

Contabilidade e Controle gerencial: Construção de Significados a partir da Percepção de Especialistas

ALESSANDRO LEPCHAK

Universidade Federal do Paraná

STELLA MARIS LIMA ALTOÉ

Universidade Federal do Paraná

ODIRLEI ACIR TEDESCO

Universidade Federal do Paraná

Resumo

O estudo objetiva verificar a percepção dos especialistas do Brasil sobre os significados e as diferenciações entre controle gerencial e contabilidade gerencial. Este aspecto merece ser investigado, dada a relevância desta temática para a contabilidade, e ainda pela dificuldade de entendimento destes conceitos. A pesquisa caracteriza-se como exploratória e bibliográfica, sendo realizada por meio de uma *survey* e análise do discurso coletivo. Os achados indicam a dificuldade dos especialistas conceituarem contabilidade e controle gerencial e ainda revela que tais conceitos encontram-se fundidos. Logo, percebe-se que até mesmo para os especialistas a distinção destes termos é complexa. Portanto, entende-se que a amplitude do controle gerencial já contempla os aspectos de contabilidade gerencial, revelando a interação destes conceitos. Nesse sentido, o principal propósito do controle gerencial, é assegurar que os recursos, sejam utilizados de forma eficaz e eficiente considerando que estes são limitados. Além disso, uma visão voltada ao equilíbrio econômico, patrimonial e financeiro é fundamental para contribuir para o comportamento dos atores organizacionais, e assim alcançar os objetivos e as estratégias da entidade. Dessa forma, espera-se que a formação dos profissionais que atuam na contabilidade possa ser direcionada para este entendimento conjunto de contabilidade e controle gerencial, favorecendo assim a unificação do termo controle gerencial. Além disso, abre-se caminho para uma relevante discussão com o potencial de afetar tanto o ensino como a prática da área gerencial, considerando que até mesmo os especialistas possuem certa dificuldade para o entendimento dos termos contabilidade gerencial e controle gerencial, conforme identificado na presente investigação.

Palavras chave: Contabilidade gerencial, Controle gerencial, Significados.

1 INTRODUÇÃO

A ausência de uniformidade de conceitos de contabilidade gerencial e controle gerencial presentes em pesquisas atuais dissemina a sobreposição de conteúdo nas disciplinas e por consequência, no ensino desses termos para os estudantes e pesquisadores. Muitas práticas de controle gerencial podem receber nomenclatura de contabilidade gerencial, o que também pode ocorrer de modo inverso.

Para Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000, p.36) “a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Já o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas (Anthony & Govindarajan, 2006). Percebe-se que a contabilidade gerencial atua de forma mais restrita sobre os eventos da empresa enquanto o controle gerencial considera o ambiente em que a empresa está inserida bem como as metas adotadas.

Apesar de convergentes para com a contribuição para a tomada de decisão, como nas definições de Emmanuel, Otley e Merchant (2004), que mencionam o controle gerencial como abrangente das questões estratégicas e operacionais (planos traçados para o alcance das metas globais) e Crepaldi (2011) que faz alusão à função da contabilidade gerencial em fornecer instrumentos que auxiliem os administradores nas funções gerenciais, a distinção entre os dois conceitos se faz essencial tanto para profissionais docentes, contadores, administradores como sendo os seus principais disseminadores.

Percebe-se que a discussão entre os conceitos contábeis está presente nas pesquisas contemporâneas, muitas vezes tentando diferenciar e identificar práticas objetivando obter maior transparência no tratamento dos conceitos. Tem-se, em meio a tal discussão, que alguns profissionais e docentes podem argumentar que os conceitos se sobreponham, não sendo pertinente tal diferenciação, porém isso só pode ser verificado empiricamente.

Alguns exemplos da verificação empírica dessas diferenciações estão presentes nos trabalhos de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007), no qual foi apresentada a diferenciação entre a contabilidade gerencial e financeira a partir da ótica de pesquisadores de vários países, distinguindo essas duas vertentes. Também Cunha, Beuren, Rausch e Benvenuti (2009) identificaram a área de abrangência da contabilidade gerencial na visão dos docentes em Santa Catarina. Barros, Lemos Júnior, Colauto e Voese (2012) analisaram a percepção de docentes e discentes sobre a prática de interdisciplinaridade nas disciplinas de contabilidade gerencial e contabilidade de custos ministradas em programas de mestrado em contabilidade. Tais estudos justificam a presente investigação, no sentido de que as diferenciações ou sobreposições de conceitos é percebida claramente no cenário contemporâneo dos estudos em contabilidade, independentemente da área abordada, seja na contabilidade financeira, gerencial, custos, dentre outras.

Nesse contexto, o presente artigo pretende analisar a percepção de especialistas do Brasil quanto aos significados e diferenciações conceituais entre contabilidade gerencial e controle gerencial. Para tanto se faz pertinente uma discussão acerca dos conceitos contemporâneos que permeiam a contabilidade gerencial e controle gerencial.

É necessário disseminar a diferença conceitual e os significados de cada terminologia, para que as práticas e o seu ensino referente ao controle e contabilidade gerencial sejam coerentes. Nesse sentido, o presente estudo pretende contribuir investigando: *qual a percepção dos especialistas do Brasil sobre os significados e as diferenciações entre controle gerencial e contabilidade gerencial?*

Os conceitos de contabilidade gerencial e controle gerencial podem apresentar similaridades entre si na percepção de profissionais da área contábil e estudantes de

contabilidade. Entretanto, espera-se que especialistas brasileiros da área possam diferenciar esses conceitos, demonstrando capacidade de categorizá-los de acordo com a literatura contemporânea.

Adicionalmente, o estudo proporcionará o nivelamento conceitual dos termos e conceitos inerentes à contabilidade e controle gerencial, contribuindo também, para o entendimento da necessidade de eventual direcionamento no ensino da contabilidade gerencial e controladoria, especificamente quanto aos conceitos ora tratados neste estudo.

2 CONTROLE GERENCIAL E CONTABILIDADE GERENCIAL

Este estudo é voltado unicamente para uma discussão acadêmica sobre o significado e a diferenciação (ou não) dos termos controle gerencial e contabilidade gerencial, sendo que essa caracterização implica em uma melhor compreensão da academia sobre os conceitos e tende a assegurar melhor aplicabilidade desses termos na esfera gerencial.

