distribuição dos respondentes por universidade e titulação, demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição dos respondentes por universidades e por titulação

UNIVERSIDADE	Especialistas	Mestres	Doutores	Total	%	Tempo de docência (anos)
FURB	1	11	2	14	35%	15,9
UNC	1			1	3%	14,0
UNERJ		1		1	3%	6,0
UNESC	10			10	25%	4,6
UNIFEBE		3	1	4	10%	8,8
UNISUL	1	1		2	5%	16,5
UNIVALI		3		3	8%	9,3
UNOCHAPECÓ		1		1	3%	11,0
UNOESC	3	1		4	10%	5,9
TOTAIS	16	21	3	40	100%	10,5

Fonte: elaboração própria.

Verifica-se na Tabela 1 que das 15 IES vinculadas ao sistema ACADE, 9 participaram da pesquisa mediante retorno dos questionários. Das IES participantes, destaca-se a FURB e a UNESC, com 35% e 25% respectivamente, do total de respondentes. Observa-se que 60,0% dos respondentes possuem a titulação de mestre ou doutor, o que demonstra alto nível de titulação dos respondentes. Além disto, verifica-se que o tempo médio de docência dos respondentes é de 10,5 anos. Com base nas titulações apresentadas, bem como no tempo de docência dos respondentes, a amostra apresenta um bom nível de conhecimento acerca do assunto.

Na seqüência, na Tabela 2, têm-se os pontos escolhidos para compor o questionário da pesquisa. Ressalta-se que o questionário foi replicado da pesquisa “A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade”, apresentado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, de 2007. O questionário foi encaminhado aos professores e solicitado que os mesmos atribuíssem a cada ponto uma nota de 0 a 5 conforme o grau de importância em relação a abrangência da contabilidade gerencial. A escala apresentada aos professores foi: 0 considera-se fora do campo de abrangência da CG, 1 apresenta nenhuma importância; 2 apresenta pouca importância; 3 apresenta uma importância média; 4 apresenta-se importante no campo de abrangência da CG e 5 muito importante.

Tabela 2 – Áreas de abrangência da contabilidade gerencial

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	Grau de importância					
	0	1	2	3	4	5
Análise de investimento	0	1	2	3	4	5
Análise de rentabilidade de clientes	0	1	2	3	4	5
Análise diferencial ou análises de variância	0	1	2	3	4	5
Avaliação de desempenho	0	1	2	3	4	5
Avaliação de patrimônio	0	1	2	3	4	5
Balanced Scorecard – BSC	0	1	2	3	4	5
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	0	1	2	3	4	5
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	0	1	2	3	4	5
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	0	1	2	3	4	5
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	0	1	2	3	4	5
Efeitos inflacionários na Empresa	0	1	2	3	4	5
Elaboração dos demonstrativos contábeis	0	1	2	3	4	5
Formação do Preço de Venda	0	1	2	3	4	5
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	0	1	2	3	4	5
Gestão de Fluxos de Caixa	0	1	2	3	4	5
Implicações comportamentais	0	1	2	3	4	5
Informações contábeis para tomada de decisão	0	1	2	3	4	5
Logística Empresarial	0	1	2	3	4	5
Lucro empresarial	0	1	2	3	4	5
Orçamento de capitais	0	1	2	3	4	5
Orçamento operacional	0	1	2	3	4	5

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	Grau de importância					
	0	1	2	3	4	5
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	0	1	2	3	4	5
Planejamento e controle na administração pública	0	1	2	3	4	5
Planejamento e controle tributário	0	1	2	3	4	5
Preço de transferência	0	1	2	3	4	5
Projeções orçamentárias	0	1	2	3	4	5
Relação / Análise custo-volume lucro	0	1	2	3	4	5
Sistemas informatizados (ERPs)	0	1	2	3	4	5
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	0	1	2	3	4	5
Técnicas de custeio	0	1	2	3	4	5
Teoria das Restrições - TOC	0	1	2	3	4	5

Fonte: Souza et. al (2007).

