

COMPETÊNCIAS DO CONTADOR GERENCIAL: UMA AVALIAÇÃO SOB A ÓTICA DE DOCENTES E PROFISSIONAIS DE MERCADO

Claudio de Souza Miranda

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo
Universidade de São Paulo
Avenida dos Bandeirantes, 3900 – Ribeirão Preto
csmiranda@fearp.usp.br – (16) 36023920

Edson Luiz Riccio

Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo
Universidade de São Paulo
Av. Prof Luciano Gualberto 908 – São Paulo
elriccio@usp.br – (11) 30915820

Raïssa Alvares de Matos Miranda

Mestre em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de São Carlos
Universidade Paulista
raissamiranda@gmail.com

RESUMO

Estudos sobre as competências necessárias ao desenvolvimento das atividades profissionais têm se expandido, inclusive sob enfoque do trabalho do profissional da área de contabilidade gerencial. Estudos internacionais têm avaliado a percepção de profissionais de mercado e docentes sobre as competências para o desenvolvimento das atividades ligadas à área, porém no Brasil não são observados estudos neste sentido. Assim, o trabalho teve como objetivo avaliar, sob a ótica de profissionais e docentes, quais seriam as competências mais importantes para o desenvolvimento das atividades relacionadas à contabilidade gerencial. O conceito de competência utilizado como referência foi o que a define como o conjunto de conhecimentos, habilidades e valores. A definição das 17 competências avaliadas fez-se a partir da revisão de 11 artigos. A população selecionada de docentes foi de IES com bons desempenhos em avaliações, a amostra foi de 108 docentes; e a amostra de profissionais de 212 *Controllers* e gestores financeiros, visto não haver no Brasil profissionais com certificação de contador gerencial. Os resultados indicam que há pouca divergência de avaliação de importância das competências entre profissionais e docentes, sendo a divergência mais crítica as questões de valores e da ética, que obteve maior avaliação entre os profissionais. A maior parte das competências listadas teve nota média de avaliação muito próxima, na percepção dos docentes e profissionais. Na avaliação dos subgrupos de docentes, observaram-se divergências entre os docentes que estão em IES com programas de mestrado, e quando fizeram mestrado em contabilidade, que tiveram um senso crítico mais apurado.

Palavras-chave: Competências; Contabilidade Gerencial, Profissionais; Docentes

Área temática: Educação e Pesquisa em Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Estudos sobre a educação contábil têm recebido considerável atenção internacional nos últimos anos. Em geral, são desenvolvidos por meio de artigos críticos que indicam a necessidade de mudanças no ensino da contabilidade.

Entre alguns exemplos de trabalhos internacionais que demonstram esta necessidade de se repensar o ensino da área contábil, pode-se destacar o trabalho de Albrecht e Sack (2000) que faz uma avaliação geral do ensino da contabilidade nos Estados Unidos e demonstra uma queda na procura pela profissão, bem como a percepção de profissionais do mercado que acreditam que a educação contábil está desatualizada, principalmente devido a seus professores, motivo pelo qual há necessidade iminente de mudanças significativas.

O trabalho de Howieson (2003) indica a necessidade de novas competências aos profissionais de contabilidade, principalmente ligadas às habilidades da área de tecnologia; o levantamento bibliográfico elaborado por Humprey (2005) expõe que cada país tem necessidades, contextos e experiências na educação contábil, mas que após, o período Enron, o enfoque em aspectos éticos tornou-se mais frequente.

Não é raro encontrar trabalhos que rediscutem o ensinar contábil, principalmente discussões em relação à lacuna (GAP é o termo mais encontrado internacionalmente) existente entre o que o mercado deseja e o que os cursos de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior (IES) têm fornecido de conteúdo aos alunos sobre contabilidade, bem como das competências desenvolvidas. A observação destas lacunas são observadas em todas as áreas de atuação da contabilidade, principalmente na contabilidade financeira e na contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial é uma atividade voltada para atender às demandas de usuários internos da organização, demanda esta atendida por relatórios gerenciais voltados para decisões futuras. Segundo compilação desenvolvida por Frezatti, Aguiar, e Guerreiro (2007) a atividade da contabilidade gerencial envolvem a composição do processo (identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações), geração de informações para usuários internos, apoio ao processo decisório e conexão com os objetivos da entidade.

Especificamente no que tange à contabilidade gerencial, são observados estudos sobre as lacunas observadas entre docentes e profissionais de mercado no que tange às suas atividades, artefatos de trabalho e as competências necessárias ao seu desenvolvimento (Tan, Fowler & Hawkes, 2004; Ekbatani & Sangeladji, 2008).

Apesar de não haver um consenso sobre o conceito da competência, são observadas na literatura internacional, diversos trabalhos como os de Novin, Pearson e Senge (1990), Siegel e Kulesza (1996), Russel, Siegel e Kulesza (1999), Malmi, Seppala e Rantanen (2001), Perera, Chua e Carr (2002), Forsaith, Xydias-Lobo e Tilt (2004) e Jacobs (2005), que abordam especificamente as competências necessárias ao desenvolvimento das atividades da contabilidade gerencial.

Nacionalmente não são encontrados trabalhos que abordam as competências necessárias ao desenvolvimento das atividades da contabilidade gerencial, apenas são encontrados trabalhos como os de Cardoso (2006) e Machado e Casa Nova (2007) que abordam as competências do profissional contador.

Dessa forma, este trabalho tem como objetivo avaliar, sob a ótica de profissionais de mercado e de docentes da área contábil, quais são as competências necessárias ao desenvolvimento das atividades relacionadas à contabilidade Gerencial. O resultado desses tipos de levantamento são importantes para a avaliação das atividades didáticas de docentes e coordenadores de curso, no sentido da evolução dos conteúdos e objetivos expostos em disciplinas da linha de contabilidade gerencial.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Contabilidade Gerencial

As definições tradicionais de Contabilidade Gerencial apresentadas por autores como Horngren, Sundem e Stratton (2004), Garrison, Noreen e Brewer (2007) e Atkinson et al. (2008) apontam-na como sendo o processo de mensuração, análise e divulgação de informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório do dia a dia das operações e para o planejamento de operações futuras.

Apesar de ser bem definida, seu desenvolvimento nem sempre é muito claro nas organizações. Tanto em termos de suas diferenciações com a contabilidade financeira, corroborada pelo estudo de Frezzati (2006), como de sua posição no organograma da empresa. No caso do Brasil mais especificamente esta situação é mais complexa pelo fato de não termos localmente uma certificação uma certificação de “Contador Gerencial” como o CMA (*Certified Management Accountant*) nos Estados Unidos e o CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) na Grã-Bretanha.

