

CONTRIBUIÇÃO DO ENSINO DE CONTABILIDADE GERENCIAL AO MERCADO DE TRABALHO

Eluize Di Domenico

Graduada em Ciências Contábeis

Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

e-mail: eluize-@hotmail.com

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Pós-Doutora em Empreendedorismo, Estratégia, Planejamento e Inovação em Negócios pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto

Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

e-mail: wendy.carraro@ufrgs.br

Ariel Behr

Doutor em Administração com ênfase em Sistemas de Informação e Apoio à Decisão pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

e-mail: ariel.behr@ufrgs.br

Área temática: Iniciação Científica

RESUMO

A formação contábil brasileira necessita fornecer ferramentas de ensino que possibilitem gerar profissionais contábeis qualificados e capazes de acompanhar o desenvolvimento social das organizações. Este estudo analisa em que medida há contribuição do ensino de Contabilidade Gerencial no mercado de trabalho. Trata-se de um estudo descritivo de natureza qualitativa. Os dados foram coletados por meio de um questionário (*Survey*) junto a 90 egressos do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), de um total de 276, formados entre os anos de 2014 e 2016. Além da análise descritiva, utilizou-se o modelo *fuzzy-set Quantitative Comparative Analysis* (fsQCA). Quanto ao critério de utilização de práticas contábeis no mercado de trabalho, o estudo indica que 80% dos egressos do curso consideram que o conteúdo contribuiu para sua atuação profissional. Identificou-se essa contribuição, principalmente, na aplicabilidade dos instrumentos de Visão Sistêmica da Empresa, Bancos de Dados e Orçamento Empresarial. A análise fsQCA evidenciou que as cinco disciplinas consideradas apresentam consistência e cobertura, corroborando para a atuação profissional dos egressos. Conclui-se que, a partir dos resultados do presente estudo, seja possível manter atualizada a proposta do Curso de Ciências Contábeis da UFRGS, objetivando uma formação cada vez mais adequada ao profissional contábil. Como possibilidade para futuras pesquisas, sugere-se replicar o estudo em cursos de Ciências Contábeis de outras Instituições de Ensino Superior, possibilitando alinhar os planos de ensino com as necessidades do mercado contábil nacional e internacional.

Sugere-se também ampliar a análise para disciplinas de outras áreas de formação do profissional de contabilidade.

Palavras-chave: ENSINO. CONTABILIDADE GERENCIAL. MERCADO DE TRABALHO.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é um ramo de conhecimento que possui carga histórica fortificada. O curso de Ciências Contábeis para o ensino superior foi introduzido no Brasil em setembro de 1945, pelo Decreto-Lei nº 7.988 (BRASIL, 1945). Foi neste cenário, conforme Peleias *et al.* (2007), que após quatro anos de curso se formaram os primeiros concluintes, titulados bacharéis em Ciências Contábeis. Esta primeira grade curricular era composta por disciplinas específicas, abrangendo Contabilidade Geral e Pública, Organização e Contabilidade Industrial, Agrícola e Bancária, Contabilidade de Seguros e Revisões e Perícia Contábil. (PELEIAS *et al.*, 2007).

Desde sua criação, há mais de sete décadas, a formação contábil brasileira precisou se atualizar para poder acompanhar o desenvolvimento social e profissional, fornecendo ferramentas de ensino para gerar profissionais contábeis qualificados, capazes de atuar nas organizações.

Neste sentido, a resolução nº 10 Conselho Nacional de Educação da Câmara de Ensino Superior (CNE/CES) de 2004, que trata sobre as Diretrizes Curriculares do Profissional Contábil, em seu art. 3º estabelece que o Curso de Bacharel em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contador tenha capacidade de compreensão das questões sociais, científicas, técnicas e econômicas, ter domínio em suas responsabilidades funcionais envolvendo relatórios, pareceres e demais apurações, e tenha capacidade crítico-analítica (BRASIL, 2004). Caminhando com as diretrizes curriculares, os docentes devem estar preparados para orientar os seus alunos às exigências requeridas e às reestruturações ocorridas no mercado de trabalho. Conforme Mazzioni (2013), se os docentes não se atualizam didaticamente a ponto de acompanhar este novo cenário, é possível que ocorra uma falta de harmonia entre o perfil dos estudantes com os procedimentos, regras e estratégia de ensino, prejudicando os métodos de ensino-aprendizagem.

É salutar que as diretrizes curriculares específicas de cada disciplina sejam devidamente empregadas para os estudantes e possibilite uma perspectiva de cada área contábil no mercado de trabalho, que é avaliada por meio do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Neste aspecto, a área de Contabilidade Gerencial necessita de atenção especial, pois, conforme Cruz *et al.* (2014), as mudanças ocorridas no mercado de trabalho, nas universidades e no próprio contador, enquanto indivíduo, fizeram com que muitos profissionais desta área praticassem seus conhecimentos de forma contínua, gerando diferenciais que possibilitaram seu destaque perante os concorrentes.

Diante deste contexto surge a seguinte questão: **em que medida o ensino de Contabilidade Gerencial contribui para a atuação do profissional no mercado de trabalho?** Para respondê-la, o objetivo deste estudo é identificar em que medida o conteúdo de Contabilidade Gerencial contribui na atuação profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. Para isto, busca-se caracterizar os profissionais participantes

da pesquisa; mensurar a contribuição dos conteúdos de cinco disciplinas da área de Contabilidade Gerencial oferecidas no curso em questão; identificar em que medida as disciplinas de uma forma geral contribuem para a atividade profissional; e, por fim, apontar, sob a perspectiva dos egressos, quais são as condições necessárias para um melhor grau de contribuição dos conteúdos no mercado de trabalho.

