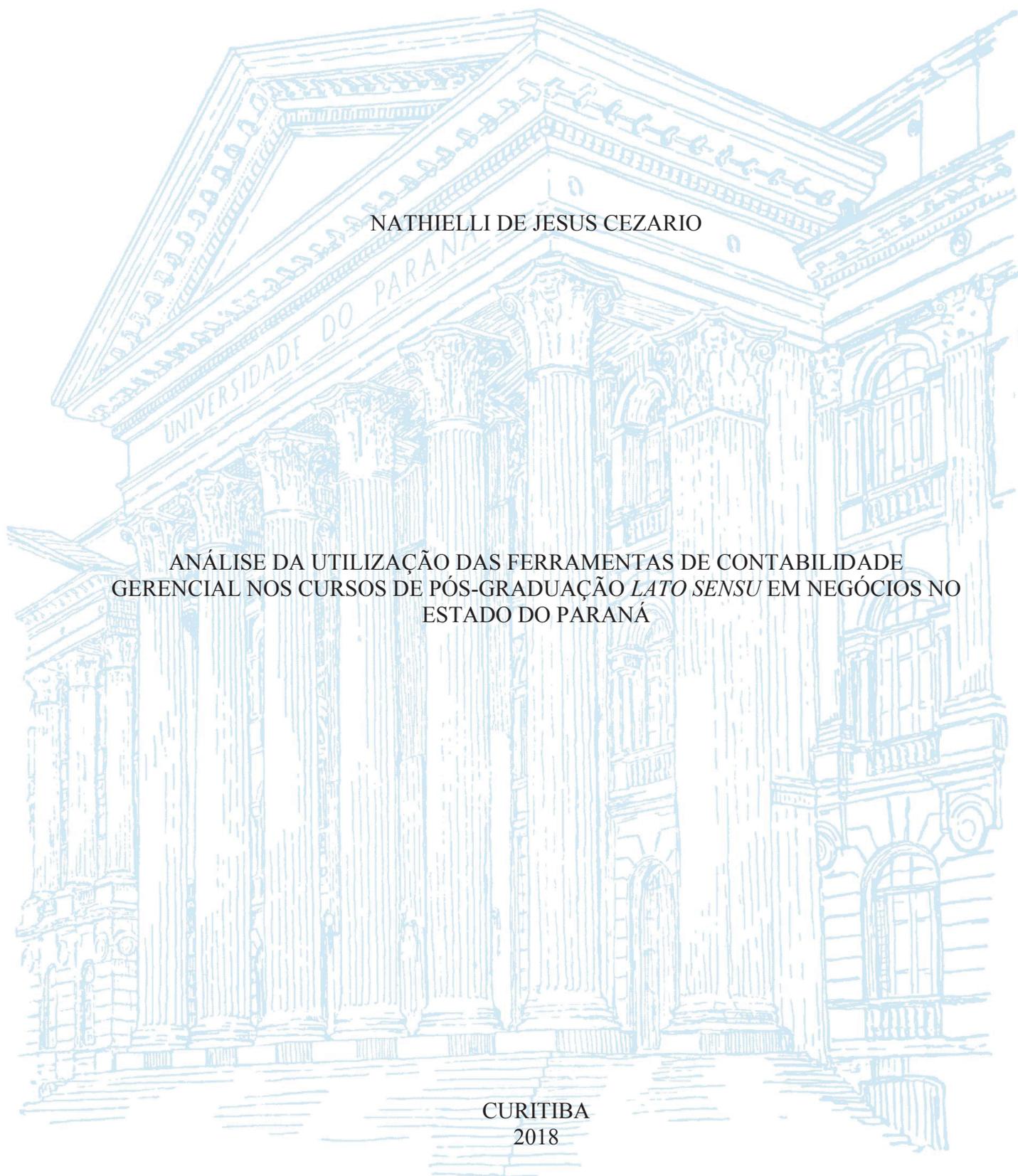


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

NATHIELLI DE JESUS CEZARIO

ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL NOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM NEGÓCIOS NO
ESTADO DO PARANÁ

CURITIBA
2018



NATHIELLI DE JESUS CEZARIO

ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL NOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM NEGÓCIOS NO
ESTADO DO PARANÁ

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre.

Programa de Mestrado em Contabilidade –
Área de Concentração Contabilidade e Controle
Gerencial do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Simone Bernardes
Voese

CURITIBA
2018

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS –
SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)

Bibliotecário: Eduardo Silveira – CRB 9/1921

Cezario, Nathielli de Jesus

Análise da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial nos
Cursos de pós-graduação lato sensu em negócios no Estado do Paraná
/ Nathielli de Jesus Cezario .- 2018.

60 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa
de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas.

Orientador: Simone Bernardes Voese



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO CONTABILIDADE

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **NATHIELLI DE JESUS CEZARIO**, intitulada: **ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL NOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM NEGÓCIOS NO ESTADO DO PARANÁ**, após terem inquirido a aluna e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de Mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

Curitiba, 31 de Agosto de 2018.


SIMONE BERNARDES VOESE(UFPR)
(Presidente da Banca Examinadora)


LUCIANO MARCIO SCHERER(UFPR)


MARCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI
ESPEJO(UFMS)

À Geraldo Alves de Jesus e a Sebastião
Palmiro Cezario, meus avôs, homens
sábios, detentores de grande conhecimento
espiritual e disseminadores da Palavra de
Deus: o princípio de tudo.

AGRADECIMENTOS

À Deus, que meu deu a vida e também esta oportunidade, me dando forças para chegar até o fim. Toda honra e toda glória pertence ao Senhor.

Toda minha gratidão aos meus pais, Loir e Izabel, por todo incentivo ao estudo e ao crescimento pessoal desde sempre, muito antes de eu entender o que isso realmente significava. Por eles fui capaz de chegar tão longe. À minha irmã Juliandrea, por ter suportado toda a minha ausência durante os estudos e me apoiado quando mais precisava.

À minha família de coração, os Machado e Santos, por todo acolhimento, companheirismo, apoio e força, representados por Adriane e Gerson. As orações de vocês me trouxeram até aqui. Uma menção especial à minha irmã de coração, Jamile, por ter sido a pessoa que me deu esta família tão maravilhosa. Nunca vou te agradecer o suficiente.

À meu esposo Deko, meu amigo, parceiro de todas as horas, companheiro da vida.

Aos amigos que Curitiba me deu, sejam eles do mestrado, da igreja ou de uma vida inteira. MUITÍSSIMO obrigada pela parceria, pela troca de conhecimentos, pela ajuda, pela amizade verdadeira. Vocês são os melhores.

Aos professores do PPGCONT, pelo conhecimento compartilhado e pelos ensinamentos de vida. A bagagem adquirida nesta caminhada tem inestimável valor.

À minha orientadora, Prof^ª. Simone, pelas recomendações, as dicas, pela oportunidade de fazer um estágio docência realmente proveitoso e produtivo, onde pude pela primeira vez estar à frente de uma classe, suas orientações servirão para toda a carreira na docência.

Aos professores membros da banca, pelas considerações e contribuições recebidas.

À CAPES pelos benefícios recebidos.

A todos que contribuíram de qualquer forma, uma palavra de incentivo, um pensamento positivo, uma torcida silenciosa ou mesmo com uma oração: muito obrigada!

Eu sou pobre e necessitado; mas o Senhor
cuida de mim.

Salmos, 40:17.

RESUMO

A exigência do mercado globalizado por constante aperfeiçoamento profissional, impulsionou a expansão dos cursos de pós-graduação *lato sensu*. Sendo que à medida que a concorrência aumenta, o ambiente econômico requer eficiência e desempenho. As ferramentas de contabilidade gerencial são essenciais para a gestão de negócios e sua importância é percebida nos achados de diversas pesquisas nos últimos anos. O que leva a refletir se nas pós-graduações *lato sensu* na área de negócios, no qual ensinam a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, essas são efetivamente utilizadas pelos gestores dos cursos. O objetivo desta pesquisa é identificar em qual enquadramento as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela gestão dos cursos de pós-graduação *lato sensu* em negócios no Estado do Paraná podem ser classificadas. A metodologia do trabalho é quantitativa, descritiva, tendo como método de coleta de dados um questionário estruturado, disponibilizado no Google Forms[®]. A população desta pesquisa é composta por 115 instituições de ensino superior, que ofertam cursos de pós-graduação *lato sensu* na área de negócios no Estado do Paraná. Após a de coleta de dados, foi possível obter uma amostra composta por 47 respostas válidas. No tratamento dos dados foi utilizado o teste de normalidade Shapiro-Wilk, assim como os testes Kuskall Wallis, Mann-Whitney, análise de *Clusters* e diferenças de médias. Após a análise dos dados, identificou-se que as ferramentas mais utilizadas são “Análise de Custo/Volume/Lucro” e “Orçamento para planejamento”, “Medidas financeiras” e “A separação entre custos fixos e variáveis”. A análise de *clusters* mostrou que 42% da amostra da pesquisa enquadra-se no Estágio Evolutivo 4. Ao operacionalizar o agrupamento das ferramentas de contabilidade gerencial desenvolvido por Samuel (2018), foi possível detectar que as ferramentas mais utilizadas são as que estão alocadas no agrupamento Coordenação, o que se justifica, pois, os respondentes exercem função de coordenação.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Ferramentas de contabilidade gerencial. Pós-graduação *lato sensu*.

ABSTRACT

The globalized market demand for constant professional improvement has boosted the expansion of lato sensu graduate courses. As competition increases, the economic environment requires efficiency and performance. The tools of managerial accounting are essential for business management and their importance is noticed in the findings of several surveys in recent years. This leads us to consider whether in the post-graduations lato sensu in the area of business, in which they teach the use of the tools of managerial accounting, these are effectively used by the managers of the courses. The objective of this research is to identify in which framework the managerial accounting tools used by management of the post-graduating courses lato sensu in business in the State of Paraná can be classified. The methodology of the work is quantitative, descriptive, having as a method of data collection a structured questionnaire, made available in Google Forms®. The population of this research is composed of 115 higher education institutions that offer lato sensu postgraduate courses in the business area in the State of Paraná. After the data collection, it was possible to obtain a sample composed of 47 valid answers. Data were analyzed using the Shapiro-Wilk normality test, as well as the Kuskall Wallis, Mann-Whitney, Clusters and mean differences tests. After analyzing the data, it was identified that the most used tools are "Cost Analysis / Volume / Profit" and "Budget for planning", "Financial measures" and "The separation between fixed and variable costs". Cluster analysis showed that 42% of the research sample is in Evolutionary Stage 4. When the grouping of the managerial accounting tools developed by Samuel (2018) was implemented, it was possible to detect that the most used tools are those that are allocated in the Coordination grouping, which is justified, therefore, the respondents exert a coordination function.

Keywords: Management accounting. Management accounting tools. Post-graduation lato sensu.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial.....	24
Figura 2: Ferramentas de contabilidade gerencial adaptadas para a pós-graduação <i>lato sensu</i>	25
Figura 3: Categorização das ferramentas de contabilidade gerencial	25
Figura 4: Amostra da pesquisa	30
Figura 5: Caracterização dos respondentes	32
Figura 6: Média de utilização das ferramentas de contabilidade gerencial	34
Figura 7: Agrupamento dos <i>clusters</i> (Estágios Evolutivos)	36
Figura 8: <i>Clusters</i> dos Estágios Evolutivos	37
Figura 9: Agrupamento dos <i>clusters</i> (Coordenação, Custo e Controle)	39
Figura 10: <i>Clusters</i> dos agrupamentos	39

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAPES	- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
EE	- Estágio Evolutivo
INEP	- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IES	- Instituição de Ensino Superior
PROPP	- Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa
MEC	- Ministério da Educação
CNE	- Conselho Nacional de Educação
PNPG	- Plano Nacional de Pós-Graduação
CES	- Câmara do Ensino Superior
IFAC	- International Federation of Accountants
MBA	- Master of Business Administration

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3	OBJETIVO GERAL	14
1.3.1	Objetivos específicos	14
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	14
1.5	JUSTIFICATIVA	15
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	A PÓS GRADUAÇÃO <i>LATO SENSU</i> NO BRASIL	17
2.2	FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	21
2.2.1	Estudos anteriores	26
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
3.1	TIPLOGIA DA PESQUISA	29
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	29
3.3	INSTRUMENTO E COLETA DE DADOS	31
3.4	TRATAMENTO DE DADOS	31
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	32
4.1	CATEGORIZAÇÃO DA AMOSTRA	32
4.2	ESTÁGIOS EVOLUTIVOS	33
4.3	ANÁLISE DE <i>CLUSTERS</i>	35
5	CONCLUSÕES	41
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43
	APÊNDICE 1 – QUESTIONÁRIO	51
	APÊNDICE 2 – CONSTRUÇÃO DAS PERGUNTAS	55
	APÊNDICE 3 – RANKING DA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS	58
	APÊNDICE 4 - SEPARAÇÃO DAS PERGUNÇAS EM COORDENAÇÃO, CUSTO E CONTROLE	59

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Os cursos de pós-graduação *lato sensu* aumentaram nos últimos anos. A última estatística do INEP aponta um crescimento de 47% apenas entre os anos de 2001 e 2003. Esta expansão é atribuída a exigência do mercado de trabalho globalizado por constante aperfeiçoamento profissional. Na década de 1990, algumas alterações na legislação possibilitaram o crescimento do ensino superior e com a necessidade profissionalização, a pós-graduação *lato sensu* mostrou-se uma alternativa viável para a educação continuada (Fonseca & Fonseca, 2016).