Mesmo na área acadêmica periodicamente são observadas críticas as pesquisas desenvolvidas na área, principalmente por não atenderem às necessidades do mercado ou por serem muitas vezes superficiais em suas análises. Essas críticas podem ser observadas principalmente nos trabalhos de Kaplan e Johnson (1987) e Zimmerman (2001).

Um exemplo da não aderência das pesquisas acadêmicas, com as necessidades de mercado, pode ser observado nos trabalhos de Siegel et al. (1994, 1996), Tan et al (2004), Ekbatani e Sangeladji (2008) pela baixa aderência de uso de modernos artefatos de contabilidade gerencial como o custo da qualidade, custeio ABC, e pela alta aderência de uso de artefatos mais tradicionais como o orçamento e o custo padrão.

2.2 Competências

O conceito do termo competência não é consenso na literatura analisada, sua semântica já foi abordada por diversas linhas. O termo em si já é utilizado há muito tempo, segundo Isambert-Jamati (1997) seu uso remonta ao século XV, quando na linguagem jurídica era utilizado para designar uma pessoa ou instituição com o poder de julgar certas questões, ou seja, o reconhecimento da sociedade pela capacidade de alguém pronunciar-se sobre determinado assunto jurídico.

Isambert-Jamati (1997) expõe o termo competência, como um “maremoto semântico”, principalmente pelo fato de a noção de competência pertencer simultaneamente à linguagem comum e à terminologia científica. Esse polimorfismo permite que a noção de competência seja confundida com a noção de saberes e conhecimentos no âmbito da educação ou de qualificação no âmbito do trabalho. Assim segundo Roque et al. (2004), a abordagem por competências possui duas dimensões bem definidas: a relativa ao trabalho e a relativa à prática pedagógica.

Fleury e Fleury (2001) ainda indicam que a compreensão do conceito se dá em três dimensões. A primeira relativa à pessoa, que é a competência do indivíduo, a segunda é relativa às organizações (seu *core competence*), e terceira é a dos países, ou seja, seus sistemas educacionais e formação de competências.

Na dimensão pedagógica, Perrenoud (1998 como citado em Burnier, 2001) define competências como “a capacidade de articular um conjunto de esquemas, situando-se, portanto, além dos conhecimentos, permitindo mobilizar os conhecimentos na situação, no momento certo e com discernimento”.

Na dimensão relativa ao trabalho, Deluiz (2001) aponta que a literatura corrente assinala em termos gerais que a competência profissional é a capacidade de articular e mobilizar conhecimentos, habilidades e atitudes, colocando-os em ação para resolver

problemas e enfrentar as situações de imprevisibilidade em uma dada situação concreta de trabalho e em um determinado contexto cultural.

Observa-se ainda uma definição mais ampliada em Desprebiteris (1997 como citado em Roque, 2004), que define a competência como uma “conjunto identificável de conhecimentos (saberes), práticas (saber fazer) e atitudes (saber ser) que mobilizados podem levar a um desempenho satisfatório”.

Roque (2004) define que o saber diz respeito aos conhecimentos, aos saberes em uso, ao saber teórico, formalizado e prático, aqueles que podem ser transmitidos e que são adquiridos tanto na educação formal quanto na informal. O saber ser refere-se aos valores do sujeito, suas atitudes, suas características pessoais e culturais, sua capacidade de se comunicar, interagir, adaptar-se a novas situações, entre outras. E o saber fazer, está relacionado à aplicação dos conhecimentos e se reflete nas habilidades como resultado das competências adquiridas.

Le Boterf (2003) destaca elementos da competência, próximos à visão de Depresbiteris, que considera inseparáveis da personalidade do indivíduo que englobam um conjunto de saberes, de saber-fazer, de aptidões ou qualidades e recursos emocionais e fisiológicos.

Le Boterf (2003) explica ainda que conhecimentos, habilidades e atitudes devem atuar conjuntamente e compara a competência a um “saber-mobilizar”. O autor cita, como exemplo, pessoas que têm conhecimentos e habilidades, mas não sabem mobilizá-los de modo adequado, numa situação de trabalho.

Para efeito deste trabalho, adotou-se o conceito de competências como o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários ao desenvolvimento das atividades de trabalho. A utilização deste conceito, já foi observada em outros trabalhos para avaliação das competências dos profissionais da área de Ciências Contábeis, como o trabalho de Cardoso (2006) que avaliou competências necessárias ao trabalho do profissional de contabilidade. Apesar de não haver um consenso sobre o conceito de competências, com a utilização deste modelo é possível desenvolver comparações com os trabalhos internacionais previamente analisados.

2.3 Competências dos contadores Gerenciais

A importância da análise sobre as competências necessárias ao desenvolvimento das atividades profissionais tem crescido tão consideravelmente nas publicações sobre a profissão contábil, foram encontradas 11 publicações que apresentaram esse tema sob o enfoque da contabilidade gerencial. As pesquisas foram efetuadas com profissionais e docentes da área de contabilidade gerencial, sejam por avaliações individuais destes grupos, seja em comparação de suas percepções. Análises como essas podem ser utilizadas para que os conteúdos ministrados em sala de aula, possam ser mais bem adequados às necessidades de cada carreira.

Dos trabalhos analisados, o de Novin et al. (1990) é o mais antigo. O autor desenvolveu um levantamento com 233 *controllers*, questionando quais deveriam ser as principais competências do contador gerencial. As mais apontadas foram as habilidades de pensar, resolver problemas, ler e de escrever, seguidas das habilidades computacionais, que, na época, ainda não eram tão fortemente presente nas empresas.

O IMA (*The Association for Accountants and Financial Professionals*) desenvolveu nos anos de 1996 e 1999, pesquisas com profissionais ligados a esta associação que questionaram sobre as competências necessárias ao trabalho dos contadores gerenciais. A primeira pesquisa avaliou o nível de importância de 162 competências aos quais, contadores gerenciais acreditavam ser necessárias para desenvolver seu trabalho, e quais seriam as principais para os novos profissionais que entravam na área (*Entry-Level*). Segundo os dados

apontados por Siegel e Kulesza (1996), entre as dez principais competências indicadas nas duas questões, seis delas foram comuns, sendo elas: trabalho com ética; habilidade de ouvir; utilização de planilhas eletrônicas; resolução de problemas; relação entre balanço, a receita e a gestão do fluxo de caixa; habilidades interpessoais.

A pesquisa de 1996 ainda avaliou a lacuna entre a importância de cada competência e a capacidade dos recém-formados para cada uma delas. As principais diferenças ocorreram nas competências de compreensão do negócio, liderança, familiaridade com processos de negócios, entendimento das implicações dos resultados diários do negócio, decisões contábeis, e entendimento dos mercados e consumidores. Percebe-se que, dos itens listados, três são ligados diretamente ao negócio em si.

