

A Abrangência da Contabilidade Gerencial segundo os Docentes das Instituições de Ensino Superior do Estado da Paraíba¹

The Scope of Managerial Accounting According to the Teachers of Higher Education Institutions of the State of Paraíba

Francisco de Assis Carlos Filho

Mestrando em Ciências Contábeis/UFPE
e-mail: francisco.assis.filho@gmail.com

Umbelina Cravo Teixeira Lagioia

Doutora em Administração
e-mail: umbelinalagioia@gmail.com

Juliana Matos de Meira

PhD Management
e-mail: j.meira@hotmail.co.uk

Raimundo Nonato Rodrigues

Doutor em Ciências Contábeis
e-mail: raimundononato@ufpe.br

Endereço dos autores

Universidade Federal de Pernambuco

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UFPE

Centro de Ciências Sociais e Aplicadas – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Av. dos Funcionários, s/n, 1º andar, Sala E-6, 1 – Cidade Universitária

CEP: 50.740-580, Recife, PE, Brasil. Fone: (81) 2126-8911

RESUMO

Este estudo teve como objetivo identificar a área de abrangência da contabilidade gerencial segundo a percepção dos docentes de contabilidade vinculados às Instituições de Ensino Superior do Estado da Paraíba. Para o alcance do objetivo foram aplicados questionários com perguntas fechadas. A população compreende docentes do curso de ciências contábeis das 11 universidades/faculdades autorizadas pelo Ministério da Educação a ofertar o curso de ciências contábeis do tipo presencial e a amostra compreende 48 docentes dessas instituições. Os itens técnicas de contabilidade gerencial estratégica, informações contábeis para tomada de decisões e custos para controle, avaliação e tomada de decisão, são os únicos itens dentre os 31 analisados que são considerados muito importantes dentro da abrangência da contabilidade gerencial. Comparando com estudos idênticos realizados nos estados do Paraná e Santa Catarina, verificou-se que 7 itens se apresentam convergentes, são eles: informações contábeis para tomada de decisões e custos para controle, avaliação e tomada de decisão são considerados muito importantes, custeio-padrão e análise das variações = custos para controle, formação do preço de venda, planejamento (estratégico, tático e operacional), orçamento operacional, são considerados importantes e implicações comportamentais é considerado sem nenhuma importância nos três estados comparados. As maiores divergências encontradas são os itens avaliação de patrimônio e planejamento e controle tributário, com classificações distintas nos três estados comparados.

Palavras-chave: Abrangência. Contabilidade gerencial. Docentes de contabilidade.

¹ Artigo recebido em 23.06.2013. Revisado pelos pares em 30.09.2013 (*blind review*). Ajustado e Aceito para publicação em 15.10.2013. Recomendado para publicação por José Ribamar Marques de Carvalho (Editor Científico). Publicado em 12.12.2013. Organização responsável UACC/CCJS/UFPE.

ABSTRACT

This study aimed to identify the coverage area of managerial accounting as perceived by accounting professors linked to Higher Education Institutions of the State of Paraíba. To reach the goal were applied questionnaires with closed questions. The population comprises faculty from the School of Accounting Sciences from 11 universities / colleges authorized by the Ministry of Education to offer the course in accounting sciences of type face and the sample comprises 48 faculty members of these institutions. Items strategic management accounting techniques, accounting information for decision making and control costs, evaluation and decision making, are the only items among the 31 analyzed that are considered very important within the scope of management accounting. Compared with similar studies conducted in the states of Paraná and Santa Catarina, it was found that 7 items are presented converging, they are: accounting information for decision making and control costs, evaluation and decision-making are considered very important, standard costing and analysis of changes = to control costs, training of the sales price, planning (strategic, tactical and operational), operating budget, and are considered important behavioral implications is considered unimportant compared in the three states. The largest differences are found items valuation of assets and tax planning and control, with different classifications in three states compared.

Keywords: *Scope. Managerial accounting. Accounting professors.*

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem o papel de orientar os usuários da informação por ela produzida a um processo decisório com mais confiabilidade e cientificidade, através de métodos verificáveis, de acordo com Iudícibus (2000), a contabilidade constrói e armazena informações, que pode ser usado de maneira flexível, por diversos usuários, cada um com interesses diferentes nesta ou naquela informação, porém extraídos do mesmo banco de dados.

Estas “ênfases” mencionadas pelo autor estão relacionadas ao contexto da utilização da informação, o qual pode estar relacionado ao ambiente externo ou interno. O primeiro é relacionado aos usuários que utilizam a informação contábil para embasar a decisão em investir ou não na entidade. O segundo está voltado a prover informações relevantes e oportunas aos gestores que necessitam de dados para utilizá-los no processo decisório, no planejamento, controle e avaliação da entidade.

