

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ATUÁRIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

CLAUDINEI DE LIMA NASCIMENTO

CONSTRUTOS DO GAP ENTRE O ENSINO E A PRÁTICA CONTÁBIL À LUZ DA TEORIA DE
APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

São Paulo
2022

Prof. Dr. Carlos Gilberto Carlotti Júnior
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Dolores Montoya Diaz
Diretora da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária

Profa. Dra. Mara Jane Contrera Malacrida
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Renê Coppe Pimentel
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ATUÁRIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

CLAUDINEI DE LIMA NASCIMENTO

CONSTRUTOS DO GAP ENTRE O ENSINO E A PRÁTICA CONTÁBIL À LUZ DA TEORIA DE
APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

Tese apresentada ao programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior

Versão Corrigida
(Versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária)

São Paulo
2022

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo autor

Nascimento, Claudinei de Lima.

Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria de Aprendizagem Experiencial / Claudinei de Lima Nascimento. - São Paulo, 2022.

167 p.

Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, 2022.

Orientador: Edgard Bruno Cornacchione Junior.

1. Ensino Contábil. 2. Prática Contábil. 3. Gap Ensino e Prática. 4. Formação Profissional. 5. Formação para Toda Vida. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

AGRADECIMENTOS

O caminho percorrido desde a participação no processo seletivo do doutorado até a sua conclusão, marcada pela aprovação da tese em banca, não seria possível de ser trilhado sem a valiosa ajuda de pessoas e de entidades. Não há como, portanto, não manifestar neste momento os devidos e sinceros agradecimentos, na medida do possível, na ordem da cronologia dos fatos que me propiciaram percorrer tal caminho.

Agradeço à minha esposa Inês por me encorajar a realizar as mudanças em minha vida profissional que foram necessárias para o projeto do doutorado e, também por aceitar a mudança de vida, hábitos e costumes, que uma mudança de cidade, ainda que temporária, provoca em nossas vidas. Um projeto de um doutorado é um projeto de vida e, portanto um projeto familiar.

Agradeço ao Prof. Lucas Ayres por ter me recebido cordialmente nas dependências da FEA 3, na condição de coordenador do programa à época do período que antecedeu o processo seletivo de 2018, para que eu pudesse conhecer o programa e a instituição.

Agradeço a UEM - Universidade Estadual de Maringá por propiciar a oportunidade a seus funcionários da capacitação profissional como política de desenvolvimento de carreira, o que me permitiu afastamento integral de minhas atividades durante os anos de curso. Agradeço aos meus colegas do Departamento de Ciências Contábeis da UEM por me permitirem usufruir desta oportunidade. Agradeço ao servidor Sr. Antonio da CPT – Divisão de Capacitação Institucional da UEM pelo apoio na orientação dos procedimentos de meu afastamento.

Agradeço a todos os professores do PPGCC da FEA/USP pela seriedade e competência com que este programa é conduzido desde a fase do processo seletivo até a conclusão do curso que, no meu caso em particular, culminou com a banca de defesa de minha tese. Agradeço também pela estrutura ofertada que oferece condições adequadas para a imersão do estudante nas variadas dimensões educacionais e formativas do doutorando.

Agradeço ao Prof. Edgard Bruno Cornacchione Junior por ter aceitado ser meu orientador e ter acreditado no meu tema de pesquisa. Tenho consciência de que não teria conseguido desenvolver minha tese da maneira como foi desenvolvida não fossem suas orientações precisas e competentes.

Agradeço ao Prof. Luis Eduardo Afonso pela disposição em contribuir com minha tese em muitos momentos, ao longo do curso, mesmo fora das disciplinas do programa. Agradeço também ao Prof. Gilberto de Andrade Martins pelas sugestões de melhoria em minha tese na disciplina de Seminários de Tese.

Agradeço a todos da secretaria do PPGCC, especialmente ao Sr. Andres que prontamente atendeu minhas solicitações e dirimiu minhas dúvidas ao longo da duração do curso.

Agradeço aos componentes de minha banca de defesa, os professores José Miguel, Valcemiro Nossa e Luis Eduardo Afonso pelas contribuições feitas à tese na qualificação e na defesa final. Agradeço também a todos os 156 participantes de minha pesquisa que abriram mão de seu tempo pessoal para ajudar no levantamento proposto.

Finalmente, agradeço a todos meus colegas estudantes (mestrandos e doutorandos) com quem tive a oportunidade de cursar disciplinas e pela boa convivência, especialmente aos colegas Bruno Paisani, Rebeca Fioretti e Wesley Barbosa.

A universidade é um caminho para as organizações, mas as organizações também são um caminho para a universidade, no sentido da atuação do sujeito (professor e estudante) na profissão contábil. Não há fronteiras naturais que estabeleçam lados que separam a universidade e as organizações. Não são dois mundos. Fazem parte do mesmo mundo. São entidades vivas que produzem competências humanas e delas dependem

Fonte: Reflexão feita nesta tese na Seção 4.3.2.1

RESUMO

Nascimento, C. L. (2022). Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria de Aprendizagem Experiencial. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Nas últimas décadas o ensino contábil vem recebendo críticas sobre sua eficácia na formação de profissionais que atendam aos requisitos necessários de qualidade da profissão. Uma das primeiras publicações que demonstraram preocupação com isso foi a da American Accounting Association de 1996 intitulada “Future Accounting Education: preparing for the expanding profession”. Outras se seguiram anos adiante, feitas tanto por profissionais acadêmicos quanto por profissionais não acadêmicos. A literatura geral, por meio de tais críticas, tornou conhecida a existência de um gap entre o ensino e a prática contábil. Esta pesquisa objetivou extrair de tais críticas construtos que as representassem e foi dividida em três etapas. Fundamentada nas ideias de Crotty (1998) ela seguiu o racional metodológico cuja epistemologia e perspectiva teórica nas 2 primeiras etapas foram o construtivismo e o interpretativismo, respectivamente, seguido do uso de metodologias relativas a análise do discurso na primeira etapa, a técnica Delphi na segunda etapa e uma Survey na terceira etapa. A primeira etapa consistiu na determinação dos construtos à luz da teoria de aprendizagem experiencial, plataforma teórica deste estudo. Foram extraídos 46 construtos do gap nesta fase. Na segunda etapa foi utilizada a técnica Delphi para validação de tais construtos. Participaram desta etapa 8 profissionais acadêmicos e 8 profissionais não acadêmicos somando um total de 16 especialistas que, no conjunto, validaram 36 dos 46 construtos determinados na primeira etapa. Na terceira etapa, foi aplicada uma Survey, com uma amostra de 140 profissionais, sendo 76 profissionais acadêmicos e 64 profissionais não acadêmicos. O intuito foi validar os 36 construtos que resistiram ao crivo dos especialistas na Delphi. No entanto, 4 construtos não foram validados nesta etapa e, após as 3 etapas da pesquisa, 32 construtos fizeram parte da lista de construtos do gap entre o ensino e a prática contábil. Os profissionais não acadêmicos concordam mais com as críticas ao ensino contábil do que os profissionais acadêmicos. Isso ficou demonstrado na segunda e na terceira etapa da pesquisa. Estes 32 construtos estão agrupados em 7 grupos de fatores de gap relativos à Organizações (OR), Professores (PR), Estudantes (ES), Universidades (UN), Pesquisa Contábil (PC), Matrizes Curriculares (MC) e Materiais Didáticos (MD). Tais grupos estão subdivididos em 20 diferentes e específicos fatores de gap. O efetivo envolvimento dos participantes da pesquisa na segunda e terceira etapa, em termos de comentários feitos, demonstram que o tema está vivo, tem relevância e merece investigações que possam contribuir com a melhoria do processo de formação do profissional contábil. Muitos participantes demonstraram que tal melhoria precisa do estreitamento das relações entre a universidade e as organizações onde a contabilidade se aplica para se tornar realidade. À luz da teoria de aprendizagem experiencial é a experiência do estudante, na aplicação prática do conhecimento teórico adquirido, que tem o potencial de propiciar tal melhoria, uma vez que a educação contábil atual, de forma geral, exige que essa experiência aconteça mas, a enfraquece ou a impossibilita. A possibilidade de estudos das causas disso, a partir de tais construtos e inclusive em contextos específicos, além de estudos críticos deles, validados ou não, são as principais contribuições deste estudo. Um compacto com importantes críticas feitas ao ensino contábil por profissionais acadêmicos e não acadêmicos, em diversos países diferentes, também formam uma contribuição desta pesquisa para futuros estudos.

Palavras-chave: Ensino Contábil, Prática Contábil, Gap Ensino e Prática, Formação Profissional, Formação para Toda Vida.

ABSTRACT

Nascimento, C. L. (2022). The constructs of the gap between teaching and accounting practice in the light of Experiential Learning Theory (PhD Dissertation). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Over the last decades, accounting education has been criticized for its effectiveness in training professionals who meet the quality requirements necessary for the profession. One of the first publications that expressed concern about this was the 1996 American Accounting Association's "Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession". Others followed years later, made by academic and non-academic professionals. The general literature, through such criticisms, made known the existence of a gap between teaching and accounting practice. This research aimed to extract constructs that represent them from these criticisms and was divided into three stages. Based on the ideas of Crotty (1998), followed the methodological reasoning whose epistemology and theoretical perspective in the first 2 stages were constructivism and interpretivism, respectively, followed by the use of methodologies related to discourse analysis in the first stage, the Delphi technique in second stage, and a Survey in the third stage. The first stage consisted in determining the constructs in the light of the experiential learning theory, the theoretical platform of this study. 46 constructs were extracted from the gap at this stage. In the second stage, the Delphi technique was used to validate such constructs. Eight academic professionals and 8 non-academic professionals participated in this stage, totaling 16 experts who, together, validated 36 of the 46 constructs determined in the first stage. In the third stage, a Survey was applied, with a sample of 140 professionals, being 76 academic professionals, and 64 non-academic professionals. The aim was to validate the 36 constructs that resisted the sieve of experts at Delphi. However, 4 constructs were not valid at this stage and, after the 3 stages of the research, 32 constructs were part of the list of constructs of the gap between teaching and accounting practice. Non-academic professionals agree more with the criticism of accounting education than academic professionals. This was demonstrated in the second and third stages of the research. These 32 constructs are grouped into 7 groups of gap factors related to Organizations (OR), Professors (PR), Students (ES), Universities (UN), Accounting Research (PC), Curriculum Matrices (MC) and Teaching Materials (MD). Such groups are subdivided into 20 different and specific gap factors. The effective involvement of the research participants in the second and third stages, in terms of comments made, demonstrates that the topic is alive, has relevance and deserves investigations that can contribute to the improvement of the training process of the accounting professional. Many participants demonstrated that such an improvement needs a closer relationship between the university and the organizations where accounting is applied to become a reality. In the light of experiential learning theory, it is the student's experience, in the practical application of acquired theoretical knowledge, that has the potential to provide such improvement, since current accounting education, in general, requires this experience to happen, but weakens or makes it impossible. The possibility of studies of the causes of this, from such constructs and even in specific contexts, in addition to critical studies of them, validated or not, are the main contributions of this study. A compact with important criticisms made to accounting education by academic and non-academic professionals, in several different countries, also form a contribution of this research to future studies.

Keywords: Accounting Education, Accounting Practice, Teaching and Practice Gap, Professional Training, Lifelong Training.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Tempo de Mudança de Algumas Diretrizes Curriculares	13
Figura 2: Índice de Reprovação do Exame de Suficiência de 2011 a 2022	17
Figura 3: Resultados do Conceito Contínuo do Enade de 2018	18
Figura 4: Dimensões da Aprendizagem Experiencial	24
Figura 5: Três Tradições da Aprendizagem Experiencial	25
Figura 6: Estudiosos Fundamentais de ELT	27
Figura 7: O Modelo de Aprendizagem Experiencial de Kurt Lewin	29
Figura 8: Modelo de Aprendizagem Experiencial de John Dewey	31
Figura 9: Ciclo da Aprendizagem Experiencial	33
Figura 10: Processo do Pensamento Reflexivo na Aprendizagem Experiencial	35
Figura 11: Processo Contínuo do Pensamento Reflexivo na Aprendizagem Experiencial	36
Figura 12: Modos de Adaptação ao Mundo Dialeticamente Opostos	37
Figura 13: Alto Nível de Desenvolvimento Pessoal e da Criatividade I	38
Figura 14: Alto Nível de Desenvolvimento Pessoal e da Criatividade II	40
Figura 15: Alto Nível de Desenvolvimento Pessoal e da Criatividade III	41
Figura 16: Elementos Criadores do Conhecimento	42
Figura 17: Processo de Aprendizagem para Criar Conhecimento	43
Figura 18: Desenho da Pesquisa	44
Figura 19: Racional Metodológico da Pesquisa	45
Figura 20: Estrutura da Competência	51
Figura 21: Conexão entre elementos da estrutura da competência e diretrizes curriculares	62
Figura 22: Modelos de Integração como Formas de Interação Universidade/Organizações	64
Figura 23: Construtos do GAP	73
Figura 24: Grupos e Fatores do GAP a Partir da Literatura	77
Figura 25: Resultantes dos Construtos	78
Figura 26: Exemplo das Junções de Construtos e Resultantes	79
Figura 27: Distribuição dos Construtos e Resultantes	79
Figura 28: Classificação dos Construtos para cada Resultante	79
Figura 29: Convites Enviados e Convites Aceitos para a Delphi	81
Figura 30: Grupo dos Profissionais Acadêmicos	81
Figura 31: Grupo dos Profissionais não Acadêmicos	83
Figura 32: Outras Atividades dos Membros dos Dois Grupos	84

Figura 33: Quantidade de Comentários para cada Construto	87
Figura 34: Gráfico da Distribuição Percentual das Escolhas dos Respondentes.....	88
Figura 35: Quantidade de Comentários para cada Construto (Sem Opção 5).....	89
Figura 36: Percentuais de Escolhas por Construto - Geral	91
Figura 37: Percentuais de Escolhas por Construto – Grupo 1	92
Figura 38: Percentuais de Escolhas por Construto – Grupo 2.....	93
Figura 39: Construtos Validados Consensualmente	94
Figura 40: Diferenças entre Opções nos Grupos 1 e 2	95
Figura 41: Distribuição das Opções por Construto/Grupo	96
Figura 42: Construtos Consensualmente não Validados	97
Figura 43: Construtos Validados não Consensualmente	98
Figura 44: Construtos não Validados não Consensualmente	100
Figura 45: Planilha Individual de Comparação de Escolhas	101
Figura 46: Consensos Individuais	102
Figura 47: Novas Escolhas na Segunda Rodada	103
Figura 48: Comparação dos Resultados da Primeira e Segunda Rodadas	105
Figura 49: Classificação dos Construtos entre os Grupos na 1ª Rodada.....	106
Figura 50: Construto do Critério 1 com Percentuais Modificados na 2ª Rodada.....	106
Figura 51: Construtos do Critério 4 com Percentuais Modificados na 2ª Rodada	107
Figura 52: Classificação dos Construtos entre os Grupos na 2ª Rodada.....	108
Figura 53: Número de Participantes que Validaram os Construtos.....	108
Figura 54: Classificação dos Construtos Quanto à sua Causalidade	109
Figura 55: Grupos e Fatores do GAP a Partir da Literatura e da Delphi.....	110
Figura 56: Grupos, Fatores e Construtos Validados do Gap	112
Figura 57: Distribuição dos Grupos de Profissionais em Termos de Idade	114
Figura 58: Teste Shapiro-Wilk	114
Figura 59: Distribuição dos Grupos de Profissionais em Regiões do Brasil.....	114
Figura 60: Distribuição dos Grupos de Profissionais por Gênero	115
Figura 61: Perfil Básico de Atuação dos Profissionais Acadêmicos.....	115
Figura 62: Perfil Básico de Atuação dos Profissionais não Acadêmicos	115
Figura 63: Participação relativa dos profissionais	117
Figura 64: Distribuição Percentual de Profissionais Amostra x Base do CFC	117
Figura 65: Perfil Básico dos Cursos de Contábeis do Brasil até 16/11/2021	118
Figura 66: Percentuais de Concordância e Discordância – PA	119

Figura 67: Percentuais de Concordância e Discordância – PNA	120
Figura 68: Percentuais de Concordância e Discordância – Geral	121
Figura 69: Construtos Validados Consensualmente	123
Figura 70: Construtos Validados não Consensualmente	124
Figura 71: Construtos não Validados não Consensualmente	125
Figura 72: Construto não Validado Consensualmente	125
Figura 73: Relação Final dos Construtos (Resposta à Questão de Pesquisa).....	126
Figura 74: Quantidade de Comentários para os Construtos e Geral.....	127
Figura 75: Alfa de Cronbach dos Grupos de Fatores do Gap.....	129
Figura 76: Teste de Assimetria e Curtose para Normalidade	130
Figura 77: Teste Shapiro-Wilk para Normalidade	131
Figura 78: Teste Kolmogorov-Smirnov para Normalidade.....	132
Figura 79: Resultados do Teste de Wilcoxon Rank-Sum (Mann-Whitney).....	133
Figura 80: Resultados do Teste Anova.....	134
Figura 81: Resultados Comparativos (Mann-Whitney x Anova).....	135

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	A UNIVERSIDADE E O MERCADO DE TRABALHO	13
1.2	A UNIVERSIDADE E SUA FUNÇÃO NO CONTEXTO ATUAL	15
1.3	PROBLEMATIZAÇÃO	17
1.4	QUESTÃO DA PESQUISA	20
1.5	CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA	20
1.6	DELIMITAÇÕES DO ESTUDO	21
2	TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL	22
2.1	PREMISSAS DA TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL	22
2.2	O ENVOLVIMENTO DAS ORGANIZAÇÕES NA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL	26
2.3	PENSADORES E FUNDAMENTOS DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL	27
2.3.1	<i>Princípios da Teoria da Aprendizagem Experiencial</i>	32
2.3.1.1	A aprendizagem é melhor concebida como um processo, não em termos de resultados	33
2.3.1.2	A aprendizagem é um processo contínuo baseado na experiência	35
2.3.1.3	A aprendizagem requer a resolução de conflitos entre modos de adaptação dialeticamente opostos ao mundo	37
2.3.1.4	A aprendizagem é um processo holístico de adaptação ao mundo	39
2.3.1.5	A aprendizagem envolve transações entre a pessoa e o ambiente	40
2.3.1.6	A aprendizagem é o processo de criar conhecimento	42
3	ESTRATÉGIAS METODOLÓGICAS	44
3.1	ELEMENTOS TEÓRICOS DO ESTUDO	44
3.2	METODOLOGIAS E MÉTODOS DA PESQUISA	45
3.2.1	<i>Primeira Etapa da Pesquisa</i>	45
3.2.2	<i>Segunda Etapa da Pesquisa</i>	46
3.2.2.1	Grupo de Especialistas	47
3.2.3	<i>Terceira Etapa da Pesquisa</i>	48
4	RESULTADOS DA PESQUISA	51
4.1	AS CRÍTICAS DA LITERATURA	51
4.1.1	<i>A Estrutura da Competência</i>	51
4.1.2	<i>As Críticas que Apontam o Gap entre o Ensino e a Prática Contábil</i>	52
4.1.2.1	Organizações (OR)	52
4.1.2.2	Professores (PR)	54
4.1.2.3	Estudantes	59
4.1.2.4	Universidades	62
4.1.2.5	Pesquisa Contábil	69
4.1.2.6	Matrizes Curriculares	70
4.1.2.7	Materiais Didáticos	71
4.1.2.8	Os Construtos	72
4.2	OS CONSTRUTOS E OS PRINCÍPIOS DA TEORIA EXPERIENCIAL	77
4.3	RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DELPHI	80
4.3.1	<i>Composição dos Membros</i>	80
4.3.1.1	Grupo Final dos Especialistas	81
4.3.2	<i>As Rodadas da Delphi</i>	84
4.3.2.1	A Primeira Rodada	86
4.3.2.2	A Segunda Rodada	101
4.3.3	<i>Os Construtos Validados</i>	108
4.3.4	<i>Considerações Finais sobre os Resultados da Delphi</i>	113
4.4	RESULTADOS DA APLICAÇÃO DA SURVEY	113
4.4.1	<i>O Instrumento de Coleta de Dados</i>	113
4.4.2	<i>Formação e Tamanho da Amostra</i>	114
4.4.3	<i>A coleta de Dados</i>	116
4.4.4	<i>Validação dos Construtos</i>	118
4.4.4.1	Validação dos Construtos pelos Profissionais Acadêmicos	119
4.4.4.2	Validação dos Construtos pelos Profissionais não Acadêmicos	120

4.4.4.3	Validação dos Construtos por Ambos os Grupos de Profissionais	121
4.4.4.4	Relação Final dos Construtos (Resposta à Questão de Pesquisa)	126
4.4.5	<i>Testes Estatísticos</i>	129
4.4.5.1	Confiabilidade do Formulário de Pesquisa (Alfa de Cronbach)	129
4.4.5.2	Normalidade dos Dados	130
4.4.5.3	Testes não Paramétricos (Mann-Whitney).....	132
4.4.5.4	Testes Paramétricos (Anova).....	134
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	136
	REFERÊNCIAS	141
	ANEXOS	152

1 INTRODUÇÃO

1.1 A UNIVERSIDADE E O MERCADO DE TRABALHO

As transformações no mundo do trabalho, entre outros efeitos, impactam o emprego e desafiam a universidade. Iniciativas como o Coursera¹, LinkedIn Learning² e mais recentemente o Google Career Certificate³ parecem alinhar-se bem a uma geração de nativos digitais que estão influenciando ideais de consumo (Francis e Hoefel, 2020) por meio de inovações tecnológicas que surgem das mais diversas estruturas organizacionais e reconfiguram o mercado de trabalho mais rapidamente do que a velocidade com que estruturas curriculares de cursos de graduação se adaptam a elas. Tais estruturas são orientadas pelas diretrizes curriculares emitidas pelo Ministério da Educação (MEC). A Figura 1 demonstra o lapso de tempo para mudanças em tais diretrizes de alguns cursos.

Figura 1: Tempo de Mudança de Algumas Diretrizes Curriculares

Curso	Ano da Diretriz		Tempo (em anos)	
	Anterior	Atual	Para Mudança	Em Vigor
Administração	2004	2020	16	0
Ciências Contábeis	2002	2004	2	16
Direito	2004	2018	14	2
Economia	2004	2007	3	13
Engenharia	2002	2019	17	1
Medicina	2001	2014	13	6

Fonte: MEC (2020)

O movimento intitulado O Dia D da Educação Contábil promovido pelas entidades representativas da classe contábil ocorrido em 24/05/2022 discutiu proposta de mudança e atualização das diretrizes curriculares dos cursos de Ciências Contábeis (CRC, 2022), proposta essa colocada em audiência pública⁴. As justificativas dos participantes deste movimento, assim como os textos das novas diretrizes curriculares dos cursos de Administração, Direito, Engenharia e Medicina trazem em comum a necessidade de mudança em conteúdos e práticas para se alinhar melhor ao ambiente prático e ao *status* científico atuais e proporcionarem uma formação mais aderente com as necessidades sociais e práticas das profissões. No entanto, em média estes cursos ficam 17 anos sendo orientados pelas mesmas diretrizes curriculares, o que pode ser incompatível com a dinâmica das transformações do mundo.

Essa formação mais aderente mencionada diz respeito a desenvolver no indivíduo um conjunto de competências. Para Lawson et al. (2014) competências são conjuntos de conhecimentos e habilidades requeridas para um profissional possuir. Conhecimento é um conteúdo intelectual a ser aprendido por alguém e habilidade é a capacidade deste em aplicar este conhecimento para alcançar metas e objetivos em casos reais. Considerar-se-á este conceito ao longo dessa tese, pois pessoas com competências interessam ao mundo do trabalho.

O relatório Global Talent 2021 (2012) desenvolvido pela Oxford Economics depois de uma pesquisa com 352 profissionais de recursos humanos (chefes, vice-presidentes, diretores, gestores e analistas) de diversos países em todas as regiões do mundo, traz o paradoxo de que no mundo há 40

¹ Coursera é uma plataforma online de aprendizagem fundada por Daphne Koller e Andrew Ng com a visão de oferecer experiências de aprendizagem transformadoras e rápidas para qualquer pessoa de qualquer lugar do mundo (<https://about.coursera.org/>)

² LinkedIn Learning através de Lynda.com é uma plataforma online de aprendizagem que oferece uma infinidade de cursos em diversas áreas do conhecimento há mais de 20 anos.

³ É um programa que abrange um conjunto de cursos capazes de formar profissionais de alto nível em diversos setores tecnológicos e que possuem duração de 6 meses (<https://www.sunoresearch-com-br.cdn.ampproject.org/c/s/www.sunoresearch.com.br/noticias/google-diploma-concorrencia-universidades/amp/>)

⁴ A proposta ficou em audiência de 02/05/2022 a 31/05/2022 no portal do governo chamado Participa + Brasil, e recebeu 611 contribuições.

milhões de desempregados, no entanto executivos possuem dificuldades de contratar pessoas com as competências que suas empresas precisam.

Este mesmo relatório aponta competências difíceis de serem encontradas, como *Digital Skills*⁵, *Agile Thinking Skills*⁶, *Interpersonal and Communication Skills*⁷ e *Global Operating Skills*⁸ como as mais importantes para metade dos 352 profissionais entrevistados. Em Davos no Fórum Econômico Mundial de 2019 a CEO da IBM, Ginni Rometty, disse que a tecnologia muda mais rápido do que evoluem as habilidades das pessoas, o que gera um gap entre as habilidades requeridas e as disponíveis e, por isso espera o desenvolvimento de um novo modelo de educação, uma vez que, pensando em negócios, ela não quer contratar diplomas e sim habilidades (Rometty, 2019)⁹. Eis o desafio.

O obsolescimento ou a insuficiência das competências humanas para o trabalho é uma consequência que tem dimensões sociais relevantes. No Brasil o IBGE (2022) conta aproximadamente 10 milhões de desempregados. A despeito de questões macroeconômicas, o fato é que a desqualificação de mão de obra pode ser, em boa parte, responsável por isso. Exemplo disso é a escassez de profissionais qualificados das áreas de ciências, tecnologias, engenharias e matemática nos Estados Unidos apesar da existência de grande número destes profissionais com curso superior (Ghaffarzadegan, Xue e Larson, 2017).

Como consequência, segundo Vedder, Denhart e Robe (2013) muitos graduados estão em funções que não exigem formação superior, como os mais de 14% de garçons, *batenders*, balconistas e vendedores e como os mais de 15% de taxistas e bombeiros. Outras funções são citada por Rampell (2013) como recepcionistas, arquivistas, agentes de aluguel de carros, entre outros. Pastore (2019) afirma que a revolução tecnológica elimina postos de trabalho em profissões típicas da classe média, tais como: técnicos, chefes, gestores, supervisores, controladores, auditores, contadores, corretores, secretárias e até médicos, advogados, engenheiros e professores.

Mesmo assim, a formação superior é ainda a esperança de muitas pessoas por uma vida melhor. Segundo o relatório *Education at a Glance* da OCDE (2019) 85% dos adultos com ensino superior estão empregados, enquanto que 76% dos adultos com apenas o ensino secundário estão empregados. Ainda, adultos entre 25 e 34 anos com ensino superior ganham 40% mais do que aqueles que não têm o ensino superior e, este percentual aumenta para 70% entre os adultos de 45 a 54 anos. No Brasil, segundo Riviera (2019) a diferença é mais que o dobro. No entanto, é necessário considerar as evidências de Vedder, Denhart e Robe (2013) descritas no parágrafo anterior que corroboram com a afirmação de Rampell (2013) de que os empregadores contratam pessoas para funções para as quais não são exigidas competências de um egresso universitário, e isso explica parte dessa vantagem salarial. Para ela, não é porque os graduados estejam mais empregados que eles têm bons empregos.

O caminho do Brasil contra a desqualificação de mão de obra parece apontar para o ensino técnico no segundo grau com currículo determinado regionalmente pelas empresas. É o que o ex-ministro de Ciência, Tecnologia e Inovações, Marcos Pontes, chama de escolas profissionalizantes distritais (Rodrigues, 2021). O desejo era “colocar ao menos algum projeto-piloto em funcionamento ainda este ano (2021), para que, no próximo ano, elas comecem a funcionar” (Rodrigues, 2021, quarto parágrafo). Para Laércio Consentino, fundador da empresa Totvs, “o custo universitário é fundamento, mas o curso técnico é aquele que mais dá condições para a base da pirâmide social ascender” (Rodrigues, 2021, sétimo parágrafo). Embora não descarte a importância da universidade, o empresário defende a reformulação de currículos.

Isso porque há muitos brasileiros a serem formados pela universidade. Considerando os dados do IPEA (2018), do total de pessoas ocupadas em 2018, 18% tinham formação superior e, embora este

⁵ Destacam-se as habilidades em negócios digitais e capacidade de trabalhar virtualmente

⁶ Refere-se a habilidade de considerar e se preparar para diversos, dada volatilidade dos negócios

⁷ Destacam-se a cooperação criativa, relacionamento com clientes e trabalho em equipe

⁸ Capacidade de liderar equipes e de entender mercados internacionais

⁹ Elon Musk vai nessa mesma linha: “Se você não tem um diploma universitário isso não o impedirá de trabalhar para a Tesla” (Clifford, 2020).

percentual seja baixo, o cenário melhorou comparado a 13% em 2012. Para o Brasil chegar ao nível dos Estados Unidos¹⁰, por exemplo, que é de 37,6%, segundo o United States Department of Labor (2019), a universidade brasileira deverá formar pelo menos mais de 18 milhões das pessoas ocupadas¹¹ nas próximas décadas. A universidade continuará existindo, mas com que papel?

1.2 A UNIVERSIDADE E SUA FUNÇÃO NO CONTEXTO ATUAL

Na visão tradicional da universidade moderna, estabelecida a partir do século XIV, o conhecimento é construído pelo pensamento racional, cabendo ao ensino e a pesquisa reproduzir a verdade para formar competências profissionais requeridas pelo sistema (PEREIRA, 2014). No entanto, o contexto econômico, social e político do século XX “impôs” o utilitarismo e o pragmatismo do conhecimento. Embora ainda construído sob o racionalismo, o conhecimento fragmentado, útil e pragmático passa a dominar os currículos universitários e a universidade passa a ter como princípio formar para o mercado mais do que formar o todo do indivíduo ou preparar cidadãos (PEREIRA, 2014; LYOTARD, 1983).

Isso tem tido há tempos repercussões no desenvolvimento do pensamento crítico do indivíduo. Dewey (1938, p. 85) já lamentava que a capacidade de pensamento crítico do estudante estava se perdendo no conjunto de informações mal interpretadas e “no esforço de simples treino para habilidades imediatamente úteis no mundo do comércio e dos negócios”¹². O autor culpa o distanciamento das verdades descobertas pelo método científico racional das experiências de vida dos estudantes. Já havia aí, um gap.

No entanto, essa insuficiência do paradigma da racionalidade científica (MORIN, 1999; SANTOS, 1985) e o princípio da incerteza (PRIGOGINE, 1996) pelo qual resultados só podem ser expressos em termos probabilísticos em função da não separação sujeito-objeto, nos afastam da lógica dicotômica e nos aproxima das ideias de auto-organização dos sistemas e de estruturas dissipativas que desregam os sistemas, o que torna o mundo que vemos um mundo de possibilidades e não de certezas. Neste sentido, a visão racionalista não é mais totalitarista e abre espaço para a interação entre o sujeito e a razão, o que supera o antagonismo posto pela universidade tradicional. O que se questiona, entre outras coisas, é o método racional como método único de gerar conhecimento e, por consequência, a explicação única, totalizante, fechada e excludente da ciência produzida na universidade tradicional.

Essas novas perspectivas levam a universidade a pensar sua função de ensinar, formar e pesquisar, baseadas somente nas certezas científicas, no método experimental e na objetividade, rejeitando qualquer nova contribuição que não seja parametrada dentro dessa relação (PEREIRA, 2014).

Parece que não se trata de mudar estruturas curriculares pura e simplesmente por meio de redistribuição de conteúdos entre disciplinas, mas sim, nas perspectivas de Morin (1999), de reconhecer a complexidade das coisas, pelo entrelaçamento e interação de todos os sistemas que compõem o mundo natural e humano e, a partir de então, construir estruturas curriculares que permitam que os conteúdos sejam apresentados e discutidos na perspectiva de um mundo em constante mutação, complexo e de incertezas.

¹⁰ O uso dos Estados como referência justifica-se por tratar-se de um país sabidamente desenvolvido economicamente.

¹¹ Como o total de pessoas ocupadas no Brasil é de 93 milhões segundo o IPEA (2018), com 37,6% o Brasil teria em torno de 34 milhões de ocupados com formação superior contra os atuais 16 milhões (18%). Ou seja, teria que acrescentar mais 18 milhões de pessoas ocupadas e formadas.

¹² “...and by the attempt to acquire forms of skill which will be immediately useful in the business and commercial world” (DEWEY, 1938, p. 85).

Isso porque, não há causa única para um fenômeno e há interdependência entre todos os fenômenos. Para Pereira (2014) isso abre as portas para o reestabelecimento do conhecimento integrado, antes fragmentado pela universidade tradicional. E isso exige da universidade entender os problemas no contexto, trabalhar com probabilidades, provocar reflexões e não constatações e, com isso adotar flexibilidade curricular suficiente para enfrentar as dificuldades trazidas pela obsolescência ou ineficiência das habilidades humanas para o mundo do trabalho. É um grande desafio que pode (ou deve) ser suportado por tecnologias inovadoras que já são adotadas em escolas ao redor do mundo como a realidade aumentada (4D), a realidade virtual, robótica, a internet das coisas, aplicativos, plataformas online, entre outros (ALVAREZ, 2018)

Nas universidades, não se pode ensinar sobre o mundo sem conhecê-lo. Não se pode conhecê-lo sem com ele interagir. Nas entidades, não se pode ser competitivo e eficaz sem pessoas qualificadas. Não se pode contar com pessoas qualificadas com a universidade enfraquecida, sem apoio. Isso requer interação que sustenta a construção e a transferência de conhecimento, pelas experiências (KOLB, 1984). Parece que essa interação pode estar acontecendo, como afirma Monsalve (2015) por meio de players como Udemy¹³, LinkedIn Learning e HackerRank¹⁴, uma vez que as estruturas educacionais tradicionais não seguem o ritmo do ambiente de trabalho. Para ele o reforço da educação superior com treinamento prático suplementar, além do currículo, é a solução para promover competências que atendam as necessidades do contexto sem abrir mão da experiência da universidade na vida delas.

É que sem o contexto as estratégias de formação de pessoas miram um mundo que pode não existir ou pode não ser o mundo real em sua totalidade. Assim, as competências geradas, além de não serem suficientes, podem ser incapazes de transformar realidades, como a do desemprego. Sem o contexto, a universidade é apenas um mundo à parte. Ghaffarzadegan, Xue e Larson (2017) descrevem uma teoria endógena de profissionalização e fazem uma simulação para explicar uma dissociação entre qualificação da força de trabalho derivada da educação e a demanda do mundo do trabalho.

Nessa simulação, se no topo¹⁵ as vagas de trabalho são em números menores do que a quantidade de pessoas qualificadas para aquele trabalho, pessoas qualificadas preencherão vagas que exigem menos qualificação, de forma que, em última instância, vagas que praticamente nem exigiriam curso superior acabam sendo ocupadas por pessoas com curso superior. Isso aumenta a pressão no curto prazo em pessoas com menor background educacional para receberem mais educação e aumenta a pressão no longo prazo em pessoas com maior background educacional a também procurarem receber mais educação. Essa dinâmica é justificada pelas rápidas transformações no mundo dos negócios, especialmente relacionadas ao desenvolvimento tecnológico que rapidamente torna obsoletas as competências individuais. Segundo os autores, o sistema educacional é ineficiente¹⁶. Isso aponta para um caminho em que educação é para vida toda

Aparentemente no mundo real a situação é inversa à simulação feita pelos autores como eles mesmos reconhecem e como já referenciado em parágrafos anteriores, ou seja, no topo há mais vagas do que pessoas qualificadas para ocuparem essas vagas. No entanto, como visto, o efeito nas camadas inferiores (vagas que exigem menos qualificação) é de pessoas formadas ocupando vagas que não exigem tanta qualificação por não estarem aptas a ocuparem vagas mais exigentes. De uma forma ou de outra, essa desarmonia entre competências requeridas pelo mundo do trabalho e desenvolvidas pela universidade se materializa num gap entre o ensino e a prática e atinge todas as áreas de conhecimento, inclusive a área contábil.

¹³ Udemy é uma plataforma de ensino e aprendizagem a distância criada por Eren Bali que morava na Turquia e em 2007 criou um software de sala de aula online. Segundo o site da plataforma conta atualmente com cerca de 30 milhões de alunos, 42 mil instrutores e 100 mil cursos ao redor do mundo.

¹⁴ Segundo o site hackerrank.com este player é uma plataforma de entrevistas técnicas em que desenvolvedores de programação entram para ganharem qualificação para o trabalho e empresas entram para contratar desenvolvedores habilitados.

¹⁵ Vagas que oferecem maiores salários e benefícios e exigem maiores qualificações.

¹⁶ Os autores estão focados no contexto dos Estados Unidos.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

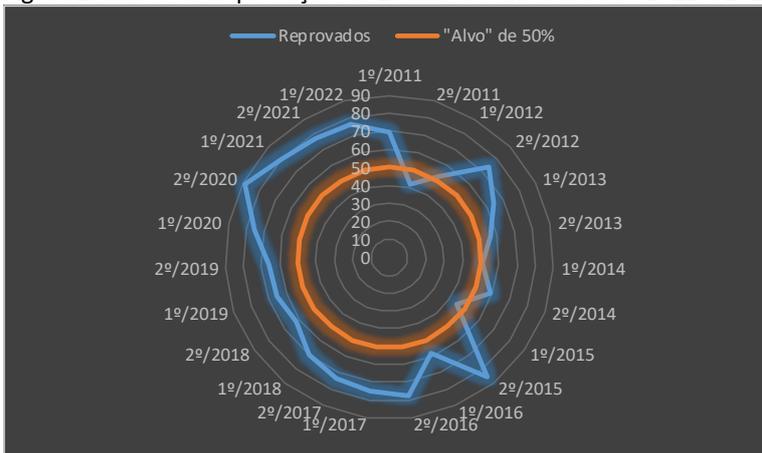
A existência do referido gap na área contábil vem sendo notada e criticada há muito tempo por meio de pesquisas científicas e pelas percepções de profissionais acadêmicos e não acadêmicos. De um jeito ou de outro o conteúdo de tais críticas são como as de Ackerman (2019, parágrafo 1), um profissional contábil que escreve colunas no CPA Journal.

Não é segredo que o problema número um enfrentado pelas empresas contábeis atualmente é recrutar e reter talentos, e uma grande parte da razão disto é o gap entre as habilidades que tais empresas precisam e as habilidades ensinadas nas universidades (ACKERMAN, 2019, parágrafo 1)¹⁷.

A convicção desta afirmação está presente também em outras críticas. Não é de hoje¹⁸. Grumet (2001) expressou preocupações com um ensino contábil se tornando mais superficial, o que levaria a uma baixa qualificação profissional. Thomsom (2017) lamenta que estejam entrando no mercado de trabalho pessoas que não estão preparadas com habilidade técnicas e não técnicas necessárias para gerir ou ajudar gerir resultados. Kaplan (2011) chama a atenção para o distanciamento das pesquisas contábeis publicadas em grandes revistas científicas com a prática contábil. Os resultados do Exame de Suficiência, que possuem percentual de aprovação menor que 50% em média¹⁹ e do Enade, demonstrados adiante, parecem endossarem ainda mais tais críticas que, quase sempre, recaem sobre a universidade.

O Exame de Suficiência não é apenas uma etapa a mais na formação de um futuro profissional de contabilidade²⁰. Este exame exclui quem não tem rendimento mínimo necessário que prove suficiência no conhecimento contábil e é uma necessidade, segundo *head hunters* (Diehl e Souza, 2007), para assegurar um mínimo de qualidade de profissionais contábeis. No Brasil um sujeito não é contador, perito ou auditor contábil legalmente habilitado a atuar profissionalmente só com o título de bacharel conquistado numa instituição de ensino superior devidamente reconhecida pelo MEC. A despeito da discussão se o Exame de Suficiência mede ou não qualificação profissional, o índice de reprovação neste exame, demonstrado na Figura 2, pode ser a garantia da existência do GAP?

Figura 2: Índice de Reprovação do Exame de Suficiência de 2011 a 2022



Fonte: Bulgarim, Alencar, Garcia e Neto (2018) e Base de Dados do CFC

¹⁷ "It's no secret that the number one problem facing most accounting firms today is recruiting and retaining talent, and a big part of the reason is the large gap between the skills CPA firms need and the skills colleges and universities are teaching" (ACKERMAN, 2019, parágrafo 1).

¹⁸ Pode-se dizer que a AAA quando em 1996 publicou "Future Accounting Education: preparing for the expanding profession" começou a demonstrar a preocupação com o gap segundo Thomson (2017).

¹⁹ Como comparação o percentual de aprovação no CPA Exam na 1ª edição de 2020 foi de 52% (AICPA, 2020). Como comparação com outras áreas, segundo dados estatísticos disponíveis no site da OAB – Ordem dos Advogados do Brasil, o percentual de aprovação no 3º Exame da Ordem de 2019 foi de 17%.

²⁰ Pode-se dizer o mesmo de outros exames ao redor do mundo, como por exemplo o CPA Exam obrigatório para os que querem exercer a profissão contábil nos Estados Unidos.

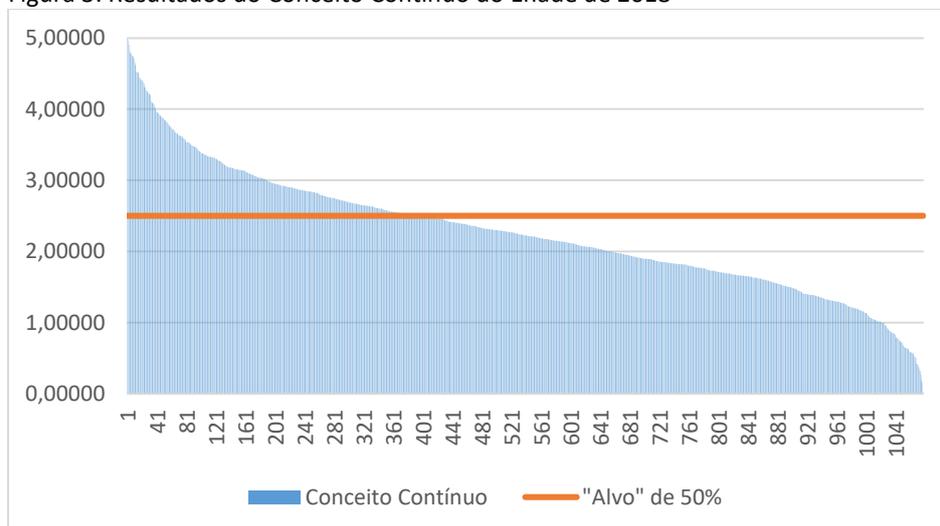
Refletindo a informação da citada figura e, supondo que o objetivo dos que querem exercer a profissão contábil e dos arranjos institucionais atuais fosse tal que, sua consecução estivesse refletida na capacidade daqueles que fazem o exame em acertar pelo menos 50% (“Alvo”) das 50 questões, em raríssimos momentos o alvo seria alcançado. De 2011 a 2022 em só 2 dos 23 exames houve um percentual de reprovação menor do que 50%

Outro exame é o Enade. Esta é uma prova realizada pelo estudante formando cujo intuito é avaliar o curso. Na planilha divulgada pelo MEC com os resultados do Enade de 2018 consta, além de outras informações, o conceito alcançado pelo curso que vai de 1 a 5 e, também o conceito contínuo alcançado pelo curso que também vai de 1 a 5 mas com os respectivos valores decimais. A prática é: se um curso alcança um conceito contínuo médio de 2,34, por exemplo, o seu conceito final é 3. Ou seja, o MEC arredonda o conceito contínuo para cima para determinar o conceito final do curso na prova do Enade.

Abstraindo, o conceito contínuo médio é de 2,50²¹. De forma bastante simplista podemos entender que o curso que tiver conceito contínuo acima de 2,50 alcançou mais do que 50% do conceito máximo possível que é o conceito 5. A despeito da discussão se o Enade mede ou não qualificação profissional, o baixo conceito dos cursos neste exame, demonstrado na Figura 3, pode ser a garantia da existência do GAP?

Refletindo a informação da citada figura e, supondo que o objetivo dos cursos e dos arranjos institucionais fosse tal que, sua consecução estivesse refletida no alcance de um conceito contínuo de no mínimo 2,50, a maioria dos cursos não alcançariam este objetivo em 2018. A linha laranja que corta o gráfico é a linha que representa a nota de 2,50. Repare que a minoria dos cursos (37% de 1.078 cursos avaliados) ficou acima desse linha, desempenho bem aquém do Plano Nacional de Educação - PNE²². Os outros 63% dos cursos que ficaram abaixo da linha tracejada formaram 67% dos mais de 52.000 alunos que se formaram em Ciências Contábeis no Brasil em 2018. Ou seja, em torno de 34.000 alunos se formaram em cursos que não conseguiram alcançar nota de média de 2,50.

Figura 3: Resultados do Conceito Contínuo do Enade de 2018



Fonte: Base de Dados do INEP/MEC

Esses dados não dão nenhuma garantia de que alunos que se formaram em cursos com conceito contínuo abaixo de 2,50 não possam ter sido aprovados no Exame de Suficiência. Ou ainda,

²¹ De fato, este número é uma média das notas dos alunos que fizeram o Enade. Em tese, pode haver alunos com notas baixas em cursos com conceito alto e vice-versa.

²² A Meta 13.8 do PNE de 2014, conforme a Lei 13.005/2014 é de que os estudantes alcancem um desempenho mínimo de 60%. O PNE tem período de vigência de 2014 a 2024 quando será renovado para os 10 anos subsequentes (BRASIL, 2014).

que alunos que se formaram em cursos com conceito contínuo acima de 2,50 não possam ter sido reprovados no Exame de Suficiência. Não se trata de estabelecer nenhum relacionamento entre os exames, uma vez que ambos têm configurações diferentes e se realizam de forma independente²³. Pode-se apenas afirmar com alguma segurança que muitos alunos que fazem o Enade, como são formandos, acabam também fazendo o Exame de Suficiência na mesma época. Além do mais, os conteúdos das provas específicas do Enade são quase os mesmos que os do Exame de Suficiência.

Como dito, estes resultados parecem endossarem as críticas ao ensino superior e entre as causas detectadas encontram-se:

- Falta de vivência prática em organizações por parte de professores e estudantes, o que dificulta a construção de significados dos conteúdos abordados (HARMER, 2009; MACHADO, 2006; VASCONCELOS, 2009);
- Dificuldades naturais de práticas pedagógicas que conectam a teoria e a prática, que são sempre complexas (SHULMAN, 2005; FRANCO, 2009);
- Ausência de formação pedagógica pelos professores de contabilidade (MIRANDA, CASA NOVA, CORNACHIONE JUNIOR, 2013);
- Professores ministrando conteúdos distantes de sua especialização, o que esvazia temáticas importantes para a formação acadêmica e profissional do estudante (SHANK, 2007; COSTA, 2015);
- Pouco ou nenhum tempo para inserção de professores em atividades que visem reduzir a distância com as organizações onde se aplica a contabilidade, o que amplia as dificuldades de conexão do ensino com a prática (SHULMAN, 1986). Essa constatação também se baseia nas exigências das IES pela formação acadêmica de professores titulados em cumprimento as exigências do MEC – Ministério da Educação, o que faz com que professores concentrem tempo e energia em suas carreiras na busca pela formação *stricto sensu*;
- Distanciamento das pesquisas contábeis e das revistas científicas da prática (KAPLAN, 2011; SUNDER, 2011; MAJOR, 2017; PARKER, 2012);
- A capacidade das matrizes curriculares de formar estudantes que dominam um corpo sólido de conhecimentos contábeis (KAPLAN, 2011; WELLS, 2018);
- Livros textos adotados nos cursos e desconectados da prática que não abordam o papel da tecnologia da informação (PATHWAYS COMMISSION, 2012; WELLS, 2018);
- Background educacional dos estudantes e seu comportamento em relação ao engajamento com os estudos e ao comportamento ético quando da realização de atividades acadêmicas como provas e trabalhos, por exemplo (LANDRY e BERNARDI, 2015; STEENKAMP e ROBERTS, 2016; STEPHENSON, 2016);
- Comportamento das instituições de ensino em oferecer condições e políticas que sustentem um ambiente propício ao ensino e aprendizagem (BRISTOR e BURKE, 2016).

No entanto, nenhuma dessas causas é apontada como absoluta causadora do gap e tampouco como causa comum em todos os contextos. Os construtos desenhados são diversificados mas estão espalhados numa grande diversidade de trabalhos acadêmicos. As iniciativas como o The Pathways Commission do American Accounting Association (AAA) têm muito valor porque se baseia em experiências práticas relevantes de seus idealizadores, mas assume um caráter prescritivo²⁴ e pode não se tornar tangível dada a realidade da educação contábil em muitas regiões do mundo, especialmente a brasileira. Ainda, não se investiga se algum gap seja necessário e natural existir, o que pode ser uma lacuna na literatura.

²³ Muito embora, seja razoável pensar que é provável que alunos que realizam bem o Enade vão bem também no Exame de Suficiência. Souza (2017) e Fagundes et al. (2020) dão pistas de que isso possa ser plausível estatisticamente.

²⁴ O American Accounting Education (AAA) e o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) organizaram o Pathways Commission como o objetivo de desenvolver **recomendações** para a educação contábil engajar e reter uma comunidade que envolvam acadêmicos e práticos tão forte quanto possível (PATHWAYS COMMISSION, 2012).

Como visto nas referências utilizadas, o gap é conhecido entre agentes do ensino e da profissão contábil, e há muitos exemplos ao redor do mundo de como lidar com determinados aspectos do gap como o que tem sido feito pela Monash University Malaysia, School of Business (SI NEWS, 2016) que envolve estudantes em projetos para resolução de problemas da vida real corporativa. No entanto, não há ainda uma estrutura conceitual que defina o gap e estabeleça os construtos que sustentam seus fatores de existência na área contábil.

1.4 QUESTÃO DA PESQUISA

Ao analisar uma crítica, seja de que fonte for, com o objetivo de determinar, a partir dela, um construto, é preciso fazê-lo a partir de uma ou mais teorias sólidas pelas quais é possível sustentar tal determinação. Um construto é, segundo Kerlinger (1973), um conceito inferido que envolve níveis abstratos de representações mentais, distinguível de outros conceitos, um elemento latente. Uma teoria que pudesse sustentar a determinação de construtos do gap deve estar relacionada com processos de aprendizagem, pois é da aprendizagem (ou da falta dela) dos conteúdos teóricos e práticos que se ressentem as críticas ao ensino e às competências das pessoas. A aprendizagem é que não se realiza bem.

A teoria experiencial, segundo Kolb e Kolb (2017) dá ênfase no papel da experiência consciente no processo de aprendizagem. David Kolb definiu as dimensões da teoria experiencial em 1984 na qual se baseou em diversos pensadores fundamentais para tal teoria, entre eles: Jhon Dewey, Kurt Lewin e Jean Piaget. Parte-se da premissa de que se não se vive a experiência não se pode aplicar conhecimento sem o qual não se desenvolve habilidades, logo não se desenvolve competências. Não se trata de ensinar a prática ao invés da teoria para melhorar a aprendizagem do estudante e satisfazer necessidades mercadológicas e, sim de ensinar a teoria de forma prática pela experiência vivida pelo estudante, de forma a desenvolver sua apreensão e a compreensão de conteúdos e o seu desenvolvimento e formação.

Interessa, portanto, determinar construtos a partir de críticas que possam ser analisadas à luz da teoria experiencial. Assim, a questão de pesquisa desta tese é: **À luz da teoria experiencial, quais são os construtos que sustentam os discursos formais de profissionais acadêmicos e não acadêmicos que revelam a existência de gap entre o ensino e a prática contábil?**

O objetivo geral desta tese foi determinar, à luz da teoria experiencial, os construtos que sustentam os discursos feitos por profissionais acadêmicos e não acadêmicos e que revelam a existência do gap entre o ensino e a prática contábil, e assim construir um conjunto de construtos do referido gap.

1.5 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa contribui com a solidificação do debate sobre o gap entre o ensino e a prática contábil e da necessidade da inclusão das experiências práticas, de professores e estudantes, como recursos didáticos nos cursos de contabilidade, o que envolve estreitamente necessário das relações entre os referidos cursos e as organizações onde a contabilidade se aplica. Os construtos levantados nesta pesquisa podem ser úteis como parâmetros para decisões de mudanças institucionais que permitam tais interações, mudanças no comportamento docente e discente, principalmente na forma como lidam as questões que envolve aplicabilidade dos conceitos teóricos.

Uma outra contribuição desta pesquisa é reunir importantes críticas feitas ao ensino superior, especialmente ao ensino contábil, nas últimas décadas. Críticas essas de autores de diversas origens nacionais e profissionais. A reunião destas críticas, nesta pesquisa, organizadas pelos 7 grupos de fatores do gap, pode contribuir com futuras pesquisas que procurem determinar o *status quo* do ensino contábil, além de outras possibilidades. Por outro lado, tais críticas podem ser, indiretamente, contestadas pelos resultados da pesquisa. A não validação de 10 dos 46 construtos determinados pode ser uma crítica dos participantes da pesquisa à elas. Isso permite ampliar o debate sobre o quão

generalista pode ou deve ser uma crítica ao ensino contábil e o quanto seus autores devem delimitá-las.

A teoria da aprendizagem experiencial é estudada nesta pesquisa e sua apresentação contribui com a academia no sentido de permitir o acesso a ela e propiciar a reflexão sobre os rumos didáticos do ensino contábil. A obra de David Allen Kolb de 1984 reúne autores clássicos da teoria experiencial de diversas épocas diferentes e é voltada para o ensino superior tendo como foco o desenvolvimento de pessoas em sua carreira profissional. Não se trata de um método de ensino, mas seus princípios podem subsidiar as tomadas de decisões sobre os rumos da educação contábil que se realiza nas universidades, nas salas de aula dos cursos de contabilidade.

Esta pesquisa traz a participação de 64 profissionais não acadêmicos e estudas suas opiniões em conjunto com mais 76 profissionais acadêmicos. Ao colocar profissionais contábeis com focos de atuação tão diferentes para a discussão sobre o ensino contábil, tem-se a possibilidade de formar juízos de valor mais apropriados para a realidade da formação do estudante de contabilidade que entra no mercado de trabalho. Tal contribuição extrapola os limites dos ambientes educacionais e alcançam outras searas para as quais a formação qualificada do profissional contador interessa.

1.6 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

Esta pesquisa não mede o gap entre o ensino e a prática contábil, nem tampouco determina critérios ou variáveis para isso. No entanto, ela pode contribuir com isso em pesquisas futuras. A pesquisa também não discute a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis, portanto não são analisados cursos específicos ou de regiões específicas, nem tampouco são analisados currículos, programas, entre outros para aferir competências geradas.

O contexto da pesquisa é o contexto brasileiro e abrange todas as suas regiões por meio da participação de sujeitos da pesquisas oriundos destas regiões. No entanto, sua amostra formada 140 pessoas, tanto de profissionais acadêmicos quanto de não acadêmicos, não permite a extrapolação dos resultados. Além disso, os construtos, validados ou não por esta pesquisa não são definitivos e certamente podem ser discutidos e criticados em outros trabalhos futuros sobre temas equivalentes.

À luz da teoria experiencial o gap de competências entre o ensino e a prática contábil pode surgir a partir de práticas de aprendizagem nas quais o estudante não vive suficientemente e adequadamente experiências, ao longo de seu curso de graduação, que o levem a desenvolvê-las. Essa ideia é uma premissa, uma abstração baseada também à luz dos construtos desenvolvidos que o foram a partir da diversidade de críticas feitas à educação contábil. Não se trata, portanto, de uma constatação empírica, ora fora das delimitações deste estudo.

2 TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

2.1 PREMISSAS DA TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

A escola é uma experiência social instrumentalizada pelas necessidades sociais, que não nega as experiências a priori dos estudantes, mas os eleva às experiências intelectuais fundamentais para a eficácia das relações entre pensamento e ação. Essa eficácia é a medida da experiência. Na educação formal outras variáveis são apresentadas aos estudantes, além daquelas com as quais eles já estão habituados cotidianamente (Favaretto, 2016). A escola apresenta um mundo social organizado e o ensino superior se aprofunda num mundo profissional específico que compõe este mundo social mais amplo. Em ambos os casos, dando atenção às palavras e argumentos de Favaretto (2016), aprender implica no estudante se alçar das experiências mediadas e sensíveis de toda ordem para experiências críticas que o conectarão ao mundo social e profissional de forma consciente.

O termo “Aprendizagem Experiencial” foi cunhada por David Kolb, segundo Kolb (1984), para representar uma teoria que se amarra aos trabalhos intelectuais de John Dewey, Kurt Lewin, Jean Piaget e outros e, também por essa teoria enfatizar o papel central que a experiência exerce sobre o processo de aprendizagem. A motivação de David Kolb em escrever o livro *Experiential Learning: experience as the source of learning and development* de 1984 certamente foi nutrida, entre outras fontes, pelas críticas feitas à educação superior que relatavam insatisfações.

...estudantes que se sentem enganados por causa das expectativas de carreira criadas na universidade não se realizarem, e empregadores que sentem que os graduados que eles contratam para suas empresas estejam lamentavelmente despreparados²⁵ (Kolb, 1984, p. 6).

Para o autor alguma coisa está claramente sendo feita errada na suposta conexão entre educação e trabalho, gerando fortes demandas para que a educação superior se modifique e se torne relevante. Embora o livro seja de 1984, as considerações da Introdução e o conteúdo da primeira etapa deste estudo demonstram que os desafios da educação superior não foram superados, pelo menos integralmente, e pelo menos na área da educação contábil.

Ao estudar a obra de David Kolb nota-se que algumas premissas são importantes compreender para a consideração da relevância da aprendizagem experiencial. Em primeiro lugar, o mundo tem se transformado pelas experiências humanas, desde sempre. Em segundo lugar, a educação formal distancia o indivíduo do contato com suas próprias experiências como fonte de aprendizagem e de desenvolvimento pessoal. Finalmente, as organizações precisam de novas formas de se renovarem e se revitalizarem e evitarem a sua obsolescência e das pessoas que delas fazem parte.

Kolb (1984) apresenta críticos e céticos da aprendizagem experiencial, que a consideram preocupada mais com a aprendizagem técnica e menos com a aprendizagem substancial. Numa linha de argumentos contra tais críticas, Favaretto (2016), ao falar sobre pragmatismo e sua influência na educação, argumenta que o treinamento do pensamento abstrato é condição necessária, mas não suficiente para a formação de pessoas. O suficiente se encontra na vinculação do pensamento abstrato com a ação, ou seja, na vinculação da teoria com a prática pela aprendizagem experiencial que, conforme Kolb (1984):

- Oferece fundamentos para a uma abordagem de educação e aprendizagem como um processo para vida toda;
- Fornece uma estrutura para examinar e fortalecer as conexões críticas entre educação, trabalho e desenvolvimento pessoal;

²⁵ “Students who feel cheated because the career expectations created in college have not been met, and employers who feel that the graduates they recruit into their organizations are woefully unprepared” (Kolb, 1984, p. 6).

- Apresenta um sistema de competências descrevendo as demandas e os objetivos educacionais correspondentes, enfatizando as conexões críticas que podem ser desenvolvidas entre a sala de aula e o mundo real;
- Retrata o local de trabalho como um ambiente de aprendizagem que amplia e suplementa a educação formal, fomentando o desenvolvimento pessoal por meio do trabalho significativo e de oportunidades de desenvolvimento de carreiras e;
- Reforça o papel da educação formal na aprendizagem ao longo da vida e o desenvolvimento de indivíduos como cidadãos, membros de família e seres humanos.

Outras críticas são decorrentes do fato de que se há uma forma diferente de aprender, deve haver também uma forma diferente de ensinar. Segundo Kolb (1984) algumas críticas foram feitas à aprendizagem experiencial em função da redução das notas dos estudantes alegando que isso reflete um processo divertido de ensino e aprendizagem, mas não eficaz. O espírito dessa crítica está em Dewey (1938) quando levanta controvérsias entre o ensino tradicional e a educação progressiva por meio da aprendizagem experiencial e, está em Kurt Lewin quando levanta, segundo Kolb (1984), o conflito teoria/experiência defendendo as discussões em grupo como forma de aprendizagem experiencial.

No entanto, Piaget sugere que as pessoas têm necessidades de aprender para se manterem em equilíbrio, mas aprender, segundo a teoria piagetiana, requer que os estudantes realizem atividades que os permitam assimilar e acomodar novos conhecimentos pela interpretação dos estímulos educacionais, ou seja pela experiência, pela interação. Erros durante a aprendizagem, que geram avaliações ruins, não invalidam o processo, pois assim é a vida e isso justifica a existência de educadores. Respostas prontas não tornam a educação saudável, como forma de evitar os erros dos estudantes. Para evita-los, mais saudável é apresentar aos estudantes outros caminhos de descobertas. E essa é a resposta da aprendizagem experiencial às críticas do parágrafo anterior.

Os achados de William Perry ampliam a aplicação da teoria de Piaget estendendo os seus estágios de aprendizagem, da infância à adolescência, para a vida adulta. Segundo Kolb (1984) William Perry encontrou similaridades na forma como os sistemas de conhecimento dos estudantes de Harvard se desenvolvem nos anos da faculdade “mudando de visões de conhecimento absolutista, de certo/errado e, centrado na autoridade nos anos iniciais, passando por estágios de relativismo extremo e, em seus últimos anos, caminhando para estágios mais elevados de comprometimento pessoal dentro do relativismo”²⁶ (Kolb, 1984, p. 14). Esse processo de amadurecimento para a vida não pode ser medido por uma nota, pois trata-se de um processo contínuo e vitalício de aprendizagem e desenvolvimento.

A aprendizagem experiencial, segundo Kolb (1984), tem duas dimensões, sendo a primeira o conceito de adaptação que diz respeito ao papel da experiência afetiva. Segundo Seo, Barrett e Bartunek (2004), no mundo do trabalho, a experiência afetiva influencia, direta e indiretamente, três linhas comportamentais: a direção, a intensidade e a persistência. A direção implica nas escolhas que o indivíduo faz por meio de ações generativas e defensivas.

As pessoas as vezes abordam certas tarefas generativamente, focando em aprendizagem pessoal, procurando valores intrínsecos das tarefas, explorando novas formas para realiza-las, ou perseguindo um bônus ou uma promoção. Outras vezes elas abordam as mesmas tarefas defensivamente, focando em evitar humilhações, cumprir prazos, ou evitar punições como perder o emprego²⁷ (Seo, Barrett e Bartunek, 2004, p. 4).

²⁶ “...moving from absolutist, authority-centered, right/wrong views of knowledge in early college years, through stages of extreme relativism and, in their later college years, toward higher stages of personal commitment within relativism” (Kolb, 1984, p. 14).

²⁷ “people sometimes approach certain tasks generatively, focusing on personal learning, seeking tasks’ intrinsic values, exploring new ways to perform the tasks, or pursuing a bonus or promotion. At other times they approach the same tasks defensively, focusing on saving face, meeting deadlines, or avoiding punishment (e.g., losing jobs)” (Seo, Barrett e Bartunek, 2004, p. 4).

O impacto da experiência afetiva também afeta a direção no mundo educacional (Kolb, 1984, Dewey, 1938). Pode-se adaptar o exemplo citado de Seo, Barrett e Bartunek (2004) afirmando que estudantes ou direcionam suas ações para realizarem tarefas de forma generativa, focando na sua aprendizagem, procurando valores intrínsecos nelas, explorando novas formas de realiza-las como novas fontes de estudos, perseguindo ganhos com novos conhecimentos, ou as direcionam defensivamente, focando também em evitar humilhações, cumprir prazos e evitar reprovações. Para Kolb (1984) todas as formas de psicoterapia consideram como central a efetiva integração dos processos afetivos e cognitivos para que ocorra a adaptação saudável do sujeito ao ambiente onde está inserido.

A segunda dimensão da aprendizagem experiencial é a concepção do desenvolvimento socioemocional através do ciclo da vida retratado, segundo Kolb (1984), nos modelos de estágios de desenvolvimento psicossocial²⁸ de Erik Erikson, na teoria auto direcionamento²⁹ de Carl Rogers e na hierarquia das necessidades de Abraham Maslow.

Figura 4: Dimensões da Aprendizagem Experiencial



Fonte: Kolb (1984)

O que as duas dimensões da aprendizagem experiencial mostram é que o olhar do educador deve se voltar para a adaptação do estudante enquanto ser humano que vive experiências afetivas positivas e negativas que vão influenciar suas ações em relação ao seus estudos, a intensidade com que se envolverá com eles e a persistência que terá em continuar com suas ações nas mesmas intensidades. A nota que aprova ou reprova, quando ela é a única motivadora da aprendizagem, não produz adaptação nenhuma, logo não produz a própria aprendizagem.

O olhar do educador também deve estar atento ao desenvolvimento socioemocional do estudante. O reconhecimento dos estágios de vida pelos quais passa o estudante fornece, segundo Kolb (1984), uma estrutura holística importante para o educador porque o ajuda a descrever o processo de desenvolvimento pessoal e profissional de adultos e, a descrever também as estratégias para o enfrentamento dos desafios de aprendizagem que estes adultos possuem.

A aprendizagem experiencial também teve contribuições, segundo Kolb (1984), de educadores como Paulo Freire e Ivan Illich. O sistema educacional, segundo estes pensadores, consiste numa forma de controle social pelo sistema político e econômico, e a educação deve criar consciência crítica desta condição nas pessoas para exercerem sua cidadania, o que se correlaciona com as concepções humanísticas, democráticas e liberais de John Dewey.

Outra perspectiva da aprendizagem experiencial, segundo Kolb (1984) vem das pesquisas que tentam identificar e descrever diferenças no funcionamento cognitivo associado com os hemisférios direito e esquerdo do cérebro. O autor cita os trabalhos de Jerre Levy e de Michael Corballis para

²⁸ Alves (2020) discorre sobre os oito estágios como sendo tensões que o ser humano vive em cada um deles, desde que nasce até sua morte: 1) Confiança x Desconfiança (até 2 anos); 2) Autonomia x Vergonha e Dúvida (entre 2-3 anos); 3) Iniciativa x Culpa (entre 4-5 anos); 4) Diligência x Inferioridade (entre 6-11 anos); 5) Identidade x Confusão de Identidade (entre 12-18 anos); 6) Intimidade x Isolamento (entre 19-40 anos); 7) Generatividade x Estagnação (entre 40-60 anos) e; 8) Integridade x Desespero (entre 60-resto da vida).

²⁹ Carl Rogers defende que o professor permita que os estudantes vivam experiências significativas pelo auto direcionamento e conduzam o seu desenvolvimento, o que ninguém pode fazer a não ser o próprio estudante (Nelson, Cushion, Potrac e Groom, 2014).

afirmar que os modos de conhecer o mundo por meio da experiência concreta e da aprendizagem abstrata são iguais e se complementam, o que corrobora em parte as ideias de Piaget que considera a experiência concreta como uma manifestação inferior de desenvolvimento do conhecimento verdadeiro, em relação ao raciocínio abstrato.

O que se torna importante de destacar, e nisso há concordância entre tais pensadores, é que o conhecimento não é algo dado ao indivíduo e por ele recebido, sim construído a partir das experiências deste. Kolb (1984) resume sete temas de aprendizagem experiencial referenciados nesta seção a partir de três tradições de aprendizagem desenvolvidas a partir de Kurt Lewin, John Dewey e Jean Piaget. Tais temas orientam as aplicações práticas da teoria da aprendizagem experiencial em programas que visem o desenvolvimento de pessoas. O guia de Kolb (1984) é apresentado na figura adiante.

Figura 5: Três Tradições da Aprendizagem Experiencial



Fonte: Kolb (1984)

Os temas relacionados na parte superior da figura representam temas que são os resultados dos estudos dos autores e de seus seguidores, e orientam as práticas descritas na parte inferior da mesma figura. Em resumo, programas de aprendizagem experiencial atuam na ação política e social permitindo o acesso das pessoas à cultura tecnológica, promove a educação baseada na competência, está focado no desenvolvimento de carreiras e na aprendizagem para a vida toda, pratica a educação experiencial e atua no desenvolvimento de currículos.

Kolb (1984) é insistente ao dizer que a aprendizagem experiencial não é uma série de técnicas para serem aplicadas nas práticas atuais de educação, mas sim, um programa para recriar profundamente nossas vidas pessoais e nossos sistemas sociais. Ainda, o autor argumenta que tais programas têm sido implantados e demonstram resultados eficazes no aprendizado de adultos pela educação formal, em todos os níveis e em diversos tipos de instituições e países.

Dewey (1938) ao comparar a aprendizagem experiencial com o ensino tradicional, não tenta eliminá-lo mas afirma que a aprendizagem experiencial resgata a expressão e o cultivo da individualidade pela atividade livre do estudante, que aprende através da experiência e não somente a partir de textos e professores, que adquire habilidades e técnicas, não de forma isolada, mas como

meios de alcançar outros fins, que, ao invés de se preparar para um futuro incerto e remoto, aproveita o máximo das oportunidades da vida no presente e, que busca o conhecimento de um mundo não estático, mas que está constantemente em transformação.

