

Tese de Doutorado

Desenvolvimento e Gestão de Programas de Capacitação Mediados
por Tecnologia: proposição de um arcabouço teórico no âmbito da
Governança Corporativa

Maria Clara Cavalcante Bugarim



Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-graduação em
Engenharia e Gestão do Conhecimento

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento.

Orientador: Prof. Dr. Alejandro Martins Rodriguez

Florianópolis, 2012

Maria Clara Cavalcante Bugarim

Desenvolvimento e Gestão de Programas de Capacitação Medidos
por Tecnologia: proposição de um arcabouço teórico no âmbito da
Governança Corporativa

Esta tese foi julgada e aprovada para a obtenção do título de Doutora em
Engenharia e Gestão do Conhecimento no Programa de Pós-Graduação
em Engenharia e Gestão do Conhecimento da Universidade Federal de
Santa Catarina

Florianópolis, 1 de março de 2012.

Prof. Paulo Mauricio Selig, Dr.
Coordenador do Programa

Banca Examinadora:

Prof. Alejandro Martins Rodriguez, Dr.
UFSC (Orientador, Moderador)

Prof. Paulo Mauricio Selig, Dr.
UFSC(Membro EGC)

Prof. Francisco Pereira Fialho
UFSC (EGC, Co-orientador)

Prof. Aran Bey Tcholakian Morales,
UFSC (Membro EGC)

Profa. Lúcia Maria Portela de Lima, Dra.
Universidade do Minho, Portugal
(Membro Externo)

Profa. Roberta Carvalho de Alencar, Dra.
FEA-USP
(Membro Externo)

Profa. Lucila Maria De Souza Campos, Dra.
Universidade Federal de Santa Catarina (PPGEP)
(Membro UFSC externo ao EGC)

A alegria de ter superado tantos obstáculos, ao longo de uma verdadeira maratona física e intelectual – que julguei impossível vencer, tendo, não poucas vezes, pensado em desistir –; a suave emoção que experimento ao concluir tão árduo trabalho; enfim, o alívio pela missão cumprida e a felicidade diante dos louros desse ideal conquistado; tudo isto, agora, se junta ao sentimento da Gratidão.

A bem da verdade, sem a motivação permanente para que eu voe cada vez mais alto; sem a cobrança diária e a bendita pressão psicológica, vindas de quem tanto amo, eu não teria conseguido concluir esta Tese, que estou dedicando a você, MARTONIO, de todo o meu coração.

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, agradeço a Deus por mais esta conquista Acadêmica e por tantas outras bênçãos de Sua infinita bondade derramadas sobre a minha vida.

Aos meus pais, Clarício e Irene, por seus ensinamentos, pelo exemplo de vida, pelo colo sempre disponível e pelo carinho restaurador de suas abençoadas mãos.

Aos meus filhos queridos, Juninho, Thiago e Raphael, orgulho da minha vida; sou grata pela confiança que me passam, pela certeza de que saberão superar os desafios, sempre no caminho do bem.

Ao Professor Doutor Alejandro Martins Rodriguez, pela orientação segura, apoio e dedicação do Mestre, que se fez AMIGO.

Ao funcionário do EGC, Airton, cuja postura profissional e inusitada dedicação nos animam a acreditar no Servidor Público Brasileiro.

Ao Sistema Contábil Brasileiro, essa universidade permanentemente aberta, com sua plêiade de cientistas; seus incontáveis professores e líderes nacionais e regionais, sempre contribuindo para a formação profissional e ética dos Contabilistas deste País, o meu sincero reconhecimento.

A todos os meus amigos –foram tantos! – que torceram, apoiaram e contribuíram, direta ou indiretamente, para que este sonho quase impossível se tornasse realidade, o meu abraço.

E, mais uma vez, a você, Martonio, minha fonte inesgotável de inspiração, pela sua expectativa e elevado crédito atribuídos à minha pessoa, dedico, com todas as letras, este Doutorado!

RESUMO

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Desenvolvimento e Gestão de Programas de Capacitação Mediados por Tecnologia: proposição de um arcabouço teórico no âmbito da Governança Corporativa. 2011. 280f. Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento)–Programa de Pós-graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento, UFSC, Florianópolis, 2011.

Em função da evolução apresentada nos conhecimentos e procedimentos contábeis, surgem novos desafios relacionados à qualificação dos profissionais de contabilidade no Brasil. Um de seus principais desafios consiste em criar soluções em educação que possibilitem a disseminação do conhecimento em contabilidade, equacionando a grande extensão territorial do Brasil, o número expressivo de profissionais registrados em todos os seus estados, as diferenças nos níveis de formação e o insuficiente número de professores qualificados, em comparação com a quantidade ofertada de cursos de graduação em ciências contábeis, assim como a demanda por educação continuada por parte dos profissionais que já atuam no mercado. Esse estudo procurou assim, desenvolver um *framework* de gestão estratégica da capacitação na área contábil, suportado por meios tecnológicos, para atender às demandas dos diversos níveis de formação no âmbito da governança corporativa. A pesquisa, basicamente aconteceu em dois momentos. O primeiro foi a construção do *framework*. Aqui, o estudo foi de cunho teórico construtivista, tendo como base o modelo de criação de valor corporativo por meio das dimensões Desempenho, Conformidade e Responsabilidade, o ciclo da Qualidade (PDCA), as contribuições do Capital Intelectual (Humano, de Relacionamento e Estrutural), bem como os preceitos da moderna contabilidade, do Ensino a Distância, da gestão corporativa e organizacional. Em um segundo momento, extraindo-se da literatura um questionário contendo os componentes do *framework*, conseguiu-se validar o arcabouço elaborado, com 24 especialistas da área contábil, por meio da Técnica Delphi, utilizando-se de análise descritiva, com análise qualitativa das contribuições dos especialistas para o *framework*. As contribuições para o *framework* coletadas dos especialistas e alinhadas ao referencial teórico proposto foram: Existe um contexto favorável à utilização da EaD como ferramenta estratégica de integração das capacitações em nível nacional; Políticas e Diretrizes são necessários para a visão estratégica do projeto;

O método de ensino deve ser presencial e virtual (*blended learning*); Para a integração dos diversos atores, será necessário respeitar a autonomia das instituições parceiras para a implantação do projeto de capacitação; A avaliação do projeto de capacitação deve ser realizada por meio de entidades externas para garantir a conformidade; Será necessário a implantação do documento de declaração do Capital intelectual tendo como base o European ICS Guideline; Será necessária a elaboração de um Documento de Diretrizes, com um capítulo de Gestão da Qualidade; Será necessário uma padronização do projeto de capacitação, respeitando algumas características regionais e estar atento a estratégias emergenciais, isto é, padronização com flexibilidade; A gestão do Risco deve ser um item a ser perseguido para a evolução do projeto de capacitação em pauta; A Ética é elemento chave no processo e no projeto; A Promoção e Disseminação das melhores práticas são elementos que irão mitigar as diferenças regionais de aprendizagem. Conclui-se com um framework gerencial para programas de capacitação na área contábil, mediado por tecnologia, no âmbito da governança corporativa.

Palavras-chave: *Framework*. Capacitação. Contabilidade. Ensino a Distância. Governança Corporativa. Governança Organizacional.

ABSTRACT

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. *Development and management of training programs mediated by technology: a theoretical proposition through the context of corporate governance*. 2011. 280f. Thesis (Ph.D. in Engineering & Knowledge Management)-Graduate Program in Engineering & Knowledge Management, UFSC, Florianópolis, 2011.

In view of the rapid evolution of accounting knowledge and procedures, new challenges have arisen with respect to the education of accounting professionals in Brazil. Chief among these is finding solutions for the dissemination of accounting knowledge and for the demand for continuing education of currently active professionals, considering the vast size of the country, the large number of professionals registered in each state, differences in educational level and the scarcity of qualified teachers despite the abundance of accounting courses. In this study we developed a framework of strategic management and technology-mediated training to meet the demands for education at different levels of accounting science in the context of corporate governance. The work was carried out in two steps: initially, a framework was designed. To do so, a constructivist study was conducted, based on the model of corporate value creation in three dimensions (performance, conformity and responsibility), the PDCA(plan-do-check-act) method, contributions from intellectual capital (human, relational and structural) and principles of modern accounting science, distance learning and organizational/corporate management. Then, based on the literature reviewed, a questionnaire covering the components of the framework was designed in order to validate the framework. The validation was done with the participation of 24 accounting experts, using the Delphi method, descriptive analysis and qualitative analysis of the participants' contributions to the framework. The contributions most relevant to the theoretical framework included: i) distance learning would be a useful strategic tool for the integration of training programs at the national level; ii) policies and guidelines are necessary for a strategic overview of the project; iii) a blended learning method (online/classroom) should be adopted; iv) the autonomy of the partner institutions should be preserved throughout the implementation of the project; v) the training program should be evaluated by a third party to ensure conformity; vi) an intellectual capital statement based on the European ICS Guideline needs to be implemented; vii) guidelines

need to be drafted, including a chapter on quality management; viii) the project needs to be standardized taking into account regional aspects and emergency strategies, i.e. standardization should be flexible; ix) the addition of risk management would benefit the development of the project; x) ethics is the key element in the process and in the project; and xi) the promotion and dissemination of best practices can help reduce regional learning differences. In conclusion, a framework was developed for the management of technology-mediated training programs in accounting science in the context of corporate governance.

Keywords: Framework. Training. Accountancy. Distance Learning. Corporate Governance. Organizational Governance.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

	Página
1 Sequência de um método Delphi via internet.....	50
2 Representação gráfica da função de entropia de informação, nos casos de ordenações de dois e três elementos (<i>rankings</i> de 1 a 2, e 1 a 3, respectivamente).....	64
3 Distribuição geográfica dos Mestres em Ciências Contábeis nos Estados e Municípios – 2009.....	90
4 Especificação AICC.....	107
5 Componentes da ação educativa em EaD.....	112
6 Taxonomia básica das fases temporais de cursos a distância, aplicada também na classificação temporal de absorção de despesas e receitas	115
7 Modelo quantitativo de custos orientado para a eficácia do projeto de EaD	116
8 Elementos de governança nas entidades públicas	125
9 Meta-modelo de governança.....	134
10 Governança organizacional.....	146
11 Relação entre geração de valor, a conformidade, e o desempenho.....	148
12 Peças de sucesso na gestão do desempenho organizacional.....	150
13 Principais elementos da visão de governança organizacional ...	152
14 Oito elementos-chave para o sucesso de cursos de EAD sustentável	155
15 Estrutura do Capital Intelectual	157
16 Fatores e construtos do capital intelectual para empresas da área de TIC.....	159

17	Modelo Estrutural do InCas.....	160
18	Modelo navegador Skandia	163
19	Modelo quantitativo de custos orientado à eficácia do projeto de educação a distância	169
20	Modelo do processo educacional.....	174
21	Modelo desenvolvido pela Open University	175
22	Taxonomia Ontológica de Riscos	186
23	Abordagem COSO aplicada à capacitação suportada por tecnologia	187
24	Governança organizacional para gestão estratégica da capacitação.....	194
25	<i>Framework</i> de gestão das capacitações proposto	194
26	A visão pragmática do ciclo de desenvolvimento das capacitações. D: Diretrizes. P: Planejamento. D: Execução. C: Verificação. A: Revisão - ações corretivas	195
27	Representação gráfica das duas rodadas Delphi ao <i>framework</i> proposto	226

GRÁFICOS

		Página
1	Quantidade de cursos de ciências contábeis no Brasil.....	86
2	Distribuição proporcional das instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis, por tipo de vínculo administrativo	87
3	Distribuição quantitativa das instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis no Brasil, por região.....	88
4	Elementos que influenciam a qualidade das capacitações.....	212
5	Níveis de desenho das capacitações	213
6	Avaliações de atividades vinculadas à gestão pedagógica e administrativa das capacitações.....	216
7	Eventos de risco relevantes.....	218

QUADROS

	Página
1 Postura epistemológica	42
2 Autores de referência do <i>framework</i>	48
3 Relação de variáveis investigadas pelo Método Delphi na coleta de dados realizada.....	53
4 Instituições de ensino as quais os painelistas exercem suas funções como docente.....	57
5 Procedimento metodológico	67
6 Relatórios, demonstrações e pareceres pela Lei das Sociedades por Ações	77
7 As mudanças da contabilidade no século XXI	89
8 Instituições que firmaram convênio com o CFC (<i>stricto sensu</i>)	91
9 Instituições que firmaram convênio com o CFC (<i>lato sensu</i>)....	92
10 Relacionamento entre as diversas ferramentas de <i>e-Learning</i> e seus respectivos processos de gestão de conhecimento.....	119
11 Principais técnicas de mineração de dados.....	120
12 Observações nos critérios de regulamentação da Lei SOX.....	132
13 Exemplos de Aspectos do Capital Intelectual da Organização vinculados ao Capital Humano e ao Capital Estrutural	161
14 Elementos do capital intelectual	164
15 Outros indicadores de Gestão do Conhecimento.....	166
16 Níveis de desenho. Exemplo, curso de graduação a distância...	173
17 Descrição das funções, atividades e qualificação dos profissionais envolvidos na Educação a Distância	176
18 Descrição da estrutura de tomada de decisão em EAD.....	81
19 Governança na avaliação de alunos na EAD.....	183
20 Boas práticas em projetos de capacitação.....	191
21 Elementos dos documentos de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia	196
22 Elementos do Relatório de Execução das Capacitações.....	197

LISTA DE TABELAS

		Página
1	Distribuição geográfica dos respondentes na 1ª rodada Delphi.	58
2	Ordenação de importância de elemento (e.g., “tecnologia da informação”) em três pesquisas diferentes	60
3	Cálculo da média do quociente entre a entropia de um elemento classificado e a entropia máxima	62
4	Distribuição dos recursos investidos no programa Excelência na Contabilidade	91
5	Evolução do número de instituições de ensino superior, cursos, vagas e alunos na EaD no Brasil – 2002 a 2007	95
6	Evolução do número de ingressos, matrículas e concluintes na EaD no Brasil – 2002 a 2007	96
7	Percepção da EAD	198
8	Rol do CFC na formalização de diretrizes.....	200
9	Elementos contemplados nos documentos de diretrizes.....	202
10	Finalidade básica das diretrizes e lógica da governança	203
11	Responsabilidade de membros convidados na verificação das capacitações	204
12	Responsabilidade sobre ações corretivas do CFC e dos CRC’s	205
13	Elementos-chave das capacitações	206
14	Importância do documento de declaração do capital intelectual.....	207
15	Indicadores de capital humano	208
16	Indicadores de capital de relacionamento	209
17	Indicadores do capital estrutural	210
18	Conteúdo das diretrizes relacionado aos custos de desenvolvimento e execução das capacitações.....	211
19	Padronização de algumas funções nas capacitações mediadas por tecnologia	214

XIV

20	Observância do CFC da tomada de decisão nas Instituições executoras das capacitações.....	215
21	Gestão de riscos	217
22	Ética corporativa no <i>framework</i>	219
23	Elementos vinculados à ética corporativa.....	220
24	Promover e disseminar melhores práticas de capacitação	221
25	Elementos à serem abordados no documento de diretrizes	222
26	Fatores-chave de sucesso das capacitações mediadas por tecnologia.....	223
27	Indicadores do capital de relacionamento.....	224
28	Indicadores do capital estrutural.....	224
29	Ética corporativa nas capacitações mediadas por tecnologia	225

SUMÁRIO

	Página
1	INTRODUÇÃO..... 21
1.1	Contextualização..... 21
1.2	Problema de Pesquisa..... 25
1.3	Objetivos geral e específicos..... 34
1.4	Justificativa e relevância da pesquisa..... 34
1.5	Aderência ao Programa de Pós-graduação em engenharia e Gestão de Conhecimento 37
1.6	Estruturação do trabalho 37
2	METODOLOGIA DA PESQUISA..... 39
2.1	Postura Epistemológica..... 39
2.2	Procedimentos Metodológicos..... 42
2.2.1	Classificação da pesquisa 43
2.2.1.1	Quanto à forma..... 43
2.2.1.2	Quanto à lógica 43
2.2.1.3	Quanto ao tipo..... 44
2.2.1.4	Quanto ao método 44
2.2.2	Fases da pesquisa 45
2.2.2.1	Primeira Fase: construção do <i>Framework</i> Teórico - identificação, seleção e leitura dos elementos teóricos..... 45
2.2.2.2	Segunda Fase: validação do <i>Framework</i> - aplicação de questionário com os painelistas..... 49
3	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA..... 69
3.1	A Evolução da Contabilidade..... 69
3.1.1	A Contabilidade no Brasil..... 71
3.1.1.1	Do descobrimento ao século XIX..... 71
3.1.1.2	Século XX..... 72

3.1.1.3	Século XXI.....	79
3.1.1.4	Nova Lei de Regência da Profissão Contábil.....	84
3.1.1.5	Os Desafios no Ensino da Contabilidade no Novo Século.....	85
3.2	Educação a Distância.....	94
3.2.1	Aprendizagem suportado por tecnologia.....	97
3.2.2	Educação a distância e <i>e-Learning</i>	98
3.2.3	Caracterização da EaD.....	99
3.2.4	A educação a distância no Brasil.....	101
3.2.5	Considerações sobre <i>e-Learning</i> na educação.....	103
3.2.5.1	Padrões <i>e-Learning</i>	104
3.2.6	Ferramentas e serviços da internet utilizados na EaD.....	109
3.2.7	Sistemas de apoio da capacitação.....	111
3.2.8	Cursos <i>on-line</i> eficazes.....	113
3.2.9	Objetos de aprendizagem.....	117
3.2.10	Processos de gestão de conhecimento no ensino & aprendizagem suportado por tecnologia.....	118
3.2.11	Mineração de dados coletados nos sistemas educacionais.....	119
3.3	Governança Corporativa.....	121
3.3.1	O Recente impulso da governança no contexto internacional a partir da Lei Sarbanes-Oxley de 2002.....	130
3.3.2	Modelos de governança corporativa.....	133
3.3.2.1	Características das estruturas dos modelos de governança.....	137
3.3.2.1.1	Características dos modelos baseados no controle externo exercido por acionistas.....	138
3.3.2.1.2	Características dos modelos baseados no controle externo exercido por detentores majoritários.....	139
3.3.2.1.3	Nenhum dos dois tipos de modelos resulta ser o ideal.....	139
3.3.3	Governança no Contexto da Educação.....	142
3.3.4	Governança Organizacional.....	144

3.3.4.1	As três dimensões factíveis de governança organizacional	146
3.3.4.1.	Implementação prática das dimensões da governança organizacional	149
3.4	Principais elementos das dimensões da governança organizacional que embasaram a elaboração do <i>framework</i>	152
3.4.1	Elementos vinculados a dimensão desempenho	152
3.4.1.1	Geração de valor	152
3.4.1.2	Capital Intelectual	156
3.4.1.3	Efetividade	168
3.4.1.4	Qualidade	170
3.4.2	Elementos vinculados a dimensão conformidade	172
3.4.2.1	Processos	172
3.4.2.2	Tomada de Decisão	176
3.4.2.3	Avaliação	181
3.4.3	Elementos vinculados a dimensão responsabilidade corporativa	185
3.4.3.1	Gestão de Risco	185
3.4.3.2	Ética Corporativa	189
3.4.3.3	Promoção das Melhores Práticas	190
4	RESULTADOS E ANÁLISES	193
4.1	Proposição do <i>Framework</i> no âmbito da Governança Corporativa	193
4.2	Resultados Empíricos	198
4.2.1	Análise da primeira Rodada Delphi	198
4.2.1.1	Contexto e visão estratégica	198
4.2.1.2	Rol do CFC na formalização de diretrizes	200
4.2.1.3	Elementos que devam ser contemplados nos documentos de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia	201

4.1.4	Finalidade básica das diretrizes e lógica da governança	203
4.2.1.5	Responsabilidade de membros convidados na verificação das capacitações.....	204
4.2.1.6	Responsabilidade sobre ações corretivas do CFC e dos CRC's.....	205
4.2.1.7	Concepção da importância relativa dos elementos-chave das capacitações	206
4.2.1.8	Concepção sobre a importância do documento de declaração do capital intelectual	207
4.2.1.9	Importância relativa de indicadores do capital humano.....	208
4.2.1.10	Importância relativa de indicadores do capital de relacionamento	209
4.2.1.11	Importância relativa de indicadores do capital estrutural.....	210
4.2.1.12	Conteúdo do documento de diretrizes relacionado aos custos de desenvolvimento e execução das capacitações	211
4.2.1.13	Elementos que influenciam a qualidade das capacitações	212
4.2.1.14	Níveis de desenho das capacitações que o CFC deverá acompanhar	213
4.2.1.15	Concepção sobre padronização de algumas funções nas capacitações mediadas por tecnologia	214
4.2.1.16	Observância do CFC da tomada de decisão nas instituições executoras das capacitações.....	215
4.2.1.17	Possibilidade de padronização nas avaliações de atividades vinculadas à gestão pedagógica e administrativa das capacitações	216
4.2.1.18	Importância da gestão de riscos	217
4.2.1.19	Eventos de risco relevantes	218
4.2.1.20	A inclusão da ética corporativa dentro do <i>framework</i>	219
4.2.1.21	Elementos vinculados à ética corporativa.....	220
4.2.1.22/23	Importância em promover e disseminar melhores práticas de capacitação	221

4.2.2	Análise dos resultados da segunda rodada Delphi.....	222
4.2.2.1	Ordenação relativa dos elementos a serem abordados no documento de diretrizes	222
4.2.2.2	Ordenação relativa dos fatores-chave de sucesso das capacitações mediadas por tecnologia	223
4.2.2.3	Gestão do capital intelectual nas capacitações mediadas por tecnologia – indicadores do capital de relacionamento.....	224
4.2.2.4	Gestão do capital intelectual nas capacitações mediadas por tecnologia – indicadores do capital estrutural	224
4.2.2.5	Promoção da ética corporativa nas capacitações mediadas por tecnologia.....	225
5	CONCLUSÃO	227
	REFERÊNCIAS	233
	APÊNDICE A – Carta Convite 1ª rodada	265
	APÊNDICE B – Questionário 1ª rodada	266
	APÊNDICE C – Carta Convite 2ª rodada.....	267
	APÊNDICE D – Questionário 2ª rodada	277

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A necessidade de uma reforma da contabilidade vem sendo frequentemente mencionada nas duas últimas décadas por profissionais da área e comunidades de negócios.

Nos países ocidentais, diversos estudos e relatórios identificaram problemas nos programas de educação tradicional de contabilidade, os quais sobrevalorizam os exames de formação acadêmica, à custa de uma base mais ampla de conhecimentos e habilidades na educação profissional (BARKSKY; CATANACH; KOZLOWSKI, 2003; GIBBIN, 2002). As críticas dos profissionais de contabilidade, o rápido crescimento dos processos de desenvolvimento tecnológico, a globalização e a intensificação do nível de concorrência no mundo dos negócios levaram os educadores de contabilidade nos EUA e em outros países a perseguirem a reforma do ensino de contabilidade na última década (BURNETT, 2003; TAYLOR; RUDNICK, 2005). Os citados autores mencionam que estudos patrocinados por organizações profissionais e acadêmicas têm identificado as características que deveriam ser objeto de mudança, e o conhecimento e as competências necessários no ensino de contabilidade no âmbito do novo ambiente de negócios.

Em particular, um projeto de pesquisa conjunta patrocinado por quatro órgãos de contabilidade e pelas principais empresas de contabilidade esboçou os requisitos primordiais de uma nova metodologia educacional em contabilidade (ALBRECHT; SACK, 2000). Da mesma forma, uma longa lista de assuntos de conhecimentos e habilidades foi identificada como uma referência para as mudanças desejáveis na educação contábil (AINSWORTH, 2001; ALBRECHT; SACK, 2000). Nos últimos anos, tem-se observado um crescente consenso entre os profissionais de contabilidade e acadêmicos quanto à necessidade de se ampliar a base de conhecimentos no desenvolvimento de competências no ensino dessa ciência.

Duas pesquisas realizadas pelos institutos de contabilidade da Inglaterra e Austrália (ICAA, 1998; ICAEW, 1996) delinearam as principais características necessárias aos profissionais de contabilidade, destacando-se as seguintes: a) a visão da qualificação como ponto de partida para a educação e desenvolvimento profissional, e não como seu

ponto final; b) inclusão de um entendimento completo dos negócios dentre as competências estratégicas; c) habilidades de gestão; d) competências ambientais; e) competências em custos e capacidade de gestão de custos; f) competências de avaliação (especialmente de ativos intangíveis); g) habilidades do setor de mercado financeiro, gestão de riscos e conformidade com a legislação fiscal; h) desenvolvimento de habilidades estratégicas de comunicação e de Tecnologia da Informação (TI); i) competências de gestão, com especial ênfase na gestão de projetos; j) competências na área de gestão de mudanças; k) habilidades de negociação; l) competências de gestão de fornecedores nacionais e internacionais; m) competências sociais e culturais; n) capacidade de combinar as habilidades técnicas com a visão estratégica; e o) capacidade de agregação de valor por meio da gestão e melhoria de clientes.

Um dos desafios na educação em contabilidade tem sido a capacitação de profissionais voltados para atuar globalmente, haja vista que o mundo dos negócios tem caminhado nesse sentido. O processo de internacionalização da contabilidade, que ganhou grande impulso com a fundação do Internacional Accounting Standards Board (IASB), tem diminuído as diferenças entre os fazeres contábeis dos diversos países, mediante adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS) por mais de 100 nações, incluindo todas as que formam a Comunidade Europeia.

O processo de migração das normas brasileiras de contabilidade para normas convergentes com as IFRS teve início em 2005, mediante criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e culminou com a plena adoção das normas convergidas a partir das demonstrações contábeis relativas ao encerramento do exercício financeiro de 2010. As alterações implementadas requerem uma mudança na forma de pensar dos profissionais de contabilidade brasileiros, até então acostumados a um modelo baseado em regras detalhadas, para um modelo baseado em princípios.

A necessidade de uma melhor qualificação dos profissionais de contabilidade, que já era sentida antes da adoção das IFRS no Brasil, agravou-se com a mudança de paradigma introduzida por tais normas internacionais.

Soma-se a isso a constatação de que no país a maioria dos professores de contabilidade apresenta um sofrível desempenho no exercício da função docente (NOSSA, 1999).

Sempre preocupado em garantir à sociedade um profissional de qualidade, e visando reverter esse cenário, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem atuado em diversas frentes, implementando programas de fiscalização preventiva, de educação continuada e exames de certificação, dentre os quais o exame de suficiência, o principal pré-requisito para o registro profissional.

Por meio do programa Excelência na Contabilidade, integrante do programa Educação Profissional Continuada, inicialmente o CFC atuou no fortalecimento da formação de professores, fomentando programas de pós-graduação de *lato sensu* e *stricto sensu* com diversas universidades brasileiras. O foco nesse tipo de educação se deu em função do efeito multiplicador de um professor mais qualificado para exercer sua função.

Entretanto, e a despeito dos esforços despendidos, o número de mestres e doutores no Brasil ainda é muito baixo para os 1.182 cursos de graduação em contabilidade em funcionamento no país (MEC/INEP/DEED, 2011). Dados da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCont) revelam que até 31 de dezembro de 2009 havia 2.381 mestres e 191 doutores titulados, resultando em uma média de 2,18 mestres ou doutores por curso de graduação.

Além disso, conforme identificou Moraes (2009), os mestres em contabilidade estão concentrados no Sudeste, especialmente em São Paulo. O mesmo autor acrescenta que, na maioria dos estados há uma concentração de mestres nas capitais e respectivas regiões metropolitanas, excetuando-se apenas Paraná e Santa Catarina, onde se observa uma dispersão pelos municípios.

Se no lado da oferta ainda há um pequeno quadro de professores qualificados, no lado da demanda apresenta-se uma classe contábil bastante numerosa, chegando, em novembro de 2011, a 489.174 profissionais registrados, carentes de qualificação para lidar com essa nova realidade. Além de numerosa, a classe contábil encontra-se dispersa nos diversos municípios deste país de dimensões continentais.

É nesse cenário que o ensino a distância se coloca como uma ferramenta capaz de garantir a amplitude e a penetração necessárias a um grande projeto de qualificação profissional.

Já em 1995, Peter Drucker argumentava que em breve o crescimento da indústria no país e no mundo seria a educação continuada de adultos, expandindo assim a visão do futuro da universidade virtual (DRUCKER, 1995). Segundo Drucker (2000), a educação *on-line* continuada iria criar nova realidade educacional, diferente daquela então existente, que redirecionaria o futuro da educação. Altbach (apud MAISONNAVE, 2010) afirma que as universidades estão no centro das economias baseadas no conhecimento de hoje.

O sistema pós-secundário tem proporcionado o acesso a um número sem precedentes de estudantes. Com mais de 100 milhões de estudantes matriculados em todo o mundo, o ensino superior passou de uma empresa de elite para um fenômeno de massa. O pessoal altamente qualificado que a sociedade pós-moderna exige é formado majoritariamente nas universidades. Já há unanimidade entre os especialistas em relação à consolidação do potencial da internet para acesso mundial à educação. No século XXI a aprendizagem *on-line* representará 50% de toda a aprendizagem e educação (STALLINGS, 2001). A rápida ascensão da aprendizagem via internet se deverá não ao fato de ser mais conveniente, mais barata ou mais rápida, mas devido ao seu potencial de aprendizagem cognitiva, bem maior do que o da aprendizagem presencial tradicional.

A tecnologia da internet também ajudou a enriquecer a experiência própria do usuário, fornecendo conteúdo e recursos interativos não proporcionados por outros métodos de ensino.

A partir da consolidação dos resultados das estratégias de formação a distância no Brasil e no mundo, essa modalidade de ensino vem emergindo como um método de entrega respeitado, havendo uma tendência de ser o preferido no decorrer do século XXI.

O uso da educação a distância poderá, portanto, favorecer a adoção de um programa de educação continuada capaz de atingir um grande número de profissionais, independentemente da localização física de professores e alunos.

Nesse sentido, o CFC tem interesse em direcionar recursos para essa modalidade de ensino, a ser utilizada como uma das formas de

cumprir com a sua atribuição legal de promover a educação continuada dos profissionais de contabilidade.

Na qualidade de principal órgão representativo da classe, o CFC tem entre seus principais objetivos implementar ações de capacitação de forma a utilizar os recursos com qualidade, respeitando os princípios de governança corporativa, haja vista que entre seus *stakeholders* figuram empresas interessadas em contratar profissionais éticos, qualificados e comprometidos com a saúde financeira dessas instituições, o governo e os próprios profissionais.

Em relação à qualidade, há vários pontos de vista de análise, seja sobre o ensino a distância ou sobre o ensino tradicional. A qualidade de um curso a distância ou presencial deverá ser deliberadamente planejada e desenvolvida. Um aspecto positivo da internet em relação ao desenvolvimento da qualidade é o fato de que ela proporciona ambientes cognitivos ricos em termos de recursos, os quais são difíceis de equiparar nos cursos tradicionais. Isso potencializa a educação suportada por meios *on-line* como uma tendência de crescimento ascendente (STALLINGS, 2001).

1.2 Problema de Pesquisa

As crescentes demandas por formação, capacitação e treinamento na área contábil, somadas às particularidades e necessidades das diversas regiões, tornam necessário o delineamento de um *framework* de gestão estratégica da capacitação na área contábil, por parte do CFC.

O *framework* nasce a partir da necessidade da incorporação de aspectos que estão na gênese das demandas de capacitação no Brasil: a heterogeneidade da presença dos profissionais contábeis no país; a necessidade de se delinear uma lógica de gestão de capacitação, cujo aprendizado seja realizado por meio da prática; a necessidade da incorporação práticas decorrentes da globalização em todos os níveis de formação; e a habilidade do gerenciamento da comunicação entre os diversos *stakeholders* envolvidos na capacitação. De maneira análoga, qualquer que seja o modelo gestor das capacitações em nível nacional, o mesmo deverá considerar aspectos chave de gestão tais como: desempenho, gestão de riscos, visão de processos e incorporação dinâmica de boas práticas, fomentando dessa forma a inovação nos processos educacionais

– algo para o qual ainda não existe uma cultura generalizada na área de educação na América Latina.

Uma revisão dos artigos empíricos e descritivos publicados durante 2006-2009 revela algumas tendências persistentes na literatura (APOSTOLOU et al., 2010). Continua a haver uma tendência para estudar questões pontuais como uma aula, um curso ou instituição, com relatórios de resultados apenas em nível local. Para ser influente, Apostolou et al. (2010) afirmam que a pesquisa em educação de contabilidade deverá se expandir para incluir estudos que cruzem linhas institucionais e geográficas de forma a avaliar as inovações que funcionam em contextos inter-institucionais. Isto é, os efeitos contextuais são potencialmente importantes e dignos de amplas pesquisas até hoje quase inexistentes. Estudos para examinar o impacto de novas metodologias ao longo do tempo também são necessários.

Dado que a pesquisa em educação de ciências contábeis geralmente é realizada em uma instituição, por um membro do corpo docente de um curso, os resultados não são generalizáveis para outras instituições, cursos e corpo docente, dessa forma, o desenvolvimento de uma visão multi-institucional das investigações, de maneira generalizada, torna-se necessário.

Os educadores de contabilidade demonstram um considerável potencial para a pesquisa de forma a identificar práticas inovadoras de ensino e seu vínculo com a avaliação e desempenho. Dessa forma, dados empíricos sobre a eficácia dos programas poderão ser reunidos, e estes resultados serão então compartilhados com outros educadores de contabilidade (SAMUEL; MANASSIAN, 2011).

A descrição da pesquisa em educação de contabilidade suportada por tecnologia tende, de maneira natural, a incorporar o *feedback* dos alunos e as percepções, como prova do sucesso da implementação. Esse tipo de pesquisa fornece informações sobre o efeito da mudança de tecnologia nos resultados de aprendizagem de interesse para educadores (HOLTZBLATT; TSCHAKERT2011).

A variedade de tecnologias disponíveis para uso na educação está crescendo, e os alunos estão se tornando tecnologicamente mais experientes. Estudos sobre a eficácia de combinações e complexidades de múltiplas tecnologias tornam-se também necessários (CRAWFORD et al., 2011; GIJSELAERS; MILTER, 2010; SAMUEL; MANASSIAN, 2010).

De maneira geral, pode-se afirmar ainda que a tecnologia representa um enorme investimento de capital financeiro e humano, com uma taxa de retorno ainda desconhecida, ou avaliada precariamente (APOSTOLOU et al., 2010; SAMUEL; MANASSIAN, 2010) .

Identificar os melhores usos da tecnologia para melhorar a aprendizagem do aluno é talvez a questão de pesquisa mais importante de curto prazo voltado para educadores de contabilidade. No entanto, o uso efetivo da tecnologia não é um problema isolado à educação na área contábil e por isso os pesquisadores devem ampliar o contexto de questões de pesquisa e estudos para considerar como outras disciplinas acadêmicas usam a tecnologia para melhorar a aprendizagem dos alunos.

De maneira geral, percebe-se que o mundo dos negócios na sua natureza é capaz de reagir à evolução de maneira mais rápida do que o mundo acadêmico (MOHAMED, 2003).

O mundo empresarial promove a necessidade de mudança das demandas de mercado de uma maneira mais rápida. Uma vez que as universidades não obtêm informações das demandas de mercado mais rápido do que as empresas fazem, elas não reagem com rapidez e facilidade.

Dado que o ensino de contabilidade é uma parte da estrutura hierárquica das universidades e contém todos os inconvenientes desta estrutura, a velocidade de reação a novos desenvolvimentos é reduzida. Em matéria de educação contábil, este assunto é definido como uma área problema importante (BEEGLE; COFFEE, 1991). Hoje em dia, o “*gap* de contabilidade” existente entre as práticas contábeis e a educação contábil se está ampliando gradualmente (MATHEWS, 2001; MULFORD; WERICH, 1992). Neste sentido, a questão é: como pode-se fechar o fosso existente entre as práticas contábeis e a educação de contabilidade? (BOYCE, 2003; PARKER, 2001).

Todas as partes, a saber, os membros da profissão contábil e as instituições acadêmicas e de educadores, tentam impedir a ampliação dessa lacuna (PETHLEY; FREMGEN, 1999).

Instituições internacionais vinculadas à contabilidade têm realizado esforços significativos para fechar a lacuna entre as práticas de contabilidade e formação em contabilidade (DOOST, 1990; LIN; HUNTER, 1992). Organizações profissionais de contabilidade, profissionais, empresas e universidades geralmente podem ser listados

como as partes diretamente afetadas a partir da diferença e, portanto, elas devem fechar a lacuna. As diferenças substanciais nas expectativas das partes quanto à educação de contabilidade e sua resistência contra a mudança também influenciam as dimensões dos esforços de solução ao problema.

Alguns estudos foram realizados a fim de diminuir o *gap* quantitativo e qualitativo na educação de contabilidade (BEDFORD; SHANKIR, 1987; PINCUS, 1990; SUNDEM; WILLIAMS; CHIRONNA, 1990). A experiência norte-americana é aceita como um exemplo importante no que diz respeito a representar um padrão para as práticas de outros países. Um dos mais importantes desses estudos é o Relatório “Bedford” emitido pela American Accounting Association em 1986. O relatório conhecido como “Livro Branco” foi elaborado pelas grandes empresas de contabilidade nos EUA. Outro estudo importante é as obras do Institute of Management Accountants (IMA), em 1994. Considerando as práticas de contabilidade, contadores não chegaram a um acordo dos propósitos e métodos de ensino da contabilidade em cursos de graduação (ADAMS, 1992).