Iacob, Drăceab e Cîrciumaru (2014) afirmam que à medida que a concorrência aumenta, o ambiente econômico requer eficiência e desempenho. Em contrapartida, o desenvolvimento de tecnologias requer atualização constante e novos meios de organizar e gerir os trabalhos. Para os autores a contabilidade gerencial tem sua importância, pois transforma as organizações e reflete em seus aspectos sociais, econômicos e físicos, neste contexto dinâmico.

As mudanças que as organizações enfrentam constantemente, em virtude de mercados complexos e competitivos, estimulam a utilização de ferramentas de maior eficácia, para fornecer informações relevantes ao processo decisório. Sendo a contabilidade gerencial a provedora destas informações, e também passa por mudanças no intuito de adaptar-se a esse cenário (Campos, 2013).

Corrêa, Schio e Santos (2017) consideram que a contabilidade gerencial tem se tornado mais importante na gestão das organizações, pois produz um banco de dados que proporciona a criação de relatórios com informações gerenciais sobre os dados econômicos e financeiros, os quais serão base para o planejamento e controle. Tais informações também serão utilizadas auxiliando as análises e as tomadas de decisões, sendo utilizadas flexivelmente por diferentes usuários, direcionadas para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa (Corrêa, Schio & Santos, 2017).

A contabilidade gerencial é voltada para os usuários internos e suas necessidades, seu intuito e função é produzir informações úteis e precisas, sem limitar-se ao aspecto financeiro, permitindo assim, melhor avaliação patrimonial sob a perspectiva econômica (Corrêa, Schio & Santos, 2017). A evidente necessidade de tomar decisões corretas pelos gestores das empresas, para atingir seus objetivos, deixa claro o valor da contabilidade gerencial. E as informações

sobre os processos internos e o ambiente externo, podem ser alcançadas com precisão, tempestividade e precisão, por meio das ferramentas de contabilidade gerencial (Isidoro, Facci, Espejo & Garcias, 2012).

As ferramentas de contabilidade gerencial exercem a função de facilitar o alcance dos objetivos organizacionais, que a princípio baseiam-se na melhoria dos recursos sob a perspectiva de resultados de longo prazo (Espejo, 2008). São instrumentos essenciais para a gestão de negócios. As informações geradas por essas ferramentas são utilizadas pelos gestores para tomar decisões, em meio a um método eficazmente comprovado (Arruda, Voese, Espejo & Vieira, 2013). E sua importância pode ser demonstrada nos achados dos estudos realizados nos últimos anos.

Alguns estudos dividem as ferramentas em tradicionais e modernas além da classificação de estágios feita pelo IMAP (Pavlatos & Kostakis, 2015; Imlau, 2015; Reis & Teixeira, 2013; Campos, 2013; Teixeira, Gonzaga, Santos & Nossa, 2011; Angelakis, Theriou & Floropoulos, 2010; Antonov, Panucci-Filho & Espejo, 2010; Soutes & Guerreiro, 2007; Soutes, 2006). Esta classificação foi proposta em 2004 por Sulamain, Ahmad e Alwi, ao investigar a utilização das ferramentas em países asiáticos. Posteriormente Soutes (2006) utilizou em sua pesquisa a classificação de Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), considerando ferramentas tradicionais as que atendem aos objetivos do 1º e do 2º estágio evolutivo e ferramentas modernas as que atendem aos objetivos do 3º e 4º estágio.

No estudo de Angelakis, Theriou & Floropoulos (2010) foi verificada a ampla utilização das ferramentas de contabilidade gerencial pelas indústrias gregas. Os autores identificaram as ferramentas de contabilidade gerencial implementadas pelas indústrias gregas e a intenção de utilização no futuro. Os resultados mostraram que das ferramentas pesquisadas um número significativo foi implementado na maioria das organizações. Mesmo a implementação das ferramentas modernas sendo ampla e estando de acordo com os achados de outras pesquisas, foi possível verificar que as ferramentas tradicionais ainda são mais populares que as modernas.

Reis e Teixeira (2013) verificaram a utilização de ferramentas de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias mineiras e sua relação com seu porte e desempenho financeiro. Em consonância com a literatura existente, verificou-se uma ampla utilização de ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais e uma utilização mais tímida das ferramentas modernas. Quanto a sua relação com o porte e o desempenho financeiro das

cooperativas estudadas, não houve diferença estatisticamente significativa entre as cooperativas que utilizam ferramentas tradicionais e modernas de contabilidade gerencial.

A relação da adoção de ferramentas de contabilidade gerencial pelas indústrias paranaenses e suas características empresariais foram analisadas por Klein (2014). Os resultados obtidos apresentaram a indicação que as ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais ainda são as mais utilizadas do que as ferramentas mais modernas. Entretanto, os resultados mostram uma leve mudança no cenário gerencial, pois as empresas que utilizam ferramentas modernas representaram 39% das empresas paranaenses cadastradas em 2012 na FIEP- Federação das Indústrias do Estado do Paraná que responderam a pesquisa.

Pavlatos e Kostakis (2015) pesquisaram se a crise econômica de 2013 na Grécia afetou a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial nas organizações. As ferramentas pesquisadas foram classificadas em cinco grupos, contabilidade de custos, planejamento/orçamento, sistemas de apoio à decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica. A pesquisa mostrou que o uso de ferramentas de contabilidade gerencial, planejamento e estratégia, se mostraram relevantes durante a crise e a importância e utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de custos foram reduzidas. Enquanto a maior parte das técnicas de orçamento permaneceram consideradas importantes e são amplamente utilizadas.

A adoção das ferramentas de contabilidade gerencial por cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul e como acontece sua relação com os fatores contingenciais, foram estudados por Imlau (2015). Os resultados do estudo denotam que as ferramentas tradicionais são mais utilizadas que as modernas, o que não significa que as ferramentas modernas não são utilizadas, apenas são adotadas em menor frequência que as tradicionais. Dentre os fatores que mais motivam a utilização de tais ferramentas, a necessidade de utilização e a relação custo-benefício da utilização se destacam, enquanto a falta de conhecimento e de experiência equipe interna são os fatores que mais inibem a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial.

Os diversos estudos apontando a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, tradicionais ou modernas, em maior ou menor escala, nos levam a refletir se nas pós-graduações *lato sensu* na área de negócios, no qual ensinam a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, essas mesmas ferramentas são efetivamente utilizadas pelos gestores das pós-graduações.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante do exposto surge a questão de pesquisa norteadora deste estudo: **Em qual enquadramento as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela gestão dos cursos de pós-graduação *lato sensu* em negócios no Estado do Paraná podem ser classificadas?**

1.3 OBJETIVO GERAL

Trata-se de uma pesquisa que tem como objetivo identificar em qual enquadramento as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela gestão dos cursos de pós-graduação *lato sensu* em negócios no Estado do Paraná podem ser classificadas.

1.3.1 Objetivos específicos

- a) Identificar as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas na gestão as pós-graduações *lato sensu*;
- b) Identificar o Estágio Evolutivo em que se encontram as pós-graduações *lato sensu*;
- c) Analisar as categorias que as ferramentas de contabilidade gerencial são mais frequentes na gestão dos cursos de pós-graduação *lato sensu*.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Nesta pesquisa adotou-se o termo ferramentas de contabilidade gerencial no qual configuram-se os artefatos, atividades, filosofias de gestão, instrumentos, ferramentas, técnicas de planejamento e controle gerenciais envolvendo processos de mensuração, aglomeração e comunicação de informações que possam ser utilizados no auxílio a tomada de decisão. Tais ferramentas estão pautadas no estudo de Abdel-Kader e Luther (2008) e enquadradas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial que contam no documento do IFAC (1998).

O foco deste estudo são as pós-graduações *lato sensu* que, conforme definido pelo MEC, cursos designados como especialização e/ou *MBA (Master of Business Administration)*, com duração mínima de 360 horas e voltados para a prática. Como área de negócios foram consideradas as pós-graduações *lato sensu* que pertencem as áreas de administração, contabilidade e gestão.

1.5 JUSTIFICATIVA

As pesquisas no campo da contabilidade gerencial, direcionadas às ferramentas de contabilidade gerencial, são vastas. Há pesquisas que investigaram a aderência e a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, incluindo os motivos que levam as organizações a aderirem e/ou utilizarem as ferramentas (Almeida, Colauto & Costa, 2016; Coutinho, Cruz, Santos, Silva & Morais, 2016; Passos & Aragão, 2013; Anjos, Santos, Miranda, Silva & Freire, 2011; Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011). Também pode-se relacionar pesquisas que investigaram as consequências da adoção de tais ferramentas para a gestão do negócio e seus resultados (Santos, Azevedo, Lima & Lucena, 2017; Russo, Parisi & Pereira, 2016; Xavier & Carmo Filho, 2015; Morais, Coelho & Holanda, 2014). Há ainda os pesquisadores que investigaram o descompasso entre os avanços teóricos da contabilidade gerencial e os avanços empíricos (Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004; Granlund, 2001; Drury & Tales, 1995; Scapens, 1994; Brighth, Davies, Downes & Sweeting, 1992; Drucker, 1990; Edwards & Emmanuel, 1990).

O crescimento do nível superior, no tocante à graduação e à pós-graduação *stricto sensu* tem sido motivo de preocupação de muitos teóricos nas mais diversas abordagens, como concepções, modelo, avaliação, crescimento, gestão, financiamento, políticas, dentre outras, essa preocupação não é latente em se tratando da pós-graduação *lato sensu* (Medeiros, 2010). Contudo, não foram encontrados estudos na contabilidade gerencial, investigando a utilização das referidas ferramentas na gestão do negócio, tendo a pós-graduação *lato sensu* como objeto de estudo.

Este trabalho pode trazer contribuições teóricas para a literatura sobre a pós-graduação *lato sensu*, dado que os cursos de pós-graduação representam uma parte importante do ensino superior, por gerar maior conhecimento e competências que os cursos de graduação e passaram a ser estratégicas para as IES que atuam neste segmento (Araújo, Gurgel, Silva, Deretti, Dalazen & Veiga, 2016).

Cabe mencionar que na pós-graduação *lato sensu*, normalmente é cobrada mensalidade mesmo nas IES públicas, e constitui importante fonte de financiamento, contribuindo para alavancar tais instituições, servindo como fonte de financiamento alternativa para a educação superior pública. Fato constatado por Faria, Veiga e Mello (2006), que analisou a questão do crescimento dos cursos autofinanciáveis dentro de uma instituição pública e o papel da gestão universitária na alavancagem da pesquisa e da pós-graduação na Universidade Federal Fluminense (UFF). O estudo constatou a crescente importância de recursos próprios na vida da

universidade. Sendo que a expansão dos cursos de pós-graduação autofinanciáveis, principais responsáveis por esse crescimento, proporcionou à UFF um aporte de recursos significativos, no período analisado, permitindo assim a formulação de políticas de fomento interno à pesquisa e pós-graduação e implementação dos editais de fomento pela PROPP (Faria, Veiga & Mello, 2006).

Esse estudo pode contribuir com a sociedade, já que a importância da pós-graduação *lato sensu* é reconhecida nos diversos planos governamentais para o ensino superior. Além disto, a evidente expansão destes cursos demonstra que eles têm desempenhado um papel significativo na sociedade, na formação e no treinamento de profissionais em geral (Oliveira, 1995). Ainda considera-se que, mesmo na crise, houve aumento na procura por cursos na área de gestão, que preparam para detectar riscos e efetivar controles internos (Larghi, 2017).

Considerando ainda que variações na utilização das ferramentas de controle gerencial entre os negócios são comuns, já que as ferramentas não são padronizadas, o estudo das ferramentas que estão sendo utilizadas e em qual intensidade se dá esta utilização se faz necessário (Samuel, 2018).

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta pesquisa está estruturada em cinco capítulos. Sendo o primeiro capítulo a introdução, contendo a contextualização, problema de pesquisa, objetivos geral e específicos, justificativa, delimitação do estudo e estrutura do trabalho, em subseções.

O segundo capítulo contempla o polo teórico no qual está fundamentada a pesquisa. O mesmo está dividido em duas partes, sendo a primeira um panorama sobre a pós-graduação *lato sensu* no Brasil e a segunda parte uma explanação sobre as ferramentas de contabilidade gerencial.

No terceiro capítulo foram descritos os procedimentos metodológicos adotados para a execução da pesquisa. No quarto capítulo encontra-se a discussão dos resultados obtidos. E por fim, no quinto capítulo as conclusões tiradas a partir dos resultados da pesquisa, assim como as limitações da pesquisa e as sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico apresenta os conceitos teóricos observados na pesquisa. Para uma melhor compreensão do referencial teórico, este capítulo está subdividido em duas partes: a primeira consta um breve relato da evolução histórica da pós-graduação *lato sensu* no Brasil e a segunda trata das ferramentas de contabilidade gerencial que embasam a pesquisa.

2.1 A PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* NO BRASIL

No final do século XIX, houve a mudança no regime político vigente de Império para República, mas o poder econômico continuou detido nas oligarquias rurais, nesta época o Brasil era predominantemente agrícola, dependendo da importação de produtos industrializados. Os grupos dominantes não tinham interesse em modificar o sistema educacional, no entanto com o crescimento demográfico e o acentuado processo de urbanização, a pressão por mudanças também aumentou. A pequena burguesia passou então a pleitear oportunidades de acesso à educação, pois via a educação como um instrumento de ascensão social. A criação da Universidade do Rio de Janeiro, a primeira do Brasil, e a promulgação da Reforma do Ensino Rocha Vaz, em 13 de janeiro de 1925, por meio do Decreto nº 16782-A, são marcos na área da educação na década de 20 (Oliveira, 1995).