Com o intuito de atender às propostas do CNE/CES, a Instituição de Ensino Superior (IES) deve criar um canal de comunicação com seus egressos, buscando acompanhar o desenvolvimento de seus profissionais. Neste sentido, salienta-se que este acompanhamento serve para retroalimentar os processos acadêmicos do curso, objetivando melhorar, simultaneamente, o ingresso profissional dos acadêmicos (OLIVEIRA *et al.*, 2013). Assim, justifica-se esta pesquisa, uma vez que sua maior contribuição está no fato de que possibilitará analisar potencialidades de atualizações da grade curricular e estrutural, quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial do curso em análise, face às necessidades apresentadas pelos seus egressos.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: além desta introdução, são abordados, na segunda seção, os aspectos conceituais da Contabilidade Gerencial em relação ao Curso de Ciências Contábeis da UFRGS, as diretrizes curriculares que o disciplinam e o exame de suficiência que atua como avaliador. Na terceira seção, apresenta-se os procedimentos metodológicos; a quarta seção traz a discussão e a análise dos dados; por fim, são ponderadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentadas informações sobre a Contabilidade Gerencial, as Diretrizes Curriculares e os Projetos Político-Pedagógicos, o Curso de Ciências Contábeis da UFRGS e sua grade curricular voltada à Contabilidade Gerencial, o Exame de Suficiência do CFC e a pesquisa com egressos. São abordados, também, estudos relacionados ao assunto, a fim de aprofundar a pesquisa.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

O Ensino da Contabilidade Gerencial no Brasil, segundo sustenta BÖER (2000), passa por grandes desafios em relação ao que é visto na sala de aula e o que emerge no cotidiano das organizações. Apesar disso, inicialmente, é importante deixar claro do que trata a Contabilidade Gerencial, definida por Atkinson e Castro (2000, p. 36) como um “[...] processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

Outro conceito proposto por Horngren, Sundem e Stratton (2006) para a Contabilidade Gerencial é ela ser um processo de identificar, mensurar, acumular, interpretar, preparar e comunicar as informações que colaboram com os gestores e administradores das empresas para que possam atingir os objetivos e metas da organização, com a realização de atividades direcionadas ao futuro e expressas de forma detalhada.

Iudícibus (2012, p. 21) sustenta que:

A Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na Análise Financeira de Balanços, etc.

Segundo (SOUTES; ZEN, 2005), o *International Federation of Accountants* (IFAC), publicou em março de 1998 um pronunciamento denominado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), onde identificou quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, que compreendem: determinação dos custos e controle financeiro; informação para planejamento e controle gerencial; redução de perdas de recursos em processos organizacionais; e criação de valor através do uso efetivo dos recursos. Segundo o documento IMAP 1, citado por esses autores, a evolução de um estágio para outro ocorreu de forma gradual, onde cada estágio representou uma adaptação às mudanças com as quais as organizações se depararam (SOUTES; ZEN, 2005).

Conforme pesquisa realizada por Soutes e Zen (2005), as empresas brasileiras dominam os três primeiros estágios e possuem dificuldades de adaptação em relação ao quarto, identificando como maior fator a falta de conhecimento da equipe interna nos artefatos utilizados neste estágio, entre eles a Gestão Baseada em Valor (VBM) e o *Balanced Scorecard*.

Neste tocante, Atkinson e Castro (2000) salientam que a informação gerencial empresarial sofreu uma ampliação de conteúdo, passando a contemplar informações operacionais, físicas e subjetivas, como as de mensurar o nível de satisfação de clientes e o desempenho de um novo produto. Associando esses dois resultados, a instituição de ensino surge como provedora de conhecimento, devendo alinhar o interesse do mercado de trabalho com as necessidades dos graduandos.

2.2 ALINHAMENTO DAS DIRETRIZES CURRICULARES, DO PROJETO POLÍTICO PEDAGÓGICO E DO EXAME DE SUFICIÊNCIA

O papel das Diretrizes Curriculares do curso de Ciências Contábeis é orientar ações para formar um profissional capaz de compreender com ceticismo as contradições do contexto da sociedade brasileira, relacionando-as com o mundo (LAFFIN, 2009), o que as torna, então, guias entre a proposta pedagógica e o mercado profissional.

Em um contexto histórico, as Diretrizes Curriculares surgiram com a Lei de Diretrizes da Educação, nº 9.394 de 1996, como normas obrigatórias para a educação básica, visando orientar o planejamento curricular das escolas de sistemas de ensino, fixadas pelo CNE (BRASIL, 1996). A datar disto, surgiram diretrizes especializadas para IES, em particular as de graduação, especificamente do Curso de Ciências Contábeis.

Sob esta ótica, Catani, Oliveira e Dourado (2001, p.75) mencionam que se as Diretrizes Curriculares indicam “[...] por um lado, processos de autonomização na composição curricular, podem, por outro, ser compreendidas como mecanismos de ajuste e aligeiramento da formação”. Neste tocante, percebe-se a necessidade dessas diretrizes serem atendidas pelos cursos de graduação, o que é observado, primeiramente, com o Plano de Ensino das disciplinas curriculares.

Alinhada a estes aspectos, a educação escolar conta com os Projetos Políticos Pedagógicos: processos que orientam a equipe escolar a coordenar a ação educativa da escola, fazendo com que esta alcance o seu objetivo político-pedagógico (VEIGA, 2010). O “[...] projeto político-pedagógico (PPP) é proposto com o objetivo de descentralizar e democratizar a tomada de decisões pedagógicas, jurídicas e organizacionais na escola, buscando maior participação dos agentes escolares” (LIBÂNEO; OLIVEIRA, 2003, p. 178).