Hansen e Mowen (1997, p. 25), explicam essa divisão de ambiente interno e externo demonstrando o tema pela gestão da organização, na qual requer um sistema de informações que proporcione respostas para as demandas dos usuários da contabilidade. Esse sistema, tradicionalmente, pode ser separado em duas áreas de estudo: a contabilidade financeira, que trata das informações para os usuários externos às organizações; e a contabilidade gerencial, que tem por escopo tratar das informações destinadas aos usuários internos das entidades.

Frezatti *et al.* (2012), afirmam que os usuários internos da contabilidade necessitam de um sistema de contabilidade gerencial estruturado de maneira consistente com as demandas, e deve proporcionar condições de instigar, orientar e esclarecer os profissionais quanto aos elementos relevantes da gestão de sua organização.

Nos últimos anos tem se destacado na literatura o interesse crescente pelo tema contabilidade gerencial. Importantes trabalhos podem ser citados como os de: Ittner e Larcker, 2001; Zimmerman, 2001; Hopwood, 2002; Ittner e Larcker, 2002; Modell, 2010; Nascimento *et al.* 2010; Lunkes *et al.* 2011; Beuren e Rengel, 2012 Lunkes *et al.* 2012;

A abrangência que tem a Ciência Contábil e suas vertentes é enorme e traz consigo dificuldades da identificação dos objetos de estudos inseridos no contexto de cada uma.

Portanto, diante do exposto, surge a seguinte problemática de pesquisa: Quais as áreas de abrangência da contabilidade gerencial na visão de professores de ciências contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Estado da Paraíba?

Trabalhos anteriores abordando este aspecto do estudo foram realizados, como o estudo publicado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, de 2007, intitulado: A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade. Nesse estudo, Souza *et al.* (2007), buscaram identificar, na visão dos docentes paranaenses, a abrangência da contabilidade gerencial, bem como sua comparação com um estudo similar na Nova Zelândia.

Além deste trabalho, outro estudo foi realizado em Santa Catarina pelos autores Cunha *et al.* (2010), publicado na revista Administração: Ensino e Pesquisa com o título: Abrangência da Contabilidade Gerencial segundo os Docentes de Contabilidade de Santa Catarina – Brasil.

Atentando para a problemática que norteia esta pesquisa, este estudo busca identificar a área de abrangência da contabilidade gerencial segundo a percepção dos docentes de contabilidade vinculados às Instituições de Ensino Superior do Estado da Paraíba, visando confrontar os resultados a serem obtidos com os já encontrados de forma a contribuir com um resultado mais amplo e abrangendo regiões diferentes do país.

A obtenção de resultados através desta pesquisa pode apontar certa convergência com os resultados encontrados pelos trabalhos anteriores ou apresentar divergência, ocasionada por fatores estruturais, culturais, geográfico ou outros desconhecidos que possam vir a ser discutidos durante os achados, fazendo com que este estudo possua relevância tal a fim de agrupar informações salientes aos estudos executados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial está imersa na operacionalidade e processos rotineiros da empresa, e por esse motivo, ela não se restringe tão somente aos aspectos societários abordados pela contabilidade financeira, mas perpassa também outros campos, como a administração financeira, a estatística, e outras áreas do conhecimento.

Tal assertiva toma como pilar o que trata Souza e Rios (2001) quando afirmam que a Contabilidade Gerencial é definida como processo de identificação, mensuração, reportação e análise das informações sobre os eventos econômicos das empresas, nas atividades decisórias a serem acertadas em tempo hábil, devido à utilização de relatórios específicos, adaptados às necessidades dos diversos tipos de usuários, por a contabilidade gerencial não ser regida por nenhuma legislação e sendo suas ferramentas consideradas indispensáveis nas tomadas de decisões pelas empresas em seu gerenciamento.

Segundo Grzeszezeszyn (2005, p.10), “para atender a administração da empresa, foi tomando corpo ao longo do tempo, um conjunto de técnicas de contabilidade voltadas para o fornecimento de informações, tanto em nível corporativo, quanto em suas divisões organizacionais, o que se convencionou chamar de contabilidade gerencial”. Corroborando com essa afirmativa Ax e Bjprnenak (2005), ao especificar que “a contabilidade gerencial está sempre se ajustando com outras ideias para facilitar a entrada em novos ambientes/novos mercados, isso ajuda em uma melhor compreensão na adoção de novas práticas de contabilidade gerencial”.

Ponto de Vista	Contabilidade Gerencial
Clientela	Interna: Funcionários, administradores, executivos
Propósito	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores
Data	Atual, orientada para o futuro
Restrições	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais
Tipo de Informação	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e

	competidores
Natureza da informação	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada
Escopo	Desagregada; informa as decisões e ações locais

Quadro 1. Características da Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado de Atkinson *et al.* (2008).

É através da contabilidade gerencial que os objetivos e metas são traçados pela empresa, e é com uso dela também que se monitoram e controlam os eventos relacionados à execução do planejamento, efetuando comparações entre o orçamento e o real.

