

Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil

Research on future-based management accounting in Brazil

Ilse Maria Beuren¹, Alfredo Ernesto Erfurth²

RESUMO

O estudo objetiva identificar temas que serão abordados no futuro em pesquisas de contabilidade gerencial, considerando-se a terceira metodologia de contabilidade gerencial proposta no estudo de Laitinen (2003), denominada de “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro”. Pesquisa descritiva foi realizada com abordagem quantitativa, por meio de questionário aplicado aos professores da área gerencial dos programas de pós-graduação em ciências contábeis do Brasil. Os resultados da pesquisa mostram que a função atual da contabilidade gerencial está focalizada no uso de recursos e na criação de valor. A tendência da contabilidade gerencial na opinião dos respondentes é a criação de valor. Prevêem que a contabilidade gerencial utilizará sistemas com dados monetários e não monetários, métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho, filosofias e modelos de gestão. Como artefatos de contabilidade gerencial que serão mais utilizados apontaram: custeio variável, preço de transferência, retorno sobre o investimento e orçamento. Em relação à contabilidade financeira, acreditam em preponderância centrada na informação sobre produtos, projetos e planos de negócios.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial com base no futuro. Práticas contábeis. Artefatos de contabilidade gerencial.

ABSTRACT

This study sought to identify issues that might be addressed in the future by research on management accounting in accordance with the third methodology in management accounting proposed in Laitinen (2003) study called “Future-based management accounting.” To this end, a questionnaire was applied to professors of management accounting in Brazilian graduate programs in the accounting sciences. The survey results reveal that the current role of management accounting is seen as being focused on the use of resources and the creation of value. In the opinion of respondents, the tendency is that management accounting will focus on the creation of value. Respondents predict that future management accounting will employ systems using both monetary and non-monetary data, methods for measurement/evaluation, and metrics of performance, management philosophies and models. Among the managerial accounting artifacts predicted for greater use were: variable costing, transfer pricing, return on investment and budget. With respect to financial accounting, respondents predicted preponderant focus on information related to products, projects and business plans.

Keywords: *Future-based management accounting; Accounting practices; Management accounting artifacts*

¹ Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB - ilse@furb.br

² Universidade Regional de Blumenau – FURB - alfredhbr@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

As principais características do atual ambiente social e empresarial, segundo Guerreiro *et al.* (2004), induzem as empresas a implementar processos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial. Essa afirmativa fundamenta-se na premissa de que os gestores demandam informações gerenciais específicas que atendam as suas necessidades para tomada de decisões neste ambiente de crescente incerteza e para monitorar o alcance de estratégias.

Johnson e Kaplan (1987) destacam que, como conseqüência às mudanças radicais que ocorrem no ambiente econômico contemporâneo, novos sistemas de contabilidade gerencial são exigidos para uma administração eficiente. O sistema de contabilidade gerencial deve ser capaz de auxiliar o usuário interno com informações pertinentes e oportunas sobre a empresa, seus funcionários, clientes, fornecedores e concorrentes.

Em decorrência, pesquisas são necessárias para o surgimento de novos sistemas e artefatos de contabilidade gerencial. Laitinen (2003) afirma que novos sistemas gerenciais atuam e modificam a sociedade inteira como também o papel da contabilidade gerencial. No entanto, Martin (2002, p. 7) adverte que “não pode haver ciência sem um modelo adequado de percepção e representação da realidade”.

Laitinen (2003) entende que duas principais metodologias de pesquisas são adotadas em contabilidade gerencial: a) pesquisa em contabilidade gerencial com base na teoria; e b) pesquisa em contabilidade gerencial com base na prática. A partir destas duas metodologias, no artigo intitulado “*Future-based management accounting: a new approach with survey evidence*”, o autor propõe uma terceira metodologia de pesquisa fundamentada em tendências futuras no campo da contabilidade gerencial, que denominou de “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro”.

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão-problema: Quais os temas que serão abordados no futuro em pesquisas de con-

tabilidade gerencial na opinião dos professores da área gerencial dos programas de pós-graduação *stricto sensu* com mestrado acadêmico e/ou profissional em ciências contábeis no Brasil? Assim o objetivo deste estudo é identificar temas que serão abordados no futuro em pesquisas de contabilidade gerencial, considerando-se a terceira metodologia em contabilidade gerencial proposta no estudo de Laitinen (2003).

De acordo com Laitinen (2003), a pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro é uma teoria interativa, cíclica, constantemente revisada e melhorada com o passar do tempo. A teoria interativa é desenvolvida pelo pesquisador que estuda as tendências da contabilidade gerencial, o futuro da contabilidade gerencial. Este pesquisador se baseia nas duas metodologias anteriores (pesquisas em contabilidade gerencial com base na teoria e na prática) para estudar as tendências da contabilidade gerencial, fechando o ciclo e resultando na teoria interativa.

A pesquisa se justifica por pretender contribuir a esta nova abordagem de pesquisa proposta por Laitinen (2003), que se destaca por ter uma ligação forte entre a teoria e a prática, e a diminuição da probabilidade de erro na implantação de novos modelos de contabilidade gerencial em diferentes empresas, por meio de pesquisas interativas. Também por investigar os temas que serão abordados no futuro em pesquisas de contabilidade gerencial na opinião de professores da área gerencial dos programas de pós-graduação *stricto sensu* com mestrado acadêmico e/ou profissional em ciências contábeis no Brasil.

2 PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com o IFAC (1998), a contabilidade gerencial interage com os mais variados processos gerenciais em todas as organizações. Neste sentido caracteriza a contabilidade como uma instituição universal, onde o papel dos contadores gerenciais evolui conforme as necessidades das organizações. Nas últimas décadas, segundo o IFAC (1998), a contabilidade gerencial passou pelos estágios de determinação de custo e controle financeiro, informação para

controle e planejamento gerencial, redução de perdas de recursos no processo operacional e, por último, o estágio de criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. Atkinson *et al.* (2000, p. 36) compartilham com a idéia que o foco da contabilidade gerencial mudou de fornecimento de informação para gerenciamento de recursos, na forma de redução de perdas e geração ou criação de valor.