Assim, o Projeto Político-Pedagógico deve se constituir de referência norteadora para todos os âmbitos do ensino, servindo como escopo da instituição de ensino de sua responsabilidade e contribuição pedagógica.

Com o papel de agente aprovador de futuros contabilistas no mercado de trabalho, o CFC regulamentou o Exame de Suficiência Contábil, o qual tem por objetivo comprovar a obtenção dos conhecimentos médios de acordo com os conteúdos programáticos do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2012). Esta regulamentação age para habilitar, desta forma, somente profissionais capacitados a atuarem no mercado de trabalho (OLIVEIRA NETO; KUROTORI, 2009).

2.3 O ENSINO DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFRGS

No curso de Ciências Contábeis da UFRGS, a instituição das diretrizes curriculares ocorreu com a publicação da Resolução CNE/CES nº 10 (BRASIL, 2004), que define um currículo pleno que poderá admitir linhas de formação específicas, entre as diversas áreas da Contabilidade, com o intuito de melhor atender às demandas institucionais e sociais (UFRGS, 2010).

O PPP que atua no Curso de Ciências Contábeis surgiu pela Resolução das diretrizes curriculares nº 6 de 2004, por meio da Câmara de Educação Superior do CNE, que estabeleceu os parâmetros de todos os cursos de Ciências Contábeis do país (UFRGS, 2010). Esta legislação trata sobre a abrangência do Projeto Pedagógico, que engloba o perfil, as competências e habilidades do formando, componentes curriculares, seu estágio curricular supervisionado, avaliações, atividades complementares, entre outros quesitos (BRASIL, 2004).

O documento destaca ainda o seguinte objetivo:

[...] preparar nossos egressos para melhor enfrentar as adversidades do mundo empresarial e social, correspondendo e, até mesmo, antecipando-se às exigências dos mesmos, bem como em atendimento às novas Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de Ciências Contábeis, propõe esse projeto pedagógico, de forma a contemplar as novas competências exigidas aos profissionais contábeis contemporâneos (UFRGS, 2010, p. 6).

Para atender a este objetivo, o currículo do curso de Ciências Contábeis da UFRGS abrange 11 Núcleos de Estudos compostos por Teoria da Contabilidade, Contabilidade Geral e Aplicada, Evidenciação, Auditoria e Perícia Contábeis, Contabilidade Empresarial e Governamental, Laboratório, Atividades Complementares, Humanística & Social, Administração, Economia, Direito e Instrumentais às Ciências Contábeis, totalizando 2.490 horas/aulas (UFRGS, 2010).

Estes núcleos de estudos dividem-se em 42 disciplinas obrigatórias, abordadas entre os oito semestres previstos para duração do curso. O curso conta com cinco disciplinas específicas de Contabilidade Gerencial, sendo elas: Sistemas de Informações Gerenciais (I e II), Controladoria e Planejamento Contábil (I e II) (UFRGS, 2016b). No aspecto mencionado, identifica-se, no plano de ensino das disciplinas citadas, os artefatos destacados por Soutes e Zen (2005), que estariam no último estágio do IMAP 1, como o *Balanced Scorecard* e o Planejamento Estratégico.

A disciplina de Controladoria (1) tem como objetivo oferecer conhecimento aos graduandos sobre o ambiente da área de controladoria, a visão sistêmica da empresa, modelos de gestão, decisão e informação. Além disso, busca orientar sobre como funciona os sistemas de controles internos e a gestão de riscos corporativos. Por fim, analisa a relação entre

modelos de avaliação de desempenho e a controladoria, finalizando com exemplos práticos (UFRGS, 2016b).

As 120 horas das disciplinas de Planejamento contábil I e II (2 e 3) buscam trazer ao graduando uma compreensão sobre planejamento contábil, relacionando-o ao controle empresarial. Procura ensinar, igualmente, como o empreendedorismo funciona para a contabilidade, as estruturas de investimento e financiamento, o gerenciamento de riscos e a criação de cenários empresariais. Em relação ao planejamento estratégico, mostra sua aplicabilidade no ambiente de trabalho e como construir este planejamento (UFRGS, 2016b).

Outros conhecimentos importantes que as disciplinas oferecem estão relacionados ao gerenciamento de projetos e ao orçamento. Neste último, estima-se um aprofundamento sobre os tipos de orçamento, que podem ser divididos em orçamentos de capital, operacional e financeiro, finalizando o tema com modelos de controle orçamentário e exemplos de decisões orçamentárias. As técnicas de previsão de vendas também são abordadas nas disciplinas, juntamente com as políticas de redução de custos. O estudo do planejamento, então, é finalizado com o ensino de técnicas de avaliação empresarial (UFRGS, 2016b).

As disciplinas de Sistema de Informação Gerencial (4 e 5) estão relacionadas diretamente à tecnologia de informação e se propõem a apresentar os sistemas de informações operacionais, de gestão e suporte à decisão. As disciplinas oferecem aos estudantes conhecimentos sobre o planejamento, o desenvolvimento, a implementação, a manutenção e a avaliação de sistema de informações gerenciais. Procuram abordar os sistemas de informações contábil, apresentando a compreensão do seu papel no planejamento estratégico e no processo e tomada de decisão empresarial (UFRGS, 2016b).

As disciplinas apresentam, da mesma forma, a relação dos Sistemas de informações com os Controles Internos Empresariais. Alinhado a isso, retratam a Estrutura de Controles Internos aplicada à Tecnologia da Informação e à Segurança da Informação (UFRGS, 2016b).