Este decreto criou o Curso Especial de Higiene e Saúde Pública, um curso de especialização do ensino médico. Os artigos 81, 82, 83 e 85 estipulavam as cadeiras que compunham o curso, o período de 12 meses de duração, a exigência de diploma de médico na matrícula e o direito ao diploma de higienista, aos aprovados nos exames. Neste mesmo decreto, o artigo 284 menciona os cursos de aperfeiçoamento, dando a possibilidade aos professores catedráticos de realizar cursos de aperfeiçoamento, pagos ou não, para diplomados nos estabelecimentos oficiais de ensino. Nisto, fica claro que estes são cursos de pós-graduação condizente com os cursos de pós-graduação *lato sensu*, como foram denominados em 1965 (Oliveira, 1995).

Em seguida, em 1953, a CAPES deu início ao Programa Universitário, com foco em universidades e institutos de ensino superior, por intermédio do qual foi promovida a contratação de professores visitantes estrangeiros, ações de intercâmbio e cooperação, como também consentimento de bolsas de estudos e eventos científicos em diferentes ramos do conhecimento. A maioria destas ações envolvia a realização de cursos de especialização ou aperfeiçoamento para docentes universitários, prioritariamente em início de carreira. Observa-se que a CAPES relata, que no referido ano 79 bolsas de aperfeiçoamento foram concedidas, 2

de formação e 23 de aperfeiçoamento no país, 54 bolsas no exterior. Em 1954, o total de bolsas concedidas foi de 155, 32 para formação e 51 de aperfeiçoamento no país, 72 no exterior (Pilati, 2006).

As décadas de 1960 e 1970 foram o período de investimento na formação de pessoal e de apoio a implantação dos cursos de mestrado e o início dos cursos de doutorado. Na década anterior, 1950, a CAPES estimulou a formação de mestres e doutores, estes foram responsáveis pela implantação dos cursos de pós-graduação, de 1960 a 1980 (Motta, 1997; Giuliani, 2010).

Por intermédio do Parecer 977/65, emitido pelo Conselheiro Professor Newton Sucupira, foi estipulada a diferença entre a pós-graduação *stricto sensu* e *lato sensu*. Tal parecer foi concluído afirmando que a pós-graduação brasileira deveria limitar-se aos cursos *stricto sensu*, que tem a abordagem acadêmica (mestrados e doutorados). Os cursos *lato sensu*, no que lhe diz respeito, são voltados para a demanda do mercado (Giuliani, 2010).

O desenvolvimento da pós-graduação brasileira, aconteceu no mesmo período em que as matrículas no ensino superior cresceram (Giuliani, 2010). E segundo Cunha (1974), a necessidade de formação de recursos humanos foi um dos estímulos ao crescimento dos cursos de pós-graduação, pois o desenvolver da pós-graduação brasileira evitaria o declínio na qualidade na graduação. Neste cenário, o Ministério da Educação e Cultura enviou o pedido de regulamentação dos cursos de pós-graduação ao Conselho Federal de Educação em 1965. O qual demandava a instauração dos cursos de pós-graduação pautado em três motivos essenciais:

- 1) formar professorado competente que possa atender à expansão quantitativa do nosso ensino superior garantindo, ao mesmo tempo, a elevação dos atuais níveis de qualidade;
- 2) estimular o desenvolvimento da pesquisa científica por meio da preparação adequada de pesquisadores;
- 3) assegurar o treinamento eficaz de técnicos e trabalhadores intelectuais do mais alto padrão para fazer face às necessidades do desenvolvimento nacional em todos os setores (Brasil, 1965).

De acordo com Fonseca e Fonseca (2016), a partir de então os cursos de pós-graduação *lato sensu*, passaram a ser regulamentados pela Resolução nº 12 do Ministério da Educação (MEC) / Conselho Nacional de Educação (CNE) de dezembro de 1983. A Resolução salientava a formação didático-pedagógica, levando em conta que a maior parte desses cursos tinha foco na formação e atualização de professores do ensino superior. Dentre as exigências, 85% de presença e mínimo de 7 como nota de desempenho acadêmico. A CAPES supervisionou a pós-graduação *lato sensu* até 1991, quando recebeu a atribuição de elaborar o Plano Nacional de Pós-Graduação (PNPG).

Conforme os cursos de mestrado e doutorado foram se consolidando, a pós-graduação *lato sensu* foi se distanciando da formação de professores, ao mesmo tempo que a oferta e os critérios de qualidade foram se flexibilizando. O que corrobora com afirmação é o fato de que a Lei de Diretrizes e Base da Educação Nacional vigente (LDB, Lei nº 9.394/1996, art. 66) estabelece que os programas de mestrado e doutorado tenham a preferência na oferta de cursos de formação para o exercício do magistério superior (Fonseca & Fonseca, 2016).

Mesmo com esta contração na legislação, os cursos *lato sensu* seguiram a ocupar espaço importante, observando o crescimento na oferta em instituições públicas e majoritariamente privadas. Foi determinado que tais cursos seriam avaliados pela CAPES, pelo Conselho Nacional de Educação, por meio da Resolução Câmara da Educação Superior/CNE de 3 de outubro de 1999. Contudo, esses cursos foram sendo esquecidos pela normatização e avaliação da CAPES, que relaxou as exigências de qualificação do corpo docente apto para lecionar no *lato sensu*. A Resolução citada acima, habilita profissionais de alta competência e experiência nas áreas específicas do curso a lecionar, sendo necessária a aprovação do Conselho de Ensino e Pesquisa, nas universidades e centros universitários, e pelo colegiado equivalente, nas demais instituições de ensino superior (Fonseca & Fonseca, 2016).

Com o intuito de complementar a legislação vigente sobre o objetivo dos cursos de pós-graduação *lato sensu*, em 2001 o CNE e a Câmara do Ensino Superior (CES) instituíram a Resolução CES/CNE nº 1, definindo que cabe às instituições que oferecem os cursos serem credenciadas, os cursos serão ofertados a portadores de diploma de curso superior, pelo menos a metade do corpo docente deve portar título de mestre ou doutor, obtido em programa de pós-graduação *stricto sensu* reconhecido, devem durar no mínimo 360 horas e os alunos devem ter a frequência mínima de 75% com a apresentação de trabalho de conclusão de curso (Lima, Amorim & Fischer, 2012).

De 1994 a 2002 a política norteadora da educação superior brasileira foi a neoliberal, o que transformou a educação em um mercado muito concorrido (Mendonça, 2003). De acordo com Kipnis, (1998) em 1992 eram ofertados 1400 cursos de especialização, enquanto em 1994 já se aproximava de 2000 cursos.

Segundo Lima, Amorim e Fischer (2012) a discussão que advém a graduação estar sujeita às demandas do mercado se sustenta na argumentação da expansão dos cursos no país, o que parece ter origem na flexibilização da regulamentação apoiado pela Resolução CES/CNE nº1 de 2001. Alguns autores (Fonseca, 2004; Giuliani, 2010; Lima, Amorim & Fischer, 2012)

acreditam que pode ser um retorno as pressões impostas pelo setor privado e pelo mercado de trabalho por mão-de-obra qualificada. Essas condições legitimariam a instituição e a oferta de cursos sem comprometimento com critérios acadêmicos de qualidade (Lima, Amorim & Fischer, 2012).

A pós-graduação *lato sensu* é vista, pelas organizações e pelos trabalhadores, como uma alternativa possível para dominar determinada especialidade ou obter uma especialização profissional em diversas áreas, como um retorno às imposições do mercado de trabalho. Características como ser temporário, a versatilidade, o dinamismo e a eficiência nas respostas a necessidades específicas, fazem com que organizações, estudiosos e profissionais vejam estes cursos como instrumentos de difusão de conhecimento (Pilati, 2006, Paiva, Costa, Borges & Freitas, 2017).

Começando no início da década de 1990, o âmbito dos cursos de especialização para a qualificação técnico-profissional ofertados por empresas ou associações profissionais, também foi se expandindo significativamente, ainda que não haja levantamentos. A CAPES sempre lidou com a política e o desenvolvimento da pós-graduação em geral. Entretanto, a partir do momento em que foi reconhecida como o órgão responsável pela preparação do Plano Nacional de Pós-Graduação *Stricto Sensu*, em 1981, foi paulatinamente se concentrando nesta categoria (Pilati, 2006). Paiva, Costa, Borges e Freitas (2017) afirmam que o crescimento do número de cursos de pós-graduação *lato sensu* é contínuo, ao menos na última década, apesar de ser difícil achar estatísticas fidedignas sobre esse crescimento.

Esta afirmação é respaldada pelo fato de que última estatística oficial, acerca da pós-graduação *lato sensu*, foi publicada em 2003 pelo Instituto Nacional de Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). No período de 2001 a 2003, houve um crescimento de 47% no número de instituições que ofertam cursos de especialização, a nível de pós-graduação (Pilati, 2006).

Esse crescimento ocorre em decorrência de alguns fatores, como o crescimento do setor privado, a expansão do mercado de trabalho, que exige novas formas e tipos de cursos e por ser um tipo de ensino pautado em legislações flexíveis, especialmente na área privada, culminou na oferta de cursos desassociados dos critérios acadêmicos mínimos de qualidade (Paiva, Costa, Borges & Freitas, 2017).

Para Costa, (2007) esta é justamente a razão pela qual os cursos de pós-graduação *lato sensu* encara “dificuldades conceituais, legais e de dados estatísticos” (Costa, 2007). Ainda de acordo com o mesmo autor, no enfoque conceitual existem alguns problemas porque a

legislação diz que a pós-graduação *lato sensu* inclui os cursos de aperfeiçoamento, no entanto não informa a diferença em relação a especialização e os pré-requisitos da oferta. Poucos trabalhos foram realizados com o intuito de mostrar o cenário da pós-graduação *lato sensu* no Brasil, “inclusive no senso de educação superior realizado pelo Ministério da Educação (MEC) e nas informações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES)” (Paiva, Costa, Borges & Freitas, 2017).

Diante do exposto, Fonseca (2004), acredita que é necessário um debate aprofundado, refletindo sobre uma revisão na política da pós-graduação, no tangente a suas características conceituais, formativas e reguladoras, indicando questões relevante para a reestruturação da pós-graduação em todos os níveis. A melhoria na regulação deste nível de ensino, deve ser ajustado com o propósito de determinar a singularidade e a identidade da especialização, bem como resguardar a qualidade que se espera dos cursos de pós-graduação *lato sensu* (Paiva, Costa, Borges & Freitas, 2017).

Além disso, o mercado competitivo que se tornou a educação superior brasileira, devido os fatos citados anteriormente, fomenta a reflexão sobre a necessidade de gestão no negócio dos cursos de pós-graduação *lato sensu*. E para gerir um negócio de forma que permita acompanhar o dinamismo do mercado e a concorrência, a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial para dar suporte à gestão nas tomadas de decisão se faz necessária.

2.2 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Johnson e Kaplan (1996) relatam em seu livro *A relevância da contabilidade de custos*, que a contabilidade é tão antiga quanto o próprio comércio, evidenciando que a contabilidade nasceu da necessidade do usuário interno ter conhecimento sobre seu capital e suas respectivas movimentações. Segundo eles, antes do início do século XIX, não existiam empregados, ou níveis hierárquicos de chefia, pois as transações eram realizadas entre o proprietário e pessoas que não integravam a empresa (Johnson & Kaplan, 1996).

Decorrente da revolução industrial, surge então a capacidade de produção em grande escala e, por conseguinte os empregados assalariados contratados por longos períodos, organizações com os mais variados níveis hierárquicos e sistemas operacionais com maior complexidade. A chegada das estradas de ferro impulsionou nascimento de grandes empresas, geridas por administradores contratados, que recebiam suas remunerações com base nos

indicadores que fundiam a eficiência da mão-de-obra e matéria-prima, isto é, os sistemas de contabilidade de custos mais eficientes passaram a ser uma necessidade das entidades (Johnson & Kaplan, 1996).

Como resultado do desenvolvimento da economia, por meio da evolução nos transportes e nas comunicações, despontaram grandes organizações. Para tais organizações, os sistemas de contabilidade de custos não satisfaziam, pois, suas atividades eram ainda mais complexas, fazendo-se necessárias melhorias nos sistemas de informação em geral. Com a evolução constante no mundo empresarial, novas necessidades originaram novas ferramentas gerenciais (Johnson & Kaplan, 1996).

Para Baines e Langfield-Smith (2003), a partir da década de 1980 a sociedade transformou-se visivelmente em um ambiente inteiramente diferente das décadas precedentes. As modificações são relevantes e diversas, desde as novas formas sociais e novos valores aceitos pelos indivíduos, passando pela valorização do conhecimento, fortalecimento do capitalismo e desregulamentação de mercados, até o aumento da acumulação de capital, pelas novas estruturas de fluxos de recursos financeiros, fomentado pela acentuação no processo de comunicação derivado do desenvolvimento tecnológico, dentre outros fatores. (Baines & Langfiel-Smith, 2003; Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004)

Zeffane (1996) alega que o processo de criação é mais complexo que há anos atrás, assim como a manutenção do sucesso organizacional. O mesmo autor aponta que a interdependência entre as economias mundiais resultou no crescimento da complexidade. Simultaneamente, em virtude da explosão das comunicações em rede mundial, o mundo tornou-se mais dinâmico. Tal complexidade de dinamismo revela que as organizações não podem permanecer estáveis por muito tempo. (Zeffane, 1996; Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004)

As características do ambiente social e empresarial compõe os fatores que induzem os processos de mudanças, teoricamente as empresas são impelidas a implantar processos intensos de mudançaem seu modo de atuar, seu modelo de gestão de negócios, suas ferramentas gerenciais e, assim, na contabilidade gerencial. Baines e Langfiel-Smith (2003), afirmam que é frequente na pesquisa normativa em contabilidade gerencial, que mudanças externas às organizações guiem mudanças internas em sistemas de contabilidade gerencial. Esta declaração é fundamentada na percepção que os gestores precisam de informações gerenciais específicas para apoiar suas demandas de tomada de decisões em um ambiente com a incerteza em ascensão

e para supervisionar o avanço no alcance de estratégias. (Baines & Langfiel-Smith, 2003; Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004)

As ferramentas gerenciais configuram-se técnicas de planejamento e controle gerenciais envolvendo processos de mensuração, aglomeração e comunicação de informações a respeito das diversas áreas de desempenho da organização. A adoção das ferramentas de contabilidade gerencial por uma organização se dá por meio da atribuição de legitimidade a estes instrumentos. Para o avanço do desempenho e crescimento das vantagens competitivas de uma organização, faz-se necessária a amplificação de ferramentas de contabilidade gerencial para suportar os gestores no processo de tomada de decisão (Heinrich, 2010 *apud* Almeida, Colauto & Costa, 2016).