Controle gerencial é o “processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos e usados efetiva e eficientemente, na consecução dos objetivos da organização” (Johnson & Kaplan, 1993, p.145). A definição de Johnson e Kaplan é semelhante ao conceito de Anthony (1965) referenciado por Otley (1994, p. 289), que define o controle gerencial “como o processo em que os gestores asseguram que os recursos estão sendo obtidos e utilizados de forma eficiente e eficaz para o cumprimento dos objetivos organizacionais” (tradução livre)¹. Percebe-se que o controle gerencial tem como foco a atuação dos gestores da entidade, de modo que utilizem os recursos de forma eficaz e eficiente.

Complementando o pensamento anterior, o IFAC (2009) diz que o controle gerencial trabalha com recursos que são limitados, desse modo o alinhamento às metas organizacionais se torna imprescindível.

Flamholtz (1979, p. 52) “define controle gerencial como o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização”. Para o autor, o controle gerencial deve nortear o desempenho dos gestores, desse modo os objetivos organizacionais estão presentes nos três conceitos mencionados anteriormente.

Com o mesmo raciocínio, Govindarajan (1988) e Mintzberg et al. (2006) (citado por Aguiar & Frezatti, 2007, p.1) dissertam sobre o controle gerencial como sendo “um dos elementos do processo de estratégia das organizações, mais especificamente, representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias”. A interpretação deste conceito é importante no sentido de completar o termo objetivos organizacionais dos conceitos anteriores adicionando o termo ‘estratégia’ como componente do controle gerencial. Agindo de acordo com sua estratégia, a organização pode utilizar o controle gerencial para possibilitar um efeito aprendizado de modo que possa corrigir seus erros e reforçar seus pontos fortes (Gomes, 1983).

Conforme os conceitos abordados percebe-se que o controle gerencial se concentra no processo de atuação dos gestores, com a utilização eficaz e eficiente de recursos limitados visando a consecução dos objetivos organizacionais. Desse modo pode-se mencionar como um dos processos que auxiliam o controle gerencial a contabilidade gerencial. Assim, tem-se a Figura 1 que exemplifica graficamente a atuação da contabilidade gerencial como fonte de informações e o controle gerencial relacionado à postura assumida pelas organizações:

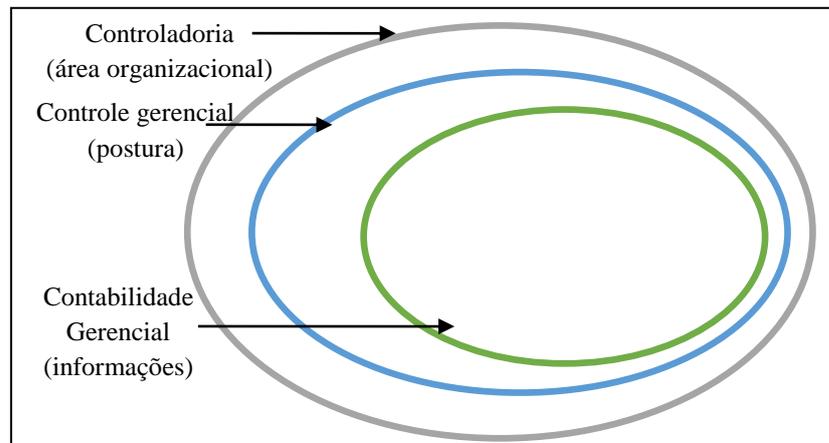


Figura 1 Relacionamento entre controladoria, controle gerencial e contabilidade gerencial
Fonte: adaptado de Frezatti et al. (2009)

Percebe-se que a atuação do controle gerencial enquanto postura organizacional propõe-se em assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos, enquanto que a contabilidade gerencial identifica, interpreta e comunica as informações aos gestores para auxiliar na execução dos objetivos traçados (Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009).

Para Hansen e Mowen (1997) a contabilidade gerencial constitui-se na parte do sistema contábil que se dedica às informações para os usuários internos da entidade. Corroboram Atkinson et al. (2000, p. 36) afirmando que “é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

Aperfeiçoando o conceito de contabilidade gerencial a AECA (2000, p. 41) conceitua a contabilidade como o “ramo da contabilidade que tem por objeto a captação, medição e valoração da circulação interna de uma unidade econômica, assim como sua racionalização e controle, com a finalidade de proporcionar à entidade a informação relevante para a tomada de decisão” (tradução livre)². Ponto fundamental da definição apresentada é que a contabilidade gerencial pode ser aplicada a uma unidade econômica, logo percebe-se a ligação do conceito com a atribuição da aplicação a uma empresa, departamento ou centro de custo.

Anthony e Govindarajan (2006, p. 42) incluem na compreensão da contabilidade gerencial “que seus princípios não obedecem à autoridade de nenhum órgão regulador”, sendo que a visão de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 46) a contabilidade gerencial “é uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas e que é amplamente aceita de forma inquestionável”. As afirmações podem ser interpretadas da forma que a contabilidade gerencial não precisa se submeter a nenhum órgão externo para validar as informações geradas e essas informações serão aceitas por todos das organizações, pois já foi regularizada pelos hábitos e rotinas.

Laurentino et al. (2008, p. 29) complementa a visão da contabilidade gerencial, e cita Ricardino (2005) quando menciona que as informações devem se ‘encaixar’ de maneira variável e efetiva no modelo decisório do administrador. Logo, a contabilidade gerencial pode ser entendida como o processo que se dedica às informações financeiras a fim de prover meios para a tomada de decisão de curto, médio, e longo prazo, destinadas aos usuários internos adaptados aos objetivos organizacionais visando a eficiência e eficácia das operações, cujos princípios não se submetem a órgão regulador.

Sobre a finalidade da contabilidade gerencial Drury (2008, p.7) afirma que “a contabilidade gerencial se preocupa com o fornecimento de informações que ajudam os usuários internos a tomarem boas decisões e melhorarem a eficiência e a eficácia das operações existentes” (tradução livre)³.