Portanto, esse ramo da ciência contábil é de relevância para o bom funcionamento da entidade, prezando também pelo princípio da continuidade, fazendo com que a empresa esteja realizando uma boa gestão de seus recursos.

No entanto é necessário que a disposição dessas informações contábeis seja útil nos processos decisórios. Como afirma Hall *et al.* (2012), a qualidade da informação reflete na possibilidade de utilizar outras técnicas contábeis, aqui chamadas de ferramentas, para que o gestor possa decidir a situação econômica e financeira da empresa. Por outro lado, Roslender e Hart (2002) afirmam que a contabilidade gerencial estratégica permanece amplamente inexplorada.

Tais proposições acima remetem ao grau de liberdade que está presente na contabilidade gerencial, não sendo está direcionada ou restrita por propostas ou pronunciamentos de caráter normativo aumentando a área de abrangência e profunda análise de dados para a mais adequada decisão no processo interno empresarial.

2.2 Objetivos da Contabilidade Gerencial

Os objetivos da contabilidade gerencial consistem em municiar os gestores de informações no processo de tomada de decisão e confeccionar relatórios de fácil compreensão para o efetivo controle gerencial de uma empresa é uma definição que se encaixa com os principais autores da área.

Nesse sentido, Garrison e Norren (2007) citam que a contabilidade gerencial se preocupa com o fornecimento de informações aos administradores, ou seja, a indivíduos no interior de uma organização, que dirigem e controlam suas operações.

Horngren (2010) afirma que as informações produzidas pela contabilidade gerencial devem ajudar na consecução dos objetivos das empresas. Iudícibus (1998) relata que tudo que é produzido pela contabilidade gerencial é feito para que a administração os utilize na tomada de decisão.

Barros (2005) argumenta que diante dos objetivos da contabilidade gerencial que é produzir relatórios para os usuários internos, esses relatórios não poderão apresentar os mesmos fundamentos e mesma estrutura, visto que o objetivo de cada analista (administrador/gestor) dentro de uma organização é diferente.

2.3 Abrangência da Contabilidade Gerencial

Pesquisas anteriores sobre abrangência da contabilidade gerencial servem para construir uma ideia desse tema que é tão amplo em nossa literatura.

Hesford *et al.* (2007) concluíram em seus achados em 10 periódicos internacionais dentro de um período de 20 anos, que custos, controle e outros temas, são os temas publicados por 70%, 20% e 10% respectivamente da abrangência da contabilidade gerencial.

Corroborando com esses resultados, Jiambalvo (2002), Warren, Reeve e Fess (2003), Horngren, Sundem e Stratton (2004), destacam o tema custos (sistemas de custeio, relação custo/volume/lucro) e controle (avaliação de desempenho, orçamento, análise de investimento) como sendo a principal abrangência da contabilidade gerencial.

Outros autores como Anthony e Govindarajan (2002) também fizeram uma classificação da abrangência da contabilidade gerencial, dividindo-a em três componentes básicos: contabilidade de custos, contabilidade diferencial e controle gerencial. Entende-se por contabilidade diferencial na visão dos autores, a estimação de custos que existiriam sob condições alternativas.

Definição similar é dada por Moscové, Simkin e Bagranoff (2002) quando enfatizam que contabilidade de custos, orçamento e estudo de sistemas são três componentes de um sistema contábil gerencial.

No Brasil, Frezatti *et al.* (2007) realizaram uma pesquisa cujo objetivo foi identificar os principais elementos que diferenciam a contabilidade financeira da contabilidade gerencial em vários países do mundo. Os autores concluíram que além das diferenças entre essas “duas” contabilidades, a contabilidade gerencial necessita de definição do que é seu escopo.

Em outra pesquisa, Frezatti *et al.* (2008) perquiriu professores de pós-graduação *scritu sensu* de ciências contábeis no Brasil, e ao final concluíram que, para 68,3% da amostra do trabalho, informações gerenciais e relatórios gerenciais são os temas principais do escopo da contabilidade gerencial.

Schmidt (2000) enfatiza que, com a propagação de organizações sem fins lucrativos, ocorreu um aumento significativo de necessidade por informações para fins de controle e planejamento.

Na opinião de Ferreira Junior *et al.* (2011, p. 76):

Contabilidade Gerencial mostra ser um dos instrumentos mais influentes para auxiliar a gerência de uma empresa, seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e servem como ferramenta indispensável nas tomadas de decisões, derivando um grande poder na influência do processo de **planejamento estratégico** empresarial e no **orçamento**, além de ser destinada aos usuários internos da Contabilidade, sendo por tanto opcional para as empresas. (Grifo nosso)

Diante do exposto, percebe-se que não existe um entendimento claro sobre a abrangência da contabilidade gerencial, tanto a nível nacional como internacional. Observa-se que os temas recorrentes entre os autores são custos, controle e planejamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse estudo quanto ao objeto caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, em relação ao processo de pesquisa é caracterizado como quantitativo. Quanto aos métodos é classificado como bibliográfico e *survey*. O tratamento dos dados coletados será por meio de estatística descritiva.