Ressalta-se que o questionário foi encaminhado na proposta de ser um questionário com perguntas fechadas, conforme já exposto e sem nenhuma pergunta aberta. Os autores do artigo que serviram de base para replicação desta pesquisa, relatam que de forma proposital foi incluído no questionário uma alternativa que em linhas gerais não tem nada a ver com a CG, a linha de elaboração dos demonstrativos contábeis, por entender que é função específica da Contabilidade Financeira, com intuito de identificar respostas irrefletidas, que seriam descartadas. Posteriormente, os autores tendo examinado os casos em que se atribuiu importância a esse item, os mesmos entenderam de que os respondentes podem ter interpretado que a elaboração de demonstrativos contábeis também faz parte da CG quando têm finalidades gerenciais, como é o caso da Demonstração de Resultado do Exercício sob o enfoque do custeio variável.

Depois de efetuada a tabulação dos dados, calculou-se a pontuação média dada pelos respondentes a cada ponto solicitado no questionário exposto na Tabela 3.

Tabela 3 – Classificação das áreas abrangidas da contabilidade gerencial pelas IES do sistema ACAFE segundo a pontuação média

ORDEM	ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA
1º	Informações contábeis para tomada de decisão	4,79
2º	Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,58
3º	Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,39
4º	Avaliação de desempenho	4,34
5º	Lucro empresarial	4,34
6º	Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,32
7º	Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,29
8º	Orçamento operacional	4,16
9º	Projeções orçamentárias	4,13
10º	Relação / Análise custo-volume lucro	4,11

ORDEM	ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA
11º	Gestão de Fluxos de Caixa	4,03
12º	Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,03
13º	Orçamento de capitais	4,00
14º	Análise de investimento	3,97
15º	Planejamento e controle tributário	3,97
16º	Formação do Preço de Venda	3,95
17º	Técnicas de custeio	3,82
18º	Balanced Scorecard – BSC	3,76
19º	Sistemas informatizados (ERPs)	3,74
20º	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,68
21º	Avaliação de patrimônio	3,66
22º	Análise de rentabilidade de clientes	3,63
23º	Elaboração dos demonstrativos contábeis	3,42
24º	Preço de transferência	3,16
25º	Teoria das Restrições – TOC	3,13
26º	Análise diferencial ou análises de variância	3,11
27º	Efeitos inflacionários na Empresa	3,11
28º	Planejamento e controle na administração pública	3,11
29º	Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,05
30º	Logística Empresarial	2,95
31º	Implicações comportamentais	2,71

Fonte: elaboração própria.

Depois de atribuída a média das notas a cada ponto, efetuou-se também a média das notas das 31 opções constantes no questionário, bem como o cálculo do desvio padrão – DP, para atribuir os mesmos conceitos da escala de nenhuma importância a muito importante.

A média das pontuações das notas dadas pelos docentes do curso de ciências contábeis das IES do sistema ACADE foi de 3,79 e o desvio padrão foi de 0,53, conforme exposto na Tabela 4.

Tabela 4 – Escala de classificação de importância das IES do sistema ACADE-SC

CLASSIFICAÇÃO	CRITÉRIO	
Muito importante	Além de 1 DP acima da média	> 4,32
Importante	Entre a média e 1 DP acima da média	> 3,79 e < 4,32
Importância média	= 3,79	= 3,79
Pouca importância	Entre a média e 1 DP abaixo da média	< 3,79 e > 3,26
Nenhuma importância	Além de 1 DP abaixo da média	< 3,26

Fonte: elaboração própria.