Padoveze (2004, p. 12) complementa que “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro das organizações e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações”. Desse modo a contabilidade gerencial se preocupa com as informações financeiras internas das organizações e o fornecimento dessas informações para os gestores, buscando assegurar a eficiência e eficácia das operações visando os objetivos organizacionais. A operacionalização dos conceitos de controle e contabilidade gerencial são percebidos por meio dos artefatos gerenciais, sendo eles essenciais para consecução dos objetivos gerenciais. Ressalta-se que neste estudo os artefatos gerenciais serão utilizados como sinônimo de práticas gerenciais.

3 ARTEFATOS GERENCIAIS

Os artefatos gerenciais referem-se as invenções humanas que contribuem para o desempenho das atividades organizacionais, sendo afetados por situações e processos organizacionais. Podem ser externalizados de diversas formas, por meio de conceitos (representações abstratas), modelos, ferramentas ou sistemas (Frezatti et al., 2009).

Por sua vez, podem evoluir e não necessariamente terá uma classificação fixa. Por exemplo, um conceito (EVA) pode se transformar num modelo que, uma vez tratado no sistema de informações chega aos usuários por meio de relatórios (Frezatti et al., 2009). Para Scott (2007) são transmissores dos valores institucionais, produtos das ações humanas e podem ser exemplificados por hardwares, softwares, tecnologias ou ideias. Vários estudos empíricos investigaram os artefatos gerenciais, como exemplificação tem-se a Tabela 1.

Tabela 1 Pesquisas sobre artefatos gerenciais

Autor (es) / Ano	Ideia principal / objetivo	Resultados
Aguiar, Teixeira, Nossa e Gonzaga (2012)	O artigo desenvolve um estudo de campo para investigar se há relação entre a presença de incentivos gerenciais e as práticas de contabilidade gerencial associadas ao princípio da controlabilidade.	Entre as práticas de contabilidade gerencial examinadas, os resultados sugerem que apenas o orçamento anual, análise por centro de responsabilidade e avaliação de desempenho estão associados à presença de sistemas de incentivos.
Albelda (2011)	Explorar o papel das práticas de contabilidade de gestão como facilitadores da gestão ambiental.	A análise auxilia a compreender a natureza complexa dos negócios como nuances diferentes são identificadas quando se considera as diferentes práticas.
Angelakis, Theriou, Floropoulos (2010)	Identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas e as que poderão ser utilizadas em empresas gregas em comparação com o estudo de Hyvonen (2005) na Finlândia.	As práticas mais adotadas na Grécia foram técnicas de orçamento para controlar custos e análise da variação. Constatou-se que a Finlândia se destaca na prática de técnicas de contabilidade gerencial, quando comparada a Grécia.
Beuren e Rengel (2011)	Averiguar o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial.	As empresas participantes da pesquisa utilizam tipos de informações diversificados em maior proporção do que as fontes de informações.
Filardi, Angeloni e Cozzatti (2011)	Verificar os critérios que levaram os gestores das maiores redes de supermercados de Santa Catarina a utilizar as ferramentas de gestão.	As empresas pesquisadas apresentam uma gestão familiar, conservadora e reativa, assim como uma forte coalizão entre seus componentes, assim foi revelada forte influência do modismo empresarial.
Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011)	Avaliar se as empresas que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial.	Demonstram que as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial e não se diferenciam em termos de utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial.

Fonte: elaborado pelos autores

Além dos trabalhos citados na Tabela 1, destaca-se a pesquisa de France (2010), que identificou 36 práticas de contabilidade gerencial por meio de anúncios de emprego na Austrália e Nova Zelândia, sendo que as principais foram orçamento, habilidade em interpretação dos relatórios, análise econômico-financeira, cálculo e previsão de custos e análise de variância. O objetivo do presente estudo foi identificar as diferenças entre as expectativas dos empregadores e o conjunto de competências ensinadas e presentes na contabilidade gerencial.

Em Lauban, na Malásia, Ilias, Razak e Yaso (2010) exploraram o uso de práticas tradicionais de contabilidade gerencial e um conjunto de novos artefatos que podem ser utilizados futuramente. Por meio de uma *survey* em 58 empresas, identificaram itens tradicionais mais citados, sendo eles custo padrão, orçamento anual, métodos de custeio, orçamento financeiro e análise dos custos fixos e variáveis, sendo que entre os artefatos contemporâneos foram mencionados itens como planejamento e decisão de preços.

A teoria da contingência foi relacionada aos artefatos gerenciais nos achados de Abdel-Kader e Luther (2008) que, por meio de um teste de média não paramétrico (K-W), investigaram a sofisticação dos artefatos em 658 empresas do Reino Unido, sendo que o questionamento foi realizado para gestores e contadores dessas empresas. Separaram os artefatos segundo os estágios do IFAC e concluíram que fatores como JIT, TQM, descentralização, tamanho e clientes interferem na sofisticação das normas. Por outro lado, precibilidade do produto, complexidade do sistema de processamento e competitividade estratégica não afetam o uso dos artefatos.

Wijardena e Zoysa (1999) compararam empiricamente a utilização dos artefatos no Japão e Austrália, sendo que os principais resultados apontam que o controle dos níveis de estoque são diferentes nos dois países (inventários menores em empresas japonesas - JIT), o Japão adota como indicador de retorno o ROS e a Austrália o ROI, as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial são maiores no Japão e o uso do fluxo de caixa descontado tem crescido no Japão.

Assim, percebe-se a importância dos artefatos, para o desenvolvimento e aprimoramento contemporâneo da contabilidade gerencial. Os artefatos ou práticas podem ser testados ou estudados de maneira comparativa entre países e regiões ou ainda, considerando teorias que influenciam na contabilidade gerencial como a teoria contingencial e/ou institucional, dentre outros modos de investigação.

A utilização dos conceitos tratados nesta pesquisa bem como dos artefatos que compõem a esfera gerencial das organizações depende, diretamente, do conhecimento de seus gestores e contadores. Por meio dos hábitos e rotinas, as práticas estudadas no âmbito acadêmico acabam disseminadas nas organizações, sendo a formação do profissional, item importante neste processo.