Para Dewey (1938) há uma relação íntima entre experiência e educação, e o espírito é a inovação cooperativa com a integração do melhor da educação tradicional com a experiência. Essa inovação cooperativa diz respeito aos modelos de integração nos quais o estudante está em contato com a realidade, como nos modelos descritos por Kolb (1984) a partir dos achados de Kurt Lewin, compostos por simulações, casos, games, observações, dramatizações, etc. O núcleo comum destas tecnologias é a situação simulada desenhada para criar experiências pessoais que servem para os estudantes iniciarem seus próprios processos de investigação e entendimentos. Para Piaget (1983) a ação é a chave para o aprendizado.

2.2 O ENVOLVIMENTO DAS ORGANIZAÇÕES NA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

Especificamente em relação à área contábil, todas essas considerações sobre a teoria experiencial revelam, entre outras coisas, a necessidade de interação entre as organizações onde a contabilidade se aplica e o ensino contábil. Isso porque a educação, emancipatória por objetivo (Freire, 2000), atua sobre um indivíduo inserido, de uma maneira ou de outra, no contexto do mundo do trabalho que, por um lado, produz status, reconhecimento financeiro e oportunidade de desenvolvimento de potenciais individuais mas, por outro, pode ser exaustivo, mentalmente incapacitante, uma “punição” (Grint, 2005).

É possível que a educação contábil precise das organizações pela necessidade da prática de ensino contextualizado, que leva em consideração a vivência dos alunos no ensino de conceitos como forma de dar a eles significados pela abstração, como preceituam Freire (2000), Machado (2006) e Silva (2007) ao referirem-se à educação como um todo, pois este é seu propósito. Para Postman (1995) a educação não tem propósito sem o significado, e sem propósito não há educação. Então, mais do que conferir diploma o desafio é capacitar estudantes a interferirem de forma efetiva nas soluções de problemas reais por meio de suas experiências vividas, inclusive durante processo educacional formal ao qual se submeteu.

Assim, a plataforma teórica que direciona este estudo se baseia nas ideias de um ciclo de aprendizagem dirigida pelas dimensões ação/reflexão e experiência/abstração da teoria experiencial de Kolb (1984). Essas dimensões definem um espaço de aprendizagem holística onde ocorrem as transações de aprendizagem entre os indivíduos e o ambiente, e permite o aprendizado dos próprios indivíduos, de grupos ou de organizações. Os construtos do gap construídos por este estudo são assim feitos e analisados na ideia de que a aprendizagem ocorre também pela experiência vivida, já que, conforme afirma Dewey (1938), a educação deve ser concebida como uma construção e reconstrução contínua da experiência.

Isso porque na universidade e no mundo do trabalho, além de outros contextos, acontece o desenvolvimento das competências das pessoas. Das técnicas necessárias de registro e de *disclosure* de informações patrimoniais a partir de regras e teorias prescritivas, até o desenvolvimento de capacidades de elaboração intelectual de juízos de valor a partir de ambientes de negócios complexos, normas abrangentes, subjetivas e internacionalizadas para aplicações em contextos locais, o conhecimento contábil atual pleno a ser conquistado parece ser mais sofisticado, menos concreto, menos objetivo e desafia professores, estudantes e profissionais em quaisquer segmentos onde a contabilidade é aplicada.

Parece inapropriado acreditar que este conhecimento seja conquistado em sua plenitude apenas estudando conceitos e teorias ou apenas estudando práticas rotineiras, ou ainda, apenas estudando práticas e teorias majoritariamente a partir de modelos contextuais que simplificam a realidade, e mais ainda, apenas estudando durante o período de formação universitária. Daí a

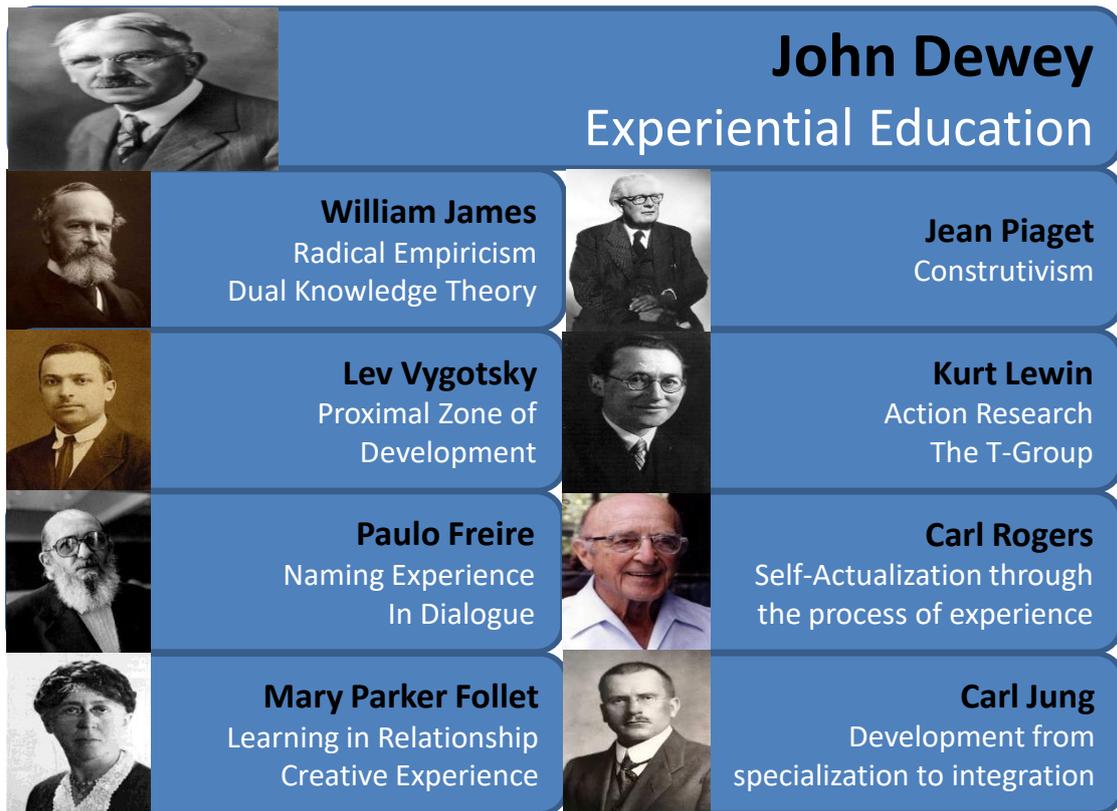
importância da experiência tanto acadêmica quanto prática. Daí a necessidade de discutir o gap entre o ensino e a prática.

Isso amplia a necessidade da educação para além do diploma (How Education, 2020) e para vida toda (Lawson, 2014) e do envolvimento das entidades de classe, políticos e gestores criadores de políticas de formação de pessoas (Howieson et al., 2014), o que parece já ter sido compreendido pelo AICPA (2019) ao justificar um treinamento para contadores sobre fundamentos de automação de processos robóticos que, apoiando-se em McKinsey Research, afirma que essa inovação seria capaz de automatizar 40% das transações contábeis até 2020 e isso afetaria 230 milhões de empregos ligados direta ou indiretamente com a gestão financeira e contábil das empresas.

2.3 PENSADORES E FUNDAMENTOS DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

Como já afirmando antes neste estudo, a aprendizagem pela experiência, segundo Kolb e Kolb (2017) não é uma técnica ou método, mas uma teoria que dá ênfase no papel da experiência consciente no processo de aprendizagem. Desta forma, há vários nomes inspiradores fundamentais que sustentam essa teoria ao longo de mais de cem anos e que influenciaram e influenciam a educação em todas as regiões do mundo. Tais autores também foram influenciados por teorias de tradições asiáticas, o que aumenta o alcance de suas ideias sobre *Experiential Learning Theory* (ELT) (Kolb e Kolb, 2017).

Figura 6: Estudiosos Fundamentais de ELT



Fonte: Kolb e Kolb (2017)

Segundo Kolb e Kolb (2017) estes estudiosos não só estudaram, eles viveram a aprendizagem experiencial. Seus questionamentos científicos sobre aprendizagem foram abordados a partir do exame de suas próprias experiências, com uso da observação e da construção de sistemas teóricos e sofisticados, defendidos apaixonadamente por suas ideias para melhoria da humanidade.

William James, pelo pragmatismo, deu origem a ELT em sua Dual-Knowledge Theory pela qual a apreensão é adquirida pela experiência concreta (experiência sensorial subjetiva) e a compreensão pela conceituação abstrata (conceitos e pensamentos abstratos). Em outras palavras, o que

experienciamos subjetivamente não tem significado a não ser que seja baseado em conceitos. Melhor ainda, um conceito específico só tem significado e valor por meio da sua conexão com nossas experiências subjetivas e diretas. Familiaridade com algo não implica necessariamente conhecimento sobre ele. Familiaridade se dá por sentimentos sobre algo, conhecimento se dá pelo pensamento a respeito dele. Ambos, sentimentos e pensamentos, surgem a partir das experiências concretas e abstratas (Kolb e Kolb, 2017).

Apesar de William James ter escrito suas ideias no fim do século XIX, elas têm implicações e aplicações ainda muito atuais quando se faz críticas, como visto na Introdução, ao fraco desenvolvimento de competências nas universidades, relacionando isso a uma predominância do ensino teórico em detrimento ao ensino prático. No entanto, parece não ser uma questão de substituir a teoria pela prática para atender necessidades específicas e temporárias do mundo empresarial, mas de ensinar a teoria de forma prática para dar a ela sentido contextual e formar no estudante a habilidade do pensamento crítico que propiciará a ele a capacidade de desenvolver outras competências no futuro que atenderão as necessidades gerais do mundo do trabalho.

Isso porque educação não é uma preparação para a vida e sim um processo de viver a vida, de acordo com Dewey (1938) que, ao discutir a filosofia da educação, destaca a necessidade da inclusão da experiência de qualidade como meio de aprendizagem, pois vê o estudante como parte de uma comunidade para a qual e pela qual aplica as competências desenvolvidas na escola. Experiência de qualidade para ele é aquela que tem valor para a educação (desenvolvimento e formação) das pessoas e que estimula o estudante a viver outras experiências.

Tal experiência, como forma de aprendizagem, possui dois aspectos: a) uma experiência vivida pelo estudante pode ser agradável (motivadora) ou desagradável (desmotivadora) e; b) uma experiência alimenta ou influencia outras experiências futuras. Cabe à educação estabelecer tipos de experiências que despertem nos estudantes o interesse de viver outras a partir daquelas, o que propicia o aprendizado pelo princípio da experiência contínua como um hábito. Segundo Dewey (1938, p. 35) “a característica básica do hábito é que cada experiência vivida modifica o sujeito que a vive, enquanto essa modificação afeta, queiramos ou não, a qualidade das suas experiências subsequentes, pois uma pessoa diferente entra nelas”³⁰

O autor conceitua o hábito não como uma maneira rotineira de fazer as coisas, mas de forma mais profunda. O hábito a que Dewey (1938) se refere abrange a formação de nossas atitudes emocionais e intelectuais, as nossas sensibilidades básicas e a nossa forma de reagir dadas as condições que encontramos na vida. O princípio da experiência contínua que possui valor para a educação das pessoas declara que toda experiência atual vivida é influenciada pelas experiências passadas e influenciará as experiências futuras.

Esta ideia é compartilhada por, além de outros, Follet (1924) para quem o desenvolvimento se dá pela integração contínua das experiências como forma de desenvolvimento máximo do potencial do indivíduo, e também por Jean Piaget, segundo Franco (2000), para quem a experiência, pela interação entre sujeito e objeto no processo simultâneo de adaptação da acomodação e assimilação, forma a inteligência. Kolb e Kolb (2017) ao explicarem tal processo afirma que a assimilação ocorre quando uma experiência nova é incorporada a um conhecimento preexistente e acomodação ocorre quando o indivíduo estruturalmente ajusta a nova informação adquirida.

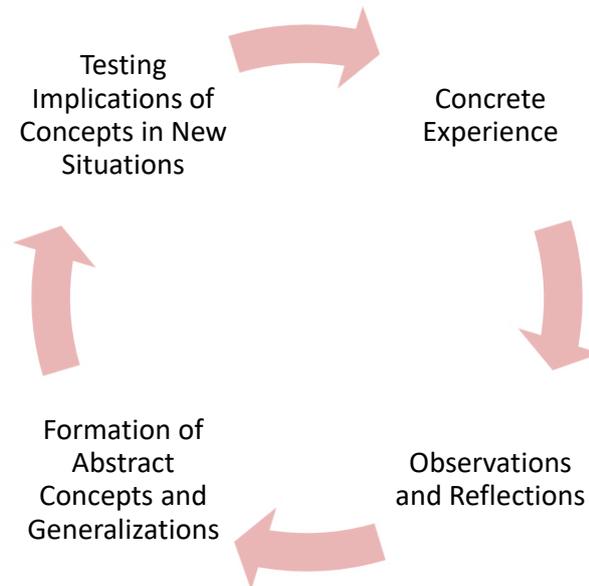
A teoria dos estágios de Piaget formou a base das teorias de desenvolvimento adulto e enquanto seu foco esteve no processo de desenvolvimento cognitivo interno, um outro pensador influente, Lev Vygotsky, focou sua atenção ao contexto social, cultural e histórico das experiências individuais. Sob mediação um sujeito aprende regular seu próprio comportamento. Carl Jung se

30 “The basic characteristic of habit is that every experience enacted and undergone modifies the one who acts and undergoes, while this modification affects, whether we wish it or not, the quality of subsequent experiences. For it is a somewhat different person who enters into them.” (DEWEY, 1938, p. 35).

aprofunda nessa relação sujeito e contexto e teoriza que individualmente os humanos percebem o mundo por meio das sensações e das intuições e fazem julgamentos sobre o mundo por meios dos pensamentos e dos sentimentos (Kolb e Kolb, 2017).

Essas ideias são materializadas no modelo de aprendizagem experiencial a partir da pesquisa ação e treinamento de laboratório de Kurt Lewin, no qual se sustentam dois aspectos importantes: a) a ênfase na experiência concreta do aqui e agora, que se realiza pelas observações e reflexões para testar e validar conceitos abstratos, dando a estes vida, textura, significado pessoal e ponto de referência para novas situações e; b) a prática de feedback que baseia o processo contínuo da ação e da avaliação das consequências da ação (Kolb, 1984). Tal modelo pode ser melhor compreendido a partir da Figura 7.

Figura 7: O Modelo de Aprendizagem Experiencial de Kurt Lewin



Fonte: Kolb (1984)

A experiência concreta é o início do processo da aprendizagem. Ela gera observações e reflexões sobre a experiência que ajudam a formar no indivíduo conceitos abstratos e generalizações a respeito dos fatos vivenciados. A partir de então o sujeito testa estes conceitos e generalizações em novas situações, testes estes que geram novas experiências concretas, iniciando novo ciclo da aprendizagem. A premissa de Kurt Lewin é que muito da ineficácia organizacional e individual poderia ser atribuída a um processo inadequado de feedback causando um desequilíbrio entre observação e ação, ou pela ênfase que indivíduos e organizações dão para o processo de coleta de dados em detrimento ao processo de ação e decisão, ou o contrário. Assim, o objetivo do laboratório e da pesquisa ação é integrar observação e ação num efetivo processo de aprendizagem direcionado para alcançar metas.

Neste contexto, na concepção de John Dewey, o papel do estudante e do professor é o mesmo, porém sob diferentes perspectivas, por duas razões. Em primeiro lugar, aprendizagem experiencial não acontece sem o verdadeiro envolvimento do aprendiz. Na teoria da personalidade Rogers (1972) aborda como proposições chaves para a aprendizagem experiencial pelas quais:

- O estudante deve se entregar por inteiro numa situação de aprendizagem;
- Os aprendizados significantes que mudam o comportamento só podem ser descobertos pelo próprio aprendiz e;
- O lócus da avaliação está dentro do aprendiz e apenas ele sabe o que deve aprender e quando suas necessidades de aprendizagem foram supridas.

Para Rogers (1972) o estudante deve ser motivado, da escola básica à universidade, a ser independente, responsável, autodeterminado e a ter discernimento necessário para saber buscar apropriadamente o próprio crescimento intelectual. No final, cabe aos estudantes (e deve caber) o sucesso da aprendizagem, assim como cabe ao paciente o sucesso da terapia (Ferrari, 2008).

Em segundo lugar, os educadores devem, a partir de tais concepções, estar cientes da formação da experiência real pelas condições ambientais e reconhecer quais ambientes são propícios para que os estudantes vivam experiências que os levem ao crescimento (Dewey, 1938). Mais especificamente, o autor afirma que “acima de tudo, eles devem saber como utilizar os entornos, físico e social, existentes para extrair de tais entornos tudo o que eles têm para contribuir na construção de experiências valiosas”³¹ (Dewey, 1938, p. 40). O autor se refere a “eles” sendo os educadores. Mas, pode-se expandir às instituições de ensino de uma maneira geral e à outras entidades que também devem se preocupar com a formação de pessoas.

Isso porque é uma responsabilidade muito maior do que apenas garantir a estrutura da sala de aula com carteiras, quadros, canetas, computadores, materiais didáticos, entre outros. Para Dewey (1979) tal estrutura compõe as condições objetivas, relevantes no processo educacional. Mas, tais condições devem interagir com as condições internas dos estudantes, que são suas necessidades, seus interesses e suas capacidades. O autor está defendendo que a responsabilidade da educação (institucionalmente) é criar um ambiente de aprendizado muito mais amplo do que estruturas físicas ou tecnológicas, ou seja, é propiciar que o estudante viva experiências por meio de interações adequadas sob condições objetivas e internas que, se bem articuladas, pode conduzir ao seu desenvolvimento emocional e intelectual, e a sua formação educacional. E isso, obviamente, também envolve toda a comunidade no entorno da instituição de ensino. Essa comunidade, como condição objetiva e interna, é um recurso educacional.

Desta forma, além do princípio da experiência contínua há o princípio da interação e estes dois princípios, como critérios de valor para julgar a experiência, não se separam, se interceptam, se unem como aspectos longitudinais e transversais da experiência (Dewey, 1979) para formar no indivíduo uma personalidade integrada.

Uma personalidade completamente integrada, por outro lado, só existe quando as sucessivas experiências se integram umas com as outras e pode ela edificar o seu mundo como um universo de objetos em perfeito relacionamento. A preocupação imediata e direta do educador é, então, com a situação em que a interação se processa. (Dewey, 1979, p. 38).

Em resumo, para o autor, as condições objetivas estão dentro do poder do educador de ordenar e regular, ou seja, cabe ao educador determinar o ambiente que, interagindo com as necessidades e capacidades dos estudantes, irá criar a experiência educativa válida. Ao criticar a educação tradicional de seu tempo (início do século XX), Dewey (1979) afirma que o erro dela não era o de não criar o ambiente, mas o de não considerar os propósitos e capacidades dos estudantes, o que tornava acidental o processo de ensinar e aprender. “Aqueles para quem as condições oferecidas convinham, aprendiam. Os outros se arranjavam como podiam” (Dewey, 1979, p. 39).

Tais críticas se fundamentam na crença de que, para o autor, não são as matérias e os métodos em si que conduzem o crescimento de um estudante. É a não adaptação das matérias e dos métodos às capacidades e necessidades dos estudantes ou a não adaptação destes às matérias e aos métodos que produzem experiências não-educativas. Além disso, é a matéria aprendida pelo estudante sem conexão com outras e com a vida real, cujo conhecimento acaba sendo guardado, escondido em um compartimento fechado da consciência de um indivíduo, ou seja, sem aplicação prática, sem significação no mundo em que ele vive.

31 “Above all, they should know how to utilize the surroundings, physical and social, that exist so as to extract from them all that they have to contribute to building up experiences that are worth while.” (DEWEY, 1938, p. 40).

Talvez a crítica mais contundente de Dewey (1979) seja que a educação tradicional de seu tempo, ignore as aprendizagens colaterais. A formação de atitudes permanentes de gostos e desgostos pelos estudos podem ser mais importantes do que o aprendizado técnico de ortografia, história ou geografia. São essas atitudes que contam para o futuro, ou seja, atitudes de continuar a aprender. “Se o ímpeto nessa direção for quebrado em vez de fortalecido, algo mais do que simples falta de preparação é que irá ocorrer” (Dewey, 1979, p. 42). Para o autor o aluno perderá a capacidade de aprender o que terá implicações graves na continuidade de sua vida.

Para Dewey (1979) a preparação por meio da educação significa o estudante extrair de sua experiência atual tudo o que nela existir para si mesmo. Apenas assim, quando a experiência no tempo presente é profunda e formadora é que se prepara o sujeito para o futuro. Isso porque o sujeito continuará fazendo isso ao longo de sua vida.

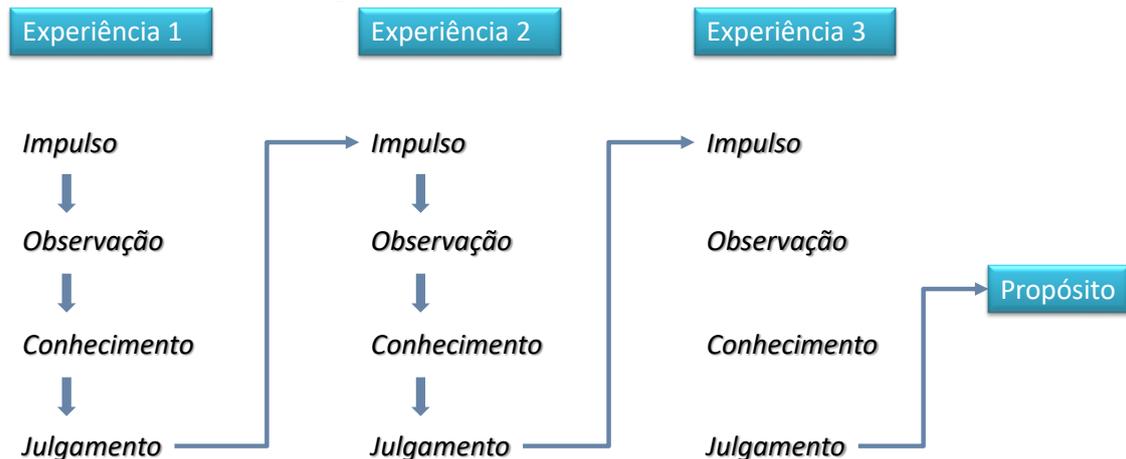
Para o autor a escola tradicional erra quando sacrifica o presente em nome de um futuro remoto e desconhecido o que faz com que o educador se esqueça de dar ao estudante a possibilidade de entender o futuro por meio de suas experiências presentes. As pessoas capazes de perceber as conexões entre presente e futuro são os mais experientes, os educadores. “Educação como crescimento ou conquista da maturidade deve ser um processo contínuo e sempre presente” (Dewey, 1979, p. 44).

Kolb (1984) resume o modelo de aprendizagem experiencial de John Dewey a partir de quatro elementos que formam o processo integrativo da aprendizagem que são:

- Impulso para viver uma experiência;
- Observação atenta na experiência vivida;
- Conhecimento adquirido na experiência vivida e;
- Julgamento para agir em novas experiências.

Tais elementos são organizados em ações experienciais realizadas com a intenção de atingir propósitos de aprendizagem. Tal modelo está refletido na Figura 8.

Figura 8: Modelo de Aprendizagem Experiencial de John Dewey



Fonte: Adaptado de Kolb (1984)

A educação é, para Dewey (1938), antes de mais nada, um processo social e quando ela se funda na experiência educativa, o professor se torna líder das atividades acadêmicas do grupo, nas quais prevalecem a liberdade intelectual e individual do estudante e o respeito ao controle social exercido pelo professor, não como uma forma de imposição de poder pessoal, mas como forma de manter um equilíbrio democrático entre os interesses individuais e coletivos.

Para Dewey (1979) a liberdade individual do estudante é identificada com a sua capacidade de estabelecer propósitos de ação e determinar os meios necessários para alcançá-los, o que resume o trabalho da inteligência. Um propósito de ação é uma operação intelectual complexa que começa com

um impulso que nasce a partir da observação do indivíduo sobre o ambiente, do conhecimento prévio deste a partir de experiências passadas, e pelo julgamento final feito a partir de tal observação e de tais experiências passadas.

Neste sentido, um propósito de ação já antecipou as consequências da ação e isso é crucial para a educação de pessoas, uma vez que, conforme explica Cunha (2016) o estudante não é um apenas um mero receptor de informações apartado de seu contexto social, ele é atuante na construção da informação e do conhecimento dado seu contexto social, já que desde os primórdios o homem vem agindo, observando e aprendendo com suas ações e as consequências destas ações.

Desta forma:

O ofício do professor é velar para que seja aproveitada a oportunidade. Desde que a liberdade esteja nas operações de observação inteligente, de busca das informações e de julgamento lúcido para a formação do propósito, a direção dada pelo professor para o exercício da inteligência do aluno é auxílio à liberdade e não restrição (Dewey, 1979, p. 70).

Isso se estabelece mais claramente nos materiais de aprendizagem que, na teoria experiencial, devem advir da experiência da vida comum. No entanto, à medida que o indivíduo cresce é cada vez mais difícil para a educação encontrar um conjunto de matérias e materiais que vão seguir um encadeamento lógico de acordo com as experiências que vem sendo vividas pelos sujeitos de forma que aconteça a construção do conhecimento. Mas, esse encadeamento é essencial para a articulação consciente de fatos e ideias, para conectar os sucessivos estágios de crescimento do estudante, e um desafio para a educação que deve ter uma visão de longo alcance, para o futuro (Dewey, 1979), para além dos exames de finais de semestre.

A tarefa, sem dúvida é mais difícil. Ligar educação à experiência atual de estudantes é um desafio mais sério e complexo. Exige atenção às potencialidades contidas nas experiências como forma de guiar os estudantes a novos campos e usar tais potencialidades para organizar as condições de ensino e aprendizagem (Dewey, 1979). No entanto, para o autor, o que distingue a educação baseada na experiência de outros tipos de educação é que “as condições encontradas na experiência atual do aluno são utilizadas como fontes de problemas” e cabe ao professor despertar no estudante o interesse em desenvolver sua inteligência para resolver seus problemas pelas análises das relações de causas e efeitos (Dewey, 1979, p. 83).

Cunha (2016) responde a uma pergunta sobre o conhecimento científico e sua aquisição pelo estudante. Ele explica que o conhecimento científico é o mais avançado dos conhecimentos e não há dúvidas de que cabe à educação levar este conhecimento ao estudante. Nisso a escola tradicional e a escola progressista concordam. A questão é: como levar este conhecimento científico ao estudante? Para John Dewey, segundo Cunha (2016) ao invés de tentar inserir (depositar) este conhecimento no estudante, a educação deve criar um ambiente propício para que este conhecimento surja a partir das experiências do estudante.

2.3.1 Princípios da Teoria da Aprendizagem Experiencial

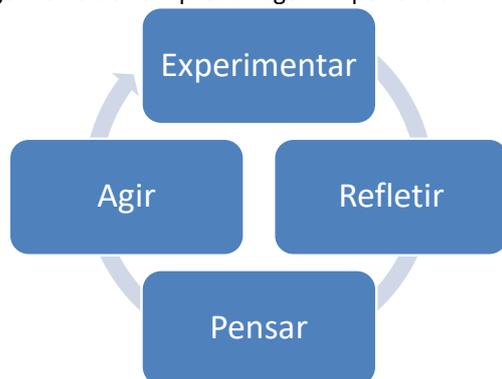
Do conjunto das ideias contidas nos trabalhos dos pensadores da teoria experiencial, Kolb (1984) extrai seis princípios que formam os fundamentos da ELT:

- **A aprendizagem é melhor concebida como um processo, não em termos de resultados**, pois os pensamentos e as ideias dos estudantes sobre os assuntos são formados e transformados a partir de experiências contínuas.
- **A aprendizagem é um processo contínuo baseado na experiência**, em que todo aprendido é reaprendizado. A aprendizagem será ampliada se o processo educacional considerar as crenças e teorias dos estudantes, examiná-las e testá-las, e então integrar novas e mais refinadas ideias ao sistema de crenças dos indivíduos.

- **A aprendizagem requer a resolução de conflitos entre modos de adaptação dialeticamente opostos ao mundo**, pois ela é repleta de tensão e conflito. Por isso, os estudantes devem ser hábeis: a) a refletirem sobre, e a observarem, suas experiências a partir de perspectivas distintas; b) a criar conceitos que integrem suas observações às teorias sólidas e; c) usar essas teorias e resolver problemas.
- **A aprendizagem é um processo holístico de adaptação ao mundo** e envolve pensar, sentir, perceber e comportar-se. Esse processo ocorre na escola, no trabalho, nos relacionamentos, enfim, na vida cotidiana, em todos os estágios da vida.
- **A aprendizagem envolve transações entre a pessoa e o ambiente**, ou seja, entre o conhecimento social da pessoa, que reflete a acumulação de experiência cultural humana objetiva, e o conhecimento pessoal dela, que reflete a acumulação de experiências pessoais subjetivas. O conceito de transação implica “relacionamentos mais fluidos e interpenetrantes entre as condições objetivas e a experiência subjetiva, de tal forma que, uma vez relacionadas, ambas são essencialmente alteradas” (Kolb e Kolb, 2017. p. 28)³².
- **A aprendizagem é o processo de criar conhecimento**, o que implica que para entender um é necessário entender outro. Isso porque o conhecimento é estruturado de forma diferente em cada campo de investigação. O conteúdo e o processo de aprendizagem para assimilá-lo é diferente para cada sistema de conhecimento.

Os princípios descritos estão contidos, simplificada, no ciclo de aprendizagem experiencial que, segundo Kolb (1984) se completa com as atividades descritas na Figura 9. Para ele tais atividades podem engajar estudantes no processo de aprendizagem por meio de um processo contínuo e sem fim de experimentação, reflexão, pensamento e ação.

Figura 9: Ciclo da Aprendizagem Experiencial



Fonte: Kolb (1984)

Tais princípios e tal ciclo proporcionam orientações práticas das ideias relativas às dimensões ação/reflexão e experiência/abstração de Kolb (1984) e serão usadas como sustentação da teórica para as análises dos construtos sobre o gap entre o ensino e a prática contábil que serão extraídas, na seção seguinte. Desta forma, é importante um melhor aprofundamento de tais princípios como forma de alcançar mais coesão nas referidas análises.

2.3.1.1 A aprendizagem é melhor concebida como um processo, não em termos de resultados

O ensino tradicional é fundamentado nas ideias do behaviorismo que começou a se desenvolver no início do século XX e teve como principais precursores os psicólogos John Broadus Watson e Burrhus Frederic Skinner. Segundo Kolb (1984) a ideia behaviorista é a de que existem elementos da consciência que se mantêm inalterados e que combinações e associações destes elementos formam padrões fixos de pensamento. Essa ideia define aprendizagem em termos de

³² “...more fluid, interpenetrating relationships between objective conditions and subjective experience, such that once they become related, both are essentially changed” (Kolb e Kolb, 2017, p. 28).

resultados, pois considera o conhecimento de um indivíduo estocado num depósito de fatos ou hábitos que são respostas à estímulos.

Explicam Henklain e Carmo (2013) que o comportamento é uma resposta a um estímulo e o resultado dele é medido. Se este resultado for sucesso para o estudante, ele continuará se comportando da mesma maneira para alcançar mais sucesso. Se for insucesso, ele adaptará seu comportamento até reverter o resultado. Portanto, na escola tradicional mede-se a aprendizagem pelo comportamento (Catania, 1999). O reforço que estimula o comportamento do estudante, que o faz ter a sensação de sucesso, é objetivo e é dado por pontos, notas e conceitos. Assim, uma nota de aprovação do estudante numa disciplina reflete que a aprendizagem efetivamente aconteceu.

Ensinar exige planejamento e tomada de decisões. O primeiro passo é identificar e descrever com clareza e precisão o que será ensinado. Em termos comportamentais, significa especificar os comportamentos que o aluno deve ser capaz de apresentar ao final do ensino e os critérios que serão utilizados para atestar que o aluno de fato aprendeu (Henklain e Carmo, 2013, p. 713).

A aprendizagem experiencial, entretanto, parte de outras premissas para provocar e avaliar a aprendizagem. Kolb (1984) afirma que os elementos da consciência não são inalteráveis, mas formados e transformados à medida em que as experiências se sucedem. Assim, os conceitos são derivados e continuamente modificados pela experiência. Piaget (1983) leva a questão da criação do conhecimento para o campo da epistemologia genética já que a aprendizagem se dá a partir de um processo contínuo de construção por meio da assimilação e acomodação. Assim, para Kolb (1984), a aprendizagem é um processo emergente cujo resultado representa somente um registro histórico deste processo.

Ocorre que ao focar no resultado o estudante ajusta o seu comportamento para aprender, na verdade memorizar, um corpo de conhecimento ensinado, na verdade depositado no estudante, pelo professor (Freire, 2000). Tendo sido o resultado satisfatório, parte deste conhecimento pode ser esquecido com o tempo, porque foi adquirido para satisfazer interesse de curto prazo. Esse hábito de comportar-se alinhadamente ao resultado dificilmente é modificado mesmo na eminência do fracasso em termos de resultado. Kolb (1984, p. 26) exemplifica isso quando afirma que “quanto mais eu aprendo um determinado hábito, mais eu persistirei em me comportar dessa maneira mesmo quando essa maneira não for mais recompensada”³³.

O resultado de uma prova não é o estágio final de um processo de aprendizagem, pois este processo é contínuo e o conhecimento do estudante está continuamente se modificando a partir de suas experiências vividas. O estímulo à investigação é que desencadeia tal processo no qual o estudante desenvolve conhecimentos e habilidades. Portanto, a aprendizagem é melhor concebida como um processo e não como um resultado (Kolb, 1984). O estudante colocado a investigar uma situação tem mais chances de se ver num problema que passa a ser seu e, por isso passa a ser um problema significativo para ele. A investigação continua para ser encontrada a solução deste problema.

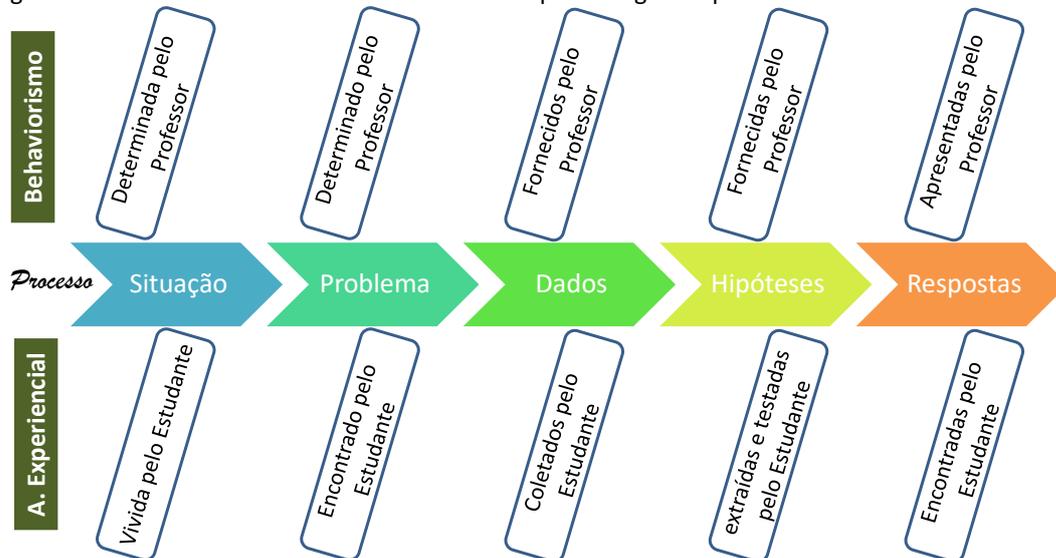
É neste processo que a aprendizagem se desenvolve, o que Dewey (1938) chama de pensamento reflexivo, que consiste num estudante investigar uma situação, determinar um problema, levantar dados, sugerir hipóteses, testar tais hipóteses e, por fim, encontrar respostas, tal qual demonstrado na Figura 10.

Em resumo, o processo da aprendizagem experiencial está focado nas atividades dos estudantes pelo pensamento reflexivo que, em tese, os levam ao aprendizado. O processo educacional fundamentado em teorias comportamentais centra-se no professor, ou seja, o estudante está

³³ “the more I have learned a given habit, the longer I will persist in behaving that way when it is no longer rewarded” (Kolb, 1984, p. 26).

tentando resolver não um problema dele mas, sim um problema dado pelo professor, o que pode tornar este problema pouco significativo para o estudante.

Figura 10: Processo do Pensamento Reflexivo na Aprendizagem Experiencial



Fonte: Henklain e Carmo (2013), Kolb (1984), Catania (1999), Freire (2000)

A prova pode acontecer em ambos os processos. Não há como afirmar aqui em qual deles um estudante obterá melhor avaliação, nem se pretende isso. Ocorre que na aprendizagem experiencial o estudante aprende o processo de aprender e pode se tornar capaz de aplicar esse processo ao longo de sua vida, desde situações rotineiras da vida até situações mais complexas, inclusive profissionais. E é por esse resultado que o princípio dessa seção se articula por desenvolver maior autonomia no estudante, a despeito da nota final alcançada.

2.3.1.2 A aprendizagem é um processo contínuo baseado na experiência

A aprendizagem está no processo da experiência, mas este processo é contínuo e isso torna a aprendizagem contínua. O pensamento reflexivo de John Dewey representado na Figura 10 é um processo que reflete uma experiência ou um conjunto de experiências. Mas, este processo se repete sempre, é interminável. A natureza das situações e dos problemas mudam, mas o modo operante do pensamento reflexivo é o mesmo.

Neste processo, cada experiência de um indivíduo carrega alguma coisa das suas experiências passadas e modifica, de alguma maneira, a qualidade das suas experiências futuras. Em outras palavras, o conhecimento e as habilidades aprendidas em experiências passadas se tornam instrumentos para o indivíduo lidar efetivamente com as experiências seguintes. O processo continua enquanto a vida continua (Dewey, 1938).

Segundo Kolb (1984) a continuidade e a expansão da consciência humana por meio da experiência, preconizadas por John Dewey e William James em seus estudos, traz conforto a partir da previsibilidade e segurança para a vida que tal experiência fornece. No entanto, a aprendizagem em si só acontece quando há violações dessa previsibilidade e certeza. Para Kolb (1984, p. 28) "as fissuras que essas violações causam no tecido da minha experiência são magicamente reparadas, e eu encaro o dia seguinte um pouco mudado, mas sendo ainda a mesma pessoa"³⁴.

Johnston (1994) acompanhou, durante três anos, trinta e cinco pessoas que se preparavam para tornarem-se professores, sendo vinte e nove delas na Austrália e seis delas nos Estados Unidos. Nesta preparação estes professores estudantes entravam em sala e efetivamente ministravam a

³⁴ "the rents that these violations cause in the fabric of my experience are magically repaired, and I face the next day a bit changed but still the same person" (Kolb, 1984, p. 28).

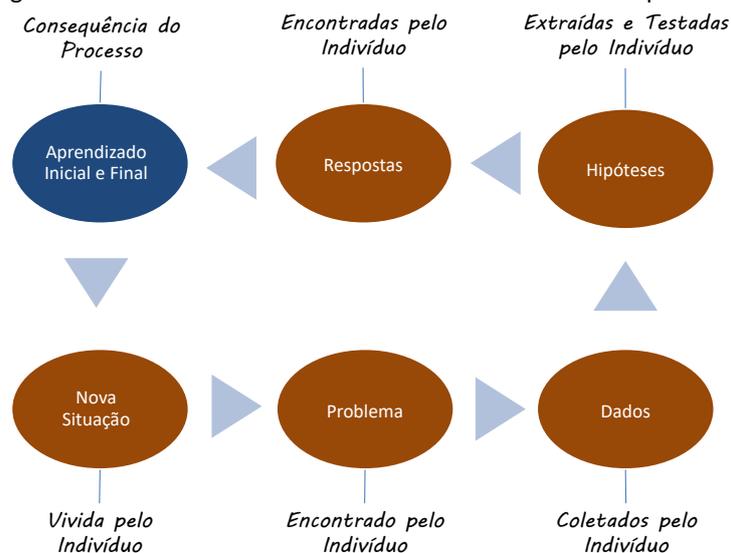
disciplina sob a supervisão de um(a) professor(a) supervisor(a). A investigação buscava compreender o papel da experiência prática de sala de aula na aprendizagem de professores. Uma das professoras estudantes chamada Diane fez um relato sobre como sua experiência prática produziu aprendizado.

O tempo todo estou me sentindo mais confiante de que poderei fazer isso no ano que vem. Mesmo que você conheça a teoria e saiba o que pode fazer, **você está sempre aprendendo aqui**. Sempre me sinto feliz com as pequenas coisas que posso realizar. Eu defino os pequenos objetivos para mim mesma e quando eu os realizo eu me divirto com isso... eu entrei identificando coisas que eu precisava e então **ela (sua professora supervisora) jogou coisas em mim que eu nem sabia que existiam. Tive de ajustar meus objetivos à medida que avançava por causa disso**³⁵ (Johnston, 1994, p. 201). (Grifo Nosso).

Diane não é alguém que nunca tenha vivido uma experiência de estar à frente de uma sala de aula. Apesar disso e apesar de conhecer a teoria (conhecimento técnico) e saber o que fazer (experiência passada) ela está “sempre aprendendo”. Isso porque ocorreram violações daquela previsibilidade e segurança que a fizeram repensar, reorganizar seu aprendizado. Além disso, coisas que ela nem sabia que existiam aconteceram e ela foi alertada por alguém com mais experiência. Saber dessas coisas foi também uma violação de suas expectativas. Tais coisas a fizeram ajustar suas ideias. De fato, parece não haver aprendizado algum quando algo é vivido por alguém e tudo o que acontece está matematicamente dentro do previsível. Kolb (1984, p. 28) destaca o pensamento de Georg Wilhelm Friedrich Hegel que afirma que “qualquer experiência que não viola a expectativa não é digna do nome experiência”³⁶

Considerar que a aprendizagem é um processo contínuo baseado na experiência implica dizer que todo o aprendizado é reaprendizado, ou seja, as pessoas entram numa situação de aprendizagem com ideias mais ou menos articuladas do assunto sendo discutido. Focar em apenas refinar esses conhecimentos prévios é perder a oportunidade da aprendizagem. O trabalho de um educador então é não somente implantar novas ideias, mas também modificar velhas ideias. Mas, há sempre a possibilidade de resistência dos indivíduos às novas ideias e em refutar ou modificar velhas ideias (Kolb, 1984).

Figura 11: Processo Contínuo do Pensamento Reflexivo na Aprendizagem Experiencial



Fonte: Kolb (1984), Dewey (1938)

³⁵ “All the time I am feeling more confident that I will be able to do it next year. Even though you know the theory and even though you know the things you can do, you are always learning here. I always feel happy about the little things I can accomplish. I set the little goals for myself and when I accomplish them I get a big kick out of it... I came into it identifying things I needed and then she (her supervising teacher) has thrown things at me I didn't even know existed. I have had to adjust my goals as I went along because of that” (Johnston, 1994, p. 201).

³⁶ “Any experience that does not violate expectation is not worthy of the name experience” Kolb (1984, p. 28).

A aprendizagem será ampliada sempre quando o processo educacional levar em conta as crenças e teorias dos estudantes, examinando e testando elas e, no fim, as integrando à ideias mais novas e mais refinadas no sistema de crenças e teorias dos estudantes (Kolb e Kolb, 2017). Assim, todo o processo da aprendizagem experiencial, chamado por Dewey (1938) de pensamento reflexivo inicia-se com o estudante já tendo um aprendizado prévio e ao se realizar gera no estudante novos aprendizados que somados ao anterior formam um aprendizado atualizado com o qual o estudante entrará em um novo processo de pensamento reflexivo. A Figura 11 demonstra a continuidade deste processo.

Pode-se, com o processo da aprendizagem reflexiva, erroneamente pensar que o professor não tem função neste processo. Mas, como mencionado anteriormente, o papel do professor e do estudante é o mesmo. O professor também vive situações nas quais encontra problemas que geralmente estão ligadas a “como ensinar” ou “como transmitir o conhecimento”. Ele também coleta dados e testa hipóteses e, por fim, encontra resposta, o que produz aprendizado. Pode-se novamente afirmar que o problema do professor é encontrar meios de ensinar e do estudante é encontrar meios de aprender. Mas, ambos se valem do processo do pensamento reflexivo, por isso o sujeito que vive tal processo é colocado na Figura 11 como “indivíduo” e não como “estudante” como na Figura 10.

2.3.1.3 A aprendizagem requer a resolução de conflitos entre modos de adaptação dialeticamente opostos ao mundo

Modos de adaptação ao mundo requer, segundo Kolb (1984), aprender sobre ele. No entanto, Kurt Lewin, John Dewey, Jean Piaget e Paul Freire apresentam formas em que essa adaptação acontece e, sendo dialeticamente opostas, no final se complementam e propiciam ao indivíduo conhecer mais amplamente o mundo e se adaptar melhor a ele. Estes modos estão expostos na Figura 12.

Figura 12: Modos de Adaptação ao Mundo Dialeticamente Opostos

	Um Extremo	Extremo Oposto
Lewin	<i>Experiência Concreta</i> <i>Observação</i>	<i>Conceitos Abstratos</i> <i>Ação</i>
Dewey	<i>Impulso</i> <i>(Força às ideias)</i>	<i>Razão</i> <i>(Direção aos desejos)</i>
Piaget	<i>Assimilação da</i> <i>experiência</i>	<i>Acomodação de ideias</i>
Freire	<i>Ação</i>	<i>Reflexão</i>

Fonte: Kolb (1984)

A aprendizagem se dá numa tensão, num processo cheio de conflito e, é por meio desse processo, que já foi denominado de pensamento reflexivo, que novos conhecimentos, habilidades e atitudes são adquiridos (Kolb, 1984), logo, é por meio desse processo que as competências são geradas. Pessoas que efetivamente aprendem se adaptam ao mundo de modos diferentes. Estas pessoas são aquelas que lidam com os conflitos expostos na Figura 12 por meio de suas experiências. Elas precisam, segundo Kolb (1984) de quatro tipos diferentes de habilidades:

- Habilidades para envolverem-se por inteiro e de forma aberta e não enviesada em experiências concretas;
- Habilidades para refletirem sobre as experiências vividas e observarem suas experiências a partir de diferentes perspectivas;
- Habilidades de criarem conceitos que integrem suas observações em teorias lógicas e;
- Habilidades para usarem essas teorias para tomarem decisões e resolverem problemas reais.

No entanto, alcançar plenamente essas habilidades é difícil. Na prática, a experiência não é claramente subdividida em etapas. Na verdade, agir em uma experiência concreta, refletir sobre ela, criar conceitos a partir de observações e decidir são coisas que estão acontecendo ao mesmo tempo e não há claramente uma separação entre essas fases.

Segundo Kolb (1984) esse processo de aprendizagem possui duas dimensões primárias. Na primeira dimensão a experiência concreta está em um lado e a conceituação abstrata de outro. Na segunda dimensão a experimentação ativa está em um lado e a observação reflexiva de outro. Então “alguém se move do papel do ator para o de observador, do envolvimento específico para o distanciamento analítico”³⁷ e isso faz parte do processo de aprendizagem (Kolb, 1984, p. 31).

Este equilíbrio entre os modos de adaptação gera maior nível de aprendizado, o que requer desenvolvimento pessoal e criatividade. Segundo Kolb (1984, p. 31) “no mais alto estágio de desenvolvimento, o compromisso adaptativo para a aprendizagem e para a criatividade produz uma forte necessidade pela integração dos quatro modos de adaptação”³⁸. Estes quatro modos de adaptação são aqueles da Figura 12. Por exemplo, se um estudante melhora sua capacidade de compreender conceitos complexos a partir de observações derivadas de suas experiências, naturalmente isso irá refinar e moldar tanto a sua capacidade teórica de percepção da realidade quanto o seu comportamento na tomada de decisões.

Pode-se concluir então que os modos de adaptação ao mundo sustentam o processo do pensamento reflexivo, pois em cada etapa deste processo estão acontecendo adaptações pelos quatro diferentes tipos de habilidades anteriormente relacionados. Ao conciliar este terceiro princípio com os dois primeiros, pode-se ilustrar essa ideia conjunta na Figura 13 que reflete o alto nível de desenvolvimento pessoal e de criatividade quando essa sustentação atua no processo do pensamento reflexivo e este ocorre continuamente. Nas palavras de Kolb (1984, p. 31) “assim, a complexidade e a integração de conflitos dialéticos entre os modos adaptativos são a marca da criatividade e do crescimento”³⁹.

Figura 13: Alto Nível de Desenvolvimento Pessoal e da Criatividade I



Fonte: Kolb (1984)

³⁷ “One moves in varying degrees from actor to observer and from specific involvement to general analytic detachment” (Kolb, 1984, p. 31).

³⁸ “At the highest stages of development, the adaptive commitment to learning and creativity produces a strong need for integration of the four adaptive modes” (Kolb, 1984, p. 31).

³⁹ “Thus, complexity and the integration of dialectic conflicts among the adaptive modes are the hallmarks of true creativity and growth” (Kolb, 1984, p. 31).

Para uma melhor compreensão do que se está apresentando nesta subseção, deixe que os modos de adaptação de um indivíduo ao mundo, que geram nele aprendizado, sejam divididos em ação e reflexão. Acompanhando o processo do pensamento reflexivo da Figura 10, numa nova situação um indivíduo pode agir se entregando fisicamente à uma experiência e refletir sobre ela. Ou, ele pode ainda, só agir ou só refletir.

O que o princípio desta subseção está a afirmar é que uma vez resolvido este conflito entre ação e reflexão e ambos serem empregados na nova situação, cada qual no seu momento e em sua medida correta, essa nova situação será vivida pelo indivíduo de uma forma mais densa e mais profunda. Isso então, pode ampliar as possibilidades do seu desenvolvimento pessoal e da sua criatividade propiciando a ele melhores condições de perceber e determinar um problema a ser resolvido. Isso acontecendo em cada etapa do pensamento reflexivo, ou seja, a ação e reflexão sendo praticadas em cada uma das etapas, tais modos de adaptação darão melhor sustentação ao aprendizado deste indivíduo.

2.3.1.4 A aprendizagem é um processo holístico de adaptação ao mundo

Na vida cotidiana da vida aprender, segundo Kolb (1984, p. 32), é adaptar-se experienciando o mundo de forma contínua e envolve o funcionamento orgânico e integrado do pensamento, do sentimento, da percepção e do comportamento. A teoria de aprendizagem experiencial se preocupa com a integração destas funções orgânicas a partir de uma visão holística da postura de adaptação do indivíduo ao mundo. Para o autor, a teoria da aprendizagem experiencial considera que “a aprendizagem é o maior processo de adaptação humana”.

Segundo Kolb e Kolb (2017) os modos de adaptação, vistos na Figura 12, incorpora o método científico, a criatividade, a resolução de problemas, a tomada de decisões e as mudanças de atitude.

Este conceito de aprendizagem é consideravelmente mais amplo que aquele comumente associado com a sala de aula da escola. Ela ocorre em todos os ambientes humanos, da escola ao local de trabalho, do laboratório de pesquisa à sala do conselho de administração, nas relações pessoais e nos corredores de um supermercado. Ela abrange todas as fases da vida, da infância à adolescência, à meia idade e à velhice⁴⁰ (Kolb, 1984, p. 32).

Isso amplia as possibilidades da educação e enriquece a ideia de Dewey (1938) quando diz que a educação não faz parte da vida e sim, a educação é a vida, é um processo de viver a vida, uma vez que a aprendizagem se assemelha a uma investigação científica. Mais um vez aqui aparece a ideia do pensamento reflexivo de John Dewey que acompanha a trajetória de um indivíduo ao longo de sua vida e o torna sociável, adaptável ao mundo que o cerca pela integração dos elementos do pensamento, do sentimento, da percepção e do comportamento.

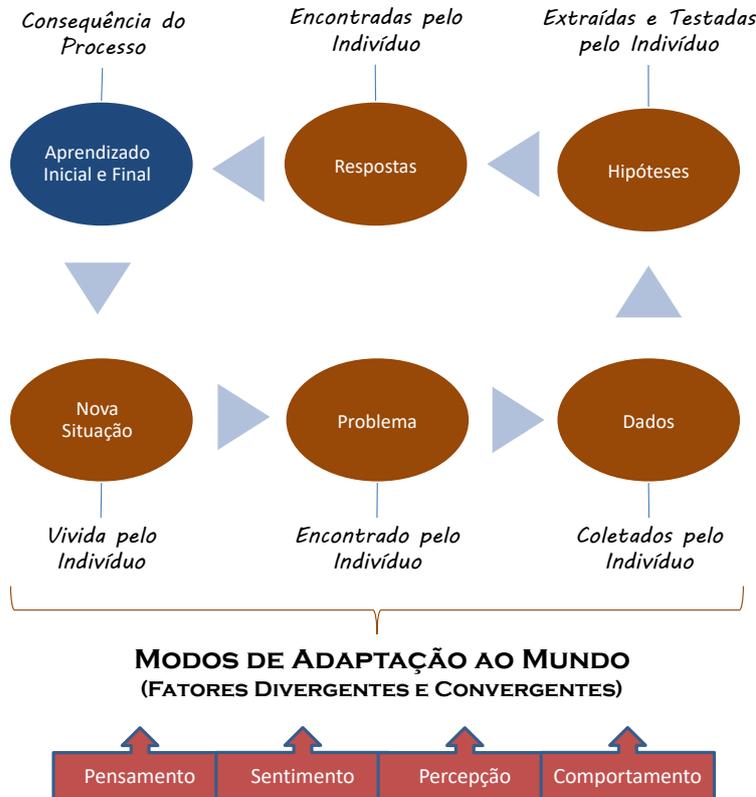
Os fatores divergentes e convergentes dos modos de adaptação ocorrem a partir dos referidos elementos. Os fatores divergentes ocorrem com a experiência concreta e a observação reflexiva na tolerância do sujeito com a ambiguidade, no pensamento metafórico e no comportamento flexível, o que conduz à criatividade. Segundo Coon (1989) o pensamento divergente conduz o indivíduo a ideias diversas ou alternativas de solução a um problema, o que gera muitas possibilidades de ação e reflexão a partir de um ponto de partida.

Os fatores convergentes ocorrem com a conceituação abstrata e com a experimentação ativa na avaliação racional de soluções alternativas nos processos de tomadas de decisões pelos indivíduos (Kolb, 1984). O pensamento convergente, segundo Coon (1989), conduz o indivíduo a uma resposta

⁴⁰ “This concept of learning is considerably broader than that commonly associated with the school classroom. It occurs in all human settings, from schools to the workplace, from the research laboratory to the management board room, in personal relationships and in the aisles of the local grocery. It encompasses all life stages, from childhood to adolescence, to middle and old age” (Kolb, 1984, p. 32).

única a uma situação ou problema. Assim, a aprendizagem concebida como um processo adaptativo holístico é ilustrada na Figura 14.

Figura 14: Alto Nível de Desenvolvimento Pessoal e da Criatividade II



Fonte: Kolb (1984)

Para Kolb (1984) adaptar-se ao mundo é aprender. Uma adaptação imediata é uma performance. Uma adaptação de longo prazo é desenvolvimento. Performance, aprendizagem e desenvolvimento sob a perspectiva da teoria experiencial refletem uma postura de adaptação do sujeito ao ambiente. A consciência destas similaridades e diferenças ajuda na compreensão do efeito da adaptação do indivíduo ao mundo. Em outras palavras, a performance é a adaptação de curto prazo para circunstâncias imediatas, a aprendizagem engloba o domínio de longo prazo de situações genéricas e, desenvolvimento engloba adaptações de longo prazo às situações da vida real de um sujeito. Assim Kolb (1984) ratifica o papel da experiência na aprendizagem humana ao longo da vida.

2.3.1.5 A aprendizagem envolve transações entre a pessoa e o ambiente

A aprendizagem é um processo interno, pessoal, que requer transações do aprendiz com o ambiente. Essas transações produzem conhecimento. No entanto, este ambiente é, ou deve ser, mais amplo do que o ambiente da escola, uma vez que a escola produz um modelo de mundo, muitas vezes em laboratórios, construído superficialmente como estímulo à aprendizagem, modelo necessário, mas não suficiente pela possibilidade limitada de generalizações. O mundo real tem sido ignorado pelo sistema educacional em todos os níveis, no sentido de ser usado como ambiente no processo de aprendizagem, na interação dos estudantes com os objetos de estudo (Kolb, 1984).

Há que se considerar que o mundo no qual David Kolb faz essas críticas mudou bastante. Já há muitos exemplos do esforço da educação, em todos os níveis, em aproximar-se do mundo real e, usá-lo como ambiente de aprendizagem. No nível da universidade pode-se citar como exemplos as práticas de Estágio Supervisionado e de Empresas Juniores, ambas iniciativas que visam a vivência prática necessária de um estudante para conciliar teoria e prática e proporcionar a ele experiência e, conseqüente aprendizado. A tão conhecida exigência de residência médica no ensino da medicina também é um exemplo da tentativa de estabelecer vivências práticas. Segundo Favaretto (2016)

sistema educacional já absorveu a ideia da interação com o mundo real, mas os paradigmas da educação tradicional que colocam o professor no centro do processo educacional ainda prevalecem, por isso este princípio da teoria experiencial ainda é relevante, embora aparentemente óbvio, como afirma o próprio Kolb (1984).

Na teoria experiencial o relacionamento entre a pessoa e o ambiente produz experiência pessoal (condições subjetivas), de um lado, e contextual (condições objetivas), de outro. Estas condições interagem entre si de diversas formas diferentes (Kolb, 1984). A consequência disso é que em alguma medida, conforme Dewey (1938), as experiências mudam as condições subjetivas e objetivas nas quais experiências futuras vão acontecer. Para o autor uma situação é uma interação destes dois conjuntos de condições e, os indivíduos vivem em uma série de situações ao longo da vida por meio de transações com o ambiente.

O ambiente, em outras palavras, é qualquer condição que interaja com as necessidades, desejos, propósitos e capacidades pessoais para criar a experiência que se tem. Mesmo quando uma pessoa constrói um castelo no ar ela está interagindo com os objetos com os quais ela o constrói em sua fantasia⁴¹ (Dewey, 1938, p. 44).

O uso da palavra transação decorre do fato que David Kolb compreendeu que John Dewey, ao falar de interação, se esforçou para demonstrar que essa interação não podia ser fria, mecânica. Kolb (1984, p. 36) usa a palavra transação e explica que “o conceito de transação implica um mais fluido e penetrante relacionamento entre as condições objetivas e as experiências subjetivas, de forma que uma vez que elas se tornem relacionadas, ambas são essencialmente modificadas”. O resultado dessas transações entre o sujeito e o ambiente é o comportamento do sujeito, como procura demonstrar Kurt Lewin ao tratar da aprendizagem em T-grupos.

Figura 15: Alto Nível de Desenvolvimento Pessoal e da Criatividade III



Fonte: Kolb (1984)

É justamente o comportamento do indivíduo que o faz empreender ou não num processo de aprendizagem, por meio do pensamento reflexivo. Se este empreendimento acontece, cada etapa do

⁴¹ The environment, in other words, is whatever conditions interact with personal needs, desires, purposes, and capacities to create the experience which is had. Even when a person builds a castle in the air he is interacting with the objects which he constructs in fancy (Dewey, 1938, p. 44).

processo contínuo do pensamento reflexivo é realizada pelo indivíduo, desde a vivência de nova situação, que o ajuda a encontrar ou viver um problema, até o momento do descobrimento da solução deste problema. Isso quer dizer que em cada uma dessas etapas as transações entre a pessoa e o ambiente estão acontecendo. É assim que este princípio se encaixa aos outros princípios da teoria experiencial de David Kolb. Isso é ilustrado na Figura 15.

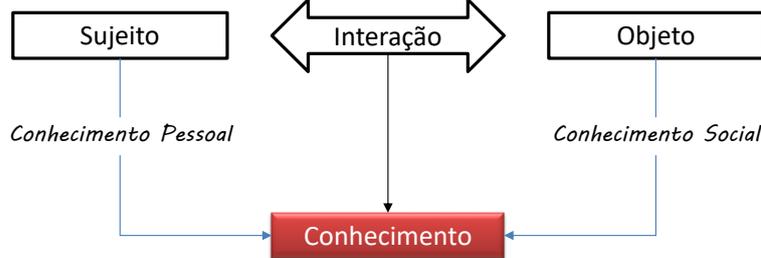
2.3.1.6 A aprendizagem é o processo de criar conhecimento

Como já definido, o conhecimento é resultado da aprendizagem que ocorre nas transações entre o indivíduo e o ambiente, ou seja, o conhecimento resulta das transações entre o conhecimento social e o conhecimento pessoal (Kolb, 1984). Para Piaget (1983) sujeito e objeto interagem pelas ações do sujeito que manipula os objetos, que se tornam conhecidos pelo sujeito, que se conhece agindo materialmente e mentalmente sobre eles. Destes elementos e dessa interação Piaget (1983) responde a questão de como o conhecimento é criado oferecendo as seguintes possibilidades:

- O conhecimento surge exclusivamente dos objetos, ou;
- O conhecimento é construído pelo sujeito sozinho, ou;
- O conhecimento resulta de múltiplas interações entre o sujeito e o objeto.

Isso pode ser representado pela Figura 16. Uma tentativa de ilustrar os fundamentos da teoria experiencial relativos à criação de conhecimento.

Figura 16: Elementos Criadores do Conhecimento



Fonte: Kolb (1984) e Piaget (1978)

Estes conceitos são da psicologia que estuda o sujeito e as ações do sujeito, logo contribuem com a origem do conhecimento. Saber como surge o conhecimento tem implicações práticas no modo de organização das atividades empreendedoras, sejam elas quais forem. Os exemplos de Kolb (1984) direcionam a atenção das pessoas, de uma forma geral, para as responsabilidades que têm os líderes, estejam eles dentro de uma sala de aula (professores), ou dentro de empresas (gestores), com o desenvolvimento de pessoas e organizações.

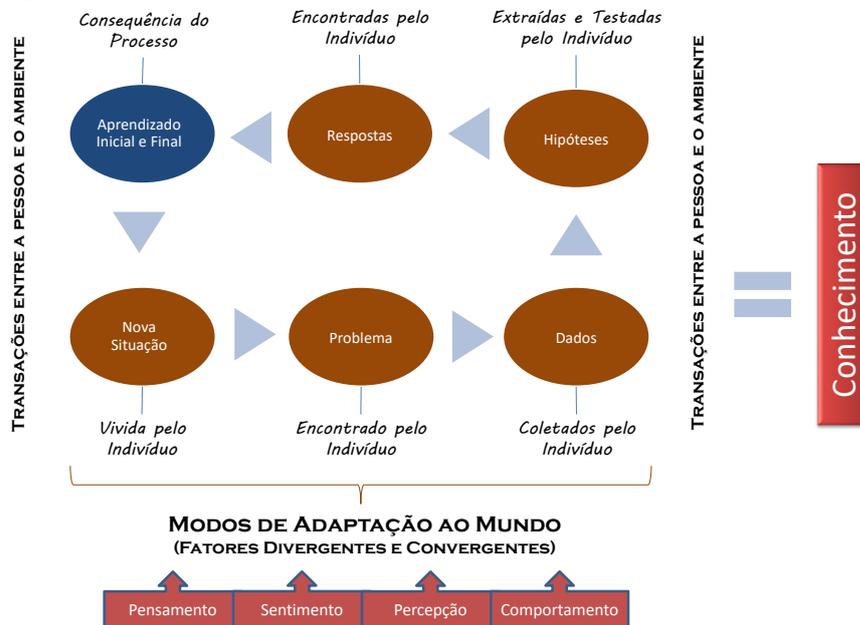
No ensino, por exemplo, tenho visto como essencial levar em conta a natureza do assunto para decidir como ajudar estudantes a aprenderem o material que possuem em suas mãos. Tentar desenvolver habilidades de empatia é uma tarefa diferente que requer uma abordagem de ensino diferente daquela para ensinar fundamentos da estatística. Da mesma forma, em consultorias profissionais com organizações, frequentemente vejo barreiras para comunicação e para solução de problemas que, em sua raiz, são de base epistemológica, ou seja, estão baseadas em premissas conflitantes sobre a natureza do conhecimento e da verdade⁴² (Kolb, 1984, p. 37).

David Kolb chama a atenção para a natureza do tema que deve ser aprendido. É pertinente considerar que para o desenvolvimento do indivíduo, a natureza do tema requer um processo de aprendizagem adequado, um pensamento reflexivo que conduza o sujeito ao conhecimento deste

⁴² "In teaching, for example, I have found it essential to take into account the nature of the subject matter in deciding how to help students learn the material at hand. Trying to develop skills in empathic listening is a different educational task, requiring a different teaching approach from that of teaching fundamentals of statistics. Similarly, in consulting work with organizations, I have often seen barriers to communication and problem solving that at root are epistemological based, that is, based on conflicting assumptions about the nature of knowledge and truth" (Kolb, 1984, p. 37).

tema, seu contexto, seu problema, suas soluções e aplicações no mundo real. A teoria experiencial, segundo Kolb (1984, p. 37) fornece uma perspectiva para a abordagem destes temas “sugerindo a tipologia de diferentes sistemas de conhecimento que resultam da forma com que os conflitos dialéticos entre os modos de adaptação...são resolvidos em diferentes campos de investigação”⁴³.

Figura 17: Processo de Aprendizagem para Criar Conhecimento



Fonte: Kolb (1984)

Conjugar este princípio da teoria experiencial com os outros cinco primeiros princípios implica em afirmar que todo o processo demonstrado na Figura 17 resulta em conhecimento, e porque não dizer em habilidade, porque todo o processo retratado nessa figura é de aprendizagem. Stephen Pepper chama este conhecimento de conhecimento refinado, ou seja, um conhecimento que parte do senso comum e passa por processo rigoroso de investigação pela crítica que é feita a este senso comum (Kolb, 1984). Os seis princípios juntos formam o processo de aprendizagem da teoria experiencial.

Para resumir o conjunto dos seis princípios Kolb (1984) define que a aprendizagem é o processo pelo qual o conhecimento é criado por meio da transformação da experiência. Ênfase é dada ao processo de adaptação e aprendizagem, não ao conteúdo ou resultado. Conhecimento é um processo de transformação sendo continuamente criado e recriado e não uma entidade a ser adquirida ou transmitida. A aprendizagem transforma a experiência objetiva e subjetiva e para entendê-la, é preciso entender a natureza do conhecimento e vice-versa.

Considerando que se tem agora uma plataforma teórico para sustentar os achados desta pesquisa, prossegue-se com a realização da mesma. Antes, é necessário explicar a maneira como ela será realizada, ou seja, os métodos de pesquisa que serão implementados para o cumprimento do objetivo de responder à questão deste estudo determinado na Seção 1. A próxima seção, a Seção 3, demonstrará como esta pesquisa se realizará.

⁴³ “...suggesting a typology of diferente knowledge systems that results from the way the dialectic conflicts between adaptive modes...are resolved in different fields of inquiry” (Kolb, 1984, p.37)

3 ESTRATÉGIAS METODOLÓGICAS

Considera-se importante demonstrar a lógica metodológica seguida neste estudo. Embora os detalhes serão expostos adiante, a Figura 18 apresenta um resumido desenho desta pesquisa na qual foram determinados os construtos do gap por meio de um processo envolvendo três etapas fundamentadas na teoria experiencial.

Figura 18: Desenho da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelo Autor da Pesquisa

No entanto, antes de detalhar as etapas da pesquisa é necessário discorrer sobre os elementos teóricos que fundamentaram tais etapas e suas estratégias. O objetivo da seção 3.1 é tornar compreensível o caminho pelo qual se desenvolveu este estudo para gerar o conhecimento a que o mesmo se propôs.

3.1 ELEMENTOS TEÓRICOS DO ESTUDO

O gap entre o ensino e a prática contábil não é um objeto físico e não pode ser compreendido objetivamente a despeito do contexto em que ocorre e das crenças dos sujeitos que o investigam. Trata-se de um fenômeno que existe subjetivamente e o conhecimento acerca dele não pode ser descoberto, sim construído. Assim tem sido feito na literatura por diversos agentes, acadêmicos ou não.

Desta forma, o objeto de estudo desta pesquisa é o construto do gap dado pela literatura a partir da observação da realidade por parte dos referidos agentes, e não o gap em si. Os construtos, justamente por poderem surgir de visões diferentes do gap, podem influenciar o pesquisador e os participantes da pesquisa na tarefa de atribuir a eles significado, classificação e categorização, já que tanto estes construtos (objetos deste estudo) quanto o pesquisador e os participantes da pesquisa (sujeitos deste estudo) atuam como parceiros na geração de significados.