Com a escala apresentada na Tabela 4, foi então possível classificar as áreas de abrangência da contabilidade gerencial como demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 – Classificação das áreas abrangidas da contabilidade gerencial pelas IES do sistema ACAFE-SC segundo a escala de importância

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO	
Informações contábeis para tomada de decisão	4,79	Muito importante
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,58	Muito importante
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,39	Muito importante
Avaliação de desempenho	4,34	Muito importante
Lucro empresarial	4,34	Muito importante
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,32	Importante
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,29	Importante
Orçamento operacional	4,16	Importante
Projeções orçamentárias	4,13	Importante
Relação / Análise custo-volume lucro	4,11	Importante
Gestão de Fluxos de Caixa	4,03	Importante
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,03	Importante
Orçamento de capitais	4,00	Importante
Análise de investimento	3,97	Importante
Planejamento e controle tributário	3,97	Importante
Formação do Preço de Venda	3,95	Importante
Técnicas de custeio	3,82	Importante
Balanced Scorecard - BSC	3,76	Pouca importância
Sistemas informatizados (ERPs)	3,74	Pouca importância
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,68	Pouca importância
Avaliação de patrimônio	3,66	Pouca importância
Análise de rentabilidade de clientes	3,63	Pouca importância
Elaboração dos demonstrativos contábeis	3,42	Pouca importância
Preço de transferência	3,16	Nenhuma importância
Teoria das Restrições - TOC	3,13	Nenhuma importância
Análise diferencial ou análises de variância	3,11	Nenhuma importância
Efeitos inflacionários na Empresa	3,11	Nenhuma importância
Planejamento e controle na administração pública	3,11	Nenhuma importância
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,05	Nenhuma importância
Logística Empresarial	2,95	Nenhuma importância
Implicações comportamentais	2,71	Nenhuma importância

Fonte: elaboração própria.

Destaca-se na Tabela 5 que existe convergência dos pontos classificados como muito importante e importante com os pontos apresentados em livros-textos, com destaque para as informações contábeis para tomada de decisão; custos para avaliação, controle e tomada de decisão; controle gerencial por áreas de responsabilidade; avaliação de desempenho e lucro empresarial. Nestes pontos destacados, verifica-se que há custos para avaliação, controle e tomada de decisão que em determinado momento pode ser questionado por fazer parte da disciplina de custos e análise de custos.

Se tal análise se estender aos pontos classificados como importante, têm-se novamente tópicos abordados em disciplinas de custos e análise de custos como: Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle; Relação/Análise custo-volume lucro e técnicas de custeio. Ainda observando-se nesta ótica, têm-se pontos como orçamento operacional e orçamento de capitais, planejamento (estratégico, tático e operacional) sendo atribuídos na disciplina de controladoria.

Nesta análise verificou-se também a pontuação dos respondentes separados por titulação de mestre e doutor comparativamente ao resultado do total da amostra. Nesta análise verificaram-se as seguintes divergências nos seguintes pontos: para os mestres e doutores, os itens gestão do “fluxo de caixa; planejamento (estratégico, tático e operacional); análise de investimentos; planejamento e controle tributário; técnicas de custeio”; todos foram classificados como pouca importância, enquanto em relação ao resultado da amostra total, estes foram classificados como importantes.

Outras divergências foram constatadas nos itens “avaliação patrimonial” considerados importantes para os mestres e doutores e de pouca importância para a amostra. Também o item “elaboração das demonstrações contábeis” apresentou-se com nenhuma importância aos mestres e doutores e pouca importância na amostra obtida. Verifica-se assim que entre os docentes de ciências contábeis das IES vinculadas à ACAFE, não existe unanimidade relacionada à abrangência da contabilidade gerencial, porém verifica-se que existem alguns tópicos considerados certos nesta área, que são os 17 primeiros itens listados na Tabela 5.

Na seqüência, buscou-se fazer a comparação entre os resultados obtidos relacionados à área de abrangência da Contabilidade Gerencial com os docentes de Santa Catarina *versus* os docentes do estado do Paraná.

4.2 Comparação da classificação das áreas abrangidas pela CG na visão das IES de Santa Catarina versus Paraná

Neste tópico buscou-se demonstrar a classificação obtida no estudo realizado estado do Paraná, demonstrado na Tabela 6, para na seqüência efetuar tal comparação com o estudo realizado em Santa Catarina.