Enquanto alguns deles defendem a ideia de que os métodos tradicionais de educação passiva baseados na memorização de práticas contábeis e princípios são ainda os mais adequados, outros alegam que métodos contemporâneos têm de ser implementados, em vez da educação tradicional.

Métodos contemporâneos devem ter o propósito de educar os contabilistas que têm as habilidades com base na comunicação interpessoal e os membros da profissão que pode lidar com as mudanças (LINDQUIST, 1995).

A reestruturação dos programas de ensino de contabilidade de acordo com essas exigências irá aumentar o sucesso dos praticantes (MELANCON, 1998; SPROUSE, 1989). A resolução de problemas tem um escopo limitado na educação de contabilidade clássica, e deverá encontrar um lugar mais central na nova fase de educação (BURKE; SLAVIN, 2000; WYER, 1993).

Na educação de contabilidade, é necessário garantir o desenvolvimento das habilidades emocionais do estudante de contabilidade (MCPHAIL, 2004; NATHAN; DUNN, 1997; REINSTEIN; BAYON, 1997). Além disso, os instrutores têm de mudar os cursos e

métodos de educação de uma maneira a desenvolver as habilidades dos contabilistas. Cursos e técnicas de educação têm de ser determinados principalmente garantindo o pensamento inter-disciplinar e analítico (HOWIESON, 2003).

O processo de mudança dever ser realizado juntamente com os acadêmicos de contabilidade (BEDFORD; SHANKIR, 1987). É necessário definir os componentes do problema para encontrar soluções. Desta forma, usando os recursos corretamente, o ensino da contabilidade se tornará mais qualificado e orientado para o objetivo procurado.

A maioria das mudanças recomendadas no ensino de contabilidade na década de 1990 foi reafirmada por outras pesquisas de anos mais recentes (HOWIESON, 2003; ROBSON; SAVAGE; SHAFFER, 2002; TAYLOR; RUDNICK, 2005). No entanto, as propostas desses estudos e relatórios não são concretas o suficiente para que os educadores de contabilidade possam formar uma visão explícita e consistente sobre a estrutura desejável da educação contábil no ambiente de negócios atual.

Em particular, os estudos anteriores não destacaram de maneira clara quais deverão ser os principais componentes do conhecimento e as habilidades necessárias na educação contábil, bem como a sua prioridade e inter-relações no redesenho do currículo de contabilidade para implementar as correspondentes reformas.

Há, portanto, uma falta de construtos (construção criada a partir de elementos mais simples para ser parte de uma teoria) explicitamente definidos e empiricamente testados para capturar o principal conhecimento e competências necessárias para os estudantes de contabilidade, tornando o consenso na formação difícil de ser alcançado.

A China deu início a uma reforma de grande alcance econômico desde a década de 1970, se direcionando rapidamente aos “vetores” da economia de mercado ao longo das últimas duas décadas. Juntamente com a reestruturação econômica e internacionalização da contabilidade chinesa, o ensino da contabilidade na China também passou por mudanças substanciais com crescentes esforços para adotar os sistemas de ensino ocidentais de contabilidade nos últimos anos (CHAN, 1999; LIN; DENG, 1992; RAHAMAN, 2005).

Depois de mais de duas décadas de reformas contínuas, o sistema de ensino contábil chinês é bastante semelhante ao modelo tradicional de contabilidade dos EUA. Com a rápida integração da economia chinesa

nos mercados mundiais e a produção de alta tecnologia e globalização das operações de negócios, a educação contábil chinesa, semelhante ao mundo ocidental, está enfrentando novas demandas para educar estudantes de contabilidade que possam enfrentar os desafios resultantes de um ambiente de negócios em constante mudança (WU; TONG, 2004).

Assim, a experiência de reformas na área de educação em contabilidade nos EUA e outros países ocidentais tornaram-se uma referência relevante e valiosa para o desenvolvimento da educação contábil na China e nos “Tigres Asiáticos” (CHAN, 1999; TANG, 1997; WU; TONG, 2004). Em particular, o governo chinês tem adotado oficialmente um novo conjunto de normas contábeis desde janeiro de 2007 como um esforço de convergência às normas internacionais de contabilidade. O ensino da contabilidade na China se desloca assim na mesma direção das reformas de educação na contabilidade nos EUA e outros países ocidentais. Uma pesquisa realizada por Jun Lin (2008) apontou na China seis construtos básicos necessários ao ensino da ciência contábil no país: competências na área de gestão, conhecimento em gestão de negócios, conhecimento básico em contabilidade, características pessoais, conhecimento geral, técnicas e habilidades básicas. Percebe-se, assim, que se o Brasil continuar avançando de maneira tão lenta nesta área, ficará para trás.

Em resumo, na atualidade o ensino de contabilidade se vê confrontado com diversas demandas, muitas delas oriundas das profundas mudanças vindas da globalização e do desenvolvimento das novas tecnologias de comunicação e outras da própria escala e heterogeneidade do país.

Surge então a necessidade de se aprofundar na busca de uma estrutura orgânica de gestão que compatibilize as demandas, respeite as condições de contexto, e ao mesmo tempo promova mudanças culturais no próprio conceito de gestão da capacitação suportada por tecnologia.

As mudanças de paradigma, desenvolvimentos tecnológicos, e a experiência obtida com o uso da tecnologia na sala de aula esclareceram a relação entre a tecnologia e aprendizagem. O conceito de aprendizagem da tecnologia foi substituído pelo conceito de aprendizagem com a tecnologia (JONASSEN; REEVES, 1996). Todas as tecnologias comuns e emergentes, tais como CD/DVD, rádio, televisão, teleconferência, internet, celulares, *tablets*, simulações e interação síncrona ou assíncrona entre os alunos e instrutores podem ser usados na concepção de ensino a

distância. A questão chave dos “modelos de EAD” consiste em analisar de que maneira pode-se selecionar e utilizar essas mídias, a fim de garantir uma aprendizagem eficaz, eficiente e flexível para o aprendiz (KARENDIZ, 2009).

Entretanto, em relação à gestão de capacitação, são escassos os trabalhos de pesquisa existentes na literatura focados nas características e funcionalidades organizacionais do modelo de gestão em relação ao contexto institucional. Em outras palavras, a maioria dos artigos sobre modelos de gestão em EAD investigam a gestão pedagógica e acadêmica, mas pouco se aprofundam na gestão estratégica organizacional (GHAVIFEKR; HUSSIN, 2011).

Oblinger, Lozier e Choa(2009) descrevem os modelos organizacionais dos campus de EAD adotados por seis universidades americanas. Para cada uma das universidades, é descrita a abordagem de cada instituição para a governança, serviços e financiamento, seguido por uma série de questões políticas associadas com a educação a distância e cursos *on-line*. A descrição da governança em cada uma dessas instituições se reduz aos canais de comunicação e as responsabilidades, sem aprofundar em outros detalhes. Segundo os autores, o padrão que parece emergir, apesar das diversas soluções organizacionais, é aquele de prestação de serviços centralizados de apoio ao desenvolvimento e entrega de cursos a distância e programas. De igual forma, a responsabilidade pelo núcleo das decisões acadêmicas, incluindo os conteúdos dos cursos e o desenvolvimento, continua a residir nas instituições individuais e suas faculdades. Os autores afirmam que em matéria de educação a distância, algumas perguntas estão ainda abertas ou foram pouco exploradas; dentre as principais, podem-se citar as seguintes:

- Que funções devem ser consolidadas para proporcionar economias de escala? Quais políticas devem ser uniformes em todo o sistema para assegurar a consistência, e quais devem ser deixadas em um nível de controle local?
- Quais métricas devem ser utilizadas para avaliar o sucesso ou fracasso?
- Quais são os componentes da qualidade que devem ser avaliados?

Ghavifekr e Hussin (2011) citam que um dos desafios que enfrentam atualmente as universidades e outras organizações educacionais é a falta de planejamento estratégico e políticas. O principal desafio para os planejadores educacionais e equipes de gestão é, portanto, identificar, em longo prazo, missão, visão e estratégias que podem ser entregues de forma eficaz por meio das melhores práticas em gestão estratégica e técnicas para lidar com as novas mudanças de uma forma sistêmica. Em um sistema de educação suportado por tecnologia, qualquer programa de mudança deverá ser gerido de forma holística devido à diversidade e características do sistema. Em consonância com a globalização e a era da tecnologia da informação, o desenvolvimento de *e-Learning* tem influenciado Instituições de EAD para reconhecer as estratégias de gerenciamento de mudanças e políticas como ferramentas importantes para o crescimento e desenvolvimento institucional.

Em particular, Ghavifekr e Hussin(2011) apontam a necessidade de elaborar modelos eficazes de governança em tecnologia da informação e comunicação (TIC) como sendo um dos elementos principais para a mudança de estratégias e políticas de gestão do sistema educativo da Malásia, de forma tal que os investimentos em tecnologia sejam otimizados. A este respeito, as instituições malaias de ensino superior são vistas pelo público em geral como artífices do gerenciamento de mudanças na educação e capacitação de sua força de trabalho, presente e futura, de modo a permitir uma nação mais competitiva e criativa (ABAS, 2009; HASHIM, 2007).

Na gestão estratégia das capacitações suportadas por tecnologia é necessário ir além de um modelo de governança em tecnologia da informação (TI). Por definição, governança em TI corresponde ao “modelo que define direitos e responsabilidades pelas decisões que encorajam comportamentos desejáveis no uso de TI” (WEILL; ROSS, 2006, p. 12). O conceito tem a sua origem na concepção geral da governança corporativa.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2006, p.6) assim define a Governança Corporativa:

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Dessa forma, a origem da governança em TI correspondeu à necessidade em criar um “braço direito” da TI nas empresas que implementavam alguma forma de governança corporativa.

No problema abordado, considerando a necessidade de alinhamento geral e conceitual entre a gênese (contexto), as demandas de capacitação e as características primárias básicas da gestão, a concepção geral de gestão estratégica é mais abrangente que a proporcionada pelo conceito de governança em TI, e mais executiva e operacional que a governança corporativa. Isto é, apesar da necessidade elementar em incorporar conceitos de governança no modelo da gestão da capacitações dada a gênese do problema de gestão, o modelo não pode estar inserido dentro do âmbito da tecnologia da informação devido à sua abrangência; ao mesmo tempo, precisa incorporar aspectos mais operacionais que as abordagens de governança corporativa, os quais geralmente estão focados no conflito da tomada de decisão entre a execução e as partes interessadas na organização.

Dessa forma, um modelo de gestão estratégica de capacitações em nível nacional deverá incorporar elementos de governança além da TI, e ao mesmo tempo deverá ser operacional de forma tal a incorporar os aspectos básicos de gestão tais como processos, qualidade, desempenho, conformidade e responsabilidade.

Diante desta contextualização, a questão central da pesquisa que se coloca é: Quais os principais elementos das dimensões da governança corporativa a serem considerados no gerenciamento de capacitações dos profissionais de contabilidade no Brasil?

Para adensar a questão central, derivam-se seis questões aplicadas para o seu aprofundamento:

- 1) De que forma a gestão do conhecimento poderá fomentar a aprendizagem no decorrer das diversas capacitações?
- 2) De que maneiras podem ser atendidas as condicionantes regionais, mantendo-se, ao mesmo tempo, um padrão de formação de abrangência nacional?
- 3) Que indicadores estratégicos e operacionais podem ser utilizados de forma a garantir simplicidade e consistência ao modelo?

- 4) De que forma o modelo poderá incorporar em sua gênese princípios da gestão de qualidade?
- 5) Qual deverá ser a visão de governança no gerenciamento das capacitações?
- 6) Quais são os elementos fundamentais vinculados à gestão da capacitação suportada por tecnologia?

1.3 Objetivos geral e específicos

Este estudo tem por objetivo geral propor o desenvolvimento de um arcabouço teórico gerencial de capacitação na área contábil, suportado por meios tecnológicos, que atenda às demandas dos diversos níveis de formação no âmbito da governança corporativa.

Tem ainda os seguintes objetivos específicos:

- 1) definir os elementos e as condicionantes a serem contemplados nos documentos de diretrizes para assegurar o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia;
- 2) apresentar indicadores de gestão do capital intelectual e princípios da qualidade, necessários aos programas de capacitação; e
- 3) validar as dimensões e os elementos do *framework* proposto com especialistas da área contábil.

1..4 Justificativa e relevância da pesquisa

Segundo Howieson (2003), os principais “produtos” do início do século XXI não podem ser bens físicos ou mesmo muitos serviços já em oferta, mas sim o conhecimento e a capacidade de gestão do conhecimento. O conhecimento como *commodity* vai alterar significativamente a forma de relacionamento e operação com os clientes, modificando os produtos de contabilidade ofertados e a forma como eles são disponibilizados. Cabe observar que, como o conhecimento representa também poder, o século XXI criará novos desafios éticos. A era do conhecimento pode ser vista como catalisadora para uma explosão no crescimento dos negócios, mas ao mesmo tempo possui potencial para alavancar a concorrência dos serviços contábeis, valorando dessa forma o capital intelectual dos escritórios de contabilidade.

Além de existir como uma grande área acadêmica, a contabilidade também se apresenta como um campo de prática profissional no qual a educação e a formação continuada ao longo da vida pessoal têm grande importância para o interesse público. A formação vinculada a esse tipo de educação deverá ser realizada levando em conta os seus fundamentos conceituais e adequação processual, bem como o seu conteúdo técnico (RAVENS-CROFT; REBELE, 2008).

As mudanças enfrentadas pela contabilidade no século XXI envolvem questões como a sofisticação crescente dos usuários; o aumento na complexidade das informações e dos processos de comunicação; a globalização da economia, trazendo a necessidade de sistemas contábeis com capacidade de fornecer informações úteis, independentemente de quem seja o usuário e do local em que ele esteja estabelecido; e, em consequência de todos esses fatores, a qualificação profissional (SCHMIDT, 2002).

O contexto a cada dia mais dinâmico, no qual a contabilidade desempenha a sua função, coloca novas exigências em matéria de ensino para que a educação resulte eficaz e de qualidade. Este, por sua vez, exige o desenvolvimento de diversas competências por parte dos educadores contábeis, a fim de que eles possam atuar com sustentabilidade no meio ambiente educacional. Aos efeitos de fortalecer as práticas dos subdomínios da contabilidade (como auditoria, tributação, finanças e negócios, contabilidade gerencial e de relatórios financeiros), é necessário garantir a eficácia das abordagens de ensino adotadas – o que requer um sério compromisso com as abordagens metodológicas da educação contábil.

A importância da contabilidade como ferramenta de suporte ao crescimento econômico, proporcionando internamente informações úteis ao processo decisório, e possibilitando a troca de informações entre a empresa e o mercado, torna imprescindível a qualificação profissional baseada em educação continuada.

Na visão do CFC, a educação continuada deve ser conduzida a partir de uma visão sistêmica, que envolva todo o território nacional, com vistas à qualificação de toda a classe. Destaque-se que uma vez registrado junto ao conselho regional, o profissional é considerado capacitado para atuar em todo o território nacional. Não há espaço, portanto, para a expectativa de que possa haver diferenças nos níveis exigidos de qualificação para esse profissional.

A experiência da autora na presidência do CFC resultou em uma grande inquietação em relação à eficácia dos recursos investidos no programa Educação Profissional Continuada, demonstrando a necessidade de criação de uma estrutura eficaz de gestão do programa. Tal gestão, além de envolver o planejamento do direcionamento dos recursos, deverá abranger também a criação de indicadores que possibilitem o acompanhamento e avaliação dos resultados.

Nesse contexto, torna-se imprescindível o desenvolvimento de uma estrutura conceitual (*framework*), no âmbito da gestão do conhecimento, que possibilite o desenvolvimento de um modelo de gestão de educação continuada a distância, levando em conta os critérios de governança corporativa, permitindo a otimização dos recursos empregados e de seus respectivos resultados.

Além da contribuição direta à gestão do conhecimento junto ao CFC, possibilitando a gestão eficaz dos recursos e a disseminação do conhecimento junto à classe contábil, o *framework* proposto também contribuirá para a criação de uma estrutura de gestão do conhecimento junto às instituições de ensino que detêm programas de graduação, pós-graduação ou extensão em contabilidade baseados na tecnologia de Educação a Distância (EaD).

O presente estudo também contribui para a integração do conhecimento atual acerca da gestão da EaD aos pilares de governança corporativa, desenvolvendo uma estrutura para criação de modelos de gestão do conhecimento baseados em governança.

A investigação por si só não será capaz de garantir a melhoria dos ambientes de ensino de contabilidade, a menos que seja efetivamente incorporada na prática docente, o que possibilitará a geração de impactos positivos na maioria dos alunos.

Como contribuição acadêmica a revisão teórica deste trabalho, poderá servir de apoio a demais trabalhos acadêmicos e o questionário de avaliação poderá servir para demais estudos de pesquisa e exercícios práticos.

O presente trabalho resulta inédito dado que investiga a proposição prática da governança como modelo de gestão operacional das capacitações em escala nacional. A maioria dos modelos de governança estão focados na relação de poder entre os conselhos, os *stakeholders* (partes interessadas) da organização, e os responsáveis pela execução

(veja a comprovação desta afirmação ao longo do marco teórico referido a governança). Entretanto, os modelos de governança não abordam como poder-se-ia alinhar, através de um único modelo de caráter operacional, as relações entre os conselhos, os *stakeholders*, e a execução.

1.5 Aderência ao Programa de Pós-graduação em Engenharia e Gestão de Conhecimento

A presente Tese apresenta seu eixo de investigação vinculada à Área de Concentração de Mídia e Conhecimento do Programa de Pós-graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento da Universidade Federal de Santa Catarina (EGC/UFSC), alinhado à Linha de Pesquisa ‘Mídia e Conhecimento na Educação’. Essa linha de pesquisa compreende todos os trabalhos direcionados a maximizar a eficiência do processo de ensino sob a utilização de meios tecnológicos.

O trabalho apresenta interdisciplinaridade ao entrelaçar duas linhas de pesquisa do Programa para investigar o objeto de pesquisa aplicada. De fato, o objeto de pesquisa aplicado corresponde à área de aplicação de contabilidade no contexto da sociedade do conhecimento. Para investigar o problema é necessário entrelaçar o conhecimento oriundo de duas linhas de pesquisa do Programa, a linha de Mídia & Conhecimento na Educação, correspondente à Área de Concentração de Mídia & Conhecimento, e a linha de pesquisa Teoria e Prática em Governança Corporativa, correspondente à Área de Concentração de Governança Corporativa.

1.6 Estruturação do trabalho

A presente pesquisa está estruturada em cinco seções. Nesta seção, de caráter introdutório, contextualizou-se o tema, além de se apresentar o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos e a sua justificativa.

Na seção 2, que aborda o marco metodológico da investigação, dá-se o norte das fases percorridas para a realização deste estudo, além de apresentar o delineamento da pesquisa. Ressalta-se que a disposição desta seção antes do Referencial Teórico se deve ao fato do *framework* teórico proposto emergir da literatura, sendo necessário o entendimento inicial dos caminhos percorridos para sua elaboração.

Na próxima seção, que apresenta a fundamentação teórica, inicialmente se destaca a evolução da contabilidade no Brasil, traçando-se

um panorama, desde seu surgimento até a atualidade. Ainda nessa seção, são discutidos os desafios no ensino da contabilidade no novo século. O item que analisa a educação a distância traz importantes considerações sobre EaD e *e-Learning*, ressaltando as ferramentas e serviços de internet utilizados. O tema governança corporativa é inicialmente apresentado num contexto geral, abordando-se, em seguida, o contexto da educação a distância e por fim explana-se sobre a governança organizacional. Ainda na seção 3 se detalha os principais elementos das dimensões da governança organizacional que embasaram a elaboração do *framework*. Aqui, o estudo foi de cunho teórico construtivista, tendo como base o modelo de criação de valor corporativo por meio das dimensões Desempenho, Conformidade e Responsabilidade. Conclui-se essa seção com a apresentação do *framework* elaborado.

A seção 4 apresenta os resultados empíricos provenientes da aplicação de um questionário extraído da literatura contendo os componentes do *framework*, em que se buscou validar o arcabouço elaborado, com 24 especialistas da área contábil, por meio da Técnica Delphi. Na seção 5 se conclui a pesquisa, apontando além dos produtos gerados, as contribuições, as limitações e as sugestões para futuras pesquisas.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção se descreve a postura epistemológica que conduziu a investigação e os procedimentos metodológicos que foram conduzidos para responder a questão da pesquisa.

2.1 Postura Epistemológica

Girod-Séville e Perret (2003) descrevem três diferentes posturas de pesquisa adotadas na área de gestão, sendo elas: positivista, construtivista e interpretativista.

As autoras ressaltam que a escolha de cada paradigma depende das questões que são investigadas pelo pesquisador. Assim, com base na questão levantada e assumindo a inserção do sujeito no objeto, a presente pesquisa assume uma postura construtivista, que tem Piaget (1976) como um dos grandes precursores. Na postura construtivista se parte da hipótese de que o conhecimento gerado sobre a realidade é construído, existindo uma influência do sujeito no objeto analisado (GIROD-SÉVILLE; PERRET, 2003). Para Mir e Watson (2000), a postura construtivista traz a noção de que os pesquisadores são atores e não meros processadores reativos, ou seja, eles efetivamente assumem o papel no processo, definindo quais estruturas são mais ou menos apropriadas para serem adotadas.

Naquela postura, assim como na interpretativista, o mundo social é feito de interpretações, que se constroem graças às interações entre atores. Interpretações estas, situadas ao contexto em que os mesmos estão inseridos e a seus históricos (GIROD-SÉVILLE; PERRET, 2003). De acordo com Piaget (1976), a relação de interdependência entre o sujeito e o objeto é evocada por meio do processo de assimilação, acomodação e equilíbrio, ou seja, para compreender um objeto ou fenômeno, o sujeito cria esquemas de assimilação que o fazem agir sobre este objeto. Por meio destes esquemas o sujeito acomoda em sua mente, a compreensão sobre o objeto (objeto agindo sobre o sujeito). Este processo contínuo de equilíbrio avança à medida que novas acomodações geram desequilíbrios que forçam o sujeito a criar novos esquemas de assimilação, para acomodá-los novamente.

A postura positivista tem suas bases em Comte (2002) e em Descartes (2006) e é apontada como a mais usual em pesquisas acadêmicas num contexto geral, como também na ciência social aplicada como a Ciência Contábil, impactando sobremaneira no conhecimento

gerado na área. De acordo com Girod-Séville e Perret (2003) adotar uma postura positivista implica em considerar a hipótese de que o fenômeno ou objeto que está sendo estudado existe independente de quem o está analisando e, a partir desta noção, isolar o objeto, para desta forma, apreender a realidade. Busca-se assim, definir de forma objetiva, relações de causa-efeito entre variáveis, ou seja, adota-se uma visão determinista. O caminho do conhecimento científico se dá por meio da hipótese de geração de conhecimento pela explicação da realidade, por meio de critérios de validade, confirmabilidade e refutabilidade das hipóteses de pesquisa. Le Moigne (2001) explana que em pesquisas com postura positivista, ambiciona-se a possibilidade de verificação de uma realidade que existe nela mesma, e que pode ser observada empiricamente pelo pesquisador.

A postura interpretativista tem como objetivo a compreensão da realidade e não a sua explicação. Parte-se da hipótese de que o conhecimento gerado é sempre subjetivo e particular ao contexto. O processo de criação de conhecimento passa pela compreensão do senso que os atores envolvidos dão a realidade. No interpretativismo, sujeito e objeto são interdependentes (GIROD-SÉVILLE; PERRET, 2003).

Tendo como base a postura de pesquisa adotada, o projeto de conhecimento que se constrói aqui, é orientado pelo tipo de questionamento e objetivo de pesquisa, ou seja, utiliza a ideia que postula o conhecimento-projeto. Para Le Moigne (2001), o conhecimento-projeto ou conhecimento-processo tem uma finalidade, que se constrói, ao contrário do conhecimento-objeto, que tem como objetivo somente descrever objetos do conhecimento, disciplina por disciplina.

A questão de pesquisa proposta na presente pesquisa resultou de uma inquietação em relação à eficácia dos recursos investidos no programa Educação Profissional Continuada pelo CFC, demonstrando a necessidade de criação de uma estrutura eficaz de gestão do programa. Nesse sentido, a pesquisa foi conduzida visando à concepção de um *framework*, no âmbito da gestão do conhecimento, que possibilite o desenvolvimento de um modelo de gestão de educação continuada a distância, levando em conta os critérios de governança corporativa, permitindo a otimização dos recursos empregados e de seus respectivos resultados. A ideia de *framework* adotada é a proposta por Porter (1991) em que este tem o objetivo de identificar variáveis importantes que possibilitam resolver e desenvolver conclusões para casos particulares

da indústria ou empresa. Há um maior dinamismo e sensibilidade, por meio da dotação de flexibilidade na escolha de inclusão de variáveis, organização destas e a sua combinação conclusiva.

O *framework* a ser elaborado é baseado em um conjunto de proposições. As proposições conceituais do presente trabalho são:

- 1) é possível definir processos de gestão de conhecimento capazes de alavancar a aprendizagem do modelo com o tempo;
- 2) os processos de gestão de conhecimento a serem delineados poderão incorporar na sua gênese o princípio básico da qualidade total da melhoria contínua de processos e procedimentos;
- 3) a gestão da governança poderá elucidar processos decisórios que poderão equilibrar as demandas oriundas das diferenças regionais e os requisitos globais de capacitação.

Corbel, Denis e Payaud (2007) classificam as proposições em fundadoras e operacionais. As proposições fundadoras têm o objetivo de fornecer e precisar as dimensões da estrutura teórica e dos conceitos centrais utilizados. No presente estudo, as proposições fundadoras estão representadas pelas proposições epistêmicas (representam as relações que mostram o modo de funcionamento do *framework*) e conceituais (representam as relações no nível dos conceitos que se articulam para a formação do *framework*).

Quanto às proposições operacionais estas têm o objetivo de tornar as proposições fundadoras em operatórias. Na presente pesquisa esta proposição é representada pelas proposições operatórias que se referem às sugestões práticas que podem emergir do *framework*, a partir dos diferentes conceitos articulados, ou seja, as contribuições que podem ser dadas aos gestores envolvidos com o processo de educação continuada a distância.

Avenier e Schimitt (2007) explanam que as proposições devem ter caráter genérico e não geral e complementam o pensamento dizendo:

[...] os conhecimentos, uma vez recontextualizados em função da situação específica na qual eles são mobilizados, visam fornecer uma base de apoio para a reflexão dos gestores, suscitar sua reflexão e seus questionamentos, assim como, estimular sua inteligência e sua ação criativa (p.277).

No Quadro 1 se apresenta um resumo da postura epistemológica adotada na pesquisa.

Quadro 1 - Postura epistemológica

		Autores	Aplicação na pesquisa
Postura de pesquisa	Construtivista	Girod-Séville e Perret (2003); Piaget (1976); Mir e Watson (2000)	Co-construção dos resultados junto com os atores envolvidos
Projeto de conhecimento	Conhecimento-processo ou Conhecimento-projeto	Le Moigne (2001)	Reconhecimento do caminho intencional percorrido pelo pesquisador
Conjunto de proposições	Epistêmicas, Conceituais e Operatórias	Corbel, Denis e Payaud (2007)	Base para a elaboração do <i>Framework</i>

Fonte: elaboração própria (2012).

Na próxima seção se apresenta os procedimentos metodológicos que foram adotados na pesquisa para a concepção dos resultados.

2.2 Procedimentos Metodológicos

Em pesquisas que adotam a postura construtivista, o pesquisador co-constrói conjuntamente com os atores envolvidos com o fenômeno, vivenciando a prática desta co-construção (CRUZ, 2007). Nesta investigação, a pesquisadora vivenciou de forma profunda o fenômeno em estudo quando presidiu o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), durante dois mandatos consecutivos, em que inicialmente co-construiu conjuntamente com alguns atores a elaboração e implantação de programas na tentativa de desenvolver profissionais de contabilidade com mais qualidade.

Essa experiência mostrou que alguns assuntos relacionados ao ensino de contabilidade não estavam “resolvidos”; seja pela formação inadequada que vem sendo ofertada pelas IES, seja pela dimensão continental do Brasil, concentrando os programas de Mestrados e Doutorados nas regiões sul e sudeste. Posteriormente, a autora co-

construiu juntamente com os especialistas o modelo de gestão de educação continuada a distância, levando em conta os critérios de governança corporativa.

2.2.1 Classificação da pesquisa

2.2.1.1 Quanto à forma

David (2000) propõe quatro formas de se conduzir uma pesquisa que adota a postura construtivista, em gestão: observação, concepção, pesquisa ação e pesquisa intervenção. O autor ressalta que a definição da forma mais apropriada depende da lógica (observações de fatos; situação idealizada; projeto concreto) e do objetivo da pesquisa (construção mental da realidade; construção concreta da realidade. Na pesquisa do tipo observação há uma descrição do que ocorreu, sem implicar na estruturação de um *framework*. Já na pesquisa do tipo concepção, existe a estruturação do *framework*, mas não há vivência no projeto. Em pesquisas do tipo pesquisa ação se vivencia o projeto na prática, mas não se estrutura o *framework* para a compreensão do fenômeno. Nas pesquisas do tipo pesquisa intervenção se vivencia determinado projeto na prática e se estrutura um *framework* para a compreensão do fenômeno.

Com base no explicitado por David (2000) a forma de pesquisa adotada foi a “pesquisa intervenção” em que além de vivenciar o fenômeno na prática se estruturou um *framework* para a compreensão e gestão do mesmo.

2.2.1.2 Quanto à lógica

Charreire e Durieux (2003) propõem três lógicas de pesquisa que podem ser adotadas: dedutiva, indutiva e abdutiva. Na lógica dedutiva se busca determinar as hipóteses *a priori* e testá-las na realidade empírica. Parte-se do pressuposto de que se as hipóteses inicialmente formuladas forem verdadeiras, a conclusão é necessariamente verdadeira. Na lógica indutiva busca-se chegar à conclusão a partir das observações realizadas no campo empírico. Já nas pesquisas que seguem a lógica abdutiva, como foi o caso da presente pesquisa, buscam-se construir uma pesquisa onde hajam constantes “idas e vindas” entre os conceitos teóricos construídos *a priori* e as informações advindas do campo empírico.

2.2.1.3 Quanto ao tipo

A questão da pesquisa que se propõe a investigar nesta tese aponta para o uso de uma abordagem qualitativa. A pesquisa qualitativa auxilia na compreensão e na explicação de um fenômeno social com o menor afastamento possível do ambiente natural (MERRIAM, 1998). O foco é na essência, no entendimento, na descrição, na descoberta e no significado. Os achados são compreensíveis, holísticos, expansivos e ricamente descritivos. Demo (2000) relata que é necessária disciplina de campo, coleta cuidadosa de material, sistematização do conhecimento e elaboração racionalmente inteligível.

A abordagem qualitativa cultiva a mais útil das potencialidades humanas: a capacidade de aprender. Assim, ideal para examinar mudança, conhecimento e aprendizagem (PATTON, 2002). Os pontos fortes dessa abordagem dependem primeiramente de sua abordagem indutiva, seu foco em situações específicas e a ênfase em palavras em vez de números (MAXWELL, 1996). Na visão de Malhotra (2001) os estudos qualitativos contribuem com o fortalecimento de teorias, desenvolvendo melhor o entendimento do fenômeno estudado e ajudando na compreensão do problema e nos seus fatores subjacentes.

Ressalta-se que para o alcance de um dos objetivos específicos, que consistia na validação do *framework*, utilizou-se de uma fase empírica, por meio de coleta de dados com especialistas, aplicando-se técnica quantitativa, ou seja, nessa fase específica se adotou uma abordagem quantitativa.

2.2.1.4 Quanto ao método

Existe hoje uma diversidade de métodos determinados pelo tipo de objeto a investigar, e pela classe de proposições a descobrir. Frequentemente se distingue três níveis de pesquisa que divergem normalmente apenas na nomenclatura adotada. Como por exemplo, Duverger (1962) identifica os três tipos como descrição, classificação e explicação. Já Sellitz et al. (1967) classificam as pesquisas como estudos exploratórios, estudos descritivos e estudos que verificam hipóteses causais, comumente chamadas explicativas.

Em relação aos objetivos (geral e específicos) esta tese classifica-se como descritiva. A natureza descritiva aparece sob múltiplos aspectos: pela ilustração da complexidade da situação; pela ação da passagem do tempo; pela inclusão de material vívido, com trechos de entrevistas e de documentos.

2.2.2 Fases da pesquisa

A presente pesquisa foi realizada em duas fases: 1ª) elaboração do *framework* - identificação, seleção e leitura dos elementos teóricos; e 2ª) validação do *framework* - aplicação de questionário com os especialistas.

2.2.2.1 Primeira Fase: construção do *Framework* Teórico - identificação, seleção e leitura dos elementos teóricos

Com base nas taxonomias propostas por alguns autores (DEMO, 2000; MALINOWSKI apud KRAINOVICH-MILLE, 2001; BRANDÃO, 1985), nesta primeira fase se utilizou de três tipos de pesquisa, sendo elas: pesquisa participante, pesquisa documental e pesquisa bibliográfica.

Pesquisa Participante

A pesquisa participante se insere na pesquisa prática para fins de sistematização (DEMO, 2000). Segundo esse autor, a pesquisa prática “é ligada à *práxis*, ou seja, à prática histórica em termos de usar conhecimento científico para fins explícitos de intervenção; nesse sentido, não esconde sua ideologia, sem com isso necessariamente perder de vista o rigor metodológico” (p. 21).

O propósito desta pesquisa é trabalhar na perspectiva da práxis assim como, da inserção da ciência popular na produção do conhecimento científico. Isso coloca o pesquisador frente a contradições às quais os próprios fundamentos da pesquisa participante estão sujeitos.

Fazendo um paralelo entre a metodologia do despojamento e da inserção, conhecida como “observação participante”, cuja autoria é atribuída ao antropólogo Malinowski (apud KRAINOVICH-MILLE, 2001), e a “participação na pesquisa”, que tem sua base em Marx (apud BRANDÃO, 1985) e Brandão (1985) se identifica a partir daí o surgimento da pesquisa participante. Brandão (1985) afirma que:

quando o outro se transforma em uma convivência, a relação obriga a que o pesquisador participe de sua vida, de sua cultura. Quando o outro me transforma em um compromisso, a relação obriga a que o pesquisador participe de sua história. Antes da relação pessoal da convivência e da relação pessoalmente política do compromisso, era fácil e barato mandar que ‘auxiliares de pesquisa’ aplicassem centenas de questionários apressados entre outros que, escolhidos através de amostragens ao acaso ‘antes’, seriam reduzidos a porcentagens sem sujeitos ‘depois’. Isto é bastante mais difícil quando o pesquisador convive com pessoas reais e, através delas, com culturas, grupos sociais e classes populares. Quando comparte com elas momentos redutores da distância do outro no interior do seu cotidiano. [...] A relação de participação da prática científica no trabalho político das classes populares desafia o pesquisador a ver e compreender tais classes, seus sujeitos e seus mundos, tanto através de suas pessoas nominadas, quanto a partir de um trabalho social e político de classe que, constituindo a razão da prática, constitui igualmente a razão da pesquisa. Está inventada a pesquisa participante. (p.13).

Queiroz et al. (2007) explanam que a observação participante é uma das técnicas muito utilizada pelos pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa e consiste na inserção do pesquisador no interior do grupo observado, tornando-se parte dele, interagindo por longos períodos com os sujeitos, buscando partilhar o seu cotidiano para sentir o que significa estar naquela situação.

A pesquisadora participou e ainda participa do fenômeno pesquisado. Participou quando presidiu o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), durante dois mandatos consecutivos (01/01/2006 a 31/12/2009) e ainda participa na posição de vice-presidente de desenvolvimento profissional e institucional, em que vivenciou e vivencia, dentre outras coisas, a implantação de programas com a tentativa de desenvolver profissionais de contabilidade com mais qualidade.

Pesquisa documental

De acordo com Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009) o uso de documentos em pesquisa deve ser apreciado e valorizado. A riqueza de informações que deles pode-se extrair e resgatar justifica o seu uso em várias áreas das Ciências Humanas e Sociais visto que possibilita ampliar o

entendimento de objetos cuja compreensão necessita de contextualização histórica e sociocultural. Por exemplo, na reconstrução de uma história vivida,

[...] o documento escrito constitui uma fonte extremamente preciosa para todo pesquisador nas ciências sociais. Ele é, evidentemente, insubstituível em qualquer reconstituição referente a um passado relativamente distante, pois não é raro que ele represente a quase totalidade dos vestígios da atividade humana em determinadas épocas. Além disso, muito freqüentemente, ele permanece como o único testemunho de atividades particulares ocorridas num passado recente. (CELLARD, 2008, p. 295).

“A técnica documental vale-se de documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico por nenhum autor. [...] é uma das técnicas decisivas para a pesquisa em ciências sociais e humanas” (HELDER, 2006, p.1-2).

A presente pesquisa utilizou-se de documentos pertinentes ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mais especificamente de documentos que tratavam da implantação e gerenciamento de programas voltados ao desenvolvimento dos profissionais de contabilidade.

Pesquisa bibliográfica

Visando obter a fundamentação teórica para o desenvolvimento do *framework* e contribuir para o aprimoramento da literatura, durante 20 meses o foco esteve na acumulação do conhecimento teórico sobre as temáticas dos desafios no ensino da contabilidade no novo século, educação a distância e governança corporativa.