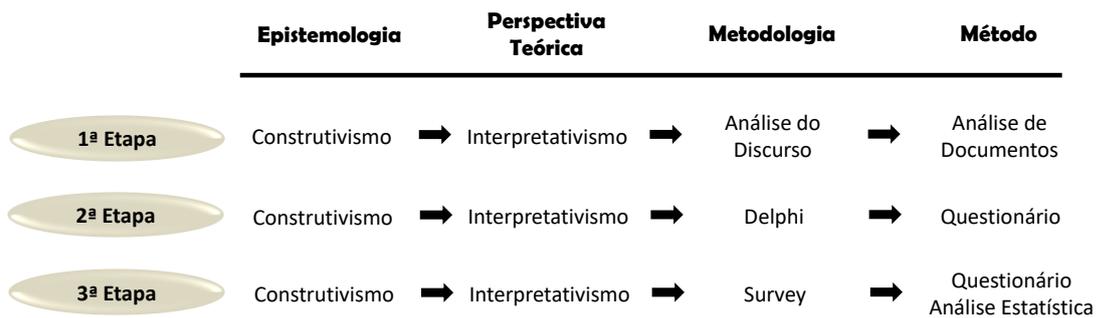
Essa lógica é extraída das ideias de Crotty (1998) quando discorre sobre o construtivismo como um tipo de epistemologia presente nas escolhas da perspectiva teórica e da metodologia feitas num trabalho científico. O autor explica que quando o objeto de estudo existe subjetivamente pela construção mental dos indivíduos e pode influenciar o entendimento do pesquisador e dos sujeitos da pesquisa, bem como pode ser por eles influenciado, está-se lidando com um conhecimento em construção.

Crotty (1998) apresenta uma lista com quatro elementos a serem considerados no desenvolvimento dos propósitos de uma pesquisa. Os elementos são: 1) epistemologia; 2) perspectiva

teórica; 3) metodologia e; 4) método. O método é o procedimento de coleta de dados e sua escolha é orientado por um plano de ação que é a metodologia que, por sua vez, está fundamentada numa determinada perspectiva teórica que é explicada pela epistemologia.

Crotty (1998) justifica a classificação destes elementos por ter percebido nas pesquisas científicas explicações metodológicas equivocadas em virtude da não compreensão conceitual de cada um dos elementos, o que, para o autor, torna a metodologia descrita nas pesquisas mais um labirinto do que um caminho para uma pesquisa ordenada. É justamente para simplificar o processo de compreensão da metodologia desta pesquisa que a Figura 19 foi elaborada, uma vez que nesta pesquisa as classificações dos elementos de Crotty mudam de acordo com as três etapas que serão explicadas e descritas adiante.

Figura 19: Racional Metodológico da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelo Autor da Pesquisa

A descrição dos construtos do gap à luz da teoria experiencial foi produzida como resposta à questão dessa pesquisa. Embora as etapas da pesquisa visem assegurar a sua validade interna, o conhecimento produzido foi, no todo ou em partes, uma interpretação possível da realidade e não uma realidade concreta, imutável. Um fenômeno, neste caso o construto do gap determinado à luz da teoria experiencial, sob a epistemologia construtivista, pode ter diversas realidades (RUBIN E RUBIN, 1995).

Sob uma perspectiva teórica, pode-se considerar então que trata-se este estudo de uma pesquisa interpretativa que segundo Gephart (2004) possui como objetivo descrever significados, entendimentos. Isso ocorreu no momento da análise dos construtos a luz da teoria experiencial, na primeira etapa e, também nas duas etapas seguintes nas quais foram utilizadas metodologias e métodos diferentes para análise. A subseção seguinte explicará as classificações desta pesquisa quanto às suas metodologias e métodos de coleta de dados.

3.2 METODOLOGIAS E MÉTODOS DA PESQUISA

Os resultados de cada etapa da pesquisa são apresentadas nas seções subseqüentes a essa. Os resultados da primeira etapa estão apresentados na Seção 4.1 e 4.2. Os resultados da segunda etapa na Seção 4.3 e os resultados da terceira etapa na Seção 4.4. A maneira como cada etapa se desenvolveu é explicada nesta subseção.

3.2.1 Primeira Etapa da Pesquisa

A pesquisa se desenvolveu em três etapas. Na primeira utilizou-se como metodologia a análise do discurso e como método para coleta de dados a análise de documentos. Isso para explorar a literatura geral e determinar os construtos derivados do gap entre o ensino e a prática contábil a partir dos fatores que o desencadeiam. Discurso é um sistema de textos que dá existência a objetos, que produz realidade material nas práticas que eles invocam (Parker, 1992; HARDY, 2001). Portanto, a análise do discurso envolve análise do conjuntos destes textos, como eles se conectam, como se fundamentam, como e para quem são feitos e como são consumidos (Phillips, Lawrence e Hardy, 2004; Parker, 1992)

Bowen (2009) ao descrever uma definição de análise de documentos como método de coleta de dados a define como procedimento de revisão ou avaliação de documentos para elucidar significados, gerar entendimentos e desenvolver conhecimento empírico. Segundo Phillips e Oswick (2012) tais documentos que incorporam discursos se originam de uma variedade de formas incluindo documentos escritos, símbolos, palestras, imagens, entre outros. Para os autores o discurso se releva na linguagem comum, na conversação rotineira, mas se refere, num segundo sentido, a um conjunto de ideias e maneiras de expressá-las. Fairclough (1992) destaca como as três principais dimensões do discurso, além dos textos e as ideias contidas neles, o contexto social no qual ele se desenvolve.

Essas análises podem ajudar a compreender como um problema na educação superior, especificamente na educação contábil, pode merecer uma crítica e como essa crítica se molda num discurso que carrega a ideia de que existe gap entre o ensino e a prática contábil. Essa compreensão ajudou na formulação das proposições que representam os construtos que essa pesquisa buscou determinar. Desta forma, os textos utilizados como documentos e que serviram de base de dados para esta etapa da pesquisa foram, entre outros:

- Artigos científicos e outros tipos de textos publicados em periódicos científicos da área contábil, educacional e outras;
- Artigos e outros tipos de textos publicados em revistas técnicas da área contábil, educacional e de outras áreas;
- Artigos e outros tipos de textos publicados em sites da área contábil, educacional e de outras áreas e;
- Entrevistas ou palestras de personagens relevantes para a área profissional e acadêmica e outros materiais em geral que dizem respeito direta ou indiretamente ao gap entre ensino e prática contábil realizadas em eventos científicos ou disponíveis na internet.

O resultado dessa primeira etapa foi uma relação de construtos que, sustentados pela teoria experiencial, expressam o gap entre o ensino e a prática contábil. Essa relação poderia responder a questão desta pesquisa, o que poderia em tese até garantir sua validade interna. Mas tal relação estaria limitada ao julgo do pesquisador e pouco poderia contribuir no contexto da profissão e da educação contábil.

É a validade externa dos resultados de uma pesquisa científica que a torna relevante para o mundo real e foi para alcança-la que esta pesquisa trouxe, como consultores, profissionais acadêmicos e profissionais não acadêmicos, que puderam contribuir para a construção formal desta relação de construtos, de forma que o conhecimento gerado nesta tese seja útil, ainda que não absoluto.

Para Hammersley (2008) o conhecimento gerado pelas pesquisas pode apenas ser válido dentro de uma estrutura particular de premissas ou de um contexto sociocultural particular. Para o autor os conhecimentos estão entrelaçados e os cientistas sociais têm analisado o conhecimento gerado pelas pesquisas em como ele atende aos interesses próprios dos pesquisadores e/ou como ele serve a funções sociais mais amplas na reprodução de estruturas sociais dominantes.

Neste sentido, buscar a participação dos profissionais acadêmicos e não acadêmicos para avaliar e validar os construtos desenvolvidos por esta pesquisa significa, para esta tese, a possibilidade de apresentar um conhecimento que vai além dos interesses e vieses do pesquisador e que pode alcançar uma amplitude muito maior de realidades diferentes, o que então permitiria defender a validade externa dos seus resultados.

3.2.2 Segunda Etapa da Pesquisa

Na segunda e terceira etapa os construtos desenvolvidos na primeira etapa foram testados quanto à sua correspondência com a realidade nas perspectivas dos sujeitos da pesquisa. Na segunda etapa foi composto um painel de especialistas, formadores de opinião, com comprovada experiência

de vida e profissional no ensino superior contábil e na prática contábil. A metodologia⁴⁴ Delphi foi utilizada nesta etapa e possui, segundo Worrell, Gangi e Bush (2013) quatro características principais. A primeira delas é a composição de uma amostra não representativa de *experts* que são mais aptos a, em conjunto, chegar numa decisão correta do que uma amostra representativa de não *experts*.

De acordo com a IEA (2004), Vianna (1989) e Roque (1998) pelo uso estruturado do conhecimento, da experiência e da criatividade de especialistas, assume-se o pressuposto que o julgamento coletivo, se bem organizado, é melhor que a opinião individual. Com isso pode-se delinear melhor ou, até mesmo, ampliar os construtos encontrados na primeira etapa de forma.

Segundo Cunha (2007) e Worrell, Gangi e Bush (2013) a Delphi foi desenvolvida no fim da década de 1940 pela Rand Corporation para encontrar soluções para problemas de natureza militar e nas décadas seguintes foi aplicada em pesquisas tecnológicas e educacionais, entre outras. A metodologia consiste em fazer circular um questionário entre os especialistas por algumas rodadas e ao fim ter um questionário respondido que representa a opinião do grupo (Cunha, 2007).

A segunda característica deste método, segundo Worrell, Gangi e Bush (2013) é que os especialistas não sabem quem está participando da pesquisa, o que evita influências e vieses e permite a liberdade para cada especialista dar suas respostas sem o risco de ser questionado. Além disso, segundo os mesmos autores, ao longo das rodadas os especialistas podem mudar suas opiniões sem correrem o risco de perderem sua credibilidade ou status. A terceira característica é que a comunicação do grupo é usada para o gerenciamento de feedback e para desenvolver consensos.

Em cada final de rodada é dado a cada um dos especialistas feedback das respostas agrupadas do grupo comparando-as com as suas próprias respostas. Ou seja, o sujeito poderá analisar como o grupo está avaliando as questões levantadas em relação às suas escolhas. Isso o fará refletir sobre suas ideias, crenças, valores e experiências. É possível que o especialista mantenha suas escolhas ou as altere. Esse processo de feedback em cada final de rodada é, segundo Worrell, Gangi e Bush (2013) a quarta característica da Delphi.

Segundo Vianna (1989) o encerramento das rodadas ocorre quando é encontrada uma estabilidade nas variações das respostas de uma rodada para outra. Um critério pode ser estipular um percentual de variação da média e do desvio-padrão, ou seja, num patamar definido pelo pesquisador em termos percentuais, dá-se por encerradas as rodadas. Um teste não-paramétrico pode ser utilizado.

Cunha (2007) utilizou 3 rodadas em sua pesquisa com 15 especialistas na sua busca por identificar os fatores que são influenciados pelo doutorado no desenvolvimento dos indivíduos. Ela relacionou como vantagens do uso dessa estratégia o baixo custo de aplicação, a socialização da informação, a evolução gradual das opiniões, a possibilidade de consenso, entre outros. Entre as desvantagens a autora relacionou a tendência da busca pelo consenso reduzindo os extremos, a necessidade de um tempo maior que pode ir de 30 a 45 dias e o fato do grupo não ser representativo.

3.2.2.1 Grupo de Especialistas

A escolha dos especialistas que participaram da Delphi seguiu lógicas de acordo com os interesses da pesquisa. Worrell, Gangi e Bush (2013) sintetizam a escolha do painel em termos de perfil dos especialistas, quantidade, formas de abordagem, entre outros. A amostra pode ser constituída por conveniência e baseada na expertise dos membros. O painel pode ser formado com 10 a 30 pessoas para avaliar, segundo os autores, uma lista de proposições, neste caso, enunciados listados num questionário os quais serão ranqueados.

⁴⁴ É comum a literatura classificar a Delphi como um método ou uma técnica. No entanto, ao considerar a classificação dos quatro elementos de Crotty (1998) e os procedimentos gerais da Delphi é plausível considerá-la como uma estratégia ou um plano de ação, ou seja, uma metodologia que usará como método de coleta de dados, nesta pesquisa, o questionário.

Embora se pretendesse constituir um painel não representativo, o perfil dos especialistas que compuseram levou em consideração a experiência profissional acadêmica e não acadêmica e seu envolvimento, direto e indireto, com temas relacionados a formação de pessoas na área contábil. Dessa forma, esta pesquisa contou com pessoas que estão lhe dando com o tema em suas rotinas profissionais e que podem possuir uma opinião formada sobre o mesmo.

Uma proxy válida é o tempo de experiência de vida e o tempo de experiência profissional na área acadêmica e não acadêmica. Tal experiência capacita o indivíduo a formar uma opinião sobre formação de estudantes na universidade e atuação de jovens profissionais no mercado de trabalho. Optou-se por fazer a busca de professores que se enquadrassem neste perfil nos sites dos programas atuais de pós-graduação *stricto sensu* em contabilidade nas universidades brasileiras. A busca pelos programas foi feita pelo site da Capes e a busca pelos professores foi feita pelo site de cada um dos programas.

Além do tempo de experiência de vida e de experiência profissional foi levado em consideração também a atuação do professor em linhas de pesquisa que estejam direta ou indiretamente relacionadas ao tema de educação em pelo menos algum momento de sua carreira, seja em função de ter desenvolvido dissertações, teses ou artigos na área, seja em função de ter feito orientações destes tipos de trabalhos acadêmicos na área.

No entanto, não se pretendeu limitar essa amostra a professores com o perfil citado. Essa amostra se abriu também a profissionais não acadêmicos, ou seja, aqueles que atuam em organizações, com fins lucrativos, como contadores, *controllers*, auditores, diretores financeiros, membros de conselho fiscal, entre outros, e sem fins lucrativos, como contadores e auditores fiscais. Também foi aberto a fazer parte dessa amostra um conjunto de profissionais de recrutamento e seleção como *headhunters* que, certamente possuem uma visão abrangente das competências requeridas e disponíveis que envolvem a profissão contábil.

O grupo final de especialista foi formado por 16 membros, sendo 8 profissionais acadêmicos, com experiência média de 22 anos e meio, e 8 profissionais não acadêmicos com experiência média de 23,62. O formulário para coleta de dados foi elaborado com a utilização do Google Forms®. A forma de tratamento dos dados foi com a utilização de distribuição de frequências e relatórios. Para tanto, foi utilizado o software Excel®. Maiores detalhes sobre a forma de composição da amostra e sua qualificação está demonstrado na Seção 4.3.

Essa etapa ocorreu em duas rodadas no período de 03/08/2021 a 22/09/2021. Os convites aos especialistas começaram a ser enviados em 03/08/2021. O início de cada uma das duas rodadas realizadas foi marcado pelo envio de e-mail aos participantes dos dois grupos. A primeira rodada aconteceu entre os dias 03/08/2021 a 14/09/2021. Um pré-teste foi feito com duas pessoas, sendo um profissional não acadêmico e um acadêmico. A segunda rodada da Delphi ocorreu no período de 15/09/2021 a 22/09/2021.

3.2.3 Terceira Etapa da Pesquisa

Para mitigar aquela última desvantagem da técnica Delphi, de acordo com Cunha (2007), mencionada há poucos parágrafos, na terceira etapa, uma vez que, a esta altura, um modelo ou estrutura de construtos gerado a partir da segunda etapa da pesquisa, já esteja sistematicamente elaborado, pretendeu-se validá-lo quantitativamente com uma *Survey* de amostra grande o suficiente de forma que tal modelo ou estrutura ganhe em robustez teórica e prática, ou seja, com isso a pesquisa pretendeu mostrar o nível de concordância e discordância dos construtos desenvolvidos. O questionário foi inteiramente baseado neste modelo ou estrutura e disponibilizado online para os sujeitos da pesquisa.

A ferramenta para a construção do questionário online foi definida dada a segurança, interatividade, rapidez e custo-benefício oferecidos pelas plataformas tanto nacionais quanto

internacionais. A opção escolhida foi o GoogleForms. Pretendeu-se lançar mão de estratégias que, segundo Smith (2017) podem aumentar a validade interna da pesquisa. Tais estratégias são, entre outras: 1) construir o questionário que o sujeito possa completar o preenchimento em no máximo 20 minutos; 2) o questionário deve ser equilibrado na distribuição de questões mais simples e mais difíceis no sentido de não desmotivar o sujeito a ir até o fim dele; 3) fazer teste piloto; 4) enviar avisos aos sujeitos da pesquisa como lembretes para o preenchimento e envio do questionário e; 5) garantir anonimato e o direito de não participação.

O item 1 não foi totalmente atendido, uma vez que, de acordo com o pré-teste feito e o tamanho do formulário, a perspectiva para completar o questionário foi de 30 minutos. O item 2 não se aplica, pois os construtos foram apresentados aos participantes na ordem em que foram desenvolvidos, desconsiderando os níveis de dificuldades. Os itens 3 a 5 foram amplamente atendidos por esta pesquisa.

Usou-se no questionário os construtos desenvolvidos na Seção 4.1. Estes construtos são afirmações com as quais os respondentes podem concordar ou discordar parcialmente ou completamente por meio da escala Likert de 5 pontos em que o ponto 1 representa a discordância total do respondente em relação à proposição, o ponto 5 representa concordância total em relação à proposição e o ponto 3 representa neutralidade.

Desta forma, cada construto, de acordo com Fávero e Belfiore (2017), será uma variável qualitativa não métrica medida na forma de escala ordinal. Isso permitirá uma análise exploratória de dados com distribuição de frequências. Foi dado poder aos participantes de também sugerir novos construtos antes não levantadas nas etapas 1 e 2 da pesquisa.

Os sujeitos da pesquisa foram professores que atuam como docentes em cursos presenciais ou à distância de ciências contábeis em instituições de ensino privadas e públicas localizadas em todas as regiões brasileiras. Também foram sujeitos da pesquisa profissionais não acadêmicos que atuam nas diversas ramificações da profissão contábil. Essa diversidade pode representar a realidade do perfil profissional acadêmico e não acadêmico brasileiro. Trata-se de um teste de eficácia dos construtos desenvolvidos, e pode abrir caminhos para sugestões de novas pesquisas.

Lowman (2004), na sua definição de ensinar bem, afirma que o professor deve estimular o estudante a refletir sobre ideias para que este possa compreender conceitos abstratos e o impacto deles em suas vidas. Em outras palavras, o bom professor e as boas instituições de ensino estão empenhadas em reduzir o gap de habilidades e conhecimentos de seus estudantes. Quando eles iniciam um curso de graduação esse gap é maior e vai diminuindo ao longo da graduação e essa redução depende de muitos fatores, entre eles, o professor.

De uma forma ou de outra os professores lidam com a questão do gap consciente ou inconsciente o tempo todo. Isso ocorre quando se dedicam às atividades docentes de preparação de aulas, de escolha de metodologias de ensino e de avaliação. Para Bozu e Herrera (2009) a qualidade do ensino tem relações com a qualidade da profissão. Isso ajuda a justificar a própria existência da formação universitária.

É essa importância do papel do professor que justifica também consultá-lo nessa pesquisa, assim como os profissionais não acadêmicos, que lidam na prática contábil, e que também desempenham um papel importante na formação de pessoas já que sentem pessoalmente os impactos do gap entre o ensino e a prática contábil.

A amostra final da pesquisa foi composta por 76 profissionais acadêmicos e 64 profissionais não acadêmicos. A coleta de dados ocorreu no período de 31/01/2022 a 11/04/2022. Para cada grupo de profissionais foi utilizada uma estratégia diferente. O convite para os profissionais acadêmicos participarem da pesquisa foi feito por e-mail e repetido duas vezes a cada 15 dias. Os e-mails foram coletados nos sites das universidades que possuem cursos de ciências contábeis. Para tanto, uma lista

de cursos foi coletada no sistema e-MEC no dia 16/11/2021. Os e-mails foram coletados deste dia até o dia 11/01/2022.

Para os profissionais não acadêmicos o convite foi feito via LinkedIn®. Um filtro foi feito para encontrar profissionais que tivessem como atividade preponderante a atividade não acadêmica. Pedidos de conexão foram feitos e, uma vez aceito, convites foram enviados. Todas as regiões do Brasil tiveram profissionais convidados e profissionais que participaram da pesquisa. Ao todo, foram 351 pessoas convidadas entre os dias 7 de fevereiro e 31 de março de 2022. Cada pessoa recebeu um convite e um lembrete num intervalo de 15 dias aproximadamente.

O tratamento dos dados foi feito com a utilização do software Excel® e do Pacote R para elaboração e demonstração da distribuição de frequências, e do software Stata® para o teste de confiabilidade do formulário Alfa de Cronbach, para os testes de normalidade Shapiro Wilk, Assimetria e Curtose e Kolmogorov-Smirnov, para o teste não paramétrico Mann-Whitney e, por fim, para o teste paramétrico Anova.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 AS CRÍTICAS DA LITERATURA

Esta seção apresenta 1ª etapa da pesquisa. Espera-se demonstrar as críticas contidas nos discursos que apontam a existência do gap entre o ensino e a prática contábil e, ao fim, determinar os construtos que explicam os fatores causadores deste gap. A seção inicia-se apresentando a estrutura da competência, o que será útil para as avaliações das referidas críticas e determinações dos referidos construtos. A seção segue com as críticas que apontam o gap e finaliza com um quadro que apresenta os fatores de gap e seus construtos.

Esta etapa ocorreu em duas fases. A primeira envolveu a coleta e leitura dos materiais utilizados. Tais materiais são aqueles descritos na Seção 3. Essa fase ocorreu no período de 2019 e 2020. A segunda fase ocorreu após feitos todos os fichamentos necessários para que os grupos de fatores de gap, os fatores de gap e os construtos fossem determinados e, uma vez feito isso, elaborou-se essa seção no período de novembro de 2020 a Fevereiro de 2021. Ao longo deste breve período novos materiais foram coletados e utilizados para fomentar os resultados dos achados.

4.1.1 A Estrutura da Competência

A competência no trabalho é uma qualidade dos trabalhadores requerida pelas organizações em geral para que elas possam alcançar seus propósitos corporativos. Essa compreensão baseia-se em Sveiby (1997). Segundo Davenport e Prusak (1998) e Nonaka e Takeuchi (1997) o conhecimento humano é gerido pelas empresas para criação ou manutenção de vantagens competitivas. Ginni Rometty⁴⁵, CEO da IBM, e Elon Musk⁴⁶, afirmam buscar contratar habilidades, não diplomas.

Sandberg (2000) ao realizar um estudo fenomenográfico com trabalhadores da Volvo Car Corporation da Suécia sugere que habilidade e conhecimento são atributos chave que formam a estrutura da competência. Lawson et al. (2014) afirmam que competências são conjuntos de conhecimentos e habilidades de um trabalhador. Para os autores o conhecimento é um conteúdo intelectual a ser aprendido por um indivíduo e habilidade é a capacidade deste em aplicar o referido conhecimento com o intuito de alcançar metas e objetivos em casos reais. Sherf e Venkataramari (2015), Kantane et al. (2015) e Durand (2000) também incluem a atitude como componente da estrutura da competência. O IAESB (2009) inclui valores profissionais e ética junto com a atitude. A Figura 20 expressa a estrutura da competência como compreendida pelos autores citados.

Figura 20: Estrutura da Competência



Fonte: Sandberg (2000), Lawson et al. (2014), Sherf e Venkataramari (2015), Kantane et al (2015), Durand (2000) e IAESB (2009)

⁴⁵ Rometty (2019)

⁴⁶ Clifford (2020)

A formação da competência profissional das pessoas está sob responsabilidade da educação, especialmente da educação superior nas universidades, mas o mundo do trabalho de forma geral também atua nessa formação. No entanto, a literatura é implacável com o mundo educacional. As estratégias de formação de pessoas parecem não estarem sendo capazes de formá-las com competências suficientes, o que as tornam incapazes de transformar realidades, como a do desemprego, por exemplo. Ghaffarzadegan, Xue e Larson (2017) descrevem uma teoria endógena de profissionalização e fazem uma simulação para explicar uma dissociação entre qualificação da força de trabalho derivada da educação e a demanda do mundo do trabalho. Segundo os autores, o sistema educacional é ineficiente⁴⁷.

4.1.2 As Críticas que Apontam o Gap entre o Ensino e a Prática Contábil

4.1.2.1 Organizações (OR)

Essa desarmonia entre competências requeridas pelo mundo do trabalho e desenvolvidas pela universidade se materializa num gap entre o ensino e a prática e atinge todas as áreas de conhecimento (BIHECC, 2007; Mulgan, 1986), inclusive a área contábil, o que vem sendo notado e criticado há muito tempo por meio de pesquisas e pelas percepções de profissionais acadêmicos e de mercado. De um jeito ou de outro o conteúdo de tais críticas são como as de Ackerman (2019, parágrafo 1), um profissional contábil que escreve colunas no CPA Journal.

Não é segredo que o problema número um enfrentado pelas empresas contábeis atualmente é recrutar e reter talentos, e uma grande parte da razão disto é o gap entre as habilidades que tais empresas precisam e as habilidades ensinadas nas universidades (ACKERMAN, 2019, parágrafo 1)⁴⁸

A convicção desta afirmação está presente também em outras críticas. Não é de hoje. Pode-se dizer que a AAA quando em 1996 publicou “Future Accounting Education: preparing for the expanding profession” começou a demonstrar a preocupação com o gap entre o ensino e a prática contábil, segundo Thomson (2017). Bolt-lee e Foster (2003) justificam essa preocupação trazendo trabalhos de 1990 a 1999 que demonstram um perfil desejado de contador mais em sintonia com as necessidades das organizações, um perfil para além do conhecimento técnico em contabilidade, e que inclui conhecimento técnico em finanças, marketing, gestão, estratégia e tecnologia de informação, e conhecimentos não técnicos em comunicação, pensamento crítico e liderança. Este perfil, segundo os autores, agrega valor para as organizações pelas competências ensinadas.

Thomson (2017) lamenta que estejam entrando no mercado de trabalho pessoas que não estão preparadas com habilidade técnicas e não técnicas necessárias para gerir ou ajudar gerir resultados. Portanto, o gap entre o ensino e a prática contábil começa a se tornar mais pesquisado a partir do fim da década de 1980, mas perdura até os dias atuais. A pesquisa de Bolt-Lee e Foster (2003) é motivada pela percepção destes pesquisadores das necessidades das organizações em relação ao tipo de profissional contábil que elas necessitam, dadas as mudanças no contexto econômico, social e político. Tal percepção fica mais acurada em Howieson (2003). Em outras palavras, não são as organizações que determinam, aleatoriamente, o tipo de profissional contábil que querem contratar, são as suas necessidades contextuais que geram as demandas específicas por profissionais com determinadas competências. Não acham, daí o gap que pode ser descrito por meio do construto a seguir.

Fator do GAP 1: necessidades contextuais das organizações

⁴⁷ Os autores estão focados no contexto dos Estados Unidos.

⁴⁸ “It’s no secret that the number one problem facing most accounting firms today is recruiting and retaining talent, and a big part of the reason is the large gap between the skills CPA firms need and the skills colleges and universities are teaching” (ACKERMAN, 2019, parágrafo 1).

Construto OR0101⁴⁹: as constantes mudanças ambientais, sociais, legais, políticas e tecnológicas pressionam as organizações a serem mais eficientes, eficazes e efetivas em seus propósitos e, com base nisso, elas precisam recorrer a profissionais que estejam preparados para ajudá-las na consecução dos seus objetivos, em termos habilidade técnicas e não técnicas.

Grumet (2001) expressou preocupações com um ensino contábil se tornando mais superficial, excelente no ensino da teoria mas distante do mundo real dos profissionais contábeis, o que levaria a uma baixa qualificação profissional. No entanto, não se tem estudos que indiquem se as organizações, por meio de seus executivos, atribuem essa superficialidade e, conseqüente ineficiência da estrutura educacional, às universidades, aos estudantes ou aos professores. Estes três componentes, segundo Bristor e Burke (2016), são componentes chave da estrutura educacional.

Faz parte do escopo das responsabilidades destes componentes o comportamento e o posicionamento ético em relação a estrutura educacional a qual pertencem. Como forma de estabelecer um ambiente educacional que fundamenta e estimula o comportamento ético de todos, Bristor e Burke (2016) atribuem a cada componente da referida estrutura, responsabilidades. A conseqüência do comportamento não ético é o descrédito do processo formativo e, em última análise da capacidade dos estudantes formados.

Bristor e Burke (2016) listam práticas não éticas de estudantes que incluem, entre outras coisas, trapaças nas provas, plágios, colaboração não autorizada, compra de trabalhos acadêmicos, falsificação de identidades em exames online e uso de bancos de questões que enfraquecem consagradas ideias educacionais já compreendidas. Tais práticas banalizam o valor percebido por empregadores sobre um grau acadêmico e prejudicam todos os estudantes, os que praticam estes atos e os que não praticam. O impacto, segundo os autores, vai além da vida acadêmica afetando a carreira profissional dos estudantes.

Students who do not honestly earn their grades and degrees may put themselves at risk of being unable to function at a level expected by their employers, which in turn reflects poorly on the educational institution. Employers also have a stake in academic integrity since circumvention can lead to Type I and II hiring errors. The Type I error would be not hiring students who actually have mastery of required knowledge; a Type II error would be hiring students who do not (Bristor e Burke, 2016, p. 1).

As necessidades contextuais das organizações incluem a segurança que elas têm em contratar profissionais recém formados, cujas qualificações mínimas descritas nos seus currículos são verdadeiramente possuídas e dominadas por eles. Tais necessidades levam a descrever o construto adiante.

Fator do GAP 1: necessidades contextuais das organizações

Construto OR0102: o diploma universitário em contabilidade não garante por si só a redução de erros das organizações ao contratarem profissionais contábeis recém-formados sem qualificações mínimas

No entanto, a literatura também discute o papel que as organizações devem ocupar na formação de profissionais. Para Woronoff (2009) as organizações devem ser conscientes sobre qual é a real capacidade de um curso superior formar um profissional pronto, dado o tempo e recursos escassos que dispõem as universidades para atuar sobre um indivíduo. Diante disso, elas também têm um papel, segundo Howieson et al. (2014), na formação do profissional contábil e, como argumenta Wilson et al. (2009), se não há consciência deste papel haverá certamente sobreposições e gaps de conteúdo. Howieson et al. (2014) referem-se às organizações onde se aplica a contabilidade, mas também àquelas representativas da profissão contábil.

⁴⁹ Os construtos que serão construídos são variáveis e serão adiante exploradas nas duas etapas seguintes desta pesquisa. Para facilitar a identificação da natureza de cada construto (variável) foi atribuído um código com seis dígitos. Os dois primeiros (letras) identificam o grupo de fator de gap. Os dois seguintes (números) identificam o fator de gap. Os dois últimos (números) identificam o construto. Desta forma, o construto OR0101 pertence ao grupo de fatores de gap Organizações (OR) que engloba o Fator do Gap 01 e o número de ordem dos construtos 01.

Wilson et al. (2009) defendem a ideia de que a formação de contadores exige uma integração planejada e estruturada da universidade e das referidas organizações para o desenvolvimento das competências necessárias e exigidas dos profissionais contábeis. Desta forma, pode-se inferir que a interação das organizações com as universidades é uma necessidade de ambas e a qualidade e consistência com que essa interação acontece podem ou não causar o gap entre o ensino e a prática contábil. Em outras palavras, se essa interação existe e é bem estruturada o gap tende a ser menor, senão, maior. Essa ideia leva a descrever o construto adiante.

Fator do GAP 2: interação das organizações com as universidades
 Construto OR0203: as organizações onde se aplica a contabilidade interagem pouco ou superficialmente com as universidades no sentido de contribuir com a formação prática dos estudantes

4.1.2.2 Professores (PR)

Shulman (1986) relata o aumento, ao longo de décadas, das exigências, pelas universidades, de critérios mais acadêmicos e pedagógicos que passaram a ter pesos maiores nos processos de seleção de candidatos a entrarem em carreiras docentes, reduzindo o peso das experiências práticas profissionais dos mesmos⁵⁰. As progressões de carreira também passaram a ser mais condicionadas a critérios acadêmicos, como titulações *stricto sensu*.

Como consequência, em especial na área contábil, pode-se inferir o pouco ou nenhum tempo para inserção de professores e pesquisadores em atividades práticas em organizações onde se aplica a contabilidade, o que amplia as dificuldades de conexão do ensino com a prática. Essas exigências das universidades pela formação mais acadêmica e pedagógica de professores fundamentam-se nas exigências do MEC – Ministério da Educação⁵¹, no caso do Brasil, e de outras entidades que credenciam cursos superiores e instituições de ensino superior a funcionarem, o que faz com que professores concentrem tempo e energia em suas carreiras na busca pela formação *stricto sensu*.

O fato de professores buscarem a formação acadêmica *stricto sensu* e formações de práticas pedagógicas mais adequadas para a prática docente não gera em si, nem deveria gerar, o gap entre o ensino e a prática contábil. O que parece estar presente nas declarações da literatura a esse respeito é que o distanciamento, natural, dos professores de contabilidade da prática contábil é que gera tal gap.

Por exemplo, Kaplan (2011) faz uma reflexão de que por um lado os professores e pesquisadores contábeis, depois de 40 anos de pesquisa contábil, sabem muito mais sobre as interfaces dos relatórios contábeis com o mercado de capitais, analistas, auditores, reguladores, conselhos e mídia. Isso obviamente enriquece a discussão feita por tais professores em sala de aula com os estudantes.

Por outro lado, segundo o mesmo autor, os mesmos acadêmicos contábeis sabem substancialmente menos sobre o interior das práticas de contabilidade e de finanças do que os acadêmicos de 40 anos atrás. Isso reflete o movimento de busca pela formação acadêmica, por meio também da pesquisa contábil, tendo como consequência o distanciamento da academia com a prática. Pode-se considerar como fator do gap a interação dos professores com a prática contábil, que pode ser explicada, entre outros construtos, por três construtos adiante.

Fator do GAP 3: interação dos professores com a prática contábil

⁵⁰ Shulman (1986, p.5) traz um exemplo de um processo seletivo de 1875 no estado da Califórnia e relata que apenas 50 dos 1.000 pontos possíveis de serem alcançados pelos candidatos a docente são atribuídos ao teste específico de teoria e práticas de ensino. Todos os outros pontos são atribuídos aos conhecimentos técnicos e práticos do candidato relativos à sua área de conhecimento. O que o autor coloca é que praticamente essa distribuição de pesos praticamente inverteu-se ao longo das décadas.

⁵¹ A proporção de professores doutores e mestres no corpo docente de um curso influencia o Conceito Preliminar de Curso (CPC) dos cursos de graduação de acordo com notas técnicas emitidas anualmente pelo CONAES – Comissão Nacional de Avaliação da Educação Superior, órgão que coordena e supervisiona o SINAES – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior instituído pela Lei nº 10.861 de 14 de Abril de 2004.

Construto PR0304: professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de atualização de práticas contábeis

Construto PR0305: professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de trazer-los para o ambiente de sala de aula como recurso pedagógico

Construto PR0306: professores de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos ensinados

Os três construtos fundamentam-se no fato de que está implícito que o tempo de dedicação dos professores à sua formação acadêmica impede que os mesmos construam uma carreira em outras organizações, além das universidades como docentes. Além disso, como demonstrado por Andere e Araujo (2008) os programas *stricto sensu* em contabilidade estão orientados mais à formação de pesquisadores e professores do que à formação prática dos indivíduos. Como consequência disso, duas maneiras de não perder ou de estabelecer o vínculo com a prática seria manter contato para atualização de práticas em diversos ramos de atividade de negócios e/ou estabelecer relacionamentos que permitam que os práticos dividam seus conhecimentos e experiências com os estudantes em palestras que possam enriquecer os programas de ensino sob responsabilidade dos professores. Isso se justifica pela dificuldade que tem um professor sem muita interação com a prática contábil em criar significados práticos para conteúdos teóricos.

Soma-se à pouca inserção prática dos docentes no ambiente das organizações não acadêmicas as dificuldades naturais de práticas pedagógicas que conectam a teoria e prática, que são sempre complexas (Shulman, 2005; Franco, 2009). Para Shulman (2005) tais práticas pedagógicas implicam atividades complexas de observação e análise, leitura e interpretação, perguntas e respostas, conjectura e refutação, proposta e resposta, problema e hipótese, dúvida e evidencia, invenção individual e decisão coletiva.

Segundo o autor as demandas comportamentais e cognitivas de tais práticas sobre professores e estudantes são massacrantes e é em função disso que as práticas pedagógicas acabam sendo padronizadas e, uma vez aprendidas e internalizadas, professores e estudantes não precisam mais pensar sobre elas. Embora limitante do ponto de vista da consecução de objetivos de formação mais amplos “a rotina da prática pedagógica amortece os fardos do ensino superior” (Shulman, 2005, p.56)⁵².

Franco (2006, p. 1) corrobora com Shulman (2005) ao afirmar que “há práticas docentes construídas pedagogicamente e há práticas docentes construídas sem a perspectiva pedagógica, num agir mecânico que desconsidera a construção do humano”. Prática pedagógica, segundo Carr (1996) é uma ação reflexiva e tem por objetivo a aprendizagem do estudante. Em outras palavras:

uma aula ou um encontro educativo tornar-se-á uma prática pedagógica quando se organizar em torno de intencionalidades, bem como na construção de práticas que conferem sentido às intencionalidades. Será prática pedagógica quando incorporar a reflexão contínua e coletiva, de forma a assegurar que a intencionalidade proposta é disponibilizada a todos; será pedagógica à medida que buscar a construção de práticas que garantam que os encaminhamentos propostos pelas intencionalidades possam ser realizados (Franco, 2006, p. 1).

Se o estudante não conhece ou não compreende a intenção da aula e, não vê sentido ou não estabelece a relação entre a prática adotada e a intenção proposta, dificilmente entenderá a conexão do conteúdo abordado com o contexto onde este se insere ou se aplica. Isso porque a intenção da aula implica apresentar o conteúdo e tal aplicação contextual, ou seja, apresentar um problema a ser resolvido, o que pode facilitar a aprendizagem.

Portanto, qualquer prática padronizada de ensino que vise ser implantada dada a conveniência da simplicidade operacional não é pedagógica porque não é educativa, porque não cria aprendizagem. Não são as práticas pedagógicas, adequadamente implantadas como tal, que causam o gap. O que o

⁵² “...the routine of pedagogical practice cushions the burdens of higher learning” (Shulman, 2005, p.56).

causa são práticas de ensino não educativas que não criam aprendizagem porque são implantadas por conveniência ou despreparo docente sobre o que de fato são práticas pedagógicas, o que pode ser explicado pelos dois construtos adiante.

Fator do GAP 4: práticas de ensino não educativas que não criam aprendizagem

Construto PR0407: professores de contabilidade têm dificuldades em implantar práticas pedagógicas que conectam teoria e prática contábil

Construto PR0408: professores de contabilidade padronizam práticas de ensino para torná-las mais previsíveis e compreensíveis no desenvolvimento das disciplinas

Muito embora, como mencionado, os professores ocupem tempo e energia para qualificarem-se academicamente sob ponto de vista da formação *stricto sensu*, há observações e críticas que apontam para a ausência de formação pedagógica dos professores de contabilidade (Miranda, Casa Nova, Cornachione Junior, 2013). Boas práticas pedagógicas ainda são bem discutidas na literatura da educação contábil. As práticas tradicionais consideram o professor como figura central no processo de ensino e aprendizagem pelos quais é esperado do estudante um papel passivo na absorção de conhecimento (Libâneo, 1994; Coetzee e Schmulian, 2012).

Tais práticas podem ser aulas baseadas em livros textos e materiais didáticos, memorização de conteúdos resumidos, critérios objetivos de avaliação pelos quais o estudante comprova o aprendizado de conteúdo (Libâneo, 1994; Freire, 2005; Black, 2012). Os achados da pesquisa de Pereira, Niyama e Freire (2012) demonstram que estes métodos ainda são os mais utilizados pelos professores de contabilidade, o que é corroborado por Coetzee (2012) e por Fernandes (2013). Como possível consequência Sunder (2011) observa que não estamos ensinando os alunos a pensar meios de lidar com os eventos e transações mas, a como procurar regras nos livros e pronunciamentos. Os livros, como entende Herring (2003) tornaram-se muletas para professores que se tornaram facilitadores do seu uso pelos estudantes.

Não há como negar que práticas pedagógicas tradicionais criam aprendizagem, ou alguma aprendizagem. No entanto, ensinar e aprender contabilidade não é trivial (Jaijairam, 2012; Velasco, 2019) e a citação a seguir, simplificada, sugere o impacto de uma prática pedagógica que não produz aprendizado.

A contabilidade é uma abordagem metódica e sistemática para registrar, relatar e analisar as transações de uma empresa. As regras contábeis exigem aderência rigorosa para que os resultados da empresa reflitam corretamente a realidade. Os alunos não devem apenas aprender como registrar e relatar certos eventos, mas também precisam aprender quais princípios aplicar em situações específicas. Nenhum método de ensino pode alterar a atenção rigorosa aos detalhes que o assunto requer. Os alunos podem ficar perdidos e confusos no início de seus estudos se escolherem memorizar cada princípio de contabilidade em vez de entender a lógica por trás de cada conceito⁵³ (Jaijairam, 2012, p. 1).

Se uma prática pedagógica produzir o efeito da memorização como último ou único recurso do estudante para aprender, essa prática, seja ela tradicional ou não, estará causando um gap entre o ensino e a prática contábil, ou seja, o estudante, na melhor das hipóteses, sabe o conteúdo porque o decorou, mas não é capaz de aplicar tal conteúdo em situações práticas, porque lhe falta a referida lógica por trás dos conceitos.

Daí a crítica mencionada de Sunder (2011) na qual lamenta por uma aprendizagem limitada de estudantes de contabilidade. Portanto, um fator causador do gap podem ser as chamadas práticas pedagógicas tradicionais quando elas criam uma aprendizagem limitada pela memorização

⁵³ "Accounting is a meticulous, systematic approach to recording, reporting, and analysis of a company's transactions. Accounting rules demand rigorous adherence so that a firm's results correctly reflects reality. Students must not only learn how to record and report certain events, but they also need to be taught what principles to apply in specific situations. No teaching method can alter the strict attention to detail that the subject requires. Students can get lost and confused very early on in their studies if they choose to memorize each accounting principle rather than understand the logic behind each concept" (Jaijairam, 2012, p. 1).

conveniente, mas efêmera e estéril. Como visto, tais práticas são ainda muito utilizadas por professores de contabilidade. Os construtos adiante explicam esse gap.

Fator do GAP 5: práticas pedagógicas tradicionais quando criam aprendizagem limitada pela memorização

Construto PR0509: professores de contabilidade geralmente usam práticas pedagógicas tradicionais (aulas expositivas, exercícios, critérios objetivos de avaliação, uso de livros textos).

Construto PR0510: as práticas pedagógicas tradicionais usadas pelos professores de contabilidade geralmente geram uma aprendizagem nos estudantes limitada pela memorização na qual o estudante não apreende conteúdos teóricos e práticos.

Por outro lado, como alternativas às práticas tradicionais, práticas construtivistas colocam o estudante no centro do processo educacional, num papel ativo, no qual o conhecimento não é transferido e sim construído (Coetzee e Schmulian, 2012) a partir de uma série de atividades que estimulam os estudantes a levantarem questões e buscarem respostas, constituindo um processo de aprendizagem interativa. No limiar, essa é a ideia que fundamenta o *machine learning* e a *artificial intelligence* que formam o sistema de aprendizagem ativa.

A premissa de um sistema de aprendizagem ativa é que ele desenvolve e testa novas hipóteses como parte integrante de um processo contínuo de aprendizagem interativa. Outra forma de pensar sobre a aprendizagem ativa é que estudantes ativos desenvolvem uma linha de investigação, na forma como um cientista faria ao desenhar uma série de experimentos para ajudá-lo a extrair conclusões tão eficientemente quanto possível⁵⁴ (Settles, 2012, p. 4).

A literatura tem oferecido práticas dentro da linha de métodos ativos como a Aprendizagem Baseada em Problemas na qual, segundo Gil (2009), o estudante é responsável pela sua aprendizagem e o professor um facilitador e, ainda, o estudante aprende o papel da aprendizagem para toda vida. Outros métodos como o Método do Caso (Souza e Marion, 2009 e Krause, 2005) ou o uso de jogos (Cunningham, 2011) também alinham-se a ideia de um estudante mais autônomo que organiza seus estudos e um professor que cria ambientes propícios para que se desenvolva a aprendizagem.

Encontra-se em Howieson (2003), Bui e Porter (2010), Pathways Commission (2012) e Coetzee (2012), entre outros tantas fontes, argumentos para que professores de contabilidade migrem suas práticas pedagógicas tradicionais para práticas centradas no estudante, que considera cenários diversificados de negócios e, por isso, propiciam ao estudante levantar questões e procurar respostas adequadas. Um dos mais fortes argumentos da literatura é a mudança na prática contábil derivada da adoção dos padrões de contabilidade do IASB que, segundo Coetzee (2012) passou a exigir práticas pedagógicas diferentes daquelas tradicionais. Além do mais, o papel do profissional contábil no mundo dos negócios mudou bastante nas últimas décadas em virtude da globalização das relações comerciais e da tecnologia (Albrecht e Sack, 2000; Jackling e De Lange, 2009)

Pode-se compreender que o não uso de práticas pedagógicas modernas, que colocam o estudante como sujeito ativo no processo educacional, causa o gap entre o ensino e a prática, pelas oportunidades que estão sendo perdidas de propiciar um ambiente mais favorável de estudos ao estudante. Segundo Coetzee (2012), entre as oportunidades estão as de: 1) questionar as normas contábeis de forma crítica, o que exige dos estudantes sólidos conhecimentos conceituais de contabilidade e de negócios e capacidade de fazer julgamentos e; 2) conhecer diversos eventos econômicos pela necessidade que a contabilidade tem de fornecer informações a usuários de dentro e de fora das empresas.

Essas modernas práticas produzem interatividade, aplicação de conhecimentos prévios, conexão da teoria com questões reais e uso dos conceitos de relevância para avaliar informação

⁵⁴ The hallmark of an active learning system is that it eagerly develops and tests new hypotheses as part of a continuing, interactive learning process. Another way to think about it is that active learners develop a “line of inquiry,” much in the way a scientist would design a series of experiments to help him or her draw conclusions as efficiently as possible (Settles, 2012, p. 4).

(Coetzee, 2012). Para Sparrow et al. (2000) o estudante passa a ser o responsável pela sua aprendizagem, o que requer mais autonomia no processo. Ao não ser exposto a essas possibilidades e responsabilidades, a formação técnica e não técnica do estudante fica prejudicada. Neste caso, o desenvolvimento dos construtos aqui, nesta seção, deve ser estritamente ligado às decisões dos professores em promover tais possibilidades e responsabilidades, como descrito adiante.

Fator do GAP 6: não uso de práticas pedagógicas que colocam o estudante como sujeito ativo no processo educacional
 Construto PR0611: professores de contabilidade não estimulam estudantes a refletirem na prática contábil os conceitos abordados em sala de aula

Construto PR0612: professores de contabilidade não estimulam estudantes a, de forma contínua, desenvolverem suas próprias questões e a buscarem por si mesmos as respostas à elas.

Além das questões citadas até aqui como questões que refletem o mencionado gap pode-se elencar outras. Shank (2007) e Costa (2015) chamam a atenção para professores ministrando conteúdos distantes de sua especialização, o que esvazia temáticas importantes para a formação acadêmica e profissional do estudante. Shank (2007) relata preocupação de conteúdos importantes da contabilidade gerencial não constarem em programas de disciplinas de cursos voltados para gestão empresarial.

O autor relata um declínio do ensino e da pesquisa de temáticas ligadas à essa área. Para ele não foi feita, ao longo dos anos desde os anos de 1980, uma transição correta do contador gerencial para um analista multidisciplinar de negócios, e os ERPs nas empresas servem muito mais para controle do que como base para decisões, o que esvazia também as temáticas para o ensino e para a pesquisa. Portanto, para o autor deve haver uma mudança de mentalidade no profissional contábil. No entanto, ele questiona como o estudante vai adquirir uma mentalidade estratégica para a gestão empresarial, e se tornar no futuro um parceiros de negócios, se o curso não o expõe a temas ligados a estes assuntos.

Shank (2007) menciona um exercício sedutor do ambiente de negócios americano em que próprios profissionais envolvidos na gestão empresarial desviam o foco do indivíduo que inicia sua carreira disposto a seguir a área gerencial mas, acaba fortalecendo o corpo doutrinal do *mainstream* da contabilidade financeira, o que para o autor enfraquece o desenvolvimento da contabilidade pelo lado gerencial e de sistemas de informação.

Se gestores financeiros não iniciarem suas carreiras de negócios com uma sólida consciência da dimensão mais ampla de gestão da informação, é improvável que eles a desenvolvam no trabalho. Isso é particularmente verdade quando eles são imediatamente influenciados com os sofismas da Sarbox e se espera que a venerem no altar das previsões e relatórios de ganhos trimestrais, como fazem seus superiores⁵⁵ (Shank, 2007, p. 365).

Da discussão acima depreende-se uma carência específica da contabilidade gerencial que aparentemente perdeu espaço na pesquisa, no auto desenvolvimento no mundo dos negócios, nos programas de contabilidade e, no interesse dos novos docentes mais atraídos pelo *mainstream* da contabilidade. Isso implica que em muitas situações professores atuando em disciplinas de contabilidade gerencial estão fora de seu campo de atuação ou de aprofundamento, tanto na área de pesquisa quanto nas atividades em organizações. E, como afirma Shulman (2005), para um professor ensinar uma disciplina é preciso conhece-la e compreende-la e, isso é só um começo se o professor está ensinando alguém a praticar e a fazer isso com responsabilidade.

⁵⁵ If financial managers do not enter their business careers with a solid awareness of this broader dimension of management information, they are unlikely to develop it "on the job". This is particularly true when they are immediately loaded by Sarbox sophistry and are expected to worship it at the altar of quarterly earnings forecasts and reports, as do their superiors (Shank, 2007, p. 365).

A consequência disso é que temas importantes da contabilidade podem ser deixados de lado pela falta de identificação do professor com o tema. Isso pode ser explicado pelo construto adiante.

Fator do GAP 7: professores atuando em disciplinas fora de suas especialidades
 Construto PR0713: professores de contabilidade deixam de tratar de temas importantes da contabilidade de fora dos programas de ensino ou os discutem superficialmente por não estarem identificados com eles

4.1.2.3 Estudantes

Em relação aos cursos ligados às áreas de negócios, Harmer (2009) levanta a questão não só do distanciamento de professores do contexto das organizações como também dos estudantes que, em grande parte, entram no ensino superior ainda muito jovens sem terem tido uma experiência de trabalho. Como afirma o autor, eles estudam assuntos diversificados como sistemas de informação, economia, contabilidade, relações de negócios, leis comerciais e gestão quase sempre sem terem tido a oportunidade de compreender o negócio como uma entidade orgânica integrada.

Como consequência inevitável desta realidade, a falta de vivência prática relevante em organizações por parte de professores e estudantes dificulta a construção de significados dos conteúdos abordados (Harmer, 2009; Machado, 2006; Vasconcelos, 2009). De forma geral, a educação superior atua sobre um indivíduo inserido ou que será inserido no contexto das organizações. Elas são importantes no processo de formação das pessoas, pela necessidade da prática de ensino contextualizado de conceitos, como forma de dar a eles significados pela abstração (Freire, 2000; Machado, 2006; Silva, 2007). Para Postman (1995) a educação não tem propósito sem o significado, e sem propósito não há educação.

Portanto, juntam-se duas condições importantes que influenciam o desempenho de um estudante de contabilidade ao longo do curso: 1) sua pouca experiência de vida e; 2) sua inexperiência no mundo do trabalho que limita sua compreensão do que é uma organização, uma entidade contábil. Quanto à imaturidade dos estudantes quando entram na vida acadêmica, Scharl (2020) atribui isso a um fenômeno característico da geração Z, embora se reconheça que cada geração tem suas limitações e desafios. Para a autora, acadêmicos de 2019 não possuem habilidades para interagir com pessoas que possuem perspectivas diferentes na vida e para aprender com pessoas que com elas discordam.

Com base em relatórios de todo o país, acadêmicos de hoje são mais frágeis que acadêmicos de outras gerações passadas. Eles são menos capazes de se adaptarem a mudanças, menos preparados para lidar com condições de vida desconfortáveis, menos competentes para tornar suas vidas melhores através de seus próprios recursos. E, fundamentalmente, muitos deles são incapazes de conviver com pessoas diferentes deles (Scharl, 2020, p. 1).

Essas menores e/ou piores capacidades dos estudantes, dada sua imaturidade, pode se refletir no nível de esforço que estão dispostos a exercer em seus estudos. Scharl (2020) compara um estudo feito pela Heritage Foundation com estudantes universitários de 2016 e o estudo de Keith O'Brien que demonstra dados de estudantes universitários de 1961. Os acadêmicos de 2016 gastam em média menos de vinte horas semanais em suas atividades acadêmicas, incluindo o tempo de sala de aula, enquanto os de 1961 gastavam em média vinte e quatro horas semanais em suas atividades acadêmicas, fora o tempo de sala de aula.

A autora então relaciona essa menor disposição na dedicação aos estudos às notas inflacionadas citando Stuart Rojstaczer que depois de detectar um aumento na média de notas no *Grade Point Average* - GPA, desde 1983, atribui isso a um aumento inflacionado, o que para ele significa que professores não fazem distinção entre a performance medíocre e excelente de um estudante, o que certamente influencia a performance do estudante na continuação de seus estudos na universidade.

Pode-se, portanto, considerar que a imaturidade do estudante atual, sua frágil resiliência e sua pouca interação com a prática no mundo do trabalho causam o gap entre o ensino e a prática contábil. Estes gaps podem ser explicados pelos construtos a seguir.

Fator do GAP 8: imaturidade do estudante

Construto ES0814: estudantes de contabilidade têm dificuldades em lidar com problemas cotidianos da vida e torna-la melhor a partir de seus próprios recursos cognitivos

Fator do GAP 9: frágil resiliência dos estudantes

Construto ES0915: estudantes de contabilidade têm pouca resiliência no mundo dos estudos e, conseqüentemente estão menos dispostos ou são menos capazes de lidar com o “sofrimento” das atividades acadêmicas dentro e fora de sala de aula

Fator do GAP 10: interação com a prática no mundo trabalho

Construto ES1016: estudantes de contabilidade têm pouca experiência no e do mundo do trabalho

Construto ES1017: estudantes de contabilidade possuem dificuldades de compreender a organização como uma entidade orgânica integrada e uma entidade contábil

Construto ES1018: estudantes de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos aprendidos

A literatura também discute, como uma fonte causadora das dificuldades de formação do sujeito no ensino superior, o background educacional dos estudantes e seu comportamento em relação ao engajamento com os estudos e ao comportamento ético quando da realização de atividades acadêmicas como provas e trabalhos, por exemplo (Landry e Bernardi, 2015; Steenkamp e Roberts, 2016; Stephenson, 2016).

O trabalho de Steenkamp e Roberts (2016) mostra uma realidade muito típica. As universidades precisam manter um número adequado de estudantes para manter-se financeiramente. No entanto, os professores não podem obrigar o estudante a aprender e, embora haja razões para eles procurarem cursos de contabilidade, a eles faltam habilidades e conhecimentos básicos ou motivação para aprender.

O trabalho dos autores, portanto chega a um paradoxo. Se as instituições tentam manter os níveis de qualidade exigidos pelas agências reguladoras que aprovam o funcionamento dos cursos, muitos estudantes fracassam e desistem do cursos e as instituições de ensino sofrem financeiramente. Isso as obriga a reduzir a taxa de fracasso ou de reprovação dos estudantes, o que compromete a qualidade da sua formação e, com isso, as instituições de ensino passam a sofrer com as críticas do mercado de trabalho. Ao longo do tempo a má reputação de instituições sem qualidade na formação de pessoas pode causar as mesmas dificuldades financeiras.

Segundo Addy e Herring (1996) e Barrett (2011), essa redução da taxa de fracasso ou de reprovação dos estudantes se dá por: 1) instituições alterando seus padrões de qualidade; 2) instituições competindo por recursos financeiros; 3) instituições graduando estudantes com desempenho que os fariam reprovar se os critérios de avaliação não fossem flexibilizados; 4) alta rotatividade do corpo docente que estabelece diferentes padrões de ensino e avaliações; 5) mudanças nas estruturas do curso e; 6) mudanças administrativas, como permitir que estudantes cancelem suas matrículas no fim do semestre de forma que só os que têm bom desempenho concluam as disciplinas.

Ampliando ainda as dificuldades que as instituições de ensino superior têm na lida com os estudantes, Landry e Bernardi (2015), com uma amostra de 283 estudantes, duplicam uma pesquisa feita por Tyson (1989), que usou uma amostra de 200 estudantes, e constatam que os estudantes dos dias atuais valorizam mais as notas e estão menos satisfeitos com nível de esforço que deve ser alocado para atingir objetivos. Não se deixar levar por demandas de estudantes, que visam menor rigor nos processos avaliativos, por ameaças de possíveis problemas financeiros é um grande desafio para as instituições de ensino superior.

Não é uma questão nova e nem tampouco simples. Franz (1998), Zimmerman (2003) e Landry e Bernardi (2015) destacam que a educação não é um produto e o estudante não é um cliente.

Educação tem seus valores e aprender implica em esforços. Estudantes devem ser tratados como estudantes porque devem exercer um papel ativo e integral no desenvolvimento de sua própria formação. Como afirma Landry e Bernardi (2015) o fato de pagarem pela oportunidade de receberem educação superior não os livra de suas próprias responsabilidades como estudantes que são.

Depreende-se dos parágrafos acima que aos estudantes falta autonomia para administrar sua aprendizagem. Essa autonomia requer um bom background educacional que possa servir de base para a vida acadêmica e engajamento. Um estudante engajado com sua aprendizagem não busca nota pela nota, nem aprovação pela aprovação, nem tampouco um diploma pelo diploma. Engajamento requer aceitação por parte do estudante que seu objetivo não é conquistar notas, mas sim desenvolver competências ao longo do curso que o propicia a receber um diploma e a empreender numa carreira contábil de sucesso, seja em qual organização for. Desta forma, a falta de autonomia é causa do gap entre o ensino e a prática contábil, explicado pelos construtos adiantes.

Fator do GAP 11: falta de autonomia dos estudantes para administrar sua aprendizagem

Construto ES1119: os estudantes de contabilidade carecem de conhecimentos básicos aprendidos nas fases educacionais anteriores à educação superior

Construto ES1120: os estudantes de contabilidade valorizam mais as notas do que a aprendizagem

Construto ES1121: os estudantes de contabilidade não estão comprometidos com sua aprendizagem

Construto ES1122: estudantes de contabilidade sentem-se mais “clientes” do que estudantes nas instituições de ensino

Em relação ao comportamento ético, parece haver uma ligação entre a má conduta acadêmica do estudante com a má conduta deste no mundo do trabalho (Nonis e Swift, 2001 e Sayed e Lento, 2016). Neste sentido, Barker (2016) põe professores e gestores educacionais da área contábil a refletir que “se nós estamos, como muitos afirmam, produzindo futuros líderes empresariais e profissionais contábeis, então a maneira como nós respondemos às más condutas é crucial”. O acesso ao trabalho de Sayed e Lento (2016) permite a compreensão de como a desonestidade acadêmica é um assunto sério e, utilizando uma amostra de 388 professores de universidades canadenses e americanas concluíram que a tecnologia atual facilita três das principais condutas não éticas de estudantes que as praticam para obterem notas e aprovações:

- Uso de informação sem fazer as referências apropriadas;
- Uso de materiais de consulta não autorizados durante testes e;
- Uso de trabalhos de estudantes de semestres anteriores como se fosse de própria autoria.

Os autores também encontraram práticas inócuas de professores em combater as condutas não éticas dos estudantes. Uma delas é deixar expresso no programa de ensino as punições para tais condutas. Os próprios professores reconhecem que este não é um controle útil. Outra forma utilizada pelos professores é elaborar provas que sejam individuais com questões específicas para cada estudante e, também utilizar recursos de tecnologia para detectar plágios. No entanto, os professores também reconhecem que tais controles não são frequentes. Os autores citam Fairweather (1993) para chamarem a atenção para o fato do tempo limitado dos professores e suas demandas com as atividades relacionadas ao ensino, à pesquisa e aos serviços administrativos.

McCabe (2005) relata que entre 21% a 51% dos estudantes de graduação admitiram ter usado pelo menos uma conduta não ética em trabalhos escritos e provas e, 80% admitiram o mesmo em trabalhos feitos usando a internet como base. Boyle, Boyle e Carpenter (2016) afirmam que na percepção de professores e gestores educacionais apenas metade dos estudantes procuram não praticar condutas não éticas com receios de punições. McCabe (2005) usa referências para afirmar que condutas não éticas não começam na universidade, mas nos níveis anteriores de ensino. Isso distorce os significados que a educação, de forma geral, tem para o desenvolvimento do indivíduo.

No ambiente educacional contemporâneo, trapaças, plágios, colaboração não autorizada, compras de trabalhos feitos por terceiros, colas, falsificação de identidades para exames online, sites voltados a facilitar a vida de acadêmicos e uso de bancos de testes servem para reduzir o entendimento comum e de longa data dos ideais educacionais (Bristol e Burke, 2016, p. 1).

Tais condutas elencadas não são novidades. Gerações de estudantes, atuais e do passado, conhecem elas e sabem que quando um diploma é emitido para um estudante, que o conquistou por meio de tais práticas, um título acadêmico foi emitido, mas não conquistado. Por consequência, a formação da competência não se desenvolveu. Portanto, condutas não éticas de estudantes de contabilidade causam o gap entre o ensino e a prática contábil, o que é explicado pelos construtos adiante.

Fator do GAP 12: condutas não éticas de estudantes de contabilidade

Construto ES1223: os estudantes de contabilidade praticam atos não éticos como colas em provas, compra de trabalhos, plágios, entre outros

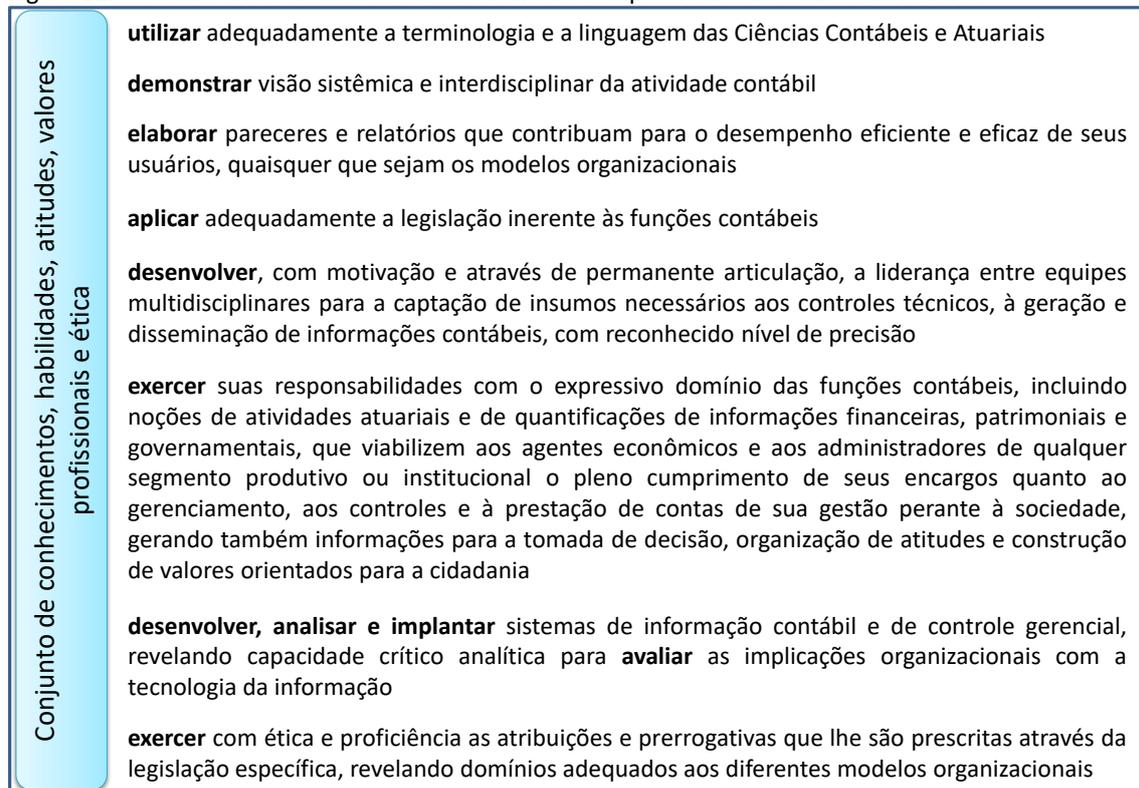
Construto ES1224: os mecanismos de controle, punição e conscientização contra condutas não éticas de estudantes não têm sido úteis

Os últimos parágrafos discutidos descrevem os problemas relativos aos: 1) estudantes com pouca ou nenhuma experiência de vida e de trabalho; 2) estudantes com formação de base fraca e; 3) estudantes com comportamento ético acadêmico indesejável. Não há estudos que relacionem estes três perfis, portanto não há como fazer qualquer afirmação a respeito. No entanto, a discussão contribui pelo menos para desenvolver uma hipótese que precisaria ser testada que é: estudantes inexperientes, com fraca formação de base e que praticam atos acadêmicos não éticos, formados por cursos que não corrigem essas limitações e deficiências nos anos de formação, contribuem mais para a formação de uma imagem negativa da qualidade do processo educacional estabelecido nas instituições de ensino superior, o que sustenta a ideia de gap entre o ensino e a prática contábil.

4.1.2.4 Universidades

Uma boa parte dos construtos elaborados até aqui se conectam e, embora tenham sido determinados nas seções específicas relacionadas às organizações, professores e estudantes, as políticas das instituições de ensino os influenciam também, porque influenciam as práticas docentes e discentes e, contribuem para o estabelecimento do nível de relacionamento com as organizações.

Figura 21: Conexão entre elementos da estrutura da competência e diretrizes curriculares



Fonte: Resolução nº 10/2004 – Diretrizes curriculares para os cursos de Ciências Contábeis

Os elementos que formam a estrutura da competência, demonstrados na Figura 20, estão contidos nas matrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis. A Resolução nº 10/2004 que estabelece as diretrizes curriculares dos cursos de ciências contábeis no Brasil, no seu Artigo 4º traduz tais elementos objetivamente. A conexão entre os elementos da estrutura da competência e as competências requeridas em tais diretrizes são apresentadas na Figura 21.

A presença marcante dos verbos de ação na lista das competências asseguram a intenção da diretriz em formar um indivíduo capaz de atuar de forma competente e consciente no mundo do trabalho. É razoável pensar que indivíduos, com essas competências, atendam às necessidades das organizações onde se aplica a contabilidade, para ajudá-las no seu desenvolvimento patrimonial, econômico e financeiro. Isso porque as críticas da literatura não são endereçadas às diretrizes curriculares, o que não significa que os projetos pedagógicos sejam mal elaborados, até porque passam pelo crivo da avaliação do MEC. É possível crer que é a execução dos projetos o alvo geral das críticas.

No entanto, também é razoável pensar que, embora as diretrizes sejam endereçadas às universidades como orientadoras dos projetos pedagógicos, estando estas isoladas do contexto das organizações, dificilmente tais competências irão se desenvolver plenamente. Howieson et al. (2014) entrevistou 47 pessoas entre empregadores (contadores profissionais), profissionais de entidades de classe, estudantes recém-formados e estudantes ainda cursando o curso de contábeis.

Embora a amostra da pesquisa dos autores não seja idealmente grande, algumas reflexões feitas pelos autores permitem concluir que os entrevistados, sendo a maioria empregadores, reconhecem que o estudante não sairá de um curso superior já plenamente preparado para a exercer a profissão com autonomia. Além disso, para os entrevistados, os empregadores possuem papel importante no desenvolvimento de habilidade técnicas e não técnicas, embora a maioria acredite que esse papel seria mais da universidade.

Dada a diversa variedade de empregadores e as mudanças contínuas no ambiente dos negócios, está claro que as universidades jamais poderão satisfazer todas as partes interessadas com respeito aos atributos que eles esperam em seus recém-formados. Há necessidade de que contadores profissionais reconheçam essa limitação e sejam mais realistas sobre o que pode ser alcançado em cursos de graduação⁵⁶ (Howieson et al., 2014, p. 272).

Os autores consideram essa impossibilidade não só, como visto, às mudanças constantes no ambiente de negócios, mas também ao fato do grande volume de conhecimento contábil existente e da diversidade de aplicação desse conhecimento nas organizações de diversos fins institucionais e tamanhos e, considerando ainda o tempo que dura as graduações nesta área. Portanto, está claro que o tempo reduzido de formação acadêmica no curso de contabilidade causa o gap entre o ensino e a prática contábil. Isso é explicado pelos construtos adiante.

Fator do GAP 13: tempo de duração de um curso de graduação em ciências contábeis

Construto UN1325: os conhecimentos contábeis são vastos e é impossível que sejam todos adquiridos nos anos que duram uma graduação em ciências contábeis, considerando o estudante que inicia o curso sem conhecimento algum da área

Construto UN1326: a aplicação contábil é ampla dada a diversidade de perfis das organizações onde se aplica a contabilidade, perfis estes relativos à natureza jurídica, aos fins econômicos e institucionais, ao porte, ao tipo societário, ao enquadramento tributário, ao ramo de atividade, entre outros.

