

A PERCEPÇÃO DO ESTUDANTE DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CONTABILIDADE COM RELAÇÃO ÀS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

THE STUDENT PERCEPTION OF POST-GRADUATE STUDIES IN ACCOUNTING WITH RESPECT TO STRATEGIC ACCOUNTING PRACTICES

Cícero Oliveira de Alencar¹

Alexandre Cunha Gomes²

Aracéli Cristina de Sousa Ferreira³

Resumo: Este estudo tem por objetivo avaliar a percepção dos discentes sobre contabilidade estratégica através do grau de compreensão do significado do termo “Contabilidade Estratégica”; da verificação do uso do termo “Contabilidade Estratégica” nas atividades dos pesquisados e; da medida da relevância das práticas de Contabilidade Estratégica para as empresas. A pesquisa compreende as percepções de 142 estudantes de pós-graduação em contabilidade. Os dados foram analisados por meio de técnicas estatísticas em uma análise comparativa com os estudos de Guilding, Cravens e Tayles (2000), de Grzeszezyszyn e Ferreira (2004) e de Silva, Santos e Ferreira (2007). Os resultados mostram que os discentes possuem razoável compreensão do termo “Contabilidade Estratégica” e atribuem grande importância às suas práticas, porém, o termo é pouco empregado no ambiente acadêmico, conduzindo ao entendimento de que a Contabilidade Estratégica ainda é uma disciplina emergente, sem delimitação definida e que carece de maiores estudos para se consolidar.

Palavras Chave: Contabilidade, Estratégia, Ensino.

Abstract: *This study aims to evaluate the perception of students on strategic accounts by the degree of understanding of the meaning of the term "Strategic Accounting"; verification of the use of the term "Strategic Accounting" in the activities of the students and; measuring the relevance of strategic accounting practices for companies. The research comprises the perceptions of 142 students graduate in accounting. Data were analyzed using statistics techniques in a comparative analysis with the studies of Guilding, Cravens and tayles (2000), Grzeszezyszyn and Ferreira (2004) and Silva, Santos and Ferreira (2007). The results show that students have a reasonable understanding of the term "Strategic Accounting" and attach great importance to their practices, however, the term is little used in the*

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, ciceroalencar@ig.com.br

² Doutorando em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, cunhagomes@gmail.com

³ Doutora em Contabilidade e Controladoria e Professora Titular da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, araceli@facc.ufrj.br

academic environment, leading to the understanding that the Strategic Accounting is still an emerging discipline, unbounded defined and needs further studies to consolidate.

Keywords: Accounting, Strategy, Education.

1 - Introdução

O ambiente de negócios atual tem demandado que a contabilidade desenvolva várias ferramentas para responder à necessidade das empresas, com o intuito de prestar informações que melhor reflitam os cenários com que se deparam os gestores nas organizações. Algumas das importantes inovações da ciência contábil estão relacionadas à perspectiva estratégica da contabilidade, a qual tem a capacidade de elevar o nível de importância da informação contábil para auxiliar no processo decisório de longo prazo nas organizações e no próprio desenvolvimento de estratégias corporativas.

Estudos enfocando a contabilidade como ferramenta no processo de desenvolvimento, divulgação, acompanhamento e controle de estratégias empresariais estão sendo desenvolvidos desde que Anthony (1972) fez as primeiras considerações sobre conceitos que estariam associados à Contabilidade Estratégica.

Simmonds (1981) foi o responsável pela criação do termo “Contabilidade Estratégica” e chamou a atenção dos contadores para o emprego de técnicas de “provisão e análise de dados da Contabilidade Gerencial sobre a empresa e seus concorrentes para uso no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócios”.

Outras pesquisas se seguiram Horngren, Foster e Datar (2000) incluem dentre os objetivos da contabilidade: fornecer informações para a formulação de estratégias; Guilding, Cravens e Tayles (2000) abstraem 12 práticas de Contabilidade Estratégica.

No Brasil as pesquisas sobre Contabilidade Estratégica intensificaram-se a partir da virada do século, Grzeszezyszyn e Ferreira (2004) mediram o uso e o mérito das 12 práticas de Contabilidade Estratégica em empresas do sul e sudeste do Brasil e Silva, Santos e Ferreira (2007) avaliaram a percepção dos docentes quanto às práticas de Contabilidade Estratégicas.

Diante da revisão da literatura, sobretudo no que diz respeito aos artigos que estudam as 12 práticas de Contabilidade Estratégica, surge o interesse por verificar a disseminação desse conhecimento no meio acadêmico.

A partir do entendimento de que a Contabilidade Estratégica emerge como diferencial na formação do contador, de forma a aumentar a relevância da informação contábil no moderno ambiente de negócios, emerge a questão de pesquisa: Qual a percepção do estudante de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade com relação às práticas de Contabilidade Estratégica?

A importância do tema se justifica pela necessidade de verificar se os conhecimentos a respeito das práticas de Contabilidade Estratégica estão se consolidando e sendo disseminados no meio acadêmico de modo a formar contadores orientados às necessidades gerenciais de criação de valor para as organizações.

A partir da relevância do tema e com base nas conclusões das pesquisas de Guilding, Cravens e Tayles (2000); Grzeszezyszyn e Ferreira (2004); Silva, Santos e Ferreira (2007), este estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos discentes sobre contabilidade estratégica no meio acadêmico através: do grau de compreensão do significado do termo “Contabilidade Estratégica”; da verificação do uso do termo “Contabilidade Estratégica” nas atividades dos

pesquisados; da medida, a partir da perspectiva do estudante, da relevância (mérito) de determinadas práticas de Contabilidade Estratégica para as empresas e; comparação dos resultados obtidos com aqueles apontados por Grzeszezeszyn e Ferreira (2004) e Silva, Santos e Ferreira (2007).

Dessa maneira, o estudo pretende levantar dados que contribuam para ampliar as discussões sobre Contabilidade Estratégica e sua importância na formação do profissional de contabilidade.

Além desta introdução o estudo está dividido em outras quatro seções: a Seção 2 apresentará o Referencial Teórico da pesquisa; a Seção 3 tratará dos Procedimentos Metodológicos de coleta e análise de dados no estudo; a Seção 4 em que será discutida a Análise dos Dados da pesquisa e a análise comparativa com as pesquisas correlatas; e a Seção 5 na qual serão feitas as Considerações Finais, seguidas das Referências Bibliográficas.