De forma geral, as forças que influenciam processos de mudanças em contabilidade gerencial são classificadas por Kasurinen (2002, p. 335) *apud* Guerreiro *et al.*, (2004, p. 5) “como motivadoras, facilitadoras e catalisadoras”. Os autores explicam que os desafios ambientais atuais “se convertem em fatores motivadores que devem impulsionar as empresas no sentido da implementação de processos de melhoria contínua”. As mudanças em contabilidade gerencial classificadas como facilitadoras e catalisadoras referem-se à nova tecnologia de informação disponível e a maior facilidade de acesso ao conhecimento.

No entanto, a informação em termos globais não está sendo providenciada de forma que possa auxiliar a administração a identificar, priorizar e resolver seus problemas. As forças que influenciam processos de mudanças em contabilidade gerencial como os fatores motivadores, facilitadores e catalisadores, de acordo com Guerreiro *et al.* (2004), pouco tem contribuído para a modernização da contabilidade gerencial. Advertem que a estabilidade da contabilidade gerencial denota a falta de convergência e ligação entre o que é produzido e pesquisado de teoria sobre a contabilidade gerencial com o que acontece nas empresas.

No intuito de acompanhar as mudanças radicais que acontecem no ambiente econômico contemporâneo, vários artefatos de contabilidade gerencial foram criados: *Just-In-Time* (JIT), *Flexible Manufacturing Systems* (FMS), *Computer-Integrated Manufacture* (CIM), *Total Quality Management* (TQM), *Time Based Management* (TBM), *Business Process Re-Engineering* (BPR), *Activity-Based Cost Management* (ABCM), *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), *Life-Cycle Accounting* (LCA), *Balanced Scorecard* (BSC), *Target Costing*, *Beyond Budgeting*, *Economic Value Added*

(EVA), *Market Value Added* (MVA), Modelo de Gestão Econômica (GECON).

Diversos artefatos da contabilidade gerencial citados não tiveram êxito ao implantá-los em empresas, visto que não foram criados a partir de uma teoria, de uma base sólida, mas foram criados com base na prática, nas necessidades de uma única empresa (LAITINEN, 2003). O autor entende que mudanças devem ocorrer na metodologia das pesquisas em contabilidade gerencial. Assim, a partir das duas principais metodologias de pesquisas em contabilidade gerencial – a pesquisa em contabilidade gerencial com base na teoria e a pesquisa em contabilidade gerencial com base na prática – Laitinen (2003), introduz uma metodologia de pesquisa fundamentada em tendências futuras no campo da contabilidade gerencial.

2.1 Pesquisa em contabilidade gerencial com base teórica

A teoria é indispensável ao desencadeamento do processo de investigação. Castro (1978, p. 15) afirma que “na prática científica, *teoria* não é um termo reservado para formulações complexas, inacessíveis ou matematicamente formuladas. Ao contrário, refere-se aos princípios de organização, caracterização e discriminação dos dados ou eventos a serem coletados ou examinados”. Theóphilo (2004, p. 75) aduz que “o processo científico não parte dos dados para a teoria; ao contrário, uma investigação tem sempre uma estrutura teórica na qual se baseia”. Demo (2000, p. 164) explica que “a teoria é necessária para oferecer condições explicativas do fenômeno, trabalhando as razões de ser assim, e não de outra maneira”.

Segundo Rudner (1976, p. 27), “teoria é um conjunto sistematicamente relacionado de declarações, incluindo algumas generalizações em forma de lei, que é empiricamente comprovável”. Esse relacionamento sistemático, de acordo com Rudner (1976, p. 36), dá-se de forma dedutiva, ou seja, uma teoria científica constitui um sistema dedutivo. Mais adiante Rudner (1976, p. 37) sintetiza, caracterizando uma teoria científica “como um conjunto dedutivamente relacionado de declarações”.

Teoria é “um conjunto de enunciados, declarações, proposições, conjecturas, idéias, conhecimentos, generalizações, leis científicas, princípios, constructos, definições e/ou conceitos relacionados e organizados sistematicamente, estruturalmente, dedutivamente e logicamente” (Asti Vera, 1980, p. 146; Kerlinger, 1980, p. 75). Os autores asseveram ainda, que “uma teoria se materializa através de um sistema hipotético-dedutivo de análise de relações entre variáveis, ou seja, de confirmação de hipóteses. [...] Uma teoria destina-se a interpretar, elucidar, explicar, prever, predizer, unificar e generalizar os fenômenos”.

Laitinen (2003) salienta que a pesquisa em contabilidade gerencial com base teórica é restrita e dominada por indivíduos acadêmicos que possuem elevado nível de escolaridade e reconhecida competência no meio acadêmico. As pesquisas destes indivíduos, são filtradas antes de serem publicadas e divulgadas em anais de congressos e em periódicos científicos. A metodologia da pesquisa baseada na teoria, ilustrada por Laitinen (2003) conforme Figura 1, se caracteriza por repercutir a teoria na prática e o desempenho realizado na prática repercute de forma direta na teoria novamente, formando um ciclo em que os pesquisadores desenvolvem teorias, influenciados pelas necessidades práticas encontradas nas empresas.

O ponto de partida deste tipo de pesquisa, segundo Laitinen (2003), é uma teoria (por exemplo, medidas para avaliar o desempenho), que depois é aplicada em uma empresa por meio de um modelo. Se a aplicação da teoria for

próspera, será estendida às demais empresas, e finalmente um pesquisador interpreta o comportamento das empresas.

Neste tipo de pesquisa, de acordo com Laitinen (2003), há três espécies de pesquisadores, os que desenvolvem teorias, os que constroem modelos e os interpretes da prática. A pesquisa baseada na teoria tem a vantagem de ter um embasamento teórico robusto, o que leva a pesquisa a ter um grau tolerável de erro na aplicação. Como também, numa situação ideal a pessoa que desenvolve a teoria pode ter acesso ao *feedback* do intérprete da prática. Quem desenvolve a teoria supostamente deveria estar interessado e preocupado com os resultados obtidos pelo intérprete da prática, tendo, desta maneira, uma conexão direta entre a teoria e a prática, e assim o ciclo de pesquisas estará progredindo constantemente.