Na pesquisa de 1999, foi solicitado que os respondentes indicassem qual competência teve maior crescimento de importância nos últimos cinco anos, em função das mudanças nas atividades dos contadores gerenciais. Segundo Russel et al. (1999), as principais competências indicadas tinham relação direta com tecnologias. A habilidade de trabalhar com computadores/tecnologias e redes teve 49,7% de indicações, enquanto a capacidade de trabalhar com *softwares* contábeis teve 20,4%. Estes foram seguidos das habilidades de comunicação (15%), liderança (13,6%), e conhecimento de leis e regras contábeis (11,2%).

Malmi et al. (2001) avaliaram junto a 300 profissionais da área contábil, sendo eles da área gerencial ou não, sobre quais seriam as principais competências para o profissional da área de Contabilidade Gerencial. Das 30 competências listadas, poucas diferenças de percepção de importância foram observadas entre os profissionais que atuavam na área gerencial, e os que não atuavam na área gerencial. Somente ocorreram cinco diferenças de percepção, a maioria delas entre as competências consideradas como menos importantes.

As principais competências destacadas pelos profissionais no trabalho de Malmi et al. (2001) foram: habilidade para resolução de problemas, habilidade para entender as implicações das decisões do dia a dia no resultado da organização; habilidade para entender a relevância dos custos na tomada de decisão, comunicação oral e escrita, habilidade para entender o comportamento dos custos e habilidade para entender o processo de negócios.

O trabalho de Perera et al. (2002), realizado com 62 empregadores da Nova Zelândia, apontou como sendo as principais competências necessárias aos contadores gerenciais em ordem crescente: a aplicação de técnicas de contabilidade, comunicação (oral, escrita e de leitura), resolução de problemas, pensamento crítico e aplicações de tecnologia da informação.

Forsyth et al. (2004) questionaram a 161 contadores gerenciais australianos sobre quais seriam as principais habilidades necessárias aos profissionais desta área. As mais relevantes foram a resolução de problemas, compreensão das operações da organização, e as habilidades interpessoais, analíticas e de liderança.

Tan et al. (2004) adaptaram a lista de competências e características definidas por Novin et al. (1990) e aplicaram-nas a contadores gerenciais e professores desta área da Nova Zelândia. As principais competências indicadas tanto por contadores como por professores foram: resolução de problemas, pensar, ouvir, e habilidades quantitativas. Esses resultados já haviam sido observados no estudo de Novin et al. (1990). De maneira geral não foram encontradas diferenças significativas nas outras competências indicadas, exceto a competência de falar que foi mais valorizada por professores do que por contadores.

Tan et al. (2004) destacam ainda que as competências não ligadas diretamente ao conhecimento contábil, têm apresentado maior aumento de percepção de importância nos últimos anos.

A pesquisa de Richardson (2005) com 365 contadores gerenciais australianos questionou sobre a importância de 15 tópicos de Contabilidade Gerencial e Financeira, sob os quais os entrevistados dariam uma nota que variava em uma escala de 7 pontos. Os cinco

principais tópicos destacados foram: Orçamento e Avaliação de Desempenho, Custo-Padrão e Análise de suas variações, Controles Internos, Gestão de Fluxo de Caixa e Custeio de produtos.

Além de indicar uma nota para a importância de cada um dos tópicos, a pesquisa questionou sobre qual era a avaliação desses contadores, sobre a formação que os profissionais recém-formados tinham de cada um destes tópicos. O pesquisador modelou os dados buscando uma lacuna entre a importância do tópico e o grau de preparação do recém-formado. Todos os cinco tópicos, apontados como principais, tiveram um diferencial de no mínimo -20%, entre a importância e a formação. Porém quando a análise envolvia tópicos de contabilidade financeira como auditoria externa, demonstrativos contábeis, e aspectos tributários, a lacuna era bem menor, em torno de -5%, e, no caso da auditoria externa e de consolidação de demonstração, não houve lacuna, a diferença foi positiva, ou seja, os recém-contratados têm formação maior que o esperado deles.

Hassal et al. (2005), em levantamento realizado com empregadores de contadores gerenciais da Inglaterra e da Espanha, questionaram sobre as habilidades necessárias aos profissionais da área de contabilidade gerencial. As principais habilidades destacadas foram a capacidade de trabalhar em equipe, organizar as cargas de trabalho para atender aos prazos de forma perfeita, utilização de softwares relevantes de gestão, e apresentar e defender pontos de vista e os resultados do seu próprio trabalho, verbalmente, a colegas, clientes e superiores.

Ressalta-se que, em alguns itens, ocorreram diferenças significativas de percepção entre empregadores britânicos e espanhóis. Como exemplo, destaca-se a habilidade de selecionar e atribuir prioridades às cargas de trabalho, que foi o terceiro item em ordem de importância no caso das empresas britânicas, em contraposição ao décimo segundo nas empresas espanholas.

A pesquisa demonstra, ainda, que as empresas entendem que o desenvolvimento dessas habilidades deveria ser um objetivo explícito das universidades, em todas as áreas do currículo. As empresas apontam também que, na seleção dos profissionais de contabilidade gerencial, dão valor semelhante a conhecimentos contábeis, e a competências no momento de selecionar profissionais.

Jacobs (2005) constatou, em seu levantamento, que as principais competências para o contador gerencial deveriam ser a ética, competência analítica e conhecimento geral do negócio, iniciativa e automotivação, habilidades de comunicação, pensar criticamente e gerenciar conflitos.

Yazdifar e Tsamenyi (2005) avaliaram, em contadores gerenciais britânicos, quais eram as competências necessárias aos contadores gerenciais nos anos de 1990 e quais seriam as competências necessárias a partir do século XXI em diante. A análise dos dois períodos, de uma lista de 20 competências, deu como principais indicações nos dois períodos a capacidade de interpretação analítica, integração de informações financeiras e não financeiras e a capacidade de compreensão ampla dos processos e do negócio. Porém, aparecem como destaque das competências necessárias, a partir do século XXI, a capacidade de domínio e compreensão dos sistemas de TI e de gestão do conhecimento, como o segundo mais importante, e pensar estrategicamente como o quinto mais importante. Estes dois não tiveram grande destaque nas indicações dos anos de 1990.

Ekbatani e Sangeladji (2008) replicaram o trabalho de Tan et al. (2004) nos Estados Unidos. Tanto educadores como os respondentes de mercado colocam a capacidade de pensar como a principal competência necessária ao profissional da área de contabilidade gerencial. Entretanto educadores colocam a resolução de problemas e habilidades quantitativas em segundo e terceiro lugar, enquanto os profissionais colocam as habilidades de ouvir e escrever como segundo e terceiro. Comparando-se ao estudo de Tan (2004), foram observadas as mesmas competências indicadas como principais pelos profissionais de mercado.