2 – Referencial Teórico

2.1 – A evolução da Contabilidade

A história da evolução humana apresenta grandes modificações nas transações econômicas, das primeiras transações de escambo, onde a preocupação era verificar a quantidade de cada item de troca, até as transações dos dias atuais, transnacionais e que implicam cada vez em maior volume de informações de diversos tipos e em menor tempo. Seguindo essa evolução econômica a Contabilidade evolui agregando novos conceitos e práticas que se revertem em importantes ferramentas para as organizações.

Sobre essa evolução Ferreira (1992, p.01) afirma que “deu-se através da incorporação ao ato de registrar do ato de informar”. A autora prossegue afirmando que “hoje, o contador deve ter por preocupação principal produzir informações úteis para a tomada de decisão e não simplesmente registrar as transações das empresas. Informar é fundamental”.

Para Ferreira, Netto e Mello (2002, p. 03), “por se tratar de uma ciência social, a contabilidade evolui de acordo com o desenvolvimento da sociedade a qual ela está inserida”. Os autores citam que as organizações estão inseridas em uma nova economia e devido a esse fato, necessitam de novas respostas da Contabilidade, para as questões que se originam, distintas das que foram utilizadas até então.

Assim, novas práticas contábeis buscaram responder as questões geradas pelas transformações e desenvolvimento dos negócios “que envolveram alterações no porte e estrutura das organizações, forma de condução dos negócios, aumento do nível de produção e na necessidade de informações e controle, assim como mudanças nos sistemas operacionais” (GRANDE e BEUREN, 2011, p. 134).

Para Silva, Santos e Ferreira (2007, p. 46) a missão da contabilidade está relacionada às necessidades de seus usuários, o que fez com que a contabilidade evoluísse “juntamente com a complexidade das empresas e das organizações que utilizam o sistema contábil”. Dessa forma, para os autores, pode-se dizer que a contabilidade evoluiu para atender as “necessidades cada vez mais complexas e diferenciadas de seus inúmeros usuários”.

A característica da contabilidade em se adaptar as expectativas dos usuários, demonstra a flexibilidade da informação contábil (SILVA, SANTOS e FERREIRA, 2007).

Essa flexibilidade acaba por gerar a necessidade da divisão da contabilidade em ramos que busquem atender as solicitações de seus diversos usuários. Essa divisão encontra-se mais

acentuada entre o ramo que visa atender aos usuários externos, através de informações sobre as mutações patrimoniais da organização, conhecida como Contabilidade Financeira; e o ramo que visa atender aos usuários internos, através de informações que auxiliem no processo gestão, conhecida como Contabilidade Gerencial.

Devido à característica do estudo será dado enfoque na próxima seção aos conceitos presentes na literatura sobre a Contabilidade Gerencial, devido a sua importância para a Contabilidade Estratégica.

2.2 – A Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial pode ser entendida como o ramo da Contabilidade que incorpora o conjunto de informações que são necessárias à administração, em complemento às informações existentes e geradas pela Contabilidade Financeira (PADOVEZE, 2012).

Iudícibus (1987, p. 15) cita que a Contabilidade Gerencial:

[...] se caracteriza, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, com grande detalhe analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das empresas em seu processo decisório.

Para Lopes *et al* (2007, p. 08) com a automação da maioria dos processos contábeis, devido aos avanços tecnológicos, tornou-se possível aos Contadores dedicarem mais tempo às análises gerenciais, dessa forma, contribuindo com informações mais adequadas aos gestores operacionais para suporte às decisões.

Em 1998 a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC) divulgou o pronunciamento IMAP 1 – *International Management Accounting Practice 1* (IFAC, 1998), onde identifica a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios, que representaram a adaptação as novas condições com as quais as organizações e os contadores se depararam ao longo do tempo:

- a) Estágio 1 (pré 1950) - Foco no controle financeiro e na determinação dos custos.
- b) Estágio 2 (em 1965) - Foco na produção de informação para tomada de decisão e controle.
- c) Estágio 3 (em 1985) – Foco na redução de desperdício de recursos nos processos da empresa.
- d) Estágio 4 (pós 1995) – Foco na criação de valor por meio do uso de recursos eficazes.

Abdel-Kader e Luther (2006, p. 03) fazem ressalva a esse pronunciamento, por entenderem que pelos estágios conterem datas e a contabilidade diferir entre organizações, culturas e países há que se considerar que as práticas são de vanguarda a nível internacional. Os autores afirmam ainda que as fases não são mutuamente excludentes, e que cada fase posterior engloba os conceitos da fase anterior, incorporando os conjuntos de condições adicionais que surgiram em seguida.

As principais características de cada estágio, segundo Abdel-Kader e Luther (2006, p. 03-05) foram: tecnologia de produção relativamente simples, com os custos dos materiais podendo ser facilmente identificáveis (Estágio 1); utilização de tecnologias para auxiliar na

análise de decisão (Estágio 2); introdução de novas técnicas de gestão e de produção para enfrentar a competição global (Estágio 3); e utilização da informação como recurso, juntamente com outros recursos organizacionais (Estágio 4).

Como objetivo para a utilização da Contabilidade Gerencial, Souza *et al* (2007, p.02) citam “gerar informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações cotidianas da atividade empresarial e nas projeções de operações futuras visando cumprir seus objetivos”.

A Contabilidade Gerencial pode ser entendida como sendo preocupada com aspectos internos da organização, através de informações restritas e num cenário de curto prazo (GRZESZEZESZYN e FERREIRA, 2004, p. 04). Os autores conceituam essa Contabilidade em cenário de curto prazo, como Gerencial convencional.

Diante de um novo cenário de competição global, através da integração de mercados e da utilização da tecnologia da informação, no qual as organizações necessitam tomar decisões, em um período de tempo cada vez mais reduzido, e diante da formulação de planejamento de cenários em longo prazo no qual busquem manter a competitividade, surgiu a necessidade de aprimoramento da Contabilidade Gerencial, através da qual as informações contábeis possam auxiliar na gestão estratégica das organizações.

Essa necessidade de aprimoramento da Contabilidade Gerencial é apresentada na literatura, através de citações de Ferreira (1992); Johnson e Kaplan (1993); Ferreira, Netto e Mello (2002); e Grzeszezeszyn e Ferreira (2004).

Ferreira (1992, p. 01) cita como exemplos de respostas da Contabilidade ao desenvolvimento das transações econômicas a Contabilidade Comercial, Financeira e Gerencial. A autora prossegue afirmando “que o mundo não parou de evoluir e os contadores também não. Daí o surgimento de uma outra contabilidade, a qual futuramente será classificada como mais uma área de especialização, A CONTABILIDADE ESTRATÉGICA”.