Gann (2001), *apud* Laitinen (2003), descreve a motivação dos pesquisadores nem sempre é a busca do avanço com relação aos resultados obtidos pelo intérprete da prática, mas é pelo prazer ou pelo dever de pesquisar, procurando problemas de pesquisas de sua própria escolha. Essa espécie de pesquisa pode levar à produção de conhecimento pelo conhecimento, sendo útil apenas para acadêmicos e não tendo nenhum valor para a prática.

Um dos principais motivos para pesquisadores produzir conhecimento pelo conhecimento pode decorrer, em grande parte, da pressão que os cursos de mestrado e doutorado exercem sobre seus alunos e docentes à pesquisa e publicação de artigos. Os programas de pós-

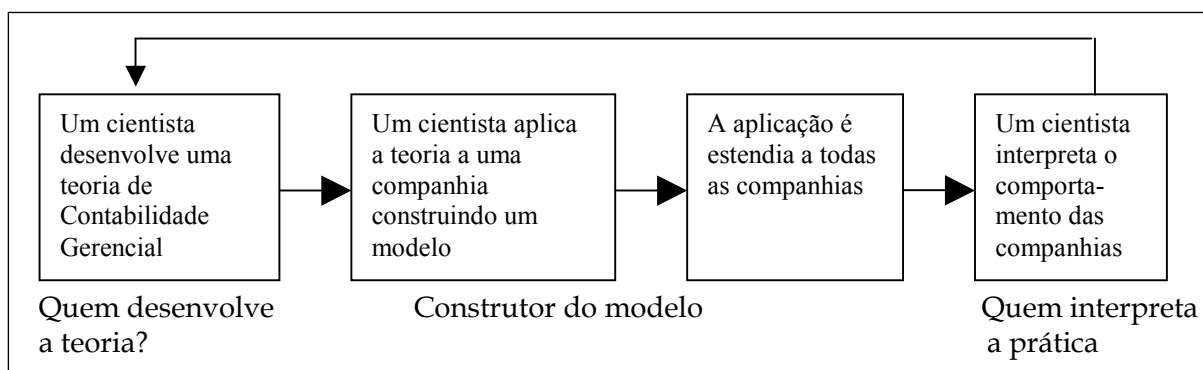


Figura 1 - Pesquisa em contabilidade gerencial com base teórica.

Fonte: Laitinen (2003, p. 296).

graduação das universidades brasileiras são exigidos a alcançar determinada pontuação por ano, que dentre outras exigências, são avaliados na CAPES pelo número de pontos de produção científica. A razão dos programas pressionarem seus docentes doutores é devido à cobrança que eles mesmos têm para alcançar as metas exigidas pela CAPES, que conceitua os cursos de acordo com as metas alcançadas.

Esta pressão motiva a pesquisa de temas que possam ser desenvolvidos num espaço de tempo mais curto, para logo publicar a pesquisa. As teorias que levam mais tempo para serem desenvolvidas geralmente são descartadas, até porque obviamente prejudicam o alcance de metas de curto prazo, no caso a pontuação oriunda de publicações.

2.2 Pesquisa em contabilidade gerencial com base prática

Os problemas da abordagem de pesquisas com base teórica podem ser evitados, como defende Laitinen (2003), afastando-se da pesquisa com base teórica, e enfocando as pesquisas ao contexto de aplicação, para a solução de problemas existentes e colaboração entre os pesquisadores e os práticos. “Em qualquer esfera da vida, a prática precede a teoria. A força da vida assim estimula o homem a improvisar, a projetar e se desenvolver tanto nos níveis físicos quanto mentais” Ranganathan (1971), *apud* Barre (2006).

Na abordagem da pesquisa em contabilidade gerencial com base prática, a produção de conhecimento é baseada na cooperação entre os

pesquisadores acadêmicos e os práticos, que trabalham nas empresas. As limitações encontradas nos estudos feitos entre acadêmicos e práticos são documentadas, para servirem de desafio a novas pesquisas, gerando novos limites a superar mediante a intervenção ativa dos acadêmicos e as empresas.

Este ciclo de pesquisa se caracteriza pela inovação, por realçar a teoria subjacente e por estar constantemente implantando e experimentando no processo um novo conceito. Esta espécie de abordagem de pesquisa com base prática pode apresentar-se conforme Figura 2.

O ponto de partida desta abordagem de pesquisa, de acordo com Laitinen (2003), é uma cooperação entre os acadêmicos e a empresa na busca de um novo modelo para a contabilidade gerencial. Juntam-se o conhecimento, o embasamento teórico dos estudantes e docentes das universidades, com os problemas encontrados no dia-a-dia da empresa. Depois de implantado na empresa, se o resultado alcançou as expectativas, os consultores vendem o modelo para outras empresas e assim se estende às demais empresas.

Assim como a pesquisa com base teórica, esta abordagem também tem três tipos de pesquisadores, os construtores do modelo, os investigadores da teoria e os intérpretes da prática. No caso, o modelo será construído principalmente no campo empírico e os pesquisadores procuram encontrar uma teoria fundada (que fundamente) posteriormente.

Esta abordagem também tem prós e contras de acordo com Laitinen (2003). A vantagem da pesquisa baseada na prática está na sua utili-

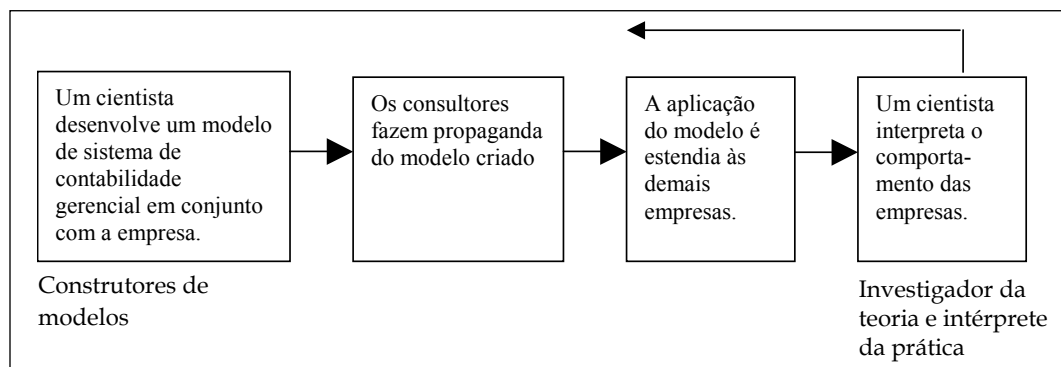


Figura 2 - Pesquisa em contabilidade gerencial com base prática.
Fonte: Laitinen (2003, p. 298).

dade, por ter sido criada em cooperação entre acadêmicos e gestores de empresas. Outra vantagem é a criação de novos modelos aplicados nas empresas e novos conhecimentos o tempo todo. Além disso, o trabalho em conjunto, dos acadêmicos e das empresas, permite diminuir a distância que há entre as universidades e as empresas, entre acadêmicos e consultores, e provê uma oportunidade de ambos aprenderem um com o outro.