Num primeiro momento foi realizado um pré-teste com aplicação do questionário utilizado na pesquisa. O pré-teste foi feito com quatro professores que não fazem parte da amostra da pesquisa e serviu para termos certeza que o questionário seria entendido pelos futuros respondentes.

Depois foi definida a população do presente estudo, verificou-se que no site do Ministério da Educação 21 universidades/ faculdades estão autorizadas a ofertar o curso de ciências contábeis no estado da Paraíba. Dentro deste universo, foram excluídas as que oferecem o curso do tipo “à distância”, pois não teríamos como encontrar os respondentes, sendo assim, das 21 universidades/ faculdades iniciais, restaram 11 que oferecem o curso de forma presencial e que tem sede no Estado da Paraíba.

A maneira que foi estabelecida o contato com os respondentes foi direta, o pesquisador foi ao encontro dos professores nas 11 instituições que fazem parte da população do estudo, foram convidados a responder ao questionário todos os professores do curso de ciências contábeis, independentemente da disciplina por eles ministradas. Essa escolha por todos os docentes do curso de ciências contábeis justifica-se para podermos fazer uma comparação com os resultados encontrados em pesquisas semelhantes realizadas nos estados do Paraná e Santa Catarina.

Dessa forma, da população apresentada, todas as 11 universidades/ faculdades autorizaram os professores do curso de ciências contábeis a responder ao instrumento de coleta de dados que foi o questionário. Dessa população de universidades/ faculdades, obteve-se um total de 48 professores respondentes.

Em relação ao questionário aplicado, essa pesquisa utilizou-se do mesmo recurso que Cunha *et al.* (2010) quando replicaram o questionário extraído da pesquisa “A abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paraenses de contabilidade” de Souza *et al.* (2007) apresentado no 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Antes de o questionário ser aplicado foi feita uma breve explanação da pesquisa, geralmente na sala dos professores, despertando a importância e seriedade da pesquisa aos respondentes.

Para o tratamento dos dados, também foi realizado o que Cunha *et al.* (2010), utilizou-se a planilha eletrônica *Excel*, dessa forma as respostas eram digitadas assim que o pesquisador retornava de uma das instituições pertencentes à amostra. De posse dos 48 questionários respondidos, foram feitas as tabulações necessárias e posteriormente a análise dos dados.

Devido à similaridade com a pesquisa de Cunha *et al.* (2010), as limitações destes trabalhos são bem parecidas, ou seja, a forma que os respondentes interpretam o questionário, a subjetividade que possa ter ocorrido, o fato de não haver nenhuma pergunta aberta pode ter limitado a expressão dos respondentes e por fim, não obtemos o número total de professores do curso de ciências contábeis das 11 universidades/faculdades pesquisadas, sendo assim desconhecido o tamanho da população da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Essa seção foi dividida em duas partes: a primeira faz um mapeamento da amostra da presente pesquisa e inclui discussões acerca da abrangência da contabilidade gerencial; na segunda parte é feito uma comparação com estudos idênticos realizados nos Estados do Paraná e Santa Catarina.

4.1 Classificação das áreas de abrangência da contabilidade gerencial pelos professores das universidades/faculdades do Estado da Paraíba

A primeira parte da análise foi de verificar a distribuição dos respondentes por faculdade/universidade e sua titulação, conforme posto na Tabela 1. Verificou-se que das 11 instituições de ensino superior (IES) autorizadas a ofertar o curso de ciências contábeis na forma presencial no Estado da Paraíba, todas participaram da pesquisa.

As IES que fazem parte da população são: Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Centro Universitário de João Pessoa (UNIPE), Faculdade de Campina Grande (FAC-PB), Faculdade de Ciências Contábeis Luiz Mendes (LUMEN), Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Cajazeiras (FAFIC), Faculdade Mauricio de Nassau de João Pessoa (FMN), Faculdade Paraibana (FAP), Instituto de Educação

Superior da Paraíba (IESP), Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), Universidade federal de Campina Grande (UFCG) e Instituto Paraibano de Ensino Renovado (INPER).

Pode-se destacar a participação das seguintes instituições: UFPB, FMN, UEPB e LUMEN, que juntas totalizaram 56,2% da amostra. Ademais, assim como nos achados em pesquisas realizadas com professores do Paraná e Santa Catarina, foi observado grande número de mestres e doutores, 64,5% no total, revelando dessa forma que a diferença geográfica não influencia no alto nível de titulação dos respondentes.