Pode-se observar que as inovações gerenciais se modernizaram com o passar do tempo, passando a fazer do novo vocabulário corporativo e sendo consideradas ferramentas de gestão, onde na teoria apresentam-se bastante interessantes, porém na prática, por vezes, acabam implantadas de forma ilógica, sem o suporte de um modelo de gestão integrado. (Filardi, Angeloni & Cozzatti, 2011)

As ferramentas evoluíram e se multiplicaram, promovendo uma extensa diversidade e concedendo um amplo escopo, ao mesmo tempo que os gestores responsáveis pela implantação das mesmas não buscaram aprofundar o entendimento das possibilidades dessas ferramentas nem procuraram integrá-las a visão estratégica das organizações, “implantando-as como ‘soluções de prateleira’, sem a devida análise crítica e adequação”. (Filardi, Angeloni & Cozzatti, 2011).

Devido a diversidade envolvida no conceito da contabilidade gerencial, o IFAC emitiu em 1998, um relatório com o objetivo de identificar o estágio evolutivo em que a contabilidade gerencial se encontra, definindo os estágios anteriores e o que compõe essencialmente as práticas eficazes neste âmbito. Com isso foram definidos estágios evolutivos da contabilidade gerencial, como é possível visualizar a seguir (Figura 1) (Teixeira, Gonzaga, Santos & Nossa, 2011).

Figura 1 – Estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

Estágios da contabilidade gerencial	Foco	Ferramentas
Estágio 1	Determinação dos custos e controles financeiros por meio do orçamento.	Orçamentos anuais, controle financeiro e operacional, custeio por absorção e custeio variável.
Estágio 2	Análise de tomada de decisão e contabilidade por responsabilidade.	Custeio padrão, custeio baseado em atividades, custeio RKW, descentralização da tomada de decisões.
Estágio 3	Redução de desperdícios de recursos econômicos requeridos nos projetos e gerenciamento de custos, por meio da administração estratégica.	Gestão baseada em valor, centros de responsabilidade, preço de transferência, custeio meta, método de custeio <i>kaisen</i> e custeio do ciclo de vida
Estágio 4	Criação de valor por meio do uso de tecnologias.	Planejamento estratégico, <i>balanced scorecard</i> , método de avaliação de desempenho, EVA e MVA.

Fonte: Adaptado de Teixeira, Gonzaga, Santos & Nossa (2011).

Abdel-Kader e Luther (2006), seguindo as recomendações do estudo do IFAC (1998), classificaram as ferramentas de contabilidade gerencial nos quatro estágios evolutivos. Posteriormente, em 2008, os autores realizaram uma pesquisa empírica onde investigavam os impactos uma série de variáveis contingentes em um amplo conjunto de ferramentas de contabilidade gerencial. Buscaram averiguar a relação entre os fatores contingenciais e os níveis de sofisticação agregados baseando-se na ênfase dada pelos respondentes em 38 ferramentas de contabilidade gerencial (Abdel-Kader & Luther, 2008). Tal feito originou um quadro com estas 38 ferramentas classificadas nos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial, o qual é o ponto de partida para as ferramentas de contabilidade gerencial investigadas nesta pesquisa, como também serviu de base para outras pesquisas (Azudin & Mansor, 2018; Miranda, Carvalho, Libonati & Cavalcanti, 2013; Slavov (2013) Guerreiro, Cornachione Jr. & Soutes, 2011).

Com base na revisão bibliográfica e nos estudos anteriores levantados, as ferramentas da contabilidade gerencial foram adaptadas para a pós-graduação *lato sensu*, sendo então utilizado o quadro com as ferramentas de contabilidade gerencial que serão investigadas nesta pesquisa (Figura2), com base no trabalho de Abdel-Kader e Luther (2008).

Figura 2 – Ferramentas de contabilidade gerencial adaptadas para a pós-graduação *lato sensu*

Estágio 1 - Determinação dos Custos e Controles Financeiros	14. Métodos de custeio baseado em atividades.
1. Orçamento para controle de custos.	15. Avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação.
2. Medidas financeiras.	16. Utilização de orçamento base-zero.
3. Utilização do orçamento flexível.	Estágio 4 – Criação de Valor por meio do Uso Eficaz de Recursos
Estágio 2 – Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial	17. Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.
4. Uma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação.	18. Análise das forças e fraquezas da concorrência.
5. Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os cursos de pós-graduação.	19. Utiliza análise das forças e fraquezas do curso.
6. Análise de lucratividade por curso de pós-graduação.	20. Análise de lucratividade por cliente.
7. Orçamento para planejamento.	21. Retorno sobre os valores investidos.
8. A separação entre os custos fixos e variáveis.	22. Análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões);
9. Previsão de longo prazo.	23. Análise de valor para a instituição.
Estágio 3 – Redução de Recursos do Negócio	24. Análise da posição competitiva.
10. Análise baseada em orçamento.	25. Análise da cadeia de valor.
11. Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos.	26. Metodologia do custo-alvo.
12. Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).	27. Benchmarking.
13. Orçamento baseado em atividades.	

Fonte: Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2008).

Além desta classificação das ferramentas de contabilidade gerencial em estágios evolutivos, Samuel (2018) desenvolveu uma estrutura conceitual onde as ferramentas são mapeadas e categorizadas analiticamente como ferramentas que servem para coordenar, custear e controlar recursos (Figura 3).

Figura 3 – Categorização das ferramentas de contabilidade gerencial

Ferramentas contábeis para coordenação	Ferramentas contábeis para Custo	Ferramentas contábeis para Controle
Demonstrações financeiras	Serviço de alocação do departamento de produção	Divisões
Orçamentos de caixa	Custos de produtos em comum	Variações
Demonstração pro forma	ABC	Balanced scorecard
Orçamentos operacionais	Custos de emprego	Preços de transferência
Orçamentos de capital	Custos de processo	Orçamentos flexíveis
Tomada de decisão gerencial com foco estratégico em análise de custo/volume/lucro, análise da cadeia de valor...		

Fonte: Adaptado de Samuel (2018).

Esta estrutura deduz a necessidade da empresa de coordenar recursos, controlar o desempenho e medir o consumo de recursos a partir da ausência dentro de uma organização de preços, direitos de propriedade e entradas perfeitamente divisíveis. A conexão entre estas três características empresariais distintas e o conjunto de ferramentas da contabilidade gerencial

permite que a maioria, senão todos, os itens geralmente abordados pela contabilidade gerencial sejam, assim, agrupados Samuel (2018).

2.2.1 Estudos anteriores

Nos últimos anos diversas pesquisas têm sido desenvolvidas no intuito de investigar a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, como é o caso de Godoy & Raupp (2017), Reis & Teixeira (2013), Anjos, Santos, Miranda, Silva e Freire (2011), Oyadomari et al. (2008), dentre outras.

Godoy & Raupp (2017) investigaram o uso de ferramentas de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos de Florianópolis, Santa Catarina. Para tanto, coletaram dados por meio de entrevistas semiestruturadas e levantamento de dados secundários. Foi descrito o uso de ferramentas de contabilidade gerencial pelas referidas organizações, identificadas as razões para adoção destas ferramentas, e analisada a relação entre características contingenciais e o uso das ferramentas. Dentre os resultados obtidos, observou-se que particularmente no caso de uma das instituições investigadas a adoção de ferramentas de contabilidade gerencial por meio do isomorfismo normativo é potencializada pela existência de um *stakeholder* com poder utilitário.

Um estudo realizado com as empresas de pequeno e médio porte (PME) da Malásia, examinou o atual estágio de desenvolvimento das ferramentas de contabilidade gerencial e o impacto das três características (DNA organizacional, potencial de negócios e tecnologia operacional) na utilização das ferramentas de contabilidade gerencial. Os autores utilizaram a teoria contingencial e obtiveram os dados por meio de questionário. Os resultados mostraram que apenas dois dos quatro estágios evolutivos foram atingidos pelas empresas respondentes. E que apenas a tecnologia operacional tem impacto positivo na utilização de ferramentas de contabilidade gerencial (Azudin & Mansor, 2018).

Estudando a utilização de ferramentas de gestão empresarial que atreladas à contabilidade gerencial contribuem para a maximização do desempenho organizacional, Corrêa, Schio e Santos (2017) analisaram o caso de uma empresa prestadora de serviços e perceberam que a empresa possui alguns controles internos, mas nem mesmo os gestores sabem dizer se utilizam outras ferramentas que auxiliem no controle e gerenciamento de suas funções. O que foi visto é que a empresa é deficiente no gerenciamento e controle de suas atividades,

falta conhecimento e ferramentas que possam otimizar o funcionamento da empresa para que o resultado final seja mais satisfatório.

Imlau (2015), procurou verificar como acontecia a relação entre a adoção de ferramentas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais nas cooperativas de produção agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul. Para tal, utilizou de questionário, para coletar dos dados, e de análise descritiva e de clusters para analisar os dados. Seus achados mostram que a adoção das ferramentas tradicionais prevalece nos diferentes clusters, mas os níveis de utilização das ferramentas modernas aumentam em agrupamento de cooperativas inseridas em ambientes mais dinâmicos, de alta tecnologia ou de maior porte.

Reis & Teixeira (2013), ao verificar a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais e modernas em cooperativas agropecuárias e analisar a relação com seu porte e desempenho financeiro utilizaram uma *survey*. Coletaram os dados por meio de questionário semiestruturado enviado por e-mail para 92 cooperativas que, depois de contatadas, se dispuseram a participar da pesquisa, obtendo-se, ao final, 69 respostas. As evidências encontradas indicam que a utilização das ferramentas pelas cooperativas, em relação ao desempenho e ao porte, não apresenta diferença estatisticamente significativa entre as cooperativas que utilizam ferramentas modernos e/ou tradicionais de contabilidade gerencial.

Anjos, Santos, Miranda, Silva e Freire (2011), em sua pesquisa, aplicaram questionário em 89 escritórios de contabilidade no Estado de Alagoas, com o intuito de investigar como os contadores estão utilizando as ferramentas de contabilidade gerencial na gestão de seus próprios negócios. O resultado da pesquisa mostrou pouca utilização ou conhecimento das ferramentas de contabilidade gerencial modernas e que os respondentes não consideram este fator como essencial para gerir e ampliar seus negócios, utilizando-se de critérios obtidos por meio de sua experiência profissional ou que envolvam gestão de caixa.

Angelaki, Theriou e Floropoulos (2010) buscaram identificar as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pelos gregos e suas intenções de uso no futuro. Os resultados mostraram que a maioria das foram implementadas na maioria das organizações. Mesmo a implementação de muitas ferramentas modernas sendo alta e parecidas com a de outros países, no total as práticas tradicionais são mais implementadas que as modernas. No entanto, notou-se uma crescente tendência para as empresas enfatizarem a utilização das ferramentas modernas ao invés das tradicionais, principalmente as técnicas de avaliação de desempenho.

A pesquisa realizada por Oyadomari *et al.* (2008), buscava entender a adoção das ferramentas de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro, à luz da Teoria Neo-Institucional. Foi aplicado um questionário estruturado com questões fechadas, em uma amostra não probabilística de 27 empresas de médio e grande porte. Dentre os resultados obtidos, pode-se verificar que o mimetismo é o mecanismo mais importante na adoção das ferramentas de contabilidade gerencial, o conhecimento obtido sobre novas ferramentas se dá por meio da socialização do conhecimento e a escolhas das ferramentas é decisão do corpo diretivo e gerencial da empresa.

Dessa forma, considerando os resultados já encontrados, é possível argumentar que a utilização das ferramentas da contabilidade gerencial pode variar em função dos mais variados motivos, bem como os mecanismos que favorecem sua utilização ou não.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

O método adotado nesta pesquisa é o quantitativo, que tem como característica o emprego da quantificação tanto na forma de coletar os dados, como no tratamento deles por meio de técnicas estatísticas (Richardson et al., 2012).

Classifica-se como descritiva, já que os estudos descritivos têm a pretensão de “medir ou coletar informações de maneira independente ou conjunta sobre os conceitos ou as variáveis a que se referem.” (Sampieri, Collado & Lucio, 2006, p.102). Tais estudos podem integrar as informações de cada de cada um dos conceitos para dizer como é e como se manifesta o fenômeno de interesse (Sampieri *et al.*, 2006)

Esta pesquisa também é caracterizada como levantamento de campo (*survey*), que se caracteriza “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” (Gil, p. 55, 2008). Essencialmente, faz-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas sobre o problema estudado, para depois obter conclusões correspondentes dos dados coletados, por meio de análise quantitativa (Gil, 2008).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo consistiu nos cursos de pós-graduações *lato sensu* no Estado do Paraná, listados no sítio do e-MEC. Sendo 2584 cursos na área de Ciências Sociais, Negócios e Direito. Desta população foram extraídos 1077 cursos de pós-graduação *lato sensu* na área de negócios utilizando palavras-filtro como: administração, negócios, MBA, controladoria, auditoria, governança, finanças, economia, gestão, marketing, empreendedorismo, agronegócios e logística (Figura 4).