O fato da abordagem de pesquisa baseada na prática fundamentar-se em aplicações práticas isso a torna relevante. Contudo, este tipo de pesquisa tem um viés, como afirma Laitinen (2003), ao estender o modelo criado para uma empresa para as demais empresas. O problema acontece no processo de implantação do novo modelo nas demais empresas, uma vez que o modelo foi construído para solucionar o problema de uma empresa específica, que pode ter características diferentes das demais, mesmo sendo do mesmo setor. O principal problema está no fato de que os construtores de modelos estão preocupados em solucionar problemas práticos enfrentados pelos gestores da empresa e não prestam atenção no investigador da teoria, nem tampouco no intérprete da prática.

A abordagem de pesquisa baseada na prática também pode ter dificuldades no momento em que se faz necessária a cooperação entre os acadêmicos e a empresa. Ambos têm motivações diferentes e situações diferentes de trabalho. Os gestores de empresas têm de resolver problemas que estão subordinados aos objetivos de sua unidade e que por sua vez impactam nos objetivos gerais da empresa. Este tipo de pesquisa exige muitas vezes um envolvimento maior dos acadêmicos na construção do modelo. Gann (2001), *apud* Laitinen (2003) explicam que os gestores de empresas e os acadêmicos “muitas vezes têm de trabalhar sob pressão, com um tempo mais apertado que seus colegas na universidade, por exemplo, eles têm menos tempo de reflexão e contemplação”.

Os acadêmicos estão tão envolvidos com os problemas trazidos pelos gestores da empresa que eles não têm praticamente tempo para pesquisar a teoria existente sobre a questão, ou até para pesquisar se o modelo que estão cons-

truindo poderá ser utilizado por outras empresas. Além disso, Gann (2001), *apud* Laitinen (2003) ressalta que os pesquisadores estão fortemente pressionados a construir o novo modelo o mais rápido possível. O ambiente de negócios globalizado e com alta tecnologia exige soluções rápidas, podendo perder oportunidades e mercado se não responderem no tempo esperado.

Os consultores, por sua vez, precisam ter novos modelos constantemente para poder vendê-los aos seus clientes. O principal argumento para seus clientes é que o modelo funcionou bem na empresa onde foi implantado. Porém, se esquecem que o modelo foi construído especificamente para atender a empresa estudada, gerando possíveis problemas de implantação nas demais empresas.

Yuthas e Tinker (1994) criticam a pesquisa empírica devido a sua incapacidade de comprovar algo significativo. Eles argumentam que as pesquisas empíricas são baseadas em proposições que são simultaneamente verdadeiras e falsas, levando à perda da sua relevância. Porém, o que importa é a falta da pesquisa teórica. Esta falta ficou visível nas inovações da contabilidade gerencial lançadas sem suficientes embasamentos teóricos. Esta falta de teoria resultou em sérias falhas na adoção de inovações. Os autores sugerem ver, por exemplo, Shields (1995), para os fracassos do ABC e McCunn (1998), para fracassos no BSC.

2.3 Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro

Os principais problemas associados à pesquisa em contabilidade gerencial com base na teoria e na prática podem ser resolvidos, segundo Laitinen (2003), mediante pesquisa com base no futuro, cuja abordagem é demonstrada na Figura 3.

O ponto de partida desta abordagem, de acordo com Laitinen (2003), é uma teoria interativa de contabilidade gerencial com base no futuro. A teoria interativa refere-se a uma teoria cíclica, uma teoria que está sendo constantemente revisada e melhorada com o passar do tempo. A teoria interativa é desenvolvida pelo pesquisador que estuda as tendências da contabilidade gerencial, o futuro da contabilidade ge-

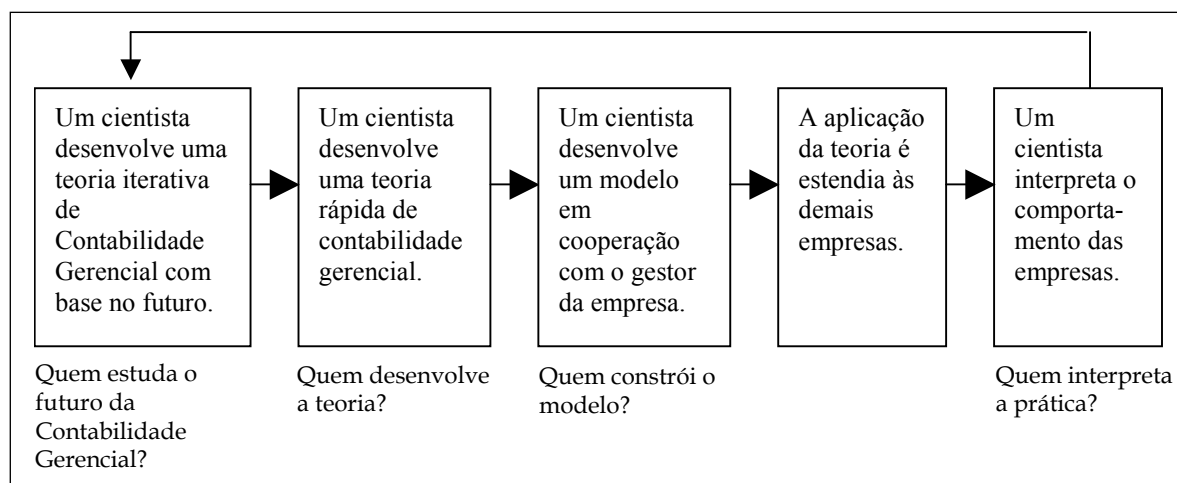


Figura 3 - Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro.
 Fonte: Laitinen (2003, p. 300).

rencial. Este pesquisador se baseia nos resultados obtidos pelo intérprete do comportamento das empresas.