O trabalho de Albrecht e Sack (2000) também faz uma análise das competências sob a perspectiva de profissionais e docentes, e apesar de não se focar especificamente na área de contabilidade gerencial é um trabalho de destaque que merece ser avaliado. Os autores solicitaram que os respondentes avaliassem a importância de 22 competências, e o primeiro ponto de destaque ressaltado pelos autores é o fato de que profissionais e docentes concordaram substancialmente sobre quais seriam as principais competências necessárias.

As principais competências destacadas com média acima de quatro foram: pensar analiticamente/criticamente, comunicação escrita, comunicação oral, conhecimento de tecnologia computacional e tomada de decisão. Entre as competências consideradas menos importantes, com média próxima ou menor que três, cabe destaque à negociação, ao conhecimento de língua estrangeira e à capacidade empreendedora. Ressalta-se que esta última é bem menor avaliada pelos docentes.

No Brasil não são encontrados trabalhos específicos, sobre as competências ideais dos Contadores Gerenciais. Há porém, alguns trabalhos que avaliam as competências ideais para os profissionais de contabilidade. Dentre eles, o de maior destaque é o trabalho de Cardoso (2006) que faz um extenso levantamento de literatura sobre as competências dos profissionais de contabilidade. O autor definiu uma lista de 18 competências divididas em quatro fatores: competências específicas, competências de conduta, competências de gerenciamento de informações, e competências de comunicação.

Cardoso (2006) desenvolveu uma pesquisa com 159 contadores, em uma amostra intencional e não probabilística de alunos de MBAs. Estatisticamente, a pesquisa validou 13 das 18 competências inicialmente listadas. O quadro 1 a seguir demonstra as competências definidas por fatores.

Fatores	Competências
Comunicação	Ouvir eficazmente, atendimento e trabalho em equipe.
Gerenciamento da informação	Negociação, técnicas de gestão e gerenciamento da informação.
Conduta e Administração	Comunicação, empreendedor, estratégias e integridade e confiança.
Específicas	Contabilidade e finanças, legal, e ferramentas de controle

Quadro 1 – Competências do contador indicadas por Cardoso FONTE: Cardoso (2006)

Observa-se que muitas das competências indicadas por Cardoso (2006) equivalem às apresentadas nos estudos internacionais voltados a profissionais da área de Contabilidade Gerencial.

3. METODOLOGIA

Em relação à natureza da pesquisa, é usual encontrar muitas tipologias para classificação, este trabalho está classificado conforme a tipologia proposta por Beuren (2006). Segundo a autora, a tipologia de delineamento da pesquisa está agrupada em três categorias: a pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema.

Em relação aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória, já que no Brasil há pouco conhecimento da temática a ser abordada. Segundo Beuren (2006), explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas.

Já quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada por um levantamento ou *survey*. O levantamento caracteriza-se pelo questionamento direto das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer. O levantamento, efetuado nesta pesquisa, foi realizado por meio de uma *websurvey*, ou seja, uma pesquisa que é alocada em um website. Segundo Dillman (2000), este tipo de coleta de dados facilita a coleta de um maior número de respondentes, além de reduzir custos de pesquisa tradicionais como: correio, papel, e telefone, bem como evita perda de tempo no processo de tabulação, e erro de entrada de dados.

Porém Dillman (2000) ressalta que devem ser tomados alguns cuidados com a coleta como avaliar se as questões podem ser respondidas sem que haja a presença de um

entrevistador, e para evitar esta situação foi desenvolvida previamente uma amostra teste para corrigir os problemas de interpretação do questionário.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, pois empregou instrumentos estatísticos com a intenção de garantir a precisão dos resultados e evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências a serem feitas. A pesquisa quantitativa tem como objetivo, descobrir quantas pessoas de uma determinada população compartilham uma característica ou um grupo de características. Segundo Beuren (2006), ela é especialmente projetada para gerar medidas precisas e confiáveis que permitam uma análise estatística. Em relação à validação estatística dos dados a serem levantados, foram utilizadas estatísticas paramétricas e não paramétricas.

3.1 Definição das competências do contador gerencial para desenvolvimento da pesquisa

Conforme já exposto na revisão de literatura, não há um consenso sobre o conceito de competências, e isso pode ser observado nos trabalhos que embasaram a escolha dos itens para o questionário. Nos trabalhos analisados também se observou pouca ou nenhuma discussão sobre o tema e, em alguns casos não se encontraram informações de como foi a construção dos itens do questionário.

Conforme já abordado na revisão de literatura, para efeito deste trabalho o termo competências será tratado como o conjunto de conhecimentos, habilidades e valores necessários ao desenvolvimento de uma atividade, e para tanto foram listados os itens apresentados nos trabalhos anteriores avaliados e que se enquadram nesta definição.

Como alguns itens eram muito próximos, foram feitas adequações às compreensões. Isso foi mais fortemente observado nos pontos de conhecimentos de tecnologias e habilidade de operá-las. Também o item habilidades interpessoais foi observado de forma condensada em alguns trabalhos, e em outros era aberta em alguns itens, sendo o elemento mais frequente, a liderança. Sendo este o elemento pelo qual se optou, pela sua maior frequência.

As habilidades de comunicação foram observadas em todos os 11 trabalhos. Porém, encontrou-se em dois trabalhos apenas o termo habilidade de comunicação, e em nove trabalhos esta habilidade aberta em quatro diferentes habilidades: Oral, Escrita, Leitura, Ouvir (escutar). Porém nem sempre todas estas habilidades foram expostas nos nove trabalhos, isso foi observado em apenas três trabalhos. Mas frente à quantidade de vezes de sua exposição, optou-se pelo uso das quatro habilidades de comunicação.

O único item pouco citado no trabalho, mas que foi indicado para esta pesquisa, foi a habilidade no uso de planilhas eletrônicas que teve sua escolha ligada à forma ampla como foram expostos a os conhecimentos e habilidades com sistemas e tecnologias de informação. A lista final de itens foi elaborada com a indicação de 17 competências, expostas no quadro 2.

3.2 Construção do questionário

Os dois questionários desenvolvidos nesta pesquisa, tanto para profissionais de mercado quanto para docentes, foram desenvolvidos em duas partes. A primeira refere-se à caracterização do entrevistado e da Empresa/IES em que o mesmo desenvolve suas atividades. Esta caracterização foi desenvolvida com o objetivo de analisar se haveriam percepções diferenciadas entre os grupos analisados e seus subgrupos expostos no quadro 3.