4 FORMAÇÃO PROFISSIONAL NA ÁREA DE CONTABILIDADE E CONTROLE GERENCIAL

A educação é o suporte essencial para a formação de um cidadão, pois fornece habilidades para utilizar o conhecimento, com condições de refletir, criticar e criar (Andere & Araújo, 2008). Desde a infância o homem é cercado pelo acúmulo de novas experiências distintas (Cornachione Jr., 2004), desde sua socialização primária passando por acontecimentos que exigem adaptações e mudanças de comportamento.

No campo profissional se faz necessária a formação do docente no sentido de extrapolar os conhecimentos de escrituração e emissão de relatórios intempestivos. Dessa forma as competências devem conduzir o profissional para pensar na organização como um todo e

fornecer meios para que esta cumpra sua missão da melhor forma possível (Miranda, Casa Nova & Cornachione Jr., 2012).

Além de ter o domínio de conteúdos de contabilidade, o profissional de ensino deve compreender a arte de ensinar, pois a formação pedagógica é essencial para a transmissão do conhecimento. Nesse sentido a qualidade e atuação do corpo docente reflete a eficácia e eficiência do ensino (Cornachione Jr., 2004). Hernandez et al. (2006) fazem alusão à essa qualidade mencionando que o docente deve possuir formação técnica, técnico-científico, pedagógica, social e política.

A formação técnica se refere aos conhecimentos práticos do docente fornecendo uma visão real e atualizada do conteúdo ministrado. Para Vasconcelos (1994, p. 41) “relacionar a teoria e prática é fator de garantia de competência para o exercício do magistério universitário”. Os aprendizados práticos devem caminhar em conjunto com os embasamentos teóricos, facilitando o processo de aprendizagem.

A formação técnico-científico é importante no sentido de fundamentar a prática do docente sustentada pela sua formação, competência técnica e área de especialidade, logo o educador deve conhecer todo o conteúdo que pretende lecionar e além disso, questionar, recriar, relacionar os diversos conhecimentos e estimular o aluno na busca pela pesquisa e pelo conhecimento (Andere & Araújo, 2008).

Para Gil (2006, p.28) “a habilidade de criar estímulo intelectual apresenta dois componentes: a clareza da apresentação do professor e seu impacto emocional sobre os estudantes”. Essa citação faz referência à formação pedagógica do profissional e vai além do processo de ministrar aulas, inclui itens como o planejamento das atividades ligando o objetivo geral da disciplina às possibilidades de construção do conhecimento e até mesmo a relação professor-aluno (Andere & Araújo, 2008). A relação do docente com questões externas à atividade trivial é contemplada pela formação social e política que inclui o relacionamento com os meios social, político, ético e humano.

5 METODOLOGIA

O estudo tem como ponto de partida um posicionamento ontológico baseado no construtivismo, que segundo Bryman (2012) contempla as atividades realizadas com interação humana, pois a ordem social está em constante mudança. Desse modo, espera-se que os especialistas em contabilidade gerencial no Brasil construam uma percepção e uniformização de conceitos a partir da análise da realidade e daquilo que faz sentido para os mesmos.

Com base em um estudo estritamente qualitativo, caracteriza-se a pesquisa como exploratória e bibliográfica, utilizando-se da literatura disponível e de uma *survey* para operacionalizar a construção de uma definição e/ou uma diferenciação a respeito dos conceitos de controle gerencial e contabilidade gerencial. Posteriormente adotou-se a análise do discurso coletivo para arquitetar um entendimento sobre esses conceitos.

A pesquisa ocorreu em duas fases, sendo que de Outubro de 2012 a Maio de 2013 foram elaborados os instrumentos de pesquisa e coletadas as primeiras informações, conceitos e itens relacionados a atuação do especialista na disciplina e no programa e na segunda etapa, de Junho de 2013 a Maio de 2014, a confirmação desses dados, tratamento e finalização da pesquisa.

Primeiramente foram listados os programas de pós-graduação que possuíam avaliação pela Capes, logo foram identificadas dezenove universidades que ofereciam esses programas, disseminados em dezoito cursos de mestrado, nove de doutorado e dois de mestrado profissional conforme Tabela 2.

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

Tabela 2 Programas de Pós-Graduação e sua avaliação

Área	Universidade	Estado	Mestrado	Doutorado	Mestrado Profissional
Ciências Contábeis	UFES	ES	3	-	-
Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	-	-	5
Ciências Contábeis	FUCAPE	ES	4	4	-
Ciências Contábeis	UFMG	MG	4	-	-
Ciências Contábeis	UFU	MG	3	-	-
Ciências Contábeis	UFPE	PE	4	-	-
Ciências Contábeis	UEM	PR	3	-	-
Ciências Contábeis	UFRJ	RJ	5	5	-
Ciências Contábeis	UERJ	RJ	3	-	-
Ciências Contábeis	UNISINOS	RS	5	5	-
Ciências Contábeis	FURB	SC	4	4	-
Ciências Contábeis	UPM	SP	-	-	4
Ciências Contábeis	UNIFECAP	SP	4	-	-
Ciências Contábeis e Atuariais	PUC/SP	SP	3	-	-
Contabilidade	UFBA	BA	3	-	-
Contabilidade	UFPR	PR	4	4	-
Contabilidade	UFSC	SC	4	4	-
Contabilidade – UBN/UFPB/ UFRN	UNB	DF	5	5	-
Controladoria e Contabilidade	USP	SP	6	6	-
Controladoria e Contabilidade	USP/RP	SP	4	4	-
Total			18	9	2

Fonte: Capes (2014)

Percebe-se a oferta dos programas em quatorze unidades federativas, sendo que a UNB é gestora dos cursos nos estados da Paraíba e Rio Grande do Norte, desse modo os programas de contabilidade estão presentes em mais de 50% dos estados brasileiros, demonstrando assim, grande área de atuação e fonte de capacitação profissional.

Treze programas utilizam a nomenclatura de Ciências Contábeis, quatro adotam o nome de Contabilidade, três Controladoria e Contabilidade e a PUC (SP) agrega em seu programa o termo ou a linha Atuarial. A Tabela 2 ainda traz a avaliação de cada programa com sua respectiva avaliação trienal. A nota é importante, pois demonstra a busca pela excelência em educação e pesquisa.