Segundo Grzeszezeszyn e Ferreira (2004, p.03) a postura estratégica, em um ambiente cada vez mais competitivo, se torna de crucial importância para que a organização alcance seus objetivos.

Na próxima seção serão apresentados os aspectos estratégicos da Contabilidade Gerencial publicados na literatura, através dos conceitos e objetivos da Contabilidade Estratégica.

2.3 – A Contabilidade Estratégica

Sobre gestão estratégica organizacional, Grzeszezeszyn e Ferreira (2004, p.03) apresentam o seguinte conceito:

Quando a gestão da empresa busca interferir no ambiente externo conscientemente, buscando aproveitar oportunidades por meio da maximização das forças e minimização das fraquezas, com consequente monitoração e eliminação de ameaças, pode-se denominá-la de estratégica.

Além das geradas pelos simples registro das transações econômicas e consequentes mutações patrimoniais, a Contabilidade deve produzir informações que sejam capazes de auxiliar a gestão da organização, não apenas na apuração do resultado contábil ou econômico.

Dessa forma, as informações que são geradas pela Contabilidade, poderão e deverão ser utilizadas, na mensuração do desempenho organizacional da empresa em perspectiva aos parâmetros de desempenho definidos em seu plano estratégico.

Ferreira (1992, p. 03) afirma que a Contabilidade possui toda a capacidade para atender aos requisitos de estratégia, pois as informações geradas pela Contabilidade permitem:

[...] a visão completa de todas as transações da organização, dos resultados, das metas alcançadas, fornece os melhores subsídios para uma definição sobre quais metas poderão ser alcançadas, qual a capacidade da empresa em fazê-lo, além de proporcionar a melhor mensuração das diversas contribuições que se poderá dar a acionistas, empregados e à comunidade como um todo.

O enfoque estratégico da Contabilidade foi abordado por Horngren, Foster e Datar (2000) que incluíram, como objetivo, entre outros, para a Contabilidade Gerencial o fornecimento de informações para a formulação de estratégias gerais, numa perspectiva de longo prazo. Para Shank e Govindarajan (1997) a Contabilidade Gerencial toma parte no processo cíclico estratégico, através do auxílio: na formulação de estratégias, no desenvolvimento das táticas para implementar as estratégias, e no desenvolvimento e implementação de controles para monitorar as etapas e o sucesso no alcance das metas estratégicas.

A determinação da estratégia ou a formulação do planejamento estratégico não são responsabilidade do Contador. Cabe ao Contador o provimento de informações aos gestores da estratégia, através da estruturação e monitoramento dos sistemas de informação capazes de auxiliar no processo de estratégia (PADOVEZE, 2012).

A utilização da Contabilidade no auxílio à mensuração do desempenho estratégico da empresa faz surgir a Contabilidade Estratégica. Ferreira (1992, p. 02) apresenta como diferença entre a Contabilidade Gerencial e a Estratégica, o fato que a primeira visa fornecer informações úteis para a tomada de decisão, e a segunda visa fornecer a informações corretas, no tempo e formato certos, para auxiliar na decisão correta, visando melhores lucros.

Outros estudos (GUILDING, CRAVENS e TAYLES, 2000; GRZESZESZYN e FERREIRA, 2004; e LOPES *et al*, 2007) apontam Simonds como primeiro autor a conceituar Contabilidade Estratégica, que a definiu como “a provisão e análise de dados da contabilidade gerencial sobre a empresa e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio” (SIMMONDS, 1981, p. 26).

Ferreira, Netto e Mello (2002, p. 03) afirmam que a Contabilidade Estratégica é uma “evolução da (boa) Contabilidade Gerencial, mas a linha tênue que distingue uma da outra, é que a Gerencial é voltada para suprir as necessidades do tomador de decisão, enquanto que a Estratégica é para o atendimento das metas da empresa”.

Para Hoffjan e Wömpener (2006) a Contabilidade Estratégica é a Contabilidade Gerencial com posicionamento estratégico, e como a estratégia é orientada para longo prazo, a Contabilidade Estratégica também deve ser orientada para este longo prazo.

De acordo com Silva, Santos e Ferreira (2007, p. 47), a Contabilidade Estratégica pode ser configurada:

[...] como um ramo cuja especialidade seria coletar e interpretar dados extraídos do

ambiente externo, ou seja, dos concorrentes, fornecedores, clientes, potenciais consumidores, para que sejam geradas informações que suportem de fato as decisões estratégicas da empresa, cabendo ao contador possuir habilidades para desempenhar um papel estratégico na organização com vistas à criação de vantagens competitivas que agreguem valor ao negócio.

A importância para a Contabilidade Estratégica da comparação entre a empresa e seus concorrentes, já presente na definição de Simmonds (1981), fez com que Guilding, Craves e Tayles (2000) formassem 12 práticas para a Contabilidade Estratégica, visando seu melhor desempenho e utilização. Tais práticas e estudos que a testaram serão vistos na próxima seção.

2.4 – As práticas de Contabilidade Estratégica

Na literatura são encontradas diversas práticas de Contabilidade Estratégica. Lopes *et al* (2007), por exemplo, fizeram estudo sobre o ensino da Contabilidade Estratégica considerando as 24 práticas propostas por Hoffman e Wömpener (2006).

Para elaboração deste estudo foram utilizadas as práticas formuladas por Guilding, Craves e Tayles (2000), que em total de 12, possuem pelo menos uma das seguintes características: orientação para o mercado ou ambiente externo, foco nos competidores e orientação para longo prazo (GRZESZEZESZYN e FERREIRA, 2004; LOPES *et al*, 2007; e SILVA, SANTOS e FERREIRA, 2007).

As práticas formuladas por Guilding, Craves e Tayles (2000) foram testadas em grandes empresas dos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia. No Brasil, estudo de Grzeszezszyn e Ferreira (2004) buscou testar a aplicação das mesmas, em empresas da Região Sul e Sudeste; e Silva, Santos e Ferreira (2007) buscaram medir a compreensão da percepção dos docentes, de programa de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade, em relação às mesmas práticas.