Após isto, foram agrupados estes cursos por instituição, partindo do pressuposto que os cursos ofertados pela mesma instituição, têm gestão semelhante para permitir comparação e análise da gestão dos cursos, resultando em 138 instituições de ensino superior que ofertam cursos de pós-graduação *lato sensu* na área de negócios no Estado do Paraná.

No primeiro contato com as IES, constatou-se se algumas não estão ofertando cursos de pós-graduação *lato sensu* na área de negócios no momento da pesquisa. Além disso, algumas abriram falência e outras têm a gestão da pós-graduação realizada por outra unidade localizada fora do Estado do Paraná e, por isso, foram excluídas da população. Todos esses filtros resultaram em uma população composta por 115 IES.

Figura 4 – Amostra da pesquisa

	Seleção de Amostra Nível 1	Seleção de Amostra Nível 2	Seleção de Amostra Nível 3	Seleção de Amostra Nível 4	Cálculo Amostral dos Respondentes por IES	Amostra Obtida
Fonte	Portal e-MEC	Portal e-MEC	Portal e-MEC	Portal e-MEC	Santos (2018)	Dados da pesquisa
Filtro	Filtro de Cursos de Lato Sensu no Estado do Paraná.	Filtro de Cursos Lato Sensu na Área de Negócios no Estado do Paraná.	Agrupamento de IES com Cursos Lato Sensu na Área de Negócios no Estado do Paraná.	Exclusão de IES que não estão ofertando cursos no momento, faliram ou a gestão é realizada por unidade em outro Estado.	Nível de Confiança 90% População 115	
Resultado	2584 Cursos	1077 Cursos	138 IES	115 IES	Mínimo 43 Respondentes	47 Respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com Martins (2002, p.187), quando a variável escolhida for nominal ou ordinal e a população for finita, a fórmula para cálculo do tamanho da amostra será:

$$n = \frac{z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{d^2(N-1) + z^2 \cdot p \cdot q}$$

n = tamanho da amostra aleatória simples a ser relacionada da população

N = tamanho da população finita

z = número de desvios padrões da distribuição normal

p = proporção da ocorrência da variável em estudo

q = proporção de não ocorrência da variável em estudo (q=1-p)

d = erro amostral

Os e-mails foram enviados diariamente de 21 de agosto a 18 de setembro de 2018. Entretanto nos últimos dez dias da coleta de dados não foi obtida nenhuma resposta, optando assim por encerrar a coleta de dados com as 47 respostas obtidas, que corresponde a uma taxa de resposta de 40%. Sendo assim os testes estatísticos foram realizados com nível de confiança de 90%.

3.3 INSTRUMENTO E COLETA DE DADOS

Para coletar os dados foi elaborado um questionário estruturado com perguntas fechadas, utilizando uma escala tipo *Likert* de três pontos (Apêndice 1). O questionário foi estruturado em três partes e construído com base nos constructos apresentados no referencial teórico (Apêndice 2). A primeira parte, com 28 perguntas, foi desenvolvida para identificar qual a intensidade da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, a segunda parte para identificar os mecanismos que favorecem a utilização das ferramentas, sendo composta por 8 perguntas, pautados nos pilares organizacionais de Scott (2008) e a terceira parte para caracterização do respondente, com 6 perguntas.

O questionário foi inserido no Google Forms[®] e o *link* foi disponibilizado por meio eletrônico, para os coordenadores de pós-graduação *lato sensu* de instituições que compõe a população. O contato inicial com as instituições aconteceu via telefone para obter o endereço de e-mail para o qual foi enviado o *link* com o questionário. Com este contato foi possível obter os e-mails das IES que compõe a população.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Para testar a normalidade dos dados foi utilizado o teste Shapiro-Wilk, que apontou a não-normalidade dos dados, determinando a utilização de testes não-paramétricos para a análise dos dados. Foram utilizados os testes Kuskall Wallis (KW) e Mann-Whitney (MW) para comparar as somas dos *scores* das respostas dos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial com as questões de caracterização dos respondentes. Para analisar a utilização das ferramentas e a intensidade da utilização de cada uma delas, foi verificado a média das respostas de cada questão com o *software* Microsoft Excel[®].

Na intenção de verificar em qual Estágio Evolutivo as instituições dos respondentes estão, foram utilizadas a análise de *Clusters*, executada pelo software SPSS[®] versão 21. Após a análise de *clusters* realizou-se a análise de variância (ANOVA) e o teste de hipóteses *post hoc* de *Tukey* para assegurar se havia diferenças estatisticamente significantes.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados e discutidos os resultados da pesquisa subdivididos em dois tópicos. O primeiro analisa as características dos respondentes e a categorização da amostra em Estágios Evolutivos, o segundo também analisa as características dos respondentes e categoriza a amostra, mas de acordo com a classificação de Samuel (2018), o qual considera que as ferramentas de contabilidade gerencial podem ser divididas em ferramentas de Coordenação, Custo e Controle.

4.1. CATEGORIZAÇÃO DA AMOSTRA

Com base nas informações obtidas, é possível verificar quais são as principais características da amostra. As informações acerca da faixa etária dos respondentes mostram que 82,98% dos respondentes têm mais de 35 anos, mostrando uma concentração na meia-idade.

Figura 5 – Caracterização dos respondentes

Características dos respondentes					
Idade	até 25 anos	de 26 a 35 anos	de 36 a 45 anos	acima de 45 anos	-
Nº de respondentes	0	8	19	20	-
Gênero	Feminino	Masculino	Outro	Prefiro não me identificar	-
Nº de respondentes	15	31	0	1	-
Nível de formação acadêmica	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado	-
Nº de respondentes		6	26	15	-
Tempo de experiência	até 5 anos	de 6 a 10 anos	de 11 a 15 anos	acima de 15 anos	-
Nº de respondentes	19	12	8	8	-
Classificação	Instituto	Faculdade	Centro Universitário	Universidade	Outro
Nº de respondentes	0	23	11	13	0
Setor	Público	Privado	-	-	-
Nº de respondentes	6	41	-	-	-

Fonte: dados da pesquisa.

O nível de formação acadêmica mostra que 55,32% dos gestores têm o título de mestre o que pode significar uma procura por conhecimento e aperfeiçoamento por parte dos gestores. No tempo de experiência as opções de respostas estavam separadas por faixas de tempo, sendo

elas: até 5 anos, de 6 a 10 anos, de 11 a 15 anos e acima de 15 anos. Mais de 40,43% dos respondentes estão concentrados na faixa de até 5 anos.

Na parte da pesquisa onde identificava o gênero dos gestores que responderam a pesquisa, as opções eram: feminino, masculino, outro e prefiro não me identificar. Os gestores do gênero feminino correspondem a 31,91% da amostra da pesquisa e os gestores do gênero masculino 65,96%. Dos 47 respondentes, nenhum assinalou a opção “outro” e apenas um (2,13%) assinalou a opção “prefiro não me identificar”.

Das instituições nas quais foram obtidas as respostas 48,94% classifica-se como faculdade, quanto ao tipo de instituição. Os centros universitários representam 23,40% da amostra da pesquisa e as universidades, 27,66%, sendo que não foi obtida nenhuma resposta proveniente de instituto. Quanto ao setor em que atua, a 87,23% das IES são do setor privado e 12,77% do setor público.

4.2. ESTÁGIOS EVOLUTIVOS

As questões sobre as ferramentas de contabilidade gerencial, que compõe o primeiro bloco do questionário, tinham 3 opções de resposta: 1 = não utiliza, 2 = utiliza pouco e 3 = utiliza muito. Para identificar as ferramentas mais utilizadas pelas pós-graduações, foi realizado o cálculo da média das respostas da utilização de cada ferramenta utilizando o software Microsoft Excel®. Considerando que neste caso a média pode variar entre 1 e 3, sendo 1 não utiliza e 3 utiliza muito, foi construída a Figura 6 com a média de utilização de todas as ferramentas de contabilidade gerencial indagadas no questionário desta pesquisa.

Com o ranking (Apêndice 3) construído a partir da Figura 5, é possível 1º lugar com média 2,7, “Análise de Custo/Volume/Lucro” e “Orçamento para planejamento” com média 2,6 e com média 2,5, “Medidas financeiras” e “A separação entre custos fixos e variáveis”, todas as ferramentas do 1º e 2º Estágio Evolutivo. Na pesquisa realizada por Pavlatos e Kostakis (2015), os resultados também mostraram que as técnicas de orçamento permaneceram amplamente utilizadas e consideradas importantes, mesmo durante a crise.

As ferramentas que ocuparam as últimas colocações no ranking por apresentarem as menores utilizações dentre as 27 ferramentas pesquisadas, são “Orçamento baseado em atividades”, “Avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação” e “Análise da cadeia de valor” com média 2, seguidas por “Métodos de custeio baseado em atividades” com média 1,9 e “Orçamento base zero” com média 1,7.

Figura 6 – Média de utilização das ferramentas de contabilidade gerencial

Estágio Evolutivo	Ferramentas da Contabilidade Gerencial	Média	Desvio Padrão
1	Orçamento para controle de custos.	2,7	0,6
	Medidas financeiras.	2,5	0,7
	Utilização do orçamento flexível.	2,3	0,7
2	Uma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação.	2,3	0,7
	Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os cursos de pós-graduação.	2,6	0,7
	Análise de lucratividade por curso de pós-graduação.	2,4	0,7
	Orçamento para planejamento.	2,6	0,7
	A separação entre os custos fixos e variáveis.	2,5	0,7
	Departamentalização para apropriação dos custos indiretos do curso de pós-graduação.	2,2	0,8
3	Análise baseada em orçamento.	2,2	0,8
	Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos.	2,4	0,8
	Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).	2,4	0,8
	Orçamento baseado em atividades.	2,0	0,8
	Métodos de custeio baseado em atividades.	1,9	0,8
	Avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação.	2,0	0,8
	Orçamento base zero.	1,7	0,8
4	Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	2,2	0,8
	Análise das forças e fraquezas da concorrência da instituição.	2,2	0,8
	Análise das forças e fraquezas do curso.	2,2	0,8
	Análise de lucratividade por aluno.	2,1	0,8
	Análise dos segmentos de pós-graduação.	2,2	0,8
	Análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).	2,1	0,8
	Análise de valor para a reitoria.	2,2	0,8
	Análise da posição competitiva	2,2	0,8
	Análise da cadeia de valor.	2,0	0,8
	Metodologia do custo-meta.	2,1	0,8
	<i>Benchmarking</i>	2,3	0,7

Fonte: dados da pesquisa.

A média das respostas de todas as ferramentas, mostram que as ferramentas de contabilidade gerencial mais utilizadas são dos Estágios Evolutivos 1 e 2 e as ferramentas menos utilizadas são dos Estágios 3 e 4. Com base na classificação utilizada por Soutes (2006), que considera as ferramentas dos Estágio 1 e 2 ferramentas tradicionais e ferramentas dos

Estágios 3 e 4 ferramentas modernas, este resultado vai de encontro com os achados de de Imlau (2015), Klein (2014), Ferreira (2013) Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) que mostram que, apesar das diversas ferramentas de contabilidade gerencial disponíveis aos gestores, empiricamente observa-se pouca utilização das ferramentas modernas.

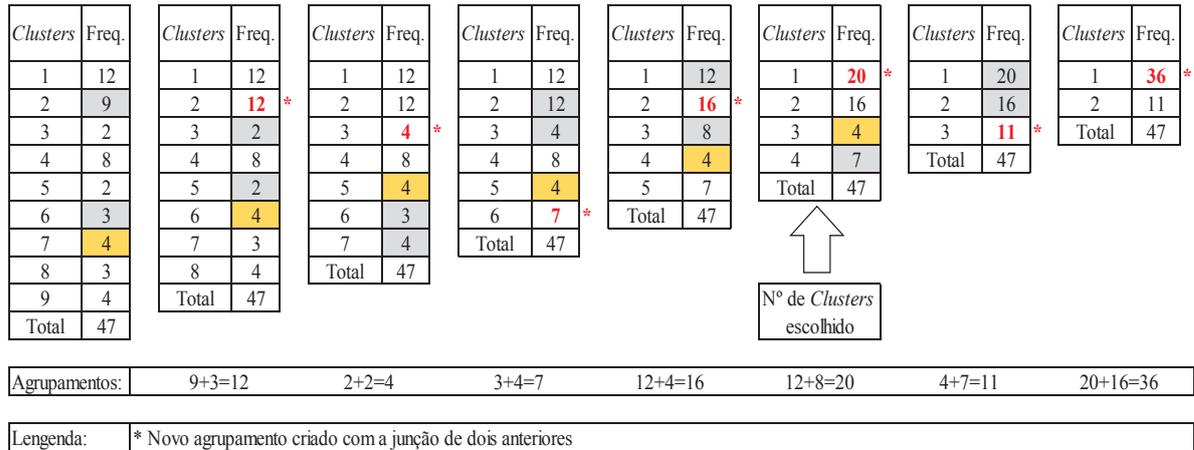
As demais ferramentas apresentam média entre 2,4 e 2,1, sendo “Análise da lucratividade por curso de pós-graduação”, “Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos” e “Orçamento para longo prazo” com média 2,4, “Utilização do orçamento flexível”, “Uma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação” e “*Benchmarking*” com média 2,3, “Departmentalização para apropriação dos custos indiretos do curso de pós-graduação”, “Análise baseada em orçamento”, “Análise das forças e fraquezas da concorrência da instituição”, “Análise das forças e fraquezas do curso”, “Análise dos segmentos de pós-graduação”, “Análise de valor para a reitoria” e “Análise da posição competitiva” com média 2,2 e, por fim, “Análise de lucratividade por aluno”, “Análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação” e “Metodologia do custo-meta” com média 2,1.