Trabalhos como os de Howieson et al. (2014) motivam a discussão de que o inter-relacionamento entre acadêmicos e não acadêmicos é necessário para a melhoria da qualidade da formação do estudante contábil. Tal trabalho leva a outros que merecem ser lidos. Por exemplo, Barnett, Becher e Cork (1987), que já nessa época advogava pela aproximação entre professores e

⁵⁶ "Given the diverse variety of employers and on-going change in the business environment, it is clear that universities can never hope to satisfy all stakeholders regarding the attributes they instil in their accounting graduates. There needs to be more explicit recognition of this limitation on the part of professional accountants and more realism about what can be achieved in undergraduate degrees" (Howieson et al., 2014, p. 272).

práticos, o que é corroborado por Woronoff (2009) e Archer e Davidson (2008). Estes últimos recomendam formatos com os quais empresas e universidade podem atuar em conjunto e que podem ser muito úteis para acadêmicos professores e estudantes.

Os autores sugerem aos empregadores falarem diretamente aos estudantes sobre as habilidades que eles necessitam, a aceitarem mais estudantes em suas empresas com intuito de contribuir com o aprendizado prático dos mesmos e, desenvolver e deixar ser objeto para o desenvolvimento de estudos de casos práticos que podem trazer questões de linha de frente dos negócios para os estudantes e professores discutirem nos processos de ensino e aprendizagem. Para os autores “não há dúvidas de que mais empresas, grandes e pequenas, são necessárias para levar o local de trabalho ao ambiente de aprendizagem das instituições de ensino superior”⁵⁷ (Archer e Davidson, 2008, p. 13). Ou seja, é a organização como recurso didático.

Essas ideias de interação, no entanto, além de não serem novas, como visto, de fato estão ocorrendo. Não é cansativo voltar a citar a Monash University Malaysia, School of Business (SI News, 2016) que desenvolve projetos nos quais estudantes vivem experiências reais no mundo real dos negócios. No Brasil, já consagrado o uso, pelas instituições de ensino e pelas organizações, da Lei 11.788/2008 para formalizarem convênios que permitem ao estudante vivenciar experiências reais no mundo do trabalho. O olhar empírico permite a afirmação de que senão todos, pelo menos a maioria dos cursos de contábeis brasileiros promovem eventos acadêmicos nos quais profissionais de mercado palestram aos estudantes suas visões práticas, tanto da profissão e do perfil do profissional contábil, quanto do mundo dos negócios.

Figura 22: Modelos de Integração como Formas de Interação Universidade/Organizações

Formas de Interação	Premissas, Origens, Objetivos e Práticas
Estágio Supervisionado	Visa à preparação para o trabalho produtivo de educandos (Art. 1º da Lei 11.788/08). Contribui para o desenvolvimento da empresa quando o estagiário leva a empresa conhecimento e tecnologias (Maia, 2005).
Parceria com Incubadoras de Empresas	Visa a cooperação e interação entre entidades públicas e privadas para capacitação, autonomia e desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. (Inc.V, Parág. Único do Art. 1º da Lei 10973/04).
Empresas ou Consultorias Juniores	Objetiva realizar serviços que contribuam para o desenvolvimento acadêmico e profissional dos seus integrantes. Art. 2º da Lei 13267/16.
Consultoria Individual, Workshops e Eventos de Extensão	A consultoria individual ocorre pela contratação de consultoria de professores e os workshops por meio de Palestras e Seminários (Maia, 2005). Congressos, simpósios, ciclos de estudos, entre outros são exemplos que podem aproximar as organizações e a universidade.
<i>Spin-offs</i> Acadêmicos	Empresas que oferece produtos ou serviços para o mercado pela iniciativa de professores e alunos (Maia, 2005).
Publicação de Resultados de Pesquisa	Iniciativa de pesquisadores ou por meio de revistas acadêmicas.
Bolsas de Estudos e Intercâmbios	Podem ser concedidas pelo poder público e também pela iniciativa privada. A experiência no exterior e o domínio de língua estrangeira beneficiam tanto as IES quanto às empresas (Maia, 2005).
Institutos de Pesquisa Aplicada	Contribuem com o desenvolvimento do setor produtivo e estabelecimento de políticas públicas. O IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de SP é um exemplo citado por Maia (2005).
Pesquisa Contratada, Serviços Contratados, Treinamentos de Funcionários, Treinamento <i>on-the-job</i> para estudantes, Pesquisa Conjunta, entre outros.	Vários são os exemplos citados por Maia (2005) sobre estas modalidades de interações. Em relação ao Treinamento <i>on-the-job</i> a autora cita empresas que treinam alunos ainda em formação em suas práticas e políticas formando assim um banco de talentos. Norte-americanos fazem isso desde os anos 1960.

Fonte: Maia (2005); Brasil (2008); Brasil (2004); Brasil (2016)

Várias são as possibilidades de estreitamento entre universidade e organizações. Vários são os modelos de integração possíveis que podem permitir a transferência de conhecimento, que pode ir na direção universidade-empresa, ou vice-versa. Considerando as leis brasileiras que permitem tais

⁵⁷ “there is no doubt that more employers, both large and small, are needed to take the workplace into the learning environment of higher education institutions” (Archer e Davidson, 2008, p. 13).

interações e, considerando o trabalho de Maia (2005), elaborou-se a seguinte figura atualizada das possibilidades de integração.

Ainda assim, as críticas ocorrem e os resultados nos exames de suficiência e do Enade não melhoram, de um modo geral. A aprendizagem não se realiza bem. Então, é possível que, ou não haja interações entre acadêmicos e não acadêmicos, entre instituições de ensino superior e organizações, ou tais interações não se realizam bem na área de ciências contábeis. Portanto, depreende-se que a não interação dos cursos de contábeis com as organizações ou interações ineficientes, causam o gap entre o ensino e a prática contábil

Fator do GAP 14: não interação dos cursos de contábeis com as organizações ou interações ineficientes

Construto UN1427: os cursos de contábeis não têm implantados modelos de integração com organizações, tais como: estágio supervisionados, consultorias juniores, entre outros.

Construto UN1428: os modelos de integração com organizações, embora implantados, não são devidamente integrados com as dinâmicas do ensino, no sentido da aferição da eficiência de tais modelos, se eles cumprem efetivamente seus objetivos ou não.

Especificamente em relação à prática do estágio supervisionado nos moldes da Lei 11.788/2008, parece muito claro que, teoricamente, tal modelo contribui com a formação acadêmica e profissional do estudante de contabilidade (Sousa e Miranda, 2019; Raia e Melz, 2011). Em outras áreas do conhecimento há também o mesmo reconhecimento (Benito et al., 2012; Gaiad e Santana, 2005; Barros e Silva, 2011). Para Barros e Silva (2011, p. 516) “o estágio supervisionado é o momento adequado para que o estágio desenvolva competências transformando o seu estágio em uma atividade reflexiva”.

O estágio está em consonância com o que apregoa a IES 5, Initial Professional Development – Practical Experience emitida pelo IAESB - International Accounting Education Standards Board. Para a IAESB (2019) a experiência prática refere-se àquelas atividades realizadas nos locais de trabalho real ou em outras que sejam relevantes para o desenvolvimento da competência profissional, e deve ser parte dos anos iniciais da carreira de um aspirante a profissional contábil durante o curso de graduação.

No entanto, como alerta Colombo e Ballão (2014) a prática do estágio supervisionado não pode ser confundida, ou seja, a Lei 11.788/08 não pode ser utilizada, como forma de aplicação de mão de obra barata. O estágio precisa estar vinculado ao processo educativo, de formação do estudante. Os autores ainda argumentam mais categoricamente, como adiante demonstram suas palavras, que a responsabilidade pela eficácia do estágio é das instituições de ensino.

A aplicação da normal legal, o conhecimento de suas implicações e a gestão adequada do estágio, por parte das instituições educacionais, ajudará a evitar que esta atividade curricular se torne uma forma de precarização nas relações de trabalho. Portanto, na palavra “estágio” deve estar implícita a questão educativa, mas se observarmos o cotidiano e as antigas brechas legais, muitas vezes o termo representa *trabalho precário* (Colombo e Ballão, 2014, p. 173).

O estágio, segundo a referida lei, implica em termo de compromisso, avaliação de desempenho, atribuição de orientadores na universidade e no local onde se realiza o trabalho e fiscalização. Implica, portanto, supervisão pedagógica para avaliar o desenvolvimento das competências do estudante. Colombo e Ballão (2014) fazem um relato histórico para justificar a Lei 11.788/08 da maneira como ela está. Legislações anteriores, na análise dos autores, permitiam prática nada educacionais.

...desvinculando a atividade de estágio do processo curricular escolar, o contratante determinava tarefas nada educativas ao estagiário, como: tirar fotocópias, ir ao banco (trabalhos típicos de contínuo), ou tarefas que não acrescentavam nada em termos de aplicação do conhecimento teórico. Ainda assim sem o acompanhamento de um supervisor, seja da empresa ou da escola. Ficava o estagiário executando, na

maioria das vezes, tarefas repetitivas e simples; mera substituição de trabalho regular (Colombo e Ballão, 2014, p. 178).

Não se tem estudos empíricos que demonstrem se a aplicação do estágio supervisionado nas instituições de ensino superior gera a eficácia esperada em termos de desenvolvimento do conhecimento teórico e prático do estudante. Sousa e Miranda (2019) lamentam que pouco se sabe inclusive do funcionamento do estágio nos cursos de contábeis, haja visto sua não obrigatoriedade pelas diretrizes curriculares. Os cuidados e providências para garantir que este objetivo seja alcançado estão no bojo das funções da gestão dos cursos superiores. Passam inclusive, segundo Colombo e Ballão (2014, p. 182) pela “vistoria do local de estágio e apresentação do relatório de estágio, o qual deve conter o essencial, de compulsório preenchimento, ser verificado e visitado pelo professor-orientador”.

Sousa e Miranda (2019) utilizaram uma amostra de 240 cursos de ciências contábeis, sendo 40 cursos em instituições públicas e 170 em instituições privadas. Nesta pesquisa, o escopo tinha relação com estágios supervisionados obrigatórios implantados em tais cursos. Dessa amostra, 42% dos cursos obrigam que seus estudantes façam seus estágios fora das instituições de ensino, ou seja, nas empresas. Em outros 11% dos cursos, os estudantes não vivem a experiência em empresas, mas apenas em laboratórios dentro das próprias instituições. Isso significa que uma parcela significativa dos cursos permitem que seus estudantes de contabilidade cumpram seus estágios na própria instituição, ou seja, em laboratórios. Não se trata de uma experiência prática tal qual apregoado pela IAESB (2019).

Em 57% dos cursos não há exigência, no regulamento de estágio, quanto à área de atuação do estagiário, dentro da empresa. Isso propicia que os estudantes sejam submetidos a atividades que não condizem com aquelas vinculadas à sua formação, o que para os autores da pesquisa, fundamentados também em outras fontes, pode gerar desmotivação pelo desgaste e decepção com a prática do estágio. Em apenas 23% dos cursos os regulamentos de estágio trazem expressas as responsabilidades das empresas e, quando trazem, obrigam em essência a empresa disponibilizar uma estrutura adequada para que o estagiário possa desenvolver suas atividades. As responsabilidades dos supervisor do estagiário na empresa estão contidas em apenas 14% dos regulamentos, ou seja, em 14% dos cursos. Também, fundamentados em outros autores, Sousa e Miranda (2019) argumentam que ausência de responsabilidades das empresas e dos supervisores pode comprometer o alcance dos propósitos estabelecidos na prática do estágio supervisionado.

Diante do cenário trazido nos últimos parágrafos sobre o estágio supervisionado, pode-se inferir que em tese, é uma ferramenta que reduz o gap entre o ensino e a prática contábil. Mas, como visto na pesquisa de Sousa e Miranda (2019) e, dado tantas críticas ao ensino superior em contábeis já mencionadas ao longo deste estudo e também aos resultados do Enade e do Exame de Suficiência, não parece que tal ferramenta esteja fazendo diferença relevante no conjunto dos estudantes de ciências contábeis, muito embora, é razoável supor que em casos específicos, podem haver exemplos de sucesso em tal prática educacional.

Desta forma, pode-se afirmar que programas de estágio supervisionado nos quais estudantes de contabilidade não vivem adequadamente a aplicação prática dos conhecimentos teóricos discutidos na universidade são fatores do gap entre o ensino e a prática contábil. Isso pode ser explicado pelos construtos adiante.

Fator do GAP 15: programas de estágio supervisionado nos quais estudantes de contabilidade não vivem adequadamente a aplicação prática dos conhecimentos teóricos discutidos na universidade

Construto UN1529: as organizações concedentes não colocam os estagiários em atividades nas quais eles podem vivenciar de fato a aplicação da teoria contábil

Construto UN1530: há pouco ou nenhum comprometimento das organizações concedentes e dos supervisores com o efetivo resultado da aprendizagem dos estudantes

Na seção 4.1.2.1 foi feita uma reflexão que culminou com a determinação do Fator do GAP 1. Ou seja, as necessidades contextuais das organizações em termos de perfil do profissional contábil são

fatores do gap entre o ensino e a prática. Os argumentos utilizados, com base nas referências feitas, estavam focadas nas organizações que são levadas, pelo contexto de mercado e tecnológico, a necessitar e “exigir” profissionais contábeis com perfis mais aderentes a sua realidade.

Pode-se entender as críticas feitas sob a perspectiva de que as universidades não conhecem os perfis de profissionais desejados pelas organizações, por isso o gap. Isso pode derivar do fato do distanciamento entre os profissionais acadêmicos e não acadêmicos. No entanto, este argumento não se justifica dada a vasta literatura produzida sobre o perfil adequado do profissional contábil, algumas com base em pesquisas feitas com empregadores. Pode-se citar IAESB (2019), Pathways Commission (2012), Bolt-Lee e Foster (2002) Howieson et al. (2014), Thomson (2017), entre outros.

Sem contar as orientações dos escritores de livros que são usados para o ensino, mas também são indispensáveis no mundo da prática contábil, como o Manual de Contabilidade Societária originado dos trabalhos dos professores da FEA/USP nos anos de 1970. Soma-se a isso a prática de muitos cursos de ciências contábeis, constatada empiricamente, que promovem eventos acadêmicos que certamente trazem as discussões sobre as necessidades das organizações sobre os perfis necessários dado o contexto delas.

Ou seja, não se pode afirmar que os professores não conhecem as necessidades das organizações sobre os perfis adequados dos profissionais contábeis e, também, que não conhecem quais os conteúdos contábeis são mais importantes de serem ensinados e aprendidos ao longo de um curso de graduação nesta área. Assim, resta questionar o porquê das críticas.

Um caminho a percorrer pode ser a linha de ideias contidas em Pincus et al. (2017). Para os autores, os jovens demandam menos das universidades, dadas as suas limitações financeiras (forças financeiras) e seu envolvimento nos processos de ensino e aprendizagem tradicionais, dado o avanço tecnológico (forças tecnológicas). Forças financeiras e forças tecnológicas, para os autores, desafiam a educação superior por mudanças e isso tem implicações para a academia contábil.

As forças financeiras implicam em redução de investimento público na educação superior, redução de matrículas e estabilização da idade acadêmica. As forças tecnológicas mudam hábitos de consumo, logo mudam as organizações, o que provoca um gap de competências humanas atuais para o trabalho existentes e necessárias e, isso ajuda a fundamentar ainda mais o Fator do GAP 1. Isso porque, segundo Pincus et al. (2017), para o mundo da contabilidade o impacto da tecnologia está na redução do valor dos serviços contábeis e nas dificuldades das empresas em contratar e manter profissionais habilitados. Eles citam a PricewaterhouseCoopers que reconhece a irrelevância de habilidades técnicas superiores em auditoria de um profissional devido à tecnologia.

Mais ainda, para o mundo da educação superior, segundos os autores, a tecnologia amplia as possibilidades de ensino à distância e de cursos rápidos e online e beneficia a propagação da pesquisa científica. Cursos online ou híbridos são mais acessíveis financeiramente aos estudantes e obviamente reduz as receitas das instituições, uma vez que, dada a concorrência e a limitação da idade acadêmica, tal redução não é compensada com aumento de volume de matrículas. A tecnologia, no entanto, concluem os autores, trouxe quase nenhum impacto no ensino contábil, o que é corroborado por Vincent-Lancrin (2006).

O artigo de Pincus et al. (2017) resgata diversos autores que tratam dos desafios das mudanças ambientais para o ensino contábil, que vêm sendo discutidos há algumas décadas. Tais desafios envolvem palavras chaves como ensino e aprendizagem, habilidades, competências técnicas, modelos de aprendizagem ativas e integrativas. A constatação de que pouco mudou é justificada pelo resgate de artigos de 1989 até 2014. Então, uma questão que se poderia colocar é: existe inércia? Se sim, poderia ser isso mais um fator que provoca o gap que distancia o ensino da prática contábil.

Pincus et al. (2017) entregaram um questionário para 145 gestores de programas de contabilidade no evento Accounting Program Leadership Group (APLG) da American Accounting Association de 2017, dos quais obtiveram 61 retornos de 61 instituições diferentes. Concluem sobre o

aspecto do envolvimento do corpo docente num amplo planejamento estratégico como caminho a ser seguido pelas instituições num pensamento de curto e longo prazo.

Um maior envolvimento dos professores no planejamento estratégico das instituições poderia potencializar o uso e adaptações de tais recomendações por elas. Ocorre que o envolvimento de professores na vida, ou no dia a dia, das instituições de ensino já é um grande desafio em si. Isso porque tal envolvimento compromete tempo, recursos, metas pessoais e muitas vezes qualidade de relacionamentos profissionais e pessoais. A resposta que os autores oferecem a esse desafio não é diferente a de um empresário que, para convencer seus empregados a trabalharem mais sem ganharem mais, ameaçam: ou faz ou não teremos escola.

Fogarty (2018) faz alguns contrapontos a Pincus et al. (2017). Para ele as dificuldades que a educação superior enfrenta estão relacionadas às mudanças estruturais irreversíveis que não podem ser respondidas com redução de custos ou aumento de receitas. Trata-se da descrença da sociedade na educação o que a torna mais cara e, também no fato de que a economia não gera empregos cujo um diploma universitário é realmente necessário, o que reduz o retorno da educação para o estudante.

Seguindo ainda a linha de Fogarty (2018), a estrutura inchada da educação universitária americana é insustentável⁵⁸. A tecnologia deveria ser usada pela educação para criar mais competências, no entanto, desvaloriza o estudante formado. Planejamento estratégico tem uma lógica empresarial, mas nem nas empresas é aplicado. O autor finaliza afirmando que as forças excluirão instituições, inevitavelmente para que outras sobrevivam e essa é a visão mais otimista deste autor

De toda a discussão feita nos últimos parágrafos, depreende-se, sob a perspectiva das universidades, especialmente da gestão dos cursos de ciências contábeis que a inércia da gestão e do corpo docente dos cursos de contábeis, a falta de envolvimento do corpo docente no planejamento estratégico dos cursos, o não uso ou o uso ineficiente da tecnologia pela educação contábil e a maior ênfase dos cursos nos critérios necessários para emissão do diploma do estudante do que no desenvolvimento de suas competências, são fatores do gap entre o ensino e a prática contábil. Tais fatores de gap e seus respectivos construtos são apresentados adiante.

Fator do GAP 16: inércia gestão e do corpo docente dos cursos de contábeis

Construto UN1631: projetos pedagógicos levam muito tempo para serem revistos pelos cursos

Construto UN1632: práticas de ensino não são frequentemente revistas e avaliadas pelos gestores dos cursos de contábeis em conjunto com o corpo docente

Construto UN1633: pouco é feito pela universidade e pela gestão dos cursos de contábeis para motivar o corpo docente a conhecer mais sobre o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem

Fator do GAP 17: falta de envolvimento do corpo docente no planejamento estratégico dos cursos

Construto UN1734: o corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente da criação e manutenção dos projetos pedagógicos dos cursos

Construto UN1735: o corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente das revisões e avaliações das práticas de ensino aplicadas atualmente em conjunto com os gestores dos cursos

Construto UN1736: o corpo docente pouco procura inteirar-se a conhecer melhor o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem

Fator do GAP 18: não uso ou o uso ineficiente da tecnologia pela educação contábil

Construto UN1837: no geral, a tecnologia mudou pouco a maneira do corpo docente ensinar conteúdos de contabilidade, tendo sido apenas adaptada para as formas tradicionais de ensino

Fator do GAP 19: maior ênfase dos cursos nos critérios necessários para emissão do diploma do estudante do que no desenvolvimento de suas habilidades

Construto UN1938: os processos avaliativos tendem mais a assegurar que os estudantes de contabilidade cumpriram os requisitos mínimos de aprovação em disciplinas e, conseqüentemente para colação de grau, do que a aferir se os estudantes desenvolveram habilidades necessárias que satisfaçam as exigências mais amplas das organizações e do mundo do trabalho

⁵⁸ Dado o número de cursos de Ciências Contábeis presenciais e à distância no Brasil, pode-se dizer o mesmo da educação universitária brasileira.

4.1.2.5 Pesquisa Contábil

Já foi referenciada neste estudo a opinião de Kaplan (2011) na qual afirma que os acadêmicos (professores e pesquisadores) de contabilidade sabem atualmente mais sobre a interface dos relatórios contábeis com o mercado do que sabiam acadêmicos de 40 anos antes. Isso em função do desenvolvimento da pesquisa contábil, da transição da pesquisa normativa para pesquisa positiva, o que para o autor deve ser reconhecido positivamente. Reconhecimento este feito também por outros como Sunder (2011), Shank (2007), Gordon (2019).

No entanto, Shank (2007) lamenta a ausência de temas de contabilidade gerencial nas revistas científicas. Já foi mencionado que é possível que professores ministrando aulas em disciplinas fora de suas especialidades limitem a discussão de determinados temas importantes para a área. Pode-se concluir o mesmo, ou seja, se pesquisadores têm pouca ou nenhuma vivência na prática contábil é mais difícil desenvolver pesquisas sobre ela. Hopwood (2007), Kaplan (2011), Sunder (2011), Major (2017) e Parker (2012) reclamam, cada qual ao seu modo, do distanciamento das pesquisas contábeis e das revistas científicas da prática contábil. Isso pode estar associado com a pouca inserção de professores e pesquisadores contábeis no mundo prático, fora da academia.

Mas, também, como afirma Sunder (2011), isso pode estar associado com a maneira como as agências de fomento à pesquisa avaliam a produtividade dos pesquisadores, o que para o autor encoraja o conformismo e prejudica o potencial criativo, a crítica inovativa e disruptiva e a pesquisa séria. Mesmo pesquisadores experientes são criticados. Hopwood (2007) e Sunder (2011) fazem afirmações contundentes de que pesquisadores fazem pesquisa contábil mais como meio de desenvolvimento de carreira e menos por curiosidade intelectual.

Com isso temas importantes da contabilidade não são pesquisados. Para Hopwood (2007) a realidade da prática contábil só pode ser compreendida efetivamente se for estudada no contexto econômico, social, político, institucional e tecnológico no qual se insere. Miller et al. (2009, p. 273) são diretos ao afirmarem que “nossas revistas estão repletas de investigações que nenhum gestor se importaria ou deveria se importar, enquanto questões importantes para eles estão sendo ignoradas”⁵⁹

Mesmo no *mainstream* da pesquisa contábil também há lacunas. Gordon (2019) lamenta que efeitos da inflação na informação contábil não estejam sendo devidamente estudados e, ainda sugere, entre outros temas específicos da contabilidade financeira, estudos das IFRS em contextos locais para suportar normatizadores, certamente uma ideia que busca tornar a norma factível tanto em contextos internacionais quanto locais, ou seja, uma aderência maior das normas à realidade. São de fato duas ideias de pesquisa que exigem do pesquisador aproximação com a prática do mundo real e que, por consequência, pode contribuir, como retorno, com a prática do mundo real.

Além de tais lacunas de temas, há críticas que julgam que pesquisadores estão mais focados nos métodos de pesquisa do que necessariamente nos temas e nas questões de pesquisas. Hopwood (2007) e Sunder (2011) influenciam essas afirmações quando sustentam que a pesquisa contábil é guiada mais pelos métodos de pesquisa, especialmente métodos quantitativos, do que pelas questões de pesquisa. O excesso de preocupação com os métodos de pesquisa na pesquisa contábil também motivou o estudo de Martins (2012).

O impacto da realidade da pesquisa contábil, tal como brevemente apresentado nessa subseção, na educação contábil, em cursos de graduação, pode estar associado ao fato de que a maioria dos pesquisadores contábeis são também professores de graduação. O impacto pode ser positivo no sentido do estudante ter contato com professores que conhecem profundamente a literatura contábil dos temas das aulas que estão ministrando. Além disso, abrem-se oportunidades para a iniciação científica, tão importante para a formação do estudante no período da graduação

⁵⁹ “Our journals are replete with an examination of issues that no manager would or should ever care about, while concerns that are important to practitioners are being ignored” Miller et al. (2009, p. 273).

(Massi e Queiroz, 2010), importância reconhecida por estudantes de contabilidade (Colares e Ferreira, 2016).

O efeito colateral, no entanto, como visto, é o distanciamento destes professores da prática contábil e também do lento ou inócuo desenvolvimento de suas próprias práticas pedagógicas. Portanto, não é o envolvimento do professor com a pesquisa que, em si, provoca o gap entre o ensino e a prática contábil. Da mesma forma, não é o distanciamento da pesquisa contábil da prática que provoca o referido gap. O distanciamento dos professores da prática e a ineficiência das práticas pedagógicas já estão contempladas nos fatores de gap de 3 a 6.

É que quando os resultados da pesquisa contábil resolvem questões de pesquisa que não são levantadas na realidade da prática contábil na qual o estudante está inserido, é de se esperar que este tenha pouco interesse por tais resultados, também pelo fato dos mesmos não motivarem interesses nos profissionais não acadêmicos, de forma geral tal qual mencionado por Miller et al. (2009). Com isso a oportunidade de desenvolver conhecimento nos estudantes e, por consequência, competências nos mesmos, é perdida. Isso é fator do gap entre o ensino e a prática contábil. Isso é explicado pelo construto adiante.

- Fator Causador do GAP 20: não desenvolvimento ou pouco desenvolvimento de conhecimento relevante, nos estudantes de contabilidade, sobre a prática contábil por meio das pesquisas contábeis
- Construto PC2039: as pesquisas contábeis, de uma forma geral, levantam questões de investigação pouco aderentes às questões que permeiam as preocupações dos profissionais não acadêmicos
- Construto PC2040: a pesquisa contábil não tenta compreender a realidade da prática contábil no contexto econômico, social, político, institucional e tecnológico no qual se insere.

4.1.2.6 Matrizes Curriculares

O distanciamento das pesquisas contábeis da prática contábil também coloca temas contábeis importantes para o mundo da gestão organizacional à margem das estruturas dos programas dos cursos de contabilidade existentes. Isso implica em enfraquecimento do programas de ensino, o que gera desconfianças sobre a capacidade das matrizes curriculares de formar estudantes que dominem um corpo sólido de conhecimentos contábeis (Coad, 1996; Hoffjan e Wompener, 2006; Kaplan, 2011; Wells, 2018).

A Recomendação 4 do Pathways Commission (2012) diz respeito a criar um modelo de currículo que envolva a comunidade contábil para definir um corpo de conhecimentos que seja o fundamento para uma matriz curricular. A comunidade contábil, para a comissão, é formada por professores, representantes da profissão e práticos. Tal corpo de conhecimentos precisa estar conectado com as competências necessárias para o desenvolvimento de carreiras profissionais na área contábil.

O modelo de currículo, para a referida comissão, precisaria também ser capaz de transformar as experiências de aprendizagem dos estudantes para que elas possam refletir as tecnologias atuais e emergentes e as suas tendências no mundo dos negócios. Além disso, tal modelo precisaria desenvolver uma mentalidade global nos estudantes de contabilidade, por meio de suas experiências de aprendizagem ao longo do curso.

De fato, considerando também as limitações de implantação dessas ideias mencionadas pela própria comissão, uma matriz curricular não conectada com as competências necessárias a serem desenvolvidas nos estudantes de contabilidade para atuar no mundo do trabalho e, uma matriz curricular formada por disciplinas desconectadas umas das outras, dificilmente promoverá formação acadêmica de qualidade aderente às necessidades das organizações. E isso é fator do gap entre o ensino e a prática contábil, o que é explicado pelos construtos adiante.

- Fator do GAP 21: matrizes curriculares não conectadas com as competências que os estudantes precisam desenvolver ao longo do curso e, que englobam disciplinas desconectadas umas das outras
- Construto MC2141: as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva do corpo docente na sua elaboração

Construto MC2142: as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva de representantes da profissão contábil e de práticos na sua elaboração

Construto MC2143: a conexão das disciplinas umas com as outras não é constantemente discutida pelo corpo docente e pela gestão dos cursos de contábeis

4.1.2.7 Materiais Didáticos

Materiais didáticos utilizados nos processos de ensino e aprendizagem também são objetos de estudos do gap entre o ensino e a prática contábil. Em essência, livros textos adotados nos cursos de ciências contábeis estão, pelo menos em parte, desconectados da prática (Pathways Commission, 2012) por não abordarem o papel da tecnologia da informação no processo contábil (Wells, 2018). Se para um estudante inexperiente ou um professor sem vivência prática na profissão é difícil compreender a realidade do processo contábil, materiais didáticos são fundamentais desde que correspondam a realidade.

Frequentemente, estudantes em aulas de contabilidade são expostos a material técnico de uma maneira vocacional que está desincorporado dos complexos cenários do mundo real, aos quais os estudantes estão vinculados e das ideias que a pesquisa pode trazer para a prática⁶⁰ (Pathways Commission, 2012, p.11).

McFall (2005) observa que livros textos, materiais didáticos de forma geral, ainda exercem um papel importante nos cursos de graduação. Um achado importante do autor é que estudantes se mostraram indiferentes quanto à livros em papel ou livros eletrônicos, ou seja, para eles tanto faz. Mas, o autor observa que mais do que indicar um livro ou material didático como base de estudos, o professor deve encontrar meios de motivar os estudantes a usarem tais materiais, o que na visão do autor, melhora a aprendizagem.

Wells (2018) avaliou cinco livros-textos adotados em disciplinas específicas de contabilidade no primeiro ano de curso de ciências contábeis das universidades da Nova Zelândia. Quatro deles eram livros americanos. Os livros, segundo Wells (2018), fazem referencia a ERP System, databases, networks e cloud based systems, mas estes termos não são explicados com mais profundidade, o que implica, segunda o autor, que os estudantes precisam ter uma base de conhecimento de tecnologia prévia para acompanhar a disciplina e aproveitar bem o livro.

O material didático é importante e pode ajudar a desenvolver competências no estudante de contabilidade como duas daquelas três definidas pelo framework do AICPA em seu material “CPA Vision: Focus on the Horizon” produzido em 1998 (Foster e Bolt-Lee, 2002). A primeira competência que bons materiais didáticos podem ajudar a desenvolver é a competência técnica, ou o que o documento chamou de competência funcional. A segunda competência é a ampla perspectiva de negócios, tão necessário para o profissional contábil, ainda que este atue em organizações sem fins lucrativos⁶¹.

Fator do GAP 22: livros-textos e materiais didáticos utilizados como base das disciplinas de contabilidade desincorporados dos cenários do mundo real e da prática contábil

Construto MD2244: o papel da tecnologia da informação no processo contábil não é devidamente e profundamente explicado nos livros-textos e materiais didáticos

Fator do GAP 23: livros-textos e materiais didáticos não são devidamente utilizados pelos estudantes de contabilidade como deveria

Construto MD2345: os estudantes de contabilidade, de forma geral, não usam adequadamente os livros-textos e materiais didáticos indicados como base para as disciplinas

Construto MD2346: de forma geral, estudantes de contabilidade leem pouco livros e outros materiais que têm relações diretas e indiretas com o conhecimento e com a profissão contábil e com o mundo dos negócios

⁶⁰ “All too frequently, students in accounting classes are exposed to technical material in a vocation-focused way that is disembodied from the complex, real-world settings to which the students are bound and from the insights that research can bring to practice” (Pathways Commission, 2012, p.11).

⁶¹ A terceira competência é a competência pessoal, habilidades pessoais.

4.1.2.8 Os Construtos

Como resultado dessa análise tem-se Figura 23 com os 7 grupos de fatores de gap, os 23 fatores de gap e os 46 construtos do gap. A literatura referenciada em toda essa seção trata direta ou indiretamente dessa questão, pois todas as fontes pesquisadas tratam de problemas na educação superior e/ou, especialmente da educação contábil e, implícita ou explicitamente, indicam formação acadêmica insuficiente.

Em outras palavras, essa literatura busca, ao apontar críticas, estabelecer relações de causa e efeito e, em todas as situações, o efeito é um estudante despreparado para o mundo do trabalho, embora seja necessário reconhecer que boa parte dos estudos citados também sugerem alternativas de melhoria do processo educacional. Tais críticas fundamentam o discurso da existência de gap de competências disponíveis e necessárias. É consenso nas referidas fontes que tais necessidades são das organizações que fazem parte do mundo do trabalho e nas quais os indivíduos formados nos cursos de contábeis irão atuar.

O Fator Professores é recorrentemente tratado nas pesquisas, como visto. Mas, não é o valor do professor atribuído pela sociedade que produz a escola como instituição social e, visto como um personagem necessário para o funcionamento do processo educacional (Cunha, 1989), que é criticado e que causa o gap. As críticas justificam-se justamente pelo reconhecimento do papel do professor e pelo conhecimento de sua realidade, o que motiva as sugestões de intervenção no seu desempenho, o que para Cunha (1989) seria estudar o professor como ser contextualizado, não isolado do referido processo.

Se o problema fosse o valor do professor, ou seja, se as críticas estivessem atacando esse valor, bastaria eliminar esse personagem do processo educacional e o gap entre o ensino a prática contábil seria bastante reduzido. O que se está afirmando na literatura pesquisada, em relação aos professores, é que a sua insuficiente interação com a prática contábil (Fator 3), as limitações de suas práticas pedagógicas (Fatores 4, 5 e 6) e sua pouca familiaridade com disciplinas que ministram (Fator 7), é que causam o gap.

Portanto, Professores é um grupo que contém fatores de gap relacionados com a docência no ensino contábil e, que são explicados por construtos que nem sempre são medidos por pesquisas empíricas, nem tampouco aprofundados nas pesquisas que os relacionam. Por exemplo, se a literatura aponta um distanciamento de professores de contabilidade da prática contábil ou de profissionais da prática contábil, o que é latente nessa crítica é que, conforme o Construto PR0304, “professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de atualização de práticas contábeis”.

Seguindo nesta mesma linha, Estudantes é um grupo que contém fatores de gap relacionados aos discentes. Por exemplo, se a literatura aponta condutas não éticas de estudantes de contabilidade como um fator de gap, está latente que, conforme o Construto ES1224, “os estudantes de contabilidade praticam atos não éticos como colas em provas, compra de trabalhos, plágios, entre outros”.

Os construtos são, portanto, as explicações que fundamentam os fatores de gap. Representam as ações praticadas pelos diversos agentes e contextos que se relacionam, direta ou indiretamente, com o ensino contábil e que, influenciam a formação da competência dos estudantes durante o processo formal da educação superior e/ou influenciam a qualidade e a quantidade das competências necessárias pelas organizações onde se aplica a contabilidade, participantes do mundo do trabalho. Tais construtos podem ou não terem sido medidos ou estudados em profundidade por estudos empíricos mas, certamente merecem a atenção da acadêmica e, especialmente da pesquisa em educação contábil.

Figura 23: Construtos do GAP

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	
Organizações	(1) Necessidades Contextuais	OR0101	as constantes mudanças ambientais, sociais, legais, políticas e tecnológicas pressionam as organizações a serem mais eficientes, eficazes e efetivas em seus propósitos e, com base nisso, elas precisam recorrer a profissionais que estejam preparados para ajudá-las na consecução dos seus objetivos, em termos habilidade técnicas e não técnicas
		OR0102	o diploma universitário em contabilidade não garante por si só a redução de erros das organizações ao contratarem profissionais contábeis recém-formados sem qualificações mínimas
	(2) Interação das Organizações com as Universidades	OR0203	as organizações onde se aplica a contabilidade interagem pouco ou superficialmente com as universidades no sentido de contribuir com a formação prática dos estudantes
Professores	(3) Interação com a Prática Contábil	PR0304	professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de atualização de práticas contábeis
		PR0305	professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de trazer-los para o ambiente de sala de aula como recurso pedagógico
		PR0306	professores de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos ensinados
	(4) práticas de ensino não educativas que não criam aprendizagem	PR0407	professores de contabilidade têm dificuldades em implantar práticas pedagógicas que conectam teoria e prática contábil
		PR0408	professores de contabilidade padronizam práticas de ensino para torná-las mais previsíveis e compreensíveis no desenvolvimento das disciplinas
	(5) práticas pedagógicas tradicionais quando criam aprendizagem limitada pela memorização	PR0509	professores de contabilidade geralmente usam práticas pedagógicas tradicionais (aulas expositivas, exercícios, critérios objetivos de avaliação, uso de livros textos)
		PR0510	as práticas pedagógicas tradicionais usadas pelos professores de contabilidade geralmente geram uma aprendizagem nos estudantes limitada pela memorização na qual o estudante não apreende conteúdos teóricos e práticos
	(6) não uso de práticas pedagógicas que colocam o estudante como sujeito ativo no processo educacional	PR0611	professores de contabilidade não estimulam estudantes a refletirem na prática contábil os conceitos abordados em sala de aula
		PR0612	professores de contabilidade não estimulam estudantes a, de forma contínua, desenvolverem suas próprias questões e a buscarem por si mesmos as respostas à elas.
	(7) professores atuando em disciplinas fora de suas especialidades	PR0713	professores de contabilidade deixam de tratar de temas importantes da contabilidade de fora dos programas de ensino ou os discutem superficialmente por não estarem identificados com eles

Continua...

...Continuação da Figura 23

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	
Estudantes	(8) imaturidade do estudante	ES0814	estudantes de contabilidade têm dificuldades em lidar com problemas cotidianos da vida e torna-la melhor a partir de seus próprios recursos cognitivos
	(9) frágil resiliência dos estudantes	ES0915	estudantes de contabilidade têm pouca resiliência no mundo dos estudos e, conseqüentemente estão menos dispostos ou são menos capazes de lidar com o “sofrimento” das atividades acadêmicas dentro e fora de sala de aula
	(10) interação com a prática no mundo do trabalho	ES1016	estudantes de contabilidade têm pouca experiência no e do mundo do trabalho
		ES1017	estudantes de contabilidade possuem dificuldades de compreender a organização como uma entidade orgânica integrada e uma entidade contábil
		ES1018	estudantes de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos aprendidos
	(11) falta de autonomia dos estudantes para administrar sua aprendizagem	ES1119	os estudantes de contabilidade carecem de conhecimentos básicos aprendidos nas fases educacionais anteriores à educação superior
		ES1120	os estudantes de contabilidade valorizam mais as notas do que a aprendizagem
		ES1121	os estudantes de contabilidade não estão comprometidos com sua aprendizagem
		ES1122	estudantes de contabilidade sentem-se mais “clientes” do que estudantes nas instituições de ensino
	(12) condutas não éticas de estudantes de contabilidade	ES1223	os estudantes de contabilidade praticam atos não éticos como colas em provas, compra de trabalhos, plágios, entre outros
		ES1224	os mecanismos de controle, punição e conscientização contra condutas não éticas de estudantes não têm sido úteis

Continua...

...Continuação da Figura 23

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	
Universidades	(13) tempo de duração de um curso de graduação em ciências contábeis	UN1325	os conhecimentos contábeis são vastos e é impossível que sejam todos adquiridos nos anos que duram uma graduação em ciências contábeis, considerando o estudante que inicia o curso sem conhecimento algum da área
		UN1326	a aplicação contábil é ampla dada a diversidade de perfis das organizações onde se aplica a contabilidade, perfis estes relativos à natureza jurídica, aos fins econômicos e institucionais, ao porte, ao tipo societário, ao enquadramento tributário, ao ramo de atividade, entre outros
	(14) não interação dos cursos de contábeis com as organizações ou interações ineficientes	UN1427	os cursos de contábeis não têm implantados modelos de integração com organizações, tais como: estágio supervisionados, consultorias juniores, entre outros.
		UN1428	os modelos de integração com organizações, embora implantados, não são devidamente integrados com as dinâmicas do ensino, no sentido da aferição da eficiência de tais modelos, se eles cumprem efetivamente seus objetivos ou não.
	(15) programas de estágio supervisionado nos quais estudantes de contabilidade não vivem adequadamente a aplicação prática dos conhecimentos teóricos discutidos na universidade	UN1529	as organizações concedentes não colocam os estagiários em atividades nas quais eles podem vivenciar de fato a aplicação da teoria contábil
		UN1530	há pouco ou nenhum comprometimento das organizações concedentes e dos supervisores com o efetivo resultado da aprendizagem dos estudantes
	(16) inércia gestão e do corpo docente dos cursos de contábeis	UN1631	projetos pedagógicos levam muito tempo para serem revistos pelos cursos
		UN1632	práticas de ensino não são frequentemente revistas e avaliadas pelos gestores dos cursos de contábeis em conjunto com o corpo docente
		UN1633	pouco é feito pela universidade e pela gestão dos cursos de contábeis para motivar o corpo docente a conhecer mais sobre o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem
	(17) falta de envolvimento do corpo docente no planejamento estratégico dos cursos	UN1734	o corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente da criação e manutenção dos projetos pedagógicos dos cursos
		UN1735	o corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente das revisões e avaliações das práticas de ensino aplicadas atualmente em conjunto com os gestores dos cursos
		UN1736	o corpo docente pouco procura inteirar-se a conhecer melhor o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem
	(18) não uso ou o uso ineficiente da tecnologia pela educação contábil	UN1837	no geral, a tecnologia mudou pouco a maneira do corpo docente ensinar conteúdos de contabilidade, tendo sido apenas adaptada para as formas tradicionais de ensino
	(19) maior ênfase dos cursos nos critérios necessários para emissão do diploma do estudante do que no desenvolvimento de suas habilidades	UN1938	os processos avaliativos tendem mais a assegurar que os estudantes de contabilidade cumpriram os requisitos mínimos de aprovação em disciplinas e, conseqüentemente para colação de grau, do que a aferir se os estudantes desenvolveram habilidades necessárias que satisfaçam as exigências mais amplas das organizações e do mundo do trabalho

...Continuação da Figura 23

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	
Pesquisa Contábil	(20) não desenvolvimento ou pouco desenvolvimento de conhecimento relevante, nos estudantes de contabilidade, sobre a prática contábil por meio das pesquisas contábeis	PC2039	as pesquisas contábeis, de uma forma geral, levantam questões de investigação pouco aderentes às questões que permeiam as preocupações dos profissionais não acadêmicos
		PC2040	a pesquisa contábil não tenta compreender a realidade da prática contábil no contexto econômico, social, político, institucional e tecnológico no qual se insere.
Matrizes Curriculares	(21) matrizes curriculares não conectadas com as competências que os estudantes precisam desenvolver ao longo do curso e, que englobam disciplinas desconectadas umas das outras	MC2141	as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva do corpo docente na sua elaboração
		MC2142	as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva de representantes da profissão contábil e de práticos na sua elaboração
		MC2143	a conexão das disciplinas umas com as outras não é constantemente discutida pelo corpo docente e pela gestão dos cursos de contábeis
Materiais Didáticos	(22) livros-textos e materiais didáticos utilizados como base das disciplinas de contabilidade desincorporados dos cenários do mundo real e da prática contábil	MD2244	Oferecem poucas possibilidades de compreensão do papel da tecnologia no processo contábil
		MD2345	os estudantes de contabilidade, de forma geral, não usam adequadamente os livros-textos e materiais didáticos indicados como base para as disciplinas
	(23) livros-textos e materiais didáticos não são devidamente utilizados pelos estudantes de contabilidade como deveria	MD2346	de forma geral, estudantes de contabilidade leem pouco livros e outros materiais que têm relações diretas e indiretas com o conhecimento e com a profissão contábil e com o mundo dos negócios

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao todo, conforme a Figura 24, são vinte e três os fatores identificados na literatura como fatores de gap, ou seja, que causam ou são causados pelo gap, organizados em sete grupos distintos. Essas causas e efeitos são explicadas por quarenta e seis construtos. Os grupos mais pesquisados pela literatura que contêm fatores de gap são os grupos Professores, Estudantes e Universidades. Tais grupos contêm aproximadamente 82% de todos os fatores de gap e 75% de todos os construtos.

Figura 24: Grupos e Fatores do GAP a Partir da Literatura

Nr.	Grupo	Fatores de GAP		Construtos	
		Quantidade	%	Quantidade	%
1	Organizações	2	8,7	3	6,5
2	Professores	5	21,7	10	21,7
3	Estudantes	5	21,7	11	23,9
4	Universidades	7	30,4	14	30,4
5	Pesquisa Contábil	1	4,3	2	4,3
6	Matrizes Curriculares	1	4,3	3	6,5
7	Materiais Didáticos	2	8,7	3	6,5
Total		23	100	46	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Os construtos serão submetidos na próxima seção a uma avaliação da sua aderência com a teoria experiencial. Interessa para essa pesquisa construtos que, apoiados na teoria experiencial, expliquem os fatores de gap.

4.2 OS CONSTRUTOS E OS PRINCÍPIOS DA TEORIA EXPERIENCIAL

Esta seção solidifica os construtos desenvolvidos na seção anterior no sentido de dar a eles sustentação via teoria experiencial a partir dos seis princípios estudados na Seção 2. Essa solidificação se dá pela análise dos construtos em relação aos princípios da teoria experiencial. Não se pode perder a ideia de que a teoria experiencial é uma teoria de aprendizagem. A Figura 17 ilustra o processo de produção de conhecimento, processo esse que também desenvolve habilidades, criando as possibilidades da criação das competências. Tal sustentação se dará a partir deste processo.

Os construtos desenvolvidos justificam-se pela percepção de que os estudantes de contabilidade têm conhecimentos e habilidades para atuarem na profissão abaixo daqueles julgados esperados pelos diversos agentes envolvidos na profissão contábil. À luz da teoria experiencial este gap de competências pode surgir a partir de práticas de aprendizagem nas quais o estudante não vive suficientemente e adequadamente experiências, ao longo de seu curso de graduação, que o levem a desenvolvê-las. Não cabe a essa tese buscar as razões disso, nem tampouco soluções para superar tais limitações. Gerar os construtos à luz da teoria experiencial é a resposta que se busca aqui.

Desta forma, foi feita uma análise de cada construto da Figura 23 à luz do processo de criação de competências ilustrado na Figura 17. Desta análise surgiram três resultantes que podem explicar os construtos a partir dos princípios da teoria experiencial. Isso porque tais construtos deixam uma ideia latente que, para a formação de competências, a educação contábil atual:

- Exige que os estudantes e professores vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais (Resultante 1 – R1);

No entanto, tais construtos deixam também uma ideia latente que a educação contábil atual:

- Enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes (Resultante 2 – R2);
- Impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas (Resultante 3 – R3);

Em R1 a exigência da experiência é posta à educação contábil pela natureza prática do conhecimento contábil e pelas demandas do mundo do trabalho por profissionais competentes, considerando a estrutura da competência descrita na Figura 20. Em R2 tal experiência, quando vivida, é enfraquecida, e em R3 tal experiência sequer acontece.

Em outras palavras, a educação contábil exige (R1) que estudantes e professores vivam experiências relevantes que formem competências, mas por um lado ela enfraquece aquelas vividas (R2) pelas limitações técnicas de ambos, e por outro lado impossibilita que outras aconteçam (R3) por questões comportamentais, estruturais, culturais, legais e institucionais envolvidas. Pode-se evidenciar essa lógica qualitativamente pela Figura 25.

Figura 25: Resultantes dos Construtos



Fonte: Dados da Pesquisa

É o construto que promove o resultante e se o construto se baseia em críticas feitas à educação contábil, pode-se concluir que o resultante deriva indiretamente das críticas. No entanto, isso não significa que se pode, ou se deve, generalizar as críticas, ou seja, que elas servem a todo e qualquer curso de ciências contábeis e aos envolvidos com os mesmos (professores, estudantes, entre outros). Mesmo porque, apesar das críticas merecerem atenção pelo conteúdo, forma e fonte, nenhuma delas, como se pode perceber na Seção 4.1, se baseia em estudos aprofundados de amostras de sujeitos de pesquisa grandes o suficiente para tal generalização.

Fazendo a junção do construto com o resultante tem-se a ideia conceitual concebida de forma que de um lado tem-se a essência da crítica feita à educação superior (construto) e de outro a razão teórica da crítica extraída da teoria experiencial (resultante). Se as críticas são direcionadas, de forma geral, à educação contábil, é ela o sujeito criticado pela ação representada pelos resultantes. É a educação contábil que exige, que enfraquece e que impossibilita as experiências segundo as críticas da literatura geral investigada e segundo a teoria experiencial.

Para exemplificar tem-se a Figura 26. O Construto OR0101 foi relacionado com o Resultante 1. Já o Construto PR0306 foi relacionado com o Resultante 2 enquanto que o Construto ES1120 foi relacionado com o Resultante 3. Todas as junções feitas entre todos os construtos e os três resultantes estão no Anexo 1 desta pesquisa.

Figura 26: Exemplo das Junções de Construtos e Resultantes

Construtos		...logo, a educação contábil...	
OR0101	As constantes mudanças ambientais, sociais, legais, políticas e tecnológicas pressionam as organizações a serem mais eficientes, eficazes e efetivas em seus propósitos e, com base nisso, elas precisam recorrer a profissionais que estejam preparados para ajudá-las na consecução dos seus objetivos, em termos habilidades técnicas e não técnicas...	R1	... exige que os estudantes vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais
PR0306	Professores de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos ensinados...	R2	... enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
ES1120	Os estudantes de contabilidade valorizam mais as notas do que a aprendizagem...	R3	... impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas

Fonte: Dados da Pesquisa

De forma geral, os três resultantes explicam os quarenta e seis construtos. A junção feita é de cada construto com cada resultante. Levou-se em consideração a primazia da essência da relação entre construto e resultante sobre a forma (direta ou indireta) desta relação. Em outras palavras, um construto pode ser explicado por um resultante, por dois deles ou pelos três resultantes. Ainda, um construto pode ser explicado de forma direta ou indireta por cada um dos resultantes.

Mas, ao considerar a essência da relação entre o construto e o resultante fez-se a conexão de um construto para um resultante. Na prática isso significa que uma crítica à educação superior pode ter várias justificativas, mas está-se aqui considerando a justificativa mais importante, no julgo do autor desta pesquisa, a principal justificativa, sem a qual talvez a crítica nem fosse feita ou nem merecesse ser feita. A Figura 27 demonstra quantitativamente como foram feitas tais junções.

Figura 27: Distribuição dos Construtos e Resultantes

Resultantes	Quantidade de Construtos	%
R1	5	10,9
R2	10	21,7
R3	31	67,4
Total	46	100

Fonte: Dados da Pesquisa

O R1 explica cinco dos quarenta e seis construtos desenvolvidos. O R2 explica dez construtos e o R3 explica 31 construtos. O que se pode extrair dessa contagem é que as críticas feitas à educação contábil estão ligadas em primeiro lugar a sua impossibilidade de promover experiências práticas relevantes nos estudantes. Isso porque 67,4% dos construtos derivados das críticas à educação contábil advém do fato de que a educação contábil atual não possibilita que estudantes vivam tais experiências em práticas contábeis.

Em segundo lugar a educação contábil, em 21,7% dos construtos, é criticada por promover experiências vividas precariamente pelos estudantes. Em terceiro lugar a educação contábil, em 10,9% dos construtos, é criticada por exigir que experiências práticas de estudantes e professores sejam por eles vividas, dadas as condições contextuais atuais. Por fim, a Figura 28 mostra quais construtos foram relacionados em cada resultante.

Figura 28: Classificação dos Construtos para cada Resultante

Resultantes	Construtos																Total	%		
R1	OR0101 OR0102																UN1325 UN1326	MD2244	5	10,9
R2		PR0306 PR0407			ES0814 ES0915 ES1016 ES1017 ES1018 ES1119			ES1224		UN1428									10	21,7
R3	OR0203 PR0304 PR0305	PR0408 PR0508 PR0510 PR0611 PR0612 PR0713						ES1120 ES1121 ES1122 ES1223		UN1427	UN1529 UN1530 UN1631 UN1632 UN1633 UN1734 UN1735 UN1736 UN1837 UN1938	PC2039 PC2040 MC2141 MC2142 MC2143	MD2345 MD2346				31	67,4		
Total de Construtos																		46	100	

Fonte: Dados da Pesquisa

A classificação aqui apresentada não é o principal resultado desta seção. O objetivo aqui é solidificar os construtos. Ou seja, se houvesse algum construto que não pudesse ser explicado por algum resultante à luz dos princípios da teoria experiencial, este construto seria excluído da lista final. Isso porque este construto estaria fora do escopo desta tese por não corresponder ao seu problema

de pesquisa nem aos seus objetivos. Portanto, é importante que os quarenta e seis construtos desenvolvidos na seção 4.1 possam ser explicados pelos resultantes a partir dos seis princípios da teoria experiencial.

A classificação dos construtos apresentada na Figura 28 não irá interferir nos resultados desta pesquisa. Com o desenvolvimento das etapas dois e três desta tese, que serão apresentadas adiante, quando se chegará a uma relação final de construtos validada pela literatura pesquisada na seção 4.1, pelos especialistas através da Delphi e pelos profissionais docentes ou não através da Survey, o que se poderá fazer com as classificações elaboradas na Figura 28 é o levantamento de hipóteses que poderão ser sugeridas e investigadas em trabalhos futuros, uma vez que tal classificação foi feita arbitrariamente pelo autor desta tese justamente com este intuito final.

4.3 RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DELPHI

4.3.1 Composição dos Membros

O método Delphi foi aplicado em duas rodadas no período de 03/08/2021 a 22/09/2021. O objetivo foi o de validar os construtos desenvolvidos na seção 4.1. A comissão foi composta por 16 membros, sendo 8 profissionais acadêmicos (docentes, pesquisadores, gestores de cursos), e 8 profissionais não acadêmicos (contadores, empresários contábeis, auditores, consultores, entre outros). A experiência nessas atividades profissionais foi o principal fator para a escolha dos membros que, de um forma ou de outra, relacionam-se, direta ou indiretamente, com pessoas que estão no início de suas carreiras profissionais na área de contabilidade.

Como visto na seção 4.1 os construtos foram desenvolvidos a partir de uma literatura diversificada que inclui artigos científicos que são essencialmente escritos por profissionais acadêmicos, mas que também inclui fontes não científicas escritas, também, por profissionais menos ligados à academia e mais ligados à profissão contábil, como Jason L. Ackerman que é um contador ligado a uma firma de contabilidade e que escreve artigos para o *CPA Journal* e que foi citado na Introdução desta tese. Portanto, parece fazer bastante sentido validar tais construtos com membros de dentro e de fora da academia, distribuídos uniformemente como efetivamente feito.

Após uma análise de nomes, por meio de seus respectivos currículos, que pudessem compor o painel de especialistas, os convites começaram a ser enviados a partir do dia 03/08/2021. O convite enviado encontra-se no Anexo 2. No grupo de profissionais acadêmicos foram feitos convites para 4 mulheres e 5 homens. As mulheres convidadas responderam positivamente ao convite. Dos homens, apenas um não retornou ao e-mail. No entanto, depois que a primeira etapa foi iniciada, uma mulher e um homem desistiram da participação. Desta forma, foram enviados mais um convite para uma mulher, que foi aceito, e três outros convites para três homens, sendo o convite aceito apenas por um destes.

Buscou-se um equilíbrio entre profissionais acadêmicos de instituições públicas e privadas. No entanto, dos 4 convites feitos a profissionais acadêmicos de instituições privadas, dois foram aceitos num momento inicial, mas quando iniciou-se efetivamente a pesquisa, apenas um atendeu ao convite e participou da pesquisa. Ou seja, dos quatro profissionais acadêmicos de instituições privadas, apenas um aceitou e participou da pesquisa cumprindo as suas etapas.

No grupo de profissionais não acadêmicos foram enviados convites para 5 homens e 4 mulheres. Dos homens, apenas um não respondeu ao e-mail de convite enquanto os outros o aceitaram. Das mulheres, apenas uma aceitou o convite enquanto as outras não se manifestaram com respostas. Foi enviado convite para mais uma mulher que também não manifestou resposta ao e-mail enviado. Foram mais 5 convites a homens dos quais 3 aceitaram participar da pesquisa. A Figura 29 demonstra o total de convites feitos e aceitos em cada grupo profissional dividido entre homens e mulheres.

Figura 29: Convites Enviados e Convites Aceitos para a Delphi

Profissionais	Homens		Homens	
	Convites Enviados	Convites Aceitos	Convites Enviados	Convites Aceitos
Profissionais Acadêmicos	8	4	5	4
Profissionais não Acadêmicos	10	7	5	1
Total	18	11	10	5

Fonte: Dados da Pesquisa

O intuito principal era compor o grupo com equilíbrio entre profissionais acadêmicos e não acadêmicos. Isso foi alcançado com o grupo dividindo-se entre 8 profissionais acadêmicos e 8 profissionais não acadêmicos. No entanto, também era intuito equilibrar o grupo entre homens e mulheres. Isso ocorreu entre os profissionais acadêmicos, sendo 4 homens e 4 mulheres. Mas, restou um desequilíbrio entre os profissionais não acadêmicos, sendo 7 homens e apenas 1 mulher.

Ocorre que os convites e os aceites foram acontecendo simultaneamente e, quando detectado que 4 das 5 mulheres convidadas realmente não participariam da pesquisa, outros convites já haviam sido enviados a homens e aceites pela maioria deles. O convite a mais mulheres com aceite delas aumentaria o número de pessoas no grupo, o que exigiria aumentar o número de pessoas também no outro grupo. Decidiu-se, portanto, encerrar o envio dos convites, uma vez que o intuito principal na formação dos dois grupos havia sido alcançado.

4.3.1.1 Grupo Final dos Especialistas

A primeira rodada da Delphi ocorreu de 03/08/2021 a 13/09/2021. A segunda rodada ocorreu de 15/09/2021 a 22/09/2021. No e-mail do dia 27/09/2021 foi solicitado a todos os participantes autorização para divulgação de seus nomes nesta tese e seus respectivos históricos profissionais. Todos concordaram com esta solicitação e, portanto, a composição do grupo final é apresentada a seguir em ordem alfabética e por grupo de profissionais.

A Figura 30 mostra os membros do grupo de profissionais acadêmicos. O tempo média de experiência na atividade acadêmica neste grupo é de 22 anos e meio. O membro que está há mais tempo atuando tem 35 anos de experiência e o que está há menos tempo tem 11 anos de experiência. Este tempo é exclusivamente em atividades acadêmicas, principalmente atividades docentes. No entanto, 3 dos 8 professores possuem experiência relevante em atividades profissionais com contabilidade, fora da academia. Experiências estas vividas antes da dedicação exclusiva à área acadêmica. Essa experiência relevante significa um tempo maior que 10 anos e em atividades contábeis e de gestão empresarial.

Figura 30: Grupo dos Profissionais Acadêmicos

Ordem	Profissional Acadêmico	Breve Currículo
1	Adriana Maria Procópio de Araújo	Professora Titular da Universidade de São Paulo, Departamento de Contabilidade. Graduada em Administração e em Ciências Contábeis; Mestre e Doutora em Contabilidade e Controladoria pela Faculdade de Economia Administração e Contabilidade FEA/USP. Livre Docente pela USP. Pós-doutorado em Educação pela UFSCar, Departamento de Teorias e Práticas Pedagógicas. Pós-doutorado no College of Law, University of Illinois.
2	Antonio Carlos Ribeiro da Silva	Professor da Fundação Visconde de Cairu. Professor Associado da Universidade Federal da Bahia e da Universidade do Estado da Bahia. Possui graduação em Ciências Contábeis pela

		Fundação Visconde de Cairu, graduação em Pedagogia pela Faculdade de Educação da Bahia, licenciado em Técnicas Comerciais pela Universidade do Estado da Bahia, Teólogo pela Uninter desde 2019, Especialista em Psicopedagogia Escolar e Clínica (FEBA), Especialista em Contabilidade Gerencial (UFBA), Especialista em Educação à Distância (UCB), Mestrado em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu e Doutorado em Desenvolvimento Curricular pela Universidade do Minho -
3	Cláudio de Araújo Wanderley	Professor Associado da UFPE - Universidade Federal de Pernambuco. PhD em Management Accounting pela University of Sheffield. Mestre em Engenharia de Produção pela UFPE e Graduado em Ciências Contábeis também pela UFPE.
4	Claudio Marques	Professor da Universidade Estadual de Maringá. Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá.
5	Eduardo da Silva Flores	Professor da FEA/USP. Pós Doutor pela FEA/USP e Pós-Doc pela Escola de Administração de São Paulo da Faculdade Getúlio Vargas. Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Unifecap. Graduado em Ciências Atuariais pela FEA/USP e em Ciências Contábeis pela Unifecap.
6	Isabel Maria Estima da Costa Lourenço	Professora associada com Agregação do ISCTE-IUL (Instituto Universitário de Lisboa). Doutora em Finanças/Contabilidade pela Universidade de Lisboa. Mestre em Finanças pelo Instituto Universitário de Lisboa. Graduada em Administração pelo Instituto Universitário de Lisboa.
7	Juliana Moraes	Professora da Unicesumar no Ensino à Distância. Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis à Distância da Unicesumar. Mestre em Ciências Contábeis pela UEM - Universidade Estadual de Maringá. Graduada em Ciências Contábeis e em Matemática pela UEM.
8	Marcia Martins Mendes de Luca	Professora Titular da Universidade Federal do Ceará. Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza. Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Pós-doutorado na University of Illinois at Urbana-Champaign (UIUC), Illinois (EUA).

A Figura 31 mostra os membros do grupo de profissionais não acadêmicos. O tempo média de experiência na atividade profissional neste grupo é de 23,62 anos. O membro que está há mais tempo atuando tem 37 anos de experiência e o que está há menos tempo tem 6 anos de experiência. Este tempo é exclusivamente em atividades não acadêmicas, ou seja, atividades profissionais ligadas direta ou indiretamente à contabilidade em empresas privadas e públicas. No entanto, 2 destes 8 profissionais também atuam como professores em instituições privadas de ensino, embora a docência não seja sua atividade principal.

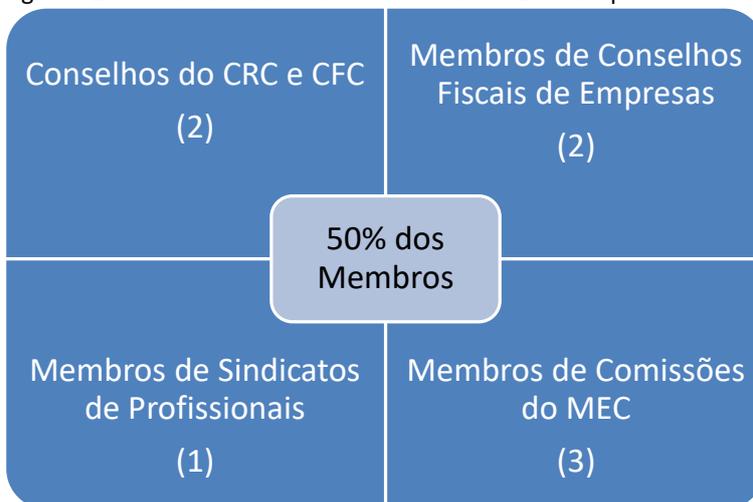
Figura 31: Grupo dos Profissionais não Acadêmicos

Ordem	Profissional Não Acadêmico	Breve Currículo
1	Altair Antonio Toledo	Formado em Contabilidade pela FAE Business School com MBA em Gestão Econômica e Estratégia de Negócios pela FGV. Partner na KPMG Escritório de Porto Alegre. Consultor na área de tributos. Atua na KPMG há 24 anos. Professor na Universidade Feevale e na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Atua como professor há 12 anos.
2	Claudinei Tonon	Formado em Contabilidade. Pós-graduado em Gestão Pública. Empresário contábil há 8 anos. Sócio da Serv Med Contabilidade Especializada. Atuou na empresa Creações Carol Ltda em atividades ligadas a contabilidade e gestão por 37 anos.
3	Julio Damião	Formado em Engenharia de Produção Mecânica pela USP com MBA em gestão pela USP e pela FIA – Fundação Instituto de Administração. Controlador Financeiro da 3M onde trabalha há 12 anos.
4	Marcos Batista	Formado em Contabilidade pela Mackenzie com MBA em Finanças pela FGV e Mestrado em Controladoria pela Mackenzie. Professor de Controladoria e Business Partner Financeiro pela FIPECAFI. Consultor de performance, finanças e tecnologia na MBS Management Consulting durante 15 anos e na Ninecon há quase 2 anos.
5	Pedro Luiz Petarim Masiero	Formado em Contabilidade pela Unicesumar. Foi Auditor da Deloitte durante 6 anos e atualmente é consultor contábil na Votorantim, Holding de Investimentos.
6	Rui Cadete	Formado em Contabilidade pela Universidade Potiguar. Pós-graduado pela FGV e FEA/USP. Presidente do Conselho na Rui Cadete Consultores e Auditores onde atua profissionalmente há mais de 30 anos.
7	Tadeu Cendon Ferreira	Formado em Contabilidade e Mestre em Contabilidade pela FEA/USP. Trabalhou durante 30 anos na PWC e há quase 3 anos é membro do IFRS Foundation ocupando um dos assentos destinados às Américas.
8	Vania Maria da Costa Borgerth	Formada em Contabilidade pela Universidade Santa Úrsula com Mestrado Profissional pela

		IBMEC e Doutoranda em Doutorado Profissional pela FUCAPE-RJ. Foi contadora do BNDES por 28 anos. Atualmente é membro do Comitê de Auditoria do Banco Santander, Coordenadora Geral no CBARI – Comissão Brasileira de Acompanhamento do Relato Integrado e Membro do Conselho da IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants.
--	--	---

As atividades profissionais dos membros dos grupos relacionadas nas figuras acima são as principais exercidas pelos mesmos. No entanto, muitos destes profissionais exercem ou já exerceram outras atividades pelas quais pode-se vislumbrar as relações que possuem com a profissão contábil e com a formação contábil que vão além de seus interesses individuais. A Figura 32 demonstra tais atividades e o número de profissionais que as exercem ou já as exerceram em suas carreiras. Pelo menos metade dos membros dos dois grupos estão relacionados.

Figura 32: Outras Atividades dos Membros dos Dois Grupos



Fonte: Dados da Pesquisa

Em outras palavras, os membros desta comissão de especialistas têm um elevado nível em termos de formação acadêmica, experiência profissional e engajamento na profissão e na formação contábil. Um dos membros do grupo de profissionais não acadêmicos, por fazer parte do sindicato de profissionais contábeis, promove encontros semanais com outros profissionais contábeis, os quais chama de grupos de estudos. Um deste grupos recebe o nome de Grupo IFRS e Gestão Contábil. Os encontros acontecem virtualmente pelas plataformas digitais sendo a principal delas o Youtube.

Portanto, entende-se que estes 16 profissionais estão envolvidos com o mundo contábil e são suficientemente capazes de estabelecer as relações sistêmicas entre a universidade, no que diz respeito à formação de novos contadores, e o mundo da prática contábil. Isso por terem vivido sua própria formação e por estarem, direta ou indiretamente, envolvidos com a formação e o desempenho profissional de outras pessoas, há muito tempo. Desta forma, entende-se que este grupo é qualificado o suficiente para validar, ou não, os construtos desenvolvidos na Seção 4.1 e, contribuir decisivamente para o alcance dos objetivos desta tese. O processo em que ocorreu essa validação é descrito nas subseções a seguir.

4.3.2 As Rodadas da Delphi

O início de cada uma das duas rodadas realizadas foi marcado pelo envio de e-mail aos participantes dos dois grupos, conforme mencionado no início desta seção. Uma cópia de cada um dos dois e-mails enviados está nos Anexos 3 e 4. Como já mencionado, o objetivo da Delphi, nesta etapa

da pesquisa, foi o de validar os construtos desenvolvidos na Seção 4.1. Os critérios para que os construtos fossem validados foram definidos pela reação que cada um deles (dos construtos) exerceu nos membros dos grupos. Poder-se-ia perguntar para cada membro se concorda ou não com cada construto em relação a se o mesmo tem ou não relação com o gap. No entanto, há uma discussão subjacente à discussão do gap que diz respeito às suas causas e efeitos. Dadas as relações sistêmicas entre o mundo do ensino contábil e o mundo da prática contábil, mais do que provas concretas, a literatura, de forma geral, apresenta observações não probabilísticas, reflexões, opiniões e percepções sobre o gap, suas causas e efeitos.

Por exemplo, Kaplan (2011), ao escrever sobre o gap entre a pesquisa contábil e a prática contábil, apoia-se em Pfeffer (2007) e em suas próprias observações (e experiência) para construir o raciocínio de que o papel histórico das escolas de negócios e seus corpos docentes, embora não seja o que desejam prioritariamente, é avaliar e não criar ou dar origem às práticas inovadoras de gestão dos negócios. O autor aponta este papel exercido pelas escolas de negócios como causa do referido gap ao afirmar que “outros observadores da pesquisa da escola de negócios expressaram preocupações sobre o gap que se abriu nas últimas quatro décadas entre a pesquisa acadêmica e a prática profissional”⁶² (Kaplan, 2011, p. 372).