Tabela 1: Distribuição dos respondentes por universidade e por titulação

Faculdade	Especialistas	Mestres	Doutor	Totais	%
UFPB	0	3	7	10	20,8%
UNIPE	2	1	0	3	6,3%
FAC-PB	2	1	0	3	6,3%
LUMEN	3	2	0	5	10,4%
FAFIC	2	0	0	2	4,2%
FMN	4	3	0	7	14,6%
FAP	1	1	0	2	4,2%
IESP	2	2	0	4	8,3%
UEPB	0	4	1	5	10,4%
UFCG	1	1	1	3	6,3%
INPER	0	4	0	4	8,3%
Total	17	22	9	48	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Da mesma forma que as pesquisas de Souza *et al.* (2007) e de Cunha *et al.* (2010), foi aplicado questionário com perguntas fechadas, extraindo qualquer possibilidade de questionamento. Além do mais foi mantida a pergunta que a priori nada tem a ver com a contabilidade gerencial, a linha de elaboração de demonstrativos contábeis. Da mesma forma que as pesquisas citadas, entende-se que os respondentes interpretaram que a elaboração de demonstrações contábeis também faz parte da abrangência da contabilidade gerencial.

Dessa forma, com as respostas dos docentes do curso de ciências contábeis (forma presencial) das IES do Estado da Paraíba foi realizada a tabulação dos dados e calculou-se a média da pontuação atribuída pelos docentes a cada item do questionário, conforme se constata na Tabela 2.

Tabela 2: Classificação das áreas abrangidas da contabilidade gerencial pelas universidades/faculdades do Estado da Paraíba

Ordem	Áreas de abrangência da contabilidade gerencial	Pontuação média
1º	Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,73
2º	Informações contábeis para tomada de decisões	4,69
3º	Custos para controle, avaliação e tomada de decisão	4,65
4º	Balanced Scorecard – BSC	4,46
5º	Controle gerencial por áreas de responsabilidades	4,46
6º	Relação Análise Custo/Volume/Lucro	4,46
7º	Custeio-padrão e análise das variações = custos para controle	4,46
8º	Formação do preço de venda	4,44
9º	Planejamento (Estratégico, tático e operacional)	4,42
10º	Custeio baseado em atividades – ABC	4,36
11º	Avaliação de desempenho	4,35
12º	Avaliação de patrimônio	4,29
13º	Orçamento operacional	4,23
14º	Técnicas de custeio	4,23
15º	Sistemas informatizados (ERPs)	4,17
16º	Análise de investimento	4,06
17º	Elaboração dos demonstrativos contábeis	4,04
18º	Projeções orçamentárias	4,04
19º	Planejamento e controle tributário	4,02
20º	Gerenciamento da qualidade, tecnologias e conceitos de adm. produção	3,98
21º	Orçamento de Capitais	3,96
22º	Gestão de fluxos de caixa	3,92
23º	Lucro empresarial	3,88
24º	Preço de transferência	3,85
25º	Análise de rentabilidade de clientes	3,79
26º	Análise diferencial ou análises de variância	3,79
27º	Planejamento e controle na Administração Pública	3,73
28º	Teoria das restrições – TOC	3,67
29º	Efeitos inflacionários na empresa	3,48
30º	Logística empresarial	3,46
31º	Implicações comportamentais	3,19

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

O passo seguinte após a apuração das médias de cada um dos 31(trinta e um) itens foi calcular a média das notas de todos esses itens, calculamos também o desvio padrão (DP), dessa forma foi possível conceituar dentro da escala de nenhuma importância a muito importante. A média das notas dos professores das universidades/faculdades do Estado da Paraíba foi de 4,10 e o desvio padrão foi de 0,38, conforme pode ser visualizado na Tabela 3.

Tabela 3: Escala de classificação de importância das universidades/faculdades do Estado da Paraíba

Classificação	Critério	
Muito importante	Além de 1 DP acima da média	> 4,48
Importante	Entre a média e 1 DP acima da média	> 4,10 e < 4,48
Importância média	= 4,10	= 4,10
Pouca importância	Entre a média e 1 DP abaixo da média	< 4,10 e > 3,72
Nenhuma importância	Além de 1 DP abaixo da média	< 3,72

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Diante do apresentado na Tabela 3, foram classificadas as áreas de abrangência da contabilidade gerencial conforme podemos visualizar na Tabela 4.