4.3 ANÁLISE DE *CLUSTERS*

A primeira parte do questionário buscou identificar a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial e sua intensidade. Esta parte era composta por 27 perguntas que contemplavam ferramentas de contabilidade gerencial enquadradas nos estágios evolutivos definidos pelo IFAC (1998). Para a categorizar as ferramentas investigadas foi aplicado nas 27 questões a técnica estatística de análise de *Clusters*. Essa análise é descrita por Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009, p.196) como sendo “uma técnica de interdependência que busca agrupar os elementos conforme sua estrutura natural” e tem como principal objetivo “definir a estrutura dos dados de maneira a alocar as observações parecidas no mesmo grupo”. De acordo com os autores, o objetivo principal desta técnica é “definir a estrutura dos dados de maneira a alocar as observações parecidas no mesmo grupo”.

Aplicou-se a análise de *Clusters* nas 27 ferramentas de contabilidade gerencial, neste procedimento foi analisado o agrupamento dos *clusters* conforme sua diminuição gradativa, até a obtenção de apenas 4, conforme Figura 7.

Figura 7 – Agrupamento dos *clusters* (Estágios Evolutivos)



Fonte: dados da pesquisa.

Na análise do agrupamento dos *clusters*, observa-se que o *cluster* com 4 representantes não se agrupava com os outros durante a redução dos agrupamentos, assim como o *cluster* com 7 representantes que surge na análise com 7 *clusters*, de modo que o agrupamento destes dois *clusters* ocorreu apenas na análise com três *clusters* [4 + 7 = 11]. Devido a este fato ocorrido optou-se por quatro *clusters* para categorizar as ferramentas de contabilidade gerencial, sendo verificada, posteriormente, e constatada a diferença de médias entre os *clusters*.

Após a definição do número de *clusters*, aplicou-se a análise de variância (ANOVA), que segundo Fiel (2009) é utilizada para analisar situações onde há diversas variáveis independentes. Na operacionalização da ANOVA, foi utilizado o teste de hipóteses *post hoc* de Tukey, para verificar a média dos Estágios Evolutivos em cada um dos quatro *clusters*. Na Figura 8 é detalhada a intensidade de utilização das ferramentas de contabilidade gerencial de cada Estágio Evolutivo, em cada um dos quatro *clusters*, de acordo com o resultado do teste Tukey.

Para rotular os *clusters*, assim como foi feito na pesquisa de Klein (2014), foi realizada uma comparação entre os agrupamentos e os estágios evolutivos da contabilidade gerencial (Figura 2). Na concepção teórica do IFAC, as organizações do Estágio Evolutivo 1 (EE1) utilizam mais intensamente as ferramentas relacionadas a Determinação dos Custos e Controle Financeiro e menos intensamente as ferramentas dos outros grupos. No Estágio Evolutivo 2 (EE2), as organizações utilizam intensamente as ferramentas relacionadas a Determinação dos Custos e Controle Financeiro (DCCF) e a Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial (PIPCG) e menos intensamente as ferramentas dos outros dois grupos. No Estágio Evolutivo 3 (EE3), além do uso intenso das ferramentas relacionadas a DCCF e PIPC, há também a intensa utilização das ferramentas relacionadas a Redução dos Recursos do

Negócio (RRN) e no Estágio Evolutivo 4 (EE4), as ferramentas relacionadas a Criação de Valor por meio do uso Eficaz de Recursos (CVEF) também são utilizadas de forma intensa.

Figura 8 – *Clusters* dos Estágios Evolutivos

<i>Clusters</i>	Nº de Instituições	Intensidade de Utilização EE1	Intensidade de Utilização EE2	Intensidade de Utilização EE3	Intensidade de Utilização EE4
1	20	8,00	16,65	17,3	30,2
2	16	7,81	14,38	14,38	23,31
3	4	6,25	8,75	8,5	11,75
4	7	7,00	14,71	11,14	15,86

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a intensidade de utilização das ferramentas nos *clusters* apresentada na Figura 8, observa-se que os respondentes do *cluster* 1 utilizam intensamente as ferramentas dos quatro estágios e, portanto, pode-se afirmar que estão no Estágio Evolutivo 4, que tem como foco a Criação de valor por meio de uso Eficaz de Recursos. O que predomina neste *cluster* são respondentes de instituição privada (90%), são faculdades e centros universitários (50% e 30% respectivamente), cujo coordenador da pós-graduação têm pelo menos título de mestre (50%), experiência de coordenação de pós-graduação inferior a 5 anos (35%) e faixa etária acima de 45 anos (60%).

As instituições que foram agrupadas no *cluster* 2, apresentam utilização inferior ao *cluster* 1 nas ferramentas dos 4 estágios. No entanto as características dos respondentes deste *cluster* se assemelham às características dos respondentes do *cluster* 1. Eles são de instituição privada (81,25%), são faculdades e universidades (ambas representam 43,75%), o coordenador da pós-graduação tem doutorado ou mestrado (43,75% e 37,50% respectivamente), a experiência do coordenador é inferior a 5 anos (56,25%) e a faixa etária entre 36 e 45 anos (56,25%).

Pelas características apresentadas pelo *cluster* 3, não se pode afirmar que os respondentes estão em nenhum estágio, pois para tal afirmação os respondentes deveriam apresentar intensa utilização do primeiro conjunto de ferramentas pelo menos, que tem o foco em Determinação dos Custos e Controle Financeiro. Os 4 (100%) respondentes deste *cluster* são de instituição privada, faculdades (50%), centro universitário e universidade (ambas com 25%), tem coordenador especialista (25%), mestre (25%) e doutor (50%), cada um dos quatro coordenadores apresenta tempo de experiência distinto (até 5 anos, de 6 a 10 anos, de 11 a 15 anos e acima de 15 anos) e a faixa etária predominante é entre 36 e 45 anos (75%).

No *cluster* 4, as médias da intensidade de utilização das ferramentas nos *clusters* apontam para o foco em Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial. Sendo que neste grupo as instituições privadas também predominam, representando 85,71% dos respondentes. 71,43% dos coordenadores têm título de mestre, 42,86% tem entre 6 e 10 anos de experiência e faixa etária entre 36 e 45 anos. Entretanto, diferente dos outros clusters as faculdades (57,14%) predominam neste grupo.

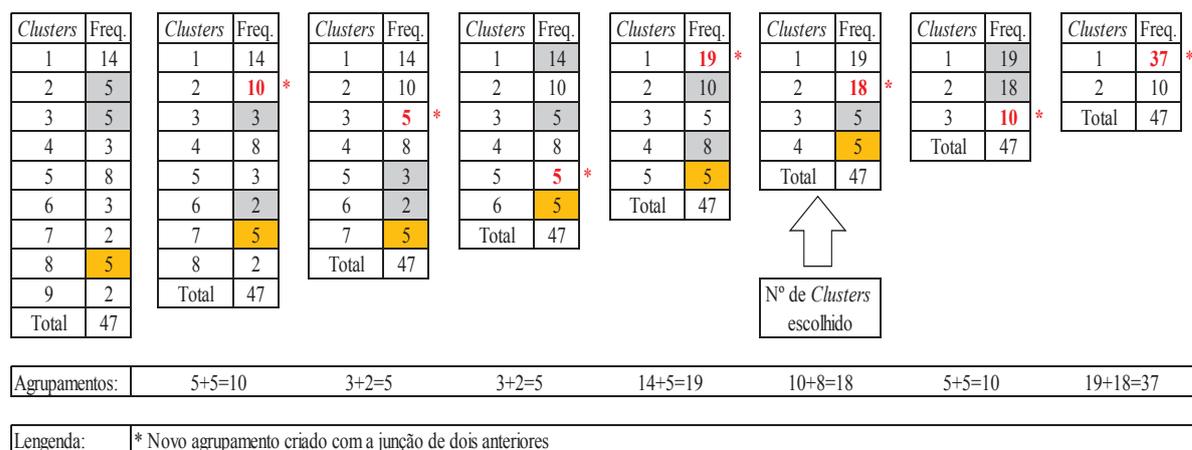
O resultado desta análise mostra que das 47 instituições que compõem a amostra, 42% estão no EE4 e 34% no EE3, contrariando os achados das pesquisas de Imlau (2015), Klein (2014), Reis e Teixeira (2013), Angelakis, Theriou & Floropoulos (2010) que mostram uma ampla utilização das ferramentas consideradas tradicionais, que são aquelas enquadradas nos Estágios Evolutivos 1 e 2 e uma utilização menor nas ferramentas de contabilidade gerencial ditas modernas, que são ferramentas do 3º e 4º Estágio Evolutivo.

Por outro lado, na pesquisa realizada por Soutes (2006), umas das conclusões da autora é que “74,67% das empresas dos respondentes constantes da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial”. Sendo que nesta pesquisa as instituições que utilizam ferramentas modernas (do 3º e 4º Estágio Evolutivo) correspondem à 76% da amostra. Angelaki, Theriou e Floropoulos (2010) também notaram uma crescente tendência para as empresas enfatizarem a utilização das ferramentas modernas ao invés das tradicionais, principalmente as técnicas de avaliação de desempenho.

Entretanto não se pode ignorar que dentre os motivos pelos quais os dados desta pesquisa apresentaram este resultado, está o efeito “*window dressing*”. Fenômeno conhecido na área de finanças, o qual consiste em esconder dos investidores a verdadeira composição dos fundos de investimento no momento da sua divulgação (Almeida, 2009). No contexto desta pesquisa, seria o caso de os respondentes esconderem a verdadeira intensidade da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial ao responder o questionário.

Para verificar que os clusters se agrupavam de acordo com os conceitos de Samuel (2018), as perguntas da primeira parte do questionário foram reclassificadas sendo agrupadas em Coordenação, Custo e Controle conforme os conceitos de Samuel (2018) (Apêndice 4), aplicou-se a análise de *Clusters* nas 27 questões, neste procedimento, analisando o agrupamento dos *clusters* conforme sua diminuição gradativa, até a obtenção de apenas 4, conforme Figura 9.

Figura 9 – Agrupamento dos *clusters* (Coordenação, Custo e Controle)



Fonte: dados da pesquisa.

Na análise do agrupamento dos *clusters*, observou-se que o *cluster* com 5 representantes não se agrupava com os outros durante a redução dos agrupamentos, assim como o *cluster* com 5 representantes que surge na análise com 7 *clusters*, de modo que o agrupamento destes dois *clusters* ocorreu apenas na análise com três *clusters* [5 + 5 = 10]. Devido a este fato ocorrido optou-se por quatro *clusters* para categorizar as ferramentas de contabilidade gerencial, sendo verificada, posteriormente, e constatada a diferença de médias entre os *clusters*.

Após a definição do número de *clusters*, aplicou-se a análise de variância (ANOVA), utilizando o teste de hipóteses *post hoc* de Tukey, para comparações múltiplas. O resultado do teste Tukey é detalhado quanto a intensidade de utilização das ferramentas de contabilidade gerencial de cada agrupamento, em cada um dos quatro *clusters* na Figura 10.

Figura 10 – *Clusters* dos agrupamentos

<i>Clusters</i>	Nº de Instituições	Intensidade de Utilização Ferramentas de Coordenação	Intensidade de Utilização Ferramentas de Custo	Intensidade de Utilização Ferramentas de Controle
1	19	35,26	21,58	16,16
2	18	27,39	17,89	14,67
3	5	22,40	14,00	9,40
4	5	15,00	11,60	11,00

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a intensidade de utilização das ferramentas nos *clusters* indicados, observa-se que os respondentes do *cluster* 1 utilizam intensamente as ferramentas dos três grupos (Coordenação, Custo e Controle) e representam 40% dos respondentes. Tais

respondentes são predominantemente de faculdades (52,63%), onde 63,16% dos coordenadores são mestres, 42,11% têm menos de 5 anos de experiência em coordenação de pós-graduação *lato sensu* e faixa etária acima de 45 anos (47,37%).

No *cluster 2*, os respondentes utilizam intensamente as ferramentas de Controle e com menor intensidade, as ferramentas de Coordenação e Custo, os quais representam 38% da amostra. O que predomina neste grupo são respondentes de faculdades (44,44%), o coordenador da pós-graduação tem pelo menos título de mestre (50%), sua experiência de coordenação de pós-graduação é inferior a 5 anos (44,44%) e faixa etária se divide entre 36 e 45 anos (38,89%) e acima de 45 anos (44,44%).

O *cluster 3*, assim como nos demais, os respondentes valorizam mais as ferramentas de Coordenação que as ferramentas de Custo e Controle. Este agrupamento apresenta características heterogêneas quanto ao tipo de instituição, tempo de experiência do coordenador e faixa etária, exceto na escolaridade do coordenador, onde 60% têm mestrado.

No *cluster 4*, com 11% da amostra, os respondentes utilizam pouco as ferramentas de Coordenação, Custo e Controle, assemelhando-se ao *cluster 3* da análise dos Estágios Evolutivos, onde os respondentes não utilizam nenhum grupo de ferramentas. Sendo que os quatro dos 5 integrantes do *cluster 4*, estão no *cluster 3* dos Estágios Evolutivos, indicando que independente da forma de agrupamento das ferramentas de contabilidade gerencial, a característica de baixíssima intensidade de utilização permanece nesses respondentes.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo identificar em qual enquadramento as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela gestão dos cursos de pós-graduação *lato sensu* em negócios no Estado do Paraná podem ser classificadas, e a partir disto analisar os Estágios Evolutivos em que os respondentes estão. Esta análise limitou-se às 47 instituições da população estabelecida, sendo relevante considerar que as conclusões desta pesquisa, não podem ser generalizadas fora do escopo de análise.