Após identificar e relacionar os programas de contabilidade e em conformidade com o objetivo do estudo foi necessário elencar as disciplinas relacionadas à contabilidade gerencial e controle gerencial e seus respectivos docentes. Nesse processo foram elencadas quarenta e três disciplinas, porém há a dificuldade na identificação dos especialistas dessas disciplinas, pois os mesmos mudam ano a ano e algumas disciplinas são ou não ofertadas em determinado ano ou semestre.

Os docentes foram identificados em trinta e duas dessas disciplinas, seus nomes foram obtidos nos sites dos programas ou, para aqueles que não mencionavam o nome do docente, o contato foi feito via telefone e posteriormente via e-mail, esgotando a possibilidade de obtenção dos especialistas. Nesses contatos foram obtidos nomes e e-mails de 30 especialistas.

Adicionalmente, foram relacionados os grupos de pesquisa ligados ao programa e constante no site da Capes, nesse processo foram identificados mais dez docentes ligados a grupos de contabilidade ou controle gerencial. Dessa forma a população constatada foi de 40 especialistas.

O instrumento para coleta de dados, elaborado via Google Docs®, foi composto de duas questões principais, sendo elas a definição de controle gerencial e de contabilidade gerencial por parte do especialista ou baseada em algum autor que o docente utiliza em sua disciplina.

Também compuseram o questionário trinta e três práticas gerenciais, sendo interrogada sua classificação, desse modo os respondentes assinalavam se a prática era relacionada a controle gerencial, contabilidade gerencial, pertencente as duas áreas ou nenhuma. Finalizando o instrumento foram arguidos alguns aspectos como: o tempo que o docente atua com disciplinas ligada a essas matérias; a bibliografia que utiliza; e se havia alguma sugestão de prática não mencionada no instrumento de pesquisa. Após o envio, a amostra final foi de dez especialistas correspondentes a 25% da população.

A grande maioria dos especialistas respondentes (80%) ministram aulas há mais de três anos em PPG de Contabilidade sendo que as disciplinas são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3 Disciplinas ministradas pelos especialistas

Disciplina	Ocorrência
Gestão Estratégica de Custos	3
Análise de Custos	1
Controladoria	5
Controladoria Empresarial	1

Fonte: elaborado pelos autores

A maioria dos especialistas ministra a disciplina de Controladoria, em segundo lugar surge a disciplina de Gestão Estratégica de Custos, e com apenas uma ocorrência as disciplinas de Análise de Custos e Controladoria Empresarial.

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicia-se a análise dos resultados elencando e tratando os conceitos de controle gerencial e posteriormente com relação à contabilidade gerencial. Espera-se confrontar as respostas com a literatura investigada de modo a alinhar essas definições. Na Tabela 4 percebe-se os conceitos de controle gerencial.

Tabela 4 Controle gerencial (*Management Control*)

Especialistas	Conceitos
Especialista 1	O controle gerencial é uma das etapas do modelo de gestão das empresas e permite a avaliação do estágio de cumprimento das metas estabelecidas na fase de planejamento e concretizadas na fase de execução.
Especialista 2	Práticas que possibilitem o planejamento, controle e avaliação de desempenho da organização, relacionados à eficiência e eficácia focada com maior ênfase no curto prazo.
Especialista 3	É a área responsável pela coordenação do planejamento e controle (estratégico, tático e operacional), mensuração e avaliação das informações (sistemas de informação) e gestão de pessoal, principalmente voltados aos aspectos motivacionais.
Especialista 4	Adoto o conceito do livro controle gerencial, de Frezatti et al.
Especialista 5	O controle gerencial refere-se ao conjunto de ferramentas, técnicas e modelos escolhidos para gerenciar um organismo ou organização, o qual se altera em função do fato de que nenhuma organização é igual a outra.
Especialista 6	Controle gerencial é uma das funções da contabilidade gerencial, já que esta participa do planejamento e do controle, apoiando a tomada de decisões dos gestores das organizações, estejam estes em qualquer um dos níveis organizacionais, inclusive operacional. Assim, os diversos instrumentos da contabilidade gerencial podem gerar informações para o controle gerencial.
Especialista 7	Não me sinto em condições de conceituar controle gerencial.
Especialista 8	O controle gerencial é parte integrante da contabilidade gerencial. São mecanismos adotados para a avaliação do que se está executando nos vários processos de um negócio.
Especialista 9	O controle gerencial envolve controles não financeiros no processo de tomada de decisão interna da organização, e extrapola o conceito de informação contábil.
Especialista 10	O controle gerencial envolve um conjunto de técnicas, inclusive o sistema de

contabilidade gerencial, dentre as quais, políticas, crenças e valores, processo de planejamento estratégico e operacional, avaliação de desempenho com a finalidade de otimizar o resultado da organização.

Fonte: elaborado pelos autores

Nota-se que os conceitos 1 e 2 tem foco central no planejamento, execução e controle presentes no modelo de gestão, na ótica desses especialistas o Controle gerencial pode auxiliar no cumprimento de metas da organização. Essa opinião está diretamente relacionada aos conceitos de autores como Flamholtz (1979), Govindarajan (1988) e Mintzberg et al. (2006), sendo que este último cita o controle gerencial em uma perspectiva de auxílio à estratégia organizacional.

O especialista 2 cita ainda a eficácia e eficiência para o cumprimento dessas metas, tal fragmento relaciona-se com o conceito utilizado por Anthony (1965), Johnson (1993) e Otley (1994). Na visão desses autores a empresa deve otimizar os recursos operacionais sempre objetivando os objetivos da organização.

O respondente 3 foi o único a citar dentro da definição de controle gerencial, além dos aspectos estratégicos, táticos e operacionais, os sistemas de informação e ainda os aspectos motivacionais. Na literatura consultada não foi localizada uma definição que contemplasse os sistemas informacionais nem a gestão de pessoas. O especialista em questão não citou a bibliografia utilizada nas disciplinas não sendo possível o aprofundamento ou confrontação desses termos.

O conceito de Frezatti et al. (2009) é citado pelo respondente 4, sendo que:

O controle gerencial (Anthony & Govindarajan, 2008) é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos. Esse conjunto de atividades demanda recursos e estrutura para que as atividades sejam desenvolvidas. A contabilidade gerencial, a partir de um sistema de informações gerenciais, proporciona tais recursos e a controladoria se constitui na estrutura que, geralmente, cuida tanto da contabilidade gerencial como da financeira.