Tabela 4: Classificação das áreas abrangidas da contabilidade gerencial pelas universidades / faculdades do Estado da Paraíba, segundo a escala de importância

Ordem	Áreas de abrangência da contabilidade gerencial	Pontuação média	Classificação
1º	Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	4,73	Muito Importante
2º	Informações contábeis para tomada de decisões	4,69	Muito Importante
3º	Custos para controle, avaliação e tomada de decisão	4,65	Muito Importante
4º	Balanced Scorecard – BSC	4,46	Importante
5º	Controle gerencial por áreas de responsabilidades	4,46	Importante
6º	Relação Análise Custo/Volume/Lucro	4,46	Importante
7º	Custeio-padrão e análise das variações = custos para controle	4,46	Importante
8º	Formação do preço de venda	4,44	Importante
9º	Planejamento (Estratégico, tático e operacional)	4,42	Importante
10º	Custeio baseado em atividades – ABC	4,36	Importante
11º	Avaliação de desempenho	4,35	Importante
12º	Avaliação de patrimônio	4,29	Importante
13º	Orçamento operacional	4,23	Importante
14º	Técnicas de custeio	4,23	Importante
15º	Sistemas informatizados (ERPs)	4,17	Importante
16º	Análise de investimento	4,06	Pouca Importância
17º	Elaboração dos demonstrativos contábeis	4,04	Pouca Importância
18º	Projeções orçamentárias	4,04	Pouca Importância
19º	Planejamento e controle tributário	4,02	Pouca Importância
20º	Gerenciamento da qualidade, tecnologias e conceitos de adm. produção	3,98	Pouca Importância
21º	Orçamento de Capitais	3,96	Pouca Importância
22º	Gestão de fluxos de caixa	3,92	Pouca Importância
23º	Lucro empresarial	3,88	Pouca Importância
24º	Preço de transferência	3,85	Pouca Importância
25º	Análise de rentabilidade de clientes	3,79	Pouca Importância
26º	Análise diferencial ou análises de variância	3,79	Pouca Importância
27º	Planejamento e controle na Administração Pública	3,73	Pouca Importância
28º	Teoria das restrições – TOC	3,67	Nenhuma

			Importância
29º	Efeitos inflacionários na empresa	3,48	Nenhuma Importância
30º	Logística empresarial	3,46	Nenhuma Importância
31º	Implicações comportamentais	3,19	Nenhuma Importância

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Conforme a Tabela 4, percebe-se que todos os itens relacionados a contabilidade de custos (Custos para controle, avaliação e tomada de decisão, Relação Análise Custo/Volume/Lucro, Custeio-padrão e análise das variações = custos para controle, Formação do preço de venda, Custeio baseado em atividades – ABC e Técnicas de custeio) estão classificados em muito importante ou importante.

O item elaboração dos demonstrativos contábeis, que a princípio não faz parte do escopo da abrangência da contabilidade gerencial, foi classificado como pouco importante. Os dois únicos itens relacionados à contabilidade pública (Orçamento de Capitais e Planejamento e controle na Administração Pública) foram classificados como de pouca importância, revelando dessa forma um resultado preocupante, que ainda não existe o entendimento que a administração pública necessita de gerenciamento.

4.2 Comparação da classificação das áreas abrangidas pela Contabilidade Gerencial pelos docentes das universidades/faculdades do Estado da Paraíba com os Estados de Santa Catarina e do Paraná

Nessa seção, buscou-se comparar os resultados obtidos nessa pesquisa com os resultados de duas pesquisas semelhantes realizadas por Souza *et al.* (2007) no estado do Paraná e de Cunha *et al.* (2010) no estado de Santa Catarina. Pode-se visualizar essa comparação na Tabela 5, com destaque para os itens convergentes (azul) e para os itens divergentes (vermelho) nas três pesquisas realizadas nos estados citados.

Tabela 5: Comparação das classificações obtidas em pesquisas realizadas nos Estados da Paraíba, Paraná e Santa Catarina

Áreas de abrangência da contabilidade gerencial	Classificação		
	PARAÍBA	PARANÁ	SANTA CATARINA
Técnicas de contabilidade gerencial estratégica	Muito Importante	Muito Importante	Importante
Informações contábeis para tomada de decisões	Muito Importante	Muito Importante	Muito Importante
Custos para controle,	Muito Importante	Muito Importante	Muito Importante

avaliação e tomada de decisão			
Balanced Scorecard – BSC	Importante	Importante	Pouca Importância
Controle gerencial por áreas de responsabilidades	Importante	Importante	Muito Importante
Relação Análise Custo/Volume/Lucro	Importante	Muito Importante	Importante
Custeio-padrão e análise das variações = custos para controle	Importante	Importante	Importante
Formação do preço de venda	Importante	Importante	Importante
Planejamento (Estratégico, tático e operacional)	Importante	Importante	Importante
Custeio baseado em atividades – ABC	Importante	Pouca Importância	Pouca Importância
Avaliação de desempenho	Importante	Muito Importante	Muito Importante
Avaliação de patrimônio	Importante	Nenhuma Importância	Pouca Importância
Orçamento operacional	Importante	Importante	Importante
Técnicas de custeio	Importante	Pouca Importância	Importante
Sistemas informatizados (ERPs)	Importante	Pouca Importância	Pouca Importância
Análise de investimento	Pouca Importância	Importante	Importante
Elaboração dos demonstrativos contábeis	Pouca Importância	Nenhuma Importância	Pouca Importância
Projeções orçamentárias	Pouca Importância	Importante	Importante
Planejamento e controle tributário	Pouca Importância	Nenhuma Importância	Importante
Gerenciamento da qualidade, tecnologias e conceitos de Administração da produção	Pouca Importância	Pouca Importância	Nenhuma Importância
Orçamento de Capitais	Pouca Importância	Importante	Importante
Gestão de fluxos de caixa	Pouca Importância	Importante	Importante
Lucro empresarial	Pouca Importância	Pouca Importância	Muito Importante
Preço de transferência	Pouca Importância	Pouca Importância	Nenhuma Importância
Análise de rentabilidade de clientes	Pouca Importância	Importante	Pouca Importância
Análise diferencial ou análises de variância	Pouca Importância	Pouca Importância	Nenhuma Importância
Planejamento e controle	Pouca Importância	Nenhuma	Nenhuma