As 12 práticas formuladas por Guilding, Craves e Tayles (2000), encontram-se descritas resumidamente, a seguir:

a) Custeio dos atributos: processo de valorização dos atributos do produto, ou seja, estes passam a ser vistos como objetos de custo. Exemplos de atributos incluem: variáveis de desempenho operacional, confiabilidade e contratos de garantia, o grau de acabamento, garantia de fornecimento e serviços pós-vendas.

b) Avaliação e monitoramento da marca: esse método combina ganhos projetados da marca, fornecidos pela contabilidade, com um múltiplo derivado de fatores estratégicos como: liderança, estabilidade, mercado, internacionalidade e proteção associados aos lucros históricos da marca.

c) Orçamento do valor da marca: a monitoração do valor da marca pode ser considerada de grande importância para a função marketing da empresa, pois permite utilizar o valor financeiro da marca como base para alocação de recursos com vistas a fortalecer ou acrescer a sua participação no mercado.

d) Avaliação dos custos dos competidores: poderia ser definido como sendo o desenvolvimento de estimativas de custo de produtos específicos baseados em informações detalhadas sobre a estrutura de custo dos competidores, como a análise através de engenharia reversa.

e) Monitoramento da posição competitiva: análise da posição do competidor dentro da

indústria pela apreciação e monitoração de tendências em vendas, participação de mercado, volume, custo por unidade e retorno sobre as vendas, pode identificar como os competidores estão se comportando em relação ao mercado.

f) Avaliação das demonstrações financeiras dos competidores: análise numérica de demonstrações financeiras dos competidores publicadas como parte de uma avaliação das fontes-chaves de vantagem competitiva dos competidores.

g) Custeio do ciclo de vida: consiste em atribuir custos ao longo da existência do produto. Em vez de avaliar custos em uma base anual, avalia-se considerando o período de tempo relativo às fases do produto possibilitando informações importantes para a determinação de preços.

h) Custeio da qualidade: o controle da qualidade tem consequências estratégicas, uma vez que traz efeitos de longo prazo, cuja base é a relação com fornecedores e clientes. Abordar o custeio da qualidade pode trazer vantagens estratégicas para a empresa, uma vez que os gastos com prevenção podem resultar em redução de custos e fidelidade dos clientes.

i) Custeio estratégico: uso de dados de custo baseado em informações mercadológicas e estratégicas para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável.

j) Precificação estratégica: análise de fatores estratégicos no processo de decisão de preços. Na formação do preço deve ser levada em consideração uma análise de mercado, enfatizando a competitividade.

k) O custeio meta: processo no qual um produto é projetado para satisfazer um cliente específico, com um custo pré-determinado, cujo intuito é atingir um lucro meta.

l) Custeio da cadeia de valor: análise da cadeia de valor deve começar com o fornecedor do fornecedor e avançar para o cliente do cliente, entendendo a empresa como parte de uma cadeia maior do setor econômico.

3 - Metodologia

Em face do objetivo central da pesquisa de examinar a percepção dos discentes de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade no Brasil sobre a Contabilidade Estratégica, este trabalho classifica-se como sendo do tipo descritivo. Quanto ao delineamento classifica-se como sendo do tipo levantamento, pois há a “interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer” Gil (2002, p. 50). Nesse sentido o procedimento de pesquisa empregado foi a adaptação e utilização do questionário já utilizado nas pesquisas de Guilding, Cravens e Tayles (2000), de Grzeszezyszyn e Ferreira (2004) e de Silva, Santos e Ferreira (2007). As adaptações foram necessárias para adequar o questionário à sua aplicação aos discentes dos programas de pós-graduação. Desta maneira o questionário contou com as seguintes questões:

1) Antes de responder a este questionário você considera que tinha uma forte compreensão do significado do termo “Contabilidade Estratégica”? Uma escala Likert de 1 a 7 registrou as respostas para essa pergunta, na qual o ponto 1 significava “discordo totalmente”; 2 “discordo muito”; 3 “discordo pouco”; 4 “não discordo, nem concordo”; 5 “concordo pouco”; 6 “concordo muito” e o 7 “concordo totalmente”, para medir o grau de compreensão dos pesquisados.

2) O termo “Contabilidade Estratégica” é usado em sua atividade estudantil? Novamente as respostas foram registradas em uma escala Likert variando de 1 a 7, para registrar a medida de uso pelos respondentes.

3) Em que você considera que as seguintes práticas poderiam ser úteis para as empresas? Logo abaixo foram listadas as doze práticas de Contabilidade Estratégica apontadas por Guilding, Cravens e Tayles (2000) e, ao lado de cada prática, foi colocada a escala Likert de 1 a 7, com os seguintes significados para os pontos: 1 “totalmente inútil”; 2 “muito inútil”; 3 “pouco inútil”; 4 “nem útil, nem inútil”; 5 “pouco útil”; 6 “muito útil” e 7 “totalmente útil”, para registrar a medida de mérito de cada prática de acordo com a opinião dos respondentes.

Foi dispensada a etapa de pré-teste da ferramenta de coleta de dados, considerando que a mesma já havia sido validada em pesquisas anteriores em que foi constatada sua consistência.

A apresentação do questionário aos discentes ocorreu por meio de correio eletrônico enviado às secretarias e aos coordenadores dos programas de pós-graduação *stricto-sensu* em contabilidade no Brasil, convidando-os a retransmitir este correio eletrônico aos discentes dos respectivos cursos. Consta nesse e-mail o endereço eletrônico de uma *home page* que “hospedava” o questionário com instruções para os respondentes e um glossário de termos.

Os endereços de correios eletrônicos das secretarias dos programas de pós-graduação e de seus coordenadores foram obtidos na *home page* da CAPES – Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. Tendo em vista a ausência de respostas por parte de alguns programas, foram feitas novas tentativas de contato com outros correios eletrônicos obtidos nas respectivas *home pages* dos programas de pós-graduação e em artigos científicos publicados pelos professores coordenadores de curso.

O questionário esteve disponível no período do dia 04 de fevereiro de 2013 (dia em que foi feito o primeiro contato com os cursos de pós-graduação) ao dia 04 de abril de 2013.

A população da pesquisa compreendeu os discentes com matrículas ativas no ano de 2012 dos cursos de pós-graduação *stricto sensu* (doutorado e mestrado acadêmico e profissional) em Ciências Contábeis existentes no Brasil reconhecidos pela CAPES (2013).

Para fins da análise regional o programa multi-institucional formado pela Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte foi admitido como um programa da região Centro-Oeste.

A análise dos dados foi orientada por técnicas de estatística descritiva e inferência estatística consubstanciada em testes amostrais para o exame dos resultados e a análise comparativa com os estudos anteriores.