A segunda parte do questionário refere-se à avaliação de importância, por parte dos entrevistados, do tema central desta pesquisa que são as competências necessárias para o desenvolvimento de atividades ligadas a contabilidade gerencial. Para tanto se definiu uma escala numérica de 1 a 5 sendo 1 para baixa concordância com a competência e 5 para a plena concordância da importância da competência. Colocou-se ainda uma alternativa não sei avaliar, buscando evitar respostas aleatórias.

	Novin et al (1990)	Siegel e Kulesza (1996)	Russel (1999)	Malmi (2001)	Perera (2002)	Forsaitth (2004)	Tan (2004)	Jacobs (2005)	Hassal (2005)	Yazdifar e Tsamenyi (2005)	Ekbatani e Sangeladji (2008)	
Valores e Moralidade (ética)		ok		ok			ok	ok	ok	ok		
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial			ok		ok				ok			
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)		ok	ok		ok	ok			ok			
Conhecimento do negócio em que a empresa atua		ok		ok				ok		ok		
Compreensão das operações da organização - processos do negocio		ok		ok		ok			ok			
Habilidade de Comunicação - Oral	ok	ok	ok	ok	ok	com	ok	com	ok	ok	ok	
Habilidade de Comunicação - Escrita	ok	ok		ok	ok		ok		ok	ok		ok
Habilidade de Comunicação - Leitura	ok						ok		ok	ok		ok
Habilidade de Comunicação - Ouvir	ok	ok			ok		ok		ok	ok		ok
Habilidades de pensar - Pensamento crítico	ok				ok		ok				ok	
Habilidades quantitativas	ok						ok				ok	
Liderança		ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok		
Resolução de problemas – identificar e criar soluções	ok	ok		ok	ok	ok	ok		ok		ok	
Trabalhar em equipe					ok	ok		ok	ok	ok		
Managment/tomar decisões	ok			ok		ok	ok			ok	ok	
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas		ok										

Figura 2 – Lista das competências selecionadas para o questionário

Para questionar as competências necessárias ao desenvolvimento da contabilidade gerencial apresentou-se um texto sobre a conceituação da contabilidade gerencial. “Tendo CONTABILIDADE GERENCIAL como um processo de mensuração, análise e divulgação de informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório do dia a dia das operações e para o planejamento de operações futuras, responda às questões a seguir.”

No questionário, o questionamento tanto para docentes quanto para profissionais foi “Exponha seu grau de concordância sobre as competências (conhecimentos, habilidades e valores) necessárias ao profissional que desenvolverá atividades de Contabilidade Gerencial em uma escala de 1 a 5”.

Docentes		Profissionais	
Variáveis	Alternativas	Variáveis	Alternativas
Origem da IES	Pública, Privada	Graduação	Contábeis, administração e outras
IES com programa de Pós	Sim, Não	Hierarquia	Posição hierarquia na empresa
Nível de formação do docentes	Graduação até doutorado	Atividades de controle	% do trabalho com esta atividade
Linha de mestrado	Contabilidade e outras	Função	Controladoria, Financeiros e outros
Atuação no mercado	Sim, Não	Experiência Profissional	Escalas de 5 em 5 anos
Tempo de Docência	Escalas de 5 em 5 anos	Capital da empresa	Nacional ou estrangeiro
		Nº de funcionários	Escala variável
		Atividade da empresa	Ramo: Indústria, comércio e serviço

Quadro 3 – variáveis analisadas nos grupos pesquisados

3.2 Desenvolvimento das amostras

A seguir são relatados os processos utilizados para a seleção dos docentes e profissionais que responderam ao questionário desta pesquisa.

3.2.1 Docentes

A escolha dos docentes foi baseada na seleção de IES públicas e IES privadas com bons desempenhos contínuos nos exames do Antigo Provão e no atual ENADE. Dessa forma, foram selecionadas 81 IES das quais se buscou contato com suas coordenações, onde foi solicitado os e-mails dos docentes que ministravam as disciplinas ligadas à contabilidade gerencial. Recebeu-se o e-mail destes docentes, diretamente das coordenações de 39 IESs.

Em cinco outras IES a coleta foi feita de forma direta pelo pesquisador. No caso da USP *campus* São Paulo e Ribeirão Preto, a seleção dos docentes foi feita a partir do site destas IESs e contato direto com alguns destes.

Não se obteve retorno de contato dos docentes em três IESs, com programas de mestrado, a UFRJ, UERJ e a UFPE. No site destas três IESs foi possível localizar os nomes dos docentes da mesma, e a partir destes nomes fez-se uma busca no sistema Lattes, de quais docentes seriam responsáveis pelas disciplinas da área gerencial. Com os nomes selecionados, foram feitas buscas em sistemas de buscas na internet e foram localizados alguns contatos dos mesmos.

Ao fim desse processo de localização dos e-mails dos docentes, conseguiram-se 182 e-mails válidos de 44 IESs, já retirados e-mails recebidos de coordenações e que estavam incorretos. Ao fim do envio de 3 ondas de solicitação de preenchimento, foram recebidos 112 questionários.

3.2.2 Profissionais

A definição dos profissionais que responderiam ao questionário passou por duas

barreiras. A primeira refere-se ao fato de não haver, no Brasil, conforme já exposto uma certificação para a função de contador gerencial. Assim, não haveria uma base de dados de profissionais que pudessem responder a esta pesquisa, assim como ocorreu em estudos prévios analisados.

O outro fator reside no fato de a função de contador gerencial não ser observada nos organogramas das empresas brasileiras. Assim, seria necessário que outros profissionais ligados à área contábil-financeira fossem o público-alvo da pesquisa. Os cargos mais comuns observados em análises de redes sociais, a ser descrito a seguir, foram os de *Controller* (gerente de controladoria), CFO (*Chief Finance Officer*) ou diretor financeiro, e gerentes/analistas de custos.

Para a seleção dos respondentes, além do cargo, outro ponto importante seria o tempo de experiência na área contábil-financeira. Esse tempo favoreceria a experiência profissional no que tange às atividades desenvolvidas e ao conhecimento e uso dos artefatos de contabilidade gerencial.

Para a busca dos profissionais com o perfil para responder à pesquisa, optou-se pelo uso de duas diferentes fontes, em função da facilidade de seu acesso. A primeira foi a base de ex-alunos do curso de Ciências Contábeis e Administração de uma Universidade Pública. Esta IES já têm mais de 15 turmas formadas, e têm cerca de 1.200 egressos, sendo que aproximadamente 800 deles estão organizados em uma rede social via email. Solicitou-se nesta rede o contato dos profissionais que tivessem pelo menos cinco anos de formação e de experiência na área contábil-financeira e que estivessem dispostos a participar da pesquisa. Dessa rede obtiveram-se 10 respostas para esta pesquisa.