na Administração Pública		Importância	Importância
Teoria das restrições – TOC	Nenhuma Importância	Pouca Importância	Nenhuma Importância
Efeitos inflacionários na empresa	Nenhuma Importância	Pouca Importância	Nenhuma Importância
Logística empresarial	Nenhuma Importância	Pouca Importância	Nenhuma Importância
Implicações comportamentais	Nenhuma Importância	Nenhuma Importância	Nenhuma Importância

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

Percebe-se que dos 31 itens abordados como sendo da abrangência da contabilidade gerencial, 7 obtiveram a mesma classificação e apenas 2 apresentaram classificações diferentes nos três estados, ou seja, em 22 itens em pelo menos dois estados existe um entendimento sobre a classificação.

Outro achado é que 6 dos 7 itens que apresentam a mesma classificação, são temas consagrados pela literatura, ou seja, abordam aspectos de contabilidade de custos, controle e planejamento.

Em relação aos 2 itens que apresentam classificações distintas nos estados comparados, a situação se apresenta preocupante, pois também são itens consagrados na literatura, tratam de planejamento e controle. Planejamento e controle tributário é importante em Santa Catarina, é pouco importante na Paraíba e não apresenta nenhuma importância no Paraná. Avaliação de patrimônio é importante na Paraíba, apresenta pouca importância em Santa Catarina e nenhuma importância no Paraná.

Excluindo os dois itens que apresentam classificações diferentes nos três estados, outra grande divergência encontrada foi no item lucro empresarial, que apresenta classificação muito importante no estado de Santa Catarina e pouca importância nos estados do Paraná e Paraíba.

Outras divergências foram encontradas, pode-se citar o exemplo do *Balanced Scorecard*, classificado como importante nos estados da Paraíba e Paraná e sem importância no estado de Santa Catarina. O custeio baseado em atividades (ABC) e os sistemas informatizados (ERPs) foram classificados como importante na Paraíba e pouco importante no Paraná e em Santa Catarina.

Itens como preço de transferência, análise diferencial, análise e controle na administração pública, teoria das restrições, efeitos inflacionários da empresa e logística empresarial, apesar de não terem obtido a mesma classificação, demonstraram resultados semelhantes em pelo menos dois estados e foram classificados como pouco importante ou nenhuma importância nos três estados comparados. A exceção dos itens classificados como pouco importante fica por conta do item análise de rentabilidade de clientes, que foi classificado como pouco

importante nos estados de Santa Catarina e da Paraíba e considerado importante no Paraná.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma nova realidade emerge na contabilidade gerencial, as necessidades dos gestores aumentam na medida em que o ambiente se torna cada vez mais competitivo. Foi realizada pesquisa teórica para que pudéssemos definir o escopo da contabilidade gerencial, chegamos à conclusão que os temas custos e todos seus subtópicos, controle e planejamento, são os consagrados na literatura.

Um achado importante do presente estudo foi constatar que assim como nos achados com os professores do Paraná e Santa Catarina, foi observado grande número de mestres e doutores, 64,5% no total, no estado da Paraíba, revelando dessa forma que a diferença geográfica não influencia no alto nível de titulação dos respondentes.

Técnicas de contabilidade gerencial estratégica, informações contábeis para tomada de decisões e custos para controle, avaliação e tomada de decisão, são os únicos itens dentre os 31 analisados que são considerados muito importantes dentro da abrangência da contabilidade gerencial para os docentes do estado da Paraíba.

Um dado que se revela como preocupante é que os dois únicos itens relacionados à contabilidade pública (Orçamento de Capitais e Planejamento e controle na Administração Pública) foram classificados como de pouca importância, dessa forma percebe-se que não existe ainda o entendimento que a administração pública necessita de gerenciamento.