A proposta das disciplinas se relaciona ao ensino dos sistemas integrados de gestão da informação, às ferramentas de segurança da informação e ao uso e análise de banco de dados. Outra ferramenta que elas se propõem a abordar é o processo de parametrização das informações para usuários internos. Para concluir, as disciplinas procuram exemplificar todo o conteúdo analisado com alguns sistemas de informação frequentemente utilizados na contabilidade, como SPED e Pregão Eletrônico (UFRGS, 2016b).

2.4 ESTUDOS CORRELATOS

Miranda (2011) pretendeu compreender o papel da Contabilidade Gerencial nas organizações brasileiras, sob os enfoques do mercado na percepção dos profissionais, e acadêmico pela visão dos docentes. Identificou a desigualdade de avaliação entre o mercado e a academia em diversas situações, relacionadas, principalmente, às ferramentas modernas de Contabilidade Gerencial, às operações contábeis e aos controles financeiros.

O estudo de Santos e Voese (2015) se propôs a identificar o perfil do profissional que exerce as funções inerentes à Contabilidade Gerencial. Para isso, utilizou como amostra as 500 empresas listadas como Maiores e Melhores da Revista Exame de 2013, abrangendo 61 profissionais. Identificou que as atividades mais realizadas são as de controles internos, assessoria e consultoria interna, e apuração dos custos dos produtos e serviços. Identificou que os artefatos mais utilizados pertencem aos dois primeiros da Contabilidade Gerencial, e que exigem competências como conhecimento, habilidade e atitude.

A pesquisa desenvolvida por Pletsch *et al.* (2016) identificou como são abordados, nos cursos de Ciências Contábeis de universidades sulistas brasileiras, os conteúdos da disciplina de controladoria e as funções do *controller* no mercado de trabalho. Os resultados da pesquisa demonstraram que as exigências do mercado de trabalho para o exercício da profissão contábil se encontram situadas no processo contábil e financeiro das empresas e que a disciplina de controladoria atende e é mais abrangente que as exigências do mercado.

Lavarda, Panucci-Filho e Michels (2017) compararam a lacuna identificada no estudo de Hawkes *et al.* (2003) entre o ensino e a prática de Contabilidade Gerencial, na percepção dos acadêmicos da área (professores) e profissionais de mercado (praticantes). A pesquisa foi realizada com uma amostra contendo 28 acadêmicos e 50 profissionais de mercado. Os autores concluíram que a lacuna não se manteve, não sendo identificadas diferenças significativas entre os dois grupos de respondentes sobre a percepção do ensino e da prática.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa, que compreendem: classificação da pesquisa; amostra e plano de coleta dos dados; tratamento e análise dos dados.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quanto à abordagem, a pesquisa classifica-se como quali-quantitativa. Qualitativa, pois busca conhecer a natureza de um fenômeno social (RAUPP; BEUREN, 2013). Quantitativa, porque, segundo os mesmos autores, trabalha com números e instrumentos estatísticos em sua coleta e análise. Dessa maneira, o presente estudo conta com levantamento de dados para entender a relação entre variáveis, uma vez que procura analisar e identificar a relação dos conteúdos de Contabilidade Gerencial com a contribuição no mercado de trabalho.

Em relação ao delineamento da pesquisa, ela é categorizada como pesquisa descritiva, já que apresenta as propriedades dos objetos de estudo. Conforme menciona Gil (2009), esse tipo de pesquisa é caracterizado pela técnica padronizada de coleta de dados, podendo ter como objetivo determinar a relação existente entre variáveis estudadas em uma população.

Em relação aos procedimentos técnicos, os dados foram obtidos com a realização de um levantamento com questionário (*survey*), uma vez que, para Gil (2009), caracteriza-se pela obtenção de dados de forma direta para quem se deseja conhecer o ponto de vista.

Silveira e Córdova (2009, p. 38) destacam que esse procedimento é característico de pesquisas descritivas, tendo como vantagem “[...] o conhecimento direto da realidade, economia e rapidez, e obtenção de dados agrupados em tabelas que possibilitam uma riqueza na análise estatística”.

Além dos itens citados anteriormente, foi utilizada como procedimento a Análise Comparativa Qualitativa difusa, ou *fuzzy-set Quantitative Comparative Analysis* (fsQCA), uma técnica analítica que utiliza a álgebra booleana para implementar princípios de comparação envolvidos em estudos qualitativos de fenômenos sociais (RAGIN, 1987).

3.2 DEFINIÇÃO DA AMOSTRA E PLANO DE COLETA DOS DADOS

A população da pesquisa é composta pelos egressos do curso de Ciências Contábeis da UFRGS no período de 2014 a 2016. O plano de coleta de dados corresponde à aplicação de um questionário *online* a esses egressos. Esta ferramenta, segundo Colauto e Beuren (2013, p. 130), “[...] é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série de perguntas ordenadas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador.”

O envio dos formulários aos respondentes foi feito pelos e-mails da base de dados disponibilizada pela universidade, que era composta por 276 egressos graduados nos anos de 2012 a 2016. Com o propósito de garantir o alcance de toda população, o questionário também foi postado em redes sociais. Os egressos respondentes do estudo correspondem a 33% da população, de um total de 276 alunos formados nos três últimos anos, conforme amostra intencional.

3.3 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

A partir das informações coletadas da amostra, utilizou-se o método de análise descritiva para interpretação e mensuração de dados. O questionário aplicado aos respondentes apresenta-se no Apêndice A, sendo composto por blocos, contendo cinco questões, que visavam: a identificação do perfil do entrevistado; a realização do exame de suficiência do CFC; o perfil profissional e as características da empresa dos profissionais atuantes.

O método fsQCA favorece o diálogo entre evidências empíricas e hipóteses, permitindo que os resultados apoiem a análise. Esse método é apropriado para fazer testes de possíveis configurações de fatores causais (condições) que explicam ou não um determinado resultado (SANDES-FREITAS; BIZZARRO NETO, 2014).