A segunda rede pesquisada foi o LinkedIn que é uma rede social profissional. Uma rede social é uma estrutura social composta por pessoas (ou organizações, territórios, etc.), que estão conectadas por um ou vários tipos de relações (de amizade, familiares, comerciais, etc.), ou que partilham crenças, conhecimento ou prestígio.

Na internet estão disponíveis diversas redes sociais profissionais além do LinkedIn, como o Via6 e o Monster, porém o tamanho e a importância do LinkedIn levaram à sua escolha. Segundo dados do site desta rede, em dezembro de 2011 o LinkedIn possui mais de 150 milhões de usuários em mais de 200 países e territórios ao redor do mundo, sendo no Brasil cerca 7 milhões de usuários.

Com o perfil criado nessa rede, iniciou-se o processo de busca de profissionais que pudessem se adequar ao perfil esperado para a pesquisa. Para tanto se optou inicialmente pela busca em comunidades ligadas a áreas de contabilidade, finanças e controladoria. Também foram feitas buscas em comunidades de profissionais de diversas regiões do Brasil.

Durante 40 dias foram localizados 513 perfis, dos quais se solicitou amizade, destes 362 retornaram com aceite. Conforme os aceites ocorriam, eram enviados os e-mails com formulário individual para cada profissional. Assim como no caso dos docentes, foram enviadas três ondas de solicitação de respostas.

Ao fim desse período, foram recebidos 232 questionários dos 362 profissionais que aceitaram receber o questionário, ou seja, uma taxa de retorno de 64%. Assim, somado aos 10 questionários recebidos da outra rede social, foram recebidos 242 questionários.

Cabe ressaltar que tanto para a amostra de docentes como de profissionais, os questionários enviados eram individualizado, assim após a pesquisa ser respondida ela não poderia ser novamente preenchida por outra pessoa. Esta ação buscou evitar que o questionário se espalhasse para pessoas fora do perfil desejado da pesquisa.

3.3 Limpeza dos dados recebidos

Após o recebimento dos 112 questionários de docentes e 242 de profissionais, iniciou-se o processo de limpeza dos dados sob três enfoques: perfil inadequado do respondente e/ou

empresa, inconsistência dos dados e respostas extremas. Não ocorreram problemas de dados ausentes em função de o formulário solicitar a resposta das questões que eram consideradas obrigatórias.

Ao fim desse processo de limpeza, restaram para análise da validade do questionário 108 questionários de docentes e 212 questionários de profissionais.

Os dados de um questionário devem ser validados quanto a sua confiabilidade. Segundo Hayes (2001), confiabilidade é o grau com que as medições estão isentas de erros aleatórios e refletem quanto os valores observados estão relacionados com os valores verdadeiros.

Um dos instrumentos utilizados para avaliar esta confiabilidade é o Alfa de Cronbach que demonstra o grau em que os itens de um questionário estão inter-relacionados. O Alfa de Cronbach gera um resultado variando de 0 a 1, e segundo Hair (2005), há aceitação dos resultados quando o valor do alfa for superior a 0,70.

Foram gerados os alfas de cada um dos grupos dos questionários, tanto para docentes quanto para profissionais, e em ambos os casos o alfa gerado foi superior a 0,7, sendo 0,833 para docentes e 0,852 para profissionais

4 Análise dos dados

Para avaliar se haveria diferença de avaliação entre as duas populações, aplicou-se o teste de Wilcoxon-Mann-Whitney (Teste U), que é um teste de hipóteses não paramétricas. Segundo Siegel e Castellan (2006), o teste de Mann-Whitney é usado para testar se duas amostras independentes foram retiradas de populações com médias iguais.

Assim, em termos de diferenças significativas de avaliação (teste U), observam-se, pela Tabela 1, apenas duas competências (valores e moralidade – ética e tomar decisões) em que há divergência de avaliação entre profissionais e docentes. Nestas também se observa uma grande diferença de posição de *ranking*, principalmente para a competência de valores e moralidade (ética), que é a primeira entre profissionais e apenas a 7ª entre docentes.

Uma análise de diferença de posicionamento de *ranking*, sem que sejam observadas diferenças estatísticas entre docentes e profissionais, indica mais duas competências com diferenças destacadas. A primeira refere-se ao processo de conhecimento do negócio, em que docentes está cinco posições acima no *ranking*.

A segunda diferença refere-se ao conhecimento das regras de contabilidade financeira, em que profissionais têm posicionamento seis pontos acima do que docentes. Esta pode ser uma diferenciação em função de que docentes da área gerencial podem expressar um afastamento da área financeira, que pelos dados dos profissionais de mercado não existe.

Tabela 1 : Ranking de importância das Competências para docentes e profissionais

Competências para a Contabilidade Gerencial	Média Docente	Ranking Docente	Média Profissional	Ranking Profissional	Diferença Ranking	Mann
Conhecimento e aplicação de artefatos de contabilidade gerencial	4,92	1	4,83	3	-2	0,068
Habilidades de pensar - Pensamento crítico	4,91	2	4,91	2	0	0,960
Conhecimento do negócio em que a empresa atua	4,89	3	4,79	8	-5	0,122
Trabalhar em equipe	4,88	4	4,83	5	-1	0,557
Compreensão das operações da organização - processos do negocio	4,84	5	4,81	6	-1	0,601
Resolução de Problemas - Identificar e criar soluções	4,83	6	4,83	4	2	0,955
Valores e Moralidade	4,83	7	4,96	1	6	0,000
Habilidade de Comunicação - Ouvir	4,77	8	4,81	7	1	0,548
Habilidade de Comunicação - Escrita	4,75	9	4,72	10	-1	0,627
Habilidade de Comunicação - Leitura	4,73	10	4,68	13	-3	0,499
Habilidade de Comunicação - Oral	4,72	11	4,70	11	0	0,771
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas	4,70	12	4,59	15	-3	0,552
Liderança	4,64	13	4,62	16	-3	0,538
Habilidades quantitativas	4,63	14	4,64	14	0	0,726
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (societária)	4,60	15	4,73	9	6	0,200
Managment/tomar decisoes	4,56	16	4,68	12	4	0,038
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação	4,54	17	4,50	17	0	0,797

Ao analisar os trabalhos utilizados como referência para a seleção das competências, observa-se que aparecem, com maior destaque, as seguintes competências, sem ordem de importância: Resolução de Problemas, Pensamento crítico, Trabalhar em equipe, Liderança, Escutar (ouvir), Escrever, Conhecimentos de TI e de Planilhas, Conhecimento dos negócios e de seus processos.

Os dados da Tabela 1 demonstram que muitas dessas competências listadas estão entre as principais na análise de docentes e profissionais, mas algumas estão entre os últimos, destacando-se os conhecimentos de TI que está alocado como o último colocado, tanto entre profissionais quanto entre docentes.