Pfeffer (2007) relata o mesmo tipo de gap entre a pesquisa em gestão e as práticas de gestão. Suas contundentes reflexões apontam três principais causas para este gap: a) o processo de revisão dos artigos científicos feito pelas revistas; b) o processo da carreira acadêmica nas escolas de negócios e; c) a competição entre as escolas de negócios. No entanto, o autor não apresenta uma delimitação amostral, nem tampouco qualquer tratamento estatístico, e explica que a busca por legitimidade por parte das instituições de ensino e do corpo docente é uma fonte de isomorfismo institucional. Ao competirem, tornam-se “iguais”. Isso poderia então justificar a extrapolação percebida em tantas críticas feitas à educação superior.

Inevitavelmente, os construtos derivados destas críticas refletem essa extrapolação que foi percebida por um dos membros do grupo de profissionais acadêmicos. Cada membro de cada grupo será identificado por um número antecedido pela letra M que representa a palavra membro.

...senti falta da contextualização uma vez que vc (os construtos) generaliza(m) todos os atores como se o ensino contábil no Brasil fosse uniforme e sabemos que não é. (Por exemplo) Dentro da região sudeste vc já encontra inúmeras distorções e se ampliarmos para o Brasil a disparidade é muito maior. Então como generalizar? (M2G1⁶³)

Kaplan (2011) e Pfeffer (2007) não apresentam nestes estudos uma relação concreta (estatística) de causa e efeito, nem tampouco apresentam amostras grandes de sujeitos ou instituições investigadas com as quais se pode extrapolar suas análises. Ocorre que, como visto na Seção 4.1, há muitas pessoas refletindo sobre as relações teoria e prática, universidade e mercado, pesquisa e prática e, mesmo sem tais constatações estatísticas ou grandes amostras, chegam a conclusões que se convergem, mesmo estando em lugares diferentes de um mesmo país, ou em países diferentes. Levantar construtos generalistas é justamente o objetivo desta tese. Testar a aderência destes construtos à casos particulares é a possibilidade para futuras pesquisas e, essa possibilidade é uma contribuição importante deste trabalho.

O que se espera desta Delphi, dado o background dos membros dos dois grupos muito parecido com o background das pessoas citadas na Seção 4.1, é que os construtos sejam aceitos como causas **ou** efeitos do gap, ou causa **e** efeito do gap entre o ensino e a prática contábil. Desta forma, concordar com o construto é concordar com a existência do gap e, mais do que isso, é inferir sobre se tal construto produz o gap ou é por ele produzido, ou ainda, se isso ocorre simultaneamente. Cada um

⁶² “...other observers of business school research have expressed concerns about the gap that has opened up in the past four decades between academic scholarship and professional practice” (Kaplan, 2011, p. 372).

⁶³ M2G1 – Membro 2 do Grupo 1

dos 46 construtos foi apresentado aos membros dos dois grupos e estes tinham as seguintes possibilidades de reação à cada construto:

- 1) Este construto é CAUSA do gap entre o ensino e a prática contábil
- 2) Este construto é EFEITO do gap entre o ensino e a prática contábil
- 3) Este construto NÃO REPRESENTA CAUSA NEM EFEITO DO GAP
- 4) Este construto pode ser CAUSA e ao mesmo tempo EFEITO do gap
- 5) Não sei opinar a respeito deste construto

O referido e-mail continha o link para o acesso ao formulário da pesquisa, elaborado com o uso da ferramenta do Google Forms[®]. Os sujeitos da pesquisa, ao acessarem o link, entravam num formulário que em sua tela inicial trazia uma brevíssima introdução sobre a pesquisa. O texto apresentado encontra-se no Anexo 5. Foi dada a explicação de que, pela pesquisa até o momento feito, poderia se compreender o gap entre o ensino e a prática contábil como sendo uma diferença entre as competências desenvolvidas no estudante ao longo de sua formação acadêmica e as competências requeridas pelo mercado de trabalho na área contábil. Este entendimento foi exposto para ajudá-los nas suas classificações e não foi questionado por nenhum dos membros da Delphi, já que em cada construto o sujeito tinha um espaço, sem limitação de caracteres, para fazer os comentários que julgasse convenientes e necessários.

Se o participante da pesquisa escolhesse o item 1 ele estaria concordando que o construto em análise aumenta referida diferença. Se escolhesse o item 2 ele estaria concordando que a situação descrita no construto em análise existe por causa da referida diferença. Se escolhesse o item 4 ele estaria concordando com os itens 1 e 2 ao mesmo tempo. Se escolhesse o item 3 ele estaria discordando que a situação descrita no construto em análise teria relação com a citada diferença de competências, portanto, não seria causa e nem seria efeito do gap. O item 5 foi sugerido para que os membros tivessem a liberdade de não opinar em construtos que descrevem situações com as quais não possuem uma opinião formada, ou não queiram dar uma opinião.

4.3.2.1 A Primeira Rodada

A primeira rodada aconteceu entre os dias 03/08/2021 e 14/09/2021. Um pré-teste foi feito com duas pessoas, sendo um profissional não acadêmico e um acadêmico⁶⁴. Isso serviu para testar a acessibilidade do formulário, a compreensão da redação do texto dos construtos, medir o tempo de preenchimento do formulário e, se possível, aproveitar oportunidades de melhorias eventualmente sugeridas pelos participantes do pré-teste. Nenhum dos dois participantes teve problemas com a acessibilidade do formulário, teve problemas com a compreensão dos construtos ou sugeriu qualquer tipo de melhoria. O profissional acadêmico levou menos que 25 minutos para completar a pesquisa. O profissional não acadêmico levou 46 minutos. Assim, ao informar aos participantes da pesquisa sobre o tempo que possivelmente levariam para completar a pesquisa, foi informado um tempo de aproximadamente 30 minutos.

Cada construto foi apresentado em uma página que mostrou a redação do construto, as opções de reações, de 1 a 5, em relação à situação do construto e, um espaço, sem limites de quantidade de caracteres, para comentários. A escolha da reação de 1 a 5 era obrigatória, de forma que sem a qual o participante não conseguia acessar a página seguinte com o próximo construto. Já os comentários eram livres, ou seja, se o sujeito da pesquisa não quisesse fazer qualquer comentário isso não o impediria de seguir a pesquisa para o próximo construto. Depois do último construto ainda foi propiciado ao participante que, caso sentisse necessidade, fizesse comentários gerais sobre aquilo que julgasse importante e que tivesse relação com o assunto pesquisado ou sobre a pesquisa em si. No

⁶⁴ O profissional acadêmico é professor Mestre Nilson Facci vinculado a Universidade Estadual de Maringá com carreira docente de mais de 20 anos. O profissional não acadêmico é Claudemir Gomes, contador atuante há aproximadamente 15 anos em escritórios de contabilidade e departamentos de contabilidade em empresas privadas e atualmente reside na região de Miami nos Estados Unidos atuando na área contábil em escritório de contabilidade

geral, apenas 1 profissional acadêmico dos 8 participantes do grupo não fez comentários em nenhuma das oportunidades que teve. Em relação ao grupo de profissionais não acadêmicos, 3 dos 8 participantes não fizeram qualquer comentário.

Isso indica um alto nível de envolvimento e entrega dos sujeitos à pesquisa. Dos 12 participantes que fizeram comentários apenas 1 membro de cada grupo de profissionais fez apenas 1 comentário e 1 membro do grupo dos profissionais não acadêmicos fez comentários em todos os construtos e nos comentários gerais. Ao todo foram 165 comentários feitos, sendo 9 deles feitos nos comentários gerais. Os profissionais acadêmicos fizeram 93 comentários enquanto que o outro grupo fez 72 comentários. Em todos os construtos houve pelo menos 2 comentários. O construto OR0101 foi o que mais recebeu essa atenção, sendo 8 comentários no total, seguido do construto PR0306 que recebeu 7.

Este nível de envolvimento dos sujeitos da pesquisa dá sinais de que o assunto, embora não seja novo nas discussões da formação profissional, ainda desperta bastante atenção dos envolvidos com a profissão e educação contábil. Após a AAA ter publicado, em 1996, o texto “Future Accounting Education: preparing for the expanding profession”⁶⁵ a discussão do gap entre o ensino e a prática contábil tornou-se mais presente nos debates científicos e profissionais.

A recente publicação de Jason Ackerman de 2019⁶⁶, 23 anos depois da publicação da AAA, fundamenta a afirmação de que o tema em questão ainda é atual e, por isso, certamente tenha despertado o interesse dos participantes da pesquisa por fazerem, voluntariamente, tantos comentários. A Figura 33 mostra quantos comentários cada construto recebeu. O conteúdo e a pertinência dos mesmos serão descritos ao longo desta seção.

Figura 33: Quantidade de Comentários para cada Construto



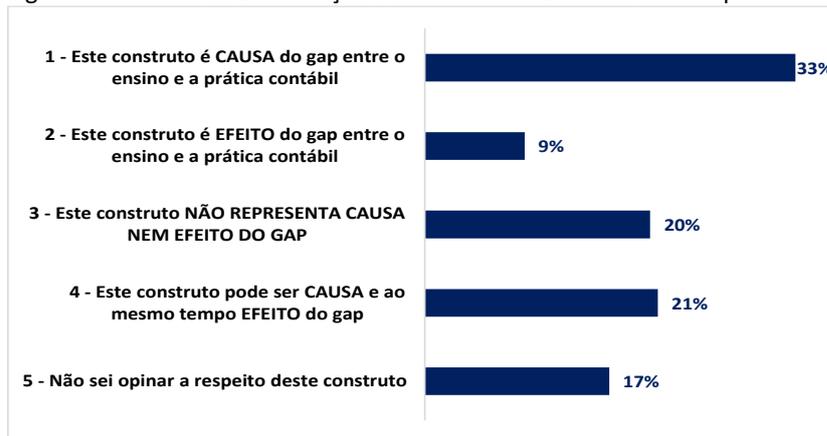
Fonte: Dados da Pesquisa

Depois que os 16 participantes da pesquisa concluíram o preenchimento do formulário fez-se uma exportação dos dados para uma planilha do Excel®. Como são 16 participantes e 46 construtos que exigem uma escolha (de 1 a 5) em cada construto e por cada um dos respondentes, a pesquisa gerou 736 escolhas (16 participantes x 46 construtos). Este total de escolhas, naturalmente, foi dividido nas opções de 1 a 5, relativas as reações de cada pessoa. A distribuição percentual das 736 escolhas entre as opções é demonstra na Figura 34.

⁶⁵ Thomson (2017)

⁶⁶ Ackerman (2019)

Figura 34: Gráfico da Distribuição Percentual das Escolhas dos Respondentes



Fonte: Dados da Pesquisa

Como mencionado anteriormente, ao reagir a um construto e o classificar nas opções de 1 a 4, o participante da pesquisa está concordando (opções 1, 2 e 4) ou não (opção 3) que a situação descrita no construto tem relação ou não com o gap entre o ensino e a prática contábil, e está classificando essa situação no que diz respeito a sua causalidade. Como mencionado também, essa reação é uma percepção do respondente. Para Chauí (1999, p. 154) uma das características da percepção é que “o percebido é dotado de sentido e tem sentido em nossa história de vida”. A autora é mais clara afirmando que:

O mundo percebido é qualitativo, significativo, estruturado e estamos nele como sujeitos ativos, isto é, damos às coisas percebidas novos sentidos e novos valores, pois as coisas fazem parte de nossas vidas e interagimos com o mundo... A percepção é uma conduta vital, uma comunicação, uma interpretação e uma valoração do mundo, a partir da estrutura de relações entre nosso corpo e o mundo (Chauí, 1999, p. 154).

Ao se deparar com a situação descrita no construto, é esperado que o sujeito perceba a completude da mesma e, se ela faz ou não sentido, a qualifique escolhendo as opções de 1 a 4, o que é a forma de comunicação, neste caso, adequada. Todos os 16 participantes da pesquisa passaram pelo sistema educacional pelo menos até o nível do ensino superior. Todos acumulam experiências que os tornam capazes de perceberem o quanto uma situação descrita num construto é, a partir de sua percepção, uma situação plausível de causar ou ser causado pelo gap ou não. A opção 5 é justamente o reconhecimento da incapacidade do sujeito em ver sentido na situação descrita no construto, o que é natural, quando o percebido não é dotado de sentido, ou seja, quando as experiências vividas são insuficientes para qualificar determinadas situações.

Mais uma vez, não se está aqui estabelecendo uma relação de causa e efeito para o gap entre o ensino e a prática contábil, mas apresentando as percepções dos respondentes sobre se as situações descritas nos construtos são causas e/ou efeitos do referido gap. Embora seja repetitivo, é relevante ratificar que a literatura pesquisada na Seção 4.1 não apresenta nenhuma relação de causa e efeito das situações descritas nos construtos que não sejam feitas a partir das percepções dos autores pesquisados, que geram autênticas reflexões que, em última instância, formam opiniões contundentes na comunidade científica e profissional a respeito do tema. Os resultados desta etapa da pesquisa captam este fenômeno em que a literatura geral mostra um quadro sobre o gap e influencia a opinião geral, não pela força da manipulação, mas porque, fora algumas exceções, como se verá adiante, os sujeitos da pesquisa pensam da mesma forma porque vivem experiências parecidas.

O que a Figura 34 demonstra, portanto, é que o conjunto dos construtos desenvolvidos na Seção 4.1 foi aceito por ambos os grupos profissionais. Das 736 escolhas feitas pelos 16 participantes, 63% delas foram para as opções 1, 2 e 4. Diz-se que o conjunto foi aceito pelo fato de que a maioria das escolhas foi feita nas opções em que o participante reconhece na situação descrita no construto

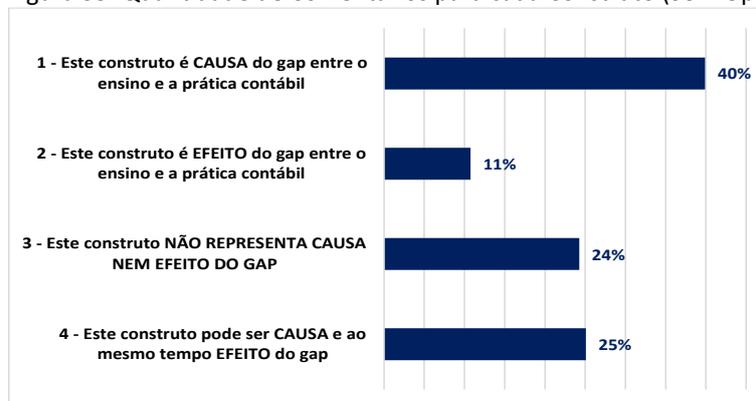
como causa ou efeito do gap. Portanto, há uma concordância com a situação em si, descrita no construto, por meio da classificação da situação causa, efeito ou ambos. No entanto, 20% das escolhas foram feitas na opção 3 pela qual o conjunto dos construtos não é nem causa nem efeito do gap. Do total de escolhas, 17% delas foram para a opção 5 pela qual os respondentes afirmaram não saber opinar sobre os construtos.

Pessoas que escolheram as opções de 1 a 4 têm opinião formada sobre os construtos. No entanto, pessoas que escolheram a opção 5, não têm. É como se tais pessoas se abstivessem de dar uma opinião. Foram 122 escolhas na opção 5 e é razoável esperar que o conjunto dos construtos seja validado considerando apenas as escolhas das opções de 1 a 4, ou seja, levando-se em consideração apenas os que possuem opinião formada a respeito. Se elas forem excluídas do total de escolhas feitas pelos 16 participantes a pesquisa ficará com 614 escolhas que seriam divididas entre aquelas que validam os construtos (opções 1, 2 e 4) e aquelas que os invalidam (opção 3).

Como o total de escolhas diminui, é natural que os percentuais de cada uma das opções de 1 a 4 aumente. A opção que invalida o construto é a opção 3. Se o percentual desta opção, considerando 614 escolhas, for maior ou igual a 50%, poder-se-ia invalidar o conjunto dos construtos. Como demonstra a Figura 35, este percentual aumentou de 20% (com 736 escolhas) para 24% (com 614 escolhas). Este aumento não é suficiente para invalidar o conjunto de construtos, considerando que a maioria (76%) das escolhas foi para as opções 1, 2 e 4.

Ao optar-se por um percentual de concordância de no mínimo 50% para validar um construto, somando as opções 1, 2 e 4, está-se baseando na ideia de que se há maioria, então há um consenso relativo. Trabalhos como os de Cunha (2007), Vieira (2009) e Miranda (2011) que usaram a Delphi em suas pesquisas servem também como parâmetros. É razoável pensar que se a maioria concorda então o construto pode ser considerado válido.

Figura 35: Quantidade de Comentários para cada Construto (Sem Opção 5)



Fonte: Dados da Pesquisa

A aceitação do conjunto dos construtos também pode ser percebida em alguns dos comentários gerais feitos por membros dos dois grupos. Comentários como:

...eu acredito que o GAP Teoria e Prática ocorre em razão de todos os construtos aqui citados, alguns de forma mais efetiva do que outros...(M16G1).

Respondi com muita entrega, por entender o tema como estratégico para uma ampla discussão e reflexão nas instituições de ensino. Dois mundos precisam se unir para a formação dos futuros profissionais, cada um entregando o seu melhor, as instituições e ensino e o mundo dos negócios (M4G2).

...se quisermos formar indivíduos críticos, reflexivos e autônomos precisamos também associar as competências a serem desenvolvidos pelos mesmos que minimamente atendam a lógica do mercado também (M8G1).

Cada construto descreve uma situação específica. As situações descritas nos 46 construtos mostram um panorama geral do gap entre o ensino e a prática contábil, embora não se esgote. Parece ser inevitável considerar tal gap também como um distanciamento entre “dois mundos” (M4G2) representados pela academia e pelas organizações que necessitam de “interação” (M6G2). Mas esse distanciamento não é físico e, aparentemente, nem ideológico e, para reduzi-lo os participantes da pesquisa sugerem ações como:

...mais um ano de graduação...estimular o estágio como obrigatório...estimular o estágio também dos docentes no mercado de trabalho para se prepararem para o ensino prático, mesclando com o teórico (M15G2)

...as matrizes curriculares dos cursos precisam anualmente serem discutidas e modificadas em razão da velocidade das mudanças... (M8G1)

Modelos de integração, como o citado estágio supervisionado permitido pela Lei 11.788/08, segundo Maia (2005) ajudam no desenvolvimento tanto das universidades quanto das organizações. A melhoria do desempenho de recursos humanos nas organizações e melhoria da prática docente nas universidades seriam dois destes benefícios. Mais importante do que compreender a necessidade de mudar constantemente matrizes curriculares, é compreender o que mudar, porque mudar e como mudar. Essa compreensão depende necessariamente da “interação entre academia e organizações” (M6G2). Se o gap gera um déficit de competências essa interação é um alento de esperança para estudantes que iniciam suas trajetórias profissionais quando iniciam o curso superior.

Acredito que o melhor caminho do sucesso profissional seja a educação, mas essa, não pode se limitar em livros, quadro negro e exemplos fictícios. O sucesso está em aprender a resolver problemas aplicando o conhecimento obtido nos conceitos, teoria, cases, experiências e inovações compartilhadas pelos professores (M16G1).

Se estudantes levam em consideração as características de mercado para escolherem o curso de Ciências Contábeis (Miranda, Araújo e Miranda, 2015), é de se esperar que eles queiram (e precisam) aprender a resolver problemas do mundo prático, ligados ao exercício da profissão contábil, também a partir do que aprendem nos cursos de contabilidade. A universidade é um caminho para as organizações, mas as organizações também são um caminho para a universidade, no sentido da atuação do sujeito (professor e estudante) na profissão contábil. Não há fronteiras naturais que estabeleçam lados que separam a universidade e as organizações. Não são dois mundos. Fazem parte do mesmo mundo. São entidades vivas que produzem competências humanas e delas dependem. Essas reflexões extraídas da essência dos comentários feitos pelos participantes serão melhor fundamentadas com a apresentação adiante dos resultados individuais dos construtos.

As escolhas feitas pelos participantes da pesquisa para cada um dos 46 construtos estão apresentadas na Figura 36 em números percentuais. São 16 escolhas (100%) para cada construto. Por exemplo, o construto OR0102 está redigido da seguinte forma: *“o diploma universitário em contabilidade não garante por si só a redução de erros das organizações ao contratarem profissionais contábeis recém-formados sem qualificações mínimas”*.

Do total de participantes, 2 deles (13%) entenderam que a situação descrita em tal construto é causa do gap entre o ensino e a prática contábil, enquanto que 6 deles (38%) entendem que a situação descrita é efeito do gap. No entanto, 3 dos participantes (19%) entendem que a situação descrita é causa e efeito do gap. Outros 5 (31%) entenderam que a situação descrita não representa gap entre o ensino e a prática contábil. Nenhum dos participantes escolheu o item 5, ou seja, todos souberam opinar sobre o construto. Desta forma, os participantes validaram este construto porque 11 deles (69%) escolheram as opções 1, 2 ou 4.

Um outro exemplo, mas de não validação do construto, é o construto ES1119 descrito da seguinte forma: *“os estudantes de contabilidade carecem de conhecimentos básicos aprendidos nas fases educacionais anteriores à educação superior”*. Do total de participantes apenas 5 deles (31%)

escolheram as opções 1, 2 e 4. Ainda que 4 deles (25%) não tenham opinado (opção 5), outros 7 (44%) escolheram a opção 3, ou seja, a situação descrita nesse construto não representa um gap.

Figura 36: Percentuais de Escolhas por Construto - Geral

Construtos	Validação	1	2	3	4	5	Total
OR0101	**	44%	6%	25%	25%	0%	100%
OR0102	**	13%	38%	31%	19%	0%	100%
OR0203	**	69%	6%	6%	13%	6%	100%
PR0304	**	69%	13%	0%	13%	6%	100%
PR0305	**	81%	6%	0%	6%	6%	100%
PR0306	**	31%	25%	13%	25%	6%	100%
PR0407	**	56%	0%	13%	25%	6%	100%
PR0408		19%	13%	56%	13%	0%	100%
PR0509	**	25%	6%	31%	31%	6%	100%
PR0510	**	44%	13%	13%	19%	13%	100%
PR0611	**	56%	13%	13%	19%	0%	100%
PR0612	**	44%	13%	25%	13%	6%	100%
PR0713	**	50%	13%	13%	19%	6%	100%
ES0814		13%	13%	38%	19%	19%	100%
ES0915		6%	19%	31%	19%	25%	100%
ES1016	**	31%	25%	19%	6%	19%	100%
ES1017	**	19%	31%	6%	19%	25%	100%
ES1018	**	25%	44%	6%	13%	13%	100%
ES1119		19%	6%	44%	6%	25%	100%
ES1120	*	25%	6%	38%	19%	13%	100%
ES1121		0%	6%	38%	25%	31%	100%
ES1122		6%	6%	44%	19%	25%	100%
ES1223		13%	0%	38%	25%	25%	100%
ES1224		19%	0%	44%	6%	31%	100%
UN1325	**	31%	0%	38%	31%	0%	100%
UN1326	**	19%	13%	44%	25%	0%	100%
UN1427	**	38%	0%	13%	31%	19%	100%
UN1428	**	31%	13%	19%	19%	19%	100%
UN1529	**	38%	13%	6%	25%	19%	100%
UN1530	**	25%	6%	6%	31%	31%	100%
UN1631	**	38%	0%	25%	19%	19%	100%
UN1632	**	44%	0%	6%	19%	31%	100%
UN1633	*	31%	0%	19%	19%	31%	100%
UN1734		25%	0%	25%	19%	31%	100%
UN1735	*	31%	0%	19%	19%	31%	100%
UN1736	**	38%	0%	13%	19%	31%	100%
UN1837	**	31%	19%	13%	25%	13%	100%
UN1938	**	44%	13%	6%	25%	13%	100%
PC2039	**	19%	6%	13%	44%	19%	100%
PC2040	**	50%	0%	6%	31%	13%	100%
MC2141	*	31%	0%	19%	19%	31%	100%
MC2142	**	50%	0%	6%	25%	19%	100%
MC2143	**	56%	0%	13%	25%	6%	100%
MD2244	**	38%	0%	6%	38%	19%	100%
MD2345		13%	0%	31%	19%	38%	100%
MD2346	**	38%	13%	6%	25%	19%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

** Construto com mais de 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

* Construto com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

Ao todo são 32 construtos validados com percentuais de escolhas nas opções 1, 2 e 4 maiores que 50%. São 4 construtos validados com percentuais de escolhas, nas mesmas opções, iguais a 50%.

Nestes 4 construtos, ao se retirar as escolhas nas opções 5, os percentuais de escolha na opção 3 não chega a 45% no construto ES1120 e a 30% nos construtos UN1633, UN1735 e MC2141. Portanto, foram validados, pelos membros da Deplhi, 36 construtos. Os construtos em branco na coluna Validação são considerados não validados pelos participantes da pesquisa. A Figura 37 mostra a mesma tabela, mas apenas com as escolhas do profissionais acadêmicos do Grupo 1.

Figura 37: Percentuais de Escolhas por Construto – Grupo 1

Construtos	Validação	1	2	3	4	5	Total
OR0101	**	50%	13%	13%	25%	0%	100%
OR0102	*	13%	25%	50%	13%	0%	100%
OR0203	**	63%	0%	13%	13%	13%	100%
PR0304	**	75%	13%	0%	0%	13%	100%
PR0305	**	88%	0%	0%	0%	13%	100%
PR0306	**	38%	25%	25%	0%	13%	100%
PR0407	**	63%	0%	25%	13%	0%	100%
PR0408		13%	13%	63%	13%	0%	100%
PR0509	*	13%	13%	38%	25%	13%	100%
PR0510	**	50%	0%	13%	13%	25%	100%
PR0611	**	75%	0%	13%	13%	0%	100%
PR0612	**	38%	25%	13%	13%	13%	100%
PR0713	**	50%	13%	13%	13%	13%	100%
ES0814	*	13%	25%	25%	13%	25%	100%
ES0915	*	0%	38%	25%	13%	25%	100%
ES1016		25%	13%	38%	0%	25%	100%
ES1017	**	25%	38%	0%	0%	38%	100%
ES1018	**	38%	38%	0%	0%	25%	100%
ES1119		0%	13%	50%	0%	38%	100%
ES1120		13%	0%	50%	13%	25%	100%
ES1121		0%	13%	38%	13%	38%	100%
ES1122		0%	0%	38%	13%	50%	100%
ES1223	*	25%	0%	25%	25%	25%	100%
ES1224		13%	0%	50%	0%	38%	100%
UN1325	**	38%	0%	38%	25%	0%	100%
UN1326	**	25%	0%	38%	38%	0%	100%
UN1427	**	13%	0%	13%	50%	25%	100%
UN1428	*	13%	13%	13%	25%	38%	100%
UN1529	**	25%	25%	13%	13%	25%	100%
UN1530	*	25%	13%	13%	13%	38%	100%
UN1631		13%	0%	25%	25%	38%	100%
UN1632	*	25%	0%	0%	25%	50%	100%
UN1633		13%	0%	25%	25%	38%	100%
UN1734		13%	0%	38%	25%	25%	100%
UN1735	*	25%	0%	25%	25%	25%	100%
UN1736	**	25%	0%	25%	38%	13%	100%
UN1837	**	13%	13%	13%	38%	25%	100%
UN1938	**	38%	13%	13%	13%	25%	100%
PC2039	**	13%	0%	0%	63%	25%	100%
PC2040	**	25%	0%	13%	50%	13%	100%
MC2141	*	13%	0%	25%	38%	25%	100%
MC2142	**	25%	0%	13%	38%	25%	100%
MC2143	**	38%	0%	0%	50%	13%	100%
MD2244	**	38%	0%	0%	25%	38%	100%
MD2345		25%	0%	25%	13%	38%	100%
MD2346	**	50%	13%	0%	13%	25%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

** Construto com mais de 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

* Construto com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

Ao todo são 25 construtos validados com percentuais de escolhas nas opções 1, 2 e 4 maiores que 50%. São 10 construtos validados com percentuais de escolhas, nas mesmas opções, iguais a 50%. Em 9 destes 10 construtos, ao se retirar as escolhas nas opções 5, os percentuais de escolha na opção 3 não chega a 40% nos construtos PR0509, UN1735 e MC2141, a 30% nos construtos ES0814, ES0915 e ES1223, a 20% nos construtos UN1428 e UN1530 e a 0% no construto UN1632. Porém, no construto

OR0102 o percentual da opção 3 é de 50% e não houve escolhas da opção 5. Os 8 profissionais acadêmicos deram opinião sobre o construto, sendo que 50% validaram o construto e os outros 50% não validaram. Portanto, foram validados, pelos membros Grupo 1, 35 construtos. Os profissionais do Grupo 1 não validaram 11 construtos. A Figura 38 mostra as escolhas do Grupo 2.

Figura 38: Percentuais de Escolhas por Construto – Grupo 2

Construtos	Validação	1	2	3	4	5	Total
OR0101	**	38%	0%	38%	25%	0%	100%
OR0102	**	13%	50%	13%	25%	0%	100%
OR0203	**	75%	13%	0%	13%	0%	100%
PR0304	**	63%	13%	0%	25%	0%	100%
PR0305	**	75%	13%	0%	13%	0%	100%
PR0306	**	25%	25%	0%	50%	0%	100%
PR0407	**	50%	0%	0%	38%	13%	100%
PR0408	*	25%	13%	50%	13%	0%	100%
PR0509	**	38%	0%	25%	38%	0%	100%
PR0510	**	38%	25%	13%	25%	0%	100%
PR0611	**	38%	25%	13%	25%	0%	100%
PR0612	**	50%	0%	38%	13%	0%	100%
PR0713	**	50%	13%	13%	25%	0%	100%
ES0814		13%	0%	50%	25%	13%	100%
ES0915		13%	0%	38%	25%	25%	100%
ES1016	**	38%	38%	0%	13%	13%	100%
ES1017	**	13%	25%	13%	38%	13%	100%
ES1018	**	13%	50%	13%	25%	0%	100%
ES1119	*	38%	0%	38%	13%	13%	100%
ES1120	**	38%	13%	25%	25%	0%	100%
ES1121		0%	0%	38%	38%	25%	100%
ES1122	*	13%	13%	50%	25%	0%	100%
ES1223		0%	0%	50%	25%	25%	100%
ES1224		25%	0%	38%	13%	25%	100%
UN1325	**	25%	0%	38%	38%	0%	100%
UN1326	*	13%	25%	50%	13%	0%	100%
UN1427	**	63%	0%	13%	13%	13%	100%
UN1428	**	50%	13%	25%	13%	0%	100%
UN1529	**	50%	0%	0%	38%	13%	100%
UN1530	**	25%	0%	0%	50%	25%	100%
UN1631	**	63%	0%	25%	13%	0%	100%
UN1632	**	63%	0%	13%	13%	13%	100%
UN1633	**	50%	0%	13%	13%	25%	100%
UN1734	*	38%	0%	13%	13%	38%	100%
UN1735	*	38%	0%	13%	13%	38%	100%
UN1736	*	50%	0%	0%	0%	50%	100%
UN1837	**	50%	25%	13%	13%	0%	100%
UN1938	**	50%	13%	0%	38%	0%	100%
PC2039	**	25%	13%	25%	25%	13%	100%
PC2040	**	75%	0%	0%	13%	13%	100%
MC2141	*	50%	0%	13%	0%	38%	100%
MC2142	**	75%	0%	0%	13%	13%	100%
MC2143	**	75%	0%	25%	0%	0%	100%
MD2244	**	38%	0%	13%	50%	0%	100%
MD2345		0%	0%	38%	25%	38%	100%
MD2346	**	25%	13%	13%	38%	13%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

** Construto com mais de 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

* Construto com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

Ao todo são 32 construtos validados com percentuais de escolhas nas opções 1, 2 e 4 maiores que 50%. São 8 construtos validados com percentuais de escolhas, nas mesmas opções, iguais a 50%. Em 5 destes 8 construtos, ao se retirar as escolhas nas opções 5, os percentuais de escolha na opção 3 não chega a 50% no construto ES1119, a 20% nos construtos UN1734, UN1735 e MC2141 e a 0% no construto UN1736. Porém, nos construtos PR0408, ES1122 e UN1326 o percentual da opção 3 é de 50% e não houve escolhas da opção 5. Os 8 profissionais não acadêmicos deram opinião sobre o construto, sendo que 50% validaram estes 3 construtos e os outros 50% não os validaram. Portanto,

foram validados, pelos membros Grupo 2, 40 construtos. Os profissionais do Grupo 2 não validaram 6 construtos.

A validação final dos construtos deve levar em consideração os resultados gerais e individualizados por grupo, como apresentados nas Figuras 36, 37 e 38. A importância disso é o consenso e a redução de ambiguidades. É o que se busca com o método Delphi (Worrell, Gangi e Bush, 2013). Os números apresentados nas referidas figuras apresentam consensos e ambiguidades, considerando que os 16 participantes leram os mesmos textos descritos nos construtos. Segundo Michaelis (2021) consenso é uma concordância de opiniões, não necessariamente uma unanimidade, embora também o possa ser. Portanto, há construtos cujas interpretações, refletidas nas escolhas feitas entre as opções disponíveis, são consensuais entre os grupos, apesar de não unânimes. Segundo o mesmo dicionário diz-se ambíguo o que pode ter diferentes significados, uma imprecisão. Da mesma forma, há também construtos para os quais os dois diferentes grupos atribuem diferentes interpretações, logo diferentes escolhas entre as opções de 1 a 5.

4.3.2.1.1 Construtos Validados Consensualmente

Os construtos apresentados aqui, considerados validados consensualmente, são aqueles que receberam 50% ou mais de escolhas nas opções 1, 2 e 4 nos dois grupos de profissionais e, conseqüentemente, no geral. A Figura 39 mostra estes construtos.

Figura 39: Construtos Validados Consensualmente

Construtos	Validação	Geral	Grupo 1	Grupo 2
OR0101	**	75%	88%	63%
OR0102	*	69%	50%	88%
OR0203	**	88%	75%	100%
PRO304	**	94%	88%	100%
PRO305	**	94%	88%	100%
PRO306	**	81%	63%	100%
PRO407	**	81%	75%	88%
PRO509	*	63%	50%	75%
PRO510	**	75%	63%	88%
PRO611	**	88%	88%	88%
PRO612	**	69%	75%	63%
PRO713	**	81%	75%	88%
ES1017	**	69%	63%	75%
ES1018	**	81%	75%	88%
UN1325	**	63%	63%	63%
UN1326	*	56%	63%	50%
UN1427	**	69%	63%	75%
UN1428	*	63%	50%	75%
UN1529	**	75%	63%	88%
UN1530	*	63%	50%	75%
UN1632	*	63%	50%	75%
UN1735	*	50%	50%	50%
UN1736	*	56%	63%	50%
UN1837	**	75%	63%	88%
UN1938	**	81%	63%	100%
PC2039	**	69%	75%	63%
PC2040	**	81%	75%	88%
MC2141	*	50%	50%	50%
MC2142	**	75%	63%	88%
MC2143	**	81%	88%	75%
MD2244	**	75%	63%	88%
MD2346	**	75%	75%	75%

Fonte: Dados da Pesquisa

** Construto com mais de 50% das escolhas opções 1, 2 e 4 nos dois grupos

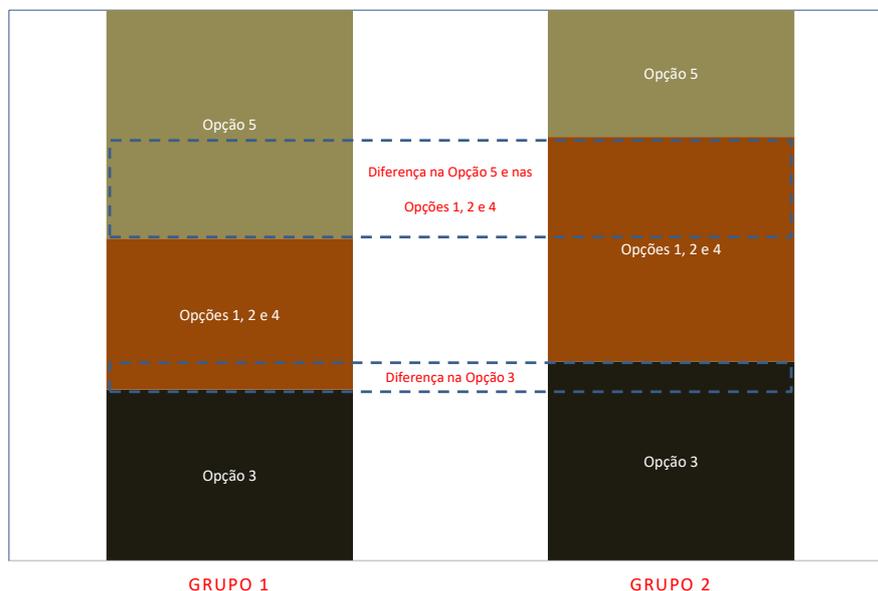
* Construto com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4 pelo menos em um dos dois grupos

Ao todo foram 32 construtos validados. Há 23 construtos validados com mais de 50% das escolhas feitas nas opções 1, 2 e 4 nos dois grupos e, há mais 9 construtos validados com exatamente 50% em pelo menos um dos dois grupos. No entanto, apenas o construto MC2141 foi validado com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4 nos dois grupos. Como são 8 membros em cada grupo e 32 construtos, o total de escolhas possíveis em cada grupo seria de 256. Porém, as opções 1, 2 e 4 foram escolhidas 171 vezes no Grupo 1 e 201 vezes no Grupo 2, somando-se todos estes construtos validados consensualmente. A diferença entre o total das escolhas possíveis (256) e as escolhas totais feitas em cada grupo representa as escolhas feitas nas opções 3 ou 5.

O Grupo 2 formado por profissionais não acadêmicos tem um número total de escolhas nas opções 1, 2 e 4 maior do que o Grupo 1. São 30 escolhas a mais feitas pelo Grupo 2 em relação às escolhas do Grupo 1, nas opções que validam os construtos. Embora não se possa determinar se essa diferença é estatisticamente significativa pelo tamanho da amostra e pela qualificação dos dados obtidos, que não permite extrair médias e desvios padrão (Fávero e Belfiore, 2017), essa diferença entre os dois grupos tem um peso, dado o background dos 16 participantes, e pode indicar tendências. O total de escolhas do Grupo 1 na opção 3 foi de 37 e o mesmo total do Grupo 2 foi de 34. Ou seja, ambos os grupos tiveram quase o mesmo número escolhas na opção 3, opção esta que invalida o construto.

No entanto, em relação à opção 5, o número total de escolhas nesta opção do Grupo 1 foi de 48 e do Grupo 2 foi de 21. Ou seja, nos 32 construtos em discussão, a opção 5, na qual o sujeito da pesquisa revela não saber opinar sobre o construto em análise, recebeu pouco mais que o dobro de escolhas dos profissionais acadêmicos (48) comparado às escolhas dos profissionais não acadêmicos (21). E isso explica a diferença de escolhas nas opções 1, 2 e 4 entre os dois grupos. Isso pode ser visualizado na Figura 40.

Figura 40: Diferenças entre Opções nos Grupos 1 e 2

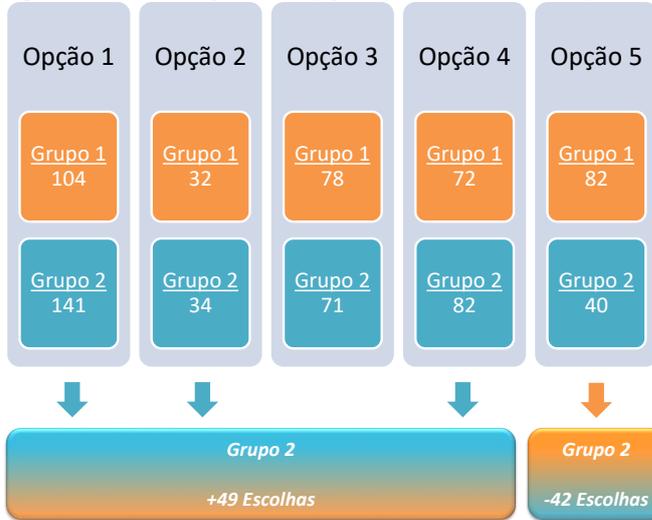


Fonte: Dados da Pesquisa

Essas diferenças são vistas não só nestes 32 construtos. Quando se considera todos os 46 construtos, as diferenças são relativamente quase que as mesmas entre as opções que validam os construtos (1, 2 e 4) e a opção 5. A Figura 41 mostra um equilíbrio de escolhas por grupo entre as opções 2, 3 e 4. No entanto, em relação às opções que validam os construtos (1, 2 e 4) e a opção 5 as diferenças são altas e inversas entre os grupos. O grupo de profissionais não acadêmicos (Grupo 2) escolheu as opções 1, 2 e 4, para os 46 construtos, 257 vezes, 49 escolhas a mais do que o grupo de profissionais acadêmicos (Grupo 1). A situação se inverte na opção 5. O grupo de profissionais não

acadêmicos (Grupo 2) escolheu a opção 5, para a totalidade dos construtos 42 vezes a menos do que o grupo de profissionais acadêmicos (Grupo 1).

Figura 41: Distribuição das Opções por Construto/Grupo



Fonte: Dados da Pesquisa

Uma primeira tendência possível é a de que **alguns** profissionais acadêmicos sejam mais cautelosos e, no momento de classificar um construto, exijam mais evidências, uma vez que a falta de conhecimento, nas situações descritas em alguns construtos, foi o principal fator declarado por eles, nos comentários⁶⁷, para justificar a escolha da opção 5. Das 48 escolhas feitas nesta opção por estes profissionais (Grupo 1), considerando os 32 construtos em análise, 39 delas foram feitas por 3 dos 8 membros do Grupo 1. Estes 3 membros são responsáveis por quase 56% do total de escolhas feitas na opção 5 (122 escolhas) considerando os dois grupos e todos os 46 construtos.

Uma segunda tendência possível é de que profissionais não acadêmicos sejam mais sensíveis ao impacto que o gap entre o ensino e a prática contábil gera no dia a dia do mundo do trabalho e, por isso, refletem mais livremente sobre as situações descritas nos construtos a eles apresentados. Nos 32 construtos validados consensualmente o profissional que mais assinalou a opção 5 foi do Grupo 1 com 15 escolhas. Por outro lado, o profissional do Grupo 2 que mais assinalou a opção 5, nestes mesmos construtos, fez 7 escolhas, pouco menos da metade.

Ainda, nestes 32 construtos, os profissionais do Grupo 2 fizeram 21 escolhas na opção 5 em um conjunto de 12 construtos, sendo que destes, 7 construtos dizem respeito a fatores relativos ao envolvimento do corpo docente no planejamento dos cursos (construtos UN1735 e UN1736), a fatores relativos à pesquisa contábil (construtos PC2039 e PC2040), às matrizes curriculares (construtos MC2141 e MC2142) e aos materiais didáticos (construto MD2346). Assuntos estes mais raros para profissionais não acadêmicos.

Em resumo, apesar dos 32 construtos terem sido validados consensualmente, as diferenças de escolhas entre as opções que validam os construtos (1, 2 e 4) e a opção 5 parecem sinalizar a possibilidade de um debate importante sobre a postura crítica dos profissionais de cada grupo com relação ao gap. Os profissionais do Grupo 1 tendem a exigir mais evidências antes de concordar com alguns construtos do gap, enquanto os profissionais do Grupo 2 parecem mais dispostos em concordar com os construtos do gap por sentirem mais os impactos do mesmo.

Não se pode deixar de considerar também o fato de que, como afirmado na Seção 1.3 e demonstrado na Seção 4.1, as críticas que apontam para o gap entre o ensino e a prática contábil

⁶⁷ “Há uma série de questões que marquei como 'não sei opinar' à medida que não tenho conhecimento para responder tais construtos” (M7G1). “Não saberia dizer sobre essa dificuldade” (M14G1).

recaem quase sempre sobre a universidade e, especialmente sobre os professores. Dos 7 fatores de gap determinados na Seção 4.1, um fator é relativo às universidades e outro é relativo aos professores. Do total dos 46 construtos, 24 deles (pouco mais da metade) pertencem a estes dois fatores. O que se está considerando aqui é que um profissional acadêmico está avaliando um conjunto de construtos que provêm de críticas que atingem suas profissões e as entidades onde atuam. É natural que exijam mais evidências para concordarem com as situações descritas nos construtos. Os profissionais não acadêmicos não lidaram com essa situação de forma tão pessoal.

4.3.2.1.2 Construtos não Validados Consensualmente

Houve consenso de não validação em 3 dos 46 construtos analisados pelos participantes da pesquisa. A Figura 42 mostra os baixos percentuais de validação no geral e nos dois grupos.

Figura 42: Construtos Consensualmente não Validados

Construtos	Geral	Grupo 1	Grupo 2
ES1121	31%	25%	38%
ES1224	25%	13%	38%
MD2345	31%	38%	25%

Fonte: Dados da Pesquisa

O primeiro é o construto ES1121 que expressa a seguinte situação: “os estudantes de contabilidade não estão comprometidos com sua aprendizagem”. Apenas 2 dos 8 profissionais acadêmicos concordaram com este construto e, 3 dos 8 profissionais não acadêmicos concordaram. O percentual de escolhas nas opções 1, 2 e 4 deste construto ficou abaixo de 50% nos dois grupos. A maior parte dos participantes (6 pessoas) consideraram este construto como não relacionado ao gap. No entanto, não há comentários destas pessoas, nem das outras 5 que escolheram a opção 5 para este construto.

O segundo construto não validado pelo conjunto dos participantes foi o construto ES1224 que expressa a seguinte situação de gap: “os mecanismos de controle, punição e conscientização contra condutas não éticas de estudantes não têm sido úteis”. Apenas 4 participantes validaram este construto. Porém, 7 pessoas escolheram a opção 3, ou seja, entendem que a situação descrita no construto não tem relação com o gap. Outras 5 pessoas escolheram a opção 5 para este construto. Dos dois comentários feitos a este construto apenas um deles foi feito por uma pessoa que escolheu a opção 3. Este participante é do Grupo 1 e afirma que não acredita que os referidos mecanismos descritos no construto representem um gap, uma vez que na prática contábil há mecanismos de controle contra atitudes não éticas dos profissionais e, mesmo assim, elas ocorrem.

Na prática contábil também existem condutas não éticas. Acho que não representa um GAP esses mecanismos (M14G1).

O terceiro construto consensualmente não validado foi o construto MD2345. A situação descrita nesse construto foi assim redigida: “os estudantes de contabilidade, de forma geral, não usam adequadamente os livros-textos e materiais didáticos indicados como base para as disciplinas”. Este construto também foi validado por apenas 5 participantes. Outras 5 pessoas escolheram a opção 3, ou seja, entendem que a situação descrita no construto não tem relação com o gap. Das 16 pessoas 5 delas escolheram a opção 5 para este construto. Dois comentários foram feitos com relação a este construto. O primeiro deles é de um membro do Grupo 2 que validou o construto.

Os alunos não estão devidamente orientados para a importância da pesquisa como conhecimento complementar a sala de aula, ou, os livros estão inadequados, não gerando motivação/sentido por partes dos alunos... ou as duas coisas (M4G2).

O segundo comentário tem o mesmo sentido do primeiro, embora tenha sido feito por um membro que tenha escolhido a opção 3, ou seja, que tenha invalidado o construto.

Penso que a utilização (dos livros, pelos alunos) é bem superficial (M14G1).

Estes comentários sinalizam a preocupação com a situação descrita no construto. O posicionamento do grupo como um todo, no entanto, não é suficiente para considerar tal situação como causa ou efeito do gap. Estes 3 construtos têm como pano de fundo o comportamento do estudante, como visto na Seção 4.1.2.3, e correspondem direta ou indiretamente ao comprometimento com os seus estudos, com a sua formação. Plagiar um trabalho acadêmico ou subutilizar materiais didáticos são exemplos de não engajamento, como referência feita a Bristor e Burke (2006)⁶⁸. Das 48 escolhas possíveis para estes 3 construtos, apenas 14 delas foram feitas nas opções 1, 2 e 4, enquanto que 18 foram feitas na opção 3 e 16 na opção 5. Embora as críticas apresentadas na Seção 4 que sustentam estes três construtos sejam contundentes, a visão conjunta dos membros do grupo não as valida como causas ou efeitos do gap entre o ensino e a prática contábil.

4.3.2.1.3 Construtos Validados não Consensualmente

Como demonstrado, dos 46 construtos, 32 deles foram validados, enquanto 3 deles foram não validados, consensualmente. Restaram 11 construtos. Destes, 4 construtos foram validados porque tiveram 50% ou mais de escolhas nas opções 1, 2 e 4. No entanto, como demonstra a Figura 43, não houve consenso entre os grupos na validação destes 4 construtos e eles foram validados, praticamente, pelo Grupo 2.

Figura 43: Construtos Validados não Consensualmente

Construtos	Geral	Grupo 1	Grupo 2
ES1016	63%	38%	88%
ES1120	50%	25%	75%
UN1631	56%	38%	75%
UN1633	50%	38%	63%

Fonte: Dados da Pesquisa

O construto ES1016 apresenta a situação de que “estudantes de contabilidade têm pouca experiência no e do mundo do trabalho”. 7 dos 8 profissionais do Grupo 2 escolheram as opções 1 e 2, enquanto que apenas 3 dos 8 profissionais do Grupo 1 escolheram essas opções. É destacável que, no conjunto, profissionais voltados mais à prática contábil considerem a falta de experiência no mundo do trabalho como um fator de gap, enquanto profissionais voltados à formação acadêmica do profissional contábil, no conjunto, não. Cabe uma breve reflexão sobre a experiência.

Para um membro do Grupo 1 que escolheu a opção 3 por entender que esta situação não tem relação com o gap “...estudantes de contabilidade tem bastante experiência no mundo do trabalho. Talvez não ligado à prática contábil, são estudantes que trabalham” (M14G1). Pelo comentário, este membro parece discordar da afirmação do construto mais do que do efeito da falta de experiência dos estudantes no gap. Um membro do Grupo 2, para o qual “...especialmente no curso de contábeis é mais comum os estudantes também trabalharem enquanto estudam e, em geral, conseguem trabalhar na área” (M9G2), parece também discordar da afirmação do construto, no entanto, apesar do teor do comentário ser parecido com o primeiro, este último membro escolheu a opção 1, ou seja, considera a situação descrita no construto sobre a inexperiência dos estudantes como uma causa do gap.

Um outro membro do Grupo 2 reconhece a falta de experiência dos estudantes como causa e efeito do gap, opção 4. Porém, cobra os próprios profissionais não acadêmicos na busca pela superação deste problema.

Se os alunos de contabilidade tiverem oportunidade em experienciar ao mesmo tempo que cursam, sem dúvidas que eles teriam um melhor desenvolvimento... ocorre por parte de profissionais (já maduros) que estão no mercado não perceberem essa iniciativa como importante, e aí, não dão oportunidades aos alunos

⁶⁸ Na Seção 4.1.2.3

para que aprendam. Quando alunos terão experiência se ninguém der uma oportunidade? (M4G2).

A experiência, como visto na Seção 2 onde a Teoria Experiencial foi apresentada, forma competências, mas não a experiência vivida a qualquer modo, a experiência que tem valor para o indivíduo, que o faz viver profundamente o ciclo da aprendizagem experiencial, tal como apresentado na Figura 9. Portanto, a sugestão dada pelo último membro, embora coberta de sentido, se complementada com os dois comentários anteriores, pode levar a suposição de que: a) a experiência no mundo do trabalho não falta ser vivida pelos estudantes de contabilidade, mas a experiência formadora de competências, sim e; b) essa experiência formadora de competências parece depender dos dois grupos de profissionais e não apenas de um deles.

O construto ES1120 descreve a seguinte situação: “os estudantes de contabilidade valorizam mais as notas do que a aprendizagem”. Este construto foi validado por 8 dos 16 participantes. Destes 8 membros, 6 são do Grupo 2. Os comentários motivam discussões sobre como a nota influencia o comportamento de estudantes. A situação descrita nesse construto é:

Fruto da mentalidade de que nota diz respeito ao mérito, inteligência e capacidade de aprendizado, onde na verdade, não diz muito sobre o potencial e as mais diversas habilidades que diferenciam o ser humano dos demais, e os tornam únicos, a capacidade de cooperação, comunicação, realização, intuição e empatia, e a capacidade de potencializar equipes para o atingimento de resultados, nada disso é percebido nas notas sobre o conhecimento exigido em sala de aula (M4G2).

A nota diz alguma coisa sobre a competência do estudante avaliado, mas não tudo. Essa é a essência dessa crítica, ou seja, a nota não diz tudo sobre a competência do estudante, mas pode ser tudo (ou só) o que o estudante busca quando cursa uma disciplina, como demonstrado nos trabalhos de Landry e Bernardi (2015), Tyson (1989), Franz (1998) e Zimmerman (2003) referenciados na Seção 4.1.2.3. Porque a nota aprova, ela é uma espécie de passaporte para que o estudante prossiga no curso. Porque a aprovação nas disciplinas, por meio das notas, confere diploma. O estudante é envolvido neste jogo pelo programa de ensino.

Se estou aprisionado a notas com certeza não consigo associar a aplicabilidade do meu saber a uma prática efetiva, pois estou focado em obter nota e não aprendizagem efetiva (M8G1).

É essa mentalidade, descrita no penúltimo comentário, que aprisiona o estudante às notas, tal qual descrito neste último comentário. E é essa situação que causa o gap ou é efeito dele, para a maioria dos membros do Grupo 2, mas não para a maioria dos membros do Grupo 1. Em outras palavras, não é que os membros do Grupo 1 não reconheçam a existência da situação descrita no construto, não houve nenhum comentário neste sentido. É que a situação descrita, pelo menos para a metade dos membros do Grupo 1, não é nem causa nem efeito do Gap. 4 dos 8 membros deste grupo escolheram a opção 3.

O construto UN1631 descreve a seguinte situação: “projetos pedagógicos levam muito tempo para serem revistos pelos cursos”. Das 9 pessoas que validaram este construto com 56%, 6 delas são do Grupo 2 e 3 delas do Grupo 1. Assim como nos outros três construtos discutidos nesta subseção, os profissionais não acadêmicos enxergam uma relação causal entre a situação descrita no construto com o gap, mais do que os profissionais acadêmicos, embora um destes reconheça a situação descrita no construto e acrescente um agravante comentando que “sim, leva muito tempo e não discutem uma forma de se aproximar mais das organizações” (M14G1).

A situação descrita no construto UN1633 está assim redigida: “pouco é feito pela universidade e pela gestão dos cursos de contábeis para motivar o corpo docente a conhecer mais sobre o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem”. 3 profissionais acadêmicos e 5 profissionais não acadêmicos validaram este construto. É uma situação aparentemente mais difícil para profissionais fora da academia opinarem. Mas empresas são organizações que também ensinam,

treinam, capacitam e portanto, também lhe dão com a necessidade de escolhas de melhores práticas pedagógicas. Logo, também precisam entender sobre modelos de aprendizagem. Um membro do Grupo 2 comentou que nas empresas:

... já se pratica fazer um diagnóstico do nível de conhecimento individual e qual método cada indivíduo aprende melhor, e se faz de forma personalizada, para aproveitar melhor os recursos disponíveis para essa finalidade (M4G2).

É que a aprendizagem pode falhar se quem ensina, treina ou capacita não conhecer o estudante, o aprendiz, e as maneiras como aprendem melhor. Essas discussões, em tese, seriam mais ativas em instituições de ensino. No entanto, um profissional acadêmico fez o seguinte comentário a respeito.

Minha experiência em uma IES pública (é que) esse conhecimento não existe e não se tem nenhuma percepção de mudança nessa situação (M14G1).

Os construtos discutidos nesta subseção, validados com 50% ou mais de escolhas feitas nas opções 1, 2 e 4 aumentam para 36 o número total de construtos validados. Dos 46 analisados, portanto, 36 foram validados, sendo 32 consensualmente e 4 não consensualmente, e 3 foram não validados consensualmente. Restaram 7 construtos que foram não validados não consensualmente. Serão apresentados na subseção seguinte.

4.3.2.1.4 Construtos não Validados não Consensualmente

Os 7 construtos listados na Figura 44 não foram validados, mas não houve consenso entre os grupos se for considerado o ponto de corte de 50%. Ou seja, se o critério adotado nesta análise de que para um construto ser validado precisa ter 50% ou mais das escolhas feitas nas opções 1, 2 e 4 pelos 16 participantes, nenhum destes construtos foi validado. Mas, todos eles foram validados por pelo menos por um dos dois grupos. O Grupo 2 validou os construtos PR0408, ES1119, ES1122 e UN1734 enquanto o Grupo 1 não os validou. A situação se inverte nos construtos ES0814, ES0915 e ES1223 os quais foram validados pelo Grupo 1, mas não pelo Grupo 2.

Figura 44: Construtos não Validados não Consensualmente

Construtos	Geral	Grupo 1	Grupo 2
PR0408	44%	38%	50%
ES0814	44%	50%	38%
ES0915	44%	50%	38%
ES1119	31%	13%	50%
ES1122	31%	13%	50%
ES1223	38%	50%	25%
UN1734	44%	38%	50%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os construtos foram validados por um ou por outro grupo com 50% de escolhas feitas nas opções 1, 2 e 4. Em outras palavras, mesmo quando validado não houve consenso dentro de cada grupo. Considera-se 50% porque um critério precisa ser estabelecido. O que se procura não é a unanimidade, mas o consenso. Por exemplo, no construto ES1119 houve 4 pessoas do Grupo 2 que o validaram, enquanto outras 3 pessoas não o validaram escolhendo a opção 3 e 1 pessoa optou pela opção 5. Quem optou pela opção 5 não validou o construto e nem o contrário. Poder-se-ia dizer que houve consenso entre aqueles 7 sujeitos que escolheram as opções de 1 a 4. No entanto, poder-se-ia dizer também que a situação descrita no construto ES1119 não convenceu os participantes do Grupo 2 de forma consensual que é causa ou efeito do gap. Isso seria alcançado se 5, e não 4 (metade), dos membros tivessem escolhido as opções 1, 2 e 4.

Entende-se que a arbitrariedade pode ser reduzida com o aumento do rigor. Espera-se mais do que 50% em pelo menos um dos grupos para que se discuta a possibilidade de validação de

construtos que, no geral, tiveram validação menores do que 50%. Portanto, como tais construtos não alcançaram consenso em nenhum dos dois grupos e, conseqüentemente no geral também, considera-se os mesmos não validados pelos profissionais participantes da pesquisa. Assim, nesta primeira rodada da Delphi, 36 construtos foram validados. A segunda rodada ofereceu aos participantes da pesquisa mudarem suas escolhas e será apresentada adiante.

4.3.2.2 A Segunda Rodada

A segunda rodada da Delphi ocorreu no período de 15/09/2021 a 22/09/2021. Um e-mail foi enviado a todos os participantes da pesquisa no dia 15/09/2021, conforme Anexo 4. Cada participante recebeu uma planilha elaborada no software Excel®, cujo modelo encontra-se no Anexo 6, que demonstrava suas escolhas em cada um dos 46 construtos e, também as escolhas gerais feitas por todos os membros dos dois grupos. A Figura 45 mostra uma parte desta planilha que foi enviada para um dos participantes da pesquisa.

Figura 45: Planilha Individual de Comparação de Escolhas

Nº do Construto	Descrição dos Construtos	Sua Escolha	Escolhas dos Membros do Grupo					Total
			1	2	3	4	5	
PR0612	Professores de contabilidade não estimulam estudantes a, de forma contínua, desenvolverem suas próprias questões e a buscarem por si mesmos as respostas à elas.	3	44%	13%	25%	13%	6%	100%
PR0713	Professores de contabilidade deixam temas importantes da contabilidade de fora dos programas de ensino ou os discutem superficialmente por não estarem identificados com eles	3	50%	13%	13%	19%	6%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Para exemplificar, foi explicado para cada participante que recebeu a planilha que a primeira coluna logo após a coluna de Descrição dos Construtos apresenta suas próprias escolhas de opções (1 a 5) para cada um deles. As escolhas gerais são apresentadas nas colunas seguintes divididas por opção. A leitura que o participante deveria fazer, e que foi exemplificada na referida planilha, é de que no construto PR0612 ele escolheu a opção 3 enquanto a opção 1 recebeu 44% das escolhas, a opção 2 recebeu 13% das escolhas, a opção 3 recebeu 25%, a opção 4 13% e a opção 5 6%. Todos foram informados que 16 pessoas participaram da pesquisa. No construto PR0713, por exemplo, o membro sabia que ele e mais uma pessoa escolheram a opção 3, perfazendo um percentual de 13% das escolhas feitas nesta opção.

O objetivo desta comparação foi o de permitir que cada membro reavaliasse suas escolhas em função das escolhas gerais do grupo. Era de se esperar que esta reavaliação motivasse cada participante a manter sua escolha, como feita originalmente, ou a modificar sua escolha de acordo com as escolhas gerais do grupo. As situações descritas nos construtos podem ter suas compreensões facilitadas quando reveladas as interpretações de outras pessoas e, quando se pode fazer comparações com aquelas feitas por si próprio. Em essência, a Delphi busca essa avaliação e reavaliação, esse aprofundamento intelectual no tema em questão por meio da iteração e do feedback (Worrell, Gangi e Bush, 2013).

Feedback sobre os processos de decisão, qualidade e consenso permite ao painel de especialistas ter um debate estruturado sobre os méritos das alternativas. Iteração, na qual este painel pode rever e avaliar alternativas por meio de algumas fases controladas, propicia aos especialistas oportunidades para refletir sobre opiniões e avaliações de seus pares e utilizá-las para moldar e reforçar suas próprias opiniões⁶⁹ (Worrell, Gangi e Bush, 2013, p. 195).

69 Feedback on the decision process, quality and consensus allow the expert panel to have a structured debate on the merits of the alternatives. Iteration, whereby the expert panel reviews and evaluates alternatives through several controlled phases, affords the panelists opportunities to reflect on opinions and assessments of their peers and to utilize these to shape and reinforce their opinions (Worrell, Gangi e Bush, 2013, p. 195).

A planilha enviada buscava, portanto oferecer feedback e iteração aos participantes para potencializar os resultados da pesquisa. Foi solicitado aos participantes que, caso tivessem mudanças em suas escolhas que o fizessem acessando um formulário elaborado no Google Forms®, o qual apresenta uma relação dos construtos e as opções de 1 a 5 que poderiam ser marcadas. Por exemplo, se o participante que, por ventura tivesse escolhido a opção 3 para um determinado construto, tomasse a decisão de modificar sua escolha para a opção 5, bastava marcar essa opção neste novo formulário. Os construtos, os quais não quisesse fazer modificação alguma, poderiam ficar sem nenhuma marcação. Foi solicitado ao participante, no referido e-mail que, caso, depois de avaliar a referida planilha, decidisse não fazer nenhuma modificação em suas escolhas, apenas enviasse um e-mail ratificando suas escolhas e informando que não faria nenhuma alteração nelas.

Apenas 3 membros acessaram o formulário e fizeram alterações em suas escolhas originais. Os outros 13 membros enviaram e-mail informando que haviam decidido manter suas escolhas. Essa manutenção de opinião da maioria dos membros do painel pode ser explicada por três fatores:

1. Como apresentado nas subseções 4.3.2.1.1 e 4.3.2.1.2 houve consenso, entre os grupos, em 35 dos 46 construtos em termos de validação (32 construtos) e não validação (3 construtos) dos mesmos. Em outras palavras houve consenso em 76% dos construtos;
2. 8 membros do painel, 50% do grupo total, ao analisarem suas escolhas em relação às escolhas do grupo, viram que a maioria de suas escolhas tinha sido também escolhas da maioria dos outros membros.
3. 13 membros do painel, 81% do grupo total, validaram, individualmente, a maioria dos 36 construtos validados pelo grupo.

Os fatores 2 e 3 são demonstrados na Figura 46.

Figura 46: Consensos Individuais

Consenso para o total de 46 construtos			Consenso para o total de 36 construtos		
Ordem	Membro	Consenso 1	Ordem	Membro	Consenso 2
1	M1G1	25 (54%)	1	M1G1	26 (72%)
2	M5G2	26 (56%)	2	M3G1	31 (86%)
3	M6G2	25 (54%)	3	M4G2	35 (97%)
4	M9G2	24 (52%)	4	M5G2	35 (97%)
5	M10G2	26 (56%)	5	M6G2	18 (50%)
6	M11G1	24 (52%)	6	M7G1	19 (53%)
7	M13G2	28 (60%)	7	M8G1	33 (92%)
8	M16G1	31 (67%)	8	M9G2	26 (72%)
			9	M10G2	27 (75%)
			10	M12G2	32 (89%)
			11	M13G2	27 (75%)
			12	M15G2	25 (69%)
			13	M16G1	26 (72%)

Fonte: Dados da Pesquisa

As colunas com cabeçalho em azul mostram os 8 membros que, individualmente, escolheram opções para cada construto que foram as mesmas da maioria dos 16 participantes. Por exemplo, o participante M11G1, em 24 dos 46 construtos (52%), escolheu uma opção de 1 a 5 que foi a mesma escolhida pela maioria dos participantes. Este participante escolheu, para ser mais específico no exemplo, a opção 1 para o construto MD2346 e essa mesma opção foi escolhida por 38% de todos os membros e foi a opção mais escolhida por todos. Os outros 8 participantes que não constam nestas colunas tiveram menos que 50% dos construtos cujas escolhas individuais foram as mesmas que as escolhas do grupo total.

As colunas com cabeçalho em vermelho mostram os 13 membros que, individualmente, validaram construtos que foram validados pelos 16 participantes. O participante M16G1, por exemplo, validou, escolhendo as opções 1, 2 ou 4, 26 dos 36 construtos validos, ou seja, 72% dos construtos

validados pelos 16 membros do painel foram também validados pelo referido participante. Apenas 3 membros validaram menos que 50% dos 36 construtos validados pelo conjunto de especialistas. O participante M2G1 validou 16 construtos (44%), o participante M11G1 validou 17 construtos (47%) e o participante M14G1 validou 14 construtos (39%). Todos estes 3 membros são do Grupo 1.

Em outras palavras, os participantes, em sua maioria, não sentiram necessidade de mudar suas opiniões, tendo feito isso, como mencionado, apenas 3 participantes. Por estes altos índices de consenso nas escolhas da primeira rodada, e pelo fato de que as alterações feitas por estes 3 membros não terem mudado a essência das discussões feitas a partir das escolhas na primeira rodada, como se verá adiante, decidiu-se não submeter os participantes a uma terceira rodada. A apresentação e análise dos resultados desta segunda rodada ficarão limitadas às mudanças introduzidas pelos três membros e o impacto destas mudanças nas avaliações feitas a partir dos resultados da primeira rodada e apresentada na subseção 4.3.2.1.

4.3.2.2.1 O Efeito das Novas Escolhas no Geral

Entre os participantes que fizeram alterações em suas escolhas, 1 deles é do Grupo 1 e 2 deles são do Grupo 2. A Figura 47 mostra as novas escolhas destes participantes apenas dos construtos que foram por eles modificados. Por exemplo, o participante M14G1 tinha feita a opção 2 para o construto OR0101 na 1ª Rodada. Na 2ª Rodada mudou sua escolha para a opção 1. Foram feitas 2 mudanças pelo participante M9G2, 15 mudanças pelo participante M14G1 e 14 mudanças pelo participante M15G2. Ao todo foram feitas, portanto, 31 mudanças.

Figura 47: Novas Escolhas na Segunda Rodada

Construtos	M9G2		M14G1		M15G2	
	1ª Rodada	2ª Rodada	1ª Rodada	2ª Rodada	1ª Rodada	2ª Rodada
OR0101			2	1		
OR0203					2	1
PR0304					2	1
PR0305					2	1
PR0408					2	3
PR0509			2	4		
PR0510			5	1	2	1
PR0611			3	1	2	1
PR0612			5	1		
PR0713					2	1
ES1121			2	4		
ES1122					2	3
UN1326			1	4	2	3
UN1427	3	4	3	1		
UN1529			3	4		
UN1530			3	5		
UN1633			3	5		
UN1938			3	1	2	1
PC2040						
MC2141					5	1
MC2142					5	1
MC2143			5	4		
MD2244			5	1	1	4
MD2346	3	5	2	1	5	1

Legenda

	Escolhas que mantiveram a validação dos construtos
	Escolhas que passaram a validar os construtos
	Escolhas que passaram a não validar os construtos
	Escolhas que mantiveram a não validação dos construtos

Fonte: Dados da Pesquisa

Foram 4 as naturezas das mudanças feitas. Os participantes fizeram 13 escolhas que mantiveram a validação dos construtos, 12 escolhas que passaram a validar os construtos, 3 escolhas que passaram a não validar os construtos e 3 escolhas que mantiveram a não validação dos construtos, perfazendo, então, as 31 mudanças efetuadas nos 24 construtos escolhidos para tais mudanças. Uma escolha que mantém a validação de um construto é aquela em que o participante havia escolhido a opção 1, 2 ou 4 e a modificação para uma destas 3 opções.