O teste que se pretende realizar neste estudo é o de identificar quais são as condições necessárias para que tenha havido grau de contribuição do ensino de Contabilidade Gerencial no mercado de trabalho. Para tanto, é necessário relacionar o grau de contribuição com variáveis coletadas. Utiliza-se para esta análise o software FsQCA (fsQCA Software, 2008).

Este modelo lida com dois conceitos importantes: consistência e cobertura. Na seção de resultados, o desempenho das variáveis será avaliado por esses dois indicadores. Consistência representa a proporção de casos com uma dada causa ou combinação que também mostram o resultado. A cobertura indica o número total de casos seguindo um caminho específico para o resultado dividido pelo número total de instâncias do resultado (RAGIN, 1987).

O estudo que se propõe abrange a análise quanto aos seguintes elementos:

- a) caracterização do perfil dos respondentes;
- b) contribuições da contabilidade gerencial na atividade profissional;
- c) instrumentos de contabilidade gerencial relacionados ao mercado de trabalho; e
- d) necessidades para a contribuição profissional: uma análise com fsQCA.

A partir desta abordagem metodológica, busca-se alcançar o objetivo pretendido para o estudo, que é identificar em que medida o conteúdo de Contabilidade Gerencial contribui na atuação profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. Os resultados analisados são apresentados na próxima seção.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção tem por objetivo apresentar a análise dos dados da pesquisa: caracterização do perfil dos respondentes; contribuições da contabilidade gerencial na atividade profissional; instrumentos de contabilidade gerencial relacionados ao mercado de trabalho; e necessidades para a contribuição profissional: uma análise com fsQCA.

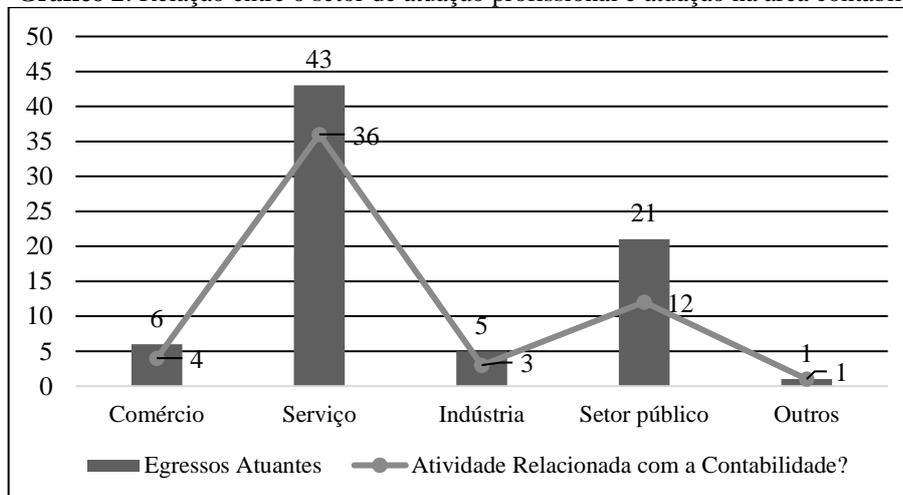
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL DOS RESPONDENTES

Em relação ao perfil dos participantes do estudo, identificou-se que 80% dos egressos formados entre 2014 e 2016 possuem menos de 35 anos. Verificou-se, ainda, que menos de 3% têm idade superior a 44 anos. Quando questionados se já haviam realizado o exame de suficiência, o ano de realização do exame e o resultado (aprovado/reprovado), 90% dos respondentes realizaram o exame de suficiência. Os respondentes se destacam nos índices de aprovação do exame (97%), tendo em vista que este valor é 2,6 vezes maior que os índices de aprovação do Brasil de 37,33% (CFC, 2017).

Ao serem questionados se havia conteúdo de Contabilidade Gerencial no exame de suficiência, dos 52 respondentes que realizaram a prova e que recordam dos tipos de conteúdo, somente 29% consideram que as questões foram muito bem abordadas. Embora não sendo evidenciadas as questões de contabilidade gerencial no exame, infere-se que 87% destes egressos (que realizaram o exame e obtiveram aprovação) são considerados profissionais capacitados para o atual mercado de trabalho, conforme aponta o estudo de Oliveira Neto e Kurotori (2009).

Em relação à atividade profissional dos respondentes, questionou-se quais deles estavam atuando profissionalmente no momento, o cargo de atuação, o porte da empresa e se a atividade profissional era relacionada à área contábil. Os respondentes da pesquisa indicaram que 84,44% estão realizando algum tipo de atividade profissional. Destes, cerca de 84% estão atuando no setor público e no setor de serviços. O restante está distribuído entre as áreas de comércio, indústria e agropecuária. O resultado da pesquisa também identificou que 54% estão atuando predominantemente em empresas de grande porte e 42% em micro/pequeno porte. No Gráfico 2 tem-se ilustrados o setor de atuação profissional dos respondentes e a questão de a atividade estar relacionada à área contábil.

Gráfico 2: Relação entre o setor de atuação profissional e atuação na área contábil.



Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2017)

Observa-se pelo Gráfico 2 que 74% do total de profissionais atuantes afirmaram que exercem atividade profissional relacionada à área contábil. Identificou-se que profissionais atuantes que possuem uma menor relação com a contabilidade são os que exercem atividade profissional no setor público.