Ressalta-se a compreensão de que os dados provenientes das respostas dos questionários desenvolvidos com base na escala Likert são ordinais, portanto, o uso da média como medida de tendência central não é recomendado, assim não foram feitas inferências com base em médias. Dessa maneira a análise dos dados da pesquisa utilizou a mediana como medida de tendência central quando da análise regional e dos dados próprios, posteriormente, a análise comparativa foi baseada em testes não paramétricos apropriados para dados ordinais. Em função da indisponibilidade dos dados da pesquisa de Guilding, Cravens e Tayles (2000), esse estudo não será contemplado na análise comparativa. Para os cálculos estatísticos foram empregados os *softwares Microsoft Excel 2010* e o *SPSS - Statistical Package for the Social Sciences* (versão 17.0).

4 – Análise dos Dados

4.1 – Percepções dos Discentes de Contabilidade

A aplicação do instrumento de pesquisa resultou em 149 questionários respondidos, sendo considerados 142 questionários válidos. Os respondentes se distribuem entre os programas de 11 instituições de ensino conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1: Programas de Pós-Graduação *stricto sensu* em Contabilidade que responderam ao questionário

Instituição	FUCAPE	FURB	UERJ	UFAM	UFBA	UFES
Respostas	12	21	14	06	07	07
Instituição	UFPR	UFRJ	UFSC	UNB	USP	TOTAL
Respostas	14	11	12	16	22	142

Fonte: elaborada pelos autores.

A amostra alcançou discentes de programas das 5 regiões do país, mas devido a própria concentração desses programas nas regiões Sul e Sudeste, 79,57% dos respondentes estão vinculados aos programas destas regiões.

As distribuições dos respondentes entre os tipos de curso e os períodos de ingresso são apresentadas nos gráficos integrantes da Figura 1.

Figura 1: Natureza do curso e ano de ingresso



Fonte: elaborada pelos autores

Sobre os aspectos relacionados à Contabilidade Estratégica, Silva, Santos e Ferreira (2007) consideram que em uma escala de 1 a 7, equivalente a escala likert usada neste estudo, os resultados acima de 4, medida central da escala, sugerem que estes “caminham para a consolidação quanto à compreensão, ao uso e à importância”, enquanto resultados abaixo de 4 conduzem ao entendimento de que a Contabilidade Estratégica seria ainda um campo emergente sem limites bem definidos e sobre a qual não haveria uma visão unificada do que é ou de como poderia se desenvolver.

No que tange à compreensão do termo “Contabilidade Estratégica” a estatística descritiva, apresentada na Tabela 2, exhibe a mediana 5, que conduz à hipótese de que os discentes de pós-graduação em ciências contábeis detêm razoável compreensão do termo

“Contabilidade Estratégica”.

Os resultados regionais expressam uma grande variabilidade da amostra. A região norte apresentou a menor mediana (3,5), enquanto a região nordeste seria a que detêm a melhor compreensão do termo “Contabilidade Estratégica”, com mediana 6.

Quanto à utilização do termo “Contabilidade Estratégica” a mediana geral, apresentada na Tabela 1, foi 4 (igual ao ponto de inflexão), tornando difícil um julgamento entre a forte utilização ou não do termo. Destaca-se que a região Norte, apesar de ter apresentado a menor mediana na questão da compreensão do termo, equiparou-se às regiões Nordeste e Centro-Oeste quanto à compreensão do termo, apresentando uma das maiores medianas (5), portanto, seriam nestas três regiões que o termo “Contabilidade Estratégica” é mais utilizado no ambiente acadêmico.

Tabela 2: Percepção dos discentes de Pós-Graduação *stricto sensu* acerca da compreensão do termo Contabilidade Estratégica e sua utilização na atividade estudantil

Avaliação	Geral		Norte		Nordeste		Centro-Oeste		Sudeste		Sul	
	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão
Compreensão do termo	5	1,76	3,5	1,63	6	0,82	5	1,41	4	1,80	5	1,80
Utilização do termo	4	2,01	5	1,60	5	1,77	5	1,91	3	2,04	3	2,08

Fonte: elaborada pelos autores.

No que se refere à percepção dos discentes quanto à importância da utilização das doze práticas de Contabilidade Estratégica, a estatística descritiva apresentada na Tabela 3, demonstra que as doze práticas foram avaliadas com medianas gerais iguais a 6 para todas as práticas, conduzindo à hipótese de que é percebida a importância da utilização de toda e cada uma das doze práticas no ambiente empresarial. A análise regional demonstra que a região Norte apresentou os menores *ranks* para cada uma das práticas, com destaque para as práticas de “Custeio dos Atributos” e “Avaliação das Demonstrações Financeiras de Competidores”, com medianas de 3,5 cada uma. Porém, a menor mediana foi constatada na região Sul com relação à prática de “Avaliação e Monitoramento da Marca”. As maiores medianas foram, em geral, as apresentadas pela região Nordeste. Novamente destaca-se a prática do “Custeio por Atributos” com mediana 7. Tamanha variabilidade pode ser explicada pelas diferenças socioeconômicas entre as regiões no que tange a cultura organizacional do empresariado local e do ambiente acadêmico, bem como pela desproporcionalidade do número de observações em cada região.

De maneira a verificar as hipóteses levantadas com base na estatística descritiva, faz-se necessário que se teste a aderência dos dados à distribuição normal, para que se opte por testes paramétricos ou não paramétricos. Segundo Fávero *et al* (2009) o teste kolmogorov-smirnov mostra-se mais adequado para amostras maiores que 30 observações.

A estatística do teste apontou que todas as variáveis resultaram em *p-value* menores que 0,001, inferiores ao alfa de significância de 0,5; ou seja, os dados de nenhuma das variáveis têm aderência à distribuição normal. Neste caso, faz-se necessária a utilização de testes não paramétricos para a verificação das hipóteses.

Desta feita, o Teste de Wilcoxon mostra-se mais adequado para esta análise. A hipótese nula (H_0) caracteriza a igualdade entre a mediana amostral e um valor determinado, que no caso do presente estudo é a medida central da escala (4), se ao contrário for confirmada a hipótese alternativa (H_1), a mediana amostral será diferente de 4. No SPSS os resultados são apresentados para o teste bicaudal, para o teste unicaudal deve ser considerada metade do *p-value*. No teste unicaudal a hipótese alternativa (H_1) está de acordo com a tendência da amostra, ou seja, se houverem mais diferenças positivas do que negativas a hipótese alternativa (H_1) indicará que a média amostral será menor que o valor determinado.