Por exemplo, o participante M15G2 havia escolhido a opção 2 para o construto OR0203 na primeira rodada e mudou sua escolha para a opção 1, ou seja, continua validando o construto. Uma escolha que passa a validar o construto é aquela em que o participante mudou a opção 3 ou 5 para a opção 1, 2 ou 4, enquanto que uma escolha que passa a não validar o construto ocorre o inverso. Quando o participante muda suas opções de 3 ou 5 para 3 ou 5, ele está mantendo a não validação do construto. É o que fez o participante M9G2 que havia escolhido a opção 3 para o construto MD2346 e a modificou para a opção 5, ou seja, continua não validando o construto, no entanto preferindo não opinar sobre o mesmo.

Com as mudanças apresentadas na segunda rodada é de se esperar que as situações de cada construto não tenham alterações relevantes em termos de validação e não validação. Isso é demonstrado na Figura 48 que mostra, na segunda e na terceira coluna, uma comparação dos percentuais alcançados entre as opções de 1 a 5 em cada um dos 46 construtos e em cada rodada. A quarta coluna mostra as diferenças de percentuais entre as duas rodadas mostradas nas colunas anteriores. Por exemplo, no construto OR0101 a diferença entre a soma das opções 1, 2 e 4 da primeira rodada (2ª Coluna) e a soma das mesmas opções da segunda rodada (3ª Coluna) é zero. A diferença da opção 3 entre as duas rodadas também é zero, assim como é zero a diferença da opção 5. Este construto havia sido validado na primeira rodada e continua validado na segunda. Isso é demonstrado na quinta e na sexta coluna.

Um outro exemplo é o construto PR0408 que não havia sido validado na primeira rodada e, também, não foi na segunda, apesar de ter havido uma mudança nas escolhas. Houve uma redução percentual de escolhas nas opções 1, 2 e 4 (-6%) e um aumento percentual na escolha da opção 3 (6%). O responsável por essa mudança foi o participante M15G2 que havia escolhido a opção 2 na primeira rodada e mudou sua escolha para a opção 3. Este construto foi apresentado aos participantes, no feedback da primeira rodada, com 56% das escolhas feitas na opção 3. Ou seja, 9 dos 16 participantes haviam escolhido essa opção e invalidado o construto. O referido participante ao comparar a sua escolha na opção 2 com as escolhas dos outros 16 participantes reavaliou sua decisão e optou também pela opção 3.

Nenhum construto que havia sido validado na primeira rodada foi não validado na segunda. Isso pode ser visto na quinta e na sexta coluna. Estas colunas mostram que 31 construtos haviam sido validados com mais de 50% das escolhas feitas nas opções 1, 2 e 4. Estes mesmos 31 construtos também mantiveram-se validados com escolhas majoritárias feitas nestas opções. Mostram também que 3 construtos, na primeira rodada, haviam sido validados com exatamente 50% das escolhas feitas nas opções 1, 2 e 4, e foram também validados na segunda rodada com a mesma situação percentual. Apenas 2 construtos continuaram sendo validados mas com percentuais diferentes. O construto UN1326 havia sido validado com mais de 50% e passou a ser validado com exatos 50%. O construto MC2141 teve situação inversa, ou seja, foi validado com exatos 50% na primeira rodada e na segunda passou a ser validado com mais de 50%. A soma destes construtos é de 36.

Em outras palavras, os mesmos 36 construtos validados na primeira rodada, foram também validados na segunda. Da mesma forma, os mesmos 10 construtos não validados na primeira rodada, também não foram validados na segunda. Essa estabilidade nos resultados das duas rodadas explica e justifica a não implementação de uma terceira rodada. O julgamento feito é de que não haveria mudanças significativas a ponto de mudar, de forma relevante, a situação conjunta dos construtos e, possivelmente, a situação individual de cada um deles.

Figura 48: Comparação dos Resultados da Primeira e Segunda Rodadas

1ª Coluna Construtos	2ª Coluna Primeira Rodada						3ª Coluna Segunda Rodada						4ª Coluna Diferenças			5ª Coluna Primeira Rodada	6ª Coluna Segunda Rodada
	1	2	3	4	5	Total	1	2	3	4	5	Total	1, 2 e 4	3	5		
	OR0101	44%	6%	25%	25%	0%	100%	50%	0%	25%	25%	0%	100%	0%	0%	0%	**
OR0102	13%	38%	31%	19%	0%	100%	13%	38%	31%	19%	0%	100%	0%	0%	0%	**	**
OR0203	69%	6%	6%	13%	6%	100%	75%	0%	6%	13%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
PR0304	69%	13%	0%	13%	6%	100%	75%	6%	0%	13%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
PR0305	81%	6%	0%	6%	6%	100%	88%	0%	0%	6%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
PR0306	31%	25%	13%	25%	6%	100%	31%	25%	13%	25%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
PR0407	56%	0%	13%	25%	6%	100%	56%	0%	13%	25%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
PR0408	19%	13%	56%	13%	0%	100%	19%	6%	63%	13%	0%	100%	-6%	6%	0%		
PR0509	25%	6%	31%	31%	6%	100%	25%	0%	31%	38%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
PR0510	44%	13%	13%	19%	13%	100%	56%	6%	13%	19%	6%	100%	6%	0%	-6%	**	**
PR0611	56%	13%	13%	19%	0%	100%	69%	6%	6%	19%	0%	100%	6%	-6%	0%	**	**
PR0612	44%	13%	25%	13%	6%	100%	50%	13%	25%	13%	0%	100%	6%	0%	-6%	**	**
PR0713	50%	13%	13%	19%	6%	100%	56%	6%	13%	19%	6%	100%	0%	0%	0%	**	**
ES0814	13%	13%	38%	19%	19%	100%	13%	13%	38%	19%	19%	100%	0%	0%	0%		
ES0915	6%	19%	31%	19%	25%	100%	6%	19%	31%	19%	25%	100%	0%	0%	0%		
ES1016	31%	25%	19%	6%	19%	100%	31%	25%	19%	6%	19%	100%	0%	0%	0%	**	**
ES1017	19%	31%	6%	19%	25%	100%	19%	31%	6%	19%	25%	100%	0%	0%	0%	**	**
ES1018	25%	44%	6%	13%	13%	100%	25%	44%	6%	13%	13%	100%	0%	0%	0%	**	**
ES1119	19%	6%	44%	6%	25%	100%	19%	6%	44%	6%	25%	100%	0%	0%	0%		
ES1120	25%	6%	38%	19%	13%	100%	25%	6%	38%	19%	13%	100%	0%	0%	0%	*	*
ES1121	0%	6%	38%	25%	31%	100%	0%	0%	38%	31%	31%	100%	0%	0%	0%		
ES1122	6%	6%	44%	19%	25%	100%	6%	0%	50%	19%	25%	100%	-6%	6%	0%		
ES1223	13%	0%	38%	25%	25%	100%	13%	0%	38%	25%	25%	100%	0%	0%	0%		
ES1224	19%	0%	44%	6%	31%	100%	19%	0%	44%	6%	31%	100%	0%	0%	0%		
UN1325	31%	0%	38%	31%	0%	100%	31%	0%	38%	31%	0%	100%	0%	0%	0%	**	**
UN1326	19%	13%	44%	25%	0%	100%	13%	6%	50%	31%	0%	100%	-6%	6%	0%	**	*
UN1427	38%	0%	13%	31%	19%	100%	44%	0%	0%	38%	19%	100%	13%	-13%	0%	**	**
UN1428	31%	13%	19%	19%	19%	100%	31%	13%	19%	19%	19%	100%	0%	0%	0%	**	**
UN1529	38%	13%	6%	25%	19%	100%	38%	13%	0%	31%	19%	100%	6%	-6%	0%	**	**
UN1530	25%	6%	6%	31%	31%	100%	25%	6%	0%	31%	38%	100%	0%	-6%	6%	**	**
UN1631	38%	0%	25%	19%	19%	100%	38%	0%	25%	19%	19%	100%	0%	0%	0%	**	**
UN1632	44%	0%	6%	19%	31%	100%	44%	0%	6%	19%	31%	100%	0%	0%	0%	**	**
UN1633	31%	0%	19%	19%	31%	100%	31%	0%	13%	19%	38%	100%	0%	-6%	6%	*	*
UN1734	25%	0%	25%	19%	31%	100%	25%	0%	25%	19%	31%	100%	0%	0%	0%		
UN1735	31%	0%	19%	19%	31%	100%	31%	0%	19%	19%	31%	100%	0%	0%	0%	*	*
UN1736	38%	0%	13%	19%	31%	100%	38%	0%	13%	19%	31%	100%	0%	0%	0%	**	**
UN1837	31%	19%	13%	25%	13%	100%	31%	19%	13%	25%	13%	100%	0%	0%	0%	**	**
UN1938	44%	13%	6%	25%	13%	100%	56%	6%	0%	25%	13%	100%	6%	-6%	0%	**	**
PC2039	19%	6%	13%	44%	19%	100%	19%	6%	13%	44%	19%	100%	0%	0%	0%	**	**
PC2040	50%	0%	6%	31%	13%	100%	50%	0%	6%	31%	13%	100%	0%	0%	0%	**	**
MC2141	31%	0%	19%	19%	31%	100%	38%	0%	19%	19%	25%	100%	6%	0%	-6%	*	**
MC2142	50%	0%	6%	25%	19%	100%	56%	0%	6%	25%	13%	100%	6%	0%	-6%	**	**
MC2143	56%	0%	13%	25%	6%	100%	56%	0%	13%	31%	0%	100%	6%	0%	-6%	**	**
MD2244	38%	0%	6%	38%	19%	100%	38%	0%	6%	44%	13%	100%	6%	0%	-6%	**	**
MD2345	13%	0%	31%	19%	38%	100%	13%	0%	31%	19%	38%	100%	0%	0%	0%		
MD2346	38%	13%	6%	25%	19%	100%	50%	6%	0%	25%	19%	100%	6%	-6%	0%	**	**

Fonte: Dados da Pesquisa

** Construto com mais de 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

* Construto com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

4.3.2.2.2 O Efeito das Novas Escolhas nos Grupos de Profissionais

As novas escolhas alteraram a distribuição percentual delas entre os grupos profissionais. Foram 14 construtos afetados. Tais alterações poderiam mudar as análises feitas na subseção 4.3.2.1. Isso porque os construtos, ao serem analisados por grupos de profissionais, foram classificados da forma como demonstrado na Figura 49.

Figura 49: Classificação dos Construtos entre os Grupos na 1ª Rodada

	Critérios	Construtos
1	Construtos Validados Consensualmente	OR0101 OR0102 OR0203 PR0304 PR0305 PR0306 PR0407 PR0509 PR0510 PR0611 PR0612 PR0713 ES1017 ES 1018 UN1325 UN1326 UN1427 UN1428 UN1529 UN1530 UN1632 UN1735 UN1736 UN1837 UN1938 PC2039 PC2040 MC2141 MC2142 MC2143 MD2244 MD2346
2	Construtos não Validados Consensualmente	ES1121 ES1224 MD2345
3	Construtos Validados não Consensualmente	ES1016 ES1120 UN1631 UN1633
4	Construtos não Validados não Consensualmente	PR0408 ES0814 ES0915 ES1119 ES1122 ES1223 UN1734

Fonte: Dados da Pesquisa

Os construtos classificados no critério 1 foram aqueles que tiveram 50% ou mais de escolhas das opções 1, 2 e 4 nos dois grupos de profissionais. Foram 32 construtos nesta situação e que estão apresentados na Figura 49. Destes, 12 construtos tiveram mudanças. Destes 12 construtos apenas o construto UN1326 teve mudança que o classifica agora no critério 3, ou seja, validado não consensualmente.

Na primeira rodada este construto havia sido validado com 56% de escolhas nas opções 1, 2 e 4 no geral dos dois grupos. Na segunda rodada o Grupo 2 passou a não validá-lo mais já que um membro deste grupo (M15G2) mudou sua escolha da opção 2 para a opção 3. Com isso, no Grupo 2, o percentual de validação deste construto caiu de 50% para 38%, conforme mostra a Figura 50. No entanto, no geral, o construto continua validado, mas agora não consensualmente.

Figura 50: Construto do Critério 1 com Percentuais Modificados na 2ª Rodada

Construtos	Primeira Rodada			Segunda Rodada		
	Geral	Grupo 1	Grupo 2	Geral	Grupo 1	Grupo 2
UN1326	56%	63%	50%	50%	63%	38%

Fonte: Dados da Pesquisa

A mudança de classificação do construto UN1326 não prejudica as análises feitas nas subseções anteriores. As tendências demonstradas permanecem as mesmas, pois o raciocínio que serviu de base para elas levou em consideração o fato de que os profissionais do Grupo 2 fizeram 49 escolhas nas opções 1, 2 e 4 a mais do que os profissionais do Grupo 1, e 42 escolhas a menos na opção 5. Com essa mudança do construto UN1326 o resultado final, após a segunda rodada, é que os profissionais do Grupo 2 fizeram 48 escolhas nas opções 1, 2 e 4 a mais do que os profissionais do Grupo 1, e 42 escolhas a menos na opção 5.

Os construtos classificados no critério 4 foram os que tiveram percentuais de validação menores que 50% no geral, mas com 50% de validação no Grupo 1 ou no Grupo 2. Foram 7 os construtos classificados neste critério na primeira rodada. Destes, 2 construtos tiveram seus percentuais modificados na segunda rodada, conforme demonstra a Figura 51.

Pode-se notar que ambos os construtos mantiveram-se com percentuais gerais de validação menores que 50%, mas agora pode-se classificá-los no critério 2, ou seja, como construtos não validados consensualmente. O participante M15G2, que os havia considerado na opção 2, passou a considerá-los na opção 3 que não valida o construto.

Figura 51: Construtos do Critério 4 com Percentuais Modificados na 2ª Rodada

Construtos	Primeira Rodada			Segunda Rodada		
	Geral	Grupo 1	Grupo 2	Geral	Grupo 1	Grupo 2
PR0408	44%	38%	50%	38%	38%	38%
ES1122	31%	13%	50%	25%	13%	38%

Fonte: Dados da Pesquisa

Estes dois construtos foram redigidos originalmente na Seção 4.1 desta pesquisa da seguinte forma:

- Construto PR0408: *“professores de contabilidade padronizam práticas de ensino para torná-las mais previsíveis e compreensíveis no desenvolvimento das disciplinas”*
- Construto ES1122: *“estudantes de contabilidade sentem-se mais “clientes” do que estudantes nas instituições de ensino”*

O construto PR0408 foi um dos construtos que mais receberam comentários dos participantes da pesquisa, como demonstrado na Figura 33. Para o participante M5G2 “muitas vezes tal padronização é fruto de certa acomodação por parte do professores, para ter menos trabalho em preparar material para várias turmas/disciplinas”. No entanto, para o participante M16G1, “obviamente que o início de um conteúdo requer práticas mais previsíveis, mas a complexidade evolui de acordo com a evolução do conteúdo”.

Em relação ao construto ES1122, o participante M8G1 contribui com uma certa recorrência desta situação afirmando que *“na maioria das IES essa premissa é verdadeira e faz com que essa relação prejudique o processo de ensino e aprendizagem”*. Cabe a elas mesmas, as instituições de ensino, segundo o participante M4G2,

...criar mecanismos quando do ingresso dos alunos fazendo um trabalho específico de conscientização. Talvez, já nesse momento fazer com que reflitam sobre o que querem como propósito de vida e profissional, algo que faça o link com o mundo lá fora, exemplos de profissionais, storytelling, falar sobre a importância do conhecimento para transformar vidas (M4G2).

Vê-se que estes dois construtos e os três que haviam sido não validados consensualmente já na primeira rodada (construtos ES1121, ES1224 e MD2325), e que foram discutidos na subseção 4.3.2.1.2, possuem um peso importante no modo como os profissionais pensam, mas para o conjunto de profissionais não provocam o gap e nem são efeitos dele.

A maioria dos que preferiram não validar estes construtos não fez comentários a respeito. Expressar aqui os comentários dos que validaram estes construtos é também uma forma manter a discussão das situações descritas nestes construtos vivas no mundo acadêmico.

Essa mudança que modifica estes dois construtos de critérios, ou seja do critério 4 para o critério 2, não invalida a análise feita na subseção 4.3.2.1.4 que tratou de construtos não validados não consensualmente, pois lá nenhuma discussão foi feita sobre as diferenças entre os grupos para os construtos classificados no critério 4.

Da mesma forma, tal mudança também não invalida a análise feita na subseção 4.3.2.1.2 que tratou de construtos não validados consensualmente entre os grupos de profissionais, já que ela explorou os comentários feitos acerca dos 3 construtos que foram classificados no critério 2. A nova distribuição de construtos nos 4 critérios é apresentada na Figura 52.

Figura 52: Classificação dos Construtos entre os Grupos na 2ª Rodada

	Critérios	Construtos
1	Construtos Validados Consensualmente	OR0101 OR0102 OR0203 PR0304 PR0305 PR0306 PR0407 PR0509 PR0510 PR0611 PR0612 PR0713 ES1017 ES 1018 UN1325 UN1427 UN1428 UN1529 UN1530 UN1632 UN1735 UN1736 UN1837 UN1938 PC2039 PC2040 MC2141 MC2142 MC2143 MD2244 MD2346
2	Construtos não Validados Consensualmente	PR0408 ES1121 ES1122 ES1224 MD2345
3	Construtos Validados não Consensualmente	ES1016 ES1120 UN1326 UN1631 UN1633
4	Construtos não Validados não Consensualmente	ES0814 ES0915 ES1119 ES1223 UN1734

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao todo, foram então 31 construtos classificados no critério 1 e 5 construtos no critério 3. Os construtos classificados nestes 2 critérios formam o conjunto de 36 critérios validados pelo painel de especialistas, sendo 31 validados consensualmente e outros 5 validados não consensualmente entre os grupos de profissionais. Ainda, foram 10 construtos não validados, sendo 5 deles classificados no critério 2, ou seja, não validados consensualmente, e outros 5 classificados no critério 4, ou seja, não validados não consensualmente.

4.3.3 Os Construtos Validados

Essa segunda etapa da pesquisa realizada com a aplicação da Delphi permitiu validar os construtos desenvolvidos na primeira etapa apresentada na seção 4.1. Este era de fato o objetivo. Pelos critérios adotados nenhum construto foi validado sem que pelo menos metade dos participantes tenha escolhido as opções 1, 2 ou 4. Houve 4 construtos que foram validados com 8 participantes escolhendo as referidas opções. Outros 3 construtos foram validados com 15 participantes e nenhum construto foi validado por todos os membros do grupo total. A Figura 53 mostra o número de participantes que validaram cada um dos 36 construtos.

Figura 53: Número de Participantes que Validaram os Construtos

Nº de Participantes que validaram os Construtos	Construtos Validados	Total	Acumulado	% Validação
15	PR0304, PR0305 e PR0611	3	3	94
14	OR0203, UN1938 e MC2143	3	6	87
13	PR0306, PR0407, PR0510, PR0713, ES1018, UN1427, UN1529, PC2040, MC2142, MD2244 e MD2346	11	17	81
12	OR0101, PR0612 e UN1837	3	20	75
11	OR0102, ES1017 e PC2039	3	23	69
10	PR0509, ES1016, UN1325, UN1428, UN1530 e UN1632	6	29	62
9	UN1631, UN1736 e MC2141	3	32	56
8	ES1120, UN1326, UN1633 e UN1735	4	36	50

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 36 construtos validados 20 deles (mais da metade) o foram com 75% ou mais dos participantes da Delphi escolhendo as opções 1, 2 e 4. Apenas 7 construtos do total foram validados

com um percentual abaixo de 60% dos participantes escolhendo essas mesmas opções. Estes números demonstram que, quando validados, houve um alto grau de consenso entre os membros, já que 36 construtos (78%) foram validados sendo 20 deles (55%) com 12 (75%) ou mais membros escolhendo as opções de validação. Este consenso fundamenta a afirmação de que tais construtos são causa ou efeito do gap ou, ainda, causa e efeito ao mesmo tempo.

Figura 54: Classificação dos Construtos Quanto à sua Causalidade

1ª Coluna Construtos	2ª Coluna Distribuição das Escolhas entre os Participantes				3ª Coluna Distribuição Percentual das Escolhas				4ª Coluna Classificação dos Construtos
	1	2	4	Total	1	2	4	Total	
OR0101	8	0	4	12	67%	0%	33%	100%	Causa
OR0102	2	6	3	11	18%	55%	27%	100%	Efeito
OR0203	12	0	2	14	86%	0%	14%	100%	Causa
PR0304	12	1	2	15	80%	7%	13%	100%	Causa
PR0305	14	0	1	15	93%	0%	7%	100%	Causa
PR0306	5	4	4	13	38%	31%	31%	100%	Sem Classificação
PR0407	9	0	4	13	69%	0%	31%	100%	Causa
PR0509	4	0	6	10	40%	0%	60%	100%	Causa e Efeito
PR0510	9	1	3	13	69%	8%	23%	100%	Causa
PR0611	11	1	3	15	73%	7%	20%	100%	Causa
PR0612	8	2	2	12	67%	17%	17%	100%	Causa
PR0713	9	1	3	13	69%	8%	23%	100%	Causa
ES1016	5	4	1	10	50%	40%	10%	100%	Causa
ES1017	3	5	3	11	27%	45%	27%	100%	Sem Classificação
ES1018	4	7	2	13	31%	54%	15%	100%	Efeito
ES1120	4	1	3	8	50%	13%	38%	100%	Causa
UN1325	5	0	5	10	50%	0%	50%	100%	Causa
UN1326	2	1	5	8	25%	13%	63%	100%	Causa e Efeito
UN1427	7	0	6	13	54%	0%	46%	100%	Causa
UN1428	5	2	3	10	50%	20%	30%	100%	Causa
UN1529	6	2	5	13	46%	15%	38%	100%	Sem Classificação
UN1530	4	1	5	10	40%	10%	50%	100%	Causa e Efeito
UN1631	6	0	3	9	67%	0%	33%	100%	Causa
UN1632	7	0	3	10	70%	0%	30%	100%	Causa
UN1633	5	0	3	8	63%	0%	38%	100%	Causa
UN1735	5	0	3	8	63%	0%	38%	100%	Causa
UN1736	6	0	3	9	67%	0%	33%	100%	Causa
UN1837	5	3	4	12	42%	25%	33%	100%	Sem Classificação
UN1938	9	1	4	14	64%	7%	29%	100%	Causa
PC2039	3	1	7	11	27%	9%	64%	100%	Causa e Efeito
PC2040	8	0	5	13	62%	0%	38%	100%	Causa
MC2141	6	0	3	9	67%	0%	33%	100%	Causa
MC2142	9	0	4	13	69%	0%	31%	100%	Causa
MC2143	9	0	5	14	64%	0%	36%	100%	Causa
MD2244	6	0	7	13	46%	0%	54%	100%	Causa e Efeito
MD2346	8	1	4	13	62%	8%	31%	100%	Causa

Fonte: Dados da Pesquisa

Embora não seja objetivo desta tese estabelecer relações de causa e efeito do gap buscou-se validar os construtos a partir das percepções de causa e efeito do gap dos participantes da Delphi, como mencionado na Seção 4.1.2. Portanto, considerando apenas os construtos validados e o número de participantes que validaram cada construto, conforme Figura 53, pode-se classifica-los de acordo com as referidas percepções. Então, um construto pode ser causa do gap (opção 1), pode ser efeito do gap (opção 2) ou, ainda, pode ser, ao mesmo tempo, causa e efeito do gap (opção 4). O critério, aparentemente mais plausível, de classificar cada construto deve levar em consideração a opção escolhida pela maioria dos participantes que validaram o construto.

Por exemplo, no construto OR0102 houve 11 participantes que escolheram as opções de validação. A opção 1 foi escolhida por 2 participantes (18%), a opção 2 foi escolhida por 6 participantes (55%) e a opção 4 foi escolhida por 3 participantes (27%). A opção 2 foi escolhida pela maioria dos que validaram o construto 2. É justo que se classifique este construto então, como efeito do gap. Mas, não só a maioria importa. Um consenso pode ser melhor alcançado se for considerado um percentual de 50% ou mais como requisito para referida classificação. Em resumo, um construto será classificado se tiver percentual de escolhas de 50% ou mais em uma das 3 opções de validação, caso contrário, ficará sem classificação.

Para ilustrar, no construto PR0306 houve 13 participantes que escolheram as opções de validação. A opção 1 foi escolhida por 5 participantes (38%), a opção 2 foi escolhida por 4 participantes (31%) e a opção 4 foi escolhida, também por 4 participantes (31%). Embora a maioria tenha escolhido a opção 1, não se pode afirmar muita coisa sobre as características de causa e efeito deste construto, dada a escolha pulverizada das opções. Deixar o construto PR0306 sem classificação é reconhecer que não houve consenso entre os participantes que o validaram. Em outras palavras, houve consenso na validação, mas não na classificação do construto. A Figura 54 mostra a classificação dos construtos. Em resumo, em relação ao gap entre o ensino e a prática contábil:

- 25 construtos foram classificados como causa;
- 2 construtos foram classificados como efeito;
- 5 construtos foram classificados como causa e efeito e;
- 4 construtos ficaram sem classificação

As críticas que apontam para a existência do gap apresentadas na Seção 4.1, onde foram desenvolvidos os construtos, foram divididas em 7 grupos e 23 fatores de gap, conforme Figura 24. Uma extensão dessa figura é apresentada para demonstrar quantos construtos foram validados por fator de gap e por grupo.

Figura 55: Grupos e Fatores do GAP a Partir da Literatura e da Delphi

Nr.	Grupo	Fatores de GAP		Construtos	
		Quantidade	%	Quantidade	%
1	Organizações	2	10,0	3	8,3
2	Professores	5	25,0	9	25,0
3	Estudantes	2	10,0	4	11,1
4	Universidades	7	35,0	13	36,1
5	Pesquisa Contábil	1	5,0	2	5,6
6	Matrizes Curriculares	1	5,0	3	8,3
7	Materiais Didáticos	2	10,0	2	5,6
Total		20	100	36	100

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao comparar o resultado da pesquisa na literatura e da Delphi, apresentado na Figura 55, com os resultados apresentados na Figura 24, que apresenta apenas a pesquisa na literatura, nota-se a redução no número dos fatores do gap, além da redução, já exaustivamente demonstrada até aqui,

do número de construtos em função do processo de validação da Delphi. Pela pesquisa na literatura foram levantados 23 fatores de gap entre o ensino e a prática contábil. Após as duas rodadas da Delphi que não validaram 10 dos 46 construtos, 3 fatores também foram excluídos. Os grupos de fatores continuam sendo como antes, ou seja, são 7 grupos que contemplavam, antes, os 23 fatores de gap e, agora, continuam sendo 7 grupos mas que contemplam 20 fatores de gap. Os três fatores excluídos pertenciam ao grupo 3 relativo aos estudantes. São os seguintes:

- Fator 8 - Imaturidade do Estudante: fator excluído em função da não validação do construto 14.
- Fator 9 - Frágil Resiliência dos Estudantes: fator excluído em função da não validação do construto 15.
- Fator 12 - Condutas não Éticas de Estudantes de Contabilidade: fator excluído em função da não validação dos construtos 19, 21, 22, 23 e 24.

O outro fator pertencente ao mesmo grupo, o fator 11, não foi excluído, apesar da não validação dos construtos ES1119, ES1121 e ES1122, em função da validação do construto ES1120, embora o tenha feito com exatos 50% de validação. Os fatores 8, 9, 11 e 12 dizem respeito ao comportamento do estudante, sua imaturidade, sua resiliência, sua autonomia nos estudos e suas condutas éticas e não éticas. O único fator, deste grupo, que teve todos os seus construtos validados, com mais de 50%, foi o fator 10 – Interação com a Prática no Mundo do Trabalho. Os membros da Delphi, no seu conjunto, viram mais razões para considerarem este fator como relacionado ao gap do que os fatores relativos ao comportamento dos estudantes.

Um argumento é de que estes fatores relativos ao comportamento do estudante dizem respeito a estudantes de uma maneira geral, inclusive de outros cursos. São questões culturais. Isso ficou evidenciado em alguns comentários relativos aos construtos dos fatores 8, 9 e 12. Os estudantes têm dificuldades em lidar com problemas cotidianos (construto ES0814), têm pouca resiliência no mundo dos estudos (construto ES0915), valorizam mais notas do que aprendizagem (construto ES1120) e praticam atos não éticos como colas em provas (construto ES1223). Estas situações não foram questionadas, mas colocadas como problemas comuns às pessoas que estão entrando no mundo acadêmico muito jovens, e como problemas não específicos dos estudantes de contabilidade, mas de todas as áreas.

Esta é uma realidade em qualquer curso, não apenas o de contabilidade (M5G2) (comentário sobre o construto ES0814).

(os estudantes) não são devidamente orientados ao autoconhecimento e desenvolvimento de suas habilidades mais subjetivas. (M4G2) (comentário sobre o construto ES0814).

...acho que isto não é necessariamente uma característica do curso de contabilidade, mas algo que pode acontecer em qualquer curso (M5G2) (comentário sobre o construto ES0915).

Acredito ser fruto dos valores sociais e familiares... (M4G2) (comentário sobre o construto ES1223).

Existem em qualquer curso, não apenas no de contabilidade (M5G2) (comentário sobre o construto ES1223).

Na prática contábil também existem condutas não éticas (M14G1) (comentário sobre o construto ES1224 no qual o participante questiona a eficácia dos mecanismos de controle e de punições de comportamento não éticos dos estudantes).

Depreende-se que o comportamento do estudante mereça uma discussão a parte no que se refere a sua relação com o gap entre o ensino e a prática contábil. É plausível a interpretação de que os participantes da pesquisa buscaram considerar situações que provocam o gap ou são por ele

provocadas e que tenham relação com o processo de formação de competências nos estudantes de contabilidade, ao longo do curso de graduação. No entanto, como visto no item 4.1.1, a atitude e os valores profissionais e éticos são componentes da estrutura da competência e dizem respeito ao comportamento do estudante. Portanto, a leitura que se pode fazer é que não é que os fatores ligados ao comportamento do estudante não tenham relação com o gap, mas que no caso dos estudantes de contabilidade, tais fatores podem não ser relevantes na construção do gap, dado o seu perfil.

...na área contábil os estudantes tem muita oportunidade de trabalhar enquanto estudam (M9G2).

São estudantes que trabalham (M14G1)

Tais comentários são corroborados por muitos trabalhos acadêmicos, como os de Preis et al. (2013), Machado e Casa Nova (2008), Sin, Reid e Jones (2012) e Paisey e Paisey (2010). Essa disposição de estudantes de contabilidade em trabalhar ao longo do curso certamente tenha sido mais valorizado pelos participantes da Delphi do que o comportamento descrito nos referidos construtos, o que, para a maioria, não teria relação relevante com o gap, dada referida disposição.

Figura 56: Grupos, Fatores e Construtos Validados do Gap

Grupo		Fatores do Gap		Construtos	Validação	Classificação
Nr.	Descrição	Nr.	Descrição			
1	Organizações	1	Necessidades Contextuais	OR0101	**	Causa
		2	Interação das Organizações com as Universidades	OR0102	**	Efeito
2	Professores	3	Interação com a Prática Contábil	OR203	**	Causa
				PR0304	**	Causa
				PR0305	**	Causa
		4	Práticas de Ensino não Educativas que não Criam Aprendizagem	PR0306	**	Sem Classificação
				PR0407	**	Causa
				PR0408	Não Validado	-
				PR0509	**	Causa e Efeito
5	Práticas Pedagógicas Tradicionais quando Criam Aprendizagem limitada pela Memorização	PR0510	**	Causa		
6	Não Uso de Práticas Pedagógicas que Colocam o Estudante como Sujeito Ativo no Processo Educacional	PR0611	**	Causa		
7	Professores Atuando em Disciplina Fora de suas Especialidades	PR0612	**	Causa		
3	Estudantes	8	Imaturidade do Estudante	PR0713	**	Causa
				ES0814	Não Validado	-
		9	Frágil Resiliência dos Estudantes	ES0915	Não Validado	-
				ES1016	**	Causa
		10	Interação com a Prática no Mundo do Trabalho	ES1017	**	Sem Classificação
				ES1018	**	Efeito
				ES1119	Não Validado	-
		11	Falta de Autonomia dos Estudantes para Administrar sua Aprendizagem	ES1120	*	Causa
				ES1121	Não Validado	-
				ES1122	Não Validado	-
				ES1223	Não Validado	-
		12	Condutas não Éticas de Estudantes de Contabilidade	ES1224	Não Validado	-
UN1325	**			Causa		
4	Universidades	13	Tempo de Duração de um Curso de Graduação em Ciências Contábeis	UN1326	*	Causa e Efeito
				UN1427	**	Causa
		14	Não Interação dos Cursos de Contábeis com as Organizações ou Interações Ineficientes	UN1428	**	Causa
				UN1529	**	Sem Classificação
		15	Programas de Estágio Supervisionado nos quais Estudantes de Contabilidade não Vivem Adequadamente a Aplicação Prática dos Conhecimentos Teóricos Discutidos na Universidade	UN1530	**	Causa e Efeito
				UN1631	**	Causa
		16	Inércia da Gestão e do Corpo Docente dos Cursos de Contábeis	UN1632	**	Causa
				UN1633	*	Causa
				UN1734	Não Validado	-
		17	Falta de Envolvimento do Corpo Docente no Planejamento Estratégico dos Cursos	UN1735	*	Causa
				UN1736	**	Causa
				UN1837	**	Causa
		18	Não Uso ou Uso Ineficiente da Tecnologia pela Educação Contábil	UN1837	**	Sem Classificação
UN1938	**			Causa		
19	Maior Ênfase dos Cursos nos Critérios Necessários para Emissão do Diploma do Estudante do que no Desenvolvimento de suas Habilidades	UN1938	**	Causa		
		PC2039	**	Causa e Efeito		
5	Pesquisa Contábil	20	Não Desenvolvimento ou Pouco Desenvolvimento de Conhecimento Relevante, nos Estudantes de Contabilidade, sobre a Prática Contábil por Meio das Pesquisas Contábeis	PC2040	**	Causa
				MC2141	**	Causa
6	Matrizes Curriculares	21	Matrizes Curriculares não Conectadas com as Competências que os Estudantes Precisam Desenvolver ao Longo do Curso e, que Englobam Disciplinas Desconectadas umas das Outras	MC2142	**	Causa
				MC2143	**	Causa
				MD2244	**	Causa e Efeito
7	Materiais Didáticos	22	Livros-Textos e Materiais Didáticos Utilizados como Base das Disciplinas de Contabilidade Desincorporados dos Cenários do Mundo Real e da Prática Contábil	MD2244	**	Causa e Efeito
				MD2345	Não Validado	-
		23	Livros-Textos e Materiais Didáticos não são Devidamente Utilizados pelos Estudantes de Contabilidade como Deveriam	MD2346	**	Causa

Fonte: Dados da Pesquisa

** Construto com mais de 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

* Construto com 50% das escolhas nas opções 1, 2 e 4

A Figura 56 apresenta uma visão geral dos grupos, fatores de gap excluídos e não excluídos e construtos validados e não validados. Os fatores de gap marcados em vermelho são os fatores excluídos, assim como os construtos marcados em vermelho foram os construtos não validados. Os grupos, os fatores e os construtos não marcados são aqueles validados pelos participantes da Delphi.

4.3.4 Considerações Finais sobre os Resultados da Delphi

Ao encerrar esta segunda etapa da pesquisa pode-se fazer um resumo final de seus resultados. Foram 16 participantes do painel de especialistas que efetivamente participaram da pesquisa, sendo 8 profissionais acadêmicos que exercem preponderantemente as atividades de docência e pesquisa em universidades, e 8 profissionais não acadêmicos que exercem preponderantemente atividades ligadas direta ou indiretamente à contabilidade em organizações não acadêmicas. Foram necessárias 2 rodadas que foram realizadas num período de 50 dias distribuídos em 7 semanas seguidas. Foi intensa a participação do grupo de profissionais, especialmente em relação aos comentários feitos em termos de quantidade e conteúdo.

Foram apresentados 46 construtos aos participantes dos quais 36 foram por eles validados. A não validação de 10 construtos causou a redução do número de fatores de gap. Na Seção 4.1 foram determinados 23 fatores e após a Delphi restaram 20 fatores em 7 diferentes grupos de fatores. Dos 36 construtos validados, 25 foram classificados como causa do gap, 2 como efeito do gap, 5 como causa e efeito ao mesmo tempo, enquanto que 4 construtos ficaram sem classificação de causalidade. Esta classificação baseou-se nas percepções dos respondentes e não em técnicas estatísticas. A terceira etapa desta pesquisa buscará revalidar, quantitativamente, os 36 construtos ora validados nesta segunda etapa.

4.4 RESULTADOS DA APLICAÇÃO DA SURVEY

4.4.1 O Instrumento de Coleta de Dados

Para viabilizar esta terceira e última etapa da pesquisa foi elaborado um instrumento de coleta de dados, um formulário utilizando-se o Google Forms®, cujo intuito foi o de testar a validade dos 36 construtos derivados da segunda etapa, de forma quantitativa. A introdução do formulário aos participantes consta no Anexo 7. A eles foram apresentados todos os 36 construtos e para cada construto o participante deveria escolher uma de cinco opções que foram apresentadas em escala Likert de cinco pontos. Pela opção 1 o participante discordaria totalmente com a afirmativa de que a situação descrita no construto seria causa ou efeito do gap. Pela opção 2 o participante discordaria parcialmente. Na opção 3, o participante se mostraria neutro, enquanto que na opção 4 e 5, o mesmo concordaria parcialmente ou totalmente, respectivamente.

No entanto, antes que o participante comessem a escolher as opções a ele foram solicitadas algumas informações gerais, tais como: a) Idade; b) Região do Brasil onde trabalha; c) Gênero e; d) Atividade profissional preponderante. As opções de resposta para esta última informação eram: a) Sou um profissional acadêmico e; b) Sou um profissional não acadêmico. Como se trata de atividade preponderante, aos que informaram serem profissionais acadêmicos foi perguntado se exercem ou já exerceram atividades profissionais não acadêmicas. E, aos que informaram serem profissionais não acadêmicos foi perguntado se exercem ou já exerceram atividades profissionais acadêmicas.

Aos que informaram exercer atividades acadêmicas, sejam preponderantemente ou não, foi perguntado se estavam ou estiveram ligados ao ensino público ou privado e ao ensino presencial ou online. Aos que informaram exercer atividades não acadêmicas, sejam preponderantemente ou não, foi perguntado se atuam ou atuaram preponderantemente em escritórios de contabilidade, contabilidade interna ou controladoria em empresa privada ou pública, consultoria/auditoria para e em empresas privadas e públicas, empresas de tecnologia e sistemas, entidades de classe, organizações em fins lucrativos ou outros.

4.4.2 Formação e Tamanho da Amostra

A amostra da pesquisa é formada por 140 profissionais de contabilidade, dos quais 76 atuam preponderantemente como profissionais acadêmicos e 64 atuam preponderantemente como profissionais não acadêmicos. A Figura 57 a seguir mostra a distribuição destes dois grupos em termos de Idade.

Figura 57: Distribuição dos Grupos de Profissionais em Termos de Idade

Grupos	Idade												Total	
	18 a 25		26 a 33		34 a 41		42 a 49		50 a 57		>57			
	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
PA*	0	0%	7	9%	13	17%	22	29%	24	32%	10	13%	76	100%
PNA**	3	5%	13	20%	21	33%	14	22%	10	16%	3	5%	64	100%
Total	3	2%	20	14%	34	24%	36	26%	34	24%	13	9%	140	100%

*PA: Profissionais Acadêmicos

**PNA: Profissionais não Acadêmicos

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se perceber pelo destaque feito em azul na figura que a maioria dos profissionais respondentes tem idade entre 34 e 57 anos. O percentual de profissionais nesta faixa de idade no grupo PA é de 78% e o percentual no grupo PNA é de 70%. Para confirmar a normalidade dos dados para a variável Idade foi realizado o teste Shapiro-Wilk. Para cada grupo de idade foi atribuído um número de 1 a 6, pois são seis grupos. O teste foi realizado para os dois grupos de profissionais e também no geral. A Figura 58 a seguir demonstra normalidade dos dados para a variável Idade.

Figura 58: Teste Shapiro-Wilk

Grupos	W	P-Value
PA	0,99302	0,95
PNA	0,99311	0,97
Geral	0,9947	0,88

Fonte: Dados da Pesquisa

Em relação a distribuição de profissionais participantes por região do Brasil, a situação é bem menos equilibrada. Do total de respondentes, 68% atuam nas regiões sul (34%) e sudeste (34%). A participação dos profissionais acadêmicos e não acadêmicos nestas duas regiões é invertida, ou seja, enquanto que na região sudeste há mais participação de profissionais não acadêmicos (42%) do que de profissionais acadêmicos (26%), na região há mais participação de profissionais acadêmicos (46%) do que de profissionais não acadêmicos (20%). A Figura 59 expõe essas informações.

Figura 59: Distribuição dos Grupos de Profissionais em Regiões do Brasil

Grupos	Região do Brasil										Total	
	Norte		Nordeste		C. Oeste		Sudeste		Sul			
	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
PA*	5	7%	10	13%	6	8%	20	26%	35	46%	76	100%
PNA**	7	11%	10	16%	7	11%	27	42%	13	20%	64	100%
Total	12	9%	20	14%	13	9%	47	34%	48	34%	140	100%

*PA: Profissionais Acadêmicos

**PNA: Profissionais não Acadêmicos

Fonte: Dados da Pesquisa

A distribuição total dos profissionais por gênero é de aproximadamente 40% de mulheres e 60% de homens. A distribuição dentro dos grupos segue o mesmo padrão, como demonstrado na Figura 60.

Figura 60: Distribuição dos Grupos de Profissionais por Gênero

Grupos	Gênero							
	Feminino		Masculino		Outro		Total	
	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%
PA*	31	41%	45	59%	0	0%	76	100%
PNA**	25	39%	39	61%	0	0%	64	100%
Total	56	40%	84	60%	0	0%	140	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

A pesquisa procurou identificar o perfil básico de atuação dos profissionais acadêmicos e se exercem ou já exerceram atividades profissionais não acadêmicas. A Figura 61 apresenta estes dados.

Figura 61: Perfil Básico de Atuação dos Profissionais Acadêmicos

Dados	Profissionais Acadêmicos																	
	Dedicação ao Ensino						Exerceu Atividade PNA											
	Público		Privado		Igual		Presencial		Online		Igual		Sim		Não			
Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%			
Q e %	55	72%	14	18%	7	9%	62	82%	6	8%	8	11%	69	91%	7	9%		
Q Total	76						76						76					
% Total	100%						100%						100%					

Atividades Profissionais não Acadêmicas Exercidas pelos Profissionais Acadêmicos	Q	%	% Acum.
Escritório de Contabilidade	15	22%	22%
Contabilidade Interna ou Controladoria em Empresa Privada ou Pública	20	29%	51%
Consultoria/Auditoria para (e em) Empresas Privadas ou Públicas	22	32%	83%
Outros	12	17%	100%
Total de PA que exercem ou já exercem atividades profissionais não acadêmicas	69	100%	

Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 76 profissionais acadêmicos que participaram da pesquisa, a maior parte está ligada ao ensino público (72%) e presencial (82%). A maioria, também, exerce ou já exerceu atividades não acadêmicas (91%). Destes, aproximadamente 83% atuaram em escritórios de contabilidade, contabilidade interna ou controladoria e em empresas de consultoria ou auditoria. É, sem dúvida, um percentual alto de professores que possuem experiência prática em organizações.

Um dado que a Figura 61 não mostra é que dos 55 profissionais acadêmicos que atuam no ensino público, 49 deles (89%) exercem ou já exerceram atividades não acadêmicas. No ensino privado este percentual é ainda mais representativo, ou seja, dos 14 profissionais acadêmicos que atuam no ensino privado, 13 deles (93%) exercem ou já exerceram atividades não acadêmicas. Mais ainda, dos 6 profissionais acadêmicos que atuam no ensino online, 5 deles (83%) exercem ou já exerceram estas atividades. Os números absolutos de profissionais no ensino privado e online são pequenos, mas pode-se pelo menos supor uma tendência.

Figura 62: Perfil Básico de Atuação dos Profissionais não Acadêmicos

Atividades Exercidas	Profissionais não Acadêmicos		
	Q	%	% Acum.
Escritório de Contabilidade	28	44%	44%
Contabilidade Interna ou Controladoria em Empresa Privada ou Pública	21	33%	77%
Consultoria/Auditoria para (e em) Empresas Privadas ou Públicas	8	13%	89%
Empresas de Tecnologia e Sistemas	2	3%	92%
Outros	5	8%	100%
Total de PA que exercem ou já exercem atividades profissionais não acadêmicas	64	100%	

Dados	Profissionais não Acadêmicos que Exercem ou Exerceram Atividades Profissionais Acadêmicas															
	Exerceu Atividade PA				Dedicação ao Ensino						Dedicação ao Ensino					
	Sim		Não		Público		Privado		Igual		Presencial		Online		Igual	
Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	Q	%	
Q e %	21	33%	43	67%	4	19%	15	71%	2	10%	18	86%	1	5%	2	10%
Q Total	64				21						21					
% Total	100%				100%						100%					

Fonte: Dados da Pesquisa

Com relação aos 64 profissionais não acadêmicos da amostra, como mostra a Figura 62, 92% deles atuam em escritórios de contabilidade, contabilidade interna ou controladoria, empresas de

consultoria ou auditoria e empresas ligadas a tecnologias e sistemas. Outros 8% atuam em atividades diversas, tais como: entidades de classe, órgão público e perícia judicial.

Entre os 64 participantes deste grupo 21 (33%) exercem ou já exerceram atividades acadêmicas preponderantemente no ensino privado (71%) e no ensino presencial (86%). Isso pode permitir também supor uma realidade brasileira na qual professores de contabilidade que atuam no ensino privado possuem atividades preponderantes fora do ensino, ou seja, em atividades não acadêmicas. A situação muda no ensino público onde a preponderância da atividade dos profissionais que nele atuam é voltada para a atividade acadêmica.

4.4.3 A coleta de Dados

A coleta de dados ocorreu no período de 31/01/2022 a 11/04/2022. Para cada grupo de profissionais foi utilizada uma estratégia diferente. O convite para os profissionais acadêmicos participarem da pesquisa foi feito por e-mail. Para os profissionais não acadêmicos foi feito via LinkedIn. Para conseguir os e-mails dos profissionais do primeiro grupo fez-se necessário um longo trabalho que ocorreu antes do início da coleta de dados.

Foi coletado no site do Ministério da Educação – Sistema e-MEC um relatório de consulta pública por curso de ciências contábeis no Brasil. Essa coleta aconteceu no dia 16/11/2021. Tal relatório mostrou 1.846 cursos no país entre presenciais e online e é dividido em 28 colunas com diversas informações sobre cada curso. A informação mais importante nesta etapa foi o nome da instituição de ensino de cada curso. Com essa informação buscou-se acessar os sites de todos os cursos do relatório através do mecanismo de busca da internet, o Google®.

Do dia 16/11/2021 a 11/01/2022, ou seja, em 56 dias, foram coletados 861 e-mails de professores do curso e com formação na área de contábeis, e 429 e-mails de coordenadores de curso, totalizando, portanto, 1.290 e-mails coletados. Todos os 861 e-mails de professores foram coletados de 64 cursos, de onde também foram coletados 64 e-mails de coordenadores. Outros 365 e-mails de coordenadores foram coletados em sites de cursos em que constavam apenas os dados dos coordenadores e nenhum do corpo docente. Cópias dos referidos e-mails enviados encontram-se nos anexos 8 e 9.

Foram feitos dois envios de e-mails com os convites. Para os 861 professores o primeiro envio aconteceu entre os dias 31/01/2022 e 02/02/2022 e o segundo envio aconteceu entre os dias 14/02/2022 e 16/02/2022. Para os 429 coordenadores o primeiro envio aconteceu nos dias 03 e 04 de fevereiro de 2022 e o segundo envio aconteceu nos dias 17 e 18 de fevereiro de 2022. Os segundos envios foram feitos na forma de lembrete. Como era intuito dessa etapa da pesquisa contar com a participação de profissionais não acadêmicos, optou-se por buscar na rede social LinkedIn® profissionais que tivessem como atividade profissional preponderante a atividade não acadêmica.

A primeira providência tomada foi a de filtrar os membros da rede que tinham em seu perfil como atividade profissional a atividade contábil. O retorno dessa busca foi uma relação de pessoas. O contato com elas, no entanto, só seria possível se fosse feito um pedido de conexão (amizade) e essa pessoa aceitasse esse pedido. Por questões de segurança a referida rede social permite o pedido de conexão de até 50 pessoas por semana. Decidiu-se, então, solicitar conexão por estado. A primeira região foi a região norte, depois a região nordeste, centro-oeste, sudeste e, por fim, a região sul.

Não houve uma contagem de quantos pedidos de conexão foram feitos, mas muitos destes pedidos não foram atendidos. No entanto, uma vez aceita a conexão foi possível enviar mensagens privadas para os profissionais com o convite para participação na pesquisa. O anexo 10 mostra o texto dessa mensagem.

Ao todo, foram 351 pessoas convidadas entre os dias 7 de fevereiro e 31 de março de 2022. Cada pessoa recebeu um convite e um lembrete num intervalo de 15 dias aproximadamente.

Considerando os convites feitos aos dois grupos de profissionais e, considerando o número de participantes, a participação relativa total é de 9%.

Figura 63: Participação relativa dos profissionais

Profissionais	Convites feitos	Participantes	% de Participação
Acadêmicos	1.290	76	6%
Não Acadêmicos	351	64	18%
Total	1.641	140	9%

Fonte: Dados da Pesquisa

Vê-se, pela Figura 63, que houve uma participação relativa maior dos profissionais não acadêmicos. A quase impessoalidade do e-mail contrasta com uma maior intimidade nas mensagens privadas em redes sociais. Isso pode motivar melhor os convidados a participarem da pesquisa. É de se destacar também que o formulário de pesquisa não era pequeno em extensão. São 44 páginas dos quais 36 são relativas aos construtos que tinham que ser lidos e interpretados a ponto de permitir ao participante um julgamento que lhe permitisse assinalar uma das opções de resposta.

Não se trata de um julgamento trivial, é preciso recorrer às experiências vividas e conhecimentos adquiridos. Pelo tempo despendido na pesquisa e pela entrega intelectual, é razoável considerar que a participação relativa dos profissionais acadêmicos é satisfatória, e dos profissionais não acadêmicos é, além de satisfatória, positivamente surpreendente, dado o distanciamento com a pesquisa científica e com a universidade, como visto na seção 4.1 e comentado por um profissional não acadêmico no Construto UN1530.

Penso que muitos fatores acabam por ser desencadeadores do distanciamento dos profissionais contábeis da academia e dos conteúdos por ela produzidos. A começar pela sobrecarga de trabalho à qual a maioria de nós é submetida, o estresse, entre outras (P138G2)⁷⁰.

Este comentário reforça ainda mais a importância da participação dos não acadêmicos na pesquisa pela colocação do seu tempo à disposição da pesquisa acadêmica diante de uma atividade profissional tradicionalmente envolvida em muitas e sérias responsabilidades operacionais, técnicas e legais, dada a abrangência e importância da contabilidade para o mundo dos negócios. Isso justifica o imenso corpo de profissionais contábeis registrados e ativos no Conselho Federal de Contabilidade totalizando, entre técnicos e contadores 522.360 profissionais na data de 01/06/2022 (CFC, 2022). A Figura 64 mostra a distribuição percentual, por região, dos profissionais não acadêmicos que participaram desta pesquisa em comparação com a distribuição percentual dos profissionais registrados e ativos no referido conselho.

Figura 64: Distribuição Percentual de Profissionais Amostra x Base do CFC

Região	% Brasil Amostra	% Brasil (CFC)
Região Centro-Oeste	11%	9%
Região Nordeste	16%	16%
Região Norte	11%	6%
Região Sudeste	42%	51%
Região Sul	20%	18%
Total	100%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

⁷⁰ Esta abreviação identifica os 140 participantes da pesquisa. P138 é para designar o participante, neste caso trata-se do participante 138. G2 é para designar o grupo de profissionais ao qual o participante pertence e, neste caso este participante pertence ao Grupo 2 que é de profissionais não acadêmicos.

Embora o número de participantes da pesquisa (64 profissionais não acadêmicos)⁷¹ não seja estatisticamente representativo da população de 522.360 profissionais registrados e ativos no conselho e, embora também não se pretenda, nem se possa, extrapolar os resultados desta Survey, a distribuição percentual nos dois grupos não é destoante. A região Nordeste possui o mesmo percentual nos dois grupos. A região Centro-Oeste e Sul possuem percentuais muito próximos. Na região Sudeste é onde se concentra o maior número de profissionais em ambos os grupos e a na região Norte o menor número.

Figura 65: Perfil Básico dos Cursos de Contábeis do Brasil até 16/11/2021

Categoria	Modalidade de Ensino					
	Online	%	PR*	%	Total	%
Pública	10	3%	156	10%	166	9%
Privada	279	97%	1.401	90%	1.680	91%
Total	289	100%	1.557	100%	1.846	100%

PR: Presencial

Fonte: Dados da Pesquisa

Finalmente, a Figura 65 apresenta uma visão geral (até 16/11/2021) do perfil básico dos cursos de ciências contábeis no Brasil. Como visto no início desta subseção, a maioria das instituições de ensino que oferecem cursos de ciências contábeis não fornecem informações, sequer informações relativas aos nomes dos professores e coordenadores de contábeis. São 1.417 cursos que não os divulgam, dos quais 71 (42%) são de instituições públicas e 1.346 (80%) são de instituições privadas. Em resumo, quase 60% das instituições públicas divulgam informações pelo menos de coordenadores e, apenas 20% das instituições privadas o fazem.

Não é que isso inviabiliza ou dificulta pesquisas como esta, quando se tem a necessidade de conhecer e fazer contato com coordenadores e professores do curso, é que inviabiliza também o contato do público externo, futuros estudantes principalmente, que possuem a necessidade de conversar com membros da instituição, coordenadores e professores da área, a respeito do curso em si e da profissão, sem terem que passar por um agente treinado comercialmente para vender cursos, agente este importante para as relações comerciais nas instituições privadas, principalmente mas, menos importante quando o estudante quer conhecer o futuro que poderá começar a construir, a partir de opiniões realistas.

4.4.4 Validação dos Construtos

Assim como feito na Seção 4.3 com a aplicação Delphi entre os 16 profissionais contábeis convidados, na qual foram validados 36 de 46 construtos apresentados, nesta Survey pode-se demonstrar o nível de concordância e discordância dos participantes para cada construto e validá-los ou não. Para tanto, decidiu-se usar critérios parecidos com os usados na etapa anterior, tais como:

- O construto será validado se a soma percentual de concordância total (opção 5) e parcial (opção 4) for igual ou superior a 50%, nos dois grupos de profissionais (validação consensual);
- O construto será validado no critério percentual do item acima, em pelo menos um dos dois grupos de profissionais (validação não consensual), desde que o percentual total seja igual ou superior a 50% e;
- O construto não será validado se a soma do percentual de concordância total (opção 5) e parcial (opção 4) for inferior a 50% (não validação consensual e não validação não consensual).

⁷¹ Está-se considerando apenas o grupo de profissionais não acadêmicos pelo entendimento de que é mais provável que os profissionais não acadêmicos que participaram da pesquisa tenham registros ativos no conselho do que os profissionais acadêmicos que, podem ter tais registros, mas não serem ativos.

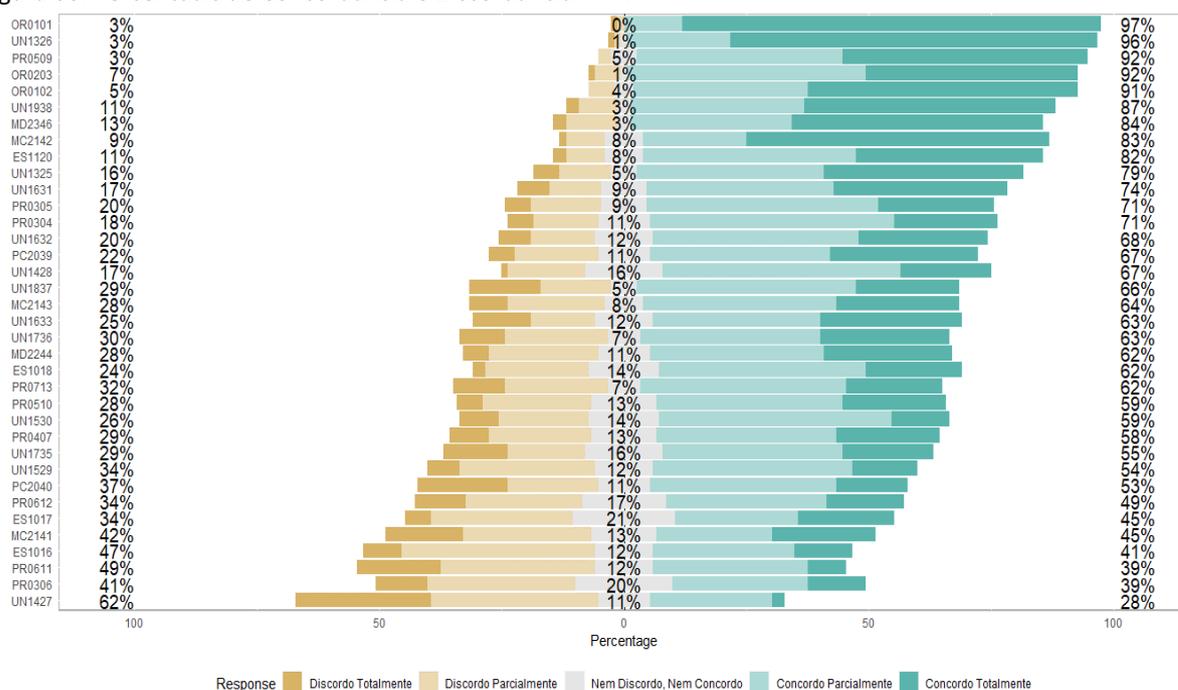
4.4.4.1 Validação dos Construtos pelos Profissionais Acadêmicos

Ao todo foram 76 profissionais acadêmicos que participaram da pesquisa. Dos 36 construtos em análise, eles validaram 29 e não validaram 7 deles. A Figura 66 mostra, em ordem de percentual de validação, do maior para o menor, a relação dos construtos validados e não validados. Dos 76 participantes, aproximadamente 3% deles discordam totalmente com a situação descrita no Construto OR0101 ou discordam parcialmente. Nenhum dos participantes escolheu a opção 3 para este construto. A opção 3 revela neutralidade, ou seja, o participante nem discorda e nem concorda com a situação descrita no construto. Este construto foi também o que mais recebeu as escolhas das opções 4 e 5. Foram 9 profissionais acadêmicos que escolheram a opção 4 e 65 que escolheram a opção 5. É quase uma unanimidade.

A situação descrita no Construto OR0101 é a seguinte: *“As constantes mudanças ambientais, sociais, legais, políticas e tecnológicas pressionam as organizações a serem eficientes, eficazes e efetivas em seus propósitos e, com base nisso, elas precisam recorrer a profissionais que estejam preparados, em termos de habilidades técnicas e não técnicas, para ajudá-las na consecução dos seus objetivos”*. Dos 76 profissionais acadêmicos 85% deles (65) concordam plenamente que tal situação cria um gap entre o ensino e a prática contábil. O que os profissionais acadêmicos concordam é que: a) as mudanças são constantes; b) as organizações sofrem pressões para existirem por causa destas mudanças e; c) os profissionais contábeis precisam contribuir com essa existência. Aqui está implícita e explícita a responsabilidade das universidades.

Os construtos abaixo de 50% nos níveis de concordância foram os Construtos PR0612, ES1017, MC2141, ES1016, PR0611, PR0306 e UN1427. Este último construto obteve um percentual de discordância de aproximadamente 62%. A situação descrita no Construto UN1427 é a de que os cursos de contábeis não têm implantados modelos de integração com as organizações como estágios, consultorias juniores, entre outros. Este percentual de discordância revela que, de um modo geral, os cursos possuem estes modelos implantados. Portanto, esta situação em si não seria uma causa do gap entre o ensino e a prática contábil.

Figura 66: Percentuais de Concordância e Discordância – PA



Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico elaborado com a utilização do software Excel® e do Pacote R

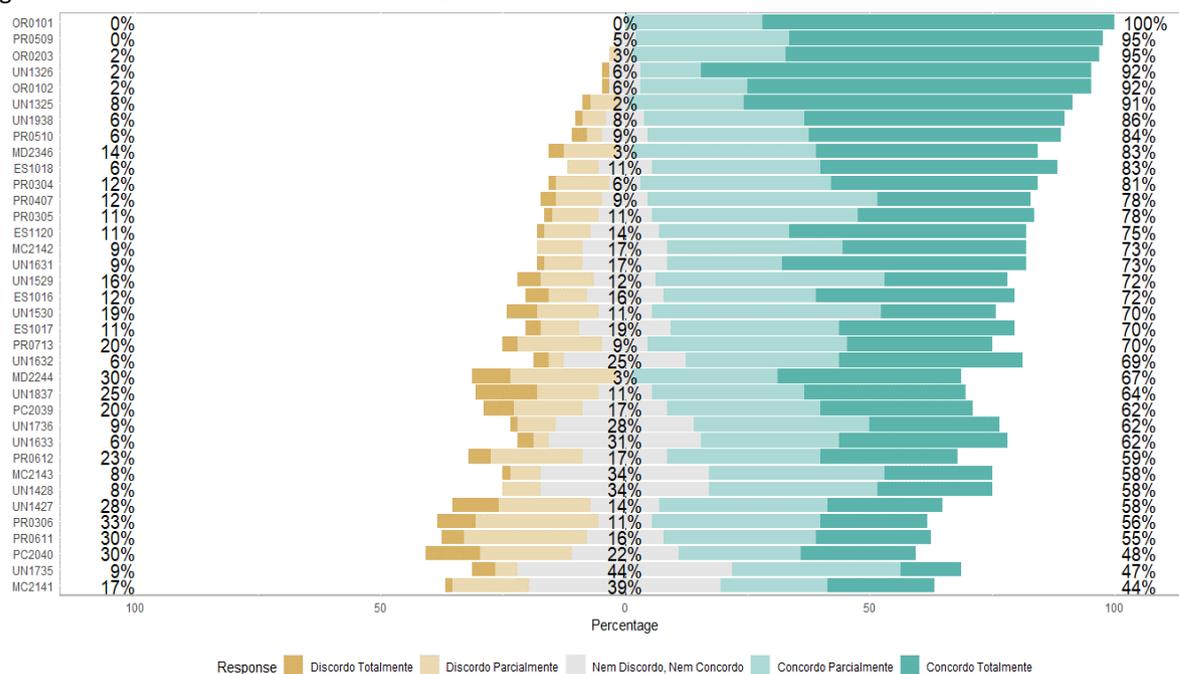
Os 29 construtos validados pelos profissionais acadêmicos fornecem um conjunto de situações importantes que ampliam o gap entre o ensino e a prática contábil e que, embora sejam situações generalizadas, podem ser compreendidas localmente por agentes que se interessam pela redução deste gap. Mesmo os 7 construtos não validados pelos profissionais acadêmicos o podem, uma vez que a maioria deles foram avaliados de forma diferente pelos profissionais não acadêmicos, como se verá adiante.

4.4.4.2 Validação dos Construtos pelos Profissionais não Acadêmicos

Foram 64 profissionais não acadêmicos que participaram desta etapa da pesquisa. Assim como na etapa anterior, na Delphi, em que os profissionais não acadêmicos validaram mais construtos do que os profissionais do outro grupo, na Survey eles também o fizeram. Como mostra a Figura 67, foram 33 construtos validados e 3 não validados. Todos os participantes deste grupo concordam totalmente (72%) ou parcialmente (28%) com o Construto OR0101 que não teve, nem neste grupo de profissionais nem no outro, ninguém que tenha escolhido a opção 3 de neutralidade.

Os construtos não validados por este grupo de profissionais foram os Construtos PC2040, UN1735 e MC2141. Destes, apenas o Construto MC2141 também não foi validado pelo outro grupo. Pode-se antecipar que, seguindo os critérios de validação estabelecidos anteriormente, de forma geral, dos 36 construtos avaliados, apenas o Construto MC2141 não foi validado por nenhum dos dois grupos. Na próxima subseção isso será melhor discorrido.

Figura 67: Percentuais de Concordância e Discordância – PNA



Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico elaborado com a utilização do software Excel® e do Pacote R

Os profissionais não acadêmicos escolheram mais a opção 3 de neutralidade do que os profissionais do outro grupo. Em 24 dos 36 construtos há mais escolhas pelas opção 3 dos profissionais não acadêmicos do que dos profissionais do outro grupo. Os Construtos UN1735 e MC2141 não foram validados, mas não porque a maioria discorda das situações descritas neles, mas porque uma grande parte destes profissionais preferiram escolher a neutralidade ao opinarem sobre tais construtos.

No Construto UN1735, 44% deles escolheram a opção 3 e no Construto MC2141, 39% deles fizeram a mesma coisa. A média geral do percentual da opção 3 foi de 12%. A média dos profissionais acadêmicos foi de 10% e dos profissionais não acadêmicos foi de 15%. Essa diferença é explicada

porque em 5 construtos (UN1428, UN1633, UN1735, MC2141 e MC2143) o percentual da opção 3 do grupo de profissionais não acadêmicos foi acima de 30%. Em todos os outros construtos as escolhas são muito próximas.

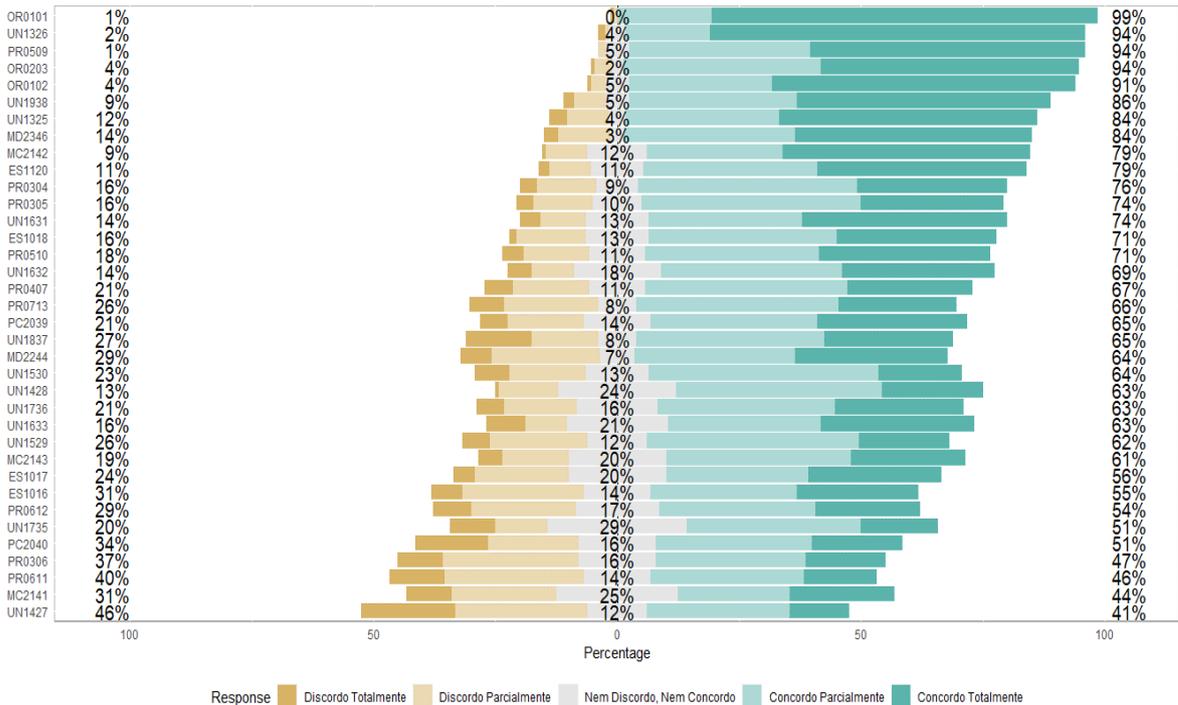
Em resumo, enquanto que na Delphi os profissionais acadêmicos escolheram mais as opções de neutralidade, tendo isso sido interpretado como um comportamento conservador em relação às situações descritas nos construtos, na Survey são os profissionais não acadêmicos que possuem tal comportamento se for feita a comparação. No entanto, pelos percentuais incidentes, não se pode afirmar que os dois grupos, no conjunto ou individualmente como se pode observar nas Figuras 66, 67 e 68, não tenham opiniões sobre os construtos.

Pode-se afirmar isso pelo fato de que em nenhum construto a neutralidade foi escolhida pela maioria dos participantes. No geral, como se verá na subseção seguinte, em nenhum construto o percentual da opção chegou sequer a 30% e em apenas 4 construtos (UN1428, UN1633, UN1735 e MC2141), este percentual foi maior que 20%. Em 25 dos 36 construtos, portanto na maioria deles, tal percentual ficou abaixo de 15%.

4.4.4.3 Validação dos Construtos por Ambos os Grupos de Profissionais

Como já mencionado, foram 140 profissionais contábeis participantes desta Survey. Como se pode ver na Figura 68, no geral, foram 32 construtos validados e 4 construtos não validados (PR036, PR0611, MC2141 e UN1427). Os construtos mostram situações que causam ou são causadas pelo gap entre o ensino e a prática contábil. A ampla maioria dos participantes concordam total ou parcialmente com 32 destas situações. Tais construtos são variáveis da educação contábil e da formação de profissionais da área.