4.2 CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL NA ATIVIDADE PROFISSIONAL

A fim de identificar os instrumentos que mais contribuem para as atividades profissionais, segundo os respondentes, transformou-se os dados da entrevista em base quantitativa, sendo “Nunca Utilizei” classificado como 0, “Discordo Plenamente” como 1, “Discordo Parcialmente” como 2, “Não Concordo, Nem Discordo” como 3, “Concordo Parcialmente” como 4 e “Concordo Totalmente” como 5. Desta forma, caso todas as respostas fossem classificadas como “concordo totalmente”, o total da pontuação do instrumento seria de 450 (90 respondentes respondendo que concordam totalmente com a utilização do instrumento no mercado de trabalho).

A partir dos dados da entrevista, elaborou-se uma análise comparando os resultados identificados com a nota máxima de 450, ordenando de maior para menor, de acordo com o percentual encontrado. Na Tabela 2 podem ser identificados os 10 instrumentos mais utilizados pelos respondentes.

Tabela 2: Percentual de contribuição dos instrumentos na atuação profissional.

Instrumento	Percentual de contribuição
Visão Sistêmica da Empresa (revisão e melhoria de processos)	88%
Banco de Dados (Funções Básicas de Excel, Criação e análise de Indicadores de Desempenho)	87%
Orçamento Financeiro (Orçamento de caixa, DRE, BP projetado)	80%
Controle orçamentário (análises orçamentárias, elaboração e apresentação de relatórios)	78%
Plano de contas e Subsistemas: societário, fiscal, patrimonial, orçamento, custos e financeiro	78%
Elaboração de Cenários (otimista, pessimista, realista)	77%
Sistemas Integrados de Gestão, softwares ERP e soluções empresariais	76%
Gerenciamento de Projetos (análise de custo benefício)	74%
Planejamento estratégico (Matriz SWOT, Balanced Scorecard)	74%
Informações Gerenciais (Relatórios de SIG, Controle estratégico, tático e operacional)	74%

Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados da pesquisa (2017)

Detectou-se que os instrumentos mais utilizados, de acordo com os respondentes, correspondem à visão sistêmica da empresa e aos bancos de dados (análise de indicadores, utilização de fórmulas e planilhas *Microsoft Excel*). Em sequência, atividades relacionadas ao orçamento, envolvendo o orçamento financeiro e o controle de orçamento. Apresenta-se como outras atividades frequentemente utilizadas a previsão de cenários empresariais, o gerenciamento de projetos, os sistemas integrados de gestão, as informações gerenciais e o planejamento estratégico.

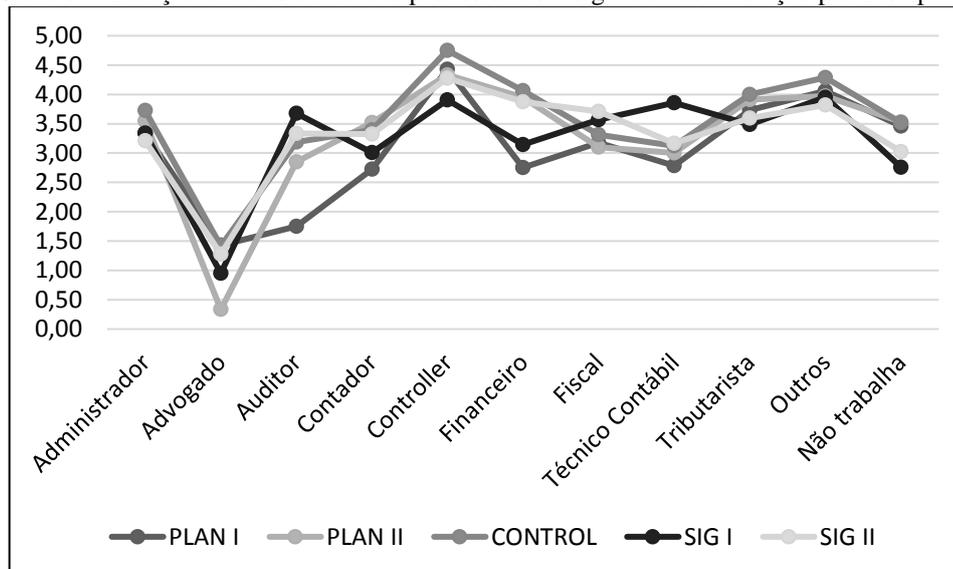
Por fim, foi solicitada a opinião dos egressos perante o grau de contribuição de aprendizagem das disciplinas de Contabilidade Gerencial da UFRGS para sua atuação profissional. Os critérios correspondiam 1 como não contribuiu e 5 como contribuição total na atuação profissional. Identificou-se que o grau de contribuição identificado para 80% dos participantes do estudo é superior a 3. Desta forma, conclui-se que os egressos, de modo geral,

consideram que as disciplinas de Contabilidade Gerencial têm contribuído para sua atuação profissional no mercado de trabalho. Este resultado é aderente aos parâmetros do curso de ciências contábeis, de preparar os egressos para enfrentarem as adversidades presentes no mundo empresarial e social (UFRGS, 2010).

4.3 INSTRUMENTOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL RELACIONADOS AO MERCADO DE TRABALHO

Com o objetivo de descrever mais detalhadamente a relação dos instrumentos presentes nas disciplinas e o perfil profissional dos respondentes, elaborou-se o Gráfico 4, que sumariza as atividades profissionais dos respondentes em 10 grupos. O 11º grupo é composto por profissionais não atuantes. Utilizou-se a base quantitativa descrita da subseção 4.2 e elaborou-se uma nota média por instrumento, de acordo com a atividade profissional. Os instrumentos foram agrupados de acordo com a disciplina correlata, conforme conteúdos apresentados na subseção 2.3 do referencial teórico.

Gráfico 4: Relação entre as atividades profissionais e o grau de contribuição por Disciplina*



Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa (2017)

* Considera-se nas atividades listadas acima os cargos entre assistente e supervisor.