As bases de dados da pesquisa foram: livros, revistas acadêmicas, teses, dissertações e anais de eventos. As fontes consistiram em bibliotecas e sites, como por exemplo, Scopus, Science Direct, Portal Capes, ISI Web of Knowledge, Google Scholar e Duke University Libraries dentre outros.

Os autores que contribuíram com suas teorias diretamente na construção do *framework* no qual está calcada a proposta deste trabalho estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Autores de referência do *framework*

Dimensão	Tema	Autores
Contexto e Visão Estratégica	Elementos do contexto e visão estratégica	Allen (2007), Bangert (2004), Bowers (1998), Diaz (2000), Lupicini (2007).
Desempenho	Geração de valor	Bonacim, Araújo e Miranda (2008), Copeland, Koller e Murrin (2000), Cunha e Frezatti (2004), Kugelmeier (2007), Levy e Murphy (2002), McTaggart, Kontes, e Martins, (1994), Young e O'Byrne (2000).
	Capital intelectual	Bontis (1998), Coleman (1998), Davenport e Prusak (1998), Edvinsson e Malone (1997), European (2006), Joia e Malheiros (2010), Kaplan e Norton (2004), Lima et al. (2011), Malavski et al. (2010), Matos (2008), Pacheco (2005), Stewart (2002), Tamayo et al. (2001), Walsh, Enz e Canina (2008), Youndt e Snell (2004).
	Efetividade	Bates e Poole (2003), Cohen e Nachmias (2006), Cukier (1997), Levin (2001) e Rumble (2001).
	Qualidade	Moran (apud ALMEIDA, 2005) e Neves (2003).
Conformidade	Processos	Beck e Schornack (2004), Boettcher (2004), Salmon (2000) e Sherman e Schultz (1999).
	Tomada de decisão	Preti (1996) e Weill (2006)
	Avaliação	Anderson et al. (1975), Bonniol e Vital (2001), Depresbiteris, (2004), Garridson (1993), Howard; Schenk e Discenza (2004), Jonassen (1996), Neder (1996), Perrenoud (1999) e Shale (1990),

Responsabilidade	Gestão de riscos	Basel (2001), Coso (2004), McGill (2005), Ray e Cashman (1999) e Wahlström (2006).
	Ética corporativa	Cazier, Shao e Louis (2006), Lefkowitz, (2006), Luo (2005) e Weaver (2005);
	Promoção das melhores práticas	Bangert (2004) e Billings (2005)

Fonte: elaboração própria (2012).

2.2.2.2 Segunda Fase: validação do *framework* - aplicação de questionário com os painelistas

A segunda fase consistiu basicamente na aplicação empírica da pesquisa, por meio do Método Delphi, ou seja, na seleção dos especialistas, preparação e aplicação dos questionários e análise dos resultados.

O Método Delphi

O método Delphi é uma técnica iterativa e de previsão qualitativa, onde especialistas, opinam anonimamente, por meio de questionários sobre determinado tema no qual possuem conhecimento. Esse processo é realizado a fim de se obter um consenso dos participantes sobre determinada área de estudo, considerando que o julgamento de um grupo de pessoas especializadas, principalmente quando estão de acordo, é melhor que a opinião de um só indivíduo.

O método Delphi pode ser caracterizado como um método de estruturação do processo de comunicação de grupo. Esse processo é efetivo em permitir que um grupo de indivíduos, como um todo, lide com um problema complexo (LINSTONE; TUROFF, 2002).

Na presente pesquisa se utilizou o Método Policy Delphi (Delphi de Políticas) (GRISI; BRITTO, 2003), do tipo WebDelphis (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000).

O Método Policy Delphi é usado como instrumento de apoio à tomada de decisões e definição de políticas e não para prospecção de futuro, fim mais comumente adotado em pesquisas acadêmicas, sendo identificado apenas como Método Delphi (GRISI; BRITTO, 2003).

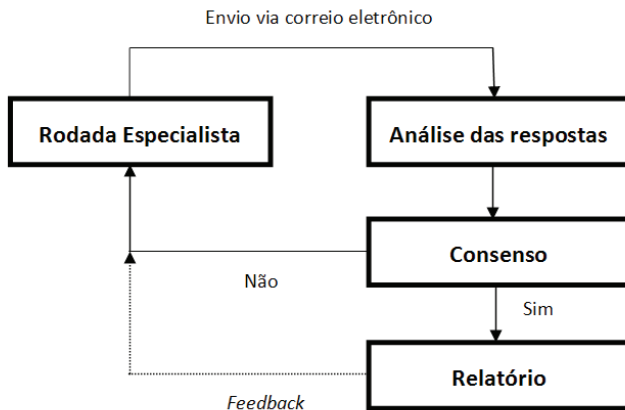
De acordo com Wright e Giovinazzo (2000, p. 55),

Mais recentemente, o conceito tradicional do Delphi, em geral aplicado a tendências e eventos futuros, tem sido ampliado para incorporar a busca de idéias e estratégias para a proposição de políticas organizacionais mais gerais. Esta nova forma de Delphi não se caracteriza tão claramente como um instrumento de previsão, mas sim como uma técnica de apoio à decisão e à definição de políticas, e passou a ser conhecida como o *Policy Delphi* (Delphi de Políticas).

Tradicionalmente, o contato com os prováveis participantes do processo é feito por telefone e pelo envio de correspondência individualizada aos especialistas participantes. Mas o processo pode ser feito de forma não presencial, usando a internet como ferramenta, que traz vantagens no que diz respeito a tempo e custos de execução.

O uso da internet possibilita um acesso mais rápido aos dados, bem como o *feedback* dos participantes também será mais ágil. A utilização da internet não descaracteriza o método tradicional, preservando as características do método Delphi. Santos, Vidotto, Giublin (2005) apresentam na Figura 1 a seqüência de um método Delphi via internet.

Figura 1 - Seqüência de um método Delphi via internet



Fonte: Santos, Vidotto, Giublin (2005).

De acordo com Giovinazzo e Fischmann (2001) uma das variações do Método Delphi é WebDelphis ou Delphi Eletrônico, que possui as mesmas peculiaridades que uma pesquisa Delphi tradicional, porém, a coleta e a apresentação das respostas são feitas pela internet em todas as rodadas.

Portanto, tendo como base o processo do Método WebDelphis definido por Wright e Giovinazzo (2000) apresenta-se a seguir as etapas percorridas na presente pesquisa.

Aplicação do método – Passo a passo

1ª etapa- definição do objetivo da pesquisa

O objetivo da pesquisa deve ser claramente definido, especificando o horizonte de tempo e o tipo de resultado desejado (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000). Nesta etapa, definiu-se como objetivo específico deste estudo a validação do *framework* teórico elaborado.

2ª etapa - elaboração e aplicação do questionário da primeira rodada da pesquisa

A equipe que está coordenando o processo prepara um questionário para ser enviado aos especialistas, que responderão individualmente as perguntas. Este questionário contém respostas quantitativas, que poderão ser embasadas por informações qualitativas (LUDWIG, 1994, p. 54).

Na presente pesquisa as variáveis utilizadas no questionário (ver Apêndice B) têm como objetivo investigar o grau de alinhamento dos especialistas com o *framework* proposto de forma a validar aspectos estruturais e funcionais do modelo, e também coletar conhecimento adicional em relação ao contexto onde o *framework* está inserido.

O termo “variável” se utiliza aqui para referenciar um elemento que pode ser manipulado, em menor ou maior grau no *framework*. O termo não se refere aqui a uma variável quantitativa e ou matemática, na concepção formal desses tipos de variáveis.

O questionário foi composto por questões quantitativas, mas permitindo informações qualitativas - caso o respondente julgasse relevante mencionar algum item ou justificar sua resposta. Também foi composto por questões que deveriam ser ordenadas conforme a sua importância, totalizando 23 questões.

No Quadro 3 é apresentada a relação de variáveis. O número na primeira coluna à esquerda corresponde à numeração da questão correspondente no questionário utilizado na primeira rodada do Método Delphi. As variáveis foram classificadas conceitualmente como pertencentes às categorias contexto e visão estratégica – utilizadas com o objetivo de se obter informações gerais sobre as capacitações ofertadas pelas instituições de ensino; e relacionadas as três dimensões da governança organizacional: desempenho, conformidade e responsabilidade.

Quadro 3 - Relação de variáveis investigadas pelo Método Delphi na coleta de dados realizada.

Questão	Variável	Objetivo na coleta de dados	Contexto/Visão Estratégica/ Dimensão <i>Framework</i> sendo validado
1	Percepção da EAD	Obter informações sobre a visão básica geral que os especialistas vinculados ao ensino de contabilidade possuem em relação à capacitação com o uso de EAD de maneira geral.	Contexto e Visão Estratégica
2	Rol do CFC na formalização de diretrizes	Investigar se há consenso que o CFC seja, efetivamente, órgão que deva liderar estrategicamente a gestão das capacitações.	
3	Conteúdo base do documento de diretrizes	Conhecer a partir da opinião dos especialistas quais são os elementos que não poderão vir a estar ausentes no documento de diretrizes.	
4	Finalidade básica das diretrizes	Verificar se existe um consenso entre os especialistas em relação à necessidade do documento das diretrizes.	
	Lógica da governança da gestão de capacitações. Responsabilidade operacional pelas capacitações	Investigar o grau de concordância em relação à lógica básica de gestão de capacitações e consequentemente das decisões operacionais.	
5	Responsável pela verificação das capacitações.	Investigar se há consenso na lógica de verificação através de membros convidados externos.	
6	Responsabilidade sobre ações corretivas	Investigar se há consenso em relação a quais órgãos deverão articular modificações à lógica de gestão e/ ou ao conteúdo dos documentos de suporte aos procedimentos.	

7	Concepção da importância relativa dos elementos-chave das capacitações	Verificar a importância relativa dada pelos especialistas aos diferentes elementos-chave ao sucesso das capacitações mediadas por tecnologia.	Dimensão Desempenho
8	Concepção sobre a importância do documento de declaração do capital intelectual.	Verificar se há um consenso em relação à necessidade de coletar alguns indicadores básicos da gestão do capital intelectual, com vistas a uma declaração de capital intelectual no futuro, nas instituições executoras das capacitações.	
9	Importância relativa de indicadores do capital humano.	Verificar quais são os indicadores mais relevantes de capital humano, na opinião dos especialistas. Investigar se há consenso na ordenação relativa desses fatores segundo a sua importância percebida.	
10	Importância relativa de indicadores do capital de relacionamento.	Verificar quais são os indicadores mais relevantes de capital de relacionamento, na opinião dos especialistas. Investigar se há consenso na ordenação relativa desses fatores segundo a sua importância percebida.	
11	Importância relativa de indicadores do capital estrutural	Verificar quais são os indicadores mais relevantes de capital estrutural, na opinião dos especialistas. Investigar se há consenso na ordenação relativa desses fatores segundo a sua importância percebida.	
12	Conteúdo do documento de diretrizes relacionado aos custos de desenvolvimento e execução das capacitações	Verificar quais componentes de custos deverão ser abordados no documento de diretrizes. Ao mesmo tempo, investigar se há consenso na ordenação relativa desses fatores segundo a sua importância percebida.	
13	Elementos que influenciam a qualidade das capacitações	Verificar quais elementos da gestão de qualidade ser abordados no documento de diretrizes.	

14	Níveis de desenho das capacitações que o CFC deverá acompanhar	Investigar se há consenso em relação aos níveis de desenho de capacitações que o CTC deverá observar.	Dimensão Conformidade
15	Concepção sobre padronização de algumas funções nas capacitações mediadas por tecnologia	Investigar se há consenso em relação a promover uma padronização inicial das funções vinculadas à execução das capacitações mediadas por tecnologia.	
16	Observância do CFC da tomada de decisão nas instituições executoras das capacitações	Investigar se há consenso de parte dos especialistas, em relação ao CFC <i>observar</i> as tomadas de decisão nas instituições, conhecendo quem são os responsáveis, e a composição das equipes executoras nas IES's.	
17	Possibilidade de padronização nas avaliações de atividades vinculadas à gestão pedagógica e administrativa das capacitações	Verificar se existe uma percepção, entre os especialistas, favorável a padronizar algumas funções chave básica da gestão operacional das capacitações mediadas por tecnologia.	
18	Importância da gestão de riscos	Verificar a importância dada à gestão de riscos como elemento a ser abordado explicitamente no planejamento e execução das capacitações mediadas por tecnologia.	Dimensão Responsabilidade
19	Eventos de risco relevantes.	Conhecer quais são os eventos de risco considerados mais relevantes.	
20	Consideração da ética corporativa dentro do framework	Conhecer a percepção dos especialistas em relação a inserir elementos da ética corporativa na lógica de governança que governa ao <i>framework</i> .	
21	Elementos vinculados à ética corporativa cuja descrição merece estar incluída no documento de diretrizes	Investigar quais elementos vinculados à ética corporativa deverão estar referenciados no documento de diretrizes.	
22	Percepção da importância em promover e disseminar melhores práticas de capacitação	Saber dos especialistas se há consenso em promover melhores práticas que surjam na execução dos cursos, dado que esta abordagem não é consenso de maneira geral na prática da educação no Brasil e na América Latina.	
23	Restrições em relação a promover e disseminar as melhores práticas de capacitação	Conhecer daqueles especialistas que discordam da estratégia de promover as melhores práticas de capacitação, quais são os seus principais argumentos.	

Fonte: elaboração própria (2012).

O questionário foi disponibilizado em um *Website* (Survey Monkey) ao qual os painelistas tiveram acesso através de *link* enviado por meio de correio eletrônico (*e-mail*), que seguiu juntamente com uma carta-convite (ver Apêndice A), em que se explicava a relevância do tema e da pesquisa e as contribuições acadêmicas e gerenciais que decorreriam dela.

O esforço de coleta de dados nessa primeira rodada foi empreendido no período de 28 de janeiro a 03 de fevereiro de 2012.

Aos participantes que ainda não haviam respondido ao questionário nos dias seguintes do envio do Convite, foi enviado um novo e-mail lembrando-o da pesquisa e solicitando que participasse respondendo ao questionário.

3ª etapa - seleção dos painelistas:

Nesta etapa selecionam-se especialistas de determinada área do conhecimento para participarem do processo respondendo questionários sobre o tema em questão na qual possuem experiência. Esses participantes geralmente são selecionados por meio de pesquisas bibliográficas, autores que possuem artigos publicados na literatura e ou profissionais que atuam na área de estudo em análise. O anonimato dos participantes é garantido, visto que, podem expressar suas opiniões livremente, sem ter influência de outros participantes (MEYER, 1992; MILLER, 2001).

Na presente pesquisa os selecionados foram Doutores, Livre-Docentes, Mestres e, Especialistas que possuem reconhecida experiência no magistério e nas entidades representativas da Classe Contábil em âmbito nacional e internacional; alguns também atuam na Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e no Ministério da Educação, num total de 31 painelistas. De acordo com Wright e Giovinazzo (2000), um número de 15 a 30 painelistas é considerado um bom número, o suficiente para gerar informações relevantes.

Outro fator considerado no momento da seleção foi a disposição geográfica dos especialistas, procurando-se contemplar profissionais que atuassem nas diversas regiões do País, levando-se em consideração as diferenças e particularidades de cada localidade; tendo-se sempre em mente, que a política educacional disseminada pelo Conselho Federal de Contabilidade respeita essa diretriz.

Apresenta-se no Quadro 4 relação das Instituições de Ensino nas quais os painelistas exercem suas atividades como docente.

Quadro 4 - Instituições de ensino as quais os painelistas exercem suas funções como docente

Instituição	Cidade/Estado
Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA)	Belém - PA
Faculdade Amadeus (FAMA)	Aracajú - SE
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe (FANESE)	Aracajú - SE
FEA-RP/USP	Ribeirão Preto-SP
Fucape Business Scholl	Vitória/ES
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas)	Belo Horizonte- MG
Universidade Católica de Salvador (UCSAL)	Salvador - BA
Universidade de Brasília(UNB)	Brasília- DF
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)	Fortaleza - CE
Universidade de São Paulo (USP)	São Paulo/SP
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)	Rio de Janeiro - RJ
Universidade Federal da Paraíba (UFP)	João Pessoa - PB
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)	Belo Horizonte- MG
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)	Recife - PE
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)	Santa Maria- RS
Universidade Federal do Ceará (UFC)	Fortaleza-CE
Universidade Federal do Paraná (UFPR)	Curitiba - PR
Universidade Federal do Piauí (UFPI)	Teresina- PI
Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRGN)	Natal - RN
Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	Porto Alegre - RS
Universidade Presbiteriana Mackenzie (Mackenzie)	Rio de Janeiro -RJ
Universidade Tiradentes (UNIT)	Aracajú - SE
Universidade Vale do Itajaí (UNIVALI)	Florianópolis - SC
Universidade Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)	São Leopoldo- RS

Fonte: elaboração própria (2012).

Foi obtido um bom índice de retorno. Dos 31 especialistas convidados, 24 responderam ao questionário correspondente a esta primeira rodada Delphi, ou seja, 77% dos convidados. De acordo Gordon (1994), a taxa de respostas prevista é de 40% a 75% quando se utiliza o meio de comunicação via *web*, obtendo-se, assim, um índice de retorno acima do esperado.

Na Tabela 1 pode-se observar que o número de respondentes contempla todas as regiões do Brasil.

Tabela 1 - Distribuição geográfica dos respondentes na 1ª rodada Delphi

Região	Nº de respondentes	Percentual
Nordeste	8	33%
Sudeste	7	29%
Sul	6	25%
Norte	2	8%
Centro-Oeste	1	4%
TOTAL	24	100%

Fonte: elaboração própria (2012).

4ª etapa - aplicação de estatísticas e análise dos resultados:

Análise de Consenso

O consenso na 1ª rodada foi analisado de acordo com a estrutura lógica das questões apresentadas aos especialistas, ou seja, foi obtido de duas maneiras diferentes.

1ª maneira - questões de escolha entre as opções “concordo”, “concordo plenamente”, ou “discordo”

Nas questões cujas opções foram “concordo”, “concordo parcialmente” e “discordo”, o consenso foi idealizado como um percentual das respostas “concordo” e “concordo parcialmente”. Havendo 90 % ou mais de respostas nas categorias “concordo” ou “concordo parcialmente” foi assumido consenso (RODRIGUEZ, 2011).

No caso de concordar parcialmente ou discordar, os participantes elaboraram uma justificativa. Todas as justificativas foram observadas na análise do *framework* proposto, em ambas as rodadas, aos efeitos de poder melhor interpretar o seu significado.

2ª maneira - Questões de ordenação

Nesse tipo de questão foi solicitado ao participante ordenar por ordem de importância (sendo “1” o mais importante e “6” o menos importante) elementos constituintes de conjunto de subáreas de gestão. Para este tipo de questão foi realizado um *ranking* de importância dos elementos, e também foi calculado o grau de heterogeneidade do resultado classificatório dos participantes.

Dessa forma, cada elemento classificado terá uma ordenação segundo um *ranking*, e um indicador de heterogeneidade da sua classificação.

O indicador de heterogeneidade nas aplicações do método Delphi é utilizado como estimativa do consenso. Em efeito, considere o seguinte exemplo representado na Tabela 2, aonde é realizada a ordenação de importância de três indicadores por três grupos diferentes de especialistas de 30 pessoas cada. Considerando um sistema de pontos aonde se adjudica 3 pontos ao primeiro, 2 pontos ao segundo e 1 ponto ao terceiro, obtendo-se os dados representados na referida tabela.

Nos três casos de ordenação representados na Tabela 2, pode-se verificar de maneira intuitiva que no Caso 3 não há discrepâncias, dado que todos os especialistas classificam os indicadores na mesma ordem. De maneira análoga, pode-se perceber que no Caso 2 há menos discrepâncias do que no Caso 1, dada que a ordenação dos especialistas tende a ser mais homogênea, de maneira geral.

Tabela 2 - Ordenação de importância de elemento (e.g., “tecnologia da informação”) em três pesquisas diferentes

Caso 1	Número de especialistas	1	2	3	Pontos	Posição no Ranking
Número de patentes	30	18	8	4	134	1 ^a
Percentual de produtos “novos”	30	7	12	11	116	2 ^a
Investimento em informática	30	5	10	15	110	3 ^a
		30	30	30		
Caso 2	Número de especialistas	1	2	3	Pontos	Posição no Ranking
Número de patentes	30	25	4	1	144	1 ^a
Percentual de produtos “novos”	30	4	20	6	118	2 ^a
Investimento em informática	30	1	6	23	98	3 ^a
		30	30	30		
Caso 3	Número de especialistas	1	2	3	Pontos	Posição no Ranking
Número de patentes	30	30	0	0	150	1 ^a
Percentual de produtos “novos”	30	0	30	0	120	2 ^a
Investimento em informática	30	0	0	30	90	3 ^a
		30	30	30		

Fonte: Rodriguez (2011).

Dessa forma, um indicador de heterogeneidade da ordenação realizada pelos diferentes grupos de especialistas deveria indicar que a heterogeneidade no Caso 3 é nula, e que a heterogeneidade no Caso 2 é menor do que a correspondente ao Caso 1. O *ranking* por si só não é suficiente para estabelecer limiares de consenso.

Dadas as observações anteriores foi definido no trabalho a função de entropia de informação como um indicativo de limiar de consenso. A definição de entropia utilizada segue o conceito da entropia de Shannon (1948) que continua sendo a base conceitual do conceito de entropia de informação.

Dada uma ordenação n (*ranking* de 1 a n), a função entropia de informação do elemento j é definido como sendo:

$$S_j = - \sum_{i=1}^n \frac{\dot{x}_i}{x} * h \left(\frac{\dot{x}_i}{x} \right)$$

Aonde “ \dot{x}_i ” corresponde ao número de especialistas que classificaram ao elemento “ j ” de importância “ i ”, e “ x ” corresponde ao número total de especialistas.

O máximo de “ S_j ” acontece quando todos os “ \dot{x}_i ” são iguais, o que corresponde quando todos os \dot{x}_i são iguais entre si, a x/n , e portanto $\dot{x}_i/x = 1/n$. Neste caso o correspondente valor da entropia de informação será:

$$S_{m\acute{a}x} = - \sum_{i=1}^n \frac{\dot{x}_i}{x} * h \left(\frac{\dot{x}_i}{x} \right) = - \sum_{i=1}^n \frac{1}{n} * h \left(\frac{1}{n} \right) = - n * \frac{1}{n} * h \left(\frac{1}{n} \right) = - h \left(\frac{1}{n} \right) = \ln(n)$$

$S_{m\acute{a}x}$ representa o máximo valor de entropia de informação plausível de ser utilizado para ordenar o elemento j . Corresponderia a uma situação análoga ao “chute” da ordenação.

Portanto, o quociente $S_j/S_{m\acute{a}x}$ representa o grau de entropia na classificação do elemento j . Assim, a média dos $S_j/S_{m\acute{a}x}$, calculado sobre todos os elementos, evidenciará o grau de heterogeneidade da ordenação.

Apresentam-se três situações diferentes para ilustrar a riqueza deste indicador, para um indicador exemplo, “número de patentes”. A Tabela 3 apresenta o cálculo da função de entropia de informação nos três casos já apresentados na Tabela 2.

Tabela 3 - Cálculo da média do quociente entre a entropia de um elemento classificado e a entropia máxima

	x	30	Smax	1,099				
Classificação 1	Número especialistas	1	2	3	Pontos	Ranking	S	S/Smáx
		Situação 1						
Número de patentes	30	18	8	4	134	1	0,93	84%
% de produtos "novos"	30	7	12	11	116	2	1,07	98%
Investimento em informática	30	5	10	15	110	3	1,01	92%
		30	30	30			média	91%
Classificação 2	Número especialistas	1	2	3	Pontos	Ranking	S	S/Smáx
		Situação 2						
Número de patentes	30	25	4	1	144	1	0,53	49%
% de produtos "novos"	30	4	20	6	118	2	0,86	78%
Investimento em informática	30	1	6	23	98	3	0,64	58%
		30	30	30			média	62%
Classificação 3	Número especialistas	1	2	3	Pontos	Ranking	S	S/Smáx
		Situação 2						
Número de patentes	30	30	0	0	150	1	0,00	0,00
% de produtos "novos"	30	0	30	0	120	2	0,00	0,00
Investimento em informática	30	0	0	30	90	3	0,00	0,00
		30	30	30			média	0%
Classificação 4	Número especialistas	1	2	3	Pontos	Ranking	S	S/Smáx
		Situação 3						
Número de patentes	30	10	10	10	120	1	1,10	100%
% de produtos "novos"	30	7	19	4	123	2	0,90	82%
Investimento em informática	30	13	1	16	117	3	0,81	74%
		30	30	30			média	85%

Fonte: Rodriguez (2011).

A seguir serão revisados três situações diferentes da entropia de informação do indicador de capital estrutural “número de patentes”, sinalizadas na Tabela 3.

Situação 1: Indicador “número de patentes” segundo Caso 1 da Tabela 3. No Caso 1 da Tabela , para o elemento (neste caso indicador) “número de patentes” tem-se que:

=0,93,

$$S_{\text{número de patentes}} = -\frac{18}{30} * \ln\left(\frac{18}{30}\right) - \frac{8}{30} * \ln\left(\frac{8}{30}\right) - \frac{4}{30} * \ln\left(\frac{4}{30}\right)$$

De onde $S/S_{\text{max}}=0,93/\ln(3)= 0,84$, ou 84% da entropia máxima. O “0,84” indica a redução da entropia máxima a raiz da consulta com os especialistas, e também indica um índice de 16% (=1-0,84) de convergência na ordenação do conjunto de especialistas.

Situação 2: Grupo totalmente homogêneo de opiniões.

Em efeito, se todos os especialistas ordenassem ao indicador da mesma forma, por exemplo, se todos “acham que o indicador é o mais importante”, ter-se-ia que:

$$S_{n\acute{m}.de\ patentes} = -\frac{30}{30} * \ln\left(\frac{30}{30}\right) - \frac{0}{30} * \ln\left(\frac{0}{30}\right) - \frac{0}{30} * \ln\left(\frac{0}{30}\right) = -1 * 0 - 0 - 0 = 0$$

Observar na aplicação da fórmula que embora o valor $\ln(0/30)$ seja indeterminado dado que o $\ln(0)$ não está definido,

$$\lim_{x \rightarrow 0} \frac{0}{30} * \ln\left(\frac{0}{30}\right) = \lim_{x \rightarrow 0} 0 * \ln(0) = 0$$

De onde, $S/S_{max} = 0$, e haveria 100% de convergência (=1-0) na ordenação do conjunto de especialistas. Ou seja, há convergência entre todos especialistas um a um, e no conjunto, portanto, o grupo é *totalmente* homogêneo.

Situação 3: Grupo totalmente heterogêneo de opiniões.

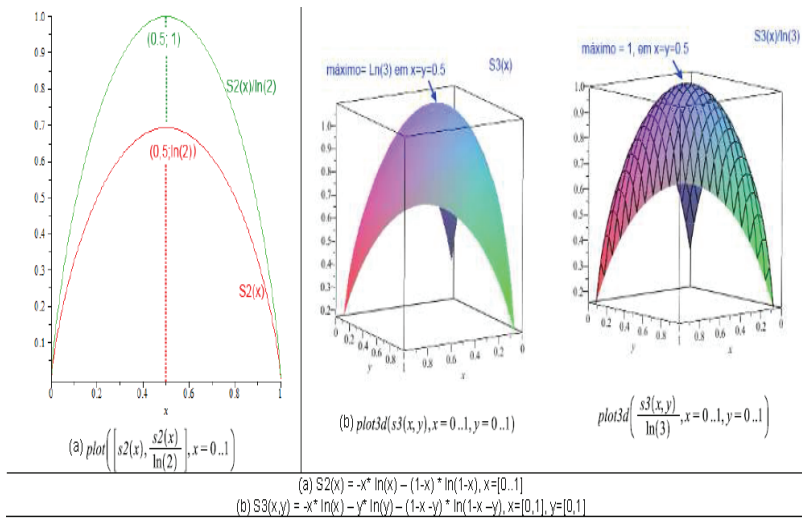
Em efeito, se no caso em questão, no conjunto de trinta especialistas, que dez deles tivesse considerado o indicador “número de patentes” como sendo o mais importante, outros dez especialistas como sendo o segundo mais importante, e outros dez especialistas como o indicador menos importante, ter-se-ia que:

$$S_{n\acute{m}.de\ patentes} = -\frac{10}{30} * \ln\left(\frac{10}{30}\right) - \frac{10}{30} * \ln\left(\frac{10}{30}\right) - \frac{10}{30} * \ln\left(\frac{10}{30}\right) = -3 * \frac{10}{30} * \ln\left(\frac{10}{30}\right) = \ln(3)$$

De onde, $S/S_{max} = 1$, e haveria 0% de convergência (=1-1) na ordenação do conjunto de especialistas. Ou seja, há convergência entre alguns especialistas (três grupos de dez especialistas que coincidem entre si), mas no conjunto, o grupo é *totalmente* heterogêneo.

A representação gráfica da função entropia, nos casos de ordenação em duas e três categorias (*ranking* de 1 a 2, e de 1 a 3, respectivamente), é apresentada na Figura 2.

Figura 2 - Representação gráfica da função de entropia de informação, nos casos de ordenações de dois e três elementos (*rankings* de 1 a 2, e 1 a 3, respectivamente)



Fonte: Rodriguez (2011).

No questionário Delphi utilizado foi avaliado, para cada elemento a ser ordenado, a média do quociente S/S_{\max} para cada posição na ordenação, e também considerando duas categorias formadas pelos “três primeiros” lugares na ordenação e pelos “três últimos”. Por exemplo, para percepção da importância do indicador “número de patentes” foi calculada a média de S/S_{\max} considerando um desdobramento dos S_i/S_{\max} em 6 componentes (número de vezes que o indicador foi classificado em 1o lugar, 2o lugar, ...6o lugar), e também considerando um desdobramento dos S_i/S_{\max} em 2 componentes (número de vezes que o indicador foi classificado em 1o lugar ou 2o ou 3o, e número de vezes que o indicador foi classificado em 4o lugar, ou 5o, ou 6o). A ideia foi observar os valores nessas duas classes, assumindo que quando se reduzem o número de classes a duas, o quociente S_i/S_{\max} deva diminuir devido a uma redução da entropia devido ao menor “número de estados possíveis”.

Este último conceito deriva da física, em analogia ao conceito de entropia de Boltzmann, aonde $S = k \ln(w)$, sendo k uma constante e w o número de estados possíveis. Vale lembrar que o conceito de entropia é oriundo da termodinâmica para representar o grau de desordem nos

processos. Boltzmann utilizou o conceito de S na mecânica estatística dos gases, e representou a base conceitual da analogia seguida por Shannon (1948) para definir a entropia em uma outra área, a de informação, no processamento de sinais (BORGNAKKE; SONNTAG, 2009; HAYKIN, 1999).

Questões de sinalização simples, sem ordenação

Além dos dois tipos de questões já apresentadas na 1ª rodada Delphi foi elaborada uma questão, a número 13, que consistia em sinalizar se o item era importante, sem ordenar por importância. Nesta questão não foi calculado nenhum indicador de heterogeneidade dado que para esta questão a finalidade era avaliar o número de elementos considerados importantes, e o percentual de especialistas que o sinalizaram, sem necessidade de chegar a um consenso dado que não havia neste caso nenhum tipo de “conflito” entre os elementos; observar que nos casos das questões de ordenação há um conflito entre os elementos, dados que competem por meio da ordenação da importância relativa de cada uma deles. Nesta questão foi calculado, para cada item, o percentual de especialistas que o marcaram como sendo importante.

5ª etapa - elaboração do questionário da segunda rodada

Aos participantes é normalmente dada pelo menos uma oportunidade de reavaliar suas respostas, considerando as respostas do grupo como um todo. “Como resultado da segunda rodada, as áreas de discordância e concordância são identificadas” (LUDWIG, 1994, p. 54-55).

Na segunda rodada da pesquisa, conforme a metodologia Delphi, foram apresentados os resultados do primeiro questionário, o que possibilitou que cada participante revisse sua posição diante da previsão e argumentação do grupo, para cada pergunta. Assim, como na primeira, os especialistas foram comunicados (ver carta convite Apêndice C) por meio de e-mail sobre a disponibilidade do questionário (ver Apêndice D) na *website*, para preenchimento diretamente na Internet. Esta foi a última rodada realizada neste estudo, pois, como o objetivo do método está na chegada de um consenso entre os participantes. Nesta rodada, foi possível alcançar o consenso satisfatório para a pesquisa.

Ludwig (1994) e outros autores apontam que duas iterações são muitas vezes suficientes para coletar as informações necessárias e chegar a um consenso na maioria dos casos.

Todos os 24 respondentes da 1ª rodada Delphi foram convidados a participar da segunda rodada, sendo que 23 deles concluíram essa fase.

6ª etapa - conclusão e relatório final:

Os resultados finais da pesquisa foram processados a partir do consenso gerado pelo grupo e foram divulgados aos participantes, conforme a metodologia Delphi. Posteriormente serão divulgados ao público por meio da Internet.

Ressalta-se que no decorrer da aplicação do método buscou-se preservar as três condições necessárias para assegurar a autenticidade (CARDOSO et al., 2005):

- (a) deve ser assegurado o anonimato dos respondentes, para evitar a influência prévia de uns sobre os outros e eventuais constrangimentos devido a mudanças de opinião durante o processo;
- (b) retorno (*feedback*) das respostas, para que os especialistas possam, conhecendo as opiniões do grupo, reavaliar e aprofundar suas visões; e
- (c) tratamento estatístico das respostas, para que cada especialista possa se posicionar em relação ao grupo. O tratamento estatístico também é necessário para que a equipe de coordenação possa acompanhar a evolução das respostas em direção ao consenso.

No Quadro 5 se apresenta um resumo dos procedimentos metodológicos adotado na pesquisa.

Quadro 5 - Procedimento metodológico

		Autor	Aplicação na pesquisa
Classificação da pesquisa	Quanto à forma: pesquisa intervenção	David (200)	Forma de condução da pesquisa
	Quanto à lógica: abdução	Charreire e Durieux (2003)	Lógica de construção da pesquisa
	Quanto ao tipo: qualitativa	Merriam (1998), Demo (2000), Patton (2002) e Maxwell (1996)	Compreensão e explicação do fenômeno estudado
	Quanto ao método: descritiva e explicativa	Duverguer (1962), Sellitz et al. (1967)	Descritiva - Ilustração da complexidade da situação; ação da passagem do tempo; inclusão de material vívido, com trechos de entrevistas e de documentos Explicativa - possibilitou a compreensão sobre o fenômeno que está sendo estudado, explicando as razões do surgimento da questão e o porquê do desenrolar dos acontecimentos.
Taxonomias	Pesquisa participante	Demo (2000), Malinowski (apud KRAINOVICH-MILLE, 2001), Marx (apud BRANDÃO, 1985) e Brandão (1985), Queiroz et al. (2007)	Fundamentar a inserção da pesquisadora na compreensão e explicação do fenômeno estudado
	Pesquisa documental	Sá-Silva, Almeida e Guindani (2009), Cellard (2008) e Helder (2006)	Fundamentar a inserção de documentos na compreensão e explicação do fenômeno estudado
	Pesquisa bibliográfica		Fundamentar a inserção de documentos na compreensão e explicação do fenômeno estudado
Técnicas e Procedimentos	Método Delphi - Método Policy Delphi (Delphi de Políticas) do tipo WebDelphis	Borgnakke, Sonntag (2009), Grisi, Britto (2003), Haykin (1999), Linstone e Turoff (2002), Ludwig (1994), Rodriguez (2011), Santos, Vidotto, Giublin (2005), Shannon (1948), Wright e Giovinazzo (2000)	Validação do <i>Framework</i> Teórico elaborado

Fonte: elaboração própria (2012).

Na próxima seção se apresenta a fundamentação teórica do trabalho.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 A Evolução da Contabilidade

Para entender o estado em que se encontra a ciência contábil no século XXI, e para se poder traçar caminhos adequados para o futuro, é primordial olhar para o passado, analisando as raízes da contabilidade e seu progresso com o passar dos tempos.

O nascimento da contabilidade ocorreu há milhares de anos, juntamente com o surgimento do patrimônio e a necessidade de registrá-lo, como relata Toledo Filho (1980, p.1):

Sua origem e desenvolvimento foram fruto do trabalho coletivo, na medida em que as necessidades de registro e controle foram se tornando mais complexas. Assim, quando o homem primitivo aprendeu a armazenar seu alimento ou a trocar o produto de sua caça por utensílios, sentiu a necessidade de registrar esses fatos [...].

A contabilidade está presente na história da humanidade desde os povos mais antigos, como os hindus, os chineses, os egípcios, os fenícios, os israelitas, os persas, os caldeus, os assírios, os gregos e os romanos, ganhando destaque com o surgimento da linguagem escrita dos números (SILVA; MARTINS, 2006).

Com a evolução das sociedades, também evolui a contabilidade. A partir do século XIII, novas técnicas contábeis foram surgindo, livros contábeis começaram a ser adotados para registrar os principais eventos econômicos das empresas, e as obras do monge italiano Luca Pacioli, considerado pai da contabilidade moderna, expuseram os métodos que impulsionariam o pensamento contábil, como o método das partidas dobradas (SCHMIDT, 1996).