Ao analisar as ferramentas individualmente indentificou-se que as ferrmamentas mais utilizadas são as ferramentas relativas ao Estágios Evolutivos 1 e 2, indicando um conservadorismo na utilização das ferramentas de controle gerencial. No entanto ao considerar as ferramentas relativas a cada Estágio Evolutivo como um conjunto e fazer um cruzamento com as respostas obtidas o resultado mostrou que 42% das pós-graduações *lato sensu* estão no 4º Estágio Evolutivo.

Esse resultado contraria a maior parte da literatura (Imlau, 2015; Klein, 2014; Reis e Teixeira, 2013; Angelakis, Theriou & Floropoulos, 2010), que mostra a ampla utilização das ferramentas do 1º e 2º Estágios e uma utilização mais tímida das ferramentas dos demais Estágios. Em contrapartida, tem uma pesquisa (Soutes, 2006) onde um de seus resultados mostra que mais de 74% das empresas que compõem a amostra utilizam ferramentas de contabilidade gerencial do 3º e 4º Estágios.

Foi considerada a possibilidade de ter ocorrido o efeito “*window dressing*”, onde os respondentes teriam “enfeitado” suas respostas e assim elas não correspondem a realidade da gestão das pós-graduações *lato sensu*. Diante disto recomenda-se outras pesquisas tendo como objeto de estudo as pós-graduações *lato sensu* na área de negócios, investigando a outros respondentes além do coordenador/gestor da pós-graduação para minimizar o possível viés trazido por questionar um único respondente.

Ao operacionalizar o agrupamento das ferramentas de contabilidade gerencial em Coordenação, Custo e Controle, desenvolvido por Samuel (2018), foi possível detectar que as ferrmamentas mais utilizadas são as que estão alocadas no agrupamento Coordenação, o que se justifica, pois, os respondentes exercem função de coordenação. Ao mesmo tempo que o *cluster* 4 apresentou pouca utilização nas ferramentas de Coordenação, Custo e Controle, mostrando que algumas insituições não se utilizam das ferramentas de nenhum agrupamento para respaldar sua gestão.

Considerando que esta separação das ferramentas de contabilidade gerencial em Coordenação, Custo e Controle é recente, recomenda-se novas pesquisas investigando as ferramentas de contabilidade gerencial agrupadas de acordo com esta fundamentação teórica com os mais diversos objetos de pesquisas, para enriquecer a literatura de contabilidade gerencial.

6 REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2006) IFAC's conception of the evolution of management accounting. *Advances in Management Accounting*, 15, 229-247.
- _____ & _____ (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- Abrahamson, E. (1996). Management fashion. *Academy Management Review*, 21 (1), 254-285.
- Almeida, T. A. A. da (2009). Análise de Eventual Prática de *Window Dressing* em Fundos de Ações Nacionais. Dissertação de Mestrado. Universidade do Porto, Porto, Portugal.
- Almeida, V. E., Colauto, R. D. & Costa, M. C. (2016) Institucionalização do *Balanced Scorecard*: o caso de uma organização brasileira. *Revista Ambiente Contábil*, 8 (1), 93-114.
- Angelakis, G., Theriou, N. & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, 87-96.
- Anjos, L. C. M., Santos, P. C. F., Miranda, L. C., Silva, D. J. C. & Freire, R. S. (2011). Conhecer e compreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. *Revista de Gestão e Tecnologia*, 1 (1), 17-34.
- Antonovz, T., Panucci-Filho, L. & Espejo, M. M. dos S. B. (2010). Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29 (2), 40-52.
- Araújo, J. A. R., Gurgel, J. da C., Silva, W. V. da, Deretti, S., Dalazen, L. L. & Veiga, C. P. da (2016). Quality evaluation in post-graduate diploma courses from the students perspective: An exploratory study in Brazil. *The International Journal of Management Education*, 14, 454-465.
- Arruda, L. L., Voese, S. B., Espejo, M. M. dos S. B. & Vieira, F. G. D. (2013). Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália. *Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión*, 11, 1-21.

- Azudin, A. & Mansor, N. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23 (3), 222-226.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003) Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698
- Bright, J., Davies, R. E. & Sweeting (1992) The deployment of costing techniques in practices: a UK study. *Management Accounting Research*, 3, 201-211.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 2-25.
- Campos, L. C. (2013). Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, Brasil.
- Carruthers, B. G. (1995) Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (4), 313-328.
- Cervo, A. L., Bervian, P.A. & Da Silva, R. (2007). *Metodologia científica*. (6a ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Corrêa, C. S., Schio, E. & Santos, L. A. dos (2017) O desempenho organizacional por meio da contabilidade gerencial quanto a utilização de ferramentas de gestão. *Disciplinarum Scientia*, 12 (1), 43-63.
- Costa, P. A. L. (2010) Educação superior na Câmara dos Deputados: um estudo sobre a pós-graduação *lato sensu*. Dissertação de mestrado. Universidade de Brasília, Brasília, Brasil.
- Coutinho, A. Q. H., Cruz, V. L., Santos, R. R., Silva, G. C. P. & Moraes, R. S. (2016) Ferramentas gerenciais utilizadas pelos prestadores de serviços contábeis nas empresas de pequeno e médio porte da região metropolitana de João Pessoa. *Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, 2 (2), 324.
- Cunha, L. A. C. R. (1974) A pós-graduação no Brasil: função técnica e função social. *Revista de Administração de Empresas*, 14 (5), 66-70.

- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Colletive Rationaly in Organizational Fields. *American Sociology Review*, 48 (2), 147-160.
- _____ & _____ (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. (V. 17, pp.1-38). Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Drucker, P. F. (1990) The emerging theory of manufacturing. *Harvard Business Review*.
- Drury, C. & Tayles, M. (1995) Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6, 267-280.
- Edwards, K. A. & Emmanuel, C. R. (1990) Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*, 1, 51-63.
- Espejo, M. M. dos S. B. (2008). Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Faria, M. L. V., Francisco, J. G. & Mello, J. M. C. de (2006). *Gestão financeira da pesquisa e da pós-graduação em uma universidade federal – um estudo de caso*. In Anais III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2006.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L. da & Chan, B. L. (2009). *Análise de Dados – Modelagem Multivariada para Tomada de Decisões*. (1a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- 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. *Revista de Gestão*, 18 (2), 131-143.
- Fonseca, D. M. (2004). Contribuições ao debate da pós-graduação *lato sensu*. *Revista Brasileira de Pós-Graduação*, 1 (2), 173-182.
- Fonseca, M., & Fonseca, D. M. (2016). A gestão acadêmica da pós-graduação *lato sensu*: o papel do coordenador para a qualidade dos cursos. *Educação e Pesquisa*, 42 (1), 151-164.
- Frezatti, F. (2000) *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 2a ed. São Paulo: Atlas.
- _____ (2005) Management accounting profile of firms located ir Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, 2 (1), 73-87.

- Gazzoni, E. I. (2003). Fluxo de caixa – ferramenta de controle financeiro para a pequena empresa. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Gil, A. C. (2008) *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Giuliani, A. C. (2010) Perfil profissiográfico dos egressos do programa de mestrado profissional em administração de uma instituição de ensino do interior do estado de São Paulo. *Revista de Administração da Universidade de Santa Maria*, 3 (1), 94-108.
- Godoy, J. G. V. & Raupp, F. M. (2017). Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações em fins lucrativos: um estudo multicascos à luz da teoria da contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12 (3), 70-87.
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, 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 e Finanças*, 22 (55), 88-113.
- _____, Frezatti, F. & Casado, T. (2004). *Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial*. In Anais IV Congresso USP Contabilidade e Controladoria, São Paulo, Brasil, 2004.
- Iacob, C., Drăceab, R., & Cîrciumaru, D. (2014). Formal an informal aspects of management tools. *Procedia Economics and Finance*, 8, 187-193.
- IFAC – International Federation of Accountants (1998). Management accounting concepts: revised report. 82-100. Disponível em: <http://www.ifac.org/>.
- Imlau, J. M. (2015). Práticas de contabilidade gerencialem cooperativas de produção agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.
- Isidoro, C., Facci, N., Espejo, M. M. dos S. B. & Garcias, P. M. (2012). A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6 (2), 39-55.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1996). *A relevância da contabilidade de custos*. 2a ed. Rio de Janeiro: Campus.

- Kipnis, B. (1998). A pós-graduação *lato sensu*: algumas considerações sobre política e avaliação na década de 90. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 1 (1), 15-44.
- Klein, L. (2014). A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Brasil.
- Larghi, N. (2017). Mesmo na crise, empresas e profissionais buscam especialização em controles internos. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/governanca,mesmo-na-crise-empresas-e-profissionais-buscam-especializacao-em-controles-internos,70001750493>
- Lima, L. C., Amorim, W. A. C. & Fischer, A. L. (2012). Uma agenda de pesquisa: o pós-graduação tem efeito sobre a carreira do profissional de recursos humanos? *Revista de Carreiras e Pessoas*, 2 (3), 66-84.
- Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. S. & Crubellate, J. M. (2010) Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 14, 77-107.
- Marconi, M. De A. & Lakatos, E. M. (1999). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. de A. (2002). *Estatística Geral e Aplicada*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Medeiros, C. A. (2010) Política de pós-graduação *lato sensu* no Brasil: configuração no período 1964-1985. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Mendonça, E. F. M. (2003). As contribuições da pós-graduação *lato sensu* na formação do professor universitário. *Revista LatinoAmericana de Tecnologia Educativa*, 2 (2), 45-52.
- Miranda, L. C., Carvalho, I. R., Libonati, J. J. & Cavalcanti, P. R. N. (2013) Práticas de contabilidade gerencial: evidências em consultorias oferecidas por revistas especializadas aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 5 (1), 139-157.
- Morais, O. O., Coelho, A. C. D. & Holanda, A. P. (2014) Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 6 (2), 128-146.

- Motta, E. O. (1997). *Direito Educacional e educação no século XXI: com comentários à nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional*. Brasília: Unesco.
- Oliveira, F. B. (1995). Origem e evolução dos cursos de pós-graduação *lato sensu* no Brasil. *Revista de Administração Pública*, 29 (1), 19-33.
- Oyadomari, J.C., Cardoso, R. L., Mendonça Neto, O. R. & Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2 (2), 55-70.
- Paiva, R. V. C., Costa, D. M. & Freitas, M. V. P. (2017) Expectativas e frustrações com a oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu*. *Revista Gestão Universitária na América Latina*, 10 (1), 71-90.
- Passos, F. U. & Aragão, I. R. (2013) Melhorias operacionais de processos contínuos acompanhadas por ferramentas da produção enxuta – estudo de caso em uma petroquímica brasileira. *Revista de Gestão*, 20 (2), 267-282.
- Pavlatos, O. & Kostakis, H. (2015). Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31 (1), 150-164.
- Pereira, C. A. & Guerreiro, R. (2005) Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. In Anais EnAnpad 2005.
- Pilati, O. (2006) Especialização: falácia ou conhecimento aprofundado? *Revista Brasileira de Pós-Graduação*, 3 (5), 7-26.
- Reis, A. M. Dos & Teixeira, A. J. C. (2013). Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7 (4), 355-371.
- Richardson, R. J., Peres, J. A. De S., Wanderley, J. C. V., Correia, L. M. & Peres, M. De H. De M. (2002). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Russo, P. T., Parisi, C. & Pereira, C. A. (2016) Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13 (30), 3-33.

- Sampieri, R. H., Collado, C. F. & Lucio, P. B. (2006) *Metodologia de Pesquisa*. (3a ed.). São Paulo: McGraw-Hill.
- Samuel, S. (2018). A conceptual framework for teaching management accounting. *Journal of Accounting Education*, 44, 25-34.
- Santos, J. V. J., Azevedo, Y. G. P., Lima, D. H. S. & Lucena, E. R. F. C. V. (2017) Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos *food trucks* da cidade de Natal/RN. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7 (3), 105-126.
- Scapens, R. W. (1994). Nevermindthe gap: towardsan institucional perspective on management accountingpractice. *Management AccountingResearch*, 5, 301-321.
- Scott, W. R. (2008) *Insitutions and organizations: Ideas and interest*. (3a ed). Sage Publications, Inc.
- Seixas, B. (2017). Cursos ajudam a aumentar as chances de emprego. Disponível em: <https://www.gazetaonline.com.br/noticias/economia/2017/04/cursos-ajudam-a-aumentar-as-chances-de-emprego-1014043113.html>
- Soutes, D. O. (2006). Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- _____ & De Zen, M. J. C.M (2005) Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In Anais V Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, São Paulo, Brasil, 2005.
- _____ & Guerreiro, R. (2007). Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In XXI Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, Brasil, 2007.
- Souza, M. A., Lisboa, L. P. & Rocha, W. (2003) Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 32, 40-57.
- Souza, P. R. (1999). Avaliação e expansão do ensino superior. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniao/fz2112199909.htm>.
- Sulamain, M. bt., Ahmad, N. N. N.& Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries. *Managerial Auditing Journal*, 19 (4), 493-508.

- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. V. S. M. & Nossa, V. (2011) A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, 8 (3), 108-127.
- Xavier, R. V. & Carmo Filho, M. M. (2015) Uso dos artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). *Revista Ambiente Contábil*, 7 (2), 248-269.
- Zeffane, R. (1996) Dynamics of strategic change: critical issues in fostering positive organizational change. *Leadership & Organization Development Journal*, 17 (7), 36-43.

APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO

Prezado (a) respondente,

Você está sendo convidado (a) a participar de um questionário intitulado “Análise da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial na gestão dos cursos de pós-graduação *lato sensu* na área de negócios do Estado do Paraná”, para desenvolvimento da dissertação da estudante Nathielli de Jesus Cezario, sob a orientação da professora Dra. Simone Bernardes Voese.

Entende-se como ferramentas de contabilidade gerencial as práticas e as técnicas de planejamento e controle financeiro e não-financeiro utilizado na gestão para dar suporte a tomada de decisão. As ferramentas de contabilidade gerencial podem ser utilizadas com *software* específico para a gestão ou não, como por exemplo o Microsoft Excel[®].

Para responder este questionário, é preciso ser coordenador ou gestor de pelo menos uma pós-graduação *lato sensu* atualmente. Caso deseje participar desta pesquisa, deve responder o questionário após este termo de consentimento livre e esclarecido. Em nenhum momento você ou a instituição onde trabalha serão identificados. Os resultados da pesquisa serão publicados e ainda assim a sua identidade, bem como da instituição na qual trabalha, serão preservadas. Para responder o questionário você levará aproximadamente 5 minutos, e não terá nenhum gasto financeiro.

Agradecemos a sua colaboração.

Estou de acordo com os termos desta pesquisa.

Sim

Não

PRIMEIRA PARTE – FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS

Assinale as ferramentas de contabilidade gerenciais que utiliza na gestão da pós-graduação que está sob sua coordenação conforme a intensidade de sua utilização, sendo 1 não utiliza, 2 utiliza com pouca intensidade, 3 utiliza com muita intensidade.

	1	2	3
1. Utilização de orçamento para controle de custos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Utilização de medidas financeiras na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3. Utilização de orçamento flexível na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .	()	()	()
4. Utilização de alguma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação <i>lato sensu</i> .	()	()	()
5. Utiliza análise de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para o (s) curso (s) de pós-graduação <i>lato sensu</i> .	()	()	()
6. Utilização da análise de lucratividade por curso de pós-graduação.	()	()	()
7. Utiliza orçamento para planejamento.	()	()	()
8. Utiliza a separação entre os custos fixos e variáveis.	()	()	()
9. Elaboração de planejamento estratégico de longo prazo.	()	()	()
10. Utilização de avaliação de desempenho baseada em orçamento.	()	()	()
11. Utilização de medidas não financeiras relacionadas ao curso/aluno (satisfação do cliente, recomendação do curso, evasão de alunos).	()	()	()
12. Utiliza a elaboração de orçamento para planos estratégicos.	()	()	()
13. Utiliza a elaboração de orçamento baseado em atividades.	()	()	()
14. Utilização de métodos de custeio baseado em atividades.	()	()	()
15. Utiliza a avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação (custo de prevenção, avaliação, falhas).	()	()	()
16. Utilização de orçamento base-zero.	()	()	()
17. Utilização de medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	()	()	()
18. Utiliza análise das forças e fraquezas da concorrência da instituição.	()	()	()
19. Utiliza análise das forças e fraquezas do curso.	()	()	()
20. Utilização de análise de lucratividade por aluno.	()	()	()
21. Utilização do cálculo de retorno sobre os valores investidos.	()	()	()
22. Utiliza a análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).	()	()	()
23. Utilização da análise de valor para a instituição.	()	()	()
24. Utilização da análise da estratégia competitiva (diferenciação, liderança de custo e enfoque).	()	()	()
25. Utilização da análise da cadeia de valor (aluno/mercado).	()	()	()
26. Utilização do custo-meta (preço definido pelo mercado, instituição gerencia o custo).	()	()	()
27. Utiliza Benchmarking	()	()	()

28. Utiliza outra (s) ferramenta (s) de contabilidade gerencial não mencionada anteriormente. Especifique: _____

SEGUNDA PARTE – MECANISMOS QUE FAVORECEM A UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS

Assinale o mecanismo que favorece a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial na gestão da pós-graduação *lato sensu*, assinaladas anteriormente, sendo 1 não favorece, 2 favorece pouco, 3 favorece muito.

	1	2	3
29. Existência de fiscalização/avaliação do MEC ou outro órgão regulatório em relação ao cumprimento de normas na pós-graduação <i>lato sensu</i> .	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30. Existência de legislação/regulamentação para prestação de contas da gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .			
31. Existência de legislação específica para pós-graduação <i>lato sensu</i> na área educacional.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32. Existência de normas na instituição para imposição do uso de alguma das ferramentas citadas na Parte 1 do questionário.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
33. A utilização das ferramentas é determinada pela pró-reitoria ou departamento superior.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
34. A utilização das ferramentas da contabilidade gerencial é necessária para obtenção ou manutenção de alguma certificação ou parceria (entre instituições).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
35. Existência de experiência anterior na utilização das ferramentas de contabilidade gerencial na gestão de outras pós-graduações <i>lato sensu</i> .	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
36. O conhecimento da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> , pelos concorrentes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

TERCEIRA PARTE - CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE

37. Faixa etária:

até 25 anos

de 26 a 35 anos

de 36 a 45 anos

acima de 45 anos

38. Gênero:

Feminino

Masculino

Outro

Prefiro não me declarar

39. Nível de formação acadêmica:

Graduação

Especialização

Mestrado

Doutorado

40. Tempo de experiência em gestão de pós-graduação *lato sensu*:

até 5 anos

de 6 a 10 anos

de 11 a 15 anos

acima de 15 anos

41. Classificação da instituição na qual trabalha:

Instituto

Faculdade

Centro universitário

Universidade

Outro

42. Setor da instituição na qual trabalha:

Público

Privado

APÊNDICE 2 – CONSTRUÇÃO DAS PERGUNTAS

	Constructos	Variáveis	Item do questionário
FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	Estágio 1 - Determinação dos Custos e Controles Financeiros	Orçamento para controle de custos.	1. Utilização de orçamento para controle de custos.
		Medidas financeiras.	2. Utilização de medidas financeiras na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .
		Utilização do orçamento flexível.	3. Utilização de orçamento flexível na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .
	Estágio 2 – Provisão de Informação para Planejamento e controle Gerencial	Uma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação.	4. Utilização de alguma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação <i>lato sensu</i> .
		Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os cursos de pós-graduação.	5. Utiliza análise de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para o (s) curso (s) de pós-graduação <i>lato sensu</i> .
		Análise de lucratividade por curso de pós-graduação	6. Utilização da análise de lucratividade por curso de pós-graduação.
		Orçamento para planejamento.	7. Utiliza orçamento para planejamento.
		A separação entre os custos fixos e variáveis.	8. Utiliza a separação entre os custos fixos e variáveis.
		Previsão de longo prazo.	9. Elaboração de planejamento estratégico de longo prazo.
	Estágio 3 – Redução de Recursos do Negócio	Análise baseada em orçamento.	10. Utilização de avaliação de desempenho baseada em orçamento.
		Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos	11. Utilização de medidas não financeiras relacionadas ao curso/aluno (satisfação do cliente, recomendação do curso, evasão de alunos).
		Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).	12. Utiliza a elaboração de orçamento para planos estratégicos.
		Orçamento baseado em atividades	13. Utiliza a elaboração de orçamento baseado em atividades.
		Métodos de custeio baseado em atividades	14. Utilização de métodos de custeio baseado em atividades.

TEORIA INSTITUICIONA		Avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação.	15. Utiliza a avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação (custo de prevenção, avaliação, falhas).
		Utilização de orçamento base-zero.	16. Utilização de orçamento base-zero.
	Estágio 4 – Criação de Valor por meio do Uso Eficaz de Recursos	Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	17. Utilização de medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.
		Análise das forças e fraquezas da concorrência.	18. Utiliza análise das forças e fraquezas da concorrência da instituição.
			19. Utiliza análise das forças e fraquezas do curso.
		Análise de lucratividade por cliente.	20. Utilização de análise de lucratividade por aluno.
		Análise dos segmentos de pós-graduação.	21. Utilização do cálculo de retorno sobre os valores investidos.
		Análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).	22. Utiliza a análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).
		Análise de valor para a reitoria.	23. Utilização da análise de valor para a instituição.
		Análise da posição competitiva	24. Utilização da análise da estratégia competitiva (diferenciação, liderança de custo e enfoque).
		Análise da cadeia de valor.	25. Utilização da análise da cadeia de valor (aluno/mercado).
		Metodologia do custo-alvo.	26. Utilização do custo-meta (preço definido pelo mercado, instituição gerencia o custo).
	<i>Benchmarking</i>	27. Utiliza Benchmarking	
Pilar Regulativo	Regras Leis Sanções	29. Existência de fiscalização/avaliação do MEC ou outro órgão regulatório em relação ao cumprimento de normas na pós-graduação <i>lato sensu</i> .	

			30. Existência de legislação/regulamentação para prestação de contas da gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .
			31. Existência de legislação específica para pós-graduação <i>lato sensu</i> na área educacional.
	Pilar Normativo	Certificação Acreditação	32. Existência de normas na instituição para imposição do uso de alguma das ferramentas citadas na Parte 1 do questionário.
			33. A utilização das ferramentas é determinada pela pró-reitoria ou departamento superior.
			34. A utilização das ferramentas da contabilidade gerencial é necessária para obtenção ou manutenção de alguma certificação ou parceria (entre instituições).
	Pilar Cognitivo-Cultural	Crenças comuns Lógicas compartilhadas da ação	35. Existência de experiência anterior na utilização das ferramentas de contabilidade gerencial na gestão de outras pós-graduações <i>lato sensu</i> .
			36. O conhecimento da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> , pelos concorrentes.

APÊNDICE 3 – RANKING DA UTILIZAÇÃO DAS FERRAMENTAS

Ranking	Ferramentas de contabilidade gerencial	Média	Estágio
1º	Orçamento para controle de custos.	2,7	1
2º	Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os cursos de pós-graduação.	2,6	2
	Orçamento para planejamento.	2,6	2
3º	Medidas financeiras.	2,5	1
	A separação entre os custos fixos e variáveis.	2,5	2
4º	Análise de lucratividade por curso de pós-graduação.	2,4	2
	Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos.	2,4	3
	Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).	2,4	3
5º	Utilização do orçamento flexível.	2,3	1
	Uma base de rateio para apropriação de custos indiretos do curso de pós-graduação.	2,3	2
	<i>Benchmarking</i>	2,3	4
6º	Departamentalização para apropriação dos custos indiretos do curso de pós-graduação.	2,2	2
	Análise baseada em orçamento.	2,2	3
	Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	2,2	4
	Análise das forças e fraquezas da concorrência da instituição.	2,2	4
	Análise das forças e fraquezas do curso.	2,2	4
	Análise dos segmentos de pós-graduação.	2,2	4
	Análise de valor para a reitoria.	2,2	4
	Análise da posição competitiva	2,2	4
7º	Análise de lucratividade por aluno.	2,1	4
	Análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação.	2,1	4
	Metodologia do custo-meta.	2,1	4
8º	Orçamento baseado em atividades.	2,0	3
	Avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação.	2,0	3
	Análise da cadeia de valor.	2,0	4
9º	Métodos de custeio baseado em atividades.	1,9	3
10º	Orçamento base zero.	1,7	3

Legenda:

	Ferramentas do Estágio 1
	Ferramentas do Estágio 2
	Ferramentas do Estágio 3
	Ferramentas do Estágio 4

APÊNDICE 4 – SEPARAÇÃO DAS PERGUNTAS EM COORDENAÇÃO, CUSTO E CONTROLE

Ferramentas contábeis para Coordenação	Ferramentas contábeis para Custo	Ferramentas contábeis para Controle
Demonstrações financeiras	Serviço de alocação do departamento de produção	Divisões
Orçamentos de caixa	Custos de produtos em comum	Variações
Demonstração <i>pro forma</i>	ABC	Balanced scorecard
Orçamentos operacionais	Custos de emprego	Preços de transferência
Orçamentos de capital	Custos de processo	Orçamentos flexíveis
Perguntas		
2. Utilização de medidas financeiras na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .	4. Utilização de alguma base de rateio para apropriação de custos indiretos dos cursos de pós-graduação <i>lato sensu</i> .	1. Utilização de orçamento para controle de custos.
5. Utiliza análise de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio para o curso de pós-graduação <i>lato sensu</i>).	8. Utiliza a separação entre os custos fixos e variáveis.	3. Utilização de orçamento flexível na gestão da pós-graduação <i>lato sensu</i> .
6. Utilização da análise de lucratividade por curso de pós-graduação.	14. Utilização de métodos de custeio baseado em atividades.	15. Utiliza a avaliação do custo da qualidade do curso de pós-graduação.
7. Utiliza orçamento para planejamento.	26. Utilização do custo-meta.	
9. Elaboração de planejamento estratégico de longo prazo.		
10. Utilização de avaliação de desempenho baseada em orçamento.		
11. Utilização de medidas não financeiras relacionadas ao curso/aluno		
12. Utiliza a elaboração de orçamento para planos estratégicos.		
13. Utiliza a elaboração de orçamento baseado em atividades.		
16. Utiliza de orçamento base-zero.		
17. Utilização de medidas não financeiras relacionadas ao quando funcional.		
18. Utiliza análise de forças e fraquezas da concorrência da instituição.		
19. Utiliza análise das forças e fraquezas do curso.		
20. Utilização de análise de lucratividade por aluno.		
21. Utiliza cálculo de retorno sobre os valores investidos.		
22. Utiliza a análise do ciclo de vida do curso de pós-graduação.		
23. Utilização da análise de valor para a instituição.		

24 Utilização da análise da estratégia competitiva.		
25. Utilização da análise da cadeia de valor.		
26. Utiliza Benchmarking,		