Nas habilidades de comunicação, tanto entre profissionais quanto entre docentes, observa-se que as duas principais competências são as observadas nos trabalhos internacionais: Ouvir/Escutar e Escrever. Mas deve-se destacar que todas as quatro habilidades de comunicação ficaram muito próximas, tanto entre profissionais quanto entre docentes.

4.1 Avaliação global das competências

Consolidaram-se os totais de divergências de concordâncias encontradas pelos testes de médias (Mann-Whitney/Kruskal-Wallis) para cada uma das competências, tanto entre os subgrupos de docentes como de profissionais, expostas nos Quadros 4 e 5. Entre os seis subgrupos de docentes, foram encontradas apenas nove situações de divergência de avaliação. Já entre os profissionais foram encontradas 20 divergências entre os oito subgrupos existentes.

Competências	Origem IES	Ter Pós	Nível de formação	Linha Mestrado	Mercado	Tempo docência	Total
Valores e Moralidade (ética)							0
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial							0
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)		*	*				2
Conhecimento do negócio em que a empresa atua							0
Compreensão das operações da organização - processos do negocio		*					1
Habilidade de Comunicação - Oral							0
Habilidade de Comunicação - Escrita							0
Habilidade de Comunicação - Leitura				*			1
Habilidade de Comunicação - Ouvir			*	*			2
Habilidades de pensar - Pensamento crítico							0
Habilidades quantitativas							0
Liderança							0
Resolução de problemas – identificar e criar soluções	*						1
Trabalhar em equipe							0
Managment/tomar decisoes			*				1
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação		*					1
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas							0
Total	1	3	3	2	0	0	

Quadro 4: Diferenças de concordância sobre as competências observadas entre subgrupos de docentes

Entre os docentes, foram observadas poucas divergências entre seus subgrupos. As principais foram observadas entre os subgrupos de se ter ou não mestrado nas IESs, e o nível de formação dos docentes. E dentre as competências observaram-se poucas vezes em que ocorreram divergências. Nos subgrupos de tempo de docência e ter ou não atividades no mercado, não é observada nenhuma diferença.

Nas divergências entre os subgrupos de docentes de IES com e sem mestrado,

observa-se que ocorreram menores níveis de concordância entre os docentes de IES com mestrado, principalmente na competência de conhecimento de contabilidade financeira.

Essa relação também é observada no nível de formação dos docentes, nas competências com diferenças de avaliação, os docentes mestres tendem a ter avaliação de importância superior aos docentes doutores.

Entre os subgrupos de profissionais, foram observadas diferenças de avaliação principalmente em relação à função efetuada e pela experiência profissional. Em relação à função efetuada, observa-se que, de maneira geral, nas competências em que houve divergência de avaliação, os profissionais da área “controladoria” tiveram os maiores níveis de concordância, sendo um pouco superiores aos profissionais de “finanças”. As principais divergências ocorreram em função do menor nível de concordância dos profissionais categorizados como “outros”.

Em relação ao tempo de experiência profissional, são observados três comportamentos. Nas competências de conhecimento do negócio em que a empresa atua e na de habilidades quantitativas, quanto maior a experiência profissional, maior foi o nível de importância dado. Já na competência de habilidade no uso de planilhas eletrônicas, a relação foi inversa, ou seja, quanto menor a experiência maior foi o grau de concordância. Esta situação pode ser entendida como reflexo de seu cargo hierárquico, visto que suas atividades de trabalho são voltadas principalmente para o desenvolvimento de relatórios, para tal as ferramentas de planilhas eletrônicas são importantes.

Competências	Graduação	Hierarquia	Atividades de controle	Função	Experiência Profissional	Capital	Nº Funcionários da empresa	Atividade da empresa	Total
Valores e Moralidade (ética)									0
Conhecimento e aplicação de ferramentas/artefatos de contabilidade gerencial				*		*	*		3
Conhecimento e aplicação de regras e técnicas contábeis (financeira/societária)				*	*		*		3
Conhecimento do negócio em que a empresa atua					*				1
Compreensão das operações da organização - processos do negócio									0
Habilidade de Comunicação - Oral				*					1
Habilidade de Comunicação - Escrita			*						1
Habilidade de Comunicação - Leitura							*		1
Habilidade de Comunicação - Ouvir									0
Habilidades de pensar - Pensamento crítico			*						1
Habilidades quantitativas		*		*	*				3
Liderança				*	*				2
Resolução de problemas – identificar e criar soluções						*			1
Trabalhar em equipe					*				1
Managment/tomar decisoes									0
Conhecimento e utilização de aplicações de tecnologia da informação									0
Habilidade no uso de planilhas eletrônicas					*	*			2
Total	0	1	2	5	6	3	3	0	

Quadro 5: Diferenças de concordância as competências observadas entre subgrupos de profissionais

O terceiro comportamento é observado nas competências: conhecimento de técnicas contábeis, liderança, e trabalhar em equipe. Nestas, o índice de concordância é maior entre os profissionais com até 10 anos de experiência, entre os que tinham mais de 15 anos de experiência, e menor, conseqüentemente, entre os que têm entre 10 e 15 anos de experiência.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo traçado para este trabalho foi o de compreender na realidade brasileira as competências necessárias aos profissionais que atuam na contabilidade gerencial para o desenvolvimento de suas atividades, investigando a existência ou não de diferenças de avaliação entre docentes e profissionais de mercado.

Para tanto foram feitas análises dos principais trabalhos internacionais que versavam sobre as competências necessárias aos profissionais da área de contabilidade gerencial. Os trabalhos analisados demonstraram não haver uma padronização de competências, e de maneira geral as competências ligadas a conhecimentos e as habilidades de comunicação e do processo de gestão eram as consideradas de maior importância

Pelos dados encontrados, observou-se que há pouca divergência de avaliação, tanto entre docentes quanto entre profissionais, sendo a mais crítica a questões de valores e da ética, que obteve maior avaliação entre os profissionais. De maneira geral a maior parte das 17 competências listadas teve nota média de avaliação muito próxima, na percepção dos docentes e dos profissionais.

Apesar da limitação da pesquisa, de não ter sido feita diretamente com profissionais com certificação de contabilidade gerencial, como feita em estudos internacionais analisados, percebe-se que as avaliações das competências mais importantes, são próximas entre os profissionais do Brasil e dos avaliados nos estudos internacionais prévios.

Na avaliação dos subgrupos analisados de profissionais e docentes, observou-se algumas divergências de avaliação. Entre os docentes, observa-se um senso crítico mais apurado, ou seja, um menor índice de concordância plena, principalmente no subgrupo de docentes de escolas com programas de mestrado. Isso também foi observado entre aqueles que fizeram mestrado na linha de contabilidade.