Tabela 3: Percepção dos discentes de Pós-Graduação *Strict-sensu* acerca da importância das Práticas de Contabilidade Estratégica para as Empresas

Avaliação	Geral		Norte		Nordeste		Centro-Oeste		Sudeste		Sul	
	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão	Mediana	Desvio Padrão
Custeio dos atributos	6	1,62	3,5	2,48	7	1,50	6	1,54	4	1,39	5	1,72
Monitoramento da marca	6	1,63	6	2,45	6	1,77	6	1,75	3	1,44	3	1,75
Orçamento do valor da marca	6	1,62	5,5	2,32	6	1,72	6	1,60	6	1,53	6	1,67
Custos dos competidores	6	1,69	5	1,86	7	1,53	6	1,75	6	1,46	6	1,92
Posição competitiva	6	1,78	4	2,40	7	2,19	6,5	2,00	6	1,40	6	2,01
Avaliação das DF dos competidores	6	1,72	3,5	2,28	6	2,23	6	1,71	6	1,40	6	1,92
Custeio do ciclo de vida	6	1,69	4	2,14	7	2,27	6	1,81	6	1,34	6	1,89
Custeio da qualidade	6	1,67	5	2,34	7	2,24	6	1,79	6	1,29	6	1,89
Custeio Estratégico	6	1,77	5	2,34	7	2,19	6	1,77	6	1,45	6	2,03
Precificação estratégica	6	1,73	6,5	2,48	6	2,14	6	1,77	6	1,43	6	1,97
O custeio meta	6	1,58	5	2,17	7	2,30	6	1,74	6	1,24	6	1,78

Custeio da cadeia de valor	6	1,70	5,5	2,16	7	2,36	6	1,89	6	1,22	6	2,01
----------------------------	---	------	-----	------	---	------	---	------	---	------	---	------

Fonte: elaborada pelos autores.

Para a questão sobre a compreensão do termo “Contabilidade Estratégica” o *p-value* do teste unicaudal foi de 0,020; assim, ao nível de significância de 5%, rejeita-se a hipótese nula (H_0) em favor da hipótese alternativa (H_1), que de acordo com a tendência da amostra indica que a mediana amostral é maior que 4. Esse resultado confirma a hipótese levantada no exame da estatística descritiva, de que os discentes dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade detêm razoável compreensão do termo “Contabilidade Estratégica”.

A estatística sobre a questão da utilização do termo “Contabilidade Estratégica” na atividade estudantil dos respondentes, apresentou no teste unicaudal *p-valor* igual a 0,24, novamente ao nível de significância de 5%, rejeita-se a hipótese nula (H_0); porém, neste caso a hipótese alternativa (H_1) indicará que a mediana amostral será menor que 4, em função da tendência da amostra. Esse resultado esclarece a questão, que não pode ser julgada com base na estatística descritiva, tornando possível a compreensão de que o termo “Contabilidade Estratégica” é pouco utilizado no ambiente estudantil.

Para as demais questões, referentes à importância atribuída pelos estudantes à utilização de cada uma das práticas no ambiente empresarial, o resultado obtido nos testes unicaudais, apontaram, para todas e cada uma das amostras, *p-valor* menor que 0,001, esses resultados, ao nível de significância de 5%, rejeitam as hipóteses nulas (H_0). Para todas as questões, a hipótese alternativa (H_1), em função das tendências das amostras, será de que a mediana amostral é maior que 4. Esse resultado novamente confirma as hipóteses levantadas diante do exame da estatística descritiva, indicando que toda e cada uma das práticas de Contabilidade Estratégica são consideradas, pelos estudantes de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade, de importante aplicação no ambiente empresarial.

4.2 – Análise Comparativa

Para a análise comparativa seria importante a aplicação de testes de hipóteses comparando os dados de cada pesquisa. Neste sentido a análise fica prejudicada em função da indisponibilidade dos dados da pesquisa de Guilding, Cravens e Tayles (2000). Os dados do estudo sobre os profissionais de empresas do Sul e Sudeste do Brasil puderam ser obtidos em Grzeszeszyn (2004) e os de Silva, Santos e Ferreira (2007) foram gentilmente cedidos pelos pesquisadores.

Considerando que as amostras já foram testadas para os requisitos de normalidade e que os dados de nenhuma das questões têm aderência à distribuição normal, além do que a amostra é composta por dados ordinais, faz-se necessária, novamente, a utilização de testes não-paramétricos. Primeiramente foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis que testa se duas ou mais amostras provêm de populações com a mesma distribuição. Assim o teste nos permite verificar se os *scores* registrados para cada uma das amostras seriam estatisticamente iguais.

A análise dos resultados do teste se dá através do *p-value*, assim quando este se mostra maior que o α de significância (5%), aceita-se a hipótese nula (H_0), de que todas as amostras pertencem a populações com a mesma distribuição, caso contrário rejeita-se a hipótese nula

(H_0) em favor da hipótese alternativa (H_1) de que pelo menos uma das amostras pertence a uma população com distribuição diferente das demais.

Nos resultados do teste mostraram-se não significativos os *p-value* das questões relativas a: Compreensão do Termo Contabilidade Estratégica (*p-value* 0,008); Avaliação e Monitoramento da Marca (*p-value* 0,006); Orçamento do Valor da Marca (*p-value* 0,027); e Análise das demonstrações Financeiras dos Competidores (*p-value* 0,001). Nestes casos rejeita-se a hipótese nula (H_0) em favor da hipótese alternativa (H_1) de que pelo menos uma das amostras registrou *scores* estatisticamente diferentes das demais.

A questão de “Uso do Termo Contabilidade Estratégica” e as questões referentes à importância das demais práticas tiveram os resultados de seus *p-value* significativos, situação em que se aceita a hipótese nula (H_0) de que pertencem a populações com a mesma distribuição e que, portanto não há diferenças estatísticas entre os *ranks* das três amostras.