A teoria interativa se justifica por eliminar o problema de pesquisas cujos propósitos são a satisfação das necessidades individuais, problema encontrado na pesquisa baseada na teoria. A solução do problema está na ligação existente entre o pesquisador que estuda as tendências da contabilidade gerencial, cujo resultado servirá como base para o pesquisador que desenvolve a teoria, com o intérprete da prática por meio de uma inovação de *feedback*.

O mesmo problema é encontrado nas pesquisas baseadas na prática, pela falta de *feedback* existente entre o construtor do modelo e o intérprete da prática, ocasionando dificuldades na implantação dos modelos em outras empresas. Esta dificuldade também é superada nesta nova abordagem mediante uma forte ligação entre a teoria e a prática.

Contudo persiste o problema que os pesquisadores têm com relação à pressão por publicar num espaço de tempo curto, como também a pressão dos gestores para solucionar seus problemas na empresa. Por isso, após a teoria interativa, outros pesquisadores desenvolvem uma teoria rápida com base nas tendências apresentadas pela teoria interativa. Desta maneira, a teoria rápida pode ser desenvolvida e renovada para corresponder às necessidades rapidamente. Então um pesquisador desenvolve

em cooperação com os gestores da empresa um modelo baseado na teoria rápida.

Assim o pesquisador tem mais tempo para se dedicar à construção do modelo, para solucionar os problemas encontrados na gestão da empresa. Já que não precisa se preocupar em pesquisar teoria, pois ela vem pronta do pesquisador da teoria rápida, como também não precisa se preocupar em pesquisar se o modelo que está construindo poderá ser implantado em outras empresas, pois isso a teoria rápida já pesquisou. Logo a seguir, havendo aprovação do novo modelo construído na empresa, o modelo é estendido para as demais empresas.

Nesta modalidade de pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro há quatro tipos ou papéis de pesquisadores, o pesquisador que estuda as tendências e o futuro da contabilidade gerencial, o pesquisador que desenvolve a teoria, o construtor do modelo e o intérprete da prática. Ainda assim, esta abordagem também tem suas vantagens e desvantagens, de acordo com Laitinen (2003).

Uma das vantagens é que ela tem uma robusta fundamentação teórica pela teoria rápida. Esta teoria permite generalizar a inovação e implementá-la em empresas diferentes. Além disso, a teoria interativa possui um *feedback* robusto da prática, dos resultados obtidos pelo intérprete do comportamento das empresas. O intérprete tem uma visão global, não só de uma empresa, mas de todas as empresas onde foram

implantados os modelos das teorias rápidas, conhecendo exatamente quais são as necessidades dos gestores das empresas e quais são as dificuldades encontradas que deverão ser novamente estudadas pelos pesquisadores.

Assim, o pesquisador da contabilidade gerencial com base no futuro está desenvolvendo continuamente uma teoria interativa, cíclica, em constante renovação. A teoria interativa, quando descreve necessidades futuras aumenta o tempo para que o pesquisador da teoria possa desenvolver inovações relevantes na contabilidade gerencial. Além disso, a cooperação entre os pesquisadores e os gestores permite que ambos aprendam um do outro.

A desvantagem da pesquisa com base no futuro, segundo Laitinen (2003), parece associar-se com a falta contemporânea de pesquisas que evidenciem as tendências e o futuro da contabilidade gerencial, além da falta de consolidação da teoria interativa na prática.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem quantitativa, realiza-

da por meio de levantamento ou *survey*. Segundo Oliveira (1997, p. 114), a pesquisa descritiva “possibilita o desenvolvimento de um nível de análise em que se permite identificar as diferentes formas dos fenômenos, sua ordenação e classificação”.

A pesquisa descritiva teve como base um levantamento ou *survey*. De acordo com Gil (1999, p. 70), o levantamento é a “interrogação direta das pessoas, cujo comportamento se deseja conhecer. Solicita-se informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados”.

A população ou universo da pesquisa, para Colauto e Beuren (2006, p. 118), “é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. A população deste estudo compreende os 18 programas de pós-graduação em funcionamento, com mestrado acadêmico e/ou profissional em ciências contábeis no Brasil, listados no Quadro 1.

Os programas de pós-graduação considerados são aqueles com mestrado acadêmico e/

Quadro 1 - Lista das Instituições com Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil.

Nº	Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados no Brasil	Organização Acadêmica	Categoria Administrativa	UF
1	Faculdade Fucape - FUCAPE www.fucape.br	Faculdade	Privada - Particular em sentido Estrito	ES
2	Universidade Regional de Blumenau - FURB http://www.furb.br	Universidade	Pública Municipal	SC
3	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP http://www.pucsp.br	Universidade	Privada - Confessional - Filantrópica	SP
4	Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ www.uerj.br	Universidade	Pública Estadual	RJ
5	Universidade Federal do Amazonas - UFAM www.ufam.edu.br	Universidade	Pública Federal	AM
6	Universidade Federal da Bahia - UFBA http://www.ufba.br	Universidade	Pública Federal	BA
7	Universidade Federal do Ceará - UFC www.ufc.br	Universidade	Pública Federal	CE
8	Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG http://www.ufmg.br	Universidade	Pública Federal	MG

9	Universidade Federal de Pernambuco – UFPE www.ufpe.br	Universidade	Pública Federal	PE
10	Universidade Federal do Paraná – UFPR www.ufpr.br	Universidade	Pública Federal	PR
11	Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ www.ufrj.br	Universidade	Pública Federal	RJ
12	Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC http://www.ufsc.br	Universidade	Pública Federal	SC
13	Universidade de Brasília – UnB http://www.unb.br	Universidade	Pública Federal	DF
14	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP www.fecap.br	Centro Universitário	Privada - Particular em Sentido Estrito	SP
15	Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS www.unisinos.br	Universidade	Privada - Filantrópica	RS

Fonte: elaborado com dados da CAPES (2009).

ou profissional em ciências contábeis no Brasil aprovados pelo Ministério da Educação e relacionados no portal da CAPES (www.capes.gov.br). Foi enviado um questionário ao coordenador de cada Programa para encaminhá-lo ao professor de contabilidade gerencial. Obteve-se um total de 17 respostas (94,44%), ou seja, apenas um programa não respondeu o questionário. Para Cervo e Bervian (1996, p. 138), o questionário “é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja”.