Foram encontradas muitas divergências sobre a abrangência da contabilidade gerencial, no total de 31 itens elencados como escopo da contabilidade gerencial, nada menos que 24 itens quando comparados em 3 estados diferentes apresentaram classificações distintas. Revelando com isso que a definição do escopo da contabilidade gerencial necessita de mais estudos.

Como limitação pode-se apontar a amostra dessa pesquisa, ou seja, o número total de professores que responderam ao questionário instrumento de pesquisa. Recomenda-se para futuras pesquisas, aplicar esse mesmo questionário em outros estados a fim de se continuar esse estudo comparativo, levando em consideração outros aspectos que possam ser considerados relevantes por futuros autores.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. Trad. Adalberto F. das Neves. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

AX, C.; BJPRNENAK, T. *Bundling and diffusion of management accounting innovations: The case of balanced scorecard in Sweden*. **Management Accounting Research**, n. 16, p. 1-20, 2005.

BARROS, V. M. O novo e o velho enfoque da informação contábil. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 102 -112, Maio/Agosto. 2005.

BEUREN, I.M.; RENGEL, S. Uso dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios (Online)**, v.14, p. 453-479, 2012.

CUNHA, P. R.; BEUREN, I. M., RAUSCH, R. B. BENVENUTI, D. Abrangência da Contabilidade Gerencial segundo os Docentes de Contabilidade de Santa Catarina – Brasil. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 11, n. 1, jan/fev/mar, Rio de Janeiro, 2010, pp. 53-78.

FERREIRA JUNIOR, ALTINO N.; JESUS SILVA, T. B.; LIMA FILHO, R. N. A influência da contabilidade gerencial no desempenho econômico-financeiro das empresas de cerâmica vermelha de senhor do Bonfim-BA. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB**, Salvador, v. 1, n. 1, jan/dez., 2011, pp. 72-85.

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E.; BIDO, D. S.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. R. S. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. **Brazilian Business Review – BBR**, Vitória, vol. 9, n. 1, Jan/Abr. 2012, pp. 134-155,.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. R.; NASCIMENTO, A. R. Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação stricto sensu da área. *In: 8º Congresso de Controladoria e Contabilidade*, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

FREZATTI, F.; AGUIAR, Anderson. B; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista de Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, n. 44, Maio/Agosto, 2007, pp. 9-22.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

GRZESZEZEESZYN, G. **Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização**. Revista Capital Científico, Guarapuava, v. 3, n. 1, 2005, pp. 09-27.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Trad. Tatiana C. Quírico. São Paulo: LTC, 2002.

HALL, R. J.; COSTA, V. C.; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.6, n.3, 2012, pp.4-17.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management**. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HESFORD, J. W.; LEE, S.; VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, M. S. **Management accounting: a bibliographic study**. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Orgs.), Handbook of management accounting research (Cap. 1, Vol. 1, pp. 1-26). Amsterdam: Elsevier, 2007.

HOPWOOD, A.G. If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. **European Accounting Research**, v. 11, n. 4, 2002, pp. 777-785.

HORNGREN, C. T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Trad. José Ricardo Brandão Azevedo. 6. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 2010.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. Trad. Elias Pereira. 12ª ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

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

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? **European Accounting Research**, v. 11, n. 4, 2002, pp. 787-794.

LUNKES, R. J.; RIPOLL FELIU, V. M.; ROSA, F.S Redes sociais e internacionalização da contabilidade gerencial: um estudo em publicações de língua Espanhola. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, 2011, Porto. **Anais...** Porto (Portugal), 2011.

LUNKES, R. J.; RIPOLL FELIU, V. M.; BORBA, A. J.; ROSA, F. S. Análise quantitativa da produção e da formação de doutores em contabilidade gerencial: um estudo no cenário espanhol. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, 2012, pp. 118-133,.

MODELL, S. Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. **Management Accounting Research**, v. 21, 2010, pp. 124-129.

MOSCOVE, S. A.; SIMKIN, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistemas de informações contábeis**. Trad. Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

NASCIMENTO, A. R. **Controle gerencial como prática social e organizacional: análise crítica a partir de três paradigmas de pesquisa**. 2011. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. RAC. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, 2010, pp. 1113-1133.

ROSLENDER, R.; HART, S. J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. **Critical Perspective on Accounting**, n. 13, 2002, p. 255-277.

SCHMIDT, P. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SOUZA, D. C.; RIBEIRO, R. R. M.; CORDEIRO, A. A. L.; CLEMENTE, A. Abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes paranaenses de contabilidade. In: 7º Congresso de Controladoria e Contabilidade, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2007.

SOUZA, R. A. R. de; RIOS, R. P. Contabilidade Gerencial como Ferramenta para Gestão Financeira nas Microempresas: uma Pesquisa no Município de São Roque SP. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 2. n. 1, 2011.

STONE, G. Let's talk adapting accountants' communications to small business managers' objectives and preferences. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 24, n. 6, 2011, p. 781- 809.

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

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.