Os resultados dos testes da estatística Kruskal-Wallis são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Resultados do Teste de Kruskal-Wallis

Test Statistics(a)	Compreensão do Termo	Uso do Termo	Custeio dos Atributos	Avaliação da marca	Orçamento da marca	Custos dos competidores	Posição competitiva
Chi-Square	9,543	1,444	2,790	10,394	7,214	0,669	0,743
Df	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Asymp. Sig.	0,008	0,486	0,248	0,006	0,027	0,716	0,690
Test Statistics(a)	Análise das DF	Custeio do ciclo de vida	Custeio da qualidade	Custeio estratégico	Precificação estratégica	O custeio meta	Custeio da cadeia de valor
Chi-Square	13,162	1,210	2,427	4,850	4,639	1,707	0,129
Df	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
Asymp. Sig.	0,001	0,546	0,297	0,088	0,098	0,426	0,938

Fonte: elaborada pelos autores

Após a verificação de que há diferenças estatisticamente relevantes em pelo menos uma das amostras estudadas, faz-se necessária a aplicação par-a-par do teste de Mann-Whitney, apropriado para a comparação de duas amostras independentes. O teste ordena uma combinação de amostras observando a disposição (*rank*) dos elementos de cada amostra, se estes elementos ficarem aleatoriamente distribuídos, aceita-se a hipótese nula (H_0) de que as amostras são estatisticamente iguais. Caso contrário, rejeita-se a hipótese nula (H_0) em favor da hipótese alternativa (H_1) de que as amostras são estatisticamente diferentes. Considera-se então o teste unicaudal com as seguintes hipóteses estatísticas H_0 : $F(X1) \geq F(X2)$ vs. H_1 : $F(X1) <$

F(X2), se o *p-value* para o teste unicaudal for maior que o alfa de significância será aceita a hipótese nula, caso contrário aceita-se a hipótese alternativa (MARÔCO, 2011).

Quanto às percepções de profissionais e discentes a respeito da compreensão do termo Contabilidade Estratégica, o teste Mann-Whitney apresentou *p-value* igual a 0,048 na comparação entre profissionais e discentes e *p-value* igual a 0,008 entre docentes e discentes, esses resultados ao nível de significância de 5% apontam para a rejeição da hipótese nula (H_0), de que as medianas das amostras de profissionais e discentes seriam estatisticamente iguais, portanto se aceita a hipótese alternativa (H_1) de que os *scores* registrados para os discentes são menores do que os registrados para os docentes e profissionais de contabilidade. Na comparação entre profissionais e docentes o *p-value* (0,987) foi maior que o nível de significância (5%) aceitando-se a hipótese nula (H_0) de que os *ranks* das amostras são estatisticamente iguais.

Tabela 5: Resultados do teste de Mann-Whitney para a comparação das percepções de profissionais, docentes e discentes de contabilidade

<i>Comparação</i>	Testes	Compreensão do termo	Avaliação da marca	Orçamento do valor da marca	Avaliação das DF
Discentes x Docentes	<i>Mann-Whitney U</i>	2247,000	2344,000	2549,500	1954,500
	<i>Wilcoxon W</i>	12400,000	3290,000	3495,500	2900,500
	Z	-2,667	-2,407	-1,696	-3,698
	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,008	,016	,090	,000
<i>Comparação</i>	Testes	Compreensão do termo	Avaliação da marca	Orçamento do valor da marca	Avaliação das DF
Discentes x Profissionais	<i>Mann-Whitney U</i>	978,000	901,000	930,500	1333,000
	<i>Wilcoxon W</i>	11131,000	1091,000	1120,500	1523,000
	Z	-1,978	-2,456	-2,263	-,088
	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,048	,014	,024	,930
<i>Comparação</i>	Testes	Compreensão do termo	Avaliação da marca	Orçamento do valor da marca	Avaliação das DF
Profissionais x Docentes	<i>Mann-Whitney U</i>	407,500	319,500	318,000	303,500
	<i>Wilcoxon W</i>	1353,500	509,500	508,000	1249,500
	Z	-,016	-1,384	-1,418	-1,640
	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	,987	,166	,156	,101

Fonte: elaborada pelos autores.

Os testes de avaliações comparativas sobre a percepção quanto à importância das práticas de contabilidade estratégica revelaram a equivalência nos *ranks* registrados para

profissionais de contabilidade e docentes (todos os *p-value* alcançaram resultados maiores do que o α de significância, conduzindo à aceitação das hipóteses nulas).

No que diz respeito às práticas de Contabilidade Estratégica, nas comparações entre docentes e discentes e entre profissionais e discentes os *scores* apresentaram-se estatisticamente diferentes na maioria dos casos (*p-value* < α). Apenas na comparação relativa à percepção da importância da prática de “Avaliação das Demonstrações Financeiras de Competidores” entre profissionais e discentes, houve um *p-value* (0,930) maior que α , que resulta na aceitação da hipótese nula (H_0) de *ranks* estatisticamente iguais.

Os resultados de todos os testes estatísticos de Mann-Whitney são apresentados na Tabela 5.

5 – Considerações Finais

Este estudo teve por objetivo avaliar a percepção dos discentes sobre contabilidade estratégica no meio acadêmico através do grau de compreensão do significado do termo “Contabilidade Estratégica”; da verificação do uso do termo “Contabilidade Estratégica” nas atividades dos pesquisados; da medida, a partir da perspectiva do estudante, da relevância (mérito) de determinadas práticas de Contabilidade Estratégica para as empresas e; comparação dos resultados obtidos com aqueles apontados por Grzeszezyszyn e Ferreira (2004) e Silva, Santos e Ferreira (2007).

A pesquisa compreende as percepções de 142 estudantes de pós-graduação em contabilidade, divididos entre os cursos de doutorado, mestrado acadêmico e mestrado profissional em instituições das cinco regiões do país. A partir dessas observações foi possível fazer inferências sobre a compreensão e utilização do termo “Contabilidade Estratégica”, bem como, sobre a percepção dos discentes quanto à importância da utilização, no ambiente empresarial, das 12 práticas de Contabilidade Estratégica descritas por Guilding, Cravens e Tayles (2000).

Através dos dados é possível afirmar que os discentes de programas de pós-graduação *strictu-sensu* em contabilidade possuem razoável compreensão do termo “Contabilidade Estratégica”. Seria esperado que a compreensão do termo fosse proporcionada por sua ampla utilização no ambiente acadêmico, porém, no estudo de Silva, Santos e Ferreira (2007) ficou demonstrado que o termo é pouco utilizado entre os docentes e com o presente estudo formam-se evidências de que também é pouco empregado entre os discentes.

Quanto às 12 práticas de Contabilidade Estratégica, a percepção dos discentes é de que sua utilização no ambiente empresarial é de grande importância como diferencial competitivo e agregador de valor. Foram constatadas algumas diferenças regionais, mas a desproporcionalidade no volume de observações por região (que ocorre em função da desproporcionalidade do número de programas de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade) não permite que sejam feitas inferências sobre as diferenças regionais.