Esse conceito conversa com o citado pelo especialista 6 que posiciona o controle gerencial em uma perspectiva ampla em relação à contabilidade gerencial, afirmando que a contabilidade gerencial fornece subsídios teóricos e técnicos para o controle porém não em sua totalidade. Também consonante com a resposta do especialista 9 que dispõe o controle gerencial extrapolando os níveis da contabilidade gerencial.

O especialista número 8 diverge da opinião anterior, sendo a única definição que afirma que o controle gerencial é parte integrante da contabilidade gerencial. Todas as citações investigadas no referencial mencionam o inverso e a opinião dos especialistas 4, 6 e 9 confirma e atesta que a contabilidade gerencial fornece um conjunto de técnicas e instrumentos, porém não é o único subsídio para o controle gerencial.

Os especialistas 5 e 8 moldam o controle gerencial citando que é importante a percepção da organização em que está sendo aplicada determinado instrumento ou técnica. Reforçam ‘que nenhuma organização é igual a outra’ e ainda que ‘os processos do negócio’ são importantes para a percepção do controle gerencial.

O respondente 7 absteve-se de conceituar o controle gerencial e a contabilidade gerencial. A avaliação e avaliação de desempenho foram mencionadas por três respondentes, apesar de não presente diretamente nas citações referenciadas percebe-se necessária a avaliação para medir se a estratégia adotada traz resultados positivos para a organização.

Desse modo, de forma a uniformizar a opinião dos especialistas construiu-se a seguinte definição: Área que possibilita o planejamento, controle e avaliação da organização por meio de práticas constantes em diversas ciências dentre elas a contabilidade gerencial, para a tomada de decisão interna visando a eficácia e eficiência dos resultados de acordo com a atuação da empresa. É esperado que os termos expostos pelos especialistas traduzam o que realmente representa o conceito contemporâneo de controle gerencial, logo a análise possui

forte embasamento teórico e empírico visando a construção, não definitiva, do termo controle gerencial. A seguir, apresenta-se a Tabela 5 com as respostas inerentes ao conceito de contabilidade gerencial.

Tabela 5 Conceitos de Contabilidade Gerencial (*Management Accounting*)

Especialistas	Conceitos
Especialista 1	Contabilidade gerencial é um ramo da pesquisa contábil que agrega todos elementos que poderiam ser utilizados em alguma das fases do modelo de gestão organizacional (planejamento, execução e controle) no apoio à tomada de decisão quer os dados envolvidos sejam de cunho financeiro ou não.
Especialista 2	Práticas derivadas da contabilidade, formatadas de maneira e conteúdo apropriados a subsidiar o processo de gestão das organizações.
Especialista 3	É o ramo da contabilidade que trabalha com os sistemas de custos, planejamento e controle e demais ferramentas utilizadas pelas organizações no gerenciamento das atividades de gestão.
Especialista 4	Adoto o conceito do livro controle gerencial, de Frezatti et al.
Especialista 5	Contabilidade gerencial refere-se ao uso da base conceitual das Ciências Contábeis e das suas interfaces, em suas diversas possibilidades de aplicação para atender as necessidades, exclusivamente, do gestor, com vista a subsidiar o processo de tomada de decisões.
Especialista 6	Uma profissão que envolve parceria na tomada de decisões gerenciais, na elaboração do planejamento e dos sistemas de gestão do desempenho, e no provimento de competências relacionadas aos relatórios financeiros e de controle, auxiliando os gestores na formulação e implementação da estratégia da organização (IMA - Institute of Management Accountants, 2008).
Especialista 7	Não me sinto em condições de conceituar Contabilidade gerencial
Especialista 8	Designação em contabilidade para a geração de informação que sirva para a tomada de decisão dos gestores do negócio. Pode conter informações financeiras ou não.
Especialista 9	A contabilidade gerencial registra e evidencia informações do âmbito contábil para a tomada de decisão interna da organização.
Especialista 10	Sistema de informação que produz informações para atender os modelos de decisão dos gestores da empresa.

Fonte: elaborado pelos autores

Os respondentes 1, 2, 3, 5 e 9 posicionam a contabilidade gerencial como utilizadora de técnicas, práticas e da base conceitual contábil, essa percepção é a mais contundente na diferenciação do controle da contabilidade gerencial. Porém, a busca pelo conhecimento não se exaure, pois não percebe-se uma classificação clara na teoria do que são práticas de contabilidade gerencial, mas pode-se ter um indício dessa classificação nos achados de Abdel-Kader e Luther (2008), Wijardena e Zoysa (1999), Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010), Beuren e Rengel (2011) e Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2011), tais autores tratam dessa práticas incluindo diversas nomenclaturas como ferramentas, atributos, práticas, artefatos, dentre outros.

A visão de que a contabilidade gerencial é subsidiada pelas demais técnicas contábeis advém da opinião de Hansen e Mowen (1997), que a posicionam como parte do sistema contábil e também da AECA (2000) que a classificam como ramo da contabilidade.

Outro ponto observado na formação dos conceitos é a geração da informação para tomada de decisão dos gestores, na visão dos respondentes 2, 3, 5, 6, 8, 9 e 10 essa percepção é clara nos conceitos formados gerando quase uma unanimidade nas respostas. A contabilidade gerencial é essencialmente mantida para prover os usuários internos de um compendio de informações úteis, essa afirmativa é presente na teoria e reforçada pelas respostas dos especialistas 5, 6, 8, 9 e 10.

A informação gerada pela contabilidade gerencial também deve prover as fases de planejamento, execução e controle, além de atender os modelos de gestão e de decisão da empresa. Esse ponto é percebido nas respostas 1, 2, 3 e 10 e está em conformidade com os conceitos de Anderson, Needles e Cadwell (1989), Padoveze (2004) e Ricardino (2005).

O especialista 4 respondeu que utiliza o conceito do livro controle gerencial, sendo que os autores Frezatti et al. (2009) baseiam-se no conceito dado por Horngren, Sunden e Stratton (2004), logo para tais autores a contabilidade gerencial “é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Diante dos pontos observados, propõe-se o seguinte conceito consolidado para a contabilidade gerencial, como sendo o ramo da contabilidade que identifica, mensura, acumula, interpreta e comunica a informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle, proporcionando apoio à tomada de decisão e à formulação e implementação da estratégia da organização.