O Gráfico 4 permite identificar o grau de contribuição dos instrumentos de Contabilidade Gerencial identificado por cada perfil de função profissional respondente da pesquisa. Para os profissionais ativos, o resultado foi segregado de acordo com as profissões predominantes, sendo criada uma lacuna específica aos profissionais não atuantes.

Destaca-se ainda que os respondentes atuantes na área advocatícia são os que menos perceberam a contribuição de instrumentos relacionados à Contabilidade Gerencial em suas atividades profissionais, com uma média de contribuição entre 0 e 1,5.

Para as demais profissões e para os egressos não atuantes, não há significativa diferença entre o conteúdo e as exigências no âmbito profissional, notando-se uma alta contribuição dos instrumentos para as experiências profissionais dos egressos. Este resultado está alinhado aos achados no estudo de Lavarda, Panucci-Filho e Michels (2017). Porém, na

pesquisa de Miranda (2011), diversas diferenças entre a visão acadêmica e a profissional foram identificadas, principalmente em relação às operações contábeis e aos controles financeiros.

4.4 NECESSIDADES PARA A CONTRIBUIÇÃO PROFISSIONAL: UMA ANÁLISE COM fsQCA

A partir da questão referente à percepção de aprendizado destes conteúdos na graduação, foi possível fazer um cruzamento utilizando a Análise Comparativa Qualitativa difusa, ou *fuzzy-set Quantitative Comparative Analysis* (fsQCA), que é uma técnica analítica que utiliza a álgebra booleana para implementar princípios de comparação envolvidos em estudos (RAGIN, 1987).

Pretende-se com este método identificar quais foram as condições necessárias para que tenha havido grau de contribuição do ensino de Contabilidade Gerencial no mercado de trabalho. Para tanto, é fundamental estabelecer alguns critérios de análise. A sequência a ser considerada para a análise com fsQCA é:

- a) codificação de variáveis com intervalo entre 1 e 0, sendo 1 a melhor avaliação;
- b) seleção no *software* fsQCA das variáveis a serem analisadas; e
- c) identificação das condições necessárias para o atendimento da questão estabelecida.

Tabela 4: Resultado da análise fsQCA para *outcome* Grau de Contribuição para mercado de trabalho.

Condições testadas	Consistência	Cobertura
Exercício de atividade profissional	0.857651	0.792763
Porte da empresa em que atua	0.661922	0.849315
Atividade profissional estar relacionada a área contábil	0.629893	0.790179
Controladoria	0.950178	0.826625
Planejamento Contábil I	0.932384	0.816199
Planejamento Contábil II	0.960854	0.823171
Sistemas de Informações Gerenciais I	0.992883	0.818182
Sistemas de Informações Gerenciais II	0.982206	0.821429

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2017)

Observa-se, igualmente, que estar em exercício profissional, o porte de empresa em que se atua e a atividade profissional estar relacionada à área contábil não são condições para que haja contribuição dos conteúdos de Contabilidade Gerencial ao mercado de trabalho. Ou seja, a contribuição não está relacionada com atuação profissional em empresas maiores ou em atividades relacionadas à contabilidade.

A cobertura representa a proporção de casos que possuem a mesma solução e a mesma interação entre as variáveis. Portanto, pelos dados obtidos com a análise fsQCA, percebe-se que a cobertura é alta em todas as variáveis, representando que no conjunto todas contribuem para a atuação profissional dos egressos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo traçado para este estudo foi identificar em que medida o conteúdo de Contabilidade Gerencial contribui na atuação profissional dos egressos do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. Para tanto, buscou-se caracterizar os profissionais participantes da

pesquisa; mensurar a contribuição dos conteúdos de cinco disciplinas da área de Contabilidade Gerencial oferecidas no curso em questão; reconhecer em que medida as disciplinas de uma forma geral contribuem para a atividade profissional; e ainda identificar, sob a perspectiva dos egressos, quais são as condições necessárias para melhor grau de contribuição dos conteúdos no mercado de trabalho. A revisão teórica permitiu elucidar conceituações e perspectivas sobre a temática e, a partir delas, elaborou-se um questionário sendo aplicado aos egressos desse curso.

Identificou-se que, para 80% dos egressos, houve contribuição do ensino de instrumentos de Contabilidade Gerencial para sua atuação profissional. Esta contribuição é identificada, principalmente, na aplicabilidade dos instrumentos de Visão Sistêmica da Empresa, Bancos de Dados e Orçamento Empresarial. A análise com o modelo fsQCA permitiu evidenciar que as cinco disciplinas analisadas apresentam consistência e cobertura, corroborando para a atuação profissional dos egressos.

Como dois alicerces para o futuro profissional: de um lado, a Instituição de Ensino objetiva o preparo do aluno para o mercado de trabalho; de outro, o exame do CFC habilita o profissional para esse mercado. Desta maneira, identifica-se uma grande oportunidade para uma melhoria relacionada tanto para as disciplinas contábeis, quanto para o exame de suficiência.

Entre as principais limitações identificadas no estudo estão: a não obtenção de respostas de quantidade maior de egressos; falta de estudos correlatos específicos para a área de Contabilidade Gerencial; e a falta de estudos específicos em relação às necessidades dos conteúdos de Contabilidade Gerencial no mercado de trabalho brasileiro. Como possibilidade para futuras pesquisas, sugere-se replicar o estudo em cursos de Ciências Contábeis de outras Instituições de Ensino Superior, possibilitando alinhar os planos de ensino com as necessidades do mercado contábil nacional e internacional. Assim como também, ampliar a análise para disciplinas de outras áreas de formação do profissional Contábil.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A.; CASTRO, A. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BÖER, G. Management accounting education: yesterday, today, and tomorrow. **Issues in Accounting Education**, Nashville, v. 15, n. 2, p. 313–334, maio. 2000.