Utilizando-se como referência a metodologia de pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro elaborada por Laitinen (2003), neste estudo utilizou-se um questionário buscando identificar as tendências da contabilidade gerencial. O questionário constitui-se de 21 questões baseadas na escala de Likert de cinco pontos, em que 1 representa total desacordo e 5 concorda totalmente. O questionário também inclui questões do tipo falso ou verdadeiro, além de questões abertas.

Abordagem quantitativa foi adotada na pesquisa descritiva. Boudon (1989, p. 24) afirma que “as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro”. Portanto, para a adoção da abordagem quantitativa é imprescindível a existência de um conjunto de elementos mais ou menos comparáveis.

As limitações da pesquisa realizada decorrem da estratégia definida para a pesquisa. Uma delas deve-se à amostra selecionada, sendo que os resultados não permitem generalizações. Outra decorre da forma de aplicação do instrumento de pesquisa utilizado, uma vez que não houve acompanhamento na resposta às questões do questionário para eventuais esclarecimentos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos dados compõe-se de seis partes, detectando inicialmente o papel atual da contabilidade gerencial. Na seqüência investigaram-se as tendências futuras da contabilidade gerencial; os sistemas contábeis gerenciais que irão ser utilizados no futuro; os artefatos gerenciais do futuro; a relação da contabilidade gerencial com a contabilidade financeira no futuro; e os temas que serão abordados no futuro nas pesquisas de contabilidade gerencial.

As perguntas desta questão foram elaboradas em conformidade a escala Likert, em que 1 representa total desacordo, 2 desacordo parcial, 3 neutro, 4 concorda parcialmente e 5 concorda totalmente.

De acordo com a Tabela 1, as respostas sugerem como papel atual da contabilidade gerencial, com média de 4,6 a função de focalizar o uso dos recursos (incluindo informações) e criação de valor como sendo parte do processo da gerência nas organizações. A mediana con-

firma o mesmo papel da contabilidade gerencial, mas com mais um (operar em contextos dinâmicos e competitivos), demonstrando na escala Likert o valor máximo de concordância, caracterizado por mostrar a separação de 50% dos valores mais baixos dos mais altos.

A moda apresenta três papéis de contabilidade gerencial com maior frequência de respostas com valor 5,0. O desvio padrão indica que quanto menor o desvio, maior será a harmonização do entendimento dos respondedores. O menor desvio (0,89) foi apresentado na Função de focalizar o uso

dos recursos (incluindo informações) e criação de valor é parte do processo da gerência nas organizações.

Em relação às tendências da contabilidade gerencial, de acordo com a Tabela 2, com média 4,8, mediana e moda 5,0 e o menor desvio padrão (0,58) encontram-se as tendências que descrevem a contabilidade gerencial do futuro preocupada com a criação de valor, utilizando indicadores não financeiros para avaliação de desempenho, e a voltada para a controladoria estratégica, para a previsão, para o intangível e para o regime de risco.

Tabela 1 – Papel atual da contabilidade gerencial.

Papel atual da Contabilidade Gerencial	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão
Função de focalizar o uso dos recursos (incluindo informações) e criação de valor é parte do processo da gerência nas organizações	4.6	5.0	5.0	0.89
Atividade técnica necessária para a perseguição de objetivos organizacionais	4.2	4.0	4.0	0.95
Operar em contextos dinâmicos e competitivos	4.1	5.0	5.0	1.13
Atividade de gerência, em uma equipe de funcionários; para finalidades de planejamento e controle	4.1	4.0	5.0	0.93

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 – Tendências da contabilidade gerencial.

Tendências da contabilidade gerencial	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão
Área da contabilidade gerencial que necessita desenvolver para sobreviver no futuro: controles financeiros em tempo real, com indicadores não financeiros de desempenho	4.8	5.0	5.0	0.58
Controladoria voltada para o futuro, para a previsão, para o intangível e para o regime de risco	4.8	5.0	5.0	0.58
Instituir controles que guiarão o progresso da organização para a realização de suas estratégias e objetivos	4.5	5.0	5.0	0.87
Principal objetivo da contabilidade gerencial do futuro: geração ou criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos, utilizando direcionadores como valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional	4.4	5.0	5.0	0.96
Análise de desempenho - informações diferenciais de performance exploração e simulação do futuro da empresa e controle da implantação e viabilidade das estratégias	4.3	5.0	5.0	0.99
A controladoria dever ser estratégica - busca visualizar e modelar os resultados atuais e futuros de cada empresa a partir das forças ambientais	4.3	4.5	5.0	0.79

Fonte: dados da pesquisa.

Os sistemas contábeis gerenciais indicados pelos respondentes como sendo de utilização no futuro estão descritos na Tabela 3. Com a maior média (4,6), mediana e moda 5,0 e menor desvio padrão (0,63), encontram-se as Bases de dados monetários e não monetários. No entanto, as demais bases também apresentam médias acima de 4.

Conforme Tabela 4, destaca-se com 7,3% de indicações o artefato valor presente, seguido

de gestão baseada em valor, com 6,4%. Também são destaques, com 5,9%, os artefatos custeio variável, preço de transferência, retorno sobre o investimento e orçamento. Ainda, com 5% ou mais estão os artefatos simulação, planejamento estratégico e *Balanced Scorecard*.

Na Tabela 5 observa-se que 57% dos respondentes acreditam que no futuro não haverá dois sistemas de contabilidade, um para a contabilidade gerencial e outro para a financeira.

Tabela 3 - Sistemas contábeis gerenciais do futuro

Sistemas contábeis gerenciais do futuro	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão
Bases de dados monetários e não monetários	4.6	5.0	5.0	0.63
Bases baseadas em métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	4.4	4.5	5.0	0.65
Bases baseadas em filosofias e modelos de gestão	4.4	5.0	5.0	1.02

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 - Artefatos de contabilidade gerencial do futuro.