Com relação as trinta e três práticas gerenciais elencadas, observa-se pela Tabela 6, que a maioria dos especialistas classificaram trinta quesitos como sendo parte do controle gerencial e contabilidade gerencial. Alguns acreditam que não há aplicação das práticas gerenciais para estes conceitos, e outros aplicam a segregação, considerando separadamente o que é controle gerencial e o que é contabilidade gerencial.

Tabela 6 Práticas gerenciais

Práticas gerenciais		Em percentual (%)			
		Ambos	Controle	Contabilidade	Não se aplica
1	Uso de somente uma taxa de rateio para despesas operacionais	30	-	30	40
2	Taxas de rateio por departamento	50	-	40	10
3	Separação entre custos variáveis e fixos	60	-	40	-
4	Avaliação Custo-Volume-Lucro para os principais produtos	60	-	40	-
5	Modelos de controle de estoque	40	30	30	-
6	Custeio baseado em atividades (ABC)	50	10	40	-
7	Custo da qualidade	60	10	30	-
8	Target costing	40	30	30	-
9	Métodos de custeio	50	10	40	-
10	Previsões de longo prazo	30	30	20	20
11	Planejamento estratégico	20	40	20	20
12	Orçamento Empresarial	50	20	30	-
13	BSC	50	40	-	10
14	Avaliação de desempenho com base em medidas financeiras	60	20	20	-
15	Avaliação de desempenho baseada em medidas não financeiras	50	40	10	-
16	Avaliação de investimentos com base em medidas financeiras	70	10	20	-
17	Avaliação de investimentos considerando aspectos não-financeiros	60	30	10	-
18	Cálculo e uso do custo de capital para avaliação de investimentos	50	10	30	10
19	Análise de rentabilidade do produto	60	-	40	-
20	Uso de regressão ou técnicas de curva de aprendizagem	60	30	-	10
21	Análise da rentabilidade por cliente	50	10	30	10
22	EVA	70	10	20	-

23	Fluxo de Caixa	60	10	20	10
24	ROI	70	20	10	-
25	Programa de redução de resíduos	50	30	-	20
26	ERP total ou parcialmente implantado	50	30	10	10
27	MVA	60	40	-	-
28	Benchmarking	50	50	-	-
29	Análise de valor para o acionista	40	20	20	20
30	Análise da posição competitiva	40	30	10	20
31	Análise da cadeia de valor	60	30	-	10
32	Análise do ciclo de vida do produto	60	20	10	10
33	Possibilidade da integração da cadeia de valor com fornecedores ou clientes	50	30	-	20

Fonte: elaborado pelos autores

Ainda, houve a possibilidade dos especialistas sugerirem outras práticas gerenciais, além das trinta e três que forma elencadas. Neste direcionamento seis foram as indicações e as sugestões de classificação: i) custo total de propriedade (controle gerencial); ii) custo padrão (não sugeriu classificação); iii) gestão baseada em atividades (controle gerencial); iv) custo padrão (controle gerencial); v) planejamento operacional (não se aplica) e; vi) preço de transferência (controle gerencial). Adicionalmente, um dos especialistas enfatizou a dificuldade de tal classificação apresentando o seguinte argumento: “considero difícil pensar em exercer a prática gerencial e nesta prática inserir o controle gerencial sem se fundamentar na contabilidade gerencial”.

Neste sentido, constata-se a dificuldade de classificação das práticas gerenciais, em contabilidade gerencial e controle gerencial. Observa-se que a percepção dos especialistas converge para o mesmo entendimento, entretanto, observa-se a dificuldade no entendimento tanto nos aspectos conceituais como nos relacionados as práticas gerenciais.

7 CONDISERAÇÕES FINAIS

As dificuldades relacionadas ao entendimento dos conceitos de controle gerencial e contabilidade gerencial são inerentes aos profissionais e docentes da área contábil. Nesta ótica delineou-se o objetivo deste estudo que consiste em analisar a percepção dos especialistas do Brasil sobre os significados e as diferenciações entre estas abordagens.

Com relação ao controle gerencial, observa-se que os especialistas (1 e 2) conceituaram o controle gerencial na perspectiva da gestão, abordando aspectos inerentes ao planejamento, execução e controle. O especialista 3 inseriu na sua definição de controle gerencial, os sistemas de informação e fatores motivacionais. O especialista 4 fundamentou seu conceito a partir da definição de Frezatti et al. (2009), na mesma linha os especialistas 6 e 9 se posicionaram. Sob outra perspectiva, o respondente 8 acredita que o controle gerencial contempla a contabilidade gerencial; tal posicionamento diverge dos demais especialistas. Os especialistas 5 e 8 ressaltam as diferenças entre as organizações e que os processos influenciam a percepção de controle gerencial. Por fim, o especialista 7 apenas conceituou o controle e a contabilidade gerencial.

Deste modo, a partir da percepção dos especialistas observa-se que o controle gerencial é o processo que visa assegurar a eficiente e eficaz utilização dos recursos limitados, voltado ao equilíbrio econômico, patrimonial e financeiro, com o intuito de influenciar o comportamento dos atores organizacionais para o alcance dos objetivos e das estratégias da entidade. Verifica-se também que comparativamente a contabilidade gerencial, que foca nos meios para a tomada de decisões dos usuários internos, o controle gerencial adota uma forma mais abrangente.

Na vertente da contabilidade gerencial, constata-se maior uniformidade na percepção dos especialistas no que concerne o entendimento desta área como utilizadora de técnicas e fundamentação conceitual aparada na contabilidade (1, 2, 3, 5 e 9). Entretanto, a literatura das práticas de contabilidade gerencial é um escopo que ainda carece de investigações. Nada obstante, estudos importantes como o de Abdel-Kader e Luther (2008), Wijardena e Zoysa (1999), Angelakis et al. (2010), Beuren e Rengel (2011) e Guerreiro et al. (2011) foram realizados com o propósito de consolidar esta área da contabilidade. Outro aspecto identificado, é de que a contabilidade gerencial a partir de informações úteis contribui para a tomada de decisão dos gestores.