BRASIL Conselho Nacional de Educação - CNE. **Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as diretrizes curriculares nacionais para os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 16 set. 2016.

_____. **Decreto-Lei Nº 7.988, de 22 de setembro de 1945**. Dispões sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais. Brasília, set. 1945. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7988-22-setembro-1945-417334-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 12 set. 2016.

_____. **Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da Educação Nacional. Brasília, dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 22 ago. 2016.

CATANI, A.; OLIVEIRA, J.; DOURADO, L. Política educacional, mudanças no mundo do trabalho e reforma curricular dos cursos de graduação no Brasil. **Educação & Sociedade**, Campinas, v. 22, n. 75, p. 67–83, ago. 2001.

COLAUTO, R.; BEUREN, I. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 117–143.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.370, de 08 de dezembro de 2011**. Regulamento geral dos Conselhos de Contabilidade. Brasília, Diário Oficial da União - DOU, 02 jan. 2012. Disponível em:

<<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1370-2011.htm>>. Acesso em: 2 nov. 2016.

CRUZ, V. *et al.* O ensino de contabilidade gerencial e sua aplicação na prática: um estudo sobre as ferramentas gerenciais utilizadas pelos prestadores de serviços contábeis em um estado brasileiro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014, Natal. **Anais eletrônicos...** Natal: CBC, 2014. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3639>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

SANDES-FREITAS, V.; BIZZARRO NETO, F. Qualitative Comparative Analysis (QCA): usos, possibilidades e limites para a análise da dinâmica da competição eleitoral no Brasil pós-1994. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CIÊNCIA POLÍTICA, 9., 2014, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: [s.n.], 2014. Disponível em:

<https://www.academia.edu/8620602/Qualitative_Comparative_Analysis_QCA_usos_possibilidades_e_limites_para_a_analise_da_dinamica_da_competicao_eleitoral_no_Brasil_pós-1994>. Acesso em: 21 maio 2017.

fsQCA Software. [internet], 2008. Disponível em:

<<http://www.socsci.uci.edu/~cragin/fsQCA/citing.shtml>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2009.

HAWKES, L. *et al.* **Management accounting education: is there a gap between academia and practitioners perceptions?** Auckland, N.Z.: School of Accountancy, Massey University, 2003.

HORNGREN, C.; SUNDEN, G.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pearson-Prentice Hall, 2006.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2012.

LAFFIN, M. Ensino da contabilidade: componentes e desafios. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 13, n. 3, p. 09-20, maio. 2009.

LAVARDA, C.; PANUCCI-FILHO, L.; MICHELS, A. Ensino de contabilidade gerencial: o “gap” entre a formação e prática ainda persiste? **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 11, n. 1, p. 38–55, abr. 2017.

LIBÁNEO, J.; OLIVEIRA, J. **Educação escolar**: políticas, estrutura e organização. [S.l.]: Cortez, 2003.

MAZZIONI, S. As estratégias utilizadas no processo de ensino-aprendizagem: concepções de alunos e professores de Ciências Contábeis. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo - ReAT**, Pelotas, v. 2, n. 1, p. 93–109, abr. 2013.

MIRANDA, C. **Ensino em contabilidade gerencial**: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04032011-163936/>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

OLIVEIRA, E. *et al.* **A situação ocupacional dos egressos do curso de biblioteconomia da UNESP**. Marília, 24 set. 2013. Disponível em: <<http://repositorios.questoesemrede.uff.br/repositorios/handle/123456789/1843>>. Acesso em: 31 maio, 2017.

OLIVEIRA NETO, J.; KURATORI, I. O retorno do exame de suficiência do CFC. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 14, n. 1, 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/603>>. Acesso em: 2 set. 2016.

PELEIAS, I. *et al.* Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. spe, p. 19–32, jun. 2007.

PLETSCH, C.; SILVA, A.; LAVARDA, C. Conteúdo da disciplina de controladoria e as funções do controller no mercado de trabalho. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 17, n. 1, p. 118–133, mar. 2016.

RAGIN, C. **The comparative method**: moving beyond qualitative and quantitative strategies. Berkeley: University of California Press, 1987.

RAUPP, F.; BEUREN, I. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, I. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76–97.

SANTOS, E.; VOESE, S. O que o mercado de trabalho nos diz? *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2015, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FIPECAFI, 2015. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/225.pdf>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

SILVEIRA, D.; CÓRDOVA, F. A pesquisa científica. *In*: GERHARDT, T.; SILVEIRA, D. (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009. p. 31–42.

SOUTES, D.; ZEN, M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2005-ficb-1045.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS. **Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul**. Material disponibilizado pelo Prof. Ariel Behr.

_____. **Guia FCE: Formação Acadêmica e Perspectivas Profissionais**. [S.l.], 2016a. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/fce/wp-content/uploads/2016/05/Guia-FCE.pdf>>. Acesso em: 8 jun. 2017.

_____. **Curso de Ciências Contábeis – Composição Curricular**. [S.l.], 2016b. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/ufrgs/ensino/graduacao/cursos/exibeCurso?cod_curso=308>. Acesso em: 21 nov. 2016.

VEIGA, I. P. A. Projeto Político-Pedagógico da Escola de Ensino Médio e suas Articulações com as ações da Secretaria de Educação. *In*: I SEMINÁRIO NACIONAL: CURRÍCULO EM MOVIMENTO – PERSPECTIVAS ATUAIS, 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: MEC, 2010. V. I. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/docman/dezembro-2010-pdf/7179-4-4-rojeto-politicopedagogico-escola-ilma-passos/file>>. Acesso em: 2 nov. 2016.