Tabela 6 – Classificação das áreas abrangidas pela contabilidade gerencial segundo pesquisa realizada no Paraná

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO	
Informações contábeis para tomada de decisão	4,67	Muito importante
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,63	Muito importante
Relação / Análise custo-volume lucro	4,54	Muito importante
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,43	Muito importante
Avaliação de desempenho	4,38	Muito importante
Orçamento operacional	4,31	Importante
Gestão de Fluxos de Caixa	4,28	Importante
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,25	Importante
Projeções orçamentárias	4,23	Importante
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,22	Importante
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,17	Importante
Análise de investimento	4,06	Importante
Formação do Preço de Venda	3,99	Importante
Orçamento de capitais	3,94	Importante
Análise de rentabilidade de clientes	3,85	Importante
Balanced Scorecard – BSC	3,83	Importante
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,77	Pouca importância
Sistemas informatizados (ERPs)	3,73	Pouca importância
Teoria das Restrições – TOC	3,73	Pouca importância
Lucro empresarial	3,72	Pouca importância
Preço de transferência	3,69	Pouca importância
Análise diferencial ou análises de variância	3,63	Pouca importância
Técnicas de custeio	3,62	Pouca importância
Efeitos inflacionários na Empresa	3,46	Pouca importância

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO	
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,34	Pouca importância
Logística Empresarial	3,32	Pouca importância
Planejamento e controle tributário	3,15	Nenhuma importância
Avaliação de patrimônio	3,06	Nenhuma importância
Implicações comportamentais	2,70	Nenhuma importância
Elaboração dos demonstrativos contábeis	2,60	Nenhuma importância
Planejamento e controle na administração pública	2,60	Nenhuma importância

Fonte: Souza et al (2007).

Esta classificação exposta na Tabela 6 foi destacada da pesquisa efetuada com docentes no Estado do Paraná, que serve como base de comparação à pesquisa realizada em Santa Catarina.

Tabela 7 – Comparação da classificação das áreas da contabilidade gerencial abrangidas segundo pesquisa realizada em Santa Catarina versus Paraná

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO				
	Santa Catarina		Paraná		
Informações contábeis para tomada de decisão	4,79	Muito importante	4,67	Muito importante	1
Custos para avaliação, controle e tomada de decisão	4,58	Muito importante	4,63	Muito importante	1
Controle gerencial por áreas de responsabilidade	4,39	Muito importante	4,25	Importante	2
Avaliação de desempenho	4,34	Muito importante	4,38	Muito importante	1
Lucro empresarial	4,34	Muito importante	3,72	Pouca importância	3
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,32	Importante	4,43	Muito importante	2
Custo-Padrão e Análise das Variações = Custos para Controle	4,29	Importante	4,17	Importante	1
Orçamento operacional	4,16	Importante	4,31	Importante	1
Projeções orçamentárias	4,13	Importante	4,23	Importante	1
Relação / Análise custo-volume lucro	4,11	Importante	4,54	Muito importante	2
Gestão de Fluxos de Caixa	4,03	Importante	4,28	Importante	1
Planejamento (estratégico, tático e operacional)	4,03	Importante	4,22	Importante	1
Orçamento de capitais	4,00	Importante	3,94	Importante	1
Análise de investimento	3,97	Importante	4,06	Importante	1
Planejamento e controle tributário	3,97	Importante	3,15	Nenhuma	4

ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL	PONTUAÇÃO MÉDIA E CLASSIFICAÇÃO				
	Santa Catarina		Paraná		
				importância	
Formação do Preço de Venda	3,95	Importante	3,99	Importante	1
Técnicas de custeio	3,82	Importante	3,62	Pouca importância	5
Balanced Scorecard – BSC	3,76	Pouca importância	3,83	Importante	5
Sistemas informatizados (ERPs)	3,74	Pouca importância	3,73	Pouca importância	1
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	3,68	Pouca importância	3,77	Pouca importância	1
Avaliação de patrimônio	3,66	Pouca importância	3,06	Nenhuma importância	6
Análise de rentabilidade de clientes	3,63	Pouca importância	3,85	Importante	5
Elaboração dos demonstrativos contábeis	3,42	Pouca importância	2,6	Nenhuma importância	6
Preço de transferência	3,16	Nenhuma importância	3,69	Pouca importância	6
Teoria das Restrições – TOC	3,13	Nenhuma importância	3,73	Pouca importância	6
Análise diferencial ou análises de variância	3,11	Nenhuma importância	3,63	Pouca importância	6
Efeitos inflacionários na Empresa	3,11	Nenhuma importância	3,46	Pouca importância	6
Planejamento e controle na administração pública	3,11	Nenhuma importância	2,6	Nenhuma importância	1
Gerenciamento da Qualidade, Tecnologias e Conceitos de Administração de Produção	3,05	Nenhuma importância	3,34	Pouca importância	6
Logística Empresarial	2,95	Nenhuma importância	3,32	Pouca importância	6
Implicações comportamentais	2,71	Nenhuma importância	2,7	Nenhuma importância	1

Legenda:

1 - Convergências

2 - Divergências muito importante e importante

3 - Divergência muito importante para pouca importância

4 - Divergência importante e nenhuma importância

5 - Divergências importante e pouca importância

6 - Divergências pouca importância e nenhuma importância

Fonte: elaboração própria.

Dos 33 itens elencados para análise, 14 apresentaram convergência entre as duas pesquisas, ou seja 42,4%. Conforme exposto na Tabela 7, os demais 57,6% apresentaram algumas divergências entre os dois grupos. Para facilitar a descrição, intitulou-se grupo 1 à pesquisa em Santa Catarina e de grupo 2 à pesquisa efetuada no Paraná.

Ocorreram 3 divergências entre a classificação de muito importante para importante, ou vice-versa entre o dois grupos. Enquanto no grupo 1 foi classificado o controle gerencial por áreas de responsabilidade como muito importante, o grupo 2 classificou como importante. Por outro lado, o grupo 1 classificou Técnicas de contabilidade gerencial estratégica; Relação e Análise de custo-volume-lucro como importante, o grupo 2 o classificou como importante.

Ocorreu somente uma divergência de classificação de muito importante para pouca importância, no item lucro empresarial. O grupo 1 classificou como muito importante e o grupo 2 somente com pouca importância. Outra única divergência de classificação foi de importante, para o grupo 1 e de nenhuma importância para o grupo 2, relacionado ao item planejamento e controle tributário.

Três divergências ocorreram da classificação importante e pouca importância. O grupo 1 classificou como importante o item técnicas de custeio e o grupo 2 com pouca importância. O contrário ocorreu nos itens *Balanced Scorecard* e análise de rentabilidade de clientes que para o grupo 1 foi de pouca importância e o grupo 2 classificou como importante.

Por fim, tem-se a diferença de classificação de itens nos conceitos pouca importância e nenhuma importância, ocorridas em 8 itens. O grupo 1 classificou como pouca importância a avaliação de patrimônio e o item elaboração dos demonstrativos contábeis, classificados como nenhuma importância para o grupo 2. O contrário ocorreu nos itens preço de transferência; teoria das restrições; Análise diferencial ou análises de variância; efeitos inflacionários na empresa; gerenciamento da qualidade, tecnologias e conceitos de administração de produção; logística empresarial classificados como nenhuma importância para o grupo 1 e como pouca importância ao grupo 2.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade gerencial tem por objetivo prover os gestores de informações que os auxiliem no planejamento, controle e tomada de decisões. Analisado diversos autores, verificou-se conceitos diferenciados sobre a contabilidade gerencial, porém todos revestidos de similaridade quanto ao conceito e ao objetivo da contabilidade gerencial.

Três pontos foram identificados como comuns ao conceito de contabilidade gerencial, sendo quanto à composição do processo, a destinação das informações e a finalidade. Quanto à composição do processo, alguns autores expõem com maior ou menor detalhe, porém de forma geral é identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações.