Figura 68: Percentuais de Concordância e Discordância – Geral



Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico elaborado com a utilização do software Excel® e do Pacote R

Há diferenças entre os dois grupos em alguns construtos. Pode-se até considera-las divergências, mas há também a obrigação de afirmar que há mais convergências entre os grupos do que divergências. Faz-se, portanto necessário detalhar isso nas próximas subseções de forma que,

descritivamente, fiquem claras as posições gerais do conjunto dos profissionais e aquelas de cada grupo em relação aos construtos.

4.4.4.3.1 Construtos Validados Consensualmente

O sentido de consenso aqui é o mesmo utilizado na subseção 4.1.3. Não é uma unanimidade e sim uma concordância de opiniões entre a maioria (Michaelis, 2021) que se pretende. Isso acontece quando a maioria dos participantes dos dois grupos valida o construto. Os construtos validados consensualmente são aqueles cuja a maioria dos participantes escolheu as opções 4 e 5. Isso significa que a maior parte dos que analisaram as situações descritas nos construtos concordam total ou parcialmente que essas situações causam o gap entre o ensino e a prática contábil ou são causadas por ele.

É consensual também porque a maioria dos profissionais nos dois grupos concorda total ou parcialmente com as referidas situações, e por estarem, preponderantemente, ligados à área contábil em focos diferentes de atuação, as estão olhando a partir de diferentes sentimentos e posicionamentos intelectuais. Desta forma, foram 27 dos 36 construtos validados consensualmente pelos dois grupos de profissionais. Tais construtos estão relacionados na Figura 69.

Ao validar estes 27 construtos os profissionais validaram os 7 grupos de fatores de gap relacionados e 19 dos 20 fatores de gap. O fator excluído é o Fator 6 assim descrito: “não uso de práticas pedagógicas que colocam o estudante como sujeito ativo no processo educacional”. Conforme a Figura 56, este fator apresenta dois construtos, o Construto PR0611 e o PR0612. Estes dois construtos não foram validados consensualmente como mostra a Figura 69. Desta forma, este fator, segundo a pesquisa, não é um fator causador do gap ou causado por ele.

Os percentuais demonstrado na Figura 69 representam a soma dos percentuais das escolhas das opções 4 e 5 que validam os construtos. Na Coluna “Profissionais Acadêmicos” o Construto OR0101 foi validado com 97,37% de escolhas nas opções 4 e 5. O Construto UN1529 obteve o menor percentual (53,95%). O mesmo raciocínio foi usado para a coluna seguinte “Profissionais não Acadêmicos” e “Geral”. O intuito é comparar o nível de concordância dos participantes em cada construto e em cada grupo.

Em 8 dos 27 construtos, destacados em azul na Figura 69, os percentuais de concordância são discrepantes (diferenças maiores que 10%). Há uma discrepância de posicionamentos entre os grupos em relação a estes 8 construtos. Por exemplo, o Construto PR0407 está assim redigido: “*professores de contabilidade têm dificuldades em implantar práticas pedagógicas que conectam teoria e prática contábil*”. A diferença de percentual de concordância de mais de 20% pode indicar que os profissionais não acadêmicos tendem a concordar mais com essa afirmação, no sentido de a situação descrita ser causadora do gap ou causada por ele, do que os profissionais acadêmicos.

A situação se repete em mais 6 construtos (PR0304, PR0510, ES1018, UN1325, UN1529 e UN1530). Os profissionais não acadêmicos foram mais críticos do que os profissionais do outro grupo. Em apenas 1 construto (UN1428) a situação se inverte. Este construto está assim redigido: “*os modelos de integração com organizações, embora implantados, não são devidamente integrados com as dinâmicas do ensino, no sentido da aferição da eficiência de tais modelos, se eles cumprem efetivamente seus objetivos ou não*”. Neste construto os profissionais acadêmicos foram mais críticos e a tendência é que eles concordem mais com essa afirmação no sentido de que a situação descrita causa e é causada pelo gap, se comparado com os profissionais não acadêmicos.

A importância dessa análise reside no fato de que, tirando estes 8 construtos, os outros 19 foram validados com graus de concordância próximos entre os grupos. Parece que as situações descritas nestes 19 construtos, além de causarem o gap entre o ensino e a prática contábil ou serem causadas por ele, têm avaliações parecidas tanto de profissionais acadêmicos quanto de profissionais não acadêmicos. A atenção à estes construtos parece requerer prioridade numa eventual avaliação localizada, justamente por esse encontro de opiniões.

Figura 69: Construtos Validados Consensualmente

Grupos de Fatores	Fatores de Gap	Construtos	Profissionais Acadêmicos	Profissionais não Acadêmicos	Geral
			Opções 4 e 5	Opções 4 e 5	Opções 4 e 5
Organizações	Necessidades Contextuais	OR0101	97,37%	100,00%	98,57%
		OR0102	90,79%	92,19%	91,43%
	Interação das Organizações com as Universidades	OR0203	92,11%	95,31%	93,57%
Professores	Interação com a Prática Contábil	PR0304	71,05%	81,25%	75,71%
		PR0305	71,05%	78,13%	74,29%
	Práticas de Ensino não Educativas que não Criam Aprendizagem	PR0407	57,89%	78,13%	67,14%
	Práticas Pedagógicas Tradicionais quando Criam Aprendizagem limitada pela Memorização	PR0509	92,11%	95,31%	93,57%
		PR0510	59,21%	84,38%	70,71%
Professores Atuando em Disciplina Fora de suas Especialidades	PR0713	61,84%	70,31%	65,71%	
Estudantes	Interação com a Prática no Mundo do Trabalho	ES1018	61,84%	82,81%	71,43%
	Falta de Autonomia dos Estudantes para Administrar sua Aprendizagem	ES1120	81,58%	75,00%	78,57%
Universidades	Tempo de Duração de um Curso de Graduação em Ciências Contábeis	UN1325	78,95%	90,63%	84,29%
		UN1326	96,05%	92,19%	94,29%
	Não Interação dos Cursos de Contábeis com as Organizações ou Interações Ineficientes	UN1428	67,11%	57,81%	62,86%
	Programas de Estágio Supervisionado nos quais Estudantes de Contabilidade não Vivem Adequadamente a Aplicação Prática dos Conhecimentos Teóricos Discutidos na Universidade	UN1529	53,95%	71,88%	62,14%
		UN1530	59,21%	70,31%	64,29%
	Inércia da Gestão e do Corpo Docente dos Cursos de Contábeis	UN1631	73,68%	73,44%	73,57%
		UN1632	68,42%	68,75%	68,57%
		UN1633	63,16%	62,50%	62,86%
	Falta de Envolvimento do Corpo Docente no Planejamento Estratégico dos Cursos	UN1736	63,16%	62,50%	62,86%
	Não Uso ou Uso Ineficiente da Tecnologia pela Educação Contábil	UN1837	65,79%	64,06%	65,00%
Maior Ênfase dos Cursos nos Critérios Necessários para Emissão do Diploma do Estudante do que no Desenvolvimento de suas Habilidades	UN1938	86,84%	85,94%	86,43%	
Pesquisa Contábil	Não Desenvolvimento ou Pouco Desenvolvimento de Conhecimento Relevante, nos Estudantes de Contabilidade, sobre a Prática Contábil por Meio das Pesquisas Contábeis	PC2039	67,11%	62,50%	65,00%
Matrizes Curriculares	Matrizes Curriculares não Conectadas com as Competências que os Estudantes Precisam Desenvolver ao Longo do Curso e, que Englobam Disciplinas Desconectadas umas das Outras	MC2142	82,89%	73,44%	78,57%
		MC2143	64,47%	57,81%	61,43%
Materiais Didáticos	Livros-Textos e Materiais Didáticos Utilizados como Base das Disciplinas de Contabilidade Desincorporados dos Cenários do Mundo Real e da Prática Contábil	MD2244	61,84%	67,19%	64,29%
	Livros-Textos e Materiais Didáticos não são Devidamente Utilizados pelos Estudantes de Contabilidade como Deveriam	MD2346	84,21%	82,81%	83,57%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.4.4.3.2 Construtos Validados não Consensualmente

Os construtos validados mas não consensualmente são os que não aparecem na Figura 69. São os Construtos PR0612, ES1016, ES1017, UN1735 e PC2040. A Figura 70 mostra tais construtos e os grupos e fatores de gap, além dos percentuais de validação entre os grupos de profissionais.

Figura 70: Construtos Validados não Consensualmente

Grupos de Fatores	Fatores de Gap	Construtos	Profissionais Acadêmicos	Profissionais não Acadêmicos	Geral
			Opções 4 e 5	Opções 4 e 5	Opções 4 e 5
Professores	Não Uso de Práticas Pedagógicas que Colocam o Estudante como Sujeito Ativo no Processo Educacional	PR0612	48,68%	59,38%	53,57%
Estudantes	Interação com a Prática no Mundo do Trabalho	ES1016	40,79%	71,88%	55,00%
		ES1017	44,74%	70,31%	56,43%
Universidades	Falta de Envolvimento do Corpo Docente no Planejamento	UN1735	55,26%	46,88%	51,43%
Pesquisa Contábil	Não Desenvolvimento ou Pouco Desenvolvimento de Conhecimento Relevante, nos Estudantes de Contabilidade, sobre a Prática Contábil por Meio das Pesquisas Contábeis	PC2040	52,63%	48,44%	50,71%

Fonte: Dados da Pesquisa

São construtos pertencentes a 4 grupos de fatores e que envolvem também 4 fatores de gap. Há controvérsias nestes construtos. Os profissionais não acadêmicos validaram os Construtos PR0612, ES1016 e ES1017, enquanto que os profissionais do outro grupo não o fizeram. A situação se inverte em relação aos construtos UN1735 e PC2040. No entanto, as diferenças relevantes de percentuais de validação (mais de 10 pontos percentuais) ocorreram nos três primeiros construtos.

A redação do Construto PR0612 apresenta a situação de que professores de contabilidade não estimulam estudantes de contabilidade a refletirem sobre os conceitos na prática contábil. A tendência é que os profissionais não acadêmicos concordem mais com essa situação (59,38%) sendo criadora do gap ou efeito dele do que os profissionais acadêmicos (48,68%). Essa tendência é mais robusta ainda na avaliação das situações descritos nos Construtos ES1016 e ES1017.

A redação do Construto ES1016 está assim escrita: “*estudantes de contabilidade têm pouca experiência no e do mundo do trabalho*”. Já o Construto ES1017 tem a seguinte redação: “*estudantes de contabilidade possuem dificuldades de compreender a organização como uma entidade orgânica integrada e uma entidade contábil*”. Em ambos os construtos, os profissionais não acadêmicos são mais críticos ao concordarem (em sua maioria) que tais situações criam o gap entre o ensino e a prática contábil ou são criados por ele. Há uma disposição menor entre os profissionais acadêmicos a concordarem com isso.

A diferença de opiniões entre os dois grupos de profissionais nestes dois construtos é representada por aproximadamente de 30 pontos percentuais. Destacam-se dois comentários que refletem o modo de pensar dos profissionais dos dois grupos. Um membro do grupo de profissionais acadêmicos comentou o seguinte: “... estudantes de contabilidade, ao longo do curso, se colocam em situações experienciais no campo contábil, seja com estágios ou com empregos” (P89G1). Este posicionamento é comum entre os profissionais acadêmicos que fizeram comentários. Há, portanto, uma percepção de que a falta de experiência no mundo do trabalho não seria fundamental para a existência do gap.

Por outro lado, um membro do grupo de profissionais não acadêmicos comentou: “quem trabalha na área tem mais facilidade” (P118G2). Há aqui um reconhecimento de um profissional não acadêmico da importância da vivência experiencial do estudante na prática contábil como forma de aprendizagem. Os percentuais de validação deste grupo, em relação a estes dois construtos, refletem este entendimento. Por outro lado, há comentários muito seguros de profissionais acadêmicos de que se trata de algo natural o estudante, que entra tão jovem na universidade não ter experiência profissional adequada. Poucos têm. Isso torna a questão mais complexa, mas a validação destes construtos implica reflexões sobre a naturalidade do gap e sobre a necessidade de estudá-lo mais precisa e profundamente quando o estudante deixa o curso, formado, do que quando ele entra.

4.4.4.3.3 Construtos não Validados não Consensualmente

Houve 3 construtos não validados, mas não consensualmente. Foram os Construtos PR0306, PR0611 e UN1427 que pertencem a 3 fatores de gap do grupo de Professores e Universidades. Isso é demonstrado na Figura 71. Também há nestes construtos uma diferença relevante de pontos percentuais nas opções 4 e 5 entre os grupos de profissionais. Os profissionais não acadêmicos parece

terem a tendência a validarem as situações descritas nos construtos como gap, muito embora com percentuais próximos do limite mínimo de 50%, mais do que os profissionais acadêmicos.

Figura 71: Construtos não Validados não Consensualmente

Grupos de Fatores	Fatores de Gap	Construtos	Profissionais Acadêmicos	Profissionais não Acadêmicos	Geral
			Opções 4 e 5	Opções 4 e 5	Opções 4 e 5
Professores	Interação com a Prática Contábil	PR0306	39,47%	56,25%	47,14%
	Não Uso de Práticas Pedagógicas que Colocam o Estudante como	PR0611	39,47%	54,69%	46,43%
Universidades	Não Interação dos Cursos de Contábeis com as Organizações ou	UN1427	27,63%	57,81%	41,43%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os profissionais acadêmicos aceitaram menos as situações destes construtos como gap e isso derrubou os percentuais gerais para menos de 50%. As redações dos construtos são as seguintes:

- Construto PR036 - Professores de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos ensinados
- Construto PR0611 - As práticas pedagógicas tradicionais usadas pelos professores de contabilidade geralmente geram uma aprendizagem nos estudantes limitada pela memorização na qual o estudante não apreende conteúdos teóricos e práticos
- Construto UN1427 - Os cursos de contábeis não têm implantados modelos de integração com organizações, tais como: estágio supervisionados, consultorias juniores, entre outros.

São situações que causam debates pela aparente controvérsia entre os grupos de profissionais, demonstrada nas diferenças percentuais de concordância. São perspectivas distintas que geram entendimentos e opiniões distintas, uma vez que os percentuais de escolhas da opção 3 não passam de 15% em nenhum dos grupos. Há, claramente, espaço para o debate com o propósito de responder a questão do porquê mais da metade dos profissionais não acadêmicos concordam com as situações descritas como gap entre o ensino e a prática contábil e do porquê bem menos da metade dos profissionais acadêmicos pensam da mesma forma.

4.4.4.3.4 Construtos não Validados Consensualmente

Apenas 1 dos 36 construtos analisados alcançou consenso e não foi validado por nenhum dos dois grupos de profissionais. O construto em questão é o MC2141 e sua redação é a seguinte: *“as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva do corpo docente na sua elaboração”*. Na necessidade de avaliar se essa situação causa o gap ou é sua consequência, os profissionais, de um modo geral tiveram duas reações diferentes. Os profissionais acadêmicos, em sua maioria, ou concordaram total ou parcialmente ou discordaram da mesma forma. Apenas 13% deles ficaram neutros e escolheram a opção 3.

Figura 72: Construto não Validado Consensualmente

Grupos de Fatores	Fatores de Gap	Construtos	Profissionais Acadêmicos	Profissionais não Acadêmicos	Geral
			Opções 4 e 5	Opções 4 e 5	Opções 4 e 5
Matrizes Curriculares	Matrizes Curriculares não Conectadas com as Competências que os Estudantes Precisam Desenvolver ao Longo do Curso e, que Englobam Disciplinas Desconectadas Uma das Outras	MC2141	44,74%	43,75%	44,29%

Fonte: Dados da Pesquisa

Já os profissionais não acadêmicos preferiram, predominantemente, a neutralidade. Foram 39% destes profissionais que escolheram a opção 3 para este construto. Pela Figura 72 é possível afirmar, com exceção de 13% dos profissionais acadêmicos, que há uma divisão de entendimento sobre a situação descrita no construto, ou seja, 42% discordam e 44% concordam. É possível também afirmar, pelo grande número de profissionais não acadêmicos que ficaram neutros neste construto, que foi o segundo construto que teve maior número de neutralidade, que estes profissionais analisaram cuidadosamente os construtos, uma vez que faz sentido não possam opinarem sobre o que não conhecem ou que não tenham alguma informação a respeito.

4.4.4.4 Relação Final dos Construtos (Resposta à Questão de Pesquisa)

O problema desta pesquisa, descrito na sua Introdução, requer uma resposta que condiz com uma relação que demonstre quais são os construtos do gap entre o ensino e a prática contábil à luz da teoria experiencial. Essa é a intenção dessa subseção. A relação mostrada na Figura 73 não só mostra os construtos do gap, mas também seus percentuais de concordância e discordância, por grupo de profissionais e em cada etapa da pesquisa (Delphi e Survey).

Figura 73: Relação Final dos Construtos (Resposta à Questão de Pesquisa)

Grupos de Fatores	Fatores de Gap	Construtos	Resultante *****	Validação		
				Delphi	Survey	
Organizações	Necessidades Contextuais	OR0101	R1	**	***	
		OR0102	R1	**	***	
	Interação das Organizações com as Universidades	OR0203	R3	**	***	
Professores	Interação com a Prática Contábil	PR0304	R3	**	***	
		PR0305	R3	**	***	
		PR0306	R2	**	Não Validado	
	Práticas de Ensino não Educativas que não Criam Aprendizagem	PR0407	R2	**	***	
		PR0408	R3	Não Validado		
		Práticas Pedagógicas Tradicionais quando Criam Aprendizagem limitada pela Memorização	PR0509	R3	**	***
			PR0510	R3	**	***
		Não Uso de Práticas Pedagógicas que Colocam o Estudante como Sujeito Ativo no Processo Educacional	PR0611	R3	**	Não Validado
			PR0612	R3	**	****
Professores Atuando em Disciplina Fora de suas Especialidades	PR0713	R3	**	***		
Estudantes	Imaturidade do Estudante	ES0814	R2	Não Validado		
		ES0915	R2	Não Validado		
	Interação com a Prática no Mundo do Trabalho	ES1016	R2	**	****	
		ES1017	R2	**	****	
		ES1018	R2	**	***	
	Falta de Autonomia dos Estudantes para Administrar sua Aprendizagem	ES1119	R2	Não Validado		
		ES1120	R3	*	***	
		ES1121	R3	Não Validado		
		ES1122	R3	Não Validado		
	Condutas não Éticas de Estudantes de Contabilidade	ES1223	R3	Não Validado		
		ES1224	R2	Não Validado		
Universidades	Tempo de Duração de um Curso de Graduação em Ciências Contábeis	UN1325	R1	**	***	
		UN1326	R1	*	***	
	Não Interação dos Cursos de Contábeis com as Organizações ou Interações Ineficientes	UN1427	R3	**	Não Validado	
		UN1428	R2	**	***	
	Programas de Estágio Supervisionado nos quais Estudantes de Contabilidade não Vivem Adequadamente a Aplicação Prática dos	UN1529	R3	**	***	
		UN1530	R3	**	***	
	Inércia da Gestão e do Corpo Docente dos Cursos de Contábeis	UN1631	R3	**	***	
		UN1632	R3	**	***	
		UN1633	R3	*	***	
	Falta de Envolvimento do Corpo Docente no Planejamento Estratégico dos Cursos	UN1734	R3	Não Validado		
		UN1735	R3	*	****	
		UN1736	R3	**	***	
	Não Uso ou Uso Ineficiente da Tecnologia pela Educação Contábil	UN1837	R3	**	***	
UN1938		R3	**	***		
Pesquisa Contábil	Não Desenvolvimento ou Pouco Desenvolvimento de Conhecimento Relevante, nos Estudantes de Contabilidade, sobre a Prática	PC2039	R3	**	***	
		PC2040	R3	**	****	
Matrizes Curriculares	Matrizes Curriculares não Conectadas com as Competências que os Estudantes Precisam Desenvolver ao Longo do Curso e, que Englobam Disciplinas Desconectadas Uma das Outras	MC2141	R3	**	Não Validado	
		MC2142	R3	**	***	
		MC2143	R3	**	***	
Materiais Didáticos	Livros-Textos e Materiais Didáticos Utilizados como Base das Disciplinas de Contabilidade Desincorporados dos Cenários do Mundo Real e da Prática Contábil	MD2244	R1	**	***	
		MD2345	R3	Não Validado		
	Livros-Textos e Materiais Didáticos não são Devidamente Utilizados pelos Estudantes de Contabilidade como Deveriam	MD2346	R3	**	***	

Fonte: Dados da Pesquisa

* Construto validados na Delphi com 50% das escolhas nas opções de validação (1, 2 e 4)

** Construto validados na Delphi com mais de 50% das escolhas nas opções de validação (1, 2 e 4)

*** Construto validado na Survey Consensualmente

**** Construto validado na Survey não Consensualmente

***** A situação descrita no construto exige experiências (R1); a situação descrita no construto relata experiências vividas precariamente (R2); a situação descrita no construto relata experiências não vividas (R3)⁷²

⁷² Tal classificação foi desenvolvida na Seção 5.

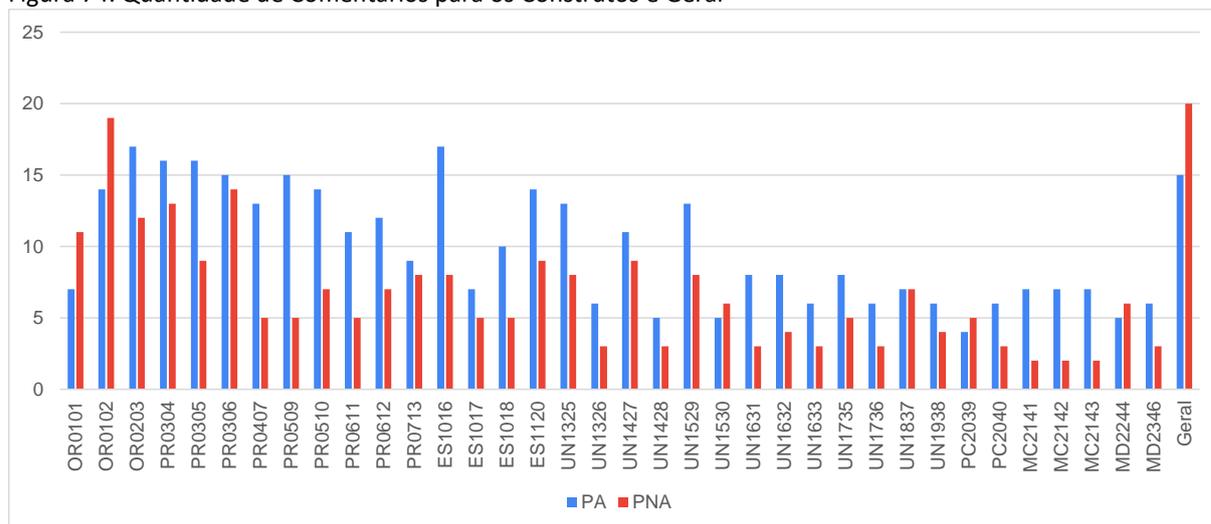
Foram 46 construtos determinados na Seção 4.1 dos quais 10 não foram validados na segunda etapa da pesquisa, como visto na Seção 4.3 pela aplicação da técnica Delphi, e 4 não foram validados na terceira etapa como está sendo visto nesta seção. Portanto, são 32 construtos que foram criados, analisados por profissionais da área, acadêmicos e não acadêmicos, e validados como situações que provocam o gap entre o ensino e a prática contábil ou são por ele provocadas. São 7 grupos de fatores de gap validados que são compostos por 20 fatores de gap.

O tema da pesquisa não é novo. As situações colocadas nos construtos não são achados recentes, nem localizados apenas em regiões ou países específicos e, nem tampouco, são achados que demonstram situações estranhas aos profissionais contábeis, já que todos eles passaram pela experiência da graduação e formam um grupo de profissionais em que, como visto nesta seção, mais da metade vive ou já viveu experiências acadêmicas com a docência e a pesquisa, e também, experiências não acadêmicas nos principais ramos da atividade profissional contábil.

No entanto, o tema gera um aquecido debate. Da mesma forma que fizeram os profissionais que participaram da etapa da Delphi, na etapa da Survey houve também uma importante participação dos pesquisados por meio dos comentários que foram feitos na medida em que avaliavam cada construto. Assim, além de apresentar aqui, nesta subseção, os construtos como resposta à questão da pesquisa, se faz importante demonstrar o quanto este tema é recorrente e aquecido, e o quanto gera de estímulos, críticas e observações.

Isso pode ser demonstrado pela quantidade de comentários feitos pelos participantes em cada construto. Foram 582 comentários feitos para os 36 construtos analisados e mais 35 comentários feitos sobre a pesquisa no geral. Os profissionais acadêmicos fizeram 366 comentários dos quais 15 foram no geral. Os profissionais do outro grupo fizeram 251 comentários dos quais 20 foram no geral. Nenhum construto ficou sem ter algum comentário. O Construto UN1428 foi o que teve menor número de comentários, foram 8. O Construto OR0102 teve 33 comentários e foi o que teve mais comentários. A Figura 74 mostra a quantidade total de comentários por construto e no geral separada pelos dois grupos de profissionais.

Figura 74: Quantidade de Comentários para os Construtos e Geral



Fonte: Dados da Pesquisa

Dos 76 profissionais acadêmicos, 38 (50%) fizeram comentários, enquanto que dos 64 profissionais do outro grupo, 27 (42%) o fizeram. Isso justifica afirmar o que foi feito anteriormente. O tema é provocativo e inspira o debate. O teor dos comentários feitos aos construtos, de forma geral, é o de complementos, críticas, justificativas e exemplos para os construtos e para a pesquisa em si. Tais comentários foram feitos, de acordo com seu teor, para fundamentar as escolhas feitas entre as opções de 1 a 5 no formulário de pesquisa. No geral, dois comentários que sustentam a importância do debate é feito por profissionais dos dois grupos.

Esse tema, com certeza, será fantástico em discussões futuras, quando o texto final estiver disponível (P20G1).

Acredito que esse pesquisa, está analisando lacunas que fazem a diferença na formação do profissional contábil e que identificando as mesma será possível aprimorar a graduação (P138G2)

Os alunos que iniciam a graduação em contabilidade e que já atuam na área, sejam em empresas ou escritórios contábeis, conseguem extrair maior proveito da graduação ao mesmo tempo em que instigam os professores a compartilhar informações mais aprofundadas e exemplos da atualidade. Alunos que não possuem essa vivência prática sentem dificuldade em compreender e visualizar a aplicabilidade dos conceitos aprendidos. Existe sim um choque de realidade para os profissionais recém-formados que iniciam na área sem experiência prática prévia (P99G2).

De fato, são três comentários que resumem bem a principal contribuição desta pesquisa, ou seja, fomentar o debate sobre um tema que não é novo, mas é importante, como forma de melhorar o processo de formação dos profissionais contábeis que entram no mercado de trabalho. O verbo a ser usado é este mesmo: “melhorar”. Isso se justifica pela visão de um profissional acadêmico o qual afirma que “as técnicas de ensino/aprendizagem do curso de Ciências Contábeis precisa, urgentemente, ser reformulado às demandas da sociedade globalizada” (P109G1).

Essa melhoria passa pelo estreitamento das relações das universidades com as organizações onde se aplica a contabilidade. Este estreitamente pode significar a redução do gap que está sendo discutido nessa pesquisa. Há vários comentários que dizem respeito a isso e que demonstram o quão distante estão as universidades e as referidas organizações.

As organizações brasileiras não veem as universidades como aliadas. Há pouca interação entre universidade e organizações (P55G1).

Acredito que a interação entre as empresas e as instituições de ensino deveriam ser mais próximas, buscando aumentar a vivência da prática contábil diretamente nas empresas, visando desenvolvimento de operações que beneficiariam ambas as partes (P83G2)

No meu entendimento, deveria haver uma melhoria na relação ensino e prática, mas essa melhoria não depende apenas do corpo docente, envolve também os empresários da área, os pesquisadores e, principalmente, os estudantes que devem e precisam aprimorar seus conhecimentos, ao longo de toda a carreira profissional (P114G2).

Tais comentários citam 4 dos 7 fatores de gap estudados nesta pesquisa. Organizações, universidades, professores, estudantes. Mas, o último comentário é mais abrangente no sentido de que a formação não se limita ao espaço e tempo da universidade, nem tampouco é só dela a responsabilidade de formar. Cabe também aos “empresários”, os “pesquisadores”. E, principalmente, a educação é para toda vida porque a formação ocorre “ao longo de toda a carreira profissional”. É o que tem se afirmado ao longo de toda essa pesquisa.

Para isso, ideias precisam surgir e, especialmente serem implementadas e melhoradas. Ideias não faltam.

Na minha visão as universidades deveriam ter escritórios de atendimento a micro e pequenos empresários na condição de assessoria contábil (P80G2).

Os conceitos e fundamentos básicos da contabilidade são em regra geral, muito bem ensinados e discutidos na academia. Mas é necessário o quanto antes vir para o mundo da prática. Alunos de 7º período que não trabalham, nem sabem qual é o site da RFB. Não entendem o que é o e-Social, não viram o que é a Escrituração Contábil Fiscal. É necessário trazer para o aluno o dia a dia, o dinamismo de uma empresa, das rotinas do escritório. O engenheiro civil, regra geral após sua graduação já está

apto a ter sua empresa e realizar projetos/excuções de obras. O estudante de contabilidade, se sair e abrir seu próprio escritório, está fadado a ser engolido pelas multas, tendo em vista, que deixará de entregar diversas declarações, a maioria se depender da universidade, nunca nem ouviu falar (P95G2)

Acredito que nosso país só evoluirá se houver uma reciclagem e uma reavaliação de como os cursos devem ser ministrados nas faculdades. No caso do curso de contábeis, perderíamos muito menos tempo se a preocupação fosse preparar o aluno enquanto ele está estudando, e não oferecendo milhares de cursos de especialização depois que tem o diploma, para que ele efetivamente ingresse no mercado de trabalho. Perde o aluno, perdem as Organizações como um todo (P120G2).

Tais comentários ilustram a amplitude do debate do tema desta pesquisa. A concordância com 32 dos 46 construtos determinados a partir da literatura prova que há mais convergências do que divergências dos profissionais contábeis em relação ao gap entre o ensino e a prática contábil. E se isso é uma realidade, não faz muito sentido não debater, principalmente a necessidade de aproximar universidade e organizações e suas possibilidades.

4.4.5 Testes Estatísticos

4.4.5.1 Confiabilidade do Formulário de Pesquisa (Alfa de Cronbach)

A confiabilidade e consistência interna de um instrumento de pesquisa é necessária para extrair dele informações que permitam que inferências possam ser feitas. Esta qualidade pode ser medida pelo Alfa de Cronbach como explicam Hora, Monteiro e Arica (2010) e Bland e Altman (1997). É uma correlação média entre as perguntas que usam a mesma escala de medição a partir das variâncias dos itens e de cada respondente. Trata-se, portanto, de um coeficiente cujo resultado varia de 0 a 1.

Para Bland e Altman (1997) quanto mais correlacionados os itens de um instrumento de coleta de dados estiverem, maior será o coeficiente de Alfa de Cronbach, que pode variar de 0 a 1. Foi utilizado o programa Stata para calcular este coeficiente. O resultado geral foi 0,9338. Pode-se concluir que o questionário aplicado, de um modo geral, tem uma validade interna satisfatória. Foram feitos mais dois cálculos deste coeficiente. O primeiro foi feito separando-se os itens do questionário pelos sete grupos de fatores de gap.

Freitas e Rodrigues (2005) classificam os coeficientes entre 0,30 e 0,60 como de confiabilidade baixa. É o caso dos itens pertencentes aos grupos Organizações e Materiais Didáticos. Os coeficientes entre 0,60 e 0,75 sugerem confiabilidade moderada, sendo o caso dos grupos Estudantes, e Matrizes Curriculares. Entre 0,75 e 0,90, os autores sugerem confiabilidade alta, o que é o caso dos grupos Professores, Universidades e Pesquisa Contábil.

Figura 75: Alfa de Cronbach dos Grupos de Fatores do Gap

Grupo de Fatores	Alfa de Cronbach
Organizações	0,4437
Professores	0,8738
Estudantes	0,7420
Universidades	0,8445
Pesquisa Contábil	0,7981
Matrizes Curriculares	0,6750
Materiais Didáticos	0,4867

Fonte: Dados da Pesquisa

Um dos pressupostos do coeficiente é que as questões devem ser agrupadas em dimensões quando tratam de um mesmo aspecto (HORA, MONTEIRO E ARICA, 2010). As questões são

independentes, ou seja, a resposta em uma questão não obriga a uma resposta em outra. O segundo cálculo foi feito separando-se os grupos de profissionais contábeis. Considerando apenas os profissionais acadêmicos, o coeficiente foi de 0,9434. O coeficiente do outro grupo foi de 0,9053. Ambos os coeficientes sugerem confiabilidade alta para os itens do questionário.

4.4.5.2 Normalidade dos Dados

4.4.5.2.1 Teste de Assimetria e Curtose para Normalidade

Uma das condições para realizar testes paramétricos é a normalidade dos dados e conhecê-la é uma necessidade pelo risco da ocorrência de erros de estimação e inferências (Hotteling e Pabst, 1936; Razali e Wah, 2011). É importante, para dar robustez às inferências feitas nesta etapa da pesquisa, poder inferir, estatisticamente, sobre como os profissionais dos dois grupos validam e como não validam os construtos, o que pode permitir concluir sobre suas convergências e divergências no julgamento das situações neles descritas.

Desta forma, optou-se por realizar a priori testes de normalidade dos dados. Para Pino (2014, p. 21) “ao se desconfiar da não normalidade (dos dados), o passo seguinte é testar a hipótese nula de que a distribuição das observações é normal, contra a hipótese alternativa de que não o é”. Para o autor a não normalidade é aparente quando a distribuição das observações tem caudas pesadas ou deformações em relação à distribuição normal. Em outras palavras, as observações estão distantes das medidas de tendência central, alta variância ou existência de *outliers*.

Figura 76: Teste de Assimetria e Curtose para Normalidade

Variable	Obs	Pr(Skewness)	Pr(Kurtosis)	joint	
				adj chi2 (2)	Prob>chi2
OR0101	140	0.0000	0.0000	.	0.0000
OR0102	140	0.0000	0.0000	45.38	0.0000
OR0203	140	0.0000	0.0000	43.45	0.0000
PR0304	140	0.0000	0.4679	15.27	0.0005
PR0305	140	0.0000	0.5680	14.18	0.0008
PR0306	140	0.5776	0.0000	37.57	0.0000
PR0407	140	0.0009	0.1831	10.92	0.0043
PR0509	140	0.0000	0.0078	24.96	0.0000
PR0510	140	0.0002	0.5131	12.26	0.0022
PR0611	140	0.6655	0.0000	47.54	0.0000
PR0612	140	0.1065	0.0000	21.40	0.0000
PR0713	140	0.0032	0.0040	14.05	0.0009
ES1016	140	0.1517	0.0000	39.49	0.0000
ES1017	140	0.0668	0.0000	17.71	0.0001
ES1018	140	0.0008	0.2608	10.79	0.0045
ES1120	140	0.0000	0.1566	19.14	0.0001
UN1325	140	0.0000	0.0100	30.59	0.0000
UN1326	140	0.0000	0.0000	.	0.0000
UN1427	140	0.8188	0.0000	.	0.0000
UN1428	140	0.0459	0.1343	5.98	0.0502
UN1529	140	0.0088	0.0082	11.76	0.0028
UN1530	140	0.0011	0.2468	10.33	0.0057
UN1631	140	0.0000	0.5262	16.11	0.0003
UN1632	140	0.0001	0.6965	12.51	0.0019
UN1633	140	0.0006	0.4589	10.55	0.0051
UN1735	140	0.0124	0.2983	6.85	0.0325
UN1736	140	0.0036	0.0715	10.17	0.0062
UN1837	140	0.0019	0.0005	17.56	0.0002
UN1938	140	0.0000	0.0015	34.32	0.0000
PC2039	140	0.0020	0.0355	11.82	0.0027
PC2040	140	0.1459	0.0000	35.91	0.0000
MC2141	140	0.5038	0.0000	22.73	0.0000
MC2142	140	0.0000	0.4583	17.49	0.0002
MC2143	140	0.0048	0.2306	8.43	0.0148
MD2244	140	0.0090	0.0000	24.94	0.0000
MD2346	140	0.0000	0.0421	25.89	0.0000

Fonte: Dados da Pesquisa

Utilizando o programa Stata fez-se o referido teste para compreensão inicial dos dados observados da pesquisa. A Figura 76 mostra os resultados deste teste. Para Santos e Ferreira (2003) os testes de hipótese nula de normalidade devem considerar tantos os desvios de simetria como os de

curtose conjuntamente. Desta forma, a análise conjunta mostra que a hipótese nula de que os dados apresentam distribuição normal, pela análise da curtose e assimetria, foi rejeitada para todos os construtos analisados.

4.4.5.2.2 Teste de Normalidade Shapiro-Wilk

As possibilidades de avaliação da distribuição dos dados de uma amostra incluem métodos gráficos, métodos numéricos (índices de assimetria e curtose) e testes formais (Razali e Wah, 2011). Foi dispensada a primeira opção⁷³ em nome da segunda e da terceira. Para os autores citados, o teste de Shapiro-Wilk é o teste de normalidade mais poderoso quando o compararam com o *Anderson-Darling Test*, *Lilliefors Test* e *Kolmogorov-Smirnov Test*.

Figura 77: Teste Shapiro-Wilk para Normalidade

Shapiro-Wilk W test for normal data

Variable	Obs	W	V	z	Prob>z
OR0101	140	0.55876	48.399	8.763	0.00000
OR0102	140	0.82401	19.304	6.687	0.00000
OR0203	140	0.83638	17.947	6.522	0.00000
PR0304	140	0.93751	6.854	4.348	0.00001
PR0305	140	0.94299	6.253	4.141	0.00002
PR0306	140	0.98723	1.401	0.761	0.22337
PR0407	140	0.96219	4.147	3.213	0.00066
PR0509	140	0.87136	14.111	5.979	0.00000
PR0510	140	0.95227	5.235	3.739	0.00009
PR0611	140	0.98449	1.701	1.200	0.11512
PR0612	140	0.98612	1.522	0.949	0.17133
PR0713	140	0.96197	4.172	3.226	0.00063
ES1016	140	0.98156	2.022	1.591	0.05584
ES1017	140	0.98356	1.804	1.332	0.09138
ES1018	140	0.95037	5.443	3.827	0.00006
ES1120	140	0.91780	9.016	4.967	0.00000
UN1325	140	0.87582	13.621	5.899	0.00000
UN1326	140	0.64151	39.322	8.294	0.00000
UN1427	140	0.98046	2.143	1.722	0.04256
UN1428	140	0.98391	1.764	1.283	0.09981
UN1529	140	0.97084	3.199	2.627	0.00431
UN1530	140	0.96439	3.906	3.078	0.00104
UN1631	140	0.93870	6.724	4.305	0.00001
UN1632	140	0.95697	4.720	3.505	0.00023
UN1633	140	0.96897	3.404	2.767	0.00283
UN1735	140	0.98366	1.792	1.318	0.09381
UN1736	140	0.97315	2.945	2.440	0.00735
UN1837	140	0.95729	4.685	3.489	0.00024
UN1938	140	0.86089	15.259	6.156	0.00000
PC2039	140	0.96786	3.526	2.846	0.00221
PC2040	140	0.98422	1.731	1.240	0.10757
MC2141	140	0.99533	0.513	-1.510	0.93443
MC2142	140	0.93071	7.601	4.582	0.00000
MC2143	140	0.97619	2.612	2.168	0.01507
MD2244	140	0.96386	3.964	3.111	0.00093
MD2346	140	0.88623	12.479	5.702	0.00000

Fonte: Dados da Pesquisa

A hipótese nula no teste de Shapiro-Wilk é a de que a distribuição dos dados segue uma distribuição normal. Contudo, conforme apresenta a Figura 77, observou-se que em apenas 8 dos 36 construtos essa hipótese não foi rejeitada para um alfa de 5%. Tratam-se dos Construtos PR0306, PR0611, PR0612, ES1017, UN1428, UN1735, PC2040 e MC2141. Em todos os outros construtos a hipótese nula foi rejeitada. Decidiu-se, portanto, realizar outro teste de normalidade, Kolmogorov-Smirnov, mais adequado, segundo Fávero (2017) para amostras maiores que 30 observações.

4.4.5.2.3 Teste de Normalidade Kolmogorov-Smirnov

Segundo Fávero e Belfiori (2017) o teste de Kolmogorov-Smirnov é um teste que demonstra a aderência da distribuição de frequências acumuladas de dados observados com uma distribuição

⁷³ Os próprios autores citados neste parágrafo consideram os métodos gráficos insuficientes para fornecer evidências conclusivas a respeito da distribuição dos dados.

teórica ou esperada. A hipótese nula é a de que os dados observados seguem uma distribuição normal e a hipótese alternativa é a de que tais dados não seguem tal distribuição.

Figura 78: Teste Kolmogorov-Smirnov para Normalidade

Construtos	Média	Desvio Padrão	D	P-Value	Construtos	Média	Desvio Padrão	D	P-Value
OR0101	4,757143	0,5609784	0,3325	0,000	UN1427	2,878571	1,348956	0,2069	0,000
OR0102	4,492857	0,7819587	0,2583	0,000	UN1428	3,7	0,9573645	0,1699	0,000
OR0203	4,414286	0,7679339	0,2228	0,000	UN1529	3,492857	1,172199	0,1557	0,001
PR0304	3,871429	1,09178	0,1506	0,002	UN1530	3,514286	1,159792	0,1663	0,000
PR0305	3,842857	1,088008	0,1497	0,002	UN1631	3,978571	1,147207	0,1866	0,000
PR0306	3,171429	1,263448	0,1945	0,000	UN1632	3,814286	1,122598	0,1454	0,003
PR0407	3,657143	1,186079	0,1331	0,007	UN1633	3,7	1,22151	0,1436	0,003
PR0509	4,485714	0,6623016	0,2187	0,000	UN1735	3,378571	1,153461	0,1379	0,005
PR0510	3,835714	1,1729	0,1604	0,001	UN1736	3,628571	1,18954	0,1245	0,013
PR0611	3,1	1,288019	0,2035	0,000	UN1837	3,507143	1,370272	0,1380	0,005
PR0612	3,378571	1,255021	0,1569	0,001	UN1938	4,278571	0,9749957	0,2297	0,000
PR0713	3,564286	1,247794	0,1593	0,001	PC2039	3,685714	1,223779	0,1414	0,004
ES1016	3,421429	1,281118	0,1807	0,000	PC2040	3,207143	1,349108	0,1503	0,002
ES1017	3,557143	1,201147	0,1383	0,005	MC2141	3,257143	1,271556	0,1457	0,003
ES1018	3,871429	1,071829	0,1462	0,003	MC2142	4,192857	1,002848	0,2105	0,000
ES1120	4,085714	1,035247	0,1886	0,000	MC2143	3,614286	1,135343	0,1313	0,008
UN1325	4,214286	1,091403	0,2358	0,000	MD2244	3,607143	1,306852	0,1763	0,000
UN1326	4,678571	0,7123561	0,3259	0,000	MD2346	4,157143	1,088008	0,2193	0,000

Fonte: Dados da Pesquisa

Como se pode notar na Figura 78 em todos os construtos a distribuição dos dados observados não segue uma distribuição normal. Em função dos resultados destes testes de normalidade optou-se por realizar testes não paramétricos, indicados quando a distribuição dos dados de uma amostra não segue a normal.

4.4.5.3 Testes não Paramétricos (Mann-Whitney)

Quando os parâmetros de uma população, da qual se extrai uma amostra, são conhecidos, as observações são independentes e retiradas de populações com distribuição normal, variâncias iguais e conhecidas e quando as escalas de mensuração podem ser aritmeticamente efetuadas, pode-se utilizar testes paramétricos, pois atende-se a seus pressupostos (ROCHA, 2011). Quando tais pressupostos não são atendidos o autor recomenda a utilização de métodos não paramétricos. O teste escolhido, portanto, é o de Mann-Whitney.

Variáveis determinadas por escalas Likert são ordinais e de intervalo pelo números de categorias existentes e o teste de Mann-Whitney é um apropriado teste não paramétrico para fazer as associações necessárias que se deseja entre amostras independentes (SMITH, 2017). Tal associação é entre os grupos de profissionais (acadêmicos e não acadêmicos). Sendo o gap entre o ensino e a prática contábil o tema de fundo desta pesquisa, faz sentido conhecer não só conhecer os seus construtos, mas também conhecer se profissionais com focos diferentes de atuação possuem convergências ou divergências de opiniões em relação aos referidos construtos.

As duas amostras atendem aos requisitos de quantidade mínima de dados. O grupo de profissionais acadêmicos é formado por 76 observações e o grupo de profissionais não acadêmicos é formado por 64 observações. O teste foi proposto por Frank Wilcoxon em 1945 para amostras de tamanhos iguais e estendido por Henry B. Mann e Donald R. Whitney em 1947 para amostras de tamanhos diferentes.

O teste testa a igualdade das medianas, por isso indicado para amostras com variáveis ordinais (Fagerland e Sandvik, 2009). A hipótese nula do teste é que não há diferenças significativas entre as amostras, ou seja, nos grupos de profissionais, no caso desta pesquisa, nas avaliações dos construtos. A hipótese alternativa é a de que há diferenças, ou seja, os profissionais avaliam os construtos de forma diferente.

Fagerland e Sandvik (2009) fazem uma análise crítica do teste de Wilcoxon-Mann-Whitney e aconselham que o tamanho das amostras deve ser parecido, assim como a variância dos grupos. Zimmerman (1992) sugere uma razão de até 1,5 para as diferenças de tamanhos das amostras e das variâncias entre os grupos.

Em relação ao tamanho das amostras dos grupos 1 e 2, a referida razão é de 1,18 (76/64). Em relação às variâncias de cada grupo, em 10 construtos elas são maiores que a razão de 1,5. São os construtos OR0101, OR0203, PR0510, ES1018, UN1325, UN1633, UN1735, UN1736, MC2141 e MC2143. Os outros 26 construtos possuem variâncias cujas diferenças geram razões menores que 1,5.

Figura 79: Resultados do Teste de Wilcoxon Rank-Sum (Mann-Whitney)

Construtos	Z	Prob > z	Construtos	Z	Prob > z
OR0101	1,868	0,0618	UN1427	-4,486	0,0000***
OR0102	-1,718	0,0859	UN1428	-0,057	0,9543
OR0203	-2,415	0,0157**	UN1529	-2,552	0,0107**
PR0304	-2,527	0,0115**	UN1530	-1,802	0,0716
PR0305	-1,682	0,0925	UN1631	-1,394	0,1634
PR0306	-1,784	0,0745	UN1632	-1,266	0,2054
PR0407	-2,460	0,0139**	UN1633	-1,055	0,2913
PR0509	-1,703	0,0886	UN1735	-0,100	0,9203
PR0510	-4,182	0,0000***	UN1736	-0,841	0,4001
PR0611	-2,839	0,0045***	UN1837	-0,873	0,3828
PR0612	-1,860	0,0629	UN1938	-0,201	0,8405
PR0713	-.1,680	0,0929	PC2039	0,124	0,9013
ES1016	-4,602	0,0000***	PC2040	-0,785	0,4327
ES1017	-3,295	0,0010***	MC2141	-1,651	0,0988
ES1018	-3,902	0,0001***	MC2142	2,525	0,0116**
ES1120	-0,550	0,5821	MC2143	-0,218	0,8276
UN1325	-3,117	0,0018***	MD2244	-0,847	0,3968
UN1326	-0,509	0,6111	MD2346	0,636	0,5247

Fonte: Dados da Pesquisa

** Significativo a 5%

*** Significativo a 1%

Há diferenças estatisticamente significativas de níveis de concordância e discordância em 12 construtos. Pode-se afirmar que, em relação ao gap entre o ensino e a prática contábil, há duas vezes mais situações com as quais os profissionais de ambos os grupos concordam do que discordam. Dos construtos não validados na etapa da Survey, como mostra a Figura 73, os Construtos PR0306 e MC2141 não apresentaram diferenças significativas de opiniões entre os profissionais e os Construtos PR0611 e UN1427 as apresentaram.

Embora o teste não paramétrico feito (Mann Whitney) seja o apropriado, conforme visto, considerando os testes de normalidade feitos e a natureza dos dados, decidiu-se fazer o teste paramétrico (Anova) como forma de aferir diferenças de resultados entre os dois testes (Mann Whitney e Anova).

Há pesquisadores que discordam da aplicação de testes paramétricos nestes casos, como Fávero e Belfiori (2017). O principal argumento é o de que nos casos das escalas os números (1 a 5)

representam posicionamentos teóricos sobre as proposições apresentadas, o que inviabiliza o cálculo da média e desvio-padrão, dados necessários para o teste paramétrico.

No entanto, Segundo Brown (2011) há uma vasta quantidade de artigos científicos que utilizam testes paramétricos em dados coletados a partir de formulários feitos em escalas likert. Carifio e Perla (2007) entendem que há antídotos para o uso de tais testes quando os fundamentos dos itens dos questionários são devidamente justificados como relacionados logicamente.

Considera-se este o caso desta pesquisa que trata de um tema (o gap entre o ensino e a prática contábil) em suas diversas dimensões (fatores de gap) que estão relacionadas intrínseca e extrinsecamente. A aplicação da Anova aqui pode também contribuir com este debate pelas possíveis diferenças de resultados que podem ou não ser encontradas.

4.4.5.4 Testes Paramétricos (Anova)

Anova é um teste que compara médias de amostras independentes a partir de dados retirados de populações que se supõe tenham distribuição normal e variâncias homogêneas (Fávero e Belfiori, 2017). O teste foi realizado no programa Stata e os outputs foram copiados para a tabela que está apresentada na Figura 83. A hipótese nula é a de que não há diferenças significativas de níveis de concordância entre os dois grupos de profissionais, e a hipótese alternativa é de que existe tal diferença.

Figura 80: Resultados do Teste Anova

Construtos	F	P-Value
OR0101	0,5500	0,4594
OR0102	1,9800	0,1620
OR0203	5,5400	0,02**
PR0304	5,0300	0,0265**
PR0305	3,0200	0,0847
PR0306	3,1100	0,0802
PR0407	6,8600	0,0098***
PR0509	3,1900	0,0765
PR0510	17,7500	0,0000***
PR0611	8,5300	0,0041***
PR0612	3,5300	0,0624
PR0713	3,1200	0,0797
ES1016	23,6100	0,0000***
ES1017	11,7100	0,0008***
ES1018	16,3300	0,0001***
ES1120	0,0600	0,8050
UN1325	7,5600	0,0068***
UN1326	0,0200	0,8923

Construtos	F	P-Value
UN1427	23,5200	0,0000***
UN1428	0,1500	0,6981
UN1529	6,6400	0,011**
UN1530	2,6600	0,1051
UN1631	1,9300	0,1666
UN1632	2,2500	0,1357
UN1633	2,4400	0,1202
UN1735	0,4900	0,4848
UN1736	1,9600	0,1642
UN1837	0,4700	0,4945
UN1938	0,1400	0,7070
PC2039	0,0100	0,9028
PC2040	0,7200	0,3984
MC2141	3,3200	0,0706
MC2142	3,7600	0,0547**
MC2143	0,7200	0,3975
MD2244	0,2900	0,5925
MD2346	0,2300	0,6353

Fonte: Dados da Pesquisa

** Significativo a 5%

*** Significativo a 1%

Assim como mostram os resultados do teste Mann-Whitney, há diferenças estatisticamente significativas de níveis de concordância e discordância, pelo teste Anova, nos mesmos 12 construtos. Desta forma pode-se fazer a mesma afirmação feita anteriormente de que, em relação ao gap entre o

ensino e a prática contábil, há duas vezes mais situações com as quais os profissionais de ambos os grupos concordam do que situações com as quais os mesmos discordam.

Figura 81: Resultados Comparativos (Mann-Whitney x Anova)

Construtos	Mann-Whitney		Anova	
	Z	Prob > z	F	P-Value
OR0101	1,868	0,0618	0,5500	0,4594
OR0102	-1,718	0,0859	1,9800	0,1620
OR0203	-2,415	0,0157**	5,5400	0,02**
PR0304	-2,527	0,0115**	5,0300	0,0265**
PR0305	-1,682	0,0925	3,0200	0,0847
PR0306	-1,784	0,0745	3,1100	0,0802
PR0407	-2,460	0,0139**	6,8600	0,0098***
PR0509	-1,703	0,0886	3,1900	0,0765
PR0510	-4,182	0,0000***	17,7500	0,0000***
PR0611	-2,839	0,0045***	8,5300	0,0041***
PR0612	-1,860	0,0629	3,5300	0,0624
PR0713	-1,680	0,0929	3,1200	0,0797
ES1016	-4,602	0,0000***	23,6100	0,0000***
ES1017	-3,295	0,0010***	11,7100	0,0008***
ES1018	-3,902	0,0001***	16,3300	0,0001***
ES1120	-0,550	0,5821	0,0600	0,8050
UN1325	-3,117	0,0018***	7,5600	0,0068***
UN1326	-0,509	0,6111	0,0200	0,8923

Construtos	Mann-Whitney		Anova	
	Z	Prob > z	F	P-Value
UN1427	-4,486	0,0000***	23,5200	0,0000***
UN1428	-0,057	0,9543	0,1500	0,6981
UN1529	-2,552	0,0107**	6,6400	0,011**
UN1530	-1,802	0,0716	2,6600	0,1051
UN1631	-1,394	0,1634	1,9300	0,1666
UN1632	-1,266	0,2054	2,2500	0,1357
UN1633	-1,055	0,2913	2,4400	0,1202
UN1735	-0,100	0,9203	0,4900	0,4848
UN1736	-0,841	0,4001	1,9600	0,1642
UN1837	-0,873	0,3828	0,4700	0,4945
UN1938	-0,201	0,8405	0,1400	0,7070
PC2039	0,124	0,9013	0,0100	0,9028
PC2040	-0,785	0,4327	0,7200	0,3984
MC2141	-1,651	0,0988	3,3200	0,0706
MC2142	2,525	0,0116**	3,7600	0,0547**
MC2143	-0,218	0,8276	0,7200	0,3975
MD2244	-0,847	0,3968	0,2900	0,5925
MD2346	0,636	0,5247	0,2300	0,6353

Fonte: Dados da Pesquisa

** Significativo a 5%

*** Significativo a 1%

A Figura 84 mostra os citados 12 construtos na comparação entre os testes. Entre eles, apenas o Construto PR0407 apresentou níveis de significância diferentes. Pelo teste Mann-Whitney a hipótese nula foi rejeitada a 5% de significância. Pelo teste Anova ela foi rejeitada a 1%. Os demais construtos (entre os 12) tiveram os mesmos níveis de significância estatística. Os resultados de ambos os testes convergem para que as considerações finais desta pesquisa possam ser fundamentadas, também, pelas técnicas estatísticas disponíveis na literatura e coerentes com a natureza dos dados coletados a partir do questionário apresentado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A boa formação contábil é um desafio para os cursos de graduação em quaisquer circunstâncias, especialmente quando se propõe a afetar e ser afetada pelas práticas profissionais na área da contabilidade, e pelas mudanças que ocorrem nos diversos contextos que modificam tais práticas. A disposição das instituições em enfrentar este desafio não garante a boa formação, mas a sua indisposição pode tornar tal formação inócua e não produzir o efeito esperado e necessário na vida pessoas que as buscam para realizar projetos profissionais e pessoais.

Em outras palavras, o estudante se forma legalmente numa instituição de ensino autorizada pelo MEC a outorgar seu diploma. Mas os profissionais, acadêmicos e não acadêmicos, reclamam, como ficou evidente nesta pesquisa quando validaram 32 dos 46 construtos desenvolvidos a partir de críticas feitas ao ensino contábil, na literatura geral, também por profissionais acadêmicos e não acadêmicos. Isso ajuda a fundamentar a existência de um gap entre o ensino e a prática contábil e, embora não se tenha desenvolvido um conceito a ele, pode-se compreendê-lo como uma *diferença entre o conjunto de competências desenvolvidas no estudante de contabilidade ao longo da sua formação acadêmica, e o conjunto de competências requeridas pelo mercado de trabalho na área contábil para um iniciante na profissão contábil*⁷⁴.

Não há medida conhecida para o gap, mas a partir dessa possibilidade de conceito, pode-se exercer a abstração de que, se houvesse, este gap seria maior ou menor a depender de uma série de circunstâncias, mas jamais seria “zero” pela amplitude do conhecimento da ciência contábil e sua aplicação prática. Portanto, a citada boa formação contábil não é um desafio para acabar com o gap, mas para propiciar ao estudante capacitação suficiente para iniciar bem o exercício da profissão contábil. Miranda (2011) afirma que os protagonistas do processo de ensino e aprendizagem são os alunos e professores. No entanto, parece ser improvável alcançar uma boa formação sem incluir neste processo o ambiente externo às universidades por meio de profissionais não acadêmicos, o que exige envolvimento absoluto de outros agentes como as entidades de classe, por exemplo. Este é o desafio.

O problema desta pesquisa foi construído a partir da concepção de um mundo econômico, político, social complexo que rapidamente modifica as relações pessoais e institucionais e que, por isso, impacta constantemente o mundo do trabalho, pelo impacto nas formações profissionais em todas as áreas do conhecimento. Há competências mínimas e necessárias para qualquer um que deseje iniciar uma carreira profissional numa profissão regulamentada como a profissão contábil. Considerando o conceito descrito, as críticas aos cursos de contabilidade é que eles formam profissionais com competências aquém destas mínimas necessárias. Tais críticas são fundamentadas em situações que produzem ideias latentes sobre o que produz o gap. Tais situações foram transformadas em construtos. Tais construtos foram classificados e submetidos ao crivo de profissionais acadêmicos e não acadêmicos.

Numa primeira etapa da pesquisa, uma relação de 46 construtos divididos em 7 grupos de fatores de gap e 23 fatores de gap foi construída. 36 deles foram validados na segunda etapa dos quais restaram 32 validados na terceira etapa. Cada construto foi analisado à luz do processo de criação do conhecimento nas perspectivas da teoria experiencial de aprendizagem, e classificado em três diferentes e complementares resultantes desta teoria. O que se tem, portanto como produto desta tese, é uma relação de construtos do gap entre o ensino e a prática contábil, como se observa na Figura 73. Isso responde à questão desta pesquisa que foi assim redigida: **À luz da teoria experiencial, quais são os construtos que sustentam os discursos formais de profissionais acadêmicos e não acadêmicos que revelam a existência de gap entre o ensino e a prática contábil?**

⁷⁴ Esta redação foi colocada no formulário de pesquisa, tanto na etapa da Delphi quanto na etapa da Survey, e não houve nenhum comentário a respeito.

A teoria experiencial, como visto na Seção 2, fundamenta o processo de aprendizagem na qual a experiência vivida pelo sujeito na sua interação com o objeto de estudo produz conhecimento pela experimentação, reflexão, pensamento e ação (Kolb, 1984). As críticas da literatura ao ensino contábil estudadas na Seção 4.1, que apontam gap entre o ensino e a prática contábil, têm como resultantes ideias latentes, discutidas na Seção 4.2, de que, de uma forma geral, a educação contábil: a) exige que experiências sejam vividas por estudantes e professores mas; b) enfraquece o potencial das experiências vividas ou; c) impossibilita que experiências sejam vividas.

Ou seja, o que se conclui é que enquanto a teoria experiencial de aprendizagem tem a experiência vivida pelas pessoas, como forma de aprender, no cerne de seus preceitos, as bases de fundamentação das críticas ao ensino contábil estão alimentadas pela percepção de que tais experiências não são vividas ou não são devidamente vividas por estudantes e professores de contabilidade. Sendo a ciência contábil uma ciência social aplicada, a experiência é indispensável no processo de formação profissional, quando se considera formar um estudante instrumentalizado com competências que o realize pessoalmente, o torne útil para o mercado de trabalho e importante para a sociedade na qual está inserido.

Portanto, os construtos do gap entre o ensino e a prática contábil permitem, aos cursos de contabilidade, um aprofundamento mais pontual nos pontos mais centrais das referidas críticas. Ao avaliar um construto num contexto específico estímulos institucionais e políticos podem minimizar os efeitos negativos do gap. Há propostas na literatura, para além das críticas. Por exemplo, Pincus et al. (2017) concluem sobre a necessidade do envolvimento do corpo docente num amplo planejamento estratégico como caminho a ser seguido pelas instituições num pensamento de curto e longo prazo.

Há os que consideram os profissionais não acadêmicos importantes para o processo de melhoria da educação contábil. Por exemplo, para Howieson et al. (2014) contadores precisam ser pensantes, democráticos e globais com conhecimentos, habilidades, responsabilidades e aprendizagens aplicadas. O raciocínio dos autores com isso é que o suporte a um sujeito com este perfil é dado igualmente pela universidade e pelo mercado, por isso, cobram o estreitamento das relações das entidades da classe contábil com as universidades. Para os autores, ainda não está claro qual é o papel da universidade e qual é o papel do mercado na formação do profissional contábil. Superar os efeitos negativos do gap passa pela discussão de tais papeis. Eis o desafio de forma ampliada.

No entanto, os autores não trazem a discussão de como o referido estreitamento poderia ser feito. Considerando a experiência no cerne da teoria experiencial de aprendizagem e das críticas originárias dos construtos, essa discussão se recobre de urgência e importância. Duas questões podem dar vazão às discussões pontuais sobre as situações descritas nos construtos, em futuras pesquisas. A primeira é sobre como organizações onde a contabilidade se aplica podem interagir com os cursos de contabilidade no sentido de oportunizar experiências aos estudantes e professores sobre aplicações práticas de conceitos teóricos. A segunda é como tornar essas experiências instrumentos de transferência de conhecimento entre a universidade e o mercado em ambas as direções.

A pesquisa demonstrou que profissionais acadêmicos e não acadêmicos, de forma geral, concordam que as situações descritas nos 32 construtos validados causam ou são causadas pelo gap entre o ensino e a prática contábil. Mesmo as diferenças estatísticas significativas dos construtos validados apoiam essa conclusão, embora os coeficientes negativos do teste Mann Whitney apontem que os profissionais acadêmicos tendam a concordar menos com tais situações. Parece não haver dúvidas de que a qualidade do ensino contábil mereça ser discutida à luz dos construtos apresentados nesta pesquisa, também.

No entanto, essa discussão não se limita às características do ensino ofertado, se presencial ou à distância, ou se em instituição pública ou privada. A experiência necessária a ser vivida pelo estudante é condição para a boa aprendizagem independentemente da modalidade do ensino em que se matriculou ou natureza jurídica da instituição a que pertence. Não houve nenhum comentário que

condicionasse as situações descritas nos construtos às modalidades diferentes de ensino e às diferentes naturezas jurídicas das instituições, nem na segunda etapa da pesquisa (Delphi), nem na terceira (Survey). Não foi essa também a intenção desta pesquisa. Trata-se, portanto, de uma limitação dos seus resultados.

As condições que criaram a necessidade do ensino superior em contabilidade, ao redor do mundo, estão relacionadas às demandas profissionais geradas pelo desenvolvimento econômico, jurídico, administrativo e político das instituições governamentais e das empresas privadas (Carqueja, 2001; Langenderfer, 1987; Peleias e Bacci, 2004; Silva e 2009). Portanto, o ensino contábil não cessa em si e, ainda que haja o gap, não se pode desconsiderar a importância histórica dos cursos superiores da área no atendimento das citadas demandas. Concluir pela existência do gap e entregar ao mundo acadêmico e profissional uma relação de construtos do gap não deve intimidar as forças propulsoras da vida acadêmica e, nem tampouco, condicionar os conteúdos curriculares ao julgo do mercado. Fortalecer o estreitamento das relações entre os cursos e as organizações onde se aplica a contabilidade é a mais nobre contribuição de tais construtos.

É o que se procura por meio dos modelos de integração, como o estágio supervisionado, por exemplo. Portanto, é tradicional a preocupação de se estabelecer relação próxima entre a universidade e o mercado. Isso significa poder unir teoria e prática dos conteúdos curriculares. Para Pessoa (2022) “toda teoria deve ser feita para poder ser posta em prática, e toda prática deve obedecer a uma teoria...a teoria não é senão uma teoria da prática, e a prática não é senão a prática de uma teoria”. Para o autor, aquele que sabe a teoria mas não sabe aplicá-la na prática, na verdade não sabe. E, aquele que não sabe a teoria mas a aplica por instinto, na verdade sabe.

Tal pensamento está em sintonia com o processo de aprendizagem da teoria experiencial. Portanto, o saber contábil depende da capacidade de um estudante em aplicar a teoria na prática, competência dependente da experiência, cerne da citada teoria e das situações descritas nos construtos criados nesta pesquisa. Por fim, é justamente o êxito de adquirir tal competência que torna o estudante formado nos cursos de graduação em ciências contábeis, capacitados para iniciarem suas carreiras profissionais, o que certamente se desdobra em benefícios dos serviços contábeis prestados às organizações. Não se pode imaginar missão de um curso de graduação em ciências contábeis que não contemple preparar assim um estudante.

Desta forma, essa pesquisa contribui justamente com a solidificação deste debate, ou seja, da necessidade da inclusão das experiências práticas, de professores e estudantes, como recursos didáticos nos cursos de contabilidade, o que envolve estreitamente necessário das relações entre os referidos cursos e as organizações onde a contabilidade se aplica. Os construtos podem ser úteis como parâmetros para decisões de mudanças institucionais que permitam tais interações, mudanças no comportamento docente e discente, principalmente na forma como lidam as questões que envolve aplicabilidade dos conceitos teóricos.

Uma outra contribuição desta pesquisa é reunir, senão todas, importantes críticas feitas ao ensino superior, especialmente ao ensino contábil, nas últimas décadas. Críticas essas de autores de diversas origens nacionais e profissionais. A reunião destas críticas, nesta pesquisa, organizadas pelos 7 grupos de fatores do gap, pode contribuir com futuras pesquisas que procurem determinar o *status quo* do ensino contábil, além de outras possibilidades. A não validação de 10 dos 46 construtos determinados pode ser uma crítica dos participantes da pesquisa (na Delphi e na Survey) às críticas feitas ao ensino superior. Em outras palavras, ao não validarem tais críticas os sujeitos desta pesquisa as tornam também foco de interesse da comunidade acadêmica. Isso amplia o debate sobre o quão generalista pode ou deve ser uma crítica ao ensino contábil e o quanto seus autores devem delimitá-las.

Esta pesquisa discorre sobre a teoria da aprendizagem experiencial e, ao fazê-lo, contribui com a academia no sentido de permitir o acesso a ela e com isso propiciar a reflexão sobre os rumos didáticos do ensino contábil. A obra de David Allen Kolb de 1984 é voltada para o ensino superior e

tem como foco o desenvolvimento de pessoas em suas carreiras profissionais. Não se trata de um método de ensino, mas os princípios desta teoria podem subsidiar as tomadas de decisões sobre os rumos da educação contábil que se realiza nas universidades.

Esta pesquisa traz a participação de 64 profissionais não acadêmicos e estuda suas opiniões em conjunto com mais 76 profissionais acadêmicos. Ao colocar profissionais contábeis com focos de atuação tão diferentes para a discussão sobre o ensino contábil, tem-se a possibilidade de formar juízos de valor mais apropriados para a realidade da formação do estudante de contabilidade que entra no mercado de trabalho. Tal contribuição extrapola os limites dos ambientes educacionais e alcançam outras searas para as quais a formação qualificada do profissional contador interessa.

Outra contribuição importante desta pesquisa é a realização do teste não paramétrico Mann-Whitney e do teste paramétrico Anova, e a comparação dos resultados de suas aplicações. Embora esta pesquisa esteja distante do aprofundamento nesta comparação, traz possibilidades de pesquisas que podem elucidar, tanto as diferenças nas aplicações de tais testes, como, principalmente, as condições nas quais eles podem e devem ser aplicados. Os dados desta tese ficarão sempre disponíveis para estudos mais aprofundados das questões a respeito.

As sugestões para pesquisas futuras, além daquelas sugeridas na página anterior, não poderiam deixar contemplar os estudos de cada construto em contextos específicos, como se mencionou anteriormente. As críticas são generalistas, logo os construtos também o são. Mas, em um curso específico alguns construtos podem representar a realidade daquele curso e outros não. Por exemplo, a redação do Construto OR0102 está assim descrita: *“o diploma universitário em contabilidade não garante por si só a redução de erros das organizações ao contratarem profissionais recém-formados sem qualificações mínimas”*. Um estudo com profissionais envolvidos com recrutamento de recém formados na área contábil poderia revelar o quanto tal situação é recorrente na realidade de um contexto. As experiências dos recrutados poderiam ajudar a validar ou não tal construto em contextos reais.

Um outro exemplo pode ser em relação ao Construto ES1018 que tem a seguinte redação: *“estudantes de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos aprendidos”*. A validação em contexto real deste construto consiste em aplicar um método de pesquisa capaz de extrair resultados que mostrem se a situação descrita no referido construto condiz ou não com a realidade. Se tais resultados validarem este construto, isso pode explicar o porquê tais estudantes poderiam não corresponder às expectativas de seus recrutadores. A tese é a de que, numa situação hipotética, depois de cada construto validado em cada contexto específico, a conclusão seria a de que, para reduzir o gap corrigindo as situações descritas nos construtos, a teoria experiencial deveria ser aplicada no processo da formação profissional.