A invenção da prensa móvel, no século XV, fez com que os ensinamentos de Pacioli fossem difundidos para o mundo e proporcionou que outras obras de autores que ensinavam a teoria contábil fossem publicadas e divulgadas, como narra Lopes Sá (1997 apud SILVA; MARTINS, 2006, p.62) como sendo a era científica da contabilidade:

O período científico foi aquele em que as doutrinas se agigantaram, determinadas não só em buscar a delimitação de um objeto verdadeiro de estudos para a contabilidade, mas também, especialmente de buscar

conhecer a substância gerida pelo ser humano no sentido da satisfação de suas necessidades materiais.

No século XIX, a contabilidade já era vista como uma ciência, e vários fatores alavancaram seu desenvolvimento e reconhecimento, destacando-se os seguintes (TOLEDO FILHO, 1980):

- a regulamentação da profissão de contador, em 1805, pelo imperador da França, Napoleão I;
- a disciplina Contabilidade passou a ser ministrada nas universidades de Viena, Pádua e Praga;
- Francesco Villa publica *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*, considerada pelos autores italianos o marco que afirma a contabilidade como ciência;
- a fundação da *Société Académique de Comptabilité*, na França, com o objetivo de propagar o ensino comercial e aperfeiçoar a contabilidade;
- a publicação de *La Ragioneria Scientifica*, por Giuseppe Cerboni, segundo o qual “a contabilidade é a ciência da administração econômico-administrativa”.

O progresso que vinha acontecendo na contabilidade demandou, principalmente após o *crack* da bolsa de Nova Iorque em 1929, uma fixação de padrões contábeis e sua regulamentação, fazendo crescer também a importância da auditoria. Após o fim da II Guerra Mundial, com a liberação da demanda reprimida de bens e serviços, as informações contábeis tornam-se imprescindíveis para os investidores, auxiliando-os na análise da situação financeira das empresas (BACCI, 2002).

Na atualidade, a profissão contábil possui uma dimensão bem mais ampla, sendo o contador de hoje não mais um simples registrador de operações comerciais. Sua função desdobrou-se nas mesmas proporções da contabilidade, passando esse profissional a desempenhar o papel de consultor, jurídico-comercial, de economia, administração matemática e estatística (D’ÁURIA apud SILVA; MARTINS, 2006).

3.1.1 A Contabilidade no Brasil

3.1.1.1 Do descobrimento ao século XIX

A história da contabilidade no Brasil começa lentamente, seguindo o ritmo das primeiras sociedades civilizadas brasileiras, fundadas pelos portugueses logo após o Descobrimento.

Em 1551, o rei D. João III nomeia Brás Cubas para o cargo de Provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas e Direitos da Capitania. Em 1561 foi criado o Conselho de Fazenda, para a administração financeira das colônias (RODRIGUES, 1985).

Segundo Watanabe (1996), a formação profissional do contador no Brasil tem origem em 1754, por proposta do governador do Estado de Grão Pará e Maranhão, Francisco Xavier de Mendonça Furtado, irmão do futuro marquês de Pombal.

Ainda em 1754, foi proposta partida do Brasil a criação de uma Aula de Comércio (na época, o termo “aula” referia-se a um ensino superior ou faculdade), sob a supervisão da Junta de Comércio de Lisboa, sendo aprovada pelo decreto de 12 de dezembro de 1756.

Após a chegada da família real no Brasil, em 1808, D. João VI criou a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação e, com o objetivo de controlar seus bens, determinou a adoção do sistema de partidas dobradas, pelo seu reconhecimento nos países europeus (BACCI, 2002).

De acordo com Schmidt (1996), a contabilidade brasileira sempre sofreu uma ampla influência da legislação. Uma das primeiras grandes manifestações da legislação no cenário brasileiro foi o Código Comercial de 1850, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral.

Teles (1989) enfatiza a importância do Código Comercial brasileiro:

Após 350 anos do descobrimento, o Brasil já estava carente de um documento legal destinado a regulamentar o nosso sistema comercial que se apresentava em acentuado ritmo de desenvolvimento. Essa Lei permaneceu em vigor, sem nenhuma alteração por 90 anos, porém até hoje se faz presente como importante acervo de pesquisas e, mesmo, em certas tomadas de posição jurídica.

Outros pontos marcaram a segunda metade do século XIX, segundo Rodrigues (1985):

- a criação do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, em substituição à Aula de Comércio, em 1856;
- a fundação da Associação de Guarda-Livros, em 1869;
- a publicação de 24 números da Revista da Associação dos Guarda-Livros, em 1874 e 1875; e
- outra escola de Comércio começa a funcionar no Brasil em 1891, no caso a Academia de Comércio de Juiz de Fora, em Minas Gerais.

3.1.1.2 Século XX

No final do século XIX, a Associação de Guarda-Livros buscava a criação de um curso regular que oficializasse a profissão contábil. Assim, em 20 de abril de 1902 foi criada a Escola Prática de Comércio, que posteriormente passaria a denominar-se Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores (SCHMIDT, 2002).

Outras instituições contábeis fundadas na primeira metade do século XX também merecem registro: Escola de Comércio Mackenzie College, Instituto Paulista de Contabilidade (atualmente Sindicato dos Contabilistas de São Paulo) e Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA-USP).

Os diplomas expedidos pela Escola de Comércio Álvares Penteado foram oficialmente reconhecidos pelo Decreto Federal nº 1.339, de 9 de janeiro de 1905, assim como os cursos de Guarda-Livros e Perito Contador.

Segundo Machado (1982, p. 2):

Esse decreto, embora seja um marco na organização do ensino comercial no Brasil, tinha na época um escopo bem mais limitado, ou seja, restringia-se a reconhecer como de utilidade pública e a organizar os cursos da Academia de Comércio do Rio de Janeiro e da Escola Prática de Comércio de São Paulo.

Em 30 de junho de 1931, foi assinado o Decreto nº 20.158, que reorganizou o ensino comercial brasileiro. O decreto determinava o recebimento do diploma de bacharel em ciências econômicas para

aqueles que completassem o curso superior de administração e finanças com duração de três anos; aqueles que concluíssem o curso técnico de dois anos receberiam o título de Guarda-Livros; e seria concedido o título de Perito Contador àqueles que concluíssem o curso técnico de três anos (BACCI, 2002).

Posteriormente, o Decreto-lei nº 7.988/1945 consolidou o ensino técnico em grau superior, sendo instituído o curso universitário de ciências contábeis e atuariais (CAMARGO, 1991).

Outro marco da história da contabilidade brasileira ocorreu em 27 de maio de 1946, ao ser promulgado o Decreto-lei nº 9.295, que determinava a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos conselhos regionais de Contabilidade (CRCs), destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (bacharel em Ciências Contábeis) e de guarda-livros (técnico em Contabilidade) (HERMES, 1986).

Rodrigues (1996) relata que o Decreto-lei nº 9.295 resultou das discussões da I Convenção Nacional dos Contabilistas, realizada no Rio de Janeiro em 1945, durante o qual foi apresentado seu anteprojeto, por Paulo Lyra Tavares, que se tornou o primeiro presidente do CFC.

O artigo 6º do Decreto-lei nº 9.295 determina as atribuições do CFC, a saber:

- organizar o seu Regimento Interno;
- aprovar os regimentos internos organizados pelos conselhos regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos conselhos regionais e dirimi-las;
- decidir, em última instância, recursos de penalidades impostas pelos conselhos regionais; e
- publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados.
- O artigo 10º do Decreto-lei nº 9.295 determina as atribuições dos conselhos regionais:

- expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17 (alínea a com redação dada pela Lei nº 9.710, de 3 de setembro de 1946);
- examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;
- fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;
- publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;
- elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do CFC;
- representar ao CFC acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do serviço e para fiscalização do exercício das profissões previstas na alínea b, deste artigo; e
- admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos a matérias das alíneas anteriores.

O referido decreto-lei também estabeleceu as categorias profissionais técnico em contabilidade e contador, assim como o respectivo registro junto aos conselhos regionais, em observância à legislação vigente, mas sendo respeitados os direitos adquiridos por meio de legislações anteriores (MACHADO, 1982).

A profissão contábil muito evoluiu na década de 1940, mas também ocorreram fatores negativos, como discorre Gomes (1978, p.7):

Se, de um lado, a profissão se expandiu, de outro, os problemas que foram criados com a equiparação do “guarda-livros”, ou seja, do praticante de Contabilidade sem escolaridade formal em Ciências Contábeis, do Técnico de Contabilidade, isto é, do técnico de nível médio, formado pelas Escolas Técnicas Comerciais ao profissional de formação universitária –

Contador – originaram uma perda de prestígio em relação às outras profissões de nível superior (Direito, Economia etc), fazendo com que os jovens que ingressavam nas Faculdades não tivessem interesse em abraçar aquela carreira, pelo fato de a mesma não lhes conceder o mesmo status das outras profissões.

Por meio do Decreto nº1.401, de 31 de julho de 1951, o curso de ciências contábeis e atuariais foi desdobrado em ciências contábeis e ciências atuariais, passando os concludentes do curso de ciências contábeis a receber o título de bacharel em ciências contábeis (ARAÚJO, 2002).

Em 1958, a Lei nº 3.470 introduziu a correção monetária no Brasil, facultando a atualização monetária dos ativos “fixos” das empresas. Seis anos depois, por meio da Lei nº 4.357, a correção monetária do Ativo Imobilizado passa a ser obrigatória e sujeita a tributação (TOLEDO FILHO, 1980).

Na década de 1960 ocorreram acréscimos à legislação que implicaram, de acordo com Gomes (1978, p.8), “maiores controles fiscais e contábeis, tanto para órgãos públicos como para empresas particulares”. Dentre tais acréscimos, destacam-se a Lei Orçamentária (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964), a Lei de Reforma Bancária (Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964), a Lei de Mercado de Capitais (Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965) e a Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967).

A Lei de Mercado de Capitais cria a figura do auditor independente, e em 1971 foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IAIB), que em 1º de julho de 1982, passaria a utilizar a sigla Ibracon. O Ibracon tem os seguintes principais objetivos (SILVA; MARTINS, 2006):

- fixar os princípios contábeis, as normas de contabilidade e as normas e procedimentos de auditoria, perícias etc;
- zelar pela observância do Código de Ética Profissional do Contabilista;
- zelar pela observância dos princípios legais que regem o exercício da profissão de contabilista;
- assegurar o prestígio e defender os direitos e prerrogativas dos contadores;

- fomentar, desenvolver e divulgar conhecimentos técnicos e científicos relativos à contabilidade; e
- manter relações com instituições congêneres no exterior, visando, entre outros assuntos de interesse geral, à troca de informações sobre a evolução das normas técnicas e éticas relativas ao exercício da atividade contábil.

A profissão de auditor foi regulamentada em 1972, pela Resolução nº 220, do Banco Central (Bacen). Tal resolução originou-se de uma proposta elaborada pelo Ibracon, que também deu fruto a duas circulares do Bacen, de nº 178 e nº179. Esse conjunto de normas determinava (ANDRADE, 2003): a obrigatoriedade de auditoria das demonstrações contábeis das sociedades com ações negociadas na bolsa; as regras relativas ao registro dos auditores independentes junto ao Bacen; e as Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade.

Em 15 de dezembro de 1976, foi aprovada a Lei nº 6.404, denominada Lei das Sociedades por Ações, dando início a uma nova fase da história da contabilidade nacional. Segundo Teles (1989, p.52) a Lei das Sociedades por Ações foi criada

dada à necessidade de aprimorar a qualidade das informações contábeis e da sua ampla difusão, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa e de seu desempenho econômico.

Segundo Bacci (2002, p.134), “a nova lei veio consagrar a adoção do sistema contábil americano com algumas contribuições brasileiras de relevância, sendo algumas práticas essencialmente nacionais como a correção monetária”. Dentre as contribuições da nova lei, destacam-se:

- introdução da reavaliação a valor de mercado;
- criação da reserva de lucros a realizar;
- separação entre contabilidade comercial e contabilidade fiscal;
- aperfeiçoamento da classificação das contas do balanço;

- consolidação das demonstrações financeiras de um mesmo grupo, ou de investimentos em empresas consideradas controladas; e
- criação das demonstrações das mutações patrimoniais e das origens e aplicações de recursos.

Na vigência da Lei nº 6.404/1976, o Balanço Geral das empresas possuiria um número de peças, como apresentado no Quadro 6.

Quadro 6 - Relatórios, demonstrações e pareceres pela Lei das Sociedades por Ações

2 Relatórios	Relatório do Conselho de Administração ou Relatório da Diretoria Notas Explicativas	Art. 133 Art. 176, §§ 4º e 5º
4 ou 5 Demonstrações Financeiras (Art. 176)	Balanço Patrimonial Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Arts. 178 a 182 Art. 186 Art. 186 Art. 188
2 Pareceres	Parecer do Conselho Fiscal Parecer dos Auditores Independentes, se for o caso	Art. 188 Art. 133

Fonte: Teles (1989, p.52).

No mesmo ano foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), regulamentada pela Lei nº 6.385/1976. A CVM tem como objetivos (SILVA; MARTINS, 2006):

- assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;
- proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;

- evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que tenham emitido;
- assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários;
- estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários; e
- promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações em ações do capital social das companhias abertas.

Em 1981, o CFC editou a Resolução nº 529, que disciplina as Normas Brasileiras de Contabilidade, assim como a Resolução nº 530, que estabelece os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em 1993, a Resolução nº 530 foi revogada e substituída pela Resolução nº 750 (SCHMIDT, 1996).

Em 1992, o curso de ciências contábeis é reformado pela Resolução nº 03, fixando os conteúdos mínimos e a duração do curso em 2.700 horas. A resolução também dispõe os conhecimentos em três categorias e determina sua proporção no total do curso. A Categoria I define os conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social (15% a 25%); a Categoria II reúne os conhecimentos de formação profissional (55% a 75%); e a Categoria III estabelece os conhecimentos ou atividades de formação complementar (10% a 20%) (SILVA; MARTINS, 2006).

Devido à queda da inflação desde a implantação do Plano de Estabilização Econômica que ficou conhecido como Plano Real, a correção monetária foi abolida Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido das empresas, em 1º de janeiro de 1995, pela Lei nº 9.249.

Em 1997, a Lei nº 6.404/1976 sofre sua primeira grande alteração, por meio da Lei nº 9.457, que também alterou a redação da Lei nº 6.385/1976, seguindo as tendências do movimento de governança corporativa que começava a ganhar forças no Brasil.

3.1.1.3 Século XXI

No século XXI, a contabilidade atravessa uma verdadeira revolução, visando adequar-se ao mundo globalizado.

Após a edição da Lei nº 9.457/1997, outras consideráveis alterações foram introduzidas na Lei das Sociedades por Ações, com o objetivo de alinhar as práticas contábeis brasileiras ao padrão internacional, como expõe Bacci (2002, p.144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados [...].

Dessa forma, em 2001 foi promulgada a Lei nº 10.303, que altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.385/1976 e na Lei nº 6.404/1976, visando, principalmente, assegurar certos direitos dos acionistas e atrair investimentos para o mercado de capitais. Dentre as mudanças inseridas pela Lei nº 10.303, destacam-se as seguintes (FREIRE FILHO, 2008):

- somente os valores mobiliários de emissão de companhia registrada na CVM podem ser negociados no mercado de valores mobiliários;
- nenhuma distribuição pública de valores mobiliários será efetivada no mercado sem prévio registro na CVM;
- o acionista controlador ou a sociedade controladora que adquirir ações da companhia aberta sob seu controle que elevem sua participação que impeça a liquidez de mercado das ações remanescentes será obrigado a fazer oferta pública para aquisição da totalidade das ações remanescentes no mercado;
- o número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% do total das ações emitidas; e

- é vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias.

Com a finalidade de modernizar e harmonizar as disposições da lei societária brasileira com as melhores práticas internacionais, em 28 de dezembro de 2007, foi publicada a Lei nº 11.638, que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), visando atender à necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, levando-se em conta a realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros.

No Brasil, a convergência para as normas internacionais de contabilidade teve como marco legal a promulgação dessa legislação que determinou, de forma explícita, a adoção dos padrões internacionais de contabilidade no arcabouço normativo brasileiro.

Por processo de convergência, entende-se a alteração das normas contábeis brasileiras, mediante adoção gradativa dos padrões emitidos pelo International Accounting Standard Board (IASB), conhecidos como International Finance Report Standards (IFRS), que vêm sendo adotados por mais de 100 países, incluindo todas as nações da Comunidade Europeia (ALMEIDA, 2008).

O citado autor segue afirmando que as normas emitidas pelo IASB apresentam diferenças substanciais em relação às normas vigentes no Brasil até 31 de dezembro de 2007, pois possuem como referencial para sua formulação o sistema jurídico consuetudinário, já que priorizam a essência sobre a forma e o julgamento da realidade econômica, e têm por objetivo a transparência para o investidor, trazendo profundas transformações na contabilidade, no perfil de seus profissionais e em seu currículo disciplinar.

Nessa direção, Gomes e Rodrigues (2009, p. 210) afirmam que:

o desejo de documentar as mudanças na contabilidade e de explicar tais mudanças, identificando as suas causas, tem sido, ao longo de muitas décadas, uma das principais motivações para a investigação em história da contabilidade.

Diante dessa afirmativa, torna-se necessário descrever a forma como se deu o processo histórico das sociedades por ações no Brasil.

Correa (2004) afirma que as sociedades anônimas surgiram

formalmente por intermédio do Código Comercial de 1850. Em 1939, elaborou-se o anteprojeto da Lei das Sociedades Anônimas, que, após intensos debates, transformou-se no Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940. Esse decreto-lei vigeu até a promulgação da Lei nº 6.404/1976.

No Brasil, as sociedades por ações são regidas pela Lei nº 6.404/1976. Do artigo 1º desse diploma legal, extrai-se o conceito de sociedade anônima: “a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”.

Segundo Teles (1989, p.52), desde sua criação, essa lei tem o intuito de aprimorar a qualidade das informações contábeis e da sua ampla difusão, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa e de seu desempenho econômico.

Entretanto, o processo de globalização estabeleceu de forma imperiosa um novo padrão nas relações políticas, sociais e econômicas, modificando todas as estruturas inerentes a sistemas de relações jurídicas e até mesmo de convívio social. Devido à dinâmica das inovações no que concerne aos processos financeiros, formas de apuração de resultado e obtenção de informações socioeconômicas e empresariais, bem como, principalmente, alterações legislativas, todos esses fatores fizeram com que a Lei 6.404/1976 fosse, gradativamente, perdendo uma boa parte de sua eficiência e eficácia, ficando evidente a necessidade de adequação.

Essas adequações que se faziam necessárias visavam preparar o país para adesão aos padrões internacionais de contabilidade, procurando dar maior segurança aos investidores, mediante migração para um modelo já bastante consolidado nos países desenvolvidos.

Raghavan (2009) afirma que a convergência para as normas internacionais, como acontece em muitos países, inclusive nos EUA, é um ponto crítico para o futuro dos mercados globais de capital, porque reforça a confiança dos investidores e a eficiência na alocação de recursos por meio da comparabilidade das informações financeiras.

No cenário atual, as IFRS são compreendidas como um conjunto poderoso de padrões contábeis que aumentam a transparência das demonstrações. Daske e Gebhardt (2006), por exemplo, defendem que a qualidade das divulgações analisadas por especialistas em relatórios anuais aumenta significativamente sob o padrão IFRS. Essa percepção se

baseia, principalmente, na hipótese de que as normas demandam grande quantidade de divulgações obrigatórias, além de conter maior gama de informações resultantes de regras de mensuração desenvolvidas com o objetivo de fornecer dados relevantes e confiáveis a investidores externos.

A padronização internacional da contabilidade não só atende à busca por uma alocação mais eficiente de recursos, como também é, em si mesma, uma resposta à crescente globalização dos capitais e à diminuição das barreiras do seu fluxo nos últimos anos. E justamente pela relevância do tema, a International Organization of Securities Commission (IOSCO) firmara, ainda em 1995, acordo com o então International Accounting Standards Committee (IASC), atual IASB, comprometendo-se a exigir que as bolsas de valores viessem a atender às normas contábeis internacionais, o que levou a CVM a despender esforços pela convergência (LOPES, 2008).

Diante do cenário apresentado em 1997, a Lei nº 6.404/1976 sofre sua primeira grande alteração por meio da Lei nº 9.457, seguindo as tendências do movimento de governança corporativa que começava a ganhar forças no Brasil (GERON, 2008).

Geron (2008, p.25) afirma que as alterações feitas pela Lei nº 9.457/1997 visavam “flexibilizar itens como o direito de recesso e a oferta pública decorrente da aquisição de controle, suprindo-se o direito dos acionistas, com o objetivo de facilitar os processos de privatização e reestruturação de um modo geral”.

Essas mudanças já vislumbravam o alinhamento da legislação brasileira aos padrões adotados internacionalmente, como afirma Bacci (2002, p. 144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados [...].

Em 2001, seria promulgada nova legislação acrescentando dispositivos na Lei nº 6.404/1976, visando, principalmente, assegurar certos direitos dos acionistas e atrair investimentos no mercado de capitais (FREIRE FILHO, 2008).

Entretanto, no que concerne à seara contábil, somente no final de 2007, após mais de 20 anos de vigência da Lei das Sociedades por Ações e após várias tentativas, conseguiu-se alterar o texto normativo.

Em 28 de dezembro daquele ano, foi sancionada a Lei nº11.638, que introduziu várias alterações nos padrões contábeis vigentes. Um ponto que merece ser destacado é que a nova legislação determinava vigência imediata, a partir de exercícios sociais iniciando-se em 1º de janeiro de 2008. Devido, porém, à inexistência de prazo para adequação à nova realidade, diversos estudiosos se posicionaram fortemente contrários à medida, a exemplo de Carvalho(2009, p.13), que afirmou:

[...] tivemos três dias para fazer o que a Europa fez em cinco anos. A Europa, por meio da Comissão Europeia e do Parlamento Europeu, sediados em Bruxelas, deliberou em 2000 que as cerca de sete mil companhias abertas da União Europeia passariam a adotar as normas internacionais IFRS a partir de 2005. A Lei nº11.638/07 foi publicada em 28 de dezembro de 2007, determinando imediata vigência a partir de exercícios sociais iniciando-se em 1º de janeiro de 2008.

A convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais IFRS, do IASB, tornou-se realidade com o advento da Lei nº 11.638/2007.

A Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2008) estabelecia que as normas contábeis da CVM devessem estar em consonância com os padrões internacionais, tendo sido logo identificadas várias barreiras conceituais com as práticas adotadas no Brasil, dado que sempre primaram pelo atendimento fiscal (ERNST& YOUNG; FIPECAFI, 2009).

As normas emanadas do IASB compreendem uma grande quantidade de regras mandatórias de evidenciação, com o maior conteúdo possível de informação qualitativa e quantitativa, as quais foram desenvolvidas exatamente com o objetivo de garantir informação confiável e relevante (DASKE; GEBHARDT, 2006).

Conforme demonstrado, percebe-se que a Lei nº 11.638/2007 introduziu importantes alterações na Lei nº 6.404/1976, destacando-se: escrituração das demonstrações contábeis; nova estrutura do Balanço Patrimonial; demonstrações obrigatórias; demonstrações dos fluxos de caixa; demonstração do valor adicionado; critérios de avaliação dos ativos; primazia da essência sobre a forma; equivalência patrimonial; reavaliação de ativos; e Teste de Recuperabilidade.

A aplicação da Lei nº 11.638/2007 se estende para o que foi por ela designado de “sociedades de grande porte”, isto é, aquelas com receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões ou que possuam ativos em valor superior a R\$ 240 milhões, ainda que sejam sociedades limitadas. Essas “sociedades de grande porte” passam a ter as mesmas obrigações das sociedades por ações, no que tange à sua escrituração, elaboração de demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria independente, exceto quanto à publicação das demonstrações contábeis (art.3º da Lei nº 11.638/2007). Dessa forma, podem-se ter parâmetros de comparação consistentes entre empresas, independentemente da forma jurídica que cada uma venha a adotar (BORSATO; PIMENTA; LEMES, 2009).

3.1.1.4 Nova Lei de Regência da Profissão Contábil

Após o avanço ocorrido na legislação societária brasileira, tornava-se imprescindível também uma atualização na lei de regência da profissão contábil, a qual, apesar de ter sido apontada como um marco do século XX, já se encontrava em vigência há mais de 60 anos, necessitando, portanto, modernizar suas regras e assegurar mais qualificação aos profissionais contábeis.

Em 11 de junho de 2010, foi sancionada a Lei nº 12.249, que alterou diversos dispositivos do Decreto-lei nº 9.295/1946, regulador da profissão contábil.

Dentre as mudanças introduzidas pelo novo diploma legal, destaca-se aquela que autoriza o CFC a regular acerca dos princípios contábeis, do exame de suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como a editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (artigo 76).

O artigo 76 da Lei nº 12.249 é considerado por diversos estudiosos da ciência contábil como de grande relevância, pois, ao mesmo tempo em que confere competência normativa ao CFC, deixa clara, também, a necessidade de permanente atualização do exercício da profissão.

A instituição do exame de suficiência como pré-requisito para o registro de profissionais nos conselhos regionais – condição indispensável para atuação na área – é mais uma forma de salvaguardar o mercado contra os menos capacitados e, conseqüentemente, proteger a sociedade que se utiliza dos serviços contábeis.

Sobre o assunto, Carneiro (2010, p. 16) assim se posiciona:

O exame permite comprovar se os alunos recém-formados ou os profissionais que se encontram há algum tempo afastados do mercado de trabalho possuem os conhecimentos médios necessários ao exercício da profissão, condizentes com os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no curso técnico em Contabilidade.

Outro ponto que merece destaque na nova legislação diz respeito à extinção do registro da categoria de técnicos em contabilidade. A lei aprovada assegura os direitos adquiridos a todos aqueles que se já se encontravam registrados no início de sua vigência, porém só admite o registro a novos profissionais de nível médio até 1º de junho de 2015.

A nova lei estabeleceu também novas penalidades para os que não cumprirem as regras ou para casos de comprovada incapacidade técnica, crime econômico ou tributário e conduta indevida.

As penas variam desde pagamento de multa, passando pela suspensão do exercício da profissão, indo até a cassação do exercício profissional, quando comprovada a incapacidade técnica no desempenho da função, falsificação de documentos, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova de qualquer dos requisitos para registro profissional e apropriação indevida de valores de clientes confiados a sua guarda, quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave.

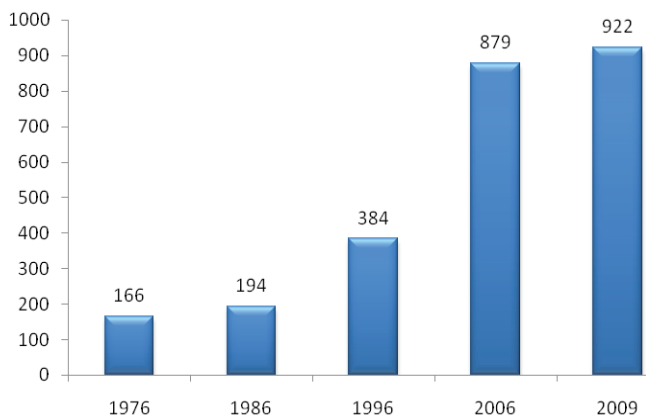
Diante das mudanças introduzidas na legislação, percebe-se uma ampliação das competências conferidas ao CFC, que ficou bem mais fortalecido, podendo exercer o papel de regulador do fazer contábil em todo o território brasileiro.

3.1.1.5 Os Desafios no Ensino da Contabilidade no Novo Século

O ensino da ciência contábil vem permanentemente se atualizando e se adaptando à realidade mundial. No Brasil, principalmente no século passado, a escola contábil passou por uma evolução sem precedentes, e agora, no século XXI, as instituições de ensino de contabilidade têm diante de si o desafio de oferecer uma educação de qualidade, que acompanhe as mudanças da economia globalizada.

Desde meados do século XX, quando teve início o primeiro curso superior de contabilidade no Brasil, o ensino universitário dessa ciência vem sendo ofertadas por diversas instituições do país, que em 2009 possuía 922 cursos de graduação em ciências contábeis, segundo dados divulgados em 2010 pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira (Inep). O Gráfico 1 revela um crescimento exponencial do número de cursos nas três últimas décadas.

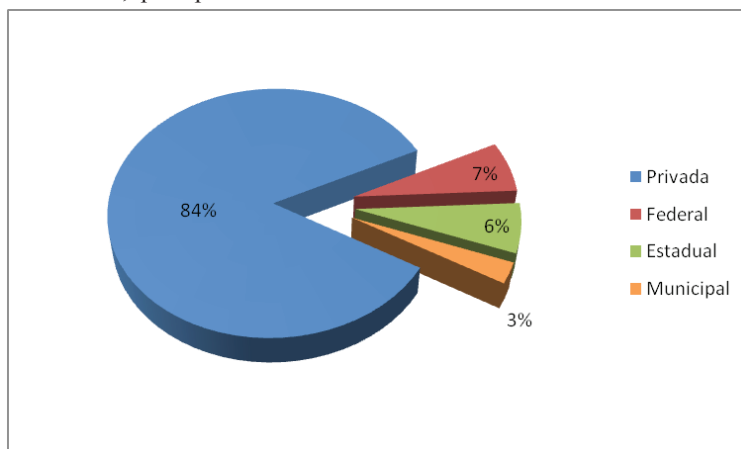
Gráfico 1 - Quantidade de cursos de ciências contábeis no Brasil



Fonte: Nossa (1999, p.37) e MEC/INEP/DEED (2010, sem paginação).

As 922 instituições que ofertam graduação em ciências contábeis compreendem 328 universidades, 97 centros universitários, 59 faculdades integradas e 438 faculdades escolas e institutos. Desse total, 788 são particulares e 144 são públicas. Essa discrepância está evidenciada no Gráfico 2.

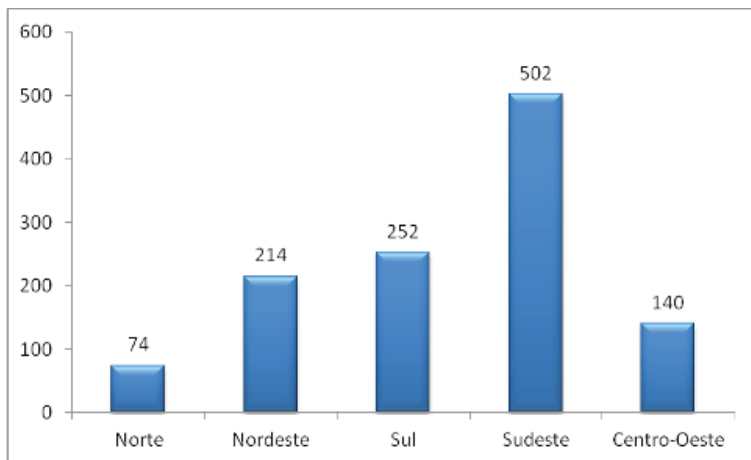
Gráfico 2 - Distribuição proporcional das instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis, por tipo de vínculo administrativo



Fonte: MEC/INEP/DEED (2010, sem paginação).

Dados publicados pelo MEC/INEP/DEED em 2011 apontam que o número de instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis no Brasil subiu para 1.182, distribuído nas cinco regiões geográficas conforme disposto no Gráfico 3. Atentando para os dados expostos tanto no Gráfico 1 quanto no 3, observa-se que a partir de 2006 houve uma franca ascendência no número de instituições que oferecem o curso de Ciências Contábeis.

Gráfico 3 - Distribuição quantitativa das instituições que ofertam curso de Ciências Contábeis no Brasil, por região



Fonte: MEC/INEP/DEED (2011, sem paginação).

Apesar da sua fraca ascendência, os cursos de contabilidade contribuem para que, hoje em dia, existam 489.174 profissionais ativos no país, sendo 290.679 contadores e 198.495 técnicos. Questiona-se, no entanto, se esses profissionais vêm recebendo uma educação de qualidade.

Segundo Iudícibus e Marion (apud NOSSA, 1999), dentre os fatores que prejudicam a qualidade do ensino da contabilidade, destaca-se a “proliferação de instituições de ciências contábeis, inclusive das instituições particulares, muitas delas visando exclusivamente o lucro”.

As instituições de ensino superior devem ficar atentas para as mudanças mundiais que podem afetar a contabilidade e refletir sobre o futuro da ciência. Segundo Schmidt (2002), a comunidade contábil deve ponderar sobre os assuntos relacionados no Quadro 7.

Quadro 7 - As mudanças da contabilidade no século XXI

Sofisticação do usuário	Os usuários das demonstrações contábeis estão a cada dia mais sofisticados. Analistas financeiros, investidores, credores, administradores e potenciais investidores, a cada dia que passa, dominam novas tecnologias de análise de informações. Os usuários vêm exigindo que as informações contábeis sejam mais úteis, ou seja, mais rápidas, precisas, abrangentes etc.
Complexidade das informações e dos processos de comunicação	Como as atividades a serem reveladas pela contabilidade tornaram-se incrivelmente complexas nos últimos anos, os sistemas contábeis vêm sofrendo grandes modificações, para tornarem-se capazes de acompanhar essa evolução. Elementos como a globalização da economia, os mais recentes instrumentos de gerenciamento e os novos desenvolvimentos tecnológicos, principalmente computacionais, fizeram com que os sistemas contábeis expandissem enormemente o leque de atividades a serem reveladas. Os processos de informação tomaram outras formas, aumentando a capacidade e a velocidade de processamento de dados, diminuindo a distância entre a atividade a ser revelada e o usuário da informação, especialmente por meio de redes de computação e de comunicação. Atualmente, o rastreamento por informações é praticamente instantâneo e a distância inexistente com a utilização de provedores de comunicação conectados via internet, por exemplo.
Qualificação profissional	A profissão contábil atua em realidades regionais bem distintas, especialmente comparando-se o Brasil a países desenvolvidos, onde a formação profissional é precária, assim como são precárias as condições de crescimento da própria atividade. Em uma era em que as mudanças ambientais ocorrem com grande frequência, é preciso que os profissionais contábeis acompanhem o barco da história, para não se tornarem alvos imobilizados pela defasagem.
Globalização da economia	Os sistemas contábeis devem ter a capacidade de fornecer informações úteis, independentemente de quem sejam os usuários e dos locais onde sejam estabelecidos. Essa nova situação irá forçar os profissionais a criar sistemas contábeis com a habilidade para processar bancos de dados comuns a todos os usuários. A contabilidade deverá ser capaz de trabalhar com as características regionais de cada usuário, em termos de legislação, de princípios contábeis, de tecnologia, de mercados financeiros etc. O desafio para a contabilidade será o de emitir informações para quem quer que seja e onde se encontre o usuário.

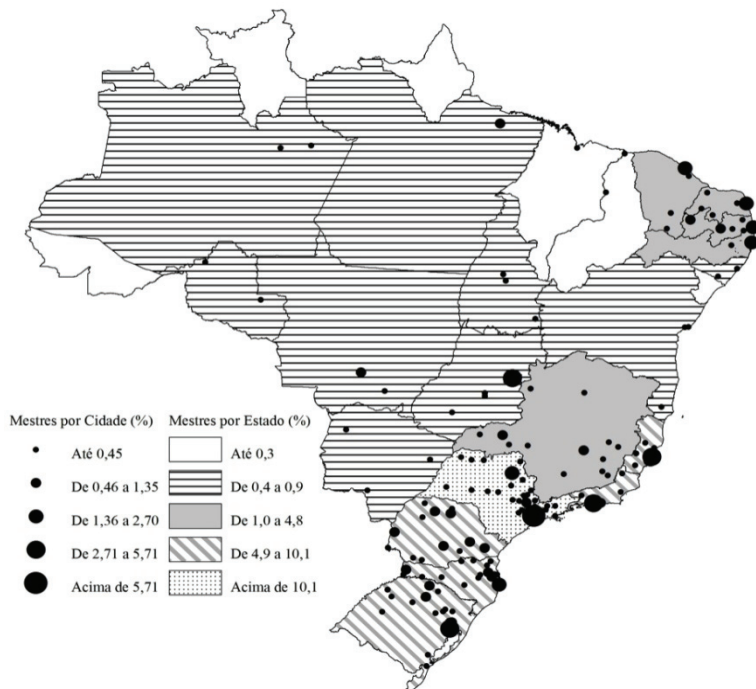
Fonte: Adaptado de Schmidt (2002, p.456-458).

O cenário atual indica que um dos principais obstáculos a serem enfrentados pela classe contábil é a insuficiente quantidade de docentes titulados. De acordo com dados da ANPCont (2011), no Brasil há 2.381 mestres e 191 doutores. Essa situação torna-se preocupante, em virtude do que dispõe o inciso II do artigo 52 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, determinando que as universidades devem ter “um terço do corpo docente, pelo menos, com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado”.

Além de ser pequeno o número de mestres e doutores, a distribuição das duas categorias entre as regiões se dá de forma desigual. Moraes (2009, p. 56) constatou que os mestres em contabilidade estão assim localizados: 54,4% no Sudeste, 24,4% no Sul, 11,6% no Nordeste, 7,2% no Centro-Oeste e 1,5% no Norte. Essa distribuição guarda compatibilidade com a de programas de pós-graduação: 50% no Sudeste, 28,6% no Sul, 14,3% no Nordeste, 7,1% no Centro-Oeste. O estudo do autor revela,

ainda, que na maioria dos estados os mestres se concentram nas regiões metropolitanas das capitais, conforme exposto na Figura 3.