Sendo assim, a contabilidade gerencial é o processo que se dedica às informações financeiras a fim de prover meios para a tomada de decisão de curto, médio, e longo prazo, destinadas aos usuários internos adaptados aos objetivos organizacionais visando a eficiência e eficácia das operações, cujos princípios não se submetem a órgão regulador.

Com relação as práticas de contabilidade/controladoria gerenciais, verificou-se uniformidade na percepção dos especialistas, porém ainda centra-se certa subjetividade quanto a classificação desta temática, em decorrência da dificuldade conceitual inerente ao controle e a contabilidade gerencial.

Neste sentido, constata-se a dificuldade da segregação dos conceitos de contabilidade e controle gerencial até mesmo na percepção de especialistas. Entende-se que tais conceitos e suas aplicações encontram-se fundidos, logo, acredita-se que seria mais prudente a adoção do termo de controle gerencial quando discutido aspectos contábeis relacionados a estratégia organizacional tendo em vista que o controle gerencial é mais amplo que a contabilidade gerencial.

Assim, espera-se que a formação do profissional de contabilidade seja estruturada de forma que as dificuldades conceituais sejam minimizadas. E especificamente no campo de conhecimento da contabilidade/controladoria gerenciais constata-se a necessidade de avanço teórico. Nesta ótica como sugestão para novas pesquisas, sugere-se estudos que abordem outros conceitos que não apresentem uniformidade no entendimento com o propósito de que o conhecimento possa avançar.

REFERÊNCIAS

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2–27.

Aeca, Asociación Espanola de Contabilidade y Administración de Empresa. (2000). *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestion*. Organizador: Jesús Lizcano Álvarez. Madrid: AIC.

Aguiar, A. B. de, & Frezatti, F. (2007). Apropriada a estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In *1 Congresso Anpcont*, Gramado.

Aguiar, A. B. de, Teixeira, A. J. C., Nossa, V., & Gonzaga, R. P. (2012). Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. *RAE*, 52(1), 40-54.

Albelda, E. (2011). The role of management accounting practices as facilitators of the environmental management: evidence from EMAS organisations. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), 76-100.

Andere, M. A., & Araújo, A. M. P. (2008). Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 19(48), 91-102.

- Anderson, H. R., Needles, B. E., & Caldwell, J. C. (1989). *Managerial Accounting*. Boston: Houghton.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87-96.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo, Atlas.
- Barros, C. M. E., Lemes Júnior, C. M., Colauto, R. D., & Voese, S. B. (2012). Interdisciplinaridade em contabilidade gerencial e contabilidade de custos em programas de mestrado: Percepções de docentes e discentes. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 163-181.
- Beuren, I. M., & Rengel, S. (2011). Atributos da contabilidade gerencial utilizados por empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. Oxford University Press.
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). (2014). Recuperado em 10 de junho de 2014, de <http://conteudoweb.capes.gov.br/conteudoweb/ProjetoRelacaoCursosServlet?acao=pesquisarAreaAvaliacao#>
- Crepaldi, S. A. (2011). *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Cornachione Jr., E. B. (2004). *Tecnologia da educação e cursos de ciências contábeis: modelos colaborativos virtuais*. Tese de livre docência, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Cunha, P. R. da, Beuren, I. M., Rausch, R. B., & Benvenuti, D. (2009). Abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes de contabilidade de Santa Catarina – Brasil. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, 5, 191-211.
- DRURY, C. (2008). *Management and cost accounting*. London: Cengage Learning.
- Emmanuel, C., Otley, D., & Merchant, K. (2004). *Accounting for management control*. London: Thomson Learning.
- Filardi, F., Angeloni, M. T., & Cozzatti, F. A. (2011). Avaliação da influência dos modismos gerenciais na adoção de ferramentas de gestão nas redes de supermercados de Santa Catarina. *REGE Revista de Gestão*, 18(2), 131-143.
- Flamholtz, E. G. (1979). Organizational control systems as a managerial tool. *California Management Review*, 22(2), 50-59.
- France, A. (2010). Management accounting practices reflected in job advertisements. *Journal of New Business Ideas & Trends*, 8(2), 41-57.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de, & Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade e Finanças*, 44, 9-22.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. do, & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2006). *Didática do ensino superior*. São Paulo: Atlas.
- Gomes, J. S. (1983). *Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras*. Tese de Doutorado em Administração, Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Guerreiro, R., Cornachione Jr., E. B., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(55), 88-113.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Revista Organizações e Sociedade*, 15(44), 45-62.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (1997). *Cost management*. Ohio: South-Western College Publications.

Hernandes, D. C. R. et al. (2006). O professor de contabilidade: habilidades e competências. In: Peleias, I. R. (Org.). *Didática do Ensino Superior da Contabilidade: aplicável a outros cursos superiores*. São Paulo: Saraiva.

Hornigren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson Education.

Ilias, A., Razak, M. Z. A., & Yaso, M. R. (2010). The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in small business. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 2(1), 79-88.

Internacional Federetion of Accountants. (2009). *Management Accouting Concepts*.

Johnson, H. T., & Kaplan, R.S. (1993). *Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus.

Laurentino, A. J., Lestensky, D. L., Nogara, J. G., & Pria, T. D. (2008). *A Importância da Contabilidade Gerencial Para as Micro e Pequenas Empresas no Século XXI no Brasil*. Trabalho de Conclusão de Curso, FAE, Curitiba.

Miranda, G., Casa Nova, S. P. de C., & Cornachionne Jr., E. B. (2012). Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. *Revista Contabilidade e Finanças*, 23(59), 142-153.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3), 289-299.

Padoveze, C. L. (2004). **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

Scott, W. R. (2007). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks: Sage.

Vasconcelos, M. L. M. C. (1994). *O profissional liberal na docência de 3º grau: uma proposta de atualização pedagógica*. Tese de Doutorado em Administração, Universidade Mackenzie, São Paulo.

Wijardena, H., & Zoysa, A. de. (1999). A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 49-70.

NOTAS

¹ Management control could then be defined by Anthony as 'the process by which managers ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives' (Otley, 1994, p. 289).

² Rama de la contabilidade que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna de una unidad económica, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la entidade la información relevante para la toma de decisiones (Aeca, 2000, p. 41).

³ Management accounting is concerned with the provision of information to people within the organization to help them make better decisions and improve the efficiency and effectiveness of existing operations.