Ao propiciar a oportunidade ao estudante de experimentar, refletir, pensar e agir, a universidade, com o apoio dos profissionais não acadêmicos, está ou estará dando a verdadeira chance ao mesmo de desenvolver a boa formação profissional. E não parece que mudanças no ensino precisam ser disruptivas. O exemplo de um participante da etapa da Survey mostra que há mais simplicidade nas mudanças possíveis:

Uma experiência que tenho aqui na minha universidade, como uma experiência extracurricular para os alunos, são visitas técnicas institucionais a grandes empresas, para conhecerem no "chão de fábrica" aquilo que eles estudam na universidade, no tocante ao desenvolvimento de processos, ao sistema de administração da produção que determina que nada deve ser produzido, transportado ou comprado antes da hora certa, conhecido como "Just in time", além do conhecimento logístico e dos grandes números de empresas multinacionais (M58G1).

É a visualização da teoria na prática, com a ajuda de profissionais não acadêmicos (“grandes empresas”) sob a coordenação do professor que se dedica a formar, que dá vazão ao processo da aprendizagem experiencial. Não se espera que este estudante vá implantar um processo de Just in

Time na primeira organização que o contratar depois de formado, mas a partir da experiência vivida, adquira maior potencial em contribuir com uma organização que esteja precisando ou desejando implantar tal processo, mesmo que, naturalmente, exercendo um papel inicial de coadjuvante.

Mesmo os construtos não validados podem ser estudados. Como mencionado anteriormente, a não validação de 10 construtos pode ser uma críticas dos sujeitos desta pesquisa às críticas ao ensino superior. No entanto, estudos mais aprofundados de tais construtos podem relevar críticas à esta pesquisa, desde a elaboração dos textos de tais construtos até ao fato de não terem sido validados. Fatos e evidencias podem ser levantados pela pesquisa acadêmica que podem demonstrar que um ou mais destes construtos foram não validados indevidamente.

Numa outra perspectiva, uma nova pesquisa poderia atentar-se para o fato de que não há, neste estudo, constatação empírica de que, como afirmado na Seção 4.2, o gap entre o ensino e a prática contábil possa surgir a partir de práticas de aprendizagem nas quais o estudante não vive suficientemente e adequadamente experiências, ao longo de seu curso de graduação, que o levem a desenvolvê-las. Como mencionado nas delimitações deste estudo, na Introdução, essa ideia é uma premissa, uma abstração baseada também à luz dos construtos desenvolvidos que o foram a partir da diversidade de críticas feitas à educação contábil. Desta forma, tal constatação empírica poderia ocorrer em investigações acadêmicas que avaliassem se a experiência, tal como defendida pela teoria experiencial, não vivida ou mal vivida pelos estudantes de contabilidade de fato prejudicam o aprendizado. Neste caso, os construtos ou parte deles poderiam ser testados em específicos contextos.

REFERÊNCIAS

- Ackerman, J. L. (2019). *The Accounting Curriculum Needs a Complete Overhaul*. Retrieved from CPA Journal: www.cpajournal.com
- Addy, N., & Herring, C. (1996). Grade Inflation Effects of Administrative Policies. *Issues in Accounting Education*, 11(1), 1.
- AICPA. (2019). *Training: Robotic Process Automation Fundamental for Accounting & Finance Professionals*. Retrieved from AICPA: <https://www.aicpastore.com>
- AICPA. (2020). *CPA Exam Pass Rates*. Retrieved from AICPA: <https://www.aicpa.org/becomeacpa/cpaexam/psychometricsandscore/passingrates.html>
- Albrecht, S., & Sack, R. (2000). *Accounting Education: charting the course through a perilous future*. Sarasota: FL: AAA.
- Alvarez, L. (2018). *Parece ficção, mas é escola: conheça novidades tecnológicas que já chegaram à sala de aula*. Retrieved from Educação: <https://revistaeducacao.com.br/2018/05/16/parece-ficcao-mas-e-escola-conheca-novidades-tecnicas-que-ja-chegaram-sala-de-aula/>
- Alves, L. M. (2020). *Erik Erikson: os estágios psicossociais do desenvolvimento*. Retrieved from Ensaios e Notas: <https://ensaiosnotas.com/2020/06/13/erik-erikson-os-estagios-psicossociais-do-desenvolvimento/>
- Andre, M. A., & Araujo, A. M. (2008). Aspectos da Formação do Professor de Ensino Superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. *Revista de Contabilidade e Finanças USP*, V.19, n. 48, p. 91-102.
- Archer, W., & Davison, J. (2008). *Graduate Employability: the views of employers*. London: The Council for Industry and Higher Education.
- Barker, R. (2016). Academic Misconduct in Accounting Education: An Introduction. *THE ACCOUNTING EDUCATORS' JOURNAL*, Special Issue.
- Barnett, R. A., Becher, R. A., & Cork, N. M. (1987). Models of Professional Preparation: pharmacy, nursing and teacher education. *Studies in Higher Education*, 12(1). 51-63.
- Barrett, C. (n.d.). Dumbing Down of University Grades Revealed. *The Sunday Telegraph*.
- Benito, G. A., Tristão, K. M., De Paula, A. C., Santos, M. A., Ataíde, L. J., & Lima, R. C. (2012). Desenvolvimento de Competências Gerais Durante o Estágio Supervisionado. *Revista Brasileira de Enfermagem*, jan/fev 65(1) 172-B.
- BIHECC. (2007). *Graduate Employability Skills*. Business Industry and Higher Education Collaboration Council (BIHECC).
- Black, W. H. (2012). The Activities of the Pathways Commission and the Historical Context for Changes in Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 27(3) 601-625 doi: 10.2308/iace-50091.
- Bland, J. M., & Altman, D. G. (1997). Cronbach's Alpha. *General Practice*, vol. 514, p. 572, fev 1997. .
- Bolt-Lee, C., & Foster, S. (2003). The core competency framework: a new element in the continuing call for accounting education change in the United States. *Accounting Education: An International Journal*, 12:1 33-47 DOI: 10.1080/0963928031000074486.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 27-40 Vol. 9 Num. 2.

- Boyle, D. M., Boyle, J. F., & Carpenter, B. W. (2016). Accounting Student Academic Dishonesty: What Accounting Faculty and Administrators Believe. *THE ACCOUNTING EDUCATORS' JOURNAL*, Volume Especial Edition: 39-61.
- Bozu, Z., & Herrera, P. J. (2009). El profesorado universitario em la sociedadde Iconocimiento: competências profesionales docentes. *Revista de Formación e Innovación Educativa Universitária*, 63-82 v.2 n.2.
- Brasil. (2008). *Lei do Estágio. Lei 11.788*.
- Brasil. (Lei 10.973). *Lei de Incentivos à Inovação e à Pesquisa Científica e Tecnológica no Ambiente Produtivo*.
- Brasil. (Lei 13.267). *Lei da Criação e Organização das Associações Denominadas Empresas Juniores com Funcionamento Perante as Instituições de Ensino*.
- Bristor, J., & Burke, M. (2016). Academic Integrity Policies: Has Your Institution Implemented an Effective Policy? *THE ACCOUNTING EDUCATOR'S JOURNAL*, 1-10.
- Brown, J. D. (2011). Likert items and scales of measurement? *Shiken: Jalt Testing & Evaluating SIG Newsletter*, v.15, n.1, p.10-14, March, 2011.
- Bui, B., & Porter, B. (2010). The expectation-performance gap in accounting education: an exploratory study. *Accounting Education: an international journal*, 19 (1/2) 23-50.
- Bulgarim, M., Alencar, R., Garcia, E., & Neto, E. (2018). *Exame de Suficiência: um requisito para a qualificação profissional*. Brasília: CFC - Conselho Federal de Contabilidade.
- Carifio, J., & Perla, R. J. (2007). Ten commom misunderstandings, misconceptions, persistent myths and urban legends about likert scales and likert response formats and their antidotes. *Journal of Social Sciences*, v.3, n.3, p.106-116.
- Carqueja, H. (2001). Entrada Contabilidade no Ensino Oficial, e depois no Ensino Superior. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n. 424, p.-362-364, Jan. .
- Carr, W. (1996). *Una teoria para la educación: hacia una investigación educativa crítica*. Madrid: Morata.
- Catania, A. C. (1999). *Aprendizagem: comportamento, linguagem e cognição*. Tradução de Deisy de Souza et al. Porto Alegre: Artes Médicas Sul.
- CFC. (2022). *Profissionais Ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade agrupados por Categoria*. Retrieved from Conselho Federal de Contabilidade: <https://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConsultaPorRegiao.aspx?Tipo=1>
- Chauí, M. (2000). *Convite à Filosofia*. São Paulo: Editora Ática.
- Clifford, K. (2020). *Elon Musk is recruiting for Tesla: I 'don't care if you even graduated high school'*. Retrieved from CNBC Make It: <https://www.cnbc.com/2020/02/03/elon-musk-is-recruiting-for-tesla-education-is-irrelevant.html>
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 7.
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (2012). A Critical Analysis of the Pedagogical Approach Employed in an Introductory Course to IFRS. *Issues in Accounting Education*, 27(1) 83-100 doi: 10.2308/iace-.
- Colares, A. C., & Ferreira, C. O. (2016). Percepção dos Estudantes de Graduação em Ciências Contábeis Quanto à Realização da Iniciação Científica. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 4(15) .

- Colombo, I. M., & Ballão, C. M. (2014). Histórico e Aplicação da Legislação de Estágio no Brasil. *Educar em Revista*, 53 171-186 jul/set .
- Coon, D. (1989). Introduction to Psychology, exploration and application. In D. Coon, *Learning & Cognition*. St. Paul: West St. Paul: West.
- Costa, S. A. (2015). *Gestão Estratégica de Custos: panorama do ensino e pesquisa sob a ótica da teoria ator-rede*. São Paulo: Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. USP – Universidade Estadual de São Paulo.
- CRCSP. (2022). Dia D da Educação Contábil. São Paulo: <https://youtu.be/Nq4uufsEkjo>.
- Crotty, M. (1998). *The Foundations of Social Research*. Australia: Allen & Unwin.
- Cunha, J. V. (2007). Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: análise sob a ótica da teoria do capital human. *Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo*. São Paulo.
- Cunha, M. I. (1989). *O bom professor e sua prática*. Campinas: Papirus Editora.
- Cunha, M. V. (2016). John Dewey. Entrevista concedida no canal de youtube Univesp. <https://youtu.be/OnCN0LJFQhY>. (Univesp, Interviewer)
- Cunningham, B. M. (2011). Introductory Accounting as Theater: A Look Behind the Scenes of Large-Lecture Production. *Issues in Accounting Education*, 26(4), pp. 815–833. doi: <http://dx.doi.org/10.2308/iace-50069>.
- Davenport, T. H., & Prusak, L. (1988). *Conhecimento Empresarial*. Rio de Janeiro: Campus.
- Dewey, J. (1938). *Experience and Education*. New York, NY: A Touchstone Book.
- Dewey, J. (1979). *Experiência e Educação*. Tradução de Anísio Teixeira. Universidade de Passo Fundo: Companhia Editora Nacional. 3ª Edição.
- Diehl, C. A., & Souza, M. A. (2007). Formação, Certificação e Educação Continuada: um estudo exploratório do profissional sob a ótica das empresas head hunters. *Revista Base da Unisinos*, v. 4, n. 3, p. 233-248 set-dez.
- Durand, T. (2000). L'alchimie de la compétence. *Revue Française de Gestion*, 127 .
- Economics, O. (2012). *Global Talent 2021 - How the new geography of talent will transform*. Oxford: Corporate Headquarters.
- Fagerland, M. W., & Sandvik, L. (2009). The Wilcoxon-Mann-Whitney test under scrutiny. *Statistics in Medicine*, 28:1487-1497.
- Fairclough, N. (1992). *Discourse and Social Change*. Cambridge: Polity Press.
- Fairweather, J. (1993). Academic values and faculty rewards. *Review of Higher Education*, 17(1): 43-68.
- Faundes, E., Weber, L., Blum, G., Maes, M. A., & Adamczyk, W. B. (2020). Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade e Exame Nacional de Desempenho de Estudantes de Ciências Contábeis: análise do desempenho por estados brasileiros. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 14, n. 1; p. 20-33 jan/abr.
- Favaretto, C. (2016). Pragmatismo. Entrevista concedida no canal de youtube Univesp. <https://youtu.be/s7GZlJlWevE>. (Univesp, Interviewer)
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Manual de Análise de Dados - Estatística e Modelagem Multivariada com Excel, SPSS e Stata*. São Paulo: Elsevier.
- Fernandes, A. A. (2013). *Análise das Condições de Oferta da Disciplina de Sistemas de Informação em Cursos de Ciências Contábeis Presenciais de IES da Região Norte do Brasil*. São Paulo:

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado -FECAP.

- Ferrari, M. (2008). *Carl Rogers, um psicólogo a serviço do estudante*. Retrieved from Nova Escola: <https://novaescola.org.br/conteudo/1453/carl-rogers-um-psicologo-a-servico-do-estudante>
- Follett, M. P. (1924). *Creative Experience*. New York: Longmans Green.
- Forgarty, T. J. (2018). Forces for change - Another perspective: a reply to Pincus et al. *Journal of Accounting Education*, 43 40-42 <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.03.003>.
- Foster, S., & Bolt-Lee, C. (2002). New Competencies for Accounting Students. *The CPA Journal*, Disponível em <http://archives.cpajournal.com/2002/0102/dept/d016802.htm>.
- Francis, T., & Hoefel, F. (2018). 'True Gen': Generation Z and its implications for companies. *The influence of Gen Z—the first generation of true digital natives—is expanding. Designed by Global Editorial Services*. Retrieved from McKinsey & Company.: <https://www.mckinsey.com/>
- FRANCO, M. A. (2009). Prática docente universitária e a construção coletiva de conhecimentos: possibilidades de transformações no processo ensino-aprendizagem. *Cadernos de Pedagogia Universitária*, São Paulo, n. 10, set.
- Franco, M. A. (2016). Prática pedagógica e docência: um olhar a partir da epistemologia do conceito. *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos*, 97(247) <https://doi.org/10.1590/s2176-6681/288236353> .
- Franco, S. R. (2000). *O Construtivismo e Educação*. Mediação. 8ª Edição.
- Franz, R. S. (1998). Whatever you do, don't treat your students like customers! *Journal of Management Education*, 22(63) 63-69.
- Freire, P. (2000). *Pedagogia da Autonomia: saberes necessários à prática educativa*. São Paulo: Paz e Terra. 15ª Edição.
- Freire, P. (2005). *Pedagogia do Oprimido*. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Freitas, A. L., & Rodrigues, S. G. (2016). Avaliação da confiabilidade de questionário: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. *Simpósio de Engenharia de Produção*. Bauru-SP.
- Gaiad, T. P., & Santana, D. M. (2005). Análise da Eficácia do Estágio Supervisionado em Fisioterapia na Formação Profissional: uma visão do egresso. *Arq. Ciênc. Saúde Unipar Umuarama*, 9(2) mai/ago.
- Gephart, R. P. (2004). Qualitative Research and the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal*, 454-462 Vol. 47, 4.
- Ghaffarzadega, N., Xue, Y., & Larson, R. (2017). Work-Education Mismatch: An Endogenous Theory of Professionalization. *Eur J Oper Res*, 261(3): 1085–1097. doi:10.1016/j.ejor.2017.02.041.
- Gil, A. C. (2009). *Didática do Ensino Superior*. São Paulo: Atlas.
- Giovinazzo, R. A. (2001). Modelo de Aplicação da Metodologia Delphi pela Internet - Vantagens e Ressalvas. *Administração On Line*, v. 2, n. 2. Abr/Mai/Jun.
- Gordon, E. A. (2019). Avanços e Oportunidades na Pesquisa Contábil Internacional. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 30(79) 9-13 jan/abr DOI: 10.1590/1808-057x201990290.
- Grint, K. (2005). *The Sociology of Work*. Cambridge: Third Edition. Polity Press.
- Grumet, L. (2001). *Bridging Education Gap*. Retrieved from CPA Journal: www.cpajournal.com
- HARDY, C. (2001). Researching Organizational Discourse. *International Studies of Management & Organization*, 25-47 31:3 DOI: 10.1080/00208825.2001.11656819.

- Harmer, B. M. (2009). Teaching in a contextual vacuum: lack of prior workplace knowledge as a barrier to sense making in the learning and teaching of business courses. *Innovations in Education and Teaching International*, London, v. 46, n. 1, p. 41-50, 2009.
- Hemmersley, M. (2008). Assessing Validity in Social Research. In P. Alasuutari, L. Brickman, & J. Brannen, *Social Research Methods* (pp. 44-53). London: Sage Publications.
- Henklain, M. H., & Carmo, J. S. (2013). Contribuições da Análise do Comportamento à Educação: um convite ao diálogo. *Cadernos de Pesquisa*, v.43 n.149 p.704-723 maio/ago.
- Herring, H. (2003). Conference address: the accounting education change movement in The United States. *Accounting Education*, 87-95.
- Hoffjan, A., & Wompener, A. (2006). Comparative analysis of strategic management accounting in German- and English-language general management accounting textbooks. *Schmalenbach Business Review: ZFBF*, Dusseldorf: vol. 58, Jul.
- Hopwood, A. G. (2007). Whither Accounting Research? *The Accounting Review*, 1365-1374.
- Hora, H. R., Monteiro, G. T., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em Questionários para Qualidade: um estudo com o coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, vol. 11, p. 85-103, jun. 2010.
- Hotelling, H., & Pabst, M. (1936). Rank Correlation and Tests of Significance Involving No Assumption of Normality. *The Annals of Mathematical Statistics*, Durham, vol. 7, pp. 29-43.
- How Education. (2020). *Skills e não diplomas, as habilidades requisitadas, learning agility e os desafios da educação*. Retrieved from How: <https://medium.com/@howeducation/skills-e-n%C3%A3o-diplomas-as-habilidades-requisitadas-learning-agility-e-os-desafios-da-educa%C3%A7%C3%A3o-1e9a66013573>
- Howieson, B. A. (2003). Accounting practice in the next millennium: is accounting education ready to meet the challenge? *The British Accounting Review*, 35(2) 69-103.
- Howieson, B., Hancock, P., Segal, N., Kavanagh, M., & Tempone, D. e. (2014). Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. *Journal of Accounting Education*, 259-275.
- IAESB. (2019). *Framework for international education standards for professional accountants*. Nova York: International Accounting Education Standards Board (IAESB).
- IBGE. (2022). *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - PNAD Contínua - 2º Trimestre de 2022*. Retrieved from IBGE: <https://www.ibge.gov.br/>
- IPEA. (2018). Carta de Conjuntura 41. *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Governo Federal Out/Dez*.
- Jackling, B., & De Lange, P. (2009). Do accounting graduates' skills meet the expectations of employers? A matter of convergence or divergence. *Accounting Education: an international journal*, 18(4): 369-385.
- Jajjairam, P. (2012). Engaging Accounting Students: how to teach principles of accounting in creative and exciting ways. *American Journal of Business Education*, 5(1).
- Johnston, S. (1994). Experience is the best teacher: an analysis of the role of experience in learning to teach. *Journal of Teacher Education*, Vol. 45 N. 3 May-June.
- Kantane, I., Sloka, B., Buligina, I., Tora, G., Busevica, R., Buligina, A., . . . Tora, P. (2015). Expectations by Employers on Skills, Knowledge and Attitudes of Employees. *European Integration Studies*, 1:224-234 <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=478135>.
- Kaplan, R. (2011). Accounting Scholarship that Advances Professional Knowledge and Practice. *The Accounting Review*, v. 86, n. 2, 367-383. DOI: 10.2308/accr.00000031.

- Kerlinger, F. N. (1973). *Foundations of behavioral research*. New York: Holt, Reinhart & Winston. 2.ed.
- Kolb, A. Y., & A., K. D. (2008). Experiential Learning Theory: A Dynamic, Holistic Approach to Management Learning, Education and Development. *Armstrong: Management Learning, Edu. and Develop*, 42-68.
- Kolb, A. Y., & Kolb, D. A. (2017). *The Experiential Educator: principles and practices of experiential learning*. Kaunakakai, HI: EBL Press.
- Kolb, D. A. (1984). *Experiential Learning: experience as the source of learning and development*. New Jersey: Prentice Hall.
- Krause, M. J. (2005). Bridging the gap between professors and practitioners: quasi-case studies. *CPA Journal*, 68-69.
- Landry, A., & Bernardi, R. (2015). Students' Grade Expectations and Work Ethic In College: Evidence Of The Entitlement Generation. *THE ACCOUNTING EDUCATORS' JOURNAL*, Volume XXV .
- Langenderfer, H. (1987). Accounting Education's History: a 100-year search for identity. *Journal of Accountancy*, vol.163, ed.5, May: 302.
- Lawson, R. A., Blocher, E. J., Brewer, P. C., Cokins, G., Sorensen, J. E., Stout, D. E., . . . Wouters, M. J. (2014.). Focusing Accounting Curricula on Students' Long-Run Careers: Recommendations for an Integrated Competency-Based Framework for Accounting Education. *ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION. Vol. 29, No. 2*, pp. 295–317.
- Libâneo, J. C. (1994). *Didática*. São Paulo: Cortez.
- Lowman, J. (2004). *Dominando as Técnicas de Ensino*. São Paulo: Atlas.
- Lyotard, J. (1983). *A condição pós-moderna*. Lisboa. Lisboa: Ed. Gradativa.
- MACHADO, N. (2006). *Educação: projetos e valores*. São Paulo: 6ª Edição. Escrituras Editora.
- Machado, V. S., & Casa Nova, S. P. (2008). Análise Comparativa entre os Conhecimentos Desenvolvidos no Curso de Graduação em Contabilidade e o Perfil do Contador Exigido pelo Mercado de Trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. *REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, V. 2 n. 1 art. 1 1-23 - janabr.
- Maia, M. G. (2005). *A Integração Universidade/Empresa como Fator de Desenvolvimento Regional: um estudo da região metropolitana de Salvador*. Universidade de Barcelona, Barcelona.: Tese de Doutorado do Programa de Doutorado em Planificação Territorial e Desenvolvimento Regional.
- Major, M. J. (2017). O positivismo e a pesquisa 'alternativa' em Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Finanças*, v. 28, n. 74, p. 173-178, mai./ago. 2017. DOI:10.1590/1808-057x201790190.
- Martins, E. A. (2012). *Pesquisa Contábil Brasileira: uma análise filosófica*. São Paulo: Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Massi, L., & Queiroz, S. L. (2010). Estudos sobre Iniciação Científica no Brasil: uma revisão. *Cadernos de Pesquisa*, 40(139) Jan/Abr. <https://doi.org/10.1590/S0100-15742010000100009> .
- McCabe, D. L. (2005). Cheating among college and university students: A North American perspective. *International Journal for Educational Integrity*, 1(1): 1-11.
- McFall, R. (2005). Electronic Textbooks that Transform how Textbooks are Used. *The Eletronic Library*, 23(1) 72-81.
- MEC. (2018). *Diretrizes Curriculares - Cursos de Graduação*. Retrieved from Ministério da Educação: <http://portal.mec.gov.br/component/content/article?id=12991>

- Michaelis. (2021). Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/>.
- Miller, D., Greenwood, R., & Prakash, R. (2009). What Happened to Organization Theory? *Journal of Management Inquiry*, 18(4), 273-279.
- Miranda, C. S., Araújo, A. M., & Miranda, R. A. (2015). Perfil e Perspectivas dos Ingressantes do Curso de Ciências Contábeis: um estudo em instituições de ensino superior do interior paulista. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, V. 5, n. 1, p. 4-20.
- Miranda, G. J. (2011). Relações entre as Qualificações do Professor e o Desempenho Discente nos Cursos de Graduação em Contabilidade no Brasil. *Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo*. São Paulo.
- Miranda, G., Casa Nova, S., & Cornacchione Jr, E. (2013). Ao Mestre com Carinho: relações entre as qualificações docentes e o desempenho discente em contabilidade. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v.15, n.48, p.462-481, jul-set. DOI: 10.7819/rbgn.v15i48.1351.
- Monsalve, S. (2015). *Bridging The Gap Between Education And The Future Workforce*. Retrieved from Join Extra Crunch: <https://techcrunch.com/>
- Morin, E. (1999). *Complexidade e transdisciplinaridade: a reforma da universidade e do ensino fundamental*. Natal: Ed. da UFRN.
- Mulgan, R. G. (1986). The role of universities in professional education. *NZ Medical Journal*, 99(796) 107-110.
- Nelson, L., Cushion, C. J., Potrac, P., & Groom, R. (2014). Carl Rogers, learning and educational practice: critical considerations and applications in sports coaching. *Sport, Education and Society*, 19:5, 513-531 <http://dx.doi.org/10.1080/13573322.2012.689256>.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1997). *Criação do Conhecimento na Empresa: como as empresas geram a dinâmica da inovação*. Rio de Janeiro: Campus.
- Nonis, S., & Swift, C. O. (2001). An examination of the relationship between academic dishonesty and workplace dishonesty: A multicampus investigation. *Journal of Education for business*, 77(2), 69-77.
- OECD. (2019). *Education at a Glance 2019*. Retrieved from OECD Better Policies For Better Lives: <https://www.oecd.org/education/education-at-a-glance/>
- Paisey, C., & Paisey, N. J. (2010). Developing skills via work placements in accounting: student and employer views. *Accounting Forum*, (34) 89-108.
- Parker, I. (1992). *Discourse Dynamics*. London: Routledge.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70.
- Pastore, J. (2019). *Para onde foram os empregos da classe média?* Retrieved from Correio Brasiliense: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/opiniao/2019/10/04/internas_opiniao,794776/artigo-para-onde-foram-os-empregos-da-classe-media.shtml
- Pathways Commission. (2012). *Commission on Accounting Higher Education. Pathways to a Profession: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants*. Sarasota, FL: AAA and AICPA.
- Peleias, I., & Bacci, J. (2004). Pequena Cronologia do Desenvolvimento Contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. *Revista Administração On Line*, vol. 5, nr. 3, p. 39-54.

- Pereira, E. (2014). A construção do conhecimento na modernidade e na pós-modernidade: implicações para a universidade. *Revista Ensino Superior Unicamp*, p. n. 14 jul/set.
- Pereira, E. M., & Niyama, J. K. (2012). CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE A LUZ DAS TEORIAS DA EDUCAÇÃO DE PAULO FREIRE E LIBANEO NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO DO DISTRITO FEDERAL. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo, SP.
- Pessoa, F. (2022). *Palavras Iniciais in: Revista de Comércio e Contabilidade, nr. 4, Lisboa: 1926*. Retrieved from Arquivo Pessoa: <http://arquivopessoa.net/textos/2412>
- Pfeffer, J. (2007). A modest proposal: how we might change the process and product of managerial research. *Academy of Management Journal*, 50(6): 1334-1345.
- Phillips, N., & Oswick, C. (2012). Organizational Discourse: Domains, Debates, and Directions. *Academy of Management Annals*, 435-481 6(1) doi: 10.1080/19416520.2012.681558.
- Phillips, N., Lawrence, T., & Hardy, C. (2004). Discourse and institutions. *Academy of Management Review*, 29(4), 1-18., 1-18 29(4).
- Pincus, K. V., Stout, D. E., Sorensen, J. E., Stocks, K. D., & Lawson, R. A. (2017). Forces for change in higher education and implications for the accounting academy. *Journal of Accounting Education*, (40) 1-18 <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2017.06.001>.
- POSTMAN, N. (1995). *The End of Education: redefining the value of school*. New York: Vintage Books.
- Preis, B. R., Carmo, C. R., Cunha, F. S., Lima, G., I., Oliveira, M. G., . . . Costa, R. G. (2013). Ensino em Contabilidade: uma análise do perfil dos estudantes do curso de Ciências Contábeis quanto à sua percepção do mercado de trabalho e o seu grau de capacitação. *Cadernos da FUCAMP*, v.12 n.16 60-78.
- Prigogine, I. (1996). *O fim das certezas: tempo, caos e as leis da natureza*. São Paulo: Ed. da Universidade Estadual Paulista.
- Raia, F. S., & Melz, L. J. (2011). Percepção dos discentes e docentes sobre estágio supervisionado no curso de ciências contábeis da UNEMAT – campus de Tangará da Serra. *Revista Contemporânea de Contabilidade UFSC*, Florianópolis, v.8, nº16, p. 111-136, jul./dez., 2011. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n16p111>.
- Rampell, C. (2013). *College Graduates Fare Well in Jobs Market, Even Through Recession. 2013*. Retrieved from New York Times: <http://www.nytimes.com/2013/05/04/business/college-graduates-fare-well-in-jobs-market-even-through-recession.html>
- Razali, N. M., & Wah, Y. B. (2011). Power Comparisons of Shapiro-Wilk, Kolmogorov-Smirnov, Lilliefors and Anderson-Darling Tests. *Journal of Statistical Modeling and Analytics*, vol. 2, nr. 1, 21-33.
- Riviera, C. (2019). *No Brasil, ter faculdade faz dobrar o salário — por que isso é ruim*. Retrieved from Exame: <https://exame.com/brasil/no-brasil-faculdade-dobra-salario-por-que-isso-e-ruim/>
- Rocha, H. M. (2011). Abordagem Metodológica na Análise de Dados de Estudos Não-Paranétricos, com Base em Respostas em Escalas Ordiniais. *GERPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas*, Ano 6, n. 3, p. 77-91, jul-set.
- Rodrigues, A. (2021). *Ministro defende escolas técnicas com currículo ditado por empresas*. Retrieved from Agência Brasil: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/educacao/noticia/2021-03/ministro-defende-escolas-tecnicas-com-curriculo-ditado-por-empresas>
- Rogers, K. (1972). *Liberdade para Aprender*. Interlivros de Minas Gerais.
- Rometty, G. (2019). Business Leadership in the Fourth Industrial Revolution. *World Economic Forum*. <https://youtu.be/nvmoFQBCSkG> - 9:47 min a 11:09 min.

- Roque, R. F. (1998). Estudo comparativo de metodologias de desenvolvimento de sistemas de informação utilizando a técnica Delphi. *Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina*. Florianópolis.
- Rubin, H., & Rubin, I. (1995). *Qualitative Interviewing: the art of hearing data*. California: Thousand Oaks, Sage Publications.
- Santos, A. C., & Ferreira, D. F. (2003). Definição do Tamalho Amostral Usando Simulação Monte Carlo para o Teste de Normalidade Baseado em Assimetria e Curtose. *Ciência Agrotec*, Lavras, V. 27, n. 2, p. 432-437.
- Santos, B. (1985). *Um Discurso sobre as Ciências*. Porto: Edições Afrontamento.
- Sayed, N., & Lento, C. (2016). Accounting Professors' Perceptions of Academic Dishonesty: Motivations, Controls and the Impact of Technology. *THE ACCOUNTING EDUCATORS' JOURNAL*, Volume Special Edition 65-87 .
- Scharl, J. C. (2020). Lonely and Scared: College Students' Culture of Immaturity. *Acad. Quest.*, 33:71-81 DOI 10.1007/s12129-019-09858-6.
- Seo, M., Barrett, L. F., & Bartunek, J. M. (2004). The role of affective experience in work motivation. *National Institute of Health*, 29(3): 423-439.
- Settles, B. (2012). Active Learning. In R. J. Brachman, W. W. Cohen, & T. Dietterich, *Synthesis Lectures on Artificial* (pp. 1-114). Morgan & Claypool Publishers. DOI 10.2200/S00429ED1V01Y201207AIM018.
- Shank, J. (2007). Strategic cost management: upsizing, downsizing, and right (?) sizing. In A. Bhimani, *Contemporary Issues in Management Accounting*. Oxford: Oxford Scholarship Online: May. DOI: 10.1093/acprof:oso/9780199283361.001.0001.
- Sherf, E. N., & Venkataramani, V. (2015). Friend or foe? The impact of relational ties with comparison others on. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 128 1-14.
- Shulman, L. S. (1986). Those Who Understand: Knowledge Growth in Teaching. *Educational Researcher*, 4-14. Vol. 15, No. 2.
- SHULMAN, L. S. (2005). Signature pedagogies in the professions. *Daedalus*, Cambridge, v. 34, n. 3, p. 52-59, Summer.
- SI NEWS. (2016). *Bridging the gap between theory and practice in higher education*. Retrieved from SI News - Independent News for International Students: <https://www.studyinternational.com/news/bridging-the-gap-between-theory-and-practice-in-higher-education/>
- Silva, A. C., & Martins, W. T. (2009). *História do Pensamento Contábil*. Curitiba: Juruá.
- SILVA, E. (2007). *Contextualização no Ensino de Química: ideias e proposições de um grupo de professores*. São Paulo: Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Mestrado em Educação da Universidade de São Paulo.
- Sin, S., Reid, A., & Jones, A. (2012). An Exploration of Students' Conceptions of Accounting Work. *Accounting Education*, Vol. 21, No. 4, 323–340, August.
- Smith, M. (2017). *Research Methods in Accounting*. 4ª Edição. Sage Publications Ltd. .
- Sousa, M. A., & Miranda, G. J. (2019). Um estudo a respeito do estágio curricular supervisionado nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil com foco na teoria experiencial de aprendizagem. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 16, n. 39, p. 66-88 DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n39p66>.

- Souza, E. A., & Marion, J. C. (2009). Aspectos sobre a Utilização do Método do Caso no Ensino da Contabilidade: uma Abordagem Inicial. *Contabilidade Vista e Revista*, pp. v. 12, n. 2, p. 09-32.
- Souza, J. D., & Silva, M. F. (2011). A Prática Docente Mediada pelo Estágio Supervisionado. *Atos de Pesquisa em Educação*, ISSN 1809-0354 6(2) 510-520 mai/ago.
- Souza, P. V. (2017). A Relação do Exame de Suficiência Contábil com o ENADE e o Conceito Preliminar de Cursos no Brasil. *Congresso UNB de Contabilidade e Governancia*. Brasília, DF, Brasil: UNB.
- Sparrow, L., Sparrow, H., & Swan, P. (2000). Student centered learning: is it possible? In A. Hermann, & M. M. Kulski, *Flexible Futures in Tertiary Teaching. proceedings of the 9th annual teaching forum* (pp. 2-4). Perth: Curtin University of Technology. <http://cleo.murdoch.edu.au/confs/tlf/tlf2000/sparrow.html>.
- Steenkamp, N., & Roberts, R. (2016). Unethical practices in response to poor student quality: An Australian perspective. *THE ACCOUNTING EDUCATORS' JOURNAL Volume Special Edition*, 89-119.
- Stephenson, S. (2016). Reflective Ethical Decision: A Model for Ethics in Accounting Education. *THE ACCOUNTING EDUCATORS' JOURNAL Volume Special Edition*, 11-37.
- Sunder, S. (2011). Imagined Worlds of Accounting. *Accounting, Economics, and Law*, Volume 1, Issue 1 Article 8.
- Sveiby, K. (1997). *The new organizational wealth: managing and measuring knowledge-based assets*. San Francisco: Berrett-Koehler.
- Thomson, J. (2017). *Is the Accounting Profession Committed to Closing the Skills Gap?* Retrieved from CPA Journal: www.cpajournal.com
- Tyson, T. (1989). Grade Performance in Introductory Accounting Courses: why female students outperform male students. *Issues in Accounting Education*, 4(1), 153-159.
- United States Department of Labor. (2019). *Occupational Employment Statistics*. Retrieved from U.S. Bureau of Labour Statistics: <https://www.bls.gov/emp/tables/educational-attainment.htm>
- Vasconcellos, C. (2004). *Construção do Conhecimento em Sala de Aula*. São Paulo: Libertad.
- Vedder, R., Denhart, C., & Robe, J. (2013). *Why Are Recent College Graduates Underemployed? University Enrollments and Labor-Market Realities*. Center for College Affordability and Productivity. Retrieved from Center for College Affordability and Productivity: <https://centerforcollegeaffordability.org/>
- Velasco, R. M. (2019). Factors Associated with Failure in Accounting: a case study of the Omani Students. *International Journal of Higher Education*, 8(6) doi:10.5430/ijhe.v8n6p157.
- Vianna, N. W. (1989). Subjetividade no Processo de Revisão. *Tese apresentada ao programa de Pós-Graduação em Administração da FEA/USP*. São Paulo.
- Vieira, S. S. (2009). Avaliação de Programas de Educação Continuada: análise da percepção do aluno e do seu modelo de decisão para escolha de programas de especialização para executivos no Brasil. *Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo*. São Paulo.
- Vincent-Lancrin, S. (2006). What is changing in academic research? Trends and future scenarios. *European Journal of Education*, 41(2) 169-202 .
- Wells, P. (2018). How well do our introductory accounting text books reflect current accounting practice? *Journal of Accounting Education*, 42 (2018) 40–48 Contents.

- Wilson, R. P. (2009, Dezembro). Wilson, RAccountancy and Academic/Professional Inter-dependency (or Mutual Exclusivity?). *Accounting in Europe*, 6(2), , pp. 149-166.
- Woronoff, M. (2009). What law schools should teach future transactional lawyers: Perspectives from practice. *UCLA School of Law. Law-Econ Research Paper 09-17*. <https://ssrn.com/abstract=1430087> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.143008>.
- Worrell, J. L., Gangi, P. M., & Bush, A. A. (2013). Exploring the Use of the Delphi Method in Accounting Information Systems Research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 193-208 14.
- Zimmerman, A. (2003). Combating Reduced Rigor and Grade Inflation. *IAGE*, 10(3).
- Zimmerman, D. W. (1992). Failure of the Mann-Whitney Test: a note on the simulation study of Gibbons and Chakraborti (1991). *Journal of Experimental Education*, 60(4), 359-364.

ANEXOS

Anexo 1: Fatores, Construtos e Resultantes do Gap

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	Logo, a educação contábil		
Organizações	(1) Necessidades Contextuais	OR0101	as constantes mudanças ambientais, sociais, legais, políticas e tecnológicas pressionam as organizações a serem mais eficientes, eficazes e efetivas em seus propósitos e, com base nisso, elas precisam recorrer a profissionais que estejam preparados para ajudá-las na consecução dos seus objetivos, em termos habilidades técnicas e não técnicas	R1	exige que os estudantes vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais
		OR0102	o diploma universitário em contabilidade não garante por si só a redução de erros das organizações ao contratarem profissionais contábeis recém-formados sem qualificações mínimas	R1	exige que os estudantes vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais
	(2) Interação das Organizações com as Universidades	OR0203	as organizações onde se aplica a contabilidade interagem pouco ou superficialmente com as universidades no sentido de contribuir com a formação prática dos estudantes	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
Professores	(3) Interação com a Prática Contábil	PR0304	professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de atualização de práticas contábeis	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		PR0305	professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de trazer-los para o ambiente de sala de aula como recurso pedagógico	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		PR0306	professores de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos ensinados	R2	enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
	(4) práticas de ensino não educativas que não criam aprendizagem	PR0407	professores de contabilidade têm dificuldades em implantar práticas pedagógicas que conectam teoria e prática contábil	R2	enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
		PR0408	professores de contabilidade padronizam práticas de ensino para torná-las mais previsíveis e compreensíveis no desenvolvimento das disciplinas	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(5) práticas pedagógicas tradicionais quando criam aprendizagem limitada pela memorização	PR0509	professores de contabilidade geralmente usam práticas pedagógicas tradicionais (aulas expositivas, exercícios, critérios objetivos de avaliação, uso de livros textos)	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		PR0510	as práticas pedagógicas tradicionais usadas pelos professores de contabilidade geralmente geram uma aprendizagem nos estudantes limitada pela memorização na qual o estudante não apreende conteúdos teóricos e práticos	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(6) não uso de práticas pedagógicas que colocam o estudante como sujeito ativo no processo educacional	PR0611	professores de contabilidade não estimulam estudantes a refletirem na prática contábil os conceitos abordados em sala de aula	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		PR0612	professores de contabilidade não estimulam estudantes a, de forma contínua, desenvolverem suas próprias questões e a buscarem por si mesmos as respostas a elas.	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(7) professores atuando em disciplinas fora de suas especialidades	PR0713	professores de contabilidade deixam de tratar de temas importantes da contabilidade de fora dos programas de ensino ou os discutem superficialmente por não estarem identificados com eles	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas

Continua...

...Continuação

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	Logo, a educação contábil	
Estudantes	(8) imaturidade do estudante	ES0814 estudantes de contabilidade têm dificuldades em lidar com problemas cotidianos da vida e torna-la melhor a partir de seus próprios recursos cognitivos	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes	
	(9) frágil resiliência dos estudantes	ES0915 estudantes de contabilidade têm pouca resiliência no mundo dos estudos e, consequentemente estão menos dispostos ou são menos capazes de lidar com o "sofrimento" das atividades acadêmicas dentro e fora de sala de aula	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes	
	(10) interação com a prática no mundo do trabalho	ES1016	estudantes de contabilidade têm pouca experiência no e do mundo do trabalho	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
		ES1017	estudantes de contabilidade possuem dificuldades de compreender a organização como uma entidade orgânica integrada e uma entidade contábil	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
		ES1018	estudantes de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos aprendidos	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
	(11) falta de autonomia dos estudantes para administrar sua aprendizagem	ES1119	os estudantes de contabilidade carecem de conhecimentos básicos aprendidos nas fases educacionais anteriores à educação superior	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
		ES1120	os estudantes de contabilidade valorizam mais as notas do que a aprendizagem	R3 impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		ES1121	os estudantes de contabilidade não estão comprometidos com sua aprendizagem	R3 impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		ES1122	estudantes de contabilidade sentem-se mais "clientes" do que estudantes nas instituições de ensino	R3 impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(12) condutas não éticas de estudantes de contabilidade	ES1223	os estudantes de contabilidade praticam atos não éticos como colas em provas, compra de trabalhos, plágios, entre outros	R3 impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
ES1224		os mecanismos de controle, punição e conscientização contra condutas não éticas de estudantes não têm sido úteis	R2 enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes	

Continua...

...Continuação

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	Logo, a educação contábil		
Universidades	(13) tempo de duração de um curso de graduação em ciências contábeis	UN1325	os conhecimentos contábeis são vastos e é impossível que sejam todos adquiridos nos anos que duram uma graduação em ciências contábeis, considerando o estudante que inicia o curso sem conhecimento algum da área	R1	exige que os estudantes vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais
		UN1326	a aplicação contábil é ampla dada a diversidade de perfis das organizações onde se aplica a contabilidade, perfis estes relativos à natureza jurídica, aos fins econômicos e institucionais, ao porte, ao tipo societário, ao enquadramento tributário, ao ramo de atividade, entre outros	R1	exige que os estudantes vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais
	(14) não interação dos cursos de contábeis com as organizações ou interações ineficientes	UN1427	os cursos de contábeis não têm implantados modelos de integração com organizações, tais como: estágio supervisionados, consultorias juniores, entre outros.	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		UN1428	os modelos de integração com organizações, embora implantados, não são devidamente integrados com as dinâmicas do ensino, no sentido da aferição da eficiência de tais modelos, se eles cumprem efetivamente seus objetivos ou não.	R2	enfraquece o potencial das experiências individuais e coletivas nas quais competências poderiam (e deveriam) ser desenvolvidas, especialmente em professores e estudantes
	(15) programas de estágio supervisionado nos quais estudantes de contabilidade não vivem adequadamente a aplicação prática dos conhecimentos teóricos discutidos na sala de aula	UN1529	as organizações concedentes não colocam os estagiários em atividades nas quais eles podem vivenciar de fato a aplicação da teoria contábil	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		UN1530	há pouco ou nenhum comprometimento das organizações concedentes e dos supervisores com o efetivo resultado da aprendizagem dos estudantes	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(16) inércia gestão e do corpo docente dos cursos de contábeis	UN1631	projetos pedagógicos levam muito tempo para serem revistos pelos cursos	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		UN1632	práticas de ensino não são frequentemente revistas e avaliadas pelos gestores dos cursos de contábeis em conjunto com o corpo docente	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		UN1633	pouco é feito pela universidade e pela gestão dos cursos de contábeis para motivar o corpo docente a conhecer mais sobre o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(17) falta de envolvimento do corpo docente no planejamento estratégico dos cursos	UN1734	o corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente da criação e manutenção dos projetos pedagógicos dos cursos	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		UN1735	o corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente das revisões e avaliações das práticas de ensino aplicadas atualmente em conjunto com os gestores dos cursos	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		UN1736	o corpo docente pouco procura inteirar-se a conhecer melhor o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(18) não uso ou o uso ineficiente da tecnologia pela educação contábil	UN1837	no geral, a tecnologia mudou pouco a maneira do corpo docente ensinar conteúdos de contabilidade, tendo sido apenas adaptada para as formas tradicionais de ensino	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
	(19) maior ênfase dos cursos nos critérios necessários para emissão do diploma do estudante do que no desenvolvimento de suas habilidades	UN1938	os processos avaliativos tendem mais a assegurar que os estudantes de contabilidade cumpriram os requisitos mínimos de aprovação em disciplinas e, conseqüentemente para colação de grau, do que a aferir se os estudantes desenvolveram habilidades necessárias que satisfaçam as exigências mais amplas das organizações e do mundo do trabalho	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas

Continua...

...Continuação

Grupo	Fatores de GAP	Construtos	Logo, a educação contábil		
Pesquisa Científica	(20) não desenvolvimento ou pouco desenvolvimento de conhecimento relevante, nos estudantes de contabilidade, sobre a prática contábil por meio das pesquisas contábeis	PC2039	as pesquisas contábeis, de uma forma geral, levantam questões de investigação pouco aderentes às questões que permeiam as preocupações dos profissionais não acadêmicos	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		PC2040	a pesquisa contábil não tenta compreender a realidade da prática contábil no contexto econômico, social, político, institucional e tecnológico no qual se insere.	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
Matrizes Curriculares	(21) matrizes curriculares não conectadas com as competências que os estudantes precisam desenvolver ao longo do curso e, que englobam disciplinas desconectadas umas das outras	MC2141	as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva do corpo docente na sua elaboração	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		MC2142	as matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva de representantes da profissão contábil e de práticos na sua elaboração	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		MC2143	a conexão das disciplinas umas com as outras não é constantemente discutida pelo corpo docente e pela gestão dos cursos de contábeis	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
Materiais Didáticos	(22) livros-textos e materiais didáticos utilizados como base das disciplinas de contabilidade desincorporados dos cenários do mundo real e da prática contábil	MD2244	Oferecem poucas possibilidades de compreensão do papel da tecnologia no processo contábil	R1	exige que os estudantes vivam experiências individuais e coletivas pelas quais possam desenvolver habilidades práticas e conhecimentos teóricos que os permitam desempenhar, em organizações onde a contabilidade se aplica, funções contábeis com competência, mesmo no início de suas carreiras profissionais
	(23) livros-textos e materiais didáticos não são devidamente utilizados pelos estudantes de contabilidade como deveria	MD2345	os estudantes de contabilidade, de forma geral, não usam adequadamente os livros-textos e materiais didáticos indicados como base para as disciplinas	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas
		MD2346	de forma geral, estudantes de contabilidade leem pouco livros e outros materiais que têm relações diretas e indiretas com o conhecimento e com a profissão contábil e com o mundo dos negócios	R3	impossibilita que experiências necessárias para o desenvolvimento das competências dos estudantes sejam por eles vividas

Anexo 2: E-mail do Convite para Participação na Delphi

Prezado(a) XXX, meu nome é Claudinei de Lima Nascimento, doutorando do Programa de Controladoria e Contabilidade da FEA/USP. Estou desenvolvendo minha tese com a orientação do Profº Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior, intitulada “Os Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria Experiencial”.

Temos grande prazer em convidá-lo(a) a participar desta pesquisa como componente de uma comissão de especialistas composta por renomados(as) profissionais acadêmicos e profissionais de mercado do Brasil e do exterior. Para tanto, usaremos a técnica *Delphi* e sua participação será assíncrona, e consistirá em reagir a um questionário online no momento em que tiver disponibilidade de tempo, conforme explicado adiante.

Pretendemos que sua participação ocorra em até 3 etapas que acontecerão num período de até 45 dias. Em cada etapa você receberá um link de um questionário online com questões de múltipla escolha e terá em torno de 5 dias corridos para respondê-lo. É importante que você saiba que deve dispor de um tempo de aproximadamente 30 minutos para completar o questionário na primeira etapa. Nas outras duas etapas seguintes o tempo certamente será bem menor para cada uma.

Em resumo, sua participação lhe tomará o tempo total de aproximadamente 1 hora num período de 45 dias corridos. No entanto, sua contribuição terá um valor inestimável para o desenvolvimento desta tese e o conseqüente o amadurecimento do debate científico e profissional sobre o tema nos próximos anos.

Esperamos ansiosamente contar com sua participação. Assim, solicitamos que indique sua aceitação ou não respondendo a este e-mail até 20/08/2021 para que possamos finalizar a composição do painel e iniciar a pesquisa.

Antecipamos agradecimentos e nos colocamos à disposição para quaisquer esclarecimentos pelos contatos a seguir:

Pesquisador: Claudinei de Lima Nascimento

e-mail: XXX

Celular e Whatsapp: XXXX

Atenciosamente

Anexo 3: E-mail do Início da Primeira Rodada

Prezado(a) XXX

Mais uma vez muito obrigado por ter aceitado participar da pesquisa de minha tese intitulada "Os Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil". O Cronograma é o seguinte:

1ª Etapa: 03/08 a 18/08

2ª Etapa: 20/08 a 04/09

3ª Etapa: 06/09 a 22/09

Você receberá uma comunicação sempre no primeiro dia de cada etapa ou um dia antes e terá até o último dia de cada etapa para concluir a pesquisa.

Portanto, segue abaixo o link para a pesquisa da primeira etapa que pode ser realizada até 18/08, de acordo com sua disponibilidade de tempo. Como eu disse no e-mail de convite, essa primeira etapa é a mais longa e talvez você precise em torno de 30 minutos para concluí-la. As outras duas etapas serão mais curtas cada uma.

<https://forms.gle/9zVwQzQ3vBQg5Y3H7>

Qualquer dúvida, estou à disposição a qualquer momento do dia. Além deste e-mail pode me contatar pelo meu whatsapp: XXX

Atenciosamente

Obs. O cronograma neste e-mail não foi o praticado em virtude de alguns contratempos com os participantes da pesquisa. As datas corretas efetivamente praticadas foram informadas na Seção 6. Como informado nesta seção a Rodada 3 não foi necessária.

Anexo 4: E-mail do Início da Segunda Rodada

Prezado (a) XXX

Antes de mais nada, quero novamente agradecer seu empenho em ajudar em nossa pesquisa e dizer que estamos muito satisfeitos com a participação do grupo, que nos surpreendeu positivamente. São 16 participantes divididos em 8 profissionais acadêmicos e 8 profissionais não ligados a academia (contadores, auditores, headhunters, entre outros). São pessoas de várias regiões do Brasil e algumas de fora também. Quase todos enriqueceram a pesquisa com comentários esclarecedores e pertinentes que certamente vão enriquecer os seus achados.

Agora, te convido para a segunda etapa, tão importante quanto a primeira, mas que lhe tomará bem menos tempo. Nesta etapa peço que você olhe o arquivo anexo chamado "Mapa de Resultados da Primeira Etapa". Este mapa compara suas respostas com as respostas do grupo. Depois de analisar o referido mapa peço que você faça uma das coisas a seguir:

- 1) Acesse o link abaixo para modificar sua resposta caso sinta que seja necessário ou;
- 2) Me retorne este e-mail apenas me informando que não pretende modificar nenhuma resposta da primeira etapa.

<https://forms.gle/aJtnhrvuoxRvQBR38>

Entendemos que é um esforço para todos encontrar um tempinho (por menor que seja) em nossa agenda para contribuir com a pesquisa científica. Por isso, apenas por uma questão de organização da pesquisa, planejamos um espaço de tempo de uma semana (a contar do dia seguinte à data deste e-mail) que entendemos ser necessário e suficiente para não te prejudicar em suas rotinas; Mas, por favor, sinta-se absolutamente à vontade para me informar sobre qualquer dificuldade que tenha com este prazo.

Atenciosamente

Anexo 5: Introdução à Pesquisa para os Participantes da Delphi

Os Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria Experiencial

Os construtos que serão apresentados adiante foram determinados a partir de minuciosa análise da literatura, científica e não científica, nacional e internacional, que analisa a educação contábil e o mercado de trabalho na área contábil. Em linhas gerais o gap entre o ensino e a prática contábil é visto, em última análise, como uma diferença entre o conjunto de competências desenvolvidas no estudante de contabilidade ao longo da sua formação acadêmica, e o conjunto de competências requeridas pelo mercado de trabalho na área contábil. Buscamos, portanto, avaliar se as situações descritas nestes construtos nos ajudam a compreender melhor este gap. Acreditamos que seu background profissional e pessoal irá enriquecer este trabalho com a robustez que uma tese precisa.

Nesta primeira etapa da pesquisa, você será apresentado a uma lista de 46 construtos. Cada construto apresenta uma situação que pode, direta ou indiretamente:

- 1) ser uma CAUSA do gap, ou seja, a causa dessa diferença de competências.
- 2) ser um EFEITO do gap, ou seja, a situação descrita no construto existe por causa dessa diferença de competências.
- 3) NÃO REPRESENTAR CAUSA NEM EFEITO DO GAP.
- 4) ser uma CAUSA e ao mesmo tempo ser um EFEITO do gap.

Caso não se sinta confortável em fazer a classificação em algum construto você pode escolher a opção "NÃO SEI OPINAR A RESPEITO DESTE CONSTRUTO".

Seria enriquecedor para a pesquisa se você pudesse comentar sobre sua escolha em cada construto, caso sinta necessidade e, também, se você pudesse apontar outros construtos que pudessem representar uma situação que seja causa ou efeito do gap para juntar-se a essa lista.

Anexo 6: Planilha de Feedback da Primeira Rodada

OS CONSTRUTOS DO GAP ENTRE O ENSINO E A PRÁTICA CONTÁBIL À LUZ DA TEORIA EXPERIENCIAL								
<i>Tese de Claudinei de Lima Nascimento com orientação do Prof^o Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior</i>								
PAINEL DE ESPECIALISTAS - MAPA DE RESULTADOS DA PRIMEIRA ETAPA								
Painelista				Total de Painelistas				16
Este mapa compara suas respostas com as respostas do grupo de painelistas. O objetivo é comparar suas respostas com as do grupo. Essa comparação pode ratificar sua escolha ou abrir possibilidades para novas interpretações. Com isso, você pode manter sua resposta para cada construto tal como dada na primeira etapa, ou modificá-la em virtude destas novas interpretações. Sua decisão não será conhecida por nenhum dos participantes do grupo e nem será divulgada no texto da tese.								
<i>Legenda das Escolhas dos Membros do Grupo</i>		<i>Exemplo de Interpretação</i>						
Resposta	Descrição da Resposta	Construtos	Sua Escolha	1	2	3	4	5
1	Este construto é CAUSA do gap entre o ensino e a prática contábil	1	1	70%	30%	0%	0%	0%
2	Este construto é EFEITO do gap entre o ensino e a prática contábil	No construto 1 o painalista escolheu a resposta 1. De acordo com a legenda à esquerda, ele entendeu que "Este construto é CAUSA do gap entre o ensino e a prática contábil". Essa mesma escolha foi feita por 70% dos membros do grupo. No entanto, 30% destes membros entenderam que "Este construto é EFEITO do gap entre o ensino e a prática contábil"						
3	Este construto NÃO REPRESENTA CAUSA NEM EFEITO DO GAP							
4	Este construto pode ser CAUSA e ao mesmo tempo EFEITO do gap							
5	Não sei opinar a respeito deste construto							
Nº do Construto	Descrição dos Construtos	Sua Escolha	Escolhas dos Membros do Grupo					Total
			1	2	3	4	5	
1	As constantes mudanças ambientais, sociais, legais, políticas e tecnológicas pressionam as organizações a serem eficientes, eficazes e efetivas em seus propósitos e, com base nisso, elas precisam recorrer a profissionais que estejam preparados, em termos de habilidades técnicas e não técnicas, para ajudá-las na consecução dos seus objetivos	1	44%	6%	25%	25%	0%	100%
2	O diploma universitário em contabilidade não garante por si só a redução de erros das organizações ao contratarem profissionais contábeis recém-formados sem qualificações mínimas	1	13%	38%	31%	19%	0%	100%
3	As organizações onde se aplica a contabilidade interagem pouco ou superficialmente com as universidades no sentido de contribuir com a formação prática dos estudantes	1	69%	6%	6%	13%	6%	100%
4	Professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de atualização de práticas contábeis	1	69%	13%	0%	13%	6%	100%
5	Professores de contabilidade interagem pouco com práticos e com as organizações onde estes atuam como forma de trazê-los para o ambiente de sala de aula como recurso pedagógico	1	81%	6%	0%	6%	6%	100%
6	Professores de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos ensinados	3	31%	25%	13%	25%	6%	100%
7	Professores de contabilidade têm dificuldades em implantar práticas pedagógicas que conectam teoria e prática contábil	1	56%	0%	13%	25%	6%	100%
8	Professores de contabilidade padronizam práticas de ensino para torná-las mais previsíveis e compreensíveis no desenvolvimento das disciplinas	3	19%	13%	56%	13%	0%	100%
9	Professores de contabilidade geralmente usam práticas pedagógicas tradicionais (aulas expositivas, exercícios, critérios objetivos de avaliação, uso de livros textos)	1	25%	6%	31%	31%	6%	100%

Continua...

...Continuação

Nº do Construto	Descrição dos Construtos	Sua Escolha	Escolhas dos Membros do Grupo					Total
			1	2	3	4	5	
10	As práticas pedagógicas tradicionais usadas pelos professores de contabilidade geralmente geram uma aprendizagem nos estudantes limitada pela memorização na qual o estudante não apreende conteúdos teóricos e práticos	1	44%	13%	13%	19%	13%	100%
11	Professores de contabilidade não estimulam estudantes a refletirem na prática contábil os conceitos abordados em sala de aula	1	56%	13%	13%	19%	0%	100%
12	Professores de contabilidade não estimulam estudantes a, de forma contínua, desenvolverem suas próprias questões e a buscarem por si mesmos as respostas à elas.	3	44%	13%	25%	13%	6%	100%
13	Professores de contabilidade deixam temas importantes da contabilidade de fora dos programas de ensino ou os discutem superficialmente por não estarem identificados com eles	3	50%	13%	13%	19%	6%	100%
14	Estudantes de contabilidade têm dificuldades em lidar com problemas cotidianos da vida e torna-la melhor a partir de seus próprios recursos cognitivos	1	13%	13%	38%	19%	19%	100%
15	Estudantes de contabilidade têm pouca resiliência no mundo dos estudos e, conseqüentemente estão menos dispostos ou são menos capazes de lidar com o "sofrimento" das atividades acadêmicas dentro e fora de sala de aula	3	6%	19%	31%	19%	25%	100%
16	Estudantes de contabilidade têm pouca experiência no mundo do trabalho	3	31%	25%	19%	6%	19%	100%
17	Estudantes de contabilidade possuem dificuldades de compreender a organização como uma entidade orgânica integrada e uma entidade contábil	1	19%	31%	6%	19%	25%	100%
18	Estudantes de contabilidade têm dificuldades de criar significados práticos para os conteúdos aprendidos	1	25%	44%	6%	13%	13%	100%
19	Os estudantes de contabilidade carecem de conhecimentos básicos aprendidos nas fases educacionais anteriores à educação superior	3	19%	6%	44%	6%	25%	100%
20	Os estudantes de contabilidade valorizam mais as notas do que a aprendizagem	3	25%	6%	38%	19%	13%	100%
21	Os estudantes de contabilidade não estão comprometidos com sua aprendizagem	3	0%	6%	38%	25%	31%	100%
22	Estudantes de contabilidade sentem-se mais "clientes" do que estudantes nas instituições de ensino	3	6%	6%	44%	19%	25%	100%
23	Os estudantes de contabilidade praticam atos não éticos como colas em provas, compra de trabalhos, plágios, entre outros	3	13%	0%	38%	25%	25%	100%
24	Os mecanismos de controle, punição e conscientização contra condutas não éticas de estudantes não têm sido úteis	3	19%	0%	44%	6%	31%	100%
25	Os conhecimentos contábeis são vastos e é impossível que sejam todos adquiridos nos anos que duram uma graduação em ciências contábeis, considerando o estudante que inicia o curso sem conhecimento algum da área	1	31%	0%	38%	31%	0%	100%
26	A aplicação contábil é ampla dada a diversidade de perfis das organizações onde se aplica a contabilidade, perfis estes relativos à natureza jurídica, aos fins econômicos e institucionais, ao porte, ao tipo societário, ao enquadramento tributário, ao ramo de atividade, entre outros	1	19%	13%	44%	25%	0%	100%

Continua...

...Continuação

Nº do Construto	Descrição dos Construtos	Sua Escolha	Escolhas dos Membros do Grupo					Total	
			1	2	3	4	5		
27	Os cursos de contábeis não têm implantados modelos de integração com organizações, tais como: estágio supervisionados, consultorias juniores, entre outros.	4	38%	0%	13%	31%	19%	100%	
28	Os modelos de integração com organizações, embora implantados, não são devidamente integrados com as dinâmicas do ensino, no sentido da aferição da eficiência de tais modelos, se eles cumprem efetivamente seus objetivos ou não.	2	31%	13%	19%	19%	19%	100%	
29	As organizações concedentes não colocam os estagiários em atividades nas quais eles podem vivenciar de fato a aplicação da teoria contábil	2	38%	13%	6%	25%	19%	100%	
30	Há pouco ou nenhum comprometimento das organizações concedentes e dos supervisores com o efetivo resultado da aprendizagem dos estudantes	4	25%	6%	6%	31%	31%	100%	
31	Projetos pedagógicos levam muito tempo para serem revistos pelos cursos	3	38%	0%	25%	19%	19%	100%	
32	Práticas de ensino não são frequentemente revistas e avaliadas pelos gestores dos cursos de contábeis em conjunto com o corpo docente	1	44%	0%	6%	19%	31%	100%	
33	Pouco é feito pela universidade e pela gestão dos cursos de contábeis para motivar o corpo docente a conhecer mais sobre o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem	1	31%	0%	19%	19%	31%	100%	
34	O corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente da criação e manutenção dos projetos pedagógicos dos cursos	3	25%	0%	25%	19%	31%	100%	
35	O corpo docente, de forma geral, não participa efetivamente das revisões e avaliações das práticas de ensino aplicadas atualmente em conjunto com os gestores dos cursos	3	31%	0%	19%	19%	31%	100%	
36	O corpo docente pouco procura inteirar-se a conhecer melhor o perfil dos estudantes atuais e sobre seus modelos de aprendizagem	3	38%	0%	13%	19%	31%	100%	
37	No geral, a tecnologia mudou pouco a maneira do corpo docente ensinar conteúdos de contabilidade, tendo sido apenas adaptada para as formas tradicionais de ensino	1	31%	19%	13%	25%	13%	100%	
38	Os processos avaliativos tendem mais a assegurar que os estudantes de contabilidade cumpriram os requisitos mínimos de aprovação em disciplinas e, conseqüentemente para colação de grau, do que a aferir se os estudantes desenvolveram habilidades necessárias que satisfaçam as exigências mais amplas das organizações e do mundo do trabalho	1	44%	13%	6%	25%	13%	100%	
39	As pesquisas contábeis, de uma forma geral, levantam questões de investigação pouco aderentes às questões que permeiam as preocupações dos profissionais não acadêmicos	4	19%	6%	13%	44%	19%	100%	
40	A pesquisa contábil não tenta compreender a realidade da prática contábil no contexto econômico, social, político, institucional e tecnológico no qual se insere.	1	50%	0%	6%	31%	13%	100%	
41	As matrizes curriculares não contam com a participação ampla e efetiva do corpo docente na sua elaboração	3	31%	0%	19%	19%	31%	100%	
42		2	3	50%	0%	6%	25%	19%	100%
43	A conexão das disciplinas umas com as outras não é constantemente discutida pelo corpo docente e pela gestão dos cursos de contábeis	1	56%	0%	13%	25%	6%	100%	
44	Livros-textos e materiais didáticos oferecem poucas possibilidades de compreensão do papel da tecnologia no processo contábil	1	38%	0%	6%	38%	19%	100%	
45	Os estudantes de contabilidade, de forma geral, não usam adequadamente os livros-textos e materiais didáticos indicados como base para as disciplinas	3	13%	0%	31%	19%	38%	100%	
46	De forma geral, estudantes de contabilidade leem pouco livros e outros materiais que têm relações diretas e indiretas com o conhecimento e com a profissão contábil e com o mundo dos negócios	1	38%	13%	6%	25%	19%	100%	

Anexo 7: Introdução à Pesquisa para os Participantes da Survey

Os Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria Experiencial

Os construtos que serão apresentados adiante foram determinados a partir de minuciosa análise da literatura, científica e não científica, nacional e internacional, que analisa a educação contábil e o mercado de trabalho na área contábil. Eles descrevem situações que causam o gap ou são por ele causadas.

Em linhas gerais o gap entre o ensino e a prática contábil foi entendido, nesta pesquisa, como uma diferença entre o conjunto de competências desenvolvidas no estudante de contabilidade ao longo da sua formação acadêmica, e o conjunto de competências requeridas pelo mercado de trabalho na área contábil para um iniciante na profissão contábil.

Buscamos, portanto, avaliar se as situações descritas nestes construtos nos ajudam a compreender melhor este gap. Desta forma, você será apresentado a uma lista de 36 construtos que apresentam generalizações, mas são as suas experiências particulares, em seu ambiente de atuação profissional e pessoal, que devem fundamentar suas escolhas.

Cada construto apresenta uma situação que pode, direta ou indiretamente, causar o gap ou ser por ele causado. Então, para cada construto, você pode:

- 1) Discordar Totalmente
- 2) Discordar Parcialmente
- 3) Nem discordar, nem concordar
- 4) Concordar Parcialmente
- 5) Concordar Totalmente

Seria enriquecedor para a pesquisa se você pudesse comentar sobre sua escolha em cada construto, caso sinta necessidade e, também, se você pudesse apontar outros construtos que pudessem representar uma situação que seja causa ou efeito do gap para juntar-se a essa lista.

Anexo 8: E-mail enviado diretamente aos professores com convite para participação na pesquisa

Prezado(a) Professor(a), este é um convite para você participar de uma pesquisa de tese de doutorado do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP intitulada:

Os Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria Experiencial

Esta tese está sendo desenvolvida por Claudinei de Lima Nascimento com orientação do Profº Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior. É direcionada à profissionais acadêmicos e não acadêmicos ligados, direta ou indiretamente, com a educação e a profissão contábil. Sua participação será de grande importância para os resultados desta pesquisa e para o aprimoramento e ampliação do debate sobre este tão importante tema.

Em média leva-se de 20 a 30 minutos para completar a pesquisa. É importante que você saiba também que você não perderá suas respostas se mantiver o navegador aberto caso pause o preenchimento por algum tempo. E, se você entrar com alguma conta Google, antes de iniciar o preenchimento, você não perderá suas respostas mesmo que feche o navegador e decida continuar no dia seguinte, bastando, para isso, acessar novamente este e-mail e clicar novamente no link abaixo, entrando com a mesma conta Google.

Atenciosamente

Claudinei de Lima Nascimento

Anexo 9: E-mail enviado diretamente aos coordenadores de curso com convite para participação na pesquisa

Prezado(a) Coordenador(a) do curso de Contábeis, este é um convite para você e os professores da área de seu curso participarem de uma pesquisa de tese do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP. Peço a gentileza que, além de você participar da pesquisa, encaminhe este link para os docentes da área de seu curso, no que já de antemão agradeço imensamente. A tese está assim intitulada:

Os Construtos do Gap entre o Ensino e a Prática Contábil à Luz da Teoria Experiencial

Esta tese está sendo desenvolvida por Claudinei de Lima Nascimento com orientação do Profº Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior. É direcionada à profissionais acadêmicos e não acadêmicos ligados, direta ou indiretamente, com a educação e a profissão contábil. Sua participação será de grande importância para os resultados desta pesquisa e para o aprimoramento e ampliação do debate sobre este tão importante tema.

Em média leva-se de 20 a 30 minutos para completar a pesquisa. É importante que você saiba também que você não perderá suas respostas se mantiver o navegador aberto caso pause o preenchimento por algum tempo. E, se você entrar com alguma conta Google, antes de iniciar o preenchimento, você não perderá suas respostas mesmo que feche o navegador e decida continuar no dia seguinte, bastando, para isso, acessar novamente este e-mail e clicar novamente no link abaixo, entrando com a mesma conta Google.

Atenciosamente

Claudinei de Lima Nascimento

Anexo 10: Convite feito aos profissionais contábeis não acadêmicos por meio do LinkedIn

Prezado(a) XXXX, obrigado por aceitar meu contato. Meu interesse é lhe enviar este convite para você participar de minha pesquisa de tese do programa de doutorado em contabilidade da FEA/USP com orientação do Professor Edgard Cornacchione. Pela sua formação e atuação profissional sua participação é fundamental para melhorarmos e ampliarmos o debate sobre o gap entre o ensino e a prática contábil.

Desde já, agradeço imensamente.

Participe acessando o link abaixo:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfioxEBSwtdTUb_Hev8E2PcEJ-3fR0tEZ0vD2De2Tupb7S8iw/viewform?usp=sf_link