Figura 3 - Distribuição geográfica dos Mestres em Ciências Contábeis nos Estados e Municípios – 2009



Fonte: Moraes (2009, p. 57).

Complementando o exposto por Moraes (2009), Cunha (2007) apresenta uma distribuição do corpo de doutores em contabilidade nas regiões brasileiras: 72,1% no Sudeste; 10,9% no Sul, 10% no Nordeste e 7% no Centro-Oeste.

Diante dessa realidade, o CFC assimilou a importância da sua participação, enquanto órgão de classe, na qualificação profissional dos seus filiados, entendendo que a formação acadêmica continuada constitui requisito fundamental para a educação integral do profissional da contabilidade.

Partindo dessa premissa, em 1994 o CFC instituiu o programa Excelência na Contabilidade, que se propõe intensificar a realização de cursos de pós-graduação *lato sensu* e, principalmente, *stricto sensu* em contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios com instituições de ensino superior recomendadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). Na Tabela 4, pode-se visualizar o montante de recursos investidos no programa. Os Quadros 8 e 9 relacionam as instituições de ensino superior que firmaram convênio com o CFC.

Tabela 4 - Distribuição dos recursos investidos no programa Excelência na Contabilidade

Modalidade	Investimento (R\$)
<i>Lato Sensu</i>	699.550,56
<i>Stricto Sensu</i>	5.580.310,18
TOTAL	6.279.860,74

Fonte: CFC (2011).

Quadro 8 – Instituições que firmaram convênio com o CFC (*stricto sensu*)

<ul style="list-style-type: none"> • UFA – Universidade Federal do Amazonas • UnB – Universidade de Brasília • FUCAPE – Fundação Instituto de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças • UERJ – Universidade Estadual do Estado do Rio de Janeiro • FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado • FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau • UNIFOR – Universidade de Fortaleza • UFC – Universidade Federal do Ceará • UFMT – Universidade Federal de Mato Grosso • UMA – União de Negócios Administrativos • FVC – Fundação Visconde de Cairu • UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí • UNAMA – Universidade da Amazônia • USP – Universidade de São Paulo
--

Fonte: CFC (2011).

Quadro 9 - Instituições que firmaram convênio com o CFC (*lato sensu*)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• IBPEX – Instituto Brasileiro de Pós-graduação e Extensão• Faculdades Saber• UFPE – Universidade Federal de Pernambuco / FADE – Fundação de Apoio ao Desenvolvimento• Faculdade Atual da Amazônia• UESP – União das Escolas Superiores Sobral Pinto• FAIR – Faculdades Integradas de Rondonópolis• INPET – Instituto Nacional de Pesquisa e Estudos Tributários• UVA – Universidade Estadual Vale do Acaraú• ASBEC• PUCSP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo• UNIMEP – Universidade Metodista de Piracicaba• CAP – Centro de Aperfeiçoamento Profissional de Sergipe / Universidade Cândido Mendes• UFSC – Universidade de Santa Catarina• UNISC – Universidade de Santa Cruz do Sul• UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí• FERJ – Fundação Educacional Regional Jaraguense• UNOCHAPECÓ – Universidade Comunitária Regional de Chapecó• UNIJUÍ – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul• PUCRS – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul• FARGS – Faculdades Riograndenses• ULBRA – Universidade Luterana do Brasil• FARO – Faculdade de Ciências Humanas, Exatas e Letras de Rondônia• FATEC-RO – Faculdade de Ciências Administrativas e de Tecnologia• UNICENP – Centro Universitário Positivo• UEPG – Universidade Estadual de Ponta Grossa• UEM – Universidade Estadual de Maringá• Faculdades Spei• UFPI – Universidade Federal do Piauí• UNAMA – Universidade da Amazônia• FACI – Faculdade Ideal |
|---|

- CESUPA – Centro Universitário do Pará
- Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas Machado Sobrinho
- FACIMP – Faculdade de Imperatriz
- UFMA – Universidade Federal do Maranhão
- Universidade Católica de Goiás
- UNIFOR – Universidade de Fortaleza
- FAMETRO – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza
- FVC – Fundação Visconde de Cairu
- FJA – Faculdade Jorge Amado
- UEFS – Universidade Estadual de Feira de Santana
- UFBA – Universidade Federal da Bahia
- UCSAL – Universidade Católica de Salvador
- FSSAL – Faculdade São Salvador
- FABAC – Faculdade Baiana de Ciências
- FIB – Faculdade Integrada da Bahia

Fonte: CFC (2011).

Vale ressaltar que desde 2007 o CFC vem adotando a política de concessão de apoio financeiro, excetuando-se alguns casos em regiões que não apresentem real necessidade, somente para a realização de cursos na modalidade *stricto sensu* em contabilidade.

Com mais de uma década de realização, esse programa vem oportunizando aos profissionais contábeis, especialmente aqueles que atuam como professores universitários, avançar nas suas qualificações, tornando-se um dos mais importantes programas, totalizando 4.806 alunos contemplados com os recursos financeiros concedidos pelo programa. Educação Profissional Continuada, do CFC. Nesse período, 4.142 alunos foram contemplados com cursos na modalidade *lato sensu* e 664 na modalidade *stricto sensu*,

Apesar da importância das ações desenvolvidas, um fato que não pode ser desconsiderado em relação à classe contábil brasileira é a dimensão territorial do Brasil, que, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), possui uma área territorial de 8.514.876 km², distribuídos em 26 estados e um Distrito Federal, totalizando 5.564 municípios.

Diante da realidade exposta, um dos grandes desafios nos dias atuais é criar soluções em educação que permitam disseminar o conhecimento em contabilidade, equacionando a grande extensão territorial do país, o número expressivo de profissionais registrados em todos os Estados da Federação, as diferenças nos níveis de formação e o reduzido número de professores qualificados em relação à quantidade de cursos de graduação em ciências contábeis ofertados pelas IES e também à demanda por educação continuada por parte dos profissionais que já se encontram no mercado.

Diante do cenário exposto, na apresentação de uma breve retrospectiva histórica da evolução da contabilidade, dos primórdios até os dias atuais, ficou evidenciado que a contabilidade, como ciência milenar, surgiu para atender à necessidade de controle do patrimônio pelos homens. Esta mesma contabilidade, surgida rudimentar, evoluiu com os avanços econômicos das civilizações, tornando-se na atualidade imprescindível para impulsionar o Brasil ao concerto das nações desenvolvidas. No entanto, até agora a evolução tem sido lenta, mas a globalização trouxe novas e variadas demandas no fazer contábil, exigindo-se uma postura muito mais arrojada e proativa tanto dos profissionais, quanto das Entidades representativas da Classe.

Partindo dessa premissa, apresenta-se a seguir a Educação a Distância como uma importante ferramenta capaz de contribuir para minimizar a realizada exposta.

3.2 Educação a Distância

Apesar de ser uma modalidade de ensino bastante difundida atualmente, a Educação a Distância (EaD) é mais antiga do que se pode imaginar. Para se ter uma ideia, em 1728, a Gazeta de Boston publicava o anúncio de Caleb Philipps, professor de taquigrafia, oferecendo a todas as pessoas interessadas em aprender essa técnica a receber em suas casas várias lições semanais e ser perfeitamente instruídas, como as pessoas que residiam em Boston (SARAIVA, 1996).

Entretanto, essa forma de ensinar e aprender só começou a existir institucionalmente na segunda metade do século XIX. Em 1856, Charles Toussaint e Gustav Langescheidt criam a primeira escola de línguas por correspondência em Berlim; em 1891, Thomas J. Foster funda, em Scranton (Pennsylvania), o International Correspondence Institute; em

1892, o reitor William R. Harper, que já experimentara o ensino por correspondência na formação de professores para escolas paroquiais, cria a Divisão de Ensino por Correspondência no Departamento de Extensão da Universidade de Chicago; em 1894/1895, em Oxford, Joseph Knipe dá início aos cursos de Wolsey Hall; em 1898, Hans Hermod cria o famoso Instituto Hermod, da Suécia (LANDIM, 1997).

Daquela época em diante foram utilizados os mais variados ferramentais pedagógicos, valendo-se da evolução da ciência e da tecnologia, com robustos sistemas de comunicação e gestão do conhecimento. Assim, o interesse por essa categoria de educação aumentou consideravelmente desde a introdução das tecnologias da internet.

Atualmente, observa-se um contínuo movimento de consolidação e expansão da EaD. Amplia-se o número de países, de instituições, de cursos, de alunos e de estudos sobre o ensino por correspondência. No Brasil, o número de cursos e de alunos vem aumentando rapidamente nos últimos anos, confirmando a expansão desse movimento no território nacional. A Tabela 5 apresenta esse desenvolvimento em dados quantitativos.

Tabela 5 - Evolução do número de instituições de ensino superior, cursos, vagas e alunos na EaD no Brasil – 2002 a 2007

Ano	Nº de IES	(*) (%)	Nº de Curso	(*) (%)	Nº de Vagas	(*) (%)	Nº de Aluno	(*) (%)
2002	25	-	46	-	24.389	-	29.702	-
2003	38	52,0	52	13,0	24.025	-1,5	21.873	-26,4
2004	47	23,7	107	105,8	113.079	370,7	50.706	131,8
2005	73	55,3	189	76,6	423.411	274,4	233.626	360,7
2006	77	5,5	349	84,7	813.550	92,1	430.229	84,2
2007	97	26,0	408	16,9	1.541.070	89,4	537.959	25,0

Nota: (*) Variação anual.

Fonte: MEC/INEP (2009, p.20).

No período de 2002 a 2007, o número de instituições ofertantes de cursos de graduação a distância quase quadruplicou. Enquanto isso, a

quantidade de cursos, vagas e alunos aumentou de forma impressionante, e a cada ano cresce o número de concluintes na educação a distância, conforme disposto na Tabela 6.

Tabela 6 - Evolução do número de ingressos, matrículas e concluintes na EaD no Brasil – 2002 a 2007

Ano	Nº de Ingresso	Variação anual (%)	Nº de Matrícula	Variação anual (%)	Nº de Concluinte	Variação anual (%)
2002	20.685	-	40.714	-	1.712	-
2003	14.233	-31,2	49.911	22,6	4.005	133,9
2004	25.006	75,7	59.611	19,4	6.746	68,4
2005	127.014	407,9	114.642	92,3	12.626	87,2
2006	212.465	67,3	207.206	80,7	25.804	104,4
2007	302.525	42,4	369.766	78,5	29.812	15,5

Fonte: MEC/INEP (2009, p. 20).

Novas metodologias e técnicas são incorporadas, novos horizontes se abrem pela EaD utilizada no ensino superior, não apenas para cursos de extensão ou preparatórios de exames, mas também como estratégia alternativa para cursos de graduação e de especialização e educação continuada.

Seja por meio de material impresso ou via internet, a EaD passa a incorporar de forma articulada e integrada os princípios, processos e produtos que o desenvolvimento científico e tecnológico vem colocando a serviço da comunicação e da informação.

Com a utilização e aperfeiçoamento das redes de computadores, surgem novas ideias e conceitos. Nessa direção, encontram-se os sistemas de *e-Learning*, que têm como principal função programar recursos que viabilizem o ensino-aprendizagem via internet, elegendo como foco a geração de novos conhecimentos através de seus ambientes colaborativos de aprendizagem. O *e-Learning* é objeto de estudo neste capítulo, mostrando-se algumas ferramentas que podem ser utilizadas em ambientes virtuais de aprendizagem e suas possibilidades para que o aprendizado autônomo e cooperativo de portadores de deficiência visual venha a ocorrer por meio dessa modalidade de ensino.

3.2.1 Aprendizagem suportado por tecnologia

Cada vez mais, as aulas presenciais estão sendo transformadas em cursos “*blended learning*”, os quais integram uma certa quantidade de ensino on-line (HRICKO; HOWELL, 2006). No entanto, não se pode simplesmente transferir as atividades de avaliação do ambiente de aprendizagem convencionais para ambientes virtuais de aprendizagem sem definir diretrizes para o impacto previsto da tecnologia no conteúdo do curso, a comunicação professor-aluno, e mudança de papéis e responsabilidades (WITTIS, 2001; BOBER, 1998). Vários estudos comparativos entre a aprendizagem on-line e a tradicional têm sido realizados (ROSS, 2001; DIAZ, 2000; BOWERS, 1998).

O Sloan Consortium define um programa on-line como sendo aquele no qual pelo menos 80% do conteúdo programático é entregue on-line e um programa “*blended*” como sendo aquele aonde entre 30% e 79% do conteúdo programático é entregue on-line (ALLEN; SEAMAN; GARRETT, 2007). Portanto, o modo *blended* é por vezes referido como um modo híbrido em educação à distância.

Cursos são ministrados por meio de um número diverso de meios, tais como módulos auto-instrucionais impressos, conteúdo multimídia, internet e discussões on-line através do sistema de gestão de aprendizagem, juntamente com um número limitado de sessões presenciais junto a um tutorial facilitador do curso (BIANCO, 2007; ROSS, 2007).

Tradicionalmente, o modo *blended* foi alvo de alunos que ainda desejam a orientação de um tutor, mas, devido às circunstâncias, tais como compromissos de trabalho, eles ficam impossibilitados de frequentar aulas convencionais realizadas durante a semana. Assim, o modo de “*blended learning*” e desenvolvido na compreensão da natureza e caráter dos seus alunos. O processo de preparação de conteúdo e design instrucional leva em consideração o conhecimento prévio e experiência de seus aprendizes autônomos (LUPICCINI, 2007). Portanto, o projeto eficaz de estratégias de ensino desempenha um papel crucial na integração dos processos de ensino-aprendizagem.

Com a crescente sofisticação da tecnologia de internet, do acesso móvel e acesso remoto à web em todo o mundo, ferramentas de teste on-line com capacidade de autenticação do aluno tornaram-se cada vez mais disponíveis. A comunicação na sala de aula virtual aparece na forma de e-mail, correio de voz, webmail, grupos de notícias, boletins,

teleconferência, *desktop* video-conferência, i-portais, blogs, celulares e através de numerosos sites de redes sociais. “*Blended learning*” está provando ser uma opção atraente para apoiar a entrega de conteúdo acadêmico por instituições de ensino superior que oferecem modos convencionais de estudo (PREBBLE, 1999).

3.2.2 Educação a distância e *e-Learning*

A EaD é uma forma sistematicamente organizada de auto-estudo, onde o aluno se instrui a partir do material que lhe é apresentado; onde o acompanhamento e a supervisão do sucesso do aluno são levados a cabo por um grupo de professores. Isto é possível a distância, através de meios de comunicação, capazes de vencer essa distância, mesmo que longa (DOHMEM apud LANDIM, 1997).

Como visto no item anterior, essa modalidade de ensino experimentou uma evolução muito grande nos últimos anos, e a cada dia mais vem convergindo para o mundo digital. A internet vem se transformando no meio mais efetivo pelo qual as pessoas podem ampliar seus conhecimentos – o que é indispensável no mundo atual. Por isso, muitos dos cursos a distância são realizados via internet.

O termo *e-Learning* está na moda, mas o conceito em si já vem sendo utilizado há décadas. *e-Learning* é um treinamento que acontece através de uma rede, usualmente via internet ou intranet. Tem suas raízes no velho mundo do treinamento baseado em computadores, que surgiu no início dos anos 1980, utilizando CD-Rom para ensinar os profissionais técnicos. Ultimamente, esse tipo de ensino tem sido adotado nas empresas e em instituições acadêmicas (LITWIN, 1997).

O *e-Learning*, ou educação *on-line*, é o processo de ensino-aprendizagem que inclui uma ampla gama de aplicações e processos, como, por exemplo, aprendizagem baseada na internet, aulas virtuais e colaboração digital. Inclui a entrega de conteúdos com áudio, vídeo, textos e animação via internet, possibilitando o trabalho em equipes colaborativas. Mais que inovação tecnológica, estamos diante de uma nova forma de ensinar e aprender, um novo conceito de ambiente de aprendizagem, em que a interatividade e a colaboração fazem parte de uma abordagem pedagógica inovadora e plena de possibilidades para a capacitação continuada.

Assim, pode-se concluir que o *e-Learning* é uma forma de fazer EaD pela internet. Isso torna possível criar comunidades dinâmicas de aprendizagem, cujos participantes podem fazer perguntas e trocar ideias. Os ambientes de aprendizagem disponíveis por meio de tecnologias de telecomunicações poderão, em breve, equiparar-se a um grau de interatividade disponível apenas em situações de aprendizagem face a face.

3.2.3 Caracterização da EaD

A principal característica da EaD é a separação entre professor e aluno no espaço e/ou tempo. Estudos realizados por Holmberg e Rumble revelam que a população estudantil que faz cursos a distância é predominantemente adulta e está relativamente dispersa, devido a razões geográficas, condições de emprego, disponibilidade de tempo, incapacidade física etc (LANDIM, 1997).

No caso de alunos adultos, é fundamental que, desde seu início, os projetos tenham a perspectiva de valorização da experiência individual, não somente no que tange ao tema a ser estudado, mas, e principalmente, no tratamento dos conteúdos a partir da experiência de vida e cultura dos alunos. É importante também ressaltar que para fazer um curso a distância, o aluno adulto deve ter autonomia e responsabilidade.

Além das características acima citadas, Holmberg e Rumble (apud NUNES, 1998) observaram que os cursos a distância, em suas diferentes modalidades, possuem as seguintes características:

- cursos autoinstrucionais– mediante elaboração de materiais para o estudo independente, conteúdo e objetivos claros, autoavaliações, exercícios, atividades e textos complementares;
- cursos pré-produzidos– geralmente usam, de forma predominante, textos impressos, mas combinados com uma ampla variedade de outros meios e recursos;
- comunicações massivas– uma vez preparados os cursos, é possível, conveniente e economicamente vantajoso utilizá-los para um grande número de estudantes, sendo imprescindível, porém, testar

adequadamente os materiais em situações que possibilitem sua avaliação precisa. Caso contrário, o custo poderá ser bastante elevado e o resultado relativamente pequeno;

- comunicações organizadas em duas direções – comunicações que se produzem entre estudantes e o centro produtor dos cursos. Essa comunicação se cumpre mediante tutorias, orientações, observações sobre trabalhos e ensaios realizados pelo estudante, autoavaliações e avaliações finais;
- estudo individualizado– sem pretender que ele seja uma característica exclusiva dessa forma de ensino. Contudo, “aprender a aprender” constitui um recurso especialmente importante para o estudante a distância e é desse ponto que seu desenvolvimento deve ser impulsionado nesse tipo de educação;
- forma mediadora de conversação guiada– esse aspecto tem sido destacado, ressaltando como fundamentais os aspectos relacionados à separação entre professor e aluno, que condicionarão as formas em que se dará a comunicação entre ambos;
- tipo industrializado de ensino-aprendizagem– a produção massiva de materiais autoinstrucionais implica uma clara divisão do trabalho na criação e produção, tanto intelectual como física, dos materiais. Quando os cursos são feitos via internet, o trabalho físico diminui consideravelmente, pois o conteúdo, em sua grande parte, é totalmente disponibilizado na rede;
- crescente utilização da “Nova Tecnologia Informativa” –a nova tecnologia informativa depende muito da eletrônica e, fundamentalmente, compreende três tecnologias convergentes: computação, microeletrônica e telecomunicações. A tecnologia da comunicação digital e a instalação de cabos de fibra ótica no Brasil possibilitam a introdução de meios adequados para a teleconferência

e a integração de cursos multimídia remotos em computadores pessoais;

- tendência a adotar estruturas curriculares flexíveis—tais estruturas possibilitam melhor adaptação às possibilidades e aspirações individuais da população estudantil, sem que isso venha em detrimento da qualidade acadêmica do material instrucional. Módulos e créditos possibilitam essa tendência; e
- custos de decrescentes por estudante— depois de elevados investimentos iniciais, sempre que se combine uma população estudantil numerosa com uma operação eficiente, a educação a distância pode ser mais econômica.

3.2.4 A educação a distância no Brasil

As experiências brasileiras, governamentais, não governamentais e privadas, são muitas e representam, nas últimas décadas, a mobilização de grandes contingentes de técnicos e recursos financeiros nada desprezíveis. Contudo, seus resultados não foram ainda suficientes para gerar um processo de irreversibilidade na aceitação governamental e social da EaD no Brasil. Os principais motivos disso são a descontinuidade de projetos, a falta de memória administrativa pública e certo receio em adotar procedimentos rigorosos e científicos de avaliação dos programas e projetos.

Dentre os problemas que impediram o progresso e a massificação da EaD no Brasil, Nunes (1998) destaca os seguintes:

- organização de projetos-piloto sem a adequada preparação de seu seguimento;
- falta de critérios de avaliação dos programas-projetos;
- inexistência de uma memória sistematizada dos programas desenvolvidos e das avaliações implementadas (quando for o caso);

- descontinuidade dos programas sem qualquer prestação de contas à sociedade e mesmo aos governos e às entidades financiadoras;
- inexistência de estruturas institucionalizadas para a gerência dos projetos e a prestação de contas de seus objetivos;
- programas pouco vinculados às necessidades reais do país e organizados sem qualquer vinculação com programas de governo;
- permanência de uma visão administrativa e política que desconhece os potenciais e as exigências da EaD, fazendo com que essa área sempre seja administrada por pessoal sem a necessária qualificação técnica e profissional;
- pouca divulgação dos projetos, inexistência de canais de interferência social dos mesmos; e
- organização de projetos-piloto somente com a finalidade de testar as metodologias.

Em sua edição de 11 de fevereiro de 1998, o Diário Oficial da União publicava o Decreto nº 2.494, de 10 de fevereiro de 1998, regulamentando o artigo 80 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Basicamente, regulamenta a Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Nas Disposições Gerais que contêm as determinações sobre EaD, não se encontra explicitamente nenhum item que beneficie os portadores de deficiência visual. Porém, em conformidade das leis referentes a EaD com outras leis reguladoras da educação presencial, pode-se encontrar uma referência implícita, no parágrafo 1º do artigo 37, quando trata da educação de jovens e adultos, como essa modalidade de ensino pode beneficiar as pessoas portadoras de necessidades especiais.

Esse artigo estabelece que os sistemas de ensino assegurarão oportunidades educacionais apropriadas, consideradas as características do alunado, seus interesses, condições de vida e de trabalho, mediante cursos e exames (NUNES, 1998). Conclui-se, assim, que essa modalidade de ensino pode ser adequada também aos portadores de necessidades especiais.

3.2.5 Considerações sobre *e-Learning* na educação

Uma das principais vantagens das ferramentas de *e-Learning* é sua capacidade de possibilitar a personalização das aulas, de acordo com a necessidade de cada aluno.

Uma pesquisa realizada em 2001 pela Escola do Futuro da Universidade de São Paulo (USP, 2001), com alunos da própria instituição, revelou que:

- 98% dos alunos acreditam que a aprendizagem será contínua ao longo da vida;
- 62% acreditam que as aulas serão dadas a distância;
- 55% esperam montar o seu próprio curso; e
- 41% acreditam que as salas de aula não terão um lugar físico específico.

Os alunos responderam também sobre qual a melhor forma de aprender:

- 31% disseram que seria através de aulas expositivas;
- 31% preferem estudar sozinho, em casa ou na biblioteca;
- 20% optam por estudar em grupo; e
- 14% preferem pesquisas práticas.

Apenas 1/3 dos alunos entrevistados identificam no professor expositivo o melhor caminho para aprender novos conhecimentos.

Uma iniciativa interessante no setor é o caso da Kickeducação, um portal vertical voltado para o ensino médio e fundamental. O investimento total do projeto passou de US\$ 1 milhão. Aproximadamente um ano depois do lançamento, o *site* já contabilizava aproximadamente 200 mil usuários cadastrados e 3 milhões de visitas mensais. O portal detém a capacidade de criar um *site* para cada escola interessada. Já há quarenta escolas que são clientes do portal. Para ter direito a esse serviço, cada instituição deve pagar 900 reais por uma assinatura.

Como se pode observar, os principais investimentos nessa área recaem em produção de conteúdo e infraestrutura tecnológica. O alto custo da tecnologia também contribui para a falta de acessibilidade.

Percebe-se ainda que as iniciativas nessa área vêm crescendo a cada ano; concomitantemente, vem crescendo também o ingresso de portadores de deficiência, tanto no ensino fundamental e médio como nas universidades. Assim, faz-se necessário, como já elucidado no capítulo anterior, que essa modalidade de ensino deve ser acessível, tanto no que tange ao preço como nas tecnologias e nos conteúdos nela disponíveis.

3.2.5.1 Padrões *e-Learning*

O acesso aos conteúdos se dá por meio de ferramentas e possibilidades da internet. Essas ferramentas são determinadas através de especificações que se tornam padrão, ao receberem o selo de qualidade, como, por exemplo, do Institute of Electrical and Electronic Engineers (IEEE) e depois de passarem pelos seguintes estágios:

- Pesquisa – quando são identificadas as possíveis soluções;
- Desenvolvimento – quando a pesquisa é elaborada por várias pessoas e documentada; e
- Teste – quando as especificações são postas em uso.

O Status Internacional do Padrão é a fase em que a especificação se torna padrão, pois recebe o selo de qualidade, por exemplo, do IEEE.

A criação de padrões globais facilita a reutilização de conteúdos a partir de diferentes provedores e múltiplas plataformas, que são extremamente necessários para que um curso *on-line* tenha maior interoperabilidade e seja reutilizável, gerenciável, acessível e durável, sem que o usuário tenha que pagar tanto por isso, já que, ainda hoje, são comuns as dificuldades de troca de informações entre plataformas diferentes e até mesmo entre versões diferentes da mesma plataforma. Assim, o uso de padrões facilita, possibilita, por exemplo, que arquivos como jpeg, gif, html e texto se integrem uns com os outros. Além disso, quando há informações sobre o “formato de empacotamento de conteúdo, a sequência do conteúdo e a informação do usuário”, o conteúdo poderá ser facilmente transferido de uma plataforma para outra sem problemas de conversão, o que é viabilizado pelos padrões.

O uso de padrões possibilita identificar os serviços que serão disponibilizados no curso; como os conteúdos didáticos serão produzidos e inseridos; como se darão a avaliação e a motivação dos aprendizes;

como será feita a aprendizagem em grupo; e como os conteúdos serão gerenciados. São questões que devem ser consideradas ao se pensar em educação on-line. Os responsáveis pela metodologia de ensino a ser adotada no curso, bem como pelos conteúdos a serem repassados para os aprendizes, precisam fazê-lo de forma tal, que se mudar a tecnologia, o conteúdo continue inalterado. Para tanto, tudo o que está inserido no ambiente virtual de aprendizagem deve adequar-se aos vários tipos de tecnologia, sem que isso venha requerer o aumento dos investimentos feitos na sua criação.

O registro, o armazenamento, a montagem, o gerenciamento, a publicação de conteúdos de aprendizado para que sejam disponibilizados na internet, papel, CD, etc, pelos autores do curso, é feito por meio de uma aplicação de *software* chamada Learning Content Management System (LCMS) (disponível em: <http://www.imsproject.org/specificationdownload.cfm>). Já a automatização e a administração dos eventos de treinamento, como o registro do usuário, o rastreamento de cursos no catálogo, o registro de dados dos aprendizes, os relatórios para gerenciamento de inscrições, a grade curricular, os resultados, os testes, o cronograma de treinamento, etc, são feitas por uma outra aplicação de *software*, denominada Learning Management System (LMS). O LMS é tipicamente projetado para lidar com cursos de múltiplos publicadores e provedores. É um LMS mais avançado.

Como os sistemas de entrega desses cursos diferem de usuário para usuário, então é comum autores e editores de cursos *on-line* se verem forçados a produzir diferentes versões para diferentes sistemas de entrega. Essa conversão de formatos para os diferentes LMS torna-se dispendiosa para aqueles usuários que precisam pagar por ela.

Atualmente, os conceitos de *Learning Object* e Metadata estão muito em voga, pois a mudança do modelo de aprendizagem organizacional para *e-Learning* requer tecnologias formadas por bases de dados, internet e outras mídias digitais.

Ao se criar um curso *on-line*, deve-se levar em conta, por exemplo, se esse curso foi desenvolvido para ser utilizado novamente, independentemente da plataforma ou empresa que disponibilizou o seu uso. Daí a necessidade de que os padrões usados em *e-Learning* possuam funcionalidades que contemplem as necessidades de cursos *on-line*.

O MASIE Center e-Learning Consortium propõe que os padrões devem ter as seguintes características (MASIE, 2003):

- Interoperabilidade: capacidade que um sistema tem de trabalhar com outros sistemas, independentemente da infraestrutura dos outros sistemas, ou seja, o sistema deve integrar-se aos demais;
- Reusabilidade: capacidade que um sistema tem de ser utilizado novamente. O conteúdo disponibilizado no curso, bem como o curso inteiro, poderão ser utilizados em outros contextos;
- Gerenciamento: capacidade que um sistema tem de rastrear informações referentes a usuários e conteúdos;
- Acessibilidade: capacidade que um sistema tem de localizar e acessar conteúdo, não importando a localização física e a incapacidade física do aprendiz; e
- Durabilidade: capacidade que um sistema tem de resistir às mudanças tecnológicas sem precisar de “remodulação”, “reconfiguração” e “recodificação”, como algumas das características primordiais que um sistema deve ter. Essa característica pressupõe que a tecnologia deve estar em permanente evolução, para não ficar obsoleta.

Ainda não há obrigatoriedade do uso de padrões para a produção e concepção de cursos *e-Learning*. Existem, porém, alguns sistemas de metadata que facilitam o processo de indexação de arquivos e de objetos de aprendizagem, os quais vêm se tornando padrão.

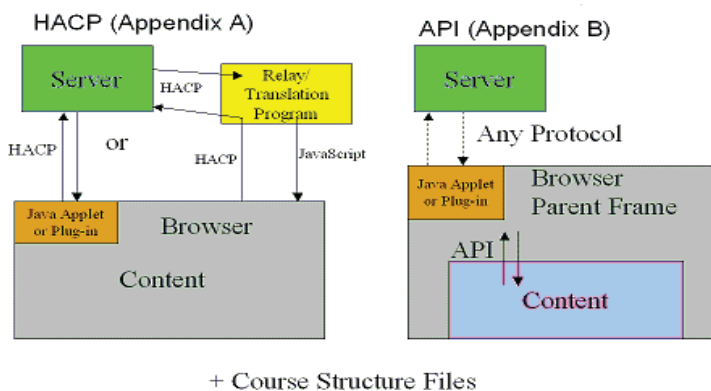
Dentre as normas aplicáveis a *e-Learning* para a concepção e produção de cursos, e que vêm se tornando padrão, destacam-se: As normas Aircraft Industry CBT Committee (AICC) que são estabelecidas de duas formas: *Course Server Communication* – Comunicação com o servidor do curso e *Course Structure Definition* – Definição da estrutura do curso. Na primeira, são arquivados os resultados dos alunos; na segunda, é verificado como o servidor *e-Learning* carrega e disponibiliza o conteúdo do curso.

Para suportar a compatibilidade com a internet, foram estabelecidos os métodos HACP (Protocolo de comunicações HTTP AICC) e Application Programming Interface (API) de comunicação para transmissão de dados e configuração.

As normas AICC foram orientadas para comunicações baseadas em ficheiros. No método HACP, os ficheiros são empacotados como uma página da internet, e o resultado é publicado no servidor. O curso pode apresentar os resultados ou solicitar informação ao servidor. O servidor responde com uma mensagem em texto puro, sob a forma de um “ficheiro” AICC. Já no método API, o curso comunica por meio de uma *frame* “parent”, e em seguida uma série de chamadas a funções é definida para guardar diversa informação de ficheiros na *frame* “parent”. Tipicamente, a *frame* “parent” consiste em um *Java applet* para executar o processo de comunicação.

A Figura 4 mostra como se dá a comunicação entre as partes das especificações AICC. Pode-se notar que a comunicação *browser*-servidor deve ser estabelecida com o HACP ou API curso à norma AICC.

Figura 4 - Especificação AICC



Fonte: AICC (2010, sem paginação).

No entanto, vários problemas são encontrados nas normas AICC, sendo um deles a inviabilidade de se obter dados da resposta a uma questão em particular, pois a classificação é transformada em dado único, já que a generalidade dos LMS apenas suporta o núcleo central de dados (*core set of data*). Outro problema relacionado a essas normas

diz respeito à interpretação das especificações, pois alguns produtores utilizam um número inteiro entre 0 e 100, sem decimal, tornando-se, assim, difícil classificar um teste que envolva questões de associação múltipla. Isso também pode dificultar a possibilidade de evitar que um aluno volte a responder a um teste e, em consequência, apague a sua anterior classificação com uma nova.

Vários Institutos dedicam-se especificamente a questão comentada como o Instructional Management System (IMS/IEEE) que é uma organização dedicada ao desenvolvimento de especificação para formação distribuída e a distância. Esse projeto foi criado em 1997 pelo consórcio “Educause”, para resolver o problema de interoperabilidade de conteúdo dos vários sistemas de LMS. Esse projeto é usado por empresas de treinamento, e tem como principal proposta produzir especificações unificadas, cobrindo a metadata, o conteúdo, a parte administrativa e a informação sobre o usuário (BETTIO, 2002).

O IMS é estabelecido pelo Institute of Electrical and Electronic Engineers (IEEE) e pelo Learning Technology Standards Committee (LTSC), onde foi criada a especificação IMS-IEEE *IMS Content Sharing Specification*, que é uma norma para partilha de conteúdos IMS baseada no XML – e Xtensible Markup Language (engloba HTML), que atualmente pode ser utilizada para descrever a estrutura de um curso. Ela não trata as comunicações *browser-servidor*, cuja informação é utilizada apenas para carregar o curso no servidor.

Sharable Content Object Reference Model (SCORM) – modelo de referência para objetos de aprendizagem compartilháveis. O SCORM é um conjunto de padrões que, ao serem aplicados ao conteúdo de um curso, produzem pequenos objetos reutilizáveis de aprendizagem. Os elementos da plataforma SCORM podem ser facilmente combinados com outros elementos compatíveis, para produzir reposições de materiais de ensino. Esse conjunto de especificações cria um padrão tecnológico para os conteúdos, para que os conteúdos didáticos possam ser reutilizados e lidos em qualquer sistema dentro do padrão SCORM.

Essa norma foi uma iniciativa do departamento de defesa dos EUA. A norma SCORM foi desenvolvida pela Advanced Distributed Learning Co-Labs – Laboratório no Estado de Virgínia (militar/empresarial) e em Madison, Estado de Wisconsin, na Universidade de Wisconsin (instituição acadêmica).

A norma SCORM organiza os “Plug-Fest”s onde as *standards* são discutidas e os produtos são apresentados. Essa norma essencialmente agrega a especificação AICC API para a comunicação *browser-parent frame* com a especificação IMS 1.1 ou 1.2 para o pacote de conteúdo.

A norma SCORM tem como principal objetivo fazer com que os conteúdos sejam reutilizáveis, pois, assim, os autores dos cursos *e-Learning* podem obter recursos de outros cursos e deixar que o servidor os publique conjuntamente quando os alunos acessarem os conteúdos. Isso possibilita a “criação de curso com a aparência de livros múltiplos artigos provenientes de diversas revistas com ar de terem sido colados uns aos outros”. Atualmente, há uma nova abordagem, denominada ReadyGo Web Course Builder, que pode ser utilizada para produzir cursos que cumprem as normas AICC, IMS e SCORM. Para tanto, o autor não precisa conhecer os detalhes técnicos da especificação, pois a ReadyGo utiliza componentes de comunicação AICC ou SCORM diferenciados, que se baseiam na forma como cada LMS interpreta a especificação.

Outras normas, como CanCore, CEN/ISSS e Prometeus, são também utilizadas em *e-Learning*.

Nota-se que, por mais que determinados padrões ainda não sejam requisitos para se criar um curso *on-line*, quando padrões de metadata, por exemplo, são utilizados, a transferência e reutilização dos dados torna-se mais fácil. Assim, uma empresa que disponibiliza cursos *on-line* e que futuramente poderá querer mudar o sistema operacional, fica mais fácil, com o uso de padrões, encontrar esses dados e reutilizá-los, caso os padrões de metadata sejam utilizados.

3.2.6 Ferramentas e serviços da internet utilizados na EaD

Na área educacional, a internet constitui um novo meio de comunicação, no intuito não só de colaborar na produção e divulgação de informações de pesquisas, como também de instigar alunos e professores a romper as paredes das salas de aula e comunicarem-se com seus colegas nas mais diversas regiões do mundo.

A aprendizagem via internet possibilita, principalmente:

- interação expandida com o corpo docente por meio de multimídia e-mail, boletins, palestras e tutores;

- interação com o aluno por meio de sala de correio eletrônico, boletins e sessões de discussões;
- apresentação mais rica dos conteúdos por meio de gráficos, áudio e vídeo;
- acesso imediato a materiais selecionados, como, por exemplo, palestras, leituras e *links* para sites externos relevantes;
- o aprendizado é mais interativo, e os alunos têm acesso a ferramentas dinâmicas de auto avaliação; e
- essas vantagens, já consolidadas, somadas à disseminação de internet, mudaram o reconhecimento da aprendizagem a distância.

Dentre os ambientes virtuais de aprendizagem, destaca-se o Modular Object-Oriented Dynamic Learning Environment (Moodle), uma plataforma em *software* livre que vem adquirindo uma popularidade crescente entre diversas instituições de ensino e empresas, no mundo.

Desenvolvido em 1999, pelo educador e cientista computacional Martin Dougiamas, o Moodle é um *software* livre para gerenciamento de cursos.