Nos subgrupos de profissionais, as principais divergências foram observadas entre os profissionais de empresas de capital nacional e internacional, com maiores níveis de concordância entre profissionais de empresas de capital nacional.

Apesar de haver uma concordância próxima de avaliação entre docentes e profissionais, é importante que então se façam avaliações adicionais de quais competências a IES têm gerado aos novos profissionais, que a cada ano têm se inserido no mercado. Avaliando ainda quais seriam de competência da academia gerar e quais seriam de alçada do próprio mercado de trabalho.

Outro ponto importante a ser analisado, visto a alta proximidade de importância das competências analisadas, é buscar compreender quais seriam então as competências essenciais para a atividade da contabilidade gerencial.

BIBLIOGRAFIA

ALBRECHT, S.; SACK, R. (2000) Accounting Education: Charting a course Through a perilous future. *Accounting Education Series*, American Accounting Association, n. 16.

ATKINSON, A. A; BANKER, R. D; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. (2008) *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.

BEUREN, I. M. (2006). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. São Paulo: Atlas.

BURNIER, S. (2001) Pedagogia das Competências: conteúdos e métodos. *Boletim Técnico do SENAC*. Rio de Janeiro, set/dez.

CARDOSO, R.L. (2006) *Competências do Contador: Um estudo empírico*. São Paulo, 2006.

Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

DELUIZ, N. (2001) Qualificação, competências e certificação: visão do mundo do trabalho. *Formação*, Brasília, v. 1, n. 2, p. 5-16.

DILLMAN, D. A. (2000). **Mail and Internet surveys**--The tailored design method. New York : John Wiley & Sons, Inc.

EKTABANI, M.A.; SANGELADJI, M.A. (2008) Traditional Vs. Contemporary Managerial/Cost Accounting Techniques Differences Between Opinions Of Educators And Practitioners. *International Business & Economics Research Journal*. v.7, n.1, p. 93-111.

FLEURY, M.T.L.; FLEURY, A. (2001). Construindo o conceito de competência. *Revista de Administração Contemporânea*. Edição especial, p. 183-196, 2001.

FORSAITH, D.; XYDIAS-LOBO, M.; TILT, C. (2004). The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective. *Journal of Applied Management Accounting Research*. p. 53-70.

FREZATTI, F., AGUIAR, A.B., GUERREIRO, R. (2007) Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 44, p. 9-22, mai-ago.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W. e BREWER, P. C. (2007) *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro : LTC.

HAIR, J. (2005) *Análise Multivariada de Dados*, Porto Alegre: Bookman.

HASSAL, T; JOYCE, J.; MONTANÕ, J.L.A.; ANES, J.A.D. (2005) Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective. *Accounting Forum*, v. 29, n. 4, p. 379-394.

HAYES, B. E. (2001) *Medindo a satisfação do cliente: desenvolvimento e uso de questionários*. Rio de Janeiro: Qualitymark.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. (2004). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.

HOWIESON, B. (2003). Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge? *The British Accounting Review*, n. 35, n. 2, p. 69-103.

HUMPREY, C. (2005) In the aftermath of crisis: Reflections on the principles, values and significance of academic inquiry in accounting: Introduction. *European Accounting Review*. v. 14, n. 2, p. 341-351.

ISAMBERT-JAMATI, V. (1997) *O apelo à noção de competência na revista: l'orientation scolaire et professionnelle — da sua criação aos dias de hoje*. In Tanguy Lucie, Ropé,

Françoise, Saberes e Competências: o uso de tais noções na escola e na empresa, São Paulo, Editora Papirus.

JACOBS, L. (2005) *The impact of the changing practitioner requirements on management accounting education at South Africa universities*. Pretória, 2005. Tese (Doutorado em Commerce in Financial Management Sciences). Programa de Pós- Graduação da Faculty of Economic and Management Sciences at the University of Pretoria.

KAPLAN, R.; JOHNSON, H. T. (1987) *Relevance lost: Rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

LE BOTERF, G. (2003) *Desenvolvendo a Competência dos Profissionais*. Porto Alegre: Bookman-Artmed.

MACHADO, V.S.A.; CASA NOVA, S.P.C. (2007) Análise comparativa entre os Conhecimentos Desenvolvidos no curso de Graduação em Contabilidade e o Perfil do Contador Exigido pelo Mercado de Trabalho: uma pesquisa de campo sobre Educação Contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 2, p. 1-28.

MALMI, T.; SEPPÄLÄ, T. RANTANEN, M. (2001) The Practice of Management Accounting in Finland – A Change? *Journal of Business Economics*, v. 50, n. 4, p. 480 - 501.

NOVIN, A.M.; PEARSON, M.A.; SENGE, S.V. (1990). Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of view. *Journal of Accounting Education*, v. 8, n. 2, p. 207-224.

PERERA, H.; CHUA, F.; CARR, S. (2002). *Customer focus as a determinant in designing accounting programmes: An empirical investigation into employers' perceptions*. In: ASIAN-PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING, 14, 2002. Los Angeles, **Anais..** 2002

RICHARDSON, W. (2005). Curriculum Requirements for Entry-Level Management Accounting in Australian Industry and Commerce. *Journal Of Applied Management Accounting Research*. v. 3, n. 1, p. 55-66, 2005.

ROQUE, G.O.B. (2004). *Uma proposta de um modelo de avaliação de aprendizagem por competências para cursos a distância baseados na web*. Rio de Janeiro, 2004 Dissertação (mestrado) Programa de Pós-Graduação em Informática da Universidade Federal do Rio de Janeiro

ROQUE, G.O.B; ELIA, M.F.; MOTTA, C.L.R. (2004). Uma visão sistêmica do uso da noção de competências na avaliação de aprendizagem em cursos a distância. In: XI Congresso Internacional de Educação a Distância, ABED2004. Salvador, Brasil.

RUSSEL, KA.; SIEGEL, G.H.; KULESZA, C.S. (1999) Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. *Strategic Finance*. September, p. 34-44.

SIEGEL, G.H.; SORENSEN, J.E. (1994). What Corporate America Wants in Entry-Level Accountants. *Management Accounting*. v. 14, n.1, p. 1-16.

SIEGEL, G.H.; KULESZA, C.S. (1996) The Practice Analysis of Management Accounting. *Management Accounting*. v. 70, n.10, p. 20-28.

SIEGEL, S.; CASTELLAN JR, N.J. (2006). *Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento*. Porto alegre: Artmed.

TAN, L.M.; FOWLER, M.B.; HAWKES, L. (2004). Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners. *Accounting Education: An International Journal*. v. 13, n.1, p. 51-67.

YAZDIFAR, Hassan (2003). Management accounting in the twenty-first-century firm: a strategic view. *Strategic Change*, v. 12, n. 2, p. 109-113.

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