Outro ponto, a destinação das informações, de forma geral está direcionada aos usuários internos. Há autor que detalha: gestores, executivos, gerentes, administradores. Quanto à finalidade, as expressões

apresentam-se diferentes com propósitos similares: tomada de decisão; auxílio na gestão; direção e controle das operações; auxílio nas funções gerenciais; planejamento, controle e tomada de decisão; atingir objetivos organizacionais.

Na contabilidade gerencial, as informações geradas por ela atingem e interagem com diversas áreas, que de fato nos faz questionar quanto à abrangência da contabilidade gerencial. Nesta perspectiva, o objetivo do presente trabalho foi identificar qual a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes catarinenses do curso de ciências contábeis das IES ligados ao sistema ACAFE – SC.

Diante do objetivo proposto no presente estudo, constatou-se na visão dos docentes catarinenses do curso de Ciências Contábeis das IES ligados ao sistema ACAFE – SC que: informações contábeis para tomada de decisão, custos para avaliação, controle e tomada de decisão, controle gerencial por áreas de responsabilidade, avaliação de desempenho e lucro empresarial, foram itens considerados muito importantes na abrangência da contabilidade gerencial.

Por outro lado, preço de transferência; teoria das restrições; análise diferencial ou análise de variância; efeitos inflacionários; planejamento e controle na administração pública; gerenciamento da qualidade, tecnologia e conceitos de administração de produção; logística empresarial, implicações comportamentais; foram considerados sem nenhuma importância.

Ao comparar os resultados do presente estudo com o realizado no estado do Paraná, constatou-se que as informações contábeis para tomada de decisão e custos para avaliação, controle e tomada de decisão foram itens convergentes, considerados como muito importantes. Como sem nenhuma importância as convergências foram nos itens Planejamento e controle na administração pública e Implicações comportamentais.

Perceberam-se divergências entre os grupos, porém somente entre um nível e outro, ou seja, de muito importante para importante, de importante para pouca importância e de pouca importância para sem nenhuma importância. A maior divergência foi no item planejamento e controle tributário, que para os docentes catarinenses é considerado importante e para os paranaenses sem nenhuma importância.

Verificou-se que mesmo efetuada a pesquisa no meio acadêmico, entre os docentes catarinenses não há um consenso nos itens que devem constar na área de abrangência da contabilidade gerencial.

Com base nesta pesquisa, delimitadas às IES de Santa Catarina ligadas ao sistema ACAFE, recomenda-se a realização de outros estudos, privilegiando aspectos não tratados neste trabalho, tais como:

a) ampliar a investigação a universidades de outros Estados a fim de conhecer a realidade destes, verificando as convergências destes com esta pesquisa e aumentando assim a base de dados para análise;

b) com uma base de dados ampliada, utilizar-se de outros métodos quantitativos que possibilitem fazer outras relações de análise, como a classificação atribuída e o grau de formação, tempo que leciona, se leciona, lecionou ou nunca lecionou a disciplina de contabilidade gerencial, etc;

c) aplicar tal metodologia de pesquisa aos estudantes dos programas de pós-graduação de mestrado e doutorado do Brasil;

d) fazer uma análise das ementas curriculares dos cursos de ciências contábeis e verificar a abrangência da contabilidade gerencial no ensino brasileiro.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Roberto S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. In: ENANPAD. 30., 2006, Salvador. **Anais eletrônicos...** Salvador: BA.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: 1991.

HORNGREN, Charles T., SUNDEM Gary L., STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: LTC Editora, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2003.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SOUZA, Diocezar Costa; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; CORDEIRO, Agnaldo Antônio Lopes; CLEMENTE, Audemir. Abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes Paranaenses de contabilidade. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 7., 2007, São Paulo. **Anais...** Salvador: USP, 2007. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos72007/an_busca.asp?con=1&txtbusca=gerencial> Acesso em: 17 mar. 2008.