Especificamente, o Moodle é um sistema de administração de atividades educacionais, destinado à criação de comunidades *on-line* voltadas para a aprendizagem colaborativa.

O Moodle apresenta diversas características operacionais que o tornaram uma das plataformas mais populares para a execução de capacitações suportadas por tecnologia:

- possibilidade de operar com mais de uma base de Lightweight Directory Access Protocol (LDAP), facilitando a integração desse sistema com os demais sistemas adotados pela instituição;
- possibilidade de definir mais de um tipo de autenticação e inscrição, dependendo da necessidade do curso;
- automatização para inscrição em lote, de forma simultânea, na base do Moodle e do LDAP;

- criação de grupos, compartilhando, além de ferramentas de interação, conteúdos didáticos específicos de cada grupo;
- disponibilização de ferramentas de acompanhamento da capacidade de disco, banda e desempenho do servidor;
- facilidade para customização da interface – possibilita a criação de um ambiente virtual, conforme a necessidade de cada curso;
- possibilidade de criação de grupos em mesmo ambiente de aprendizagem, restringindo as interações dos componentes de diferentes grupos; e
- gerenciamento mais preciso dos acessos dos alunos professores – relatórios sobre cada ação e tempo nela utilizado (previamente definido).

Dentre as ferramentas do *Moodle*, destacam-se as seguintes:

a) ferramenta de avaliações do curso; b) chat; c) diários; d) fóruns; e) glossário; f) lição; g) materiais; h) pesquisas de opinião; i) questionários; j) tarefas; e k) *workshop*. Todas essas ferramentas favorecem o aprendizado e fomentam a gestão do conhecimento nas capacitações.

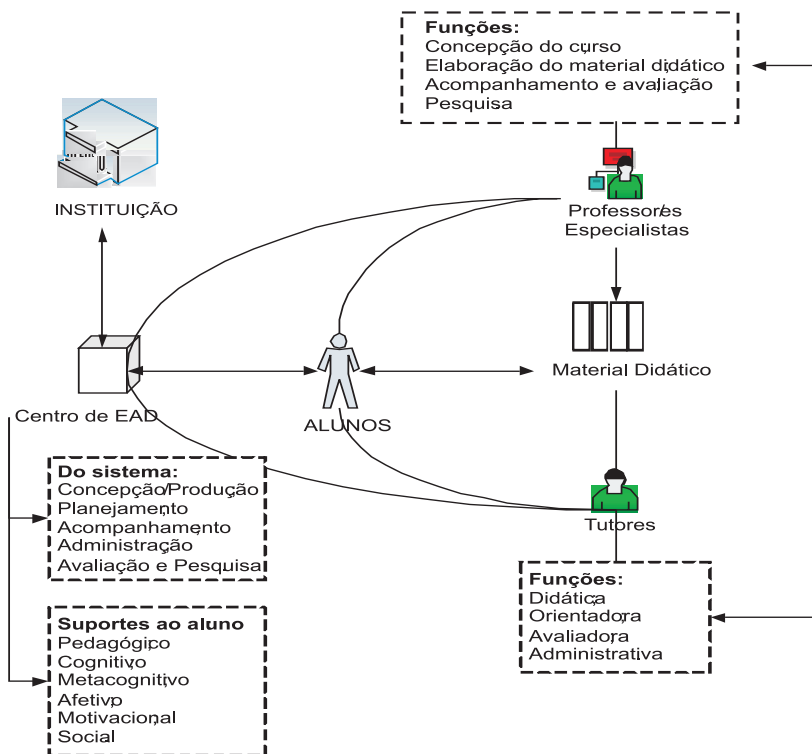
3.2.7 Sistemas de apoio da capacitação

Os sistemas de apoio são responsáveis pelas atividades de apoio aos alunos e professores. Tais sistemas podem-se classificar em três grupos de atividades: atividades de informação, atividades de atendimento e atividades de acompanhamento. Deve ser também contemplado o sistema de suporte técnico. Todas as equipes devem trabalhar de forma integrada, para atender às necessidades operacionais dos diversos tipos de capacitação.

Cabe destacar ainda a importância do tutor, explicando que incumbe a esse profissional acompanhar, motivar, orientar e estimular os alunos com a utilização de metodologias e meios adequados para promover a aprendizagem autônoma. Geralmente, a figura do tutor é mais utilizada na modalidade de capacitação a distância. Entretanto, o tutor deverá ser utilizado em todo tipo de capacitação, seja ela a distância ou presencial. Para garantir mais eficiência ao processo de capacitação,

torna-se necessário conceber também a organização de um sistema tutorial, já que compete à tutoria a articulação de todo o processo de ensino-aprendizagem. Na Figura 5 são representados os elementos fundamentais da educação suportada por tecnologia. Embora esses elementos representem a capacitação a distância, a sua lógica pode ser utilizada para qualquer modalidade de capacitação, seja através de educação a distância ou presencial.

Figura 5: Componentes da ação educativa em EaD



Fonte: Adaptado de Preti (1996).

3.2.8 Cursos *on-line* eficazes

Um dos maiores desafios para as instituições de ensino e instrutores na elaboração e implementação de cursos *on-line* é “proporcionar um senso de comunidade com *feedback* construtivo e fornecer comunicações abertas e próximas, bem como o reconhecimento de associação e os sentimentos de amizade, coesão e satisfação entre os alunos” (DESAI;HART;RICHARDS, 2009, p. 333). Educadores à distância estão enfrentando o desafio de como redefinir suas habilidades de comunicação. Estudos têm demonstrado que “duas vias de interação é uma característica crítica do processo educativo” (DESAI;HART;RICHARDS, 2009, p. 328). Há ainda muito a aprender, no entanto, sobre como instrutores e designers dos cursos podem criar um ensino mais eficaz, altamente interativo, e com a participação de comunidades de aprendizagem online.

Boling et al. (2011) ajudaram a ilustrar os tipos de interações on-line e práticas instrucionais que podem promover experiências positivas de aprendizagem on-line. Os pesquisadores destacam alguns dos desafios e armadilhas potenciais que podem surgir quando os alunos aprendem através do ensino on-line. O Modelo de Aprendiz Cognitiva pode fornecer uma lente útil para analisar e aprender com um programa inovador on-line que promova autênticas interações, significativas.

Quando os estudantes foram solicitados a descrever um ou mais aspectos favoritos de seus cursos online, eles apontaram as trocas sociais que ocorreram. Quando foram perguntados sobre suas atividades menos favoritas, eles apontaram a aprendizagem através da memorização e a falta que sentiram de se engajar em atividades em grupo, onde essa falta de engajamento com seus colegas representava um efeito potencial de impacto negativo. Os resultados refletem como os alunos que se envolvem em aprendizagem on-line podem ser fortemente afetados pela sua inserção social nos ambientes de aprendizagem, e os instrutores precisam ponderar cuidadosamente como projetar tais ambientes para poder apoiar e motivar a aprendizagem do estudante.

Muitas vezes os custos da capacitação suportada por tecnologia são subestimados. Um caso particular aonde os custos podem ser considerados “baixos” é aquele aonde é adotado o modelo *broadcasting*; neste modelo a tecnologia é utilizada para repassar informações a um número ilimitado de pessoas, com baixa ou quase nenhuma interação. A virtualização da escola tradicional, caracterizada por processos centrados no professor, e

uma baixa interação - limitada à correção de exercícios e provas - também apresentam custos relativamente baixos (VALENTE, 2001).

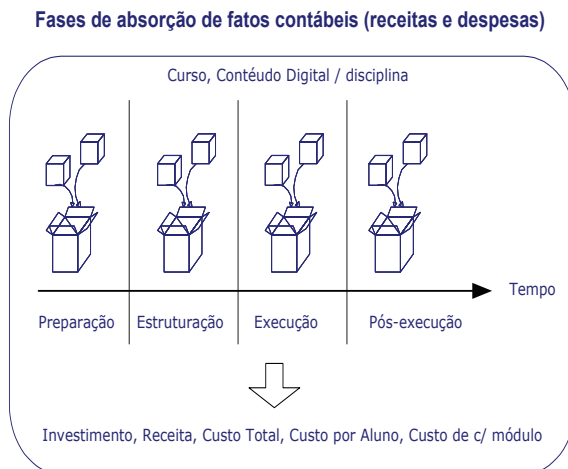
Em geral, o investimento inicial de um curso suportado por tecnologia é elevado, comparativamente a um curso análogo na modalidade tradicional – presencial. A escala pode tornar esse tipo de capacitação mais acessível. Dessa forma, fatores como o número total de alunos ou o número de reedições do curso têm grande importância na busca do equilíbrio econômico-financeiro.

O custo de desenvolvimento e execução da capacitação suportada por tecnologia envolve diversos elementos, destacando-se os seguintes (MORGAN, 2001; COHEN; NACHMIAS, 2006):

- custos indiretos vinculados à tecnologia utilizada;
- custos vinculados à produção;
- custos recorrentes (atualização de software, conteúdos digitais, *hardware* etc);
- custos de adequação do corpo técnico (conferências, oficinas etc);
- custos vinculados à dedicação dos professores e tutores;
- custos de suporte;
- custos vinculados a direitos adquiridos (*hardware* e/ou *software*, propriedade intelectual etc); e
- custos indiretos vinculados a difusão, marketing etc.

Todos esses custos, por sua vez, podem ser agrupados segundo as respectivas datas de ocorrência, de maneira a garantir uma visão mais apropriada, seja sob o aspecto contábil e/ou estratégico. A Figura 6 ilustra um exemplo dos tipos de fases para agrupamento de custos.

Figura 6 - Taxonomia básica das fases temporais de cursos a distância, aplicada também na classificação temporal de absorção de despesas e receitas

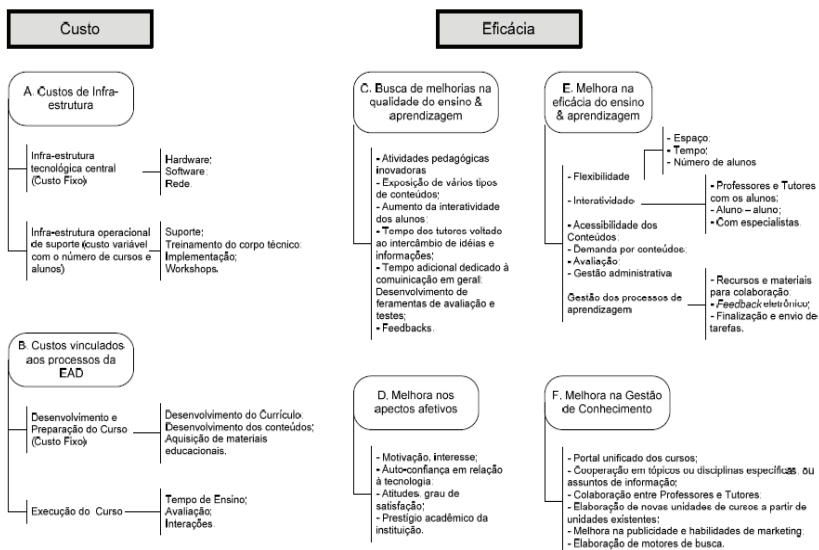


Fonte: Martins(1998).

A avaliação da eficácia e da eficiência da capacitação suportada por tecnologia pode ser utilizada para identificar benefícios tangíveis e intangíveis e fornecer orientação para subsidiar decisões dos gestores em relação ao uso de metodologias e tecnologias (LEVIN; MCEWAN, 2001). Entretanto, cabe salientar que a maioria das abordagens propostas utiliza a educação presencial tradicional como medida comparativa da eficiência dos investimentos (CUKIER, 1997; RUMBLE, 2001). Além disso, a eficácia é medida de acordo com o modelo tradicional de sala de aula, o que geralmente não reflete os fatores intangíveis vinculados à utilização de novas práticas ou tecnologias inovadoras como meios de aprendizagem (BATES; POOLE, 2003).

Cohen e Nachmias (2006) desenvolveu um modelo quantitativo de custos na educação a distância, que pode ser utilizado em qualquer modelo de capacitação suportada por tecnologia. O modelo compõe-se de duas dimensões de custos, a da infraestrutura e a do curso, além de quatro componentes dos benefícios dos cursos – qualidade, aspectos afetivos, eficiência do ensino-aprendizagem e gestão do conhecimento, conforme representado na Figura 7. Esse modelo parece ser o mais adequado para subsidiar decisões operacionais focadas na agregação de valor.

Figura 7 - Modelo quantitativo de custos orientado para a eficácia do projeto de EaD



Fonte: Adaptado de Cohen e Nachmias (2006).

A escolha da estrutura lógica da capacitação influencia diretamente os custos associados às atividades operacionais. Um ambiente de aprendizagem modular possibilita a implementação mais flexível dos objetos de aprendizagem associados aos componentes do conteúdo. Os objetos de aprendizagem facilitam a organização dos conteúdos de uma forma modular, garantindo mais flexibilidade em termos de organização curricular. A reutilização de objetos, seja através de subseqüentes edições de uma mesma capacitação, seja por meio de outras capacitações, assegura uma melhor relação custo/ benefício do correspondente investimento.

3.2.9 Objetos de aprendizagem

O objeto de aprendizagem é composto pelos seguintes elementos básicos (OLIVER, 2010):

- Uma breve introdução ao assunto;
- Um conjunto de objetivos de aprendizagem;
- perfil do autor (e-tutor);
- *hyperlinks* para leitura preliminar;
- avaliações introdutórias para avaliar o conhecimento prévio;
- a seção principal de aprendizado, incluindo: texto principal, hiperlinks para as referências, diretrizes e *websites* externos;
- pontos-chave e resumos regulares (relacionados com as finalidades e objetivos);
- imagens, figuras, animações, gráficos, digitalizações, vídeo e áudio ativos;
- variedade de avaliações, incluindo perguntas de verdadeiro ou falso, perguntas de múltipla escolha, e perguntas estendidas;
- fóruns de discussão dos alunos para comunicar e discutir temas específicos; e
- estudo de casos baseados em cenários aos efeitos de poder aplicar os conhecimentos adquiridos em situações reais.

Em relação à utilização de aprendizagem baseado em problemas em cursos *on-line*, George (2010) sinaliza uma série de fatores críticos de sucesso desta metodologia. São estes: a presença de facilitadores, a promoção do trabalho em equipe, a documentação do processo do grupo, a flexibilidade no uso das plataformas tecnológicas, a coordenação através de um comitê gestor, e o treinamento da equipe de professores e tutores.

3.2.10 Processos de gestão de conhecimento no ensino & aprendizagem suportado por tecnologia

De uma perspectiva de criação de valor, os alunos precisam passar pelo processo de colaboração, troca, compartilhamento, aquisição, criação, distribuição, armazenamento, disseminação e personalização a fim de potencializar os processos de criação de conhecimento. Dentre as principais ferramentas de gestão de conhecimento podem-se listar as ferramentas de colaboração e comunidade, os sistemas de *workflow*, as salas de conversação, os espaços comuns de trabalho, as ferramentas de fórum, e as ferramentas de quadro de avisos. Os alunos trocam e compartilham idéias durante interações sociais, o que resulta na transferência de conhecimento através da externalização e internalização do conhecimento (LAU, 2009).

As ferramentas de comunidade favorecem as ligações entre aqueles alunos que compartilham os mesmos interesses e cultivam a capacidade de aprender através da interação. Assim, a aprendizagem é realmente uma atividade altamente social, sendo que a implementação eletrônica da interação através das atividades sociais ajuda os alunos a adquirir e intercambiar conhecimento através da socialização.

As ferramentas de gestão do conhecimento pessoal fornecem recursos para pesquisa, classificação, indexação de informações, e mapeamento do conhecimento. Com base nas preferências pessoais dos próprios alunos, estes podem escolher para armazenar, navegar e pesquisar o conteúdo de aprendizagem em repositórios próprios, de fácil acesso e rápida recuperação. Assim, as ferramentas de gestão pessoal do conhecimento ajudam aos alunos a personalizar o conhecimento, bem como fomentam a aquisição de novos conhecimentos através do ciclo interativo de externalização do conhecimento, internacionalização, combinação e personalização. O Quadro relaciona as categorias de ferramentas *e-Learning* com os respectivos processos de gestão de conhecimento.

Quadro 10 - Relacionamento entre as diversas ferramentas de *e-Learning* e seus respectivos processos de gestão de conhecimento

Categorias	Ferramentas	Processos de gestão de conhecimento
Colaboração e comunidade	<i>Groupware</i> , sistemas de <i>workflow</i> , email, salas de bate-papo, áreas comuns de trabalho, fórum, salas de discussão	Colaboração, compartilhamento e criação de conhecimento
<i>Software</i> voltado para atividades sociais	<i>Software</i> de análise de redes sociais, podcast, compartilhamento de fotos, redes sociais, realidade virtual, jogos.	Intercâmbio de conhecimento, compartilhamento, aquisição, criação, distribuição.
Motores de busca e taxonomia de conhecimento	Busca de informação, classificação, e indexação	Distribuição e compartilhamento de conhecimento
Gestão do conhecimento pessoal	Busca, classificação de informações, indexação, gestão de contatos, mapeamento de conhecimento	Aquisição de conhecimento, armazenamento e personalização
Gestão de conhecimento através da tecnologia P2P (<i>peer-to-peer</i>)	Busca distribuída, compartilhamento de arquivos, comunicação síncrona	Colaboração, intercâmbio, compartilhamento, distribuição e disseminação

Fonte: adaptado de Lau (2009).

Na aquisição de novos conhecimentos é importante se estratificar dados coletados no decorrer da execução para que as experiências exitosas possam ser replicadas em outros cursos, através de recomendações de boas práticas. Dessa forma, sugere-se a utilização da mineração de dados, como um mecanismo eficaz na fase de planejamento das capacitações.

3.2.11 Mineração de dados coletados nos sistemas educacionais

Na coleta dos dados e informações, podem ser utilizados métodos e algoritmos de mineração de dados. A mineração de dados corresponde à área de pesquisa, vinculada, nos seus fundamentos, às áreas de ciências da computação e estatística e voltada para a extração de conhecimento a partir de bancos de dados (EDELSTEIN, 1999; ROMERO, 2006).

Cabe destacar que, embora a área de mineração de dados tenha adquirido importância após o surgimento da área de *e-commerce*, há diferenças marcantes na forma de aplicação das técnicas de mineração de dados naquela área e na capacitação suportada por tecnologia.

Na capacitação suportada por tecnologia, as técnicas de mineração de dados são aplicadas a partir de dados coletados no decorrer da execução. Os resultados da aplicação das técnicas e algoritmos de mineração, quando devidamente apresentados aos gestores responsáveis, são transformados em mecanismos de planejamento, desenho e recomendações de boas práticas.

O Quadro 11 relaciona as principais técnicas de mineração de dados aplicadas aos sistemas educacionais.

Quadro 11 - Principais técnicas de mineração de dados

Técnica de Mineração	Descrição	Aplicação	Exemplo e/ou visualização gráfica.
Agrupamentos	Esta técnica consiste na execução de métodos que agrupam dados em conjuntos de acordo com características comuns. Os grupos estabelecidos precisam ser interpretados pelo tutor/professor, aos efeitos de utilizar mecanismos de governança.	Determinação de grupos de alunos a partir de dados referentes ao conjunto das avaliações. Exemplo: grupo X é formado por alunos que tiveram desempenho adequado nas avaliações interativas.	
Regras de associação	Regras de correlação de características comuns em grupos estatisticamente significativos.	Extração de conhecimento a partir da correlação de um conjunto de dados observados nas avaliações e/ou nas interações no ambiente de aprendizagem.	90 % dos alunos que utilizam frequentemente <i>chat</i> e fórum entregam os trabalhos finais dentro do prazo. 60 % dos alunos que possuem experiência profissional superior a dois anos possuem média superior a seis nos trabalhos individuais.
Identificação de dados "atípicos"	Uso de algoritmos que detectam um conjunto de dados que estatisticamente parecem não corresponder à massa de dados na qual o conjunto está inserido.	Identificação de alunos que geram dados "atípicos"	Os dados de João e Maria em relação às características (# <i>chats</i> , média semestral, avaliação da participação) são atípicos.

Fonte: adaptação de Romero (2006) e Edelstein (1999).

Conforme demonstrado, percebe-se que o ensino a distância se coloca como uma ferramenta que poderá ter a amplitude e a penetração necessárias em um grande projeto de capacitação profissional, como o que vem sendo desenvolvido pelo Conselho Federal de Contabilidade; carecendo no entanto, de mecanismos de governança que possibilitem ao CFC implementar suas ações de forma eficaz.

Dessa forma, apresenta-se a seguir, o tema governança corporativa.

3.3 Governança Corporativa

A Governança Corporativa pode ser descrita, de maneira bastante genérica, como os mecanismos ou princípios que governam o processo decisório dentro de uma empresa cujo objetivo central é equilibrar a competitividade e produtividade de uma empresa com uma gestão responsável e transparente (MARQUES, 2007).

Apesar de recente, a governança corporativa vem se transformando em tema de grande aceitação entre teóricos e empresários, e constitui uma salvaguarda dos interesses dos investidores e um sistema seguro para o desenvolvimento das corporações nas suas estratégias da criação de valor (PONTE et al., 2011).

O movimento da governança corporativa teve início nos Estados Unidos e no Reino Unido, na segunda metade da década de 80, em resposta a rumorosos escândalos financeiros, gerando pressões de acionistas, grupos de investidores, fundos de pensão e outros grupos de interesse. Nos anos 90, os escândalos financeiros de repercussão internacional, culminando com os casos Enron e WorldCom, no início daquela década, mostraram a necessidade de serem adotadas novas práticas de gestão, de forma a assegurar maior transparência, segurança e credibilidade ao mercado de capitais (OLIVEIRA et al., 2011).

Assim, enquanto na segunda metade dos anos 90 o conceito de governança corporativa se alastrava nos EUA e Europa, no Brasil o termo ainda era pouco conhecido (IBGC, 2006). O movimento de Governança Corporativa chegou ao Brasil no fim do século passado e vem ganhando crescente visibilidade a partir do começo do século XXI.

A abordagem teórica dominante de governança tem sua origem na Teoria da Agência (DAILY, 2003). Esta teoria põe o acento sobre o papel disciplinar da governança, cuja principal função é gerir conflitos de interesses nas organizações que são marcadas por uma forte separação entre propriedade e controle (FAMA; JENSEN, 1983).

Entre os mecanismos descritos por Fama (1980), se encontra o acompanhamento recíproco entre os gestores, bem como os mercados de trabalho e o mercado financeiro (ambos espontâneos e mecanismos não-específicos). Além desses mecanismos, a pesquisa na área de finanças atribui grande importância à tradição jurídica de um país (um mecanismo de governança intencional e não-específica), da qual depende o bom funcionamento dos mecanismos espontâneos de mercado (LA PORTA,

1998). Assim, Fama (1980) já havia analisado a governança corporativa como um sistema, dirigida por um grupo de mecanismos de natureza diferente, intervindo em diferentes níveis de acordo com modalidades variadas.

Esta abordagem tradicional é, no entanto, limitada, dado que o seu foco é quase exclusivamente sobre o papel disciplinar da governança e apenas sobre os mecanismos de incentivos e de controle, não permitindo que a abordagem possa atingir um *status* de um modelo universal (WIRTZ, 2011).

Um dos pontos fracos da abordagem dominante disciplinar diz respeito à sua falta de observação em relação ao surgimento de estratégias. As oportunidades estratégicas para a criação de valor são vistas como vindo muitas vezes de fora. Em tal contexto, o papel dos mecanismos de governança exigem uma forte disciplina no processo de decisão, de forma tal a decidir sobre “bons projetos” e evitar o enriquecimento pessoal para o gerente. Fama e Jensen (1983) mostraram um processo de decisão em quatro etapas (iniciação, ratificação, implementação e monitoramento), sinalizando uma clara separação de papéis entre gestores (iniciação e implementação) e o conselho (ratificação e monitoramento)

A Governança Corporativa também é vista como

o processo de controle dentro e fora da firma, que objetiva reduzir o risco dos proprietários e assegurar que a firma se encarregue suficientemente de se desenvolver e inovar, para assegurar um fluxo de retorno financeiro estável no longo prazo. (CHILD; RODRIGUES, 2000, p. 2).

Mais recentemente, novas perspectivas de governança questionam a estrita separação de papéis entre os CEO's e o sistema de governança. Abordagens cognitivas de governança (BRUNNINGE et al., 2007; UHLANER, 2007), afirmam que as oportunidades estratégicas estão longe de vir exclusivamente do ambiente operacional interno. Pelo contrário, a estratégia se constrói através por meio de atores envolvidos - entre outros, aqueles que intervêm nos mecanismos de governança em função do seu conhecimento, competências específicas e diversas interações.

É possível, então, admitir que certos mecanismos de governança, tais como o conselho de administração, poderiam desempenhar um papel que, longe de limitar o poder dos CEO's na tomada de decisão por impor unilateralmente uma estrita disciplina financeira, permitem que o alto

executivo os utilize como suporte para sua ação. Os recursos cognitivos que são acessíveis por meio dos mecanismos de governança podem permitir que os CEO's se engajem em ações para as quais eles de outra forma não teriam as competências necessárias.

Sob certas circunstâncias, os mecanismos de governança podem também aumentar a capacidade de ação estratégica do CEO, provendo consultoria estratégica e estimulando a aprendizagem organizacional. Dessa forma esses mecanismos governam a conduta dos CEO's, ampliando as opções estratégicas disponíveis para eles o que acaba aumentando discrição gerencial, e não a restringindo. Poderiam, por exemplo, aumentar a experiência em termos de resolução de problemas (RINDOVA, 1999), utilizando os conhecimentos e competências diversas, disponíveis a partir da contratação de diretores com perfis variados.

O objetivo dos sistemas consiste em equilibrar a competitividade e produtividade da empresa com uma gestão responsável e transparente da mesma (MARQUES, 2007).

Marques (2007) cita quatro definições de governança corporativa, as quais em seu conjunto representam uma visualização mais abrangente dos conceitos associados à governança:

1. Universidad de Maryland (USM): a faculdade de compartilhar a responsabilidade da administração e a tomada de decisões importantes de uma empresa e, face da potencialidade dos seus recursos humanos, investigação, missão e orçamento.
2. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades do sector público e privado são dirigidas e controladas. A estrutura da governança corporativa especifica a distribuição dos direitos e das responsabilidades entre os diversos atores da empresa, como, por exemplo, o Conselho de Administração, o Presidente e os Diretores, acionistas e outros terceiros fornecedores de recursos.
3. University of New South Wales School of Economics: a definição mais restrita refere-se à forma mediante a qual uma empresa protege os interesses dos acionistas e de outros devedores. Os princípios fazem ênfase

na proteção dos acionistas minoritários, visto que os grandes acionistas não precisariam geralmente de proteção. Num sentido mais amplo, refere-se à responsabilidade da gerência, incluindo diretores (administradores e membros das juntas diretivas), perante os acionistas e perante os devedores.

4. Corporate Governance Project: a governança corporativa é um sistema interno de uma empresa mediante o qual se estabelecem diretrizes que devem reger o seu exercício. A governança corporativa procura a transparência, a objetividade e a equidade no tratamento de sócios e acionistas de uma sociedade, a gestão da sua diretoria, e a responsabilidade em face de terceiros fornecedores de recursos. A governança corporativa responde à vontade autônoma da pessoa jurídica, de estabelecer estes princípios para ser mais competitiva e dar garantias a todos os grupos de interesse.

A considerada mais completa é a proposta pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2006, p.6) que define a Governança Corporativa como sendo:

O sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Os principais pilares de qualquer modelo estrutural de governança são os seguintes (OECD, 1999):

- Os direitos dos acionistas.
- O tratamento equitativo dos acionistas.
- O papel dos terceiros fornecedores de recursos.
- Acesso e transparência da informação.
- A responsabilidade da diretoria e do conselho de administração.

Como a própria OECD recomenda, cada governo ou cada empresa pode e deve rever os seus pilares na hora de definir ou analisar a sua estrutura de governança. Atualmente, a evolução de princípios é tão ampla que abrange outros temas, tais como a solução de conflitos, a responsabilidade social da empresa, as políticas de e-governance, o desempenho operacional, o meio ambiente das empresas, etc.

Figura 8 apresenta a percepção da governança corporativa em forma de diagrama aos efeitos de melhor ilustrar a relação existente entre todos os elementos da governança e a necessidade de uma correta integração entre todos eles. A referida integração frequentemente representa um desafio para balancear todos estes elementos de forma tal a fornecer um ‘mix’ apropriado de conformidade e desempenho.

Figura 8 - Elementos de governança nas entidades públicas



Fonte: adaptado de Barret (2003, p.12).

Marques (2007) observa que as organizações públicas devem abordar a prática da governança corporativa observando aos seguintes aspectos:

- Separação dos papéis de presidente de conselho e diretor executivo;
- Conselho com maioria de diretores não-executivos;
- Comitê de auditoria com membros não-executivos;
- Garantia de independência dos auditores externos;
- Manutenção de padrões de relatórios financeiros;
- Adoção de códigos de ética da organização;
- Diretrizes para conduta dos diretores; e
- Gestão dos riscos.

Se a gestão estiver vinculada aos processos de negócio, a governança deverá assegurar o correto desenvolvimento dos projetos e o desempenho operacional da organização. Nesta situação o processo de governança corporativa pode ser idealizado para abordar as seguintes quatro atividades principais:

- Ação executiva por meio do envolvimento em decisões executivas cruciais;
- Formulação da direção estratégica para o futuro da organização a longo prazo;
- Monitoramento e vigilância do desempenho da gerência; e
- Prestação de contas a aqueles que legitimamente procuram pela responsabilidade.

Os princípios de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa são a base ética da governança. Como tal, têm como atributo essencial a universalidade. Esses princípios estão presentes, explícita ou implicitamente, na definição de propósitos, nas formas de exercício do poder, na construção e na operação dos processos e na prática do dia-a-dia, que se observam no mundo corporativo. Eles sistematizam e traduzem muito bem os princípios a que deve atender a alta gestão das companhias, onde quer que realizem suas operações (ANDRADE; ROSSETTI, 2009). São valores que fundamentam os códigos de boas práticas de governança há mais de duas décadas (CARVALHAL DA SILVA, 2005).

Aqueles princípios definidos e exemplificados no Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2004) discorrem:

- Transparência – mais do que obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.
- Equidade – caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.
- Prestação de Contas (*accountability*) – os agentes de Governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.
- Responsabilidade Corporativa – os agentes de Governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

Silva (2006) de forma mais simples discorre que a transparência é onde a administração deverá zelar por uma eficiente comunicação interna e externa; a equidade é vista como uma obrigação da empresa de dar um tratamento justo e igualitário para os *stakeholders*; já a prestação de contas com responsabilidade (*accountability*) é onde os agentes devem responder integralmente pelos atos praticados; e, a responsabilidade corporativa é onde os conselheiros e executivos devem zelar pela visão em longo prazo e sustentabilidade da organização.

A motivação para adoção da filosofia da governança corporativa repousa na existência de problemas de agência (BERLE; MEANS, 1932;

JENSEN; MECKLING, 1976) e na inexistência de contratos completos (KLEIN, 1983; HART, 1995).

A Governança Corporativa incentiva que as empresas satisfaçam as necessidades dos *stakeholders*. Por *stakeholders* entende-se, todos aqueles que possuam algum interesse na empresa, são eles os investidores, empregados, os fornecedores, os credores, os administradores, o governo, a sociedade, dentre outros.

Dessa forma, a contabilidade se mostra um agente de grande importância para a Governança Corporativa, pois, por meio das informações contábeis devidamente atualizadas e padronizadas, as empresas passam a ter uma maior transparência, atendendo uma das necessidades principais dos *stakeholders*.

Um dos problemas empresariais que a Governança Corporativa tenta solucionar é referente à Teoria da Agência onde de acordo com Machado Filho (2006, p.76), “em qualquer situação em que o poder de decisão é transferido ou compartilhado, surge, em maior ou menor grau, uma assimetria informacional”. Tal situação pode ocorrer entre gestores e proprietários, ou entre acionistas majoritários e minoritários. Ponte et al. (2011) ressalta que a Teoria da Agência adota como argumento central a necessidade de o gestor contratado agir em defesa dos interesses do proprietário.

No Brasil, onde as ações/quotas da empresa estão concentradas na mão de poucos, o problema de agência mais comum é o referente a falta de proteção dos sócios minoritários. Certas alterações da Lei nº6.404/76, já citadas anteriormente, foram feitas para dar maior amparo aos acionistas minoritários. Outras modificações também foram efetuadas na Lei das S.A. incluindo determinados conceitos de Governança Corporativa.

Além das dispostas na legislação, faculta-se às empresas a adoção das boas práticas de Governança Corporativa, como expostas no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC, na Cartilha de Governança Corporativa da CVM e no Regulamento dos Níveis de Governança Corporativa Diferenciada da BOVESPA.

No final do ano 2000, a Bovespa criou os Níveis Diferenciados de Governança Corporativa, Nível 1, Nível 2 e Novo Mercado, para as empresas de capital aberto que se comprometerem a adotar as boas práticas dispostas em seus regulamentos. A criação desses segmentos foi inspirada no modelo do Neyer Market alemão. Surgiam assim os chamados níveis

diferenciados de governança corporativa que prometiam transformar o mercado de capitais brasileiro em uma opção viável de financiamento para as empresas abertas do país.

Também visando ao fortalecimento das práticas de governança corporativa e à aproximação do mercado de capitais por um número maior de companhias fechadas e abertas a Bovespa, que a partir de 2008 passou a se chamar BM&FBovespa, criou o segmento “Bovespa Mais” - segmento do mercado de balcão para companhias que se comprometam a adotar práticas de governança além daquelas legalmente exigidas, com regras mais flexíveis que as dos segmentos Novo Mercado e Nível 2 (OLIVEIRA et al., 2010).

Assim, o objetivo da governança corporativa é de vital importância estratégica, na medida em que busca não somente garantir que as decisões corporativas serão tomadas no mais estrito interesse dos investidores, de modo a assegurar que os fornecedores do capital obtenham o máximo retorno de seus investimentos (SHLEIFER; VISHNY, 1996), mas também caminha na direção de garantir equidade de direitos entre os acionistas, bem como para uma maior conciliação de interesses dos proprietários com os de outros agentes alcançados por suas decisões (OLIVEIRA et al., 2011).

Atualmente, diversos organismos internacionais, como, por exemplo, a Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) e a Organização das Nações Unidas (ONU), priorizam a Governança Corporativa, relacionando-a a um ambiente institucional equilibrado e à política macroeconômica de boa qualidade, e, assim, estimulam sua adoção internacionalmente.

A ONU, desde 1989 tem incluído o tema em sua pauta de discussões, resultando em estudos realizados em 2004 e 2005 sobre o *status* da implementação da GC, baseados nos documentos TD/B/COM.2/ISAR/15 e TD/B/COM.2/ISAR/30, do Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (Isar), da United Nations Conference on Trade and Development (Unctad).

Em 2006, o Isar lançou o Guia de Boas Práticas na Evidenciação da Governança Corporativa (*Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure*, baseado no documento do TD/B/COM.2/ISAR/30), que fornece recomendações de adesão voluntária por reguladores e empresas de países em desenvolvimento e de economia em transição.

O Guia da ONU tem como principal finalidade auxiliar as empresas a preparar relatórios que evidenciem a GC praticada, visando, assim, fornecer informações essenciais às partes interessadas. A forma como as empresas adotam as sugestões do Guia vai variar segundo os costumes e leis locais (UNCTAD, 2006).

O Guia tem como fontes vários documentos com recomendações relativas à evidenciação de GC, destacando-se os princípios da OECD, o Relatório Cadbury, os princípios da International Corporate Governance Network (ICGN), conclusões anteriores do Isar e a Lei Sarbanes-Oxley. Lançada em 2006, a atual edição do Guia de GC da ONU constitui um aprimoramento de versões anteriores, que sofreram ampla revisão, resultando na alteração de sete itens e inclusão de outros quatro.

Sua elaboração baseou-se em aprofundado estudo das práticas de GC adotadas em todo o mundo, e contempla aspectos peculiares à diversidade dos mercados de capitais dos países-membros da ONU. Em sua elaboração foram contempladas as práticas de Governança Corporativa de vários países (África do Sul, Alemanha, Austrália, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Coréia do Sul, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia, Holanda, Índia, Irlanda, Itália, Malásia, México, Reino Unido, Suíça e Tailândia), recebendo, ainda, a colaboração de especialistas de diversas nações, que participaram como consultores *ad hoc*. Do Brasil, o Guia da ONU adotou como fonte de referência o Código do IBGC(UNCTAD, 2006).

Com tantas mudanças ocasionadas pelo movimento de Governança Corporativa, é vital que a ciência contábil mantenha-se atualizada com a nova realidade econômica para que possa suprir as demandas do mercado globalizado.

3.3.1 O Recente impulso da governança no contexto internacional a partir da Lei Sarbanes-Oxley de 2002

A lei Sarbanes-Oxley do mercado de capitais americano, elaborada por dois congressistas desse país com esses nomes, representa a mais profunda e abrangente legislação para o mercado de capitais nos Estados Unidos desde a reforma realizada após a quebra da bolsa em 1929. Na época de sua aprovação, deviam segui-la as 500 empresas americanas listadas em bolsas de valores, suas subsidiárias nos cinco continentes, e cerca de outras 1.400 companhias estrangeiras, 70 delas brasileiras que já mantinham cotações nos Estados Unidos, ou ainda planejavam lançar

nas bolsas, programas de recibos de depósitos de ações, as American Depositary Receipts (ADRs) (SALOMÃO, 2003).