A análise comparativa demonstra que a compreensão do termo “Contabilidade Estratégica” é estatisticamente menor entre os discentes se comparada com a compreensão do termo entre os profissionais de contabilidade. A utilização do termo “Contabilidade Estratégica” é estatisticamente pequena entre profissionais, docentes e discentes. O hiato entre a compreensão do termo e sua utilização pode estar relacionado com a dificuldade de utilização das práticas de Contabilidade Estratégica ou por conta da perspectiva, ainda não realizada, de que a Contabilidade Estratégica se estabeleça como um ramo amplamente

estudado e praticado da contabilidade.

Embora os dados da pesquisa Guilding, Cravens e Tayles (2000) não estejam disponíveis para a análise comparativa, suas conclusões do estudo com profissionais de contabilidade nos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia, de que Contabilidade Estratégica está ampliando seu grau de aplicação, são corroboradas quando na pesquisa com os discentes se evidencia a grande importância que estes atribuem às práticas de Contabilidade Estratégica.

A percepção quanto à importância de utilização das doze práticas é quase uma unanimidade entre profissionais, docentes e discentes. Apenas as práticas de “Avaliação e Monitoramento da Marca” e “Avaliação das Demonstrações Financeiras de Competidores” entre os docentes e as práticas de “Avaliação e Monitoramento da Marca” e “Orçamento do Valor da Marca” entre os profissionais apresentaram diferenças, sendo consideradas pouco relevantes como diferencial competitivo. Dado que essas práticas apresentam grande necessidade de informação para sua utilização, o fator custo/benefício pode ser determinante para a formação dessas percepções.

Finalmente, tendo em vista que o termo “Contabilidade Estratégica” é pouco utilizado, e que há uma forte percepção de profissionais, docentes e discentes quanto à importância de suas doze práticas, chega-se ao entendimento de que algumas dessas práticas podem ainda estar associadas à Contabilidade Gerencial, ou sendo administradas por ocupantes de outras funções corporativas e não por contadores (HOFJAN e WÖMPENER, 2006, p. 254), contrapondo-se a evolução que a ciência contábil tem sofrido e o reconhecimento da incorporação da perspectiva estratégica na informação contábil (SIMMONDS, 1981; FERREIRA, 1992; HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

A busca em atingir diferencial competitivo na atividade profissional torna necessário ao contador empreender esforços para a compreensão do papel da Contabilidade nas questões relacionadas ao desenvolvimento de vantagens competitivas de curto, médio e longo prazo, orientando-se para a consolidação e delimitação dos conceitos da Contabilidade Estratégica. A proliferação e utilização de conhecimentos nessa área têm grande potencial inovativo, capaz de se converter em benefício para as organizações e ampliar o papel de atuação dos contadores. Esse potencial é percebido por profissionais, docentes e discentes em contabilidade. Resta à comunidade acadêmica investigar as razões da pouca utilização da Contabilidade Estratégica no âmbito das organizações e promover seu desenvolvimento através de novos estudos voltados à temática.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. **Advances in Management Accounting**, Philidelphia, v. 15, p. 229-247, 2006. Disponível em: <<http://v-scheiner.brunel.ac.uk/bitstream/2438/1374/1/AIMA%202006.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2013.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**: introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1972.

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. **Relação de Cursos Recomendados e Reconhecidos**. Disponível em: <<http://conteudoweb.capes.gov.br/conteudoweb/ProjetoRelacaoCursosServlet?acao=pesquisarles&codigoArea=60200006&descricaoArea=CI%2FCANCIAS+SOCIAIS+APLICADAS+&descricaoAreaConhecimento=ADMINISTRA%2FC7%2FC3O&descricaoAreaAvaliacao=ADMINISTRA%2FC7%2FC3O%2C+CI%2FCANCIAS+CONT%2FC1BEIS+E+TURISMO>>. Acesso em: 23 jan. 2013.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. P.; CHAN, B. L.; SILVA, F. L. da. **Análise de Dados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. A contabilidade estratégica e o mundo dos negócios. **Boletim do IBRACON**, São Paulo, ano XV, n. 171, p. 02-05, ago. 1992.

FERREIRA, Aracéli C. S.; NETTO, Luiz J. G.; MELLO, Leila B. **Gestão Estratégica de Informações: o modelo das instituições bancárias no Brasil**. IN: Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, 12, 2002, Corvilhã. **Anais...** Corvilhã: UBI, 2002. CD-ROM.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GRANDE, Jefferson Fernando; BEUREN, Ilse Maria. Mudanças de práticas de Contabilidade Gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – BASE**, São Leopoldo, vol. 8, n. 2, p. 133-145, abr./jun. 2011.

GRZESZESZYN, Gilberto. **Contabilidade Estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: Uma abordagem do estudo**, 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), FACC/UFRJ, Rio de Janeiro, 2004.

GRZESZESZYN, Gilberto; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Práticas de Contabilidade Estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo “An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices”**. IN: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – EnANPAD, 28, 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. **Management Accounting Research**, Philadelphia, vol. 11, p. 113-135, 2000. Disponível em: <www.mendeley.com/catalog/international-comparison-strategic-management-accounting-practices/>. Acesso em: 29 mar. 2013.

HOFFJAN, Andreas; WÖMPENER, Andreas. Comparative analysis of strategic management accounting in german and english language general management accounting textbooks. **Schmalenbach Business Review - SBR**, vol.58, p.234-258, 2006. Disponível em: <econpapers.repec.org/article/sbrabstra/v_3a58_3ay_3a2006_3ai_3a3_3ap_3a234-258.htm>. Acesso em: 02 abr. 2013.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**.

Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IFAC - International Federation of Accountants. International Management Accounting Practice 1, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 02 abr. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

LOPES, A. S.; FERREIRA, A. C. S.; FERREIRA, M. M.; SILVA, R. B. C. da; MARQUES, V. S. O Ensino de Contabilidade Estratégica nas IES Públicas do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p. 05-22, 2007.

MARÔCO, João. **Análise estatística com o SPSS Statistics**. Lisboa: ReportNumber, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, P. D. A. da; SANTOS, O. M. dos; FERREIRA, A. C. de S. A percepção dos docentes quanto às práticas de Contabilidade Estratégica: um estudo comparativo. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 44, p. 44-59, maio/ago. 2007.

SIMMONDS, Kenneth. Strategic management accounting. **Management Accounting**, v. 59, n. 4, p. 26-29. apr. 1981.

SOUZA, D. C. de; RIBEIRO, R. R. M.; CORDEIRO, A. A. L.; CLEMENTE, A. **A abrangência da Contabilidade Gerencial segundo os Docentes paranaenses de Contabilidade**. IN: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FIPECAFI, 2007. CD-ROM.