Artefatos de contabilidade gerencial do futuro	N. de Observações	Percentual
Valor presente	16	7.3%
Gestão Baseada em Valor (<i>Value-Based Management - VBM</i>)	14	6.4%
Custeio variável	13	5.9%
Preço de transferência	13	5.9%
Retorno sobre o investimento	13	5.9%
Orçamento	13	5.9%
Simulação	12	5.5%
Planejamento estratégico	12	5.5%
<i>Balanced Scorecard</i>	11	5.0%
Custeio Baseado em Atividades (<i>Activity-Based Costing - ABC</i>)	10	4.5%
Custeio padrão	10	4.5%
Moeda constante	10	4.5%
<i>Benchmarking</i>	9	4.1%
Custeio meta (<i>Target Costing</i>)	9	4.1%
Gestão Baseada em Atividades (<i>Activity-Based Management - ABM</i>)	9	4.1%
<i>EVA (Economic Value Added)</i>	8	3.6%
<i>JIT (Just in Time)</i>	8	3.6%
Custeio por absorção	7	3.2%
Descentralização	6	2.7%
<i>Kaizen</i>	6	2.7%
Teoria das restrições	5	2.3%
Gestão Econômica (GECON)	6	2.7%
Total	220	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 – Necessidade de sistemas de contabilidade gerencial e financeira no futuro.

As organizações necessitarão de dois sistemas de contabilidade (gerencial e financeira) para atender as necessidades de informação dos usuários no futuro	N. de Observações	Percentual
Verdadeiro	6	43%
Falso	8	57%
Total	14	100%

Fonte: dados da pesquisa.

As respostas do questionário observadas na Tabela 6 sugerem que a contabilidade gerencial (CG) será responsável pelo controle, outorgando confiabilidade à informação contábil gerencial pela auditoria interna, com 58%. Também foi apontada a contabilidade gerencial pelo controle nos níveis de governança corporativa, com 52%. Por sua vez, a contabilidade financeira (CF) será responsável pelo controle, tendo como focos o Conselho Fiscal, com 75%, o Governo, com 71%, e a Auditoria externa, com 68%.

Em relação ao foco da contabilidade financeira do futuro, conforme Tabela 7, com maior média (4,6) e menor desvio padrão (0,76), os respondentes indicaram que As análises por grupos de produtos serão valorizadas na análise e divulgação de informações e As análises por projetos serão valorizadas na análise e divulgação de informações. Outro foco apontado, com média 4,5 e desvio padrão 0,92, compreende As unidades de negócios serão valorizadas na análise e divulgação de informações.

Tabela 6 – Responsável pelo controle no futuro.

Responsável pelo controle	CG	CG%	CF	CF%
Auditoria interna	14	58%	10	42%
Níveis de Governança Corporativa	11	52%	10	48%
Conselho de administração	9	50%	9	50%
Auditoria externa	6	32%	13	68%
Governo	5	29%	12	71%
Conselho Fiscal	4	25%	12	75%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 8 que os temas que serão mais abordados no futuro nas pesquisas de contabilidade gerencial, conforme os respondentes, são: sistemas de informações gerenciais, com média 4,8, mediana e moda 5 e o menor desvio padrão, 0,39; seguido dos temas relatórios gerenciais, orçamento e avaliação de desempenho, todos com média 4,7.

Tabela 7 – Foco da contabilidade financeira do futuro.

Foco da contabilidade financeira do futuro	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão
As análises por grupos de produtos serão valorizadas na análise e divulgação de informações	4.6	5.0	5.0	0.76
As análises por projetos serão valorizadas na análise e divulgação de informações	4.6	5.0	5.0	0.76
As unidades de negócios serão valorizadas na análise e divulgação de informações	4.5	5.0	5.0	0.92
Os centros de custos serão valorizados na análise e divulgação de informações	4.0	4.0	5.0	1.11
O plano de contas das demonstrações financeiras será único para ambas as contabilidades, embora com detalhes diferentes	4.0	4.0	5.0	1.36
As informações irão valorizar mais a empresa como um todo do que as partes	3.7	4.0	5.0	1.39

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 8 – Temas mais abordados nas pesquisas de contabilidade gerencial no futuro.

Temas de contabilidade gerencial mais valorizados no futuro	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão
Sistemas de informações gerenciais	4.8	5.0	5.0	0.39
Relatórios gerenciais	4.7	5.0	5.0	0.65
Orçamento	4.7	5.0	5.0	0.48
Avaliação de desempenho	4.7	5.0	5.0	0.47
Planejamento estratégico formal	4.6	5.0	5.0	0.70
Governança	4.6	5.0	5.0	0.72
Logística	4.6	5.0	5.0	0.73
Unidades de negócios	4.5	5.0	5.0	0.71
Fluxo de caixa de investimento	4.5	5.0	5.0	0.67
Análise da cadeia de valor	4.5	5.0	5.0	0.69
Análise da cadeia de valor	4.5	5.0	5.0	0.82
Lucro residual	4.3	5.0	5.0	0.90
<i>Balanced Scorecard</i>	4.3	5.0	5.0	0.95
Contabilidade por responsabilidade	4.3	4.5	5.0	0.82
Preço de transferência	4.3	4.0	5.0	0.79
<i>Benchmarking</i> interno	4.2	4.0	4.0	0.67
<i>Benchmarking</i> externo	4.2	4.0	4.0	0.97
Ciclo de vida das organizações	4.2	4.5	5.0	1.11
<i>Economic Value Added</i> (EVA)	4.2	4.5	5.0	1.03
<i>Market Value Added</i> (MVA)	4.2	5.0	5.0	1.09
Gestão baseada em atividades	4.1	4.0	5.0	1.00
Método de custeio/sistemas de acumulação/sistemas de custeio	4.1	4.0	4.0	0.78
Custeio meta	3.9	4.5	5.0	1.29
Custeio baseado em atividade e tempo (<i>Time-Driven Activity-Based Costing - TDABC</i>)	3.7	3.0	3.0	1.12
Modelo de gestão econômica (GECON)	3.6	4.0	5.0	1.51
Opções reais	3.6	3.5	3.0	1.06
<i>Kaizen</i> e <i>Just in Time</i> (JIT)	3.4	3.0	3.0	0.98
<i>Beyond Budget</i>	3.2	3.0	3.0	1.30
Teoria das restrições	2.9	3.0	3.0	0.69

Fonte: dados da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das duas principais metodologias de pesquisas adotadas em contabilidade gerencial (com base na teoria e com base na prática), o estudo objetivou identificar temas que serão abordados no futuro em pesquisas de contabilidade gerencial, considerando-se a terceira metodologia em contabilidade gerencial proposta no estudo de Laitinen (2003), denominada de “Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro”. Foi realizada pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, por meio de ques-

tionário aplicado aos professores de contabilidade gerencial dos programas de pós-graduação em ciências contábeis do Brasil.