A SOX (como a lei conhecida) foi uma resposta as crescentes fraudes contábeis nas empresas americanas os quais fizeram perder drasticamente os valores monetários das suas correspondentes ações. Como exemplo de empresas que sofreram esse tipo de fraudes podem-se citar os casos conhecidos das empresas Enron, WorldCom, e da empresa de auditoria Arthur Andersen. A SOX tenta resgatara prática os fundamentos da governança corporativa aos efeitos de resgatar a confiança dos investidores. A SOX fomenta a transparência na prestação de contas aos acionistas. No âmbito SOX, tudo deve ser documentado, requerendo padrões de responsabilidades e conformidade até para monitorar e divulgar números (MALIK, 2006).

Tecnicamente, pode-se entender a SOX como uma lei desenhada a partir de seis critérios de regulamentação; são estes: a) elaboração de relatórios; b) papéis desempenhados na organização; c) conduta; d) obediência; e) penalidades; e f) relacionamentos.

Quadro 12 apresenta alguns exemplos de observações nos critérios de regulamentação da Lei SOX.

Quadro 12 - Observações nos critérios de regulamentação da Lei SOX

Critério	Exemplos de observações da SOX
Elaboração de Relatórios	As empresas devem rever seus relatórios a cada três meses; Os relatórios financeiros não podem apresentar nenhuma omissão de fatos; Os relatórios anuais devem incluir uma avaliação da eficácia do controle interno nos relatórios financeiros.
Papeis desempenhados na organização	As empresas deverão assegurar a comunicação entre os auditores e o comitê de auditoria em matérias vinculadas a políticas e práticas contábeis; Os membros do comitê de auditoria não podem pertencem ao quadro de diretores não-executivos.
Conduta	É contra a lei manipular ou influenciar um auditor; As empresas deverão de decidir se é efetivamente necessário implantar um código de ética; É contra a lei retalhar qualquer empregado que reporta um comportamento inadequado de algum outro funcionário.
Obediência	A comissão Public Company Oversight Board (PCAOB) acompanha a auditoria de empresas públicas, e possui autoridade para estabelecer padrões de auditoria, controle de qualidade, ética e independência dos auditores de empresas públicas.
Penalidades	Os oficiais que ofereçam certificação que não esteja baseada em fatos verídicos serão penalizados criminalmente; A prática de alteração ou destruição de documentos fica sujeita a penalidade criminal.
Relacionamentos	Os auditores ficam proibidos de oferecer a uma empresa qualquer outro serviço que não seja o de auditoria; É necessária rotatividade entre os auditores líderes e secundários a cada cinco anos.

Fonte: adaptado de Fahy, Roche e Weiner (2005).

Empresas de outros países com filiais no exterior estão adotando a lei SOX como modelo de “boa governança”. Este fato é devido a que uma boa governança oferece a oportunidade de visibilidade e controle dos processos no dia-a-dia.

Dada a relação direta entre os critérios da Lei SOX e os princípios da boa governança corporativa, a tendência é que outros países venham a adotar também, voluntariamente, critérios da SOX nas suas respectivas legislações do mercado de capitais, como é o caso, por exemplo, de países como Canadá, Inglaterra e Índia (STULZ, 2004).

3.3.2 Modelos de governança corporativa

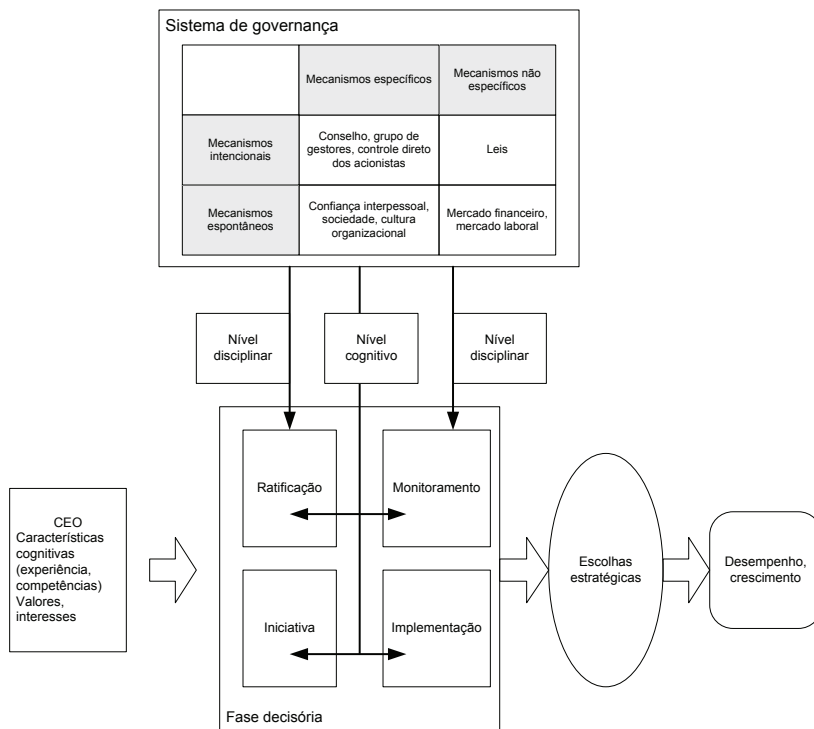
Assim como existem as abordagens de governança baseadas na composição básica da estrutura de acionistas, existem na prática poucos modelos de governança na acepção formal da palavra “modelo”, a exceção dos modelos de governança para TI. Os chamados “modelos” correspondem em geral a configurações de “estruturas” nos conselhos.

Charreaux (2008) propõe um meta-modelo de governança que integra, ao mesmo tempo: (1) a contribuição disciplinar (sobretudo da Teoria da Agência) da teoria cognitiva de governança corporativa (baseada nos recursos e no conhecimento da empresa e seus derivados), a fim de ter uma melhor compreensão das diferentes possíveis funções dos mecanismos de governança; e (2) a teoria de escalões superiores que enfatiza a importância da equipe de gestão (TMT) no processo estratégico, frequentemente negligenciado na literatura sobre governança corporativa.

Para mostrar mais claramente o papel potencial da dupla dimensão cognitiva, a

Figura 9 apresenta uma versão ligeiramente adaptada do modelo Charreaux.

Figura 9 - Meta-modelo de governança



Fonte: Charreaux (2008).

Os vetores cognitivos podem limitar ou, pelo contrário, aumentar a discricionariedade administrativa em função de fatores de contingência. O modelo de Charreaux é de âmbito geral e, como tal, não se aplica a qualquer caso específico de empresa. Ele representa os diferentes níveis pelos quais os atores do sistema de governança podem influenciar a conduta do CEO.

No modelo de Charreaux as estratégias e suas implicações em termos de performance de crescimento são construídas dentro do campo da interação entre o CEO e os atores no sistema de governança.

Este sistema é composto por vários mecanismos de interação e tem uma influência sobre os critérios de gestão por meio da utilização de diferentes níveis de interação disciplinares e cognitivos. O impacto da interação cognitiva na discricção gerencial é percebido em dois níveis possíveis. Esta poderia, no caso de desacordo persistente entre a visão e estratégias do CEO e os atores da governança (por exemplo, diretores ou acionistas) ser vista como uma interferência para levar à implementação a um rigoroso controle, ou poderia ser percebida uma contribuição bem vinda de cognição e recursos de gestão para de fato ampliar a capacidade para a ação gerencial.

De acordo com Hambrick e Mason (1984), as escolhas estratégicas dos altos executivos são limitadas pela base cognitiva dos mesmos e pelos seus valores que atuam como um filtro de percepção do ambiente, influenciando a interpretação das informações percebidas, e criando assim as prioridades entre as escolhas. Rindova (1999) demonstra que um mecanismo de governança tal como o conselho de administração, pode, na prática, servir para ampliar o grupo de opções estratégicas disponíveis para o CEO devido a uma visão ampliada do ambiente (“*scanning*”). De maneira análoga, para os modelos mais variados de interpretação contribui com diretores através da experiência mais heterogênea.

É, portanto, um caso de reforço de espaço discricionário do CEO’s devido à dimensão cognitiva da governança.

O modelo genérico pode ser usado para descrever situações muito diferentes. Dependendo da natureza das empresas estudadas, dá lugar a diferentes configurações, especificamente em termos da importância relativa atribuída às intervenções disciplinares e cognitivas.

A governança corporativa pode ser decomposta em duas componentes principais, a saber, uma entidade corporativa e um conjunto de regras e responsabilidades para cumprir o propósito dessa entidade. A entidade empresarial neste contexto é uma sociedade anônima que é abordada na literatura como uma entidade aonde está separada a propriedade (acionistas e detentores de dívida que financiam a empresa) e controle (gerentes que são empregados para trabalhar no interesse dos proprietários). O conflito de interesses (entre o cumprimento dos interesses e dos gestores, os proprietários interesse próprio) é a origem do debate sobre a governança corporativa (BERLE; MEANS, 1932).

Esse conflito dá lugar a um terceiro integrante básico para esse debate, os chamados conselhos de administração, que são contratados pelos proprietários para mitigar o evidente conflito de interesses por meio de um eficaz monitoramento das ações do gestor. O debate sobre a governança corporativa é cada vez mais importante na economia atual dado que mundo moderno é construído em grande parte pelas sociedades anônimas, com milhões de investimento dos acionistas.

De forma ampla, de maneira semelhante ao debate da democracia, os fundamentos subjacentes do debate estão sobre a distribuição de poder. Em outras palavras, sobre se o poder concedido aos gestores é utilizado em forma de abuso, ou com responsabilidade. Nesse sentido, a governança corporativa deve espelhar a economia política em qual opera.

Pesquisas mostram que a natureza do sistema político e as leis das correspondentes instituições estão positivamente correlacionados com a estrutura de propriedade e a filosofia na gestão de empresas (LA PORTA et al., 1998). Assim, a quarta dimensão que influencia a prática de governança corporativa é a expectativa da sociedade representada pelo governo e sua regulamentação por meio da aplicação da lei. Dessa forma, os investidores, os gestores, os diretores, e as expectativas da sociedade são os quatro pilares da prática de governança corporativa.

A força dos fundamentos da prática de governança corporativa não só depende dos materiais utilizados (qualidade da prática) para construir os pilares, mas também da superfície em que ele é construído (não faz sentido usar pilares de aço em uma superfície fluída). Em essência, o mecanismo de governança que é ótimo em um cenário político-econômico pode não ser ideal em outro (variação de superfície) (VIJAYA, 2011).

Além disso, é importante notar que o que é eficiente às vezes pode não ser o ideal. Por exemplo, a natureza dos acionistas varia de país para país. Nos EUA, a maioria da comunidade de investidores está representada por instituições financeiras como fundos de pensão ou fundos mútuos. Na Índia, a maioria da comunidade está representada por famílias que promovem sociedades anônimas. Por isso, ao contrário dos EUA, onde os gestores e as instituições financeiras são o poder dominante, as famílias representam o poder dominante na Índia. Em algumas economias a maioria dos investidores pode ser empregada. Além disso, dentro de uma economia, é possível encontrar todas estas variações, simultaneamente.

Vários pesquisadores atribuem a variação na estrutura de propriedade nos diferentes países à infra-estrutura legal e regulamentar (VIJAYA, 2011). A infra-estrutura legal pode variar de um espectro muito forte a muito fraco em relação à imposição de sanções relativas ao abuso de poder. Por outro lado, a infra-estrutura reguladora pode ser mais ou menos desenvolvida para coibir o abuso de poder.

Dadas estas diferenças exógenas, o papel do gestor e a eficácia do conselho no monitoramento e na luta pelo poder implícito geralmente não é uniforme nos diferentes países e empresas. Um gerente racional pode pensar que não há nada de errado em abuso de poder em seu próprio interesse, se não houver punição. Em um ambiente similar, um influente grupo de investidores pode pensar que não há nada de errado em subornar um gerente para atuar em seu interesse. Da mesma forma, um gerente pode pensar que não há nada de errado em subornar os membros do conselho para apoiar sua causa pessoal.

Poderia haver um debate ético sobre esses atos errados; no entanto, na prática de negócios os gestores são descritos como sendo seres racionais motivados por incentivos econômicos. Assim, a governança corporativa é um assunto predominantemente dependente do contexto específico e precisa ser visto de maneira mais holística para a prática altruísta.

3.3.2.1 Características das estruturas dos modelos de governança

Junto com a classificação usual dos sistemas financeiros em dois grupos, os dominados pelo banco e os dominados pelo mercado de capitais, duas caracterizações básicas dos modelos básicos de governança corporativa podem ser identificadas, aquelas nas quais o controle é exercido pelos acionistas, e aqueles nas quais o controle é exercido por várias partes com interesse na empresa - bancos, indústrias, funcionários e instituições públicas, entre outros. Entre essas duas caracterizações, existe na prática uma variedade de possibilidades de acordo com a relação de forças em vigor na empresa, e também de acordo com os ambientes legais e regulamentares que afetam a concentração de capital próprio entre os acionistas.

O sistema de governança existente em uma empresa estará próximo a uma dessas duas caracterizações, seja por priorizar a maximização do valor de mercado ou preservar a coerência de todos os parceiros da organização (JEFFERS, 2005).

3.3.2.1.1 Características dos modelos baseados no controle externo exercido por acionistas

Este tipo de modelo é característico nos países anglo-saxões. Os EUA e o Reino Unido se enquadram nesta categoria, embora existam diferenças entre os dois países. Segundo este modelo, as empresas são criadas para maximizar a riqueza dos acionistas e o principal critério de desempenho é geralmente o seu valor de mercado. Esta abordagem de governança corporativa associa governança corporativa com a teoria do agente-principal. Os gestores remunerados são todo-poderosos, ao contrário dos acionistas dispersos. Os níveis de informação apreciados pelos líderes corporativos e pelos acionistas são geralmente desiguais, e os custos para os acionistas agirem em relação aos seus gestores podem ser relativamente elevados. O controle da ação dos líderes empresariais é exercido por meio de mecanismos externos de mercado.

Os atores que influenciam a empresa e monitoram a sua gestão por meio do seu comportamento estão no mercado. Eles atuam como “elementos de fora”, estranhos, no sentido que eles não têm acesso privilegiado a informações ou qualquer influência direta sobre os negócios da empresa (JENSEN; MECKLING, 1976). Acionistas individuais têm uma participação muito pequena na empresa como para investir em monitoramento de desempenho.

Na medida em que detém uma carteira diversificada em um mercado de ações desenvolvido e líquido, os acionistas individuais têm a possibilidade de vender suas ações, tornando muitas vezes a empresa um alvo possível de aquisição hostil. Se tiver credibilidade suficiente, esta ameaça incitará os gestores a realinhar a estratégia corporativa e a política operacional com o objetivo de criar valor para os acionistas. Se necessária, a ameaça pode-se tornar realidade e a empresa se tornar alvo de um comprador que muitas vezes é uma empresa concorrente.

A aquisição da empresa-alvo em geral leva à expulsão da equipe de gestão. Os recém-chegados procuram explorar o potencial existente para a criação de valor para os acionistas, melhorando a eficiência operacional ou realizando reestruturações estratégicas. A importância de uma reputação de gestão no mercado de trabalho também reforça a eficácia deste tipo de regulação.

3.3.2.1.2 Características dos modelos baseados no controle externo exercido por detentores majoritários

Este tipo de modelo é caracterizado pela presença de um pequeno número de acionistas majoritários que detêm blocos de controle das ações. Exemplos deste tipo de composição são aquelas representadas pelos bancos na Alemanha, instituições financeiras públicas e privadas e corporações na França, e algumas empresas de grande porte no Brasil (Petrobrás, Vale do Rio Doce etc). Esse tipo de *stakeholder* protege às equipes de gestão em casos de ameaças de ofertas de aquisição hostis. As atividades da empresa são orientadas na base de mecanismos em que os *stakeholders* que possuem acesso privilegiado à informação exercem influência marcante sobre as decisões corporativas(JEFFERS, 2005).

A criação de valor para o acionista não é o único objetivo atribuído aos gestores, que estão mais inclinados a ouvir os interesses dos principais *stakeholders* do que no tipo de modelo controlado acionistas. A visão da empresa na Europa continental reconhece um interesse público na forma como as grandes empresas são geridas. Na maioria destes países, as empresas são consideradas não apenas como sendo associações privadas de acionistas. Eles são vistas como tendo também obrigações com a sociedade e não “apenas” com os seus acionistas.

Neste modelo, aquisições hostis acontecem poucas vezes e no longo prazo existem relações financeiras entre as instituições financeiras e as empresas. Para os acionistas minoritários, o mercado financeiro não funciona de forma transparente. O processo de alocação de recursos financeiros, assim como de alocação de recursos humanos, corresponde mais a uma questão de gestão interna do que a mecanismos de mercado. As empresas tornam-se parte de redes que lhes permitam desenvolver relações cliente / fornecedor com base em contratos implícitos que favorecem o longo prazo. O modelo de governança corporativa alemã, estruturado em torno da relação entre bancos e indústria, constitui talvez o exemplo mais representativo deste modelo de governança corporativa.

3.3.2.1.3 Nenhum dos dois tipos de modelos resulta ser o ideal

Na prática, em cada um desses dois tipos de modelos mencionados de governança corporativa, os gestores foram capazes de desenvolver estratégias para se manter nas suas posições por meio de estratégias que tem se mostrado prejudicial para os interesses dos acionistas (ROE, 1990,

1994). Se o entendimento de governança corporativa for o sistema pelo qual as empresas são controladas direta ou indiretamente pelos acionistas e outras partes interessadas, os escândalos recentes de má gestão corporativa em escala mundial (Enron, Worldcom, Vivendi, Parmalat e muitos outros) tornam impossível apresentar qualquer um dos dois modelos como sendo o ideal.

Falhas do controle externo na estrutura composta por acionistas majoritários- Os problemas deste tipo de modelos foram exemplificados por escândalos como o da Parmalat na Itália, e Lyonnais Cre'dit e Vivendi na França (BAUER;BERTIN-MOUROT, 1987). Assim, existe o risco de que o controle de parte dos acionistas sobre decisões estratégicas e operacionais sejam limitados.

Em geral, os sistemas que utilizam este tipo de modelo são caracterizados pela transparência limitada das empresas em relação aos acionistas minoritários e pelo controle exercido por executivos de renome que fazem parte de um sistema de interesse mútuo, muitas vezes complexo. Opacidade é característica deste sistema.

Ela pode fluir a partir do fato de que jogadores com vantagens informacionais preferem manter a empresa opaca em relação aos outros. Os bancos, por exemplo, se satisfeitos com a informação que recebem, podem preferir manter um grau de transparência limitado. Não são raros os casos aonde empresas multinacionais freqüentemente preferem manter escondidos os salários dos seus principais executivos, as remunerações de incentivo, e as opções de ações dos seus gestores, a fim de evitar o aumento das tensões sociais (ROE, 2000).

Isto está em contraste com questões de governança corporativa levantadas pelos mercados de capitais, aonde as corporações ficariam cada vez mais dependentes. Como tornar as empresas mais transparentes, mais fáceis de serem avaliadas, como podem os acionistas saber se os seus interesses estão sendo protegidos? A avaliação pública torna-se crucial e está sendo realizada cada vez mais através do mercado. As empresas têm de parar de usar a opacidade para proteger suas organizações. Sua capacidade de fazer projetos e sua eficiência de gestão deve ser objeto de avaliação pública, daí a demanda por informações e padronizações facilmente compreensíveis (ORLE'AN, 1999).

As dificuldades econômicas enfrentadas por vários países cujos sistemas são baseados no modelo de participação majoritária (Alemanha,

França, e também o Japão e a Coréia do Sul) têm contribuído para levantar questões sobre a pertinência deste tipo de governança. Existem preocupações expressas de que os sistemas de governança corporativa possam sufocar a inovação e crescimento (MAYER, 2000) e que as medidas de alinhamento entre os gestores e os acionistas apresentam resultados bastante difusos e «são deliberadamente mais difíceis de implementar nas democracias sociais continentais» (ROE, 2000), tornando portanto os custos de agência dos gestores mais elevados nesses países que em outros lugares.

Falhas na estrutura de acionistas não-majoritários - as limitações mais importantes dizem respeito à eficácia do mercado de compra e venda de ações, que nem sempre tem sido verificada.

Quando em uma aquisição é pago aos antigos acionistas um preço alto por suas ações em função do aumento da rentabilidade prevista, o benefício é muito limitado como para segurar a referida oferta. Inversamente, quando o preço de sua oferta é muito baixo, os acionistas não são susceptíveis de vender.

Nesta abordagem, a princípio, os únicos legítimos interesses que são levados em consideração são os dos acionistas. Outros grupos, como funcionários, clientes e fornecedores, o Estado e a sociedade em geral, não são devidamente levados em consideração. Supõe-se que seus interesses sejam suficientemente protegidos por leis e contratos e não são realmente relevantes para os mecanismos de governança corporativa. Outros limites do modelo de estrutura composta basicamente por acionistas não majoritários são apontados por Lazonick e O'Sullivan (1998).

Segundo eles, este modelo de estrutura não incentiva o processo de inovação uma vez que este processo requer um compromisso financeiro incompatível com a busca de liquidez. De acordo com este ponto de vista, apesar de que os investidores de portfólio têm direitos à propriedade de ativos financeiros, eles não têm os correspondentes direitos sobre bens produtivos.

Rejeitar projetos cujos retornos não satisfazem a demanda dos investidores por retornos rápidos pode resultar em uma mudança no padrão de P&D de projetos com retornos de longo prazo, tais como a pesquisa básica, em favor de atividades mais visíveis. Isto impacta a inovação e enfraquece o desenvolvimento tecnológico. Por exemplo, segundo uma pesquisa de empresas americanas, a duração média de

projetos de pesquisa diminuiu de 21,6 meses em 1991 para 16,7 meses em 1996 (OECD, 1999).

No entanto, o colapso da Enron é talvez o que mais ilustra os limites deste modelo de governança corporativa. Bilhões de dólares de acionistas foram perdidos, e milhares de funcionários privados de seus empregos junto com as suas economias da aposentadoria severamente diminuídas. Neste caso, nem as entidades privadas nem as entidades públicas que deveriam monitorar as atividades da empresa e suas divulgações públicas conseguiram fazê-lo adequadamente.

Portanto, a questão não é apenas o delito ou comportamento criminal dos gestores das empresas e diretores, mas a falha de um sistema para detectar e prevenir tais práticas fraudulentas. Como o relatório da equipe do Comitê do Senado Americano sobre Assuntos Governamentais claramente mostrou, ninguém no sistema de várias camadas de controles criados para proteger o público detectou problemas da Enron, ou se o fizeram, eles não agiram para corrigir os problemas ou alertar os investidores.

3.3.3 Governança no Contexto da Educação

A exemplo de suas congêneres no exterior, as instituições de ensino brasileiras atuam em um ambiente de mudanças e transformações que desafiam suas tradicionais estruturas e suas velhas e conhecidas estratégias (OLIVEIRA, 2006). Eckel, Hill e Green (1998) e Kezar (2000) identificam esse cenário como hipercompetitivo em que essas instituições têm maiores responsabilidades de envolver a comunidade, empresas e indústria; para resolver problemas sociais e melhorar as escolas, para gerar pesquisas de ponta e inovações para a economia de combustível; para desenvolver uma sociedade mais justa e igualitária através da preparação de um corpo discente diversificado, apesar de terem menos recursos, exigir mais dos alunos, e um ambiente cada vez mais complexo legalmente.

A lentidão de algumas instituições no que tange ao processo decisório, a burocracia interna, o corporativismo, a qualidade docente e discente, aliados às administrações amadoras, contribuem para um desempenho pouco eficiente e pouco eficaz (OLIVEIRA, 2006). Ainda há de se levar em conta o fato de grande parte das instituições de ensino

superior manterem a tradição e o conservadorismo característicos do controle familiar em sua gestão. Ou seja, essas instituições de ensino enfrentam crescente complexidade relacionada à governança (BERDAHL, 1991; BIRNBAUM, 1988; KEZAR, 2000; LESLIE; FRETWELL, 1996).

Assim, nesse contexto, surge a pressão pela implementação de modelos de gestão que adotem princípios de prestação de contas com os *stakeholders*, ética nos negócios, transparência na divulgação dos relatórios financeiros, responsabilidade corporativa, controle interno e equidade (DUARTE; KHALIL; QUELHAS, 2008).

Com o intuito de adequar-se às novas necessidades e exigências do mercado, as instituições têm buscado modelos de gestão que englobem os princípios citados. Esses princípios encontram-se abrangidos na visão moderna da governança corporativa, que, centrada nos pilares de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa, fornece, em termos conceituais e práticos, um modelo sistêmico, abrangente, e pró-ativo de gestão.

Apesar da iniciativa de buscar modelos de gestão moderna da governança corporativa a governação é cada vez menos participativa (SCHUSTER et al., 1994).

Kezar (2000) expõe três mudanças significativas no ambiente na última década que tornam a governança ainda mais problemática: (1) a necessidade de responder às diversas questões ambientais, tais como prestação de contas e da concorrência; (2) fragilidade dos mecanismos de participação do corpo docente, a aposentadoria do corpo docente grande com cerca de metade do corpo docente se aposentar nos próximos 10 anos e um corpo docente mais diversificada entrar no professorado, e (3) a necessidade de responder de forma mais eficiente com base em quadros mais curtos de tempo decisão.

Alguns gestores, legisladores e associações de ensino superior explanam que a governança compartilhada limita a agilidade e a flexibilidade de uma instituição, criando obstáculos e lentidão, além de promover uma predisposição para o *status quo* (SCHUSTER et al., 1994). Nesse sentido, várias instituições buscaram adotar sistemas cada vez mais burocráticos, na tentativa de responder mais rapidamente e de compensar a diminuição na participação (RHOADES, 1995), ou seja, sistemas onde a qualidade é medida pela velocidade da tomada de decisão, e não pelos resultados (HARDY, 1990).

Schuster et al. (1994) realizaram um estudo em que examinaram os conselhos de planejamento estratégico, ou seja, as estruturas inovadoras de uma IES. Eles concluíram que o planejamento conjunto e as estruturas de governança que foram adotadas com o intuito de melhorar as decisões institucionais e políticas, poderiam ser criadas mais rapidamente e ainda ser eficaz na inclusão de prioridades estratégicas. No entanto, Schuster et al. (1994) ressaltam que as alterações estruturais permitiu a IES mexer com processos de decisões mais simples, mas não grandes desafios, como o desenvolvimento de conhecimentos necessários para lidar com decisões complexas. E complementam dizendo que de fato, os resultados encontrados mostram que a estrutura não garante que o processo vai funcionar.

Vários outros estudos foram realizados tendo as estruturas de governança como foco nas IES (BENJAMIN; CARROLL, 1998; KERR; GADE, 1986; YAMADA, 1991; BALDWIN; LESLIE, 2001). A demanda por esses estudos vieram de críticas públicas e políticas de que as IES não estavam respondendo de forma suficientemente rápida as mudanças externas.

O tema governança corporativa tem sido amplamente discutido no meio acadêmico, mas, apesar disso, são raros os estudos sobre as práticas de governança corporativa para educação. Assim, a perspectiva de governança corporativa aqui adotada envolve um sistema de valores que rege as organizações, em que a transparência, a equidade, a prestação de contas e a responsabilidade corporativa são fundamentais para resguardar os interesses do negócio, dos *stakeholders* e de toda a sociedade.

3.3.4 Governança Organizacional

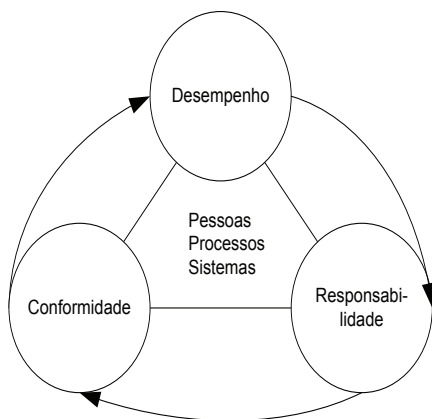
Embora na literatura não exista uma diferença acentuada no uso dos termos “governança corporativa” e governança organizacional”, alguns autores como Fahy, Roche e Weiner (2005) enfatizam o conceito de governança organizacional para dar uma ênfase maior ao vínculo do conceito de governança com as dimensões operacionais do negócio.

Como sinalizado por alguns autores, a governança corporativa consiste no direcionamento de pessoas, sistemas e processos aos efeitos de dirigir e controlar uma organização na busca da eficácia, eficiência e valor, de maneira sustentável (DAVIES, 2006; LICHT; GOLDSCHMIDT; SCHWARTZ, 2005).

Dessa maneira, a governança corporativa concerne a efetividade das estruturas de gestão, a suficiência e confiabilidade dos relatórios gerenciais e a efetividade da avaliação de riscos envolvidos. Para atingir uma boa governança corporativa, Cadbury (1998) recomenda que as organizações adotem ações estratégicas nas áreas de responsabilidade, cultura organizacional, sistemas de TI, e operação dos gestores. De maneira prática, os termos governança corporativa e governança organizacional são denominados freqüentemente como “governança”, assumindo implicitamente de fato a visão moderna de governança.

A governança organizacional parte do princípio que uma boa governança corporativa não determinará por si só o sucesso da organização. Nesse direcionamento Fahy, Roche e Weiner (2005) propõem a implementação da governança corporativa baseada em três dimensões chave aos processos de gestão de curto e médio prazo, desempenho, conformidade, e responsabilidade (Figura 10). Esta visão, de ordem mais prática, está alinhada ao conceito de governança organizacional. De um ponto de vista formal, a governança organizacional corresponde ao modo pelo qual as organizações são conduzidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo o relacionamento entre os órgãos de direção e o controle e partes interessadas e/ou afetadas por suas atividades (IBGC, 2004).

Figura 10 - Governança organizacional



Fonte: Fahy, Roche e Weiner (2005).

A governança organizacional poderá ser formal ou informal. Segundo a ISO 26000, uma organização para ser eficaz deverá incorporar os princípios da responsabilidade social, e considerar as práticas, os temas centrais e as questões de RS. Liderança é também fundamental, não somente para o processo decisório, mas também para a motivação do empregado em praticar e integrar a RS na cultura organizacional.

3.3.4.1 As três dimensões factíveis de governança organizacional

A governança organizacional em sua recente visão composta de três dimensões – desempenho, conformidade e responsabilidade, aborda de forma efetiva as questões centrais que os gestores devem gerir para gerar valor à organização no curto ou médio prazo (FAHY; ROCHE; WEINER, 2005).

A dimensão de desempenho

Esta dimensão concerne o desenvolvimento e entrega de processos de gestão estratégica para assegurar a criação de valor da organização. Dessa forma, compreende os sistemas, pessoas e processos que permitem à organização determinarem as seguintes questões (FAHY; ROCHE;

WEINER, 2005; GARCÍA-MUIÑA; NAVAS-LÓPEZ, 2006):

- Que áreas da organização estão gerando valor?
- Quais são os principais fatores que influenciam o desempenho da organização?
- De que maneira a organização se está desempenhando em relação à concorrência?

A efetividade corporativa representa o conjunto de metodologias, processos, métricas e sistemas que as organizações utilizam para monitorar e realizar a gestão da efetividade da organização.

A dimensão de conformidade

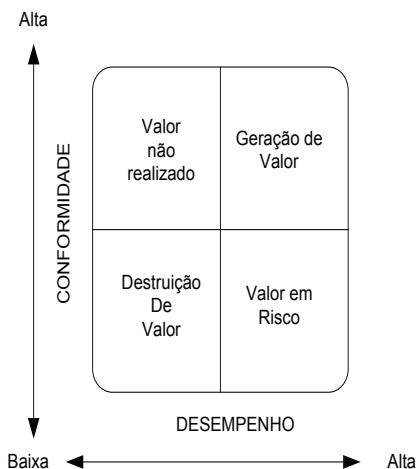
Esta dimensão concerne a visão sistêmica da gestão a partir da visão regulatória da legislação e padrões. A conformidade compreende a efetividade das estruturas de gerência e a suficiência e confiabilidade dos relatórios gerenciais (LAMEIRA, 2001; LICHT; GOLDSCHMIDT; SCHWARTZ, 2005).

Tipicamente, a governança aborda os seguintes temas a partir desta dimensão (RECHTMAN; FONTE FILHO, 2004; DAVIES, 2006):

- Controles internos;
- Cultura da organização;
- Responsabilidade na gestão dos ativos;
- Cultura de indicadores;
- Composição de gestores da operação;
- Monitoramento e avaliação de atividades.

A Figura 11 apresenta a relação entre as dimensões de efetividade e conformidade, e a geração de valor na organização.

Figura 11 - Relação entre geração de valor, a conformidade, e a desempenho



Fonte: Fahy, Roche e Weiner (2005, p. 8).

A dimensão de responsabilidade corporativa

Esta dimensão está sendo cada vez mais incorporada nas organizações que focam a geração de valor no longo prazo e a proteção da marca (DAVIES, 2006).

A responsabilidade corporativa aborda geralmente as seguintes áreas:

- Proteção de ativos intangíveis;
- Gestão de riscos;
- A promoção da ética corporativa;
- Promoção das melhores práticas organizacionais;
- Motivação dos recursos humanos
- Produtividade em geral.

3.3.4.1.1 Implementação prática das dimensões da governança organizacional

Diversos são os conceitos a serem considerados na implementação prática da visão de governança a partir de Cadbury (1998), Davies (2006), García-Muiña e Navas-López (2006), Lameira (2001), Malik (2006), e Mintz (2006). Segue uma breve descrição dos conceitos mais comumente utilizados por dimensão.

Desempenho

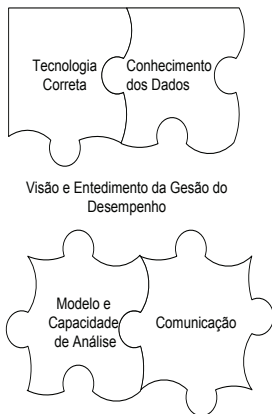
Algumas das principais práticas de governança organizacional vinculadas ao desempenho são:

- Abordagem da Gestão de Valor: As organizações percebem frequentemente que as decisões estratégicas não são convertidas em objetivos operacionais e também que essas decisões não são entendidas em todos os níveis.
- Estratégia: As organizações devem construir a estratégia em torno de uma clara proposição de valor para com seus clientes. É imprescindível uma clara comunicação da estratégia na organização, aos clientes, e aos demais interessados.
- Execução: O importante é manter a operação sem altos e baixos, assim como *entregar* produtos e serviços que atinjam as expectativas dos clientes. Colocar a tomada de decisão perto da ‘linha de frente’ é importante para que dessa forma os responsáveis possam reagir rapidamente a qualquer mudança do contexto externo.
- Preocupação com a produtividade.
- Excelência nas transações: seleção de sistemas, forma de integrar os sistemas. Infraestrutura de relatórios. Disseminando dados e informações por meio de portais.

- **Cultura:** Dar poder aos empregados a tomar decisões independentes e a encontrar soluções criativas de melhorar as operações. Recompensar, financeiramente e motivacionalmente, as metas atingidas. Crie um ambiente de trabalho desafiador e agradável.
- **Estrutura:** Criar uma estrutura que reduza a burocracia e simplifique o trabalho. Faça a sua organização fácil de trabalhar nela e com ela. Coloque a suas melhores pessoas o mais perto possível da ação. Estabeleça sistemas para compartilhar conhecimento.

Pesquisas têm mostrado que as organizações que tiveram sucesso na gestão do desempenho são capazes de estabelecer uma sinergia de ‘peças’ na ação conjunta, conforme exposto na Figura 12 (FAHY: ROCHE, WEINER, 2005).

Figura 12 - Peças de sucesso na gestão do desempenho organizacional.



Fonte: Fahy, Roche e Weiner (2005).

Conformidade

Para atingir melhoras significativas na governança corporativa, os gestores devem reconhecer a necessidade de melhorar os processos de elaboração de relatórios, o seu conteúdo e o seu foco, assim como otimizar a frequência de elaboração.

Dentre os principais fatores que podem “lesar” os princípios da conformidade corporativa se encontram os seguintes:

- Integração deficiente dos sistemas de informática que suportam a execução e gestão das atividades;
- Falta de comunicação entre as diferentes unidades gestoras;
- Complexidade das estruturas administrativas;
- Processos e responsáveis indefinidos;
- Demandas específicas dos diferentes setores econômicos;
- Sobrecarga excessiva de informações nos relatórios.

Responsabilidade

De acordo com o Conselho Empresarial Mundial de Negócios para o Desenvolvimento Sustentável:

A responsabilidade corporativa está representada pelo contínuo foco da organização em se comportar de forma ética, e pela contribuição ao desenvolvimento econômico ao mesmo tempo em que se melhora a qualidade de vida no local de trabalho, assim como no seio familiar e nas comunidades locais e na sociedade como um todo. (WBCSD,2000, p. 7).