Com base nas respostas dos professores de contabilidade gerencial dos programas de pós-graduação em ciências contábeis do Brasil, o papel da contabilidade gerencial atualmente está relacionada com a função de focalizar o uso dos recursos (incluindo informações) e criação de valor como sendo parte do processo da gerência nas organizações. Os respondentes estimam que a tendência da contabilidade gerencial é ter o objetivo da geração ou criação de valor,

utilizando indicadores não financeiros para avaliação de desempenho e estar voltada à controladoria estratégica, previsão, intangível e regime de risco. Esses resultados coadunam com os estágios evolutivos preconizados pelo IMAPI, migrando dos estágios iniciais da contabilidade gerencial para o quarto estágio, o de criação de valor para as empresas.

Em relação aos sistemas contábeis gerenciais, os professores pesquisados prevêm que terão seu foco em dados monetários e não monetários, em métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho, como também em filosofias e modelos de gestão. No que concerne aos artefatos de contabilidade gerencial estimam que os mais utilizados serão: valor presente, gestão baseada em valor, custeio variável, preço de transferência, retorno sobre o investimento, orçamento, simulação, planejamento estratégico e *Balanced Scorecard*.

Questionados se as organizações necessitarão de dois sistemas de contabilidade (gerencial e financeira) para atender as necessidades de informação dos usuários no futuro, a maioria é de opinião que não haverá dois sistemas de contabilidade. Sobre o responsável nas organizações pelo controle no futuro, as respostas ao questionário sugerem que a contabilidade gerencial terá esse encargo em relação à auditoria interna e aos níveis de governança corporativa. Por sua vez, a contabilidade financeira será responsável pelo controle, tendo como focos o conselho fiscal, o governo e a auditoria externa.

Em relação ao foco do futuro da contabilidade financeira, os respondentes indicaram que na análise e divulgação de informações irão prevalecer respectivamente as informações de análises por grupos de produtos, por projetos e unidades de negócios. Finalmente, detectou-se com predominância a preferência por pesquisas futuras nas áreas de sistemas de informações gerenciais, relatórios gerenciais, orçamento e avaliação de desempenho.

Portanto, a partir das duas principais metodologias de pesquisas adotadas em contabilidade gerencial (com base na teoria e com base na prática), identificaram-se temas que serão abordados no futuro em pesquisas de contabili-

dade gerencial, na opinião de professores de contabilidade gerencial dos programas de pós-graduação em ciências contábeis do Brasil, em consonância com a terceira metodologia de contabilidade gerencial proposta por Laitinen (2003), denominada de Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro.

Ressalta-se que a metodologia de pesquisa em contabilidade gerencial baseada no futuro destaca-se por utilizar fundamentação teórica, permitindo desta maneira implantar a inovação em diferentes empresas. Também se caracteriza por incentivar pesquisas em áreas que os gestores das empresas necessitam, por meio do *feedback* obtido pelo intérprete do comportamento das empresas. Com uma visão global das empresas em que foram implantados os modelos e conhecendo as dificuldades encontradas, novos estudos deverão ser realizados. Assim o pesquisador da contabilidade gerencial estará desenvolvendo uma teoria cíclica, em constante renovação, auxiliando os gestores das empresas com novas soluções, e por sua vez, o pesquisador estará aprendendo com a cooperação dos gestores a partir de problemas reais que as empresas estão exigindo solução.

REFERÊNCIAS

- Asti Vera, A. (1980). *Metodologia da pesquisa científica*. Porto Alegre: Globo.
- Atkinson, A. (2000). Anthony; Banker, Rajiv D.; Kaplan, Robert S.; Young, S. Mark. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Barre, K. (2006). *The use of faceted analytical-synthetic theory as revealed in the practice of website construction and design*. Indiana University. Doctor of Philosophy..
- Boudon, R. (1989). *Os métodos em sociologia*. São Paulo: Ática.
- Castro, C.M. (1978). *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill.
- CAPES, Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. (2009). *Cursos recomendados e reconhecidos*. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/cursos-recomendados>>. Acesso em: 20 jul. 2009.

- Cervo, A.L.; Bervian, P.A. (1996). Metodologia científica. 4. ed. São Paulo: Makron Books.
- Colauto, R.D.; Beuren, I.M. (2006). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I.M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Demo, P.(2000). *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A.C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R.; Frezatti, F.; Casado, T. (2004). Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, v. 4., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP,. CD-ROM.
- IFAC, International Federations Of Accountants. (1998). *International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)*, March.
- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kerlinger, F.N. (1980). *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EPU, EDUSP.
- Laitinen, E. K.(2003). Future-based management accounting: a new approach with survey evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, n. 14, p. 293-323.
- Martin, N.C. (2002, jan./abr). Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, n. 28, p. 7-28.
- Mccunn, P. (1998). The Balanced Scorecard ... the eleventh commandment. *Management Accounting*, v. 76, n. 11, p. 34-36.
- Nadler, D. A.; Tushman, M. L. (1999).The organization of the future: strategic imperatives & core competencies for the 21st Century. *Organizational Dynamics*, v. 28, n. 1, p. 45-60.
- Oliveira, S.L. (1997). *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira,. 320 p.
- Richardson, R.J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas.
- Rudner, Richard S. (1976). *Filosofia da ciência social*. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar.
- Shields, M. (1995). An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, v. 6, p. 148-180.
- Theóphilo, C. R. (2004). *Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica*. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo.
- Yuthas, K.; Tinker, T. (1994).Paradise regained? Myth, Milton & Management Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 5, n. 3, p. 295-310.