Alguns dos fatores que mais influenciam o foco da responsabilidade corporativa são os seguintes:

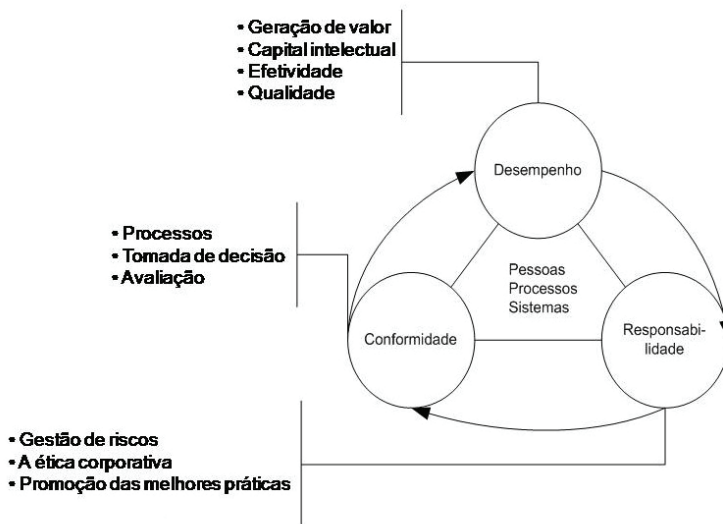
- Difusão de uma cultura de ética na organização;
- Transparência das informações disponíveis;
- Crescente busca por sustentabilidade de parte das organizações;
- Globalização de metodologias, procedimentos e tecnologias;
- Pressão crescente dos acionistas para uma boa governança;
- Aumento do número, e da importância dos riscos a que uma organização está exposta.

3.4 Principais elementos das dimensões da governança organizacional que embasaram a elaboração do framework

Diante das dimensões da governança organizacional mencionadas, visando a geração de valor no Programa Excelência na Contabilidade ofertado pelo CFC, apresenta-se, de forma mais ampla, os principais elementos que serviram de alicerce para o framework, na busca de se introduzir nas capacitações ofertadas elementos de gestão que possibilitem a execução de forma eficiente e eficaz.

Na Figura 13 são apresentados graficamente os principais elementos da governança organizacional.

Figura 13 - Principais elementos da visão de governança organizacional



Fonte: adaptada de Fahy, Roche e Weiner (2005).

3.4.1 Elementos vinculados a dimensão desempenho

3.4.1.1 Geração de valor

Percebida como uma tendência em organizações modernas, a gestão baseada em valor prega a instituição da geração de valor como a competência central de empresas de sucesso e indica os meios para mudar seu comportamento empresarial (KUGELMEIER, 2007).

A gestão baseada em valor é definida como sendo “uma abordagem formal e sistemática de se gerir uma empresa com o objetivo de se maximizar a geração de riqueza e o valor da empresa ao longo do tempo” (MCTAGGAT; KONTES; MARTINS, 1994, p. 47). Copeland, Koller e Murrin (2000, p. 86) complementam essa definição adicionando que a gestão baseada em valor é “[...] uma abordagem administrativa segundo a qual as aspirações da empresa, suas técnicas analítica e seus processos gerenciais são alinhados para ajudá-la a maximizar seu valor.”

Na gestão baseada em valor, todos em uma organização priorizam ações que contribuam para o valor da empresa. Assim, todos os processos e sistemas importantes em uma companhia devem ser orientados para a criação de valor (YOUNG; O’BYRNE, 2000).

O processo de criação de valor não acontece por si só. Ele precisa ser alicerçado em balizadores-chave como forte liderança executiva, metas claras e comunicadas, bem como altas expectativas de mudança (KUGELMEIER, 2007). Copeland, Koller e Murrin (2000) enfatizam a necessidade de dois componentes estarem presentes na organização para que a mesma se torne plenamente voltada à criação de valor. O primeiro consiste em determinar o valor intrínseco da empresa e o segundo se constitui na criação de sistemas de gestão, voltados para a geração de valor.

Na gestão baseada em valor é indispensável identificar as variáveis que exercem impacto na Gestão Empresarial, que são os *value drivers* ou direcionadores de valor (CUNHA; FREZATTI, 2004; KUGELMEIER, 2007). Estes podem ser considerados como parâmetros nos quais uma variação de seus indicadores causa uma modificação no valor da empresa. A empresa, para maximizar o seu valor, não pode atuar diretamente sobre o mesmo. Portanto, ela atua sobre aquilo que pode influenciar o valor, os *value drivers*, que são: Criar Valor através da estratégia, Gerenciar o Valor através da cultura, comunicação, liderança, mudança e Medir o Valor através do monitoramento. Em comum, esses três *value drivers* são norteados pela premissa de “o que é gerenciado seja feito” (KUGELMEIER, 2007).

Assim, o valor de uma empresa pode ser determinado por meio de modelos de avaliação. Entretanto, a aplicação de uma simples equação ou metodologia pode não ser considerada suficiente, porque existem fatores que não podem ser captados em modelos ou ferramentas que simplificam a realidade (BONACIM; ARAUJO; MIRANDA, 2008).

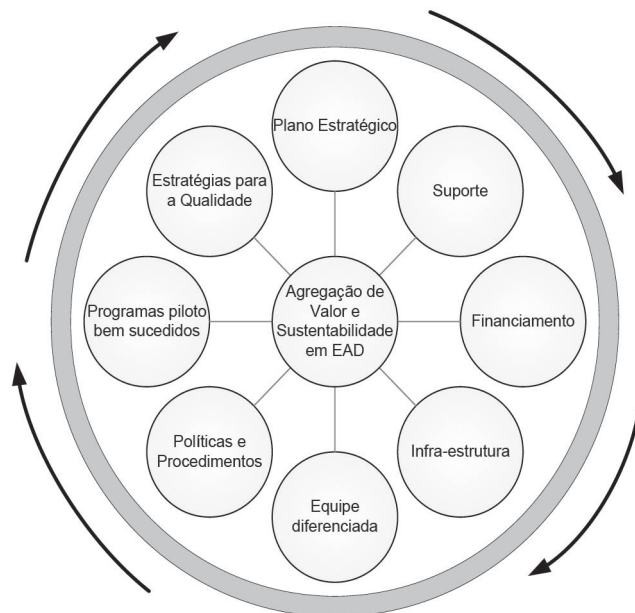
Para o desenvolvimento do modelo de gestão se faz necessário ter a otimização do valor como meta financeira. Além disto é indispensável à criação de uma nova cultura organizacional voltada para este objetivo. Esta cultura organizacional proposta é elaborada a partir da definição de novas metas, linguagens e sistemas. Essa cultura vale-se não só dos indicadores financeiros, como também de indicadores não financeiros, que visam auxiliar na tomada de decisão, e funcionar como guia para os funcionários (CUNHA; FREZATTI, 2004, p. 7).

A capacidade de converter a estratégia em ação é o fator que diferencia as empresas “classe mundial” por possuírem uma cultura de execução, alimentada pela mentalidade de valor, que, por sua vez, tem seu lastro em incentivos como a remuneração - variável de acordo com o desempenho dos gestores. Quando a Empresa transmite com clareza o que é avaliado e de que forma o resultado é recompensado, surge o interesse dos gestores em desenvolver suas carreiras, focando a geração de valor (KUGELMEIER, 2007).

A principal razão pela qual muitos Planos Estratégicos não funcionam na prática é o modelo mental enraizado na cabeça dos “líderes”, que ainda consideram a estratégia uma coisa de “alto nível”, enquanto que o “trabalho de cão” da execução deve ser delegado aos subordinados. Este é um resquício da Gestão Empresarial arcaica em que uns pensam e controlam e outros executam (KUGELMEIER, 2007).

A capacidade de geração de valor de um curso envolve diversas dimensões, cuja maioria vincula-se a decisões tomadas durante a elaboração do projeto. A integração dessas dimensões determinará o perfil e características do projeto de capacitação. Nesse sentido, Levy e Murphy (2002) relacionam oito elementos-chave de sucesso, obtidos por meio de uma pesquisa em universidades americanas, no contexto da capacitação por meio da EAD, conforme representado na Figura 14. Esses elementos são utilizados no estudo como elementos-chave do *framework* proposto.

Figura 14 - Oito elementos-chave para o sucesso de cursos de EAD sustentável



Fonte: Levy e Murphy (2002).

Levy e Murphy (2002) ressaltam a importância da cultura organizacional para o sucesso na implementação desses oito elementos-chave de sucesso.

O indivíduo é essencialmente um ser de cultura. Nesse sentido, a cultura torna possível a transformação da natureza e faz com que os povos se diferenciem pelas suas elaborações culturais, invenções e diferentes resoluções e encaminhamentos dos problemas. Segundo Hall (1978, p. 80) “a cultura possui três características: ela não é inata e sim aprendida; suas distintas facetas estão inter-relacionadas; ela é compartilhada e de fato determina os limites dos distintos grupos”. A cultura é o meio de comunicação do homem.

E para Fleury e Fischer (1989, p.117):

a cultura é concebida como um conjunto de valores e pressupostos básicos expresso em elementos simbólicos, que em sua capacidade de ordenar, atribuir significações, construir a identidade organizacional, tanto age como elemento de comunicação e consenso, como oculta e instrumenta as relações de dominação.

Desta forma, entende-se a cultura um conjunto complexo e multidimensional de tudo o que constitui a vida em comum nos grupos sociais.

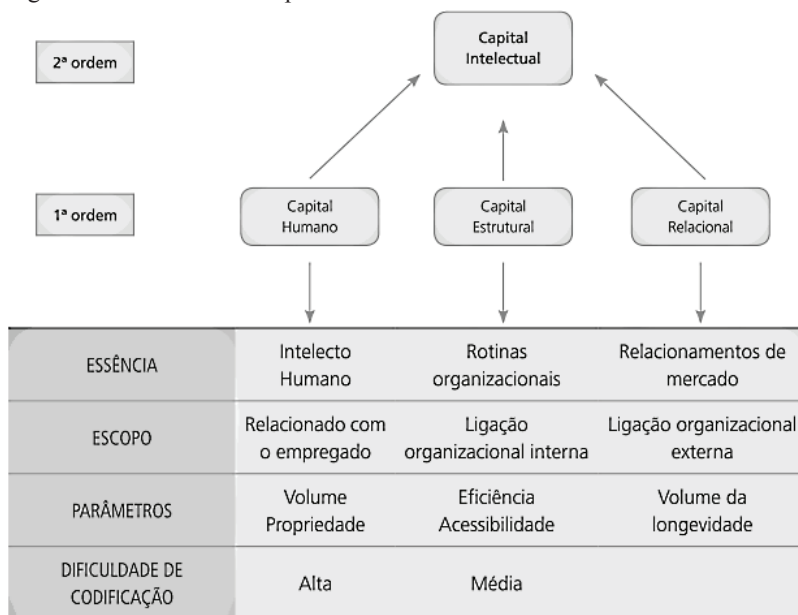
Segundo Mintzberg et al. (apud PIRES; MACEDO, 2006), a cultura organizacional é a base da organização. São as crenças comuns que se refletem nas tradições e nos hábitos, bem como em manifestações mais tangíveis — histórias, símbolos, ou mesmo edifícios e produtos.

Desta forma, a cultura em capacitação assume o papel de legitimadora do sistema de valores, expressos por meio de rituais, mitos, hábitos e crenças comuns aos membros de uma organização que assim produzem normas de comportamento genericamente aceitas por todos.

3.4.1.2 Capital Intelectual

Geralmente a abordagem conceitual de capital intelectual parte da concepção estabelecida por Bontis (1998), que divide capital intelectual em três componentes principais: (a) Capital humano: o conhecimento e as habilidades dos indivíduos; (b) Capital estrutural: processos internos e informações que são de propriedade da organização, e (c) o Capital relacional que corresponde aos relacionamentos da organização com seus stakeholders em particular, e a sociedade em geral (BONTIS, 1998; STEWART, 1997), conforme exposto na Figura 15.

Figura 15 - Estrutura do Capital Intelectual



Fonte: Bontis (1998).

Dado que o capital intelectual está na chave da inovação e do desenvolvimento organizacional, diversos autores têm apresentado metodologias e modelos de capital intelectual.

Entre os principais autores destacam-se os seguintes:

- Kaplan & Norton (1992, 1996) – Metodologia “Balanced Scorecard”;
- Sveiby (1997) – Modelo de monitoramento de ativos intangíveis;
- Edvinson e Malone (1998) – Modelo de navegador Skandia;
- Mouritsen et al. (2001) – Metodologia contábil do capital intelectual;
- Andriessen (2001) – Metodologia de exploração de valor;

- Viedma (2004) - Sistema *benchmarking* de capital intelectual

Baseados na representatividade desses modelos e no foco do presente trabalho, será dada mais atenção ao modelo Skandia.

Edvinsson e Malone (1997) afirmam que o capital intelectual está presente de maneira implícita, na prática há anos, através da administração com bom senso. Sempre esteve refletido no valor resultante do quociente entre valor de uma empresa e seu valor contábil.

O capital humano representa o conhecimento adquirido do indivíduo, suas habilidades, experiência e especialização. O capital humano é uma fonte de conhecimento tácito o qual é adquirido através da experiência e conhecimento explícito. Ele pode ser reforçado por relações sociais, pelo valor humano e comprometimento organizacional (TAMAYO et al., 2001). Esta dimensão do capital intelectual envolve o conhecimento essencial para executar tarefas e é considerada sua dimensão mais complexa porque é difícil de imitar ou substituir (WALSH; ENZ; CANINA, 2008). O desenvolvimento do capital humano é importante para gerar e aumentar a produtividade (YOUNDT; SNELL, 2004).

O capital estrutural representa todas as ações não-humanas de conhecimento codificado em uma organização. Baixos níveis de capital estrutural denotam uma falta de capacidade em organizar a produção e entrega de produtos.

Neste sentido, as organizações devem oferecer condições ergonômicas para promover uma melhor interação homem-máquina (ABRAHÃO; SILVINO; SARMET, 2003). Além disso, o Capital Estrutural é uma das dimensões que melhor prediz o desempenho do capital intelectual (YOUNDT; SNELL, 2004).

O capital de relacionamento apresenta certa semelhança ao termo referido como “capital social externo” por sociólogos (COLEMAN, 1998) e teóricos da administração (ADLER; KWON, 2002).

É muito importante que as organizações identifiquem seu CI a fim de elevar os níveis de produtividade, manter vantagens competitivas e gerar mais-valia futura (DAVENPORT; PRUSAK, 1998).

Youndt e Snell (2004) afirmam, através de uma pesquisa empírica, que o investimento em três áreas-chave, gestão de recursos humanos

(gestão de recursos humanos), Tecnologia da Informação(TI) e Pesquisa e Desenvolvimento (P& D) é geralmente associado a organizações com altos níveis de capital intelectual.

A desvalorização do capital intelectual pode levar a um declínio no sucesso do negócio (JOIA; MALHEIROS, 2010; KAPLAN; NORTON, 2004).

Lima et al. (2011) constaram que, especificamente para empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), o valor do intangível é formado por quatro direcionadores representados por construtos: capital humano, gestão do conhecimento, capital estrutural e ambiente organizacional, nessa ordem de importância (Figura 16).

Figura 16 - Fatores e construtos do capital intelectual para empresas da área de TIC

FATOR	CONSTRUTO	VARIÁVEIS
1	Capital Humano	<ul style="list-style-type: none"> • Capacitação dos colaboradores (CAPCL) • Produtividade dos colaboradores (PROCL) • Grau de inovação (GINOV)
2	Gestão do Conhecimento	<ul style="list-style-type: none"> • Retenção dos melhores colaboradores (REMCL) • Capacidade de aprendizado (CAPAP) • Qualidade do ambiente de trabalho (QAMBT)
3	Ambiente Organizacional	<ul style="list-style-type: none"> • Nível de comunicação interna (NCOMI) • Continuidade da gestão (CONGES)
4	Capital Estrutural	<ul style="list-style-type: none"> • Nível de lucratividade (NLU CR) • Marcas e patentes (MAPAT)

Fonte: Lima et al. (2011).

De certa forma, a pesquisa questiona a elaboração do construto “clássico” de capital intelectual de Bontis (1998) dado que representa construtos diferentes aos apresentados por este último autor. Por outra parte, a diferença entre esses construtos pode ser explicada como resultado da utilização de critérios de classificação diferentes do conjunto de variáveis componentes do capital intelectual.

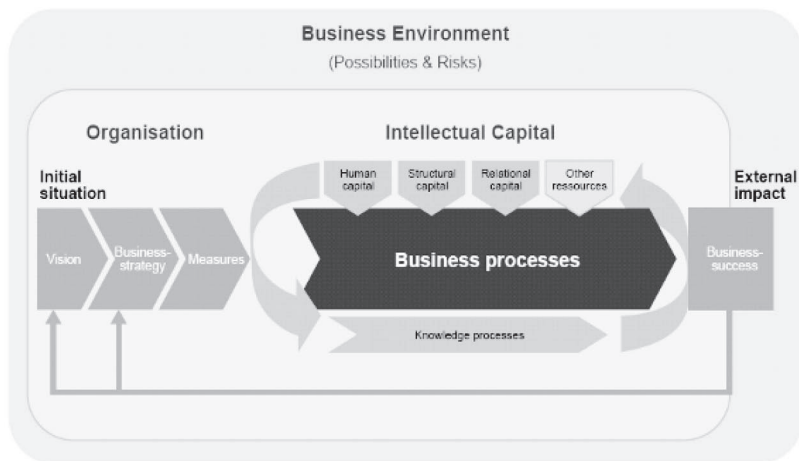
Aos efeitos de assegurar a consecução de uma visão estratégica aos programas de capacitação, sugere-se a elaboração de uma declaração de capital intelectual para cada programa.

No âmbito da gestão do capital intelectual, o documento denominado Declaração de Capital Intelectual (DCI) é um instrumento para acessar, reportar e desenvolver o capital intelectual de uma organização.

Na prática, a elaboração do DCI tem por finalidade: a) ajudar a determinar as forças e as fraquezas dos fatores de capital intelectual; b) priorizar oportunidades de melhoria; c) suportar a implementação de ações para o desenvolvimento organizacional; d) diminuir riscos estratégicos e controlar os resultados das ações (monitoramento); e e) facilitar a comunicação dos valores corporativos dos diferentes órgãos e entidades envolvidos nos projetos de capacitação.

O modelo estrutural do Intellectual Capital Statement (InCas) (EUROPEAN, 2006) apresentado na Figura 17 descreve os principais elementos da DCI, bem como suas interações.

Figura 17 - Modelo Estrutural do InCas



Fonte: European (2006, p. 2).

O European ICS Guideline (EUROPEAN, 2006) e o Intellectual Capital Statement Made in Germany (INTELECTUAL, 2004) preconizam que, dependendo da estratégia do negócio, as decisões estratégicas levam a medidas operacionais que podem melhorar os processos de negócio e a utilização do capital intelectual nesses processos.

De acordo com o European ICS Guideline (EUROPEAN, 2006), a abordagem de condução de uma DCI compreende cinco etapas operacionais, cada qual fundamentada na antecessora.

O Quadro 13 apresenta, a título de exemplo, os diversos fatores estratégicos que podem ser avaliados com vistas à elaboração da declaração da DCI.

Quadro 13 - Exemplos de Aspectos do Capital Intelectual da Organização vinculados ao Capital Humano e ao Capital Estrutural

Tipo	Id.	Aspecto do Capital Intelectual	Definição
Capital Humano (CH)	CH1	Competência Profissional	A experiência obtida dentro da organização ou ao longo da carreira do empregado: treinamento profissional, educação superior, seminários e cursos, bem como experiências de trabalho prático obtidas <i>on the job</i> .
	CH2	Competência Social	A habilidade de conviver com pessoas, comunicar-se e discutir de maneira construtiva, criando um comportamento de compreensão e confiança que possibilite uma cooperação confortável. Adicionalmente, a habilidade de aprender, de lidar conscientemente com as críticas e os riscos, bem como a criatividade e a flexibilidade de cada empregado, fazem parte da chamada “competência social”.
	CH3	Motivação dos Empregados	A motivação para tornar-se parte efetiva da organização, assumir responsabilidades, comprometer-se com prazos de tarefas e estar aberto a compartilhar conhecimento. Subáreas típicas são, por exemplo, satisfação com a situação do trabalho, identificação com a organização, senso de participação nas realizações da empresa.
	CH4	Habilidade de Liderança	A habilidade de administrar e de motivar as pessoas. Desenvolver e comunicar estratégias e visões e sua implementação empática. Habilidade de negociação, positividade, persuasão e credibilidade, assim como a habilidade de estimular o desenvolvimento das pessoas, pertencem a esse aspecto do capital humano.

Capital Estrutural (CE)	CE1	Cultura Corporativa	A cultura do negócio compreende todos os valores e normas, transferência de conhecimento e procedimentos de trabalho. Cumprimento de regras, boas maneiras, “o que fazer” e “o que não fazer” e as tratativas de falhas são aspectos importantes nesse processo.
	CE2	Cooperação Interna e Transferência de Conhecimento	A forma como os empregados, as unidades da organização e os variados níveis hierárquicos compartilham informação e cooperam entre si (projetos conjuntos, por exemplo). A transferência focada de conhecimento entre os empregados. Além disso, a transferência focada de conhecimento entre gerações é perceptível.
	CE3	Ferramentas de Gestão	Ferramentas e instrumentos suportando os esforços da liderança e gerando impacto na forma como as decisões são tomadas e quais linhas de informação são incorporadas no processo de ação-decisão.

Fonte: European (2006, p. 5).

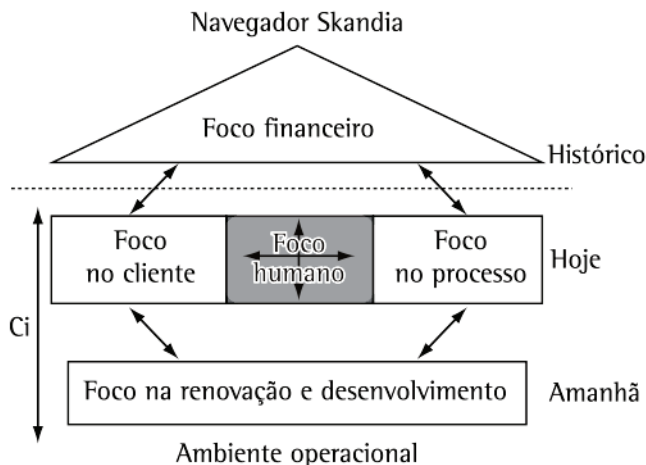
Na DCI é definido um conjunto de medidas que objetivam o desenvolvimento sistemático de aspectos de capital intelectual específicos, bem como um conjunto de indicadores que auxiliam na avaliação das mudanças necessárias em cada um dos aspectos abordados.

Uma vez definido o capital intelectual, torna-se necessário avaliá-lo. De acordo com Stewart (2002), uma etapa fundamental do gerenciamento do capital intelectual consiste em aumentar a produtividade dos ativos do conhecimento e dos trabalhadores do conhecimento. Devido à grande diversidade de abordagens e indicadores, há inúmeras maneiras de medir a eficiência das ferramentas e dos projetos de gestão do conhecimento.

Um dos primeiros modelos que procuraram mensuração do Capital Intelectual foi na empresa Skandia, a qual desenvolveu um “navegador” (Figura 18).

O Navegador Skandia, tal qual é conhecido, reflete cinco áreas foco que segundo os autores forjam o valor do Capital Intelectual. Esses focos são o financeiro, o cliente, o processo, a renovação e desenvolvimento, e o foco humano.

Figura 18 - Modelo navegador Skandia



Fonte:Edvinsson e Malone (1997, p.60).

De maneira semelhante ao conceito de “casa da qualidade” (CHENG, 1995), a interpretação do navegador é feita através de uma metáfora que o compara com uma casa. O alicerce da casa corresponde ao foco de renovação e desenvolvimento, destacando desta forma a importância do P&D para uma empresa. Os focos clientes e processos representam aos pilares, que apoiados na renovação e no desenvolvimento responderão pelo desempenho no presente. O foco financeiro é o telhado, parte mais visível da casa, e o resultado. O foco humano corresponde ao centro da casa e interage diretamente com todos os focos.

Bontis (2001) observa que o modelo compreende 91 indicadores relacionados ao capital e 73 indicadores relacionados ao desempenho financeiro. A partir da análise desses indicadores focados no modelo Skandia, as empresas podem analisar tanto as áreas financeiras e não-financeiras. Dessa forma os gestores tomam decisões que maximizem o resultado financeiro da empresa como consequência de ações estratégicas vinculadas à gestão do capital intelectual.

Pacheco (2005) apresenta os elementos de capital intelectual segundo cada um dos três construtos, capital relacional, capital humano e capital estrutural (Quadro 14). Quando for necessário realizar comparações entre o valor do capital intelectual de diferentes empresas dever-se-á considerar um conjunto amplo de variáveis para refletir a variabilidade das particularidades do negócio das empresas consideradas.

Quadro 14 - Elementos do capital intelectual

Capital humano	Capital relacional
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Know-how</i> • Educação • Qualificação vocacional • Conhecimento relacionado ao trabalho • Avaliações ocupacionais • Avaliações psicométricas • Competências relacionadas ao trabalho • Ímpeto de empreendedorismo, inovatividade, capacitações proativas e reativas, mutabilidade 	<ul style="list-style-type: none"> • Acordos de franquias • Clientes • Fidelidade do cliente • Nomes de companhias • Pedidos em carteira • Canais de distribuição • Colaborações comerciais • Acordos de licenciamento • Contratos favoráveis
Capital estrutural	
Propriedade intelectual	Ativos de infraestrutura
<ul style="list-style-type: none"> • Patentes • Direitos autorais • Direitos de projeto • Segredos industriais • Marcas registradas 	<ul style="list-style-type: none"> • Filosofia gerencial • Cultura corporativa • Processos gerenciais • Sistemas de informação • Sistema de rede

Fonte: Pacheco (2005).

Edvinsson e Malone (1997) apresentam elementos para definição do valor do coeficiente de eficiência do capital intelectual organizacional. O conjunto de nove indicadores deve ser combinado em uma única medida da eficiência que a organização utiliza para mensurar o seu capital intelectual. Devido à diversidade das organizações, Malavski et al. (2010) recomendam uma seleção criteriosa dos indicadores.

Seguindo a visão do modelo Skandia, Malavski et al. (2010) desenvolveram um modelo fundamentado no conceito de capital intelectual para articular recursos, capacitações e competências organizacionais. O modelo proposto explica a dinâmica de integração de recursos, capacitações e competências para a avaliação da criação de valor na forma de capital intelectual.

Matos (2008) conclui por meio de uma pesquisa empírica que as empresas têm melhor desempenho no campo social e no campo econômico quando equilibram o Modelo do Capital. Na pesquisa foram identificados os seguintes parâmetros de auditoria do capital intelectual:

- Formação profissional/Qualificação dos recursos humanos;
- Aquisição de competências em TIC;
- Trabalho em equipe;
- Partilha de conhecimento com outras organizações;
- Existência de certificação (vários tipos de certificações);
- Formas de registro do conhecimento organizacional;
- Realização de auditorias de mercado;
- Relação com os clientes, fornecedores e concorrentes;
- Existência de prêmios;
- Existência de um sistema de tratamento de reclamações adequado;
- Investimentos em Inovação e Desenvolvimento (registro de patentes, desenvolvimento de novos produtos e serviços etc);
- Investimento em tecnologia;
- Entrada em novos mercados;
- Estratégias de produtos/serviços nos novos mercados.

Para elaborar indicadores de gestão de conhecimento alguns cuidados precisam ser tomados. De maneira geral, os indicadores de gestão de conhecimento precisam atender certos pré-requisitos. São estes:

- Os indicadores devem ser específicos;
- Os indicadores devem ser capazes de serem avaliados;
- Os indicadores devem possuir valores plausíveis de serem alcançados;
- Devem estar orientados a algum objetivo ou resultado almejado;
- De maneira geral, cada projeto de capacitação deverá definir os seus próprios indicadores de gestão de conhecimento baseado nos objetivos a serem alcançados e na proposta metodológica escolhida.

O Quadro 15 apresenta uma lista de indicadores que podem ser utilizados para medir a eficiência e a eficácia de um programa de capacitação no âmbito do gerenciamento do capital intelectual.

Quadro 15 - Outros indicadores de Gestão do Conhecimento

Capital Humano	Capital Estrutural	Capital de Relacionamento
<ul style="list-style-type: none"> • Tempo médio de serviço • Nível de educação médio • Proporção com formação acadêmica avançada • Custos de contratação • Alfabetização em Tecnologia da Informação • Horas de capacitação por associado • Satisfação dos associados • Rotatividade do pessoal vinculado aos projetos de capacitação • Indicadores de inovação nos projetos de capacitação • Disseminação de novos relacionamentos entre colegas 	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas administrativas / vendas • Reutilização do conhecimento: visitas a <i>sites</i> de intranet, reprodução de melhores práticas • Indicadores de qualidade: erros, retrabalho • Ganhos de produtividade atribuíveis a novos equipamentos <i>versus</i> novas ideias • Investimentos em Tecnologia da Informação • Duração dos ciclos e processos 	<ul style="list-style-type: none"> • Número médio de novos contatos realizados por associado participante de projeto de capacitação • Distribuição geográfica dos alunos • Vínculos institucionais desenvolvidos nos programas de capacitação • Gráficos de análise das participações em ferramentas de colaboração

Fonte: Adaptado de Stewart (2002), Cavalcânti, Gomes e Pereira (2001) e Kaplan e Norton (2004).

Outros dos indicadores de gestão de conhecimento que podem ser utilizados na gestão de projetos de capacitação são listados a seguir:

- número e tipo de melhores práticas identificadas;
- número de contribuições nas diversas ferramentas do ambiente virtual de aprendizagem;
- número de participações por aluno em ferramentas de colaboração, por região e faixa etária.
- número de *downloads* de material complementar;
- número de chamadas relacionadas às funções de apoio;
- construtos para avaliar a satisfação do corpo discente, docente e pessoal administrativo;
- grau de reutilização de conteúdos;
- número de incidentes de suporte;
- indicadores que representem o grau de relacionamento entre ex-alunos e alunos novos nas capacitações patrocinadas.

Vinculada à gestão do capital intelectual, uma característica geral do *framework* previsto corresponde à qualidade de sistemas complexos adaptativos (JOSLYN;ROCHA, 2000), os quais apresentam a capacidade de mudare aprender com a experiência. O termo “complexo” é referido aqui à diversidade intrínseca e a composição através de vários elementos interligados. Dentre algumas particularidades dos sistemas complexos, o modelo deverá apresentar as seguintes:

- Sistemas complexos com memória, aos efeitos de registrar a história como uma seqüência de registros nos processos, aonde o estado anterior influencia ao estado presente.
- Produção de fenômenos emergentes, no sentido que embora os resultados possam ser suficientemente determinados pela atividade dos sistemas

constituintes básicos, eles apresentam propriedades que só podem ser estudadas em um nível superior.

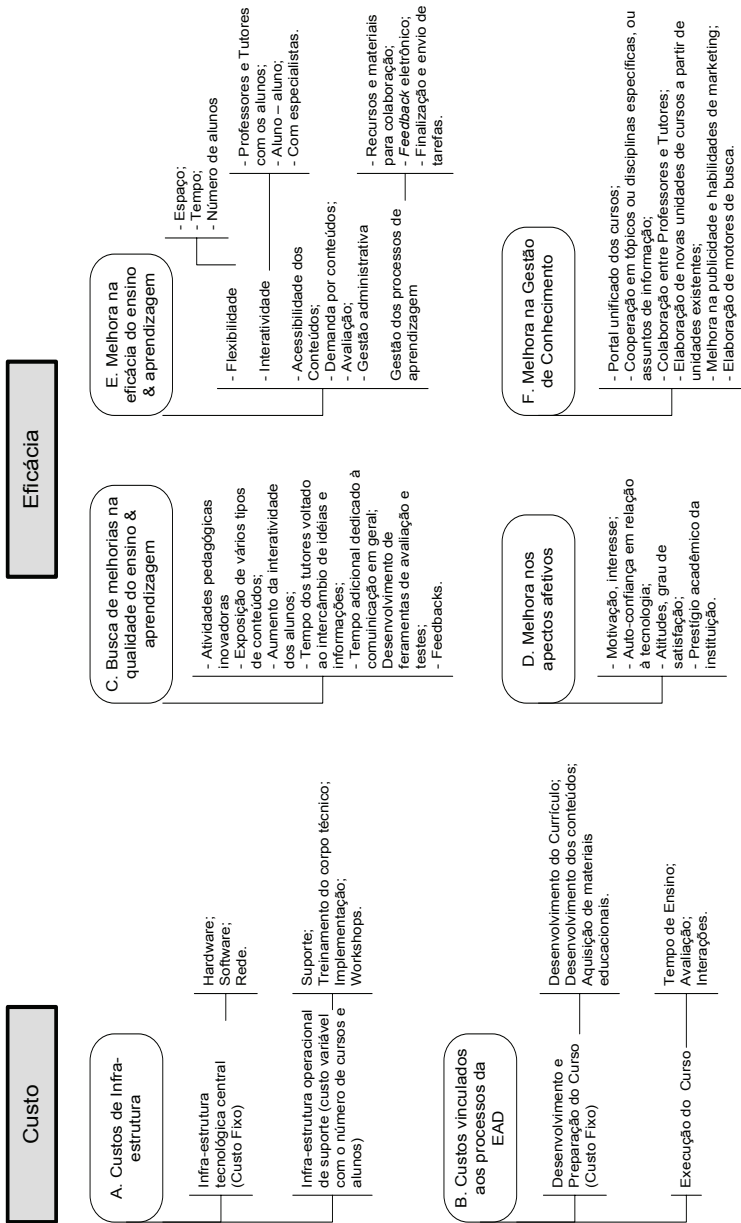
- Relações não-lineares, significando que uma pequena perturbação pode causar um grande efeito (a exemplo do “efeito borboleta”), um efeito proporcional, ou mesmo qualquer efeito. As relações não-lineares podem ser abordadas como riscos ou oportunidades. Aquelas que tiverem um caráter de risco deverão ser mitigadas.
- Relações que contêm *loops* e *feedback*, que podem ser de caráter negativo (para serem “amortecidos”) ou de caráter positivo (para serem “amplificadas”). Dessa forma, alimentando de volta o sistema, alguns dos seus elementos são alterados.

3.4.1.3 Efetividade

A avaliação da eficácia e eficiência da capacitação suportada por tecnologia pode ser utilizada para identificar benefícios tangíveis e intangíveis e fornecer orientação para a tomada de decisão dos gestores em relação ao uso de metodologias e tecnologias (LEVIN, 2001). Entretanto, cabe salientar que a maioria das abordagens utilizadas na literatura utiliza a educação presencial tradicional como medida comparativa da eficiência dos investimentos (CUKIER, 1997; RUMBLE, 2001). Além disso, a eficácia é medida de acordo com o modelo tradicional de sala de aula, o que geralmente pode vir a não refletir os fatores intangíveis vinculados à utilização de novas práticas ou tecnologias inovadoras como meios de aprendizagem (BATES; POOLE, 2003).

Cohen e Nachmias (2006) desenvolveu um modelo de custos quantitativo na educação a distância que pode ser utilizado em qualquer modelo de capacitação suportada por tecnologia. O modelo é composto de duas dimensões de custos, a da infra-estrutura e a do curso, e quatro componentes dos benefícios dos cursos - qualidade, aspectos afetivos, eficiência do ensino & aprendizagem, e gestão do conhecimento, segundo apresentado na Figura 19. Tal modelo, na visão da autora, é o mais adequado como modelo de subsídio às decisões operacionais focadas na agregação de valor.

Figura 19 - Modelo quantitativo de custos orientado à eficácia do projeto de educação a distância



Fonte: adaptado de Cohen e Nachmias (2006, p. 162).

3.4.1.4 Qualidade

Os projetos de capacitação suportados por tecnologia deverão fomentar a comunicação, a troca de informações e experiências, e o apoio e suporte aos alunos e professores/tutores. O projeto deverá também possuir características específicas de linguagem, formatos próprios, administração, desenho, lógica, logística, acompanhamento, avaliação (da aprendizagem e do processo), recursos técnicos, tecnológicos e pedagógicos.

Moran (apud ALMEIDA, 2005, p. 13) coloca que:

quando olhamos para nossa experiência em sala de aula, um bom curso é aquele que nos empolga que nos surpreende que nos faz pensar, que nos envolve ativamente, que traz contribuições significativas e que nos põe em contato com pessoas, experiências e idéias interessantes. Às vezes, um curso promete muito, tem tudo para dar certo e nada acontece. Em contraposição, outro que parecia servir só para preencher uma lacuna, torna-se decisivo.

De maneira similar, um curso de qualidade – seja presencial ou a distância- possuem praticamente os mesmos elementos básicos, que são:

- Educadores maduros (intelectualmente e emocionalmente), curiosos, criativos, entusiasmados, abertos, que saibam motivar e dialogar. O grande educador atrai não só pelas suas idéias, mas pelo contato pessoal. Há sempre algo surpreendente, diferente no que diz nas relações que estabelece na sua forma de olhar, na forma de comunicar-se e de atuar;
- Alunos curiosos, motivados, autônomos e criativos. Esse tipo de aluno facilita enormemente o processo de ensino-aprendizagem, estimula as melhores qualidades do professor, e tornam-se interlocutores lúcidos e parceiros;
- Para termos cursos presenciais ou a distância de boa qualidade é necessário termos administradores, diretores e coordenadores mais abertos, que entendam todas as dimensões que estão envolvidas no processo pedagógico, além das empresariais ligadas ao

lucro; que apóiem os professores inovadores, que equilibrem o gerenciamento empresarial, tecnológico e o humano, contribuindo para que haja um ambiente de maior inovação, intercâmbio e comunicação;

- A aprendizagem não acontece exclusivamente na sala de aula –seja esta presencial ou virtual- senão nos inúmeros espaços de encontro, de pesquisa e produção que as grandes instituições propiciam aos seus professores e alunos;
- De maneira geral, a capacitação de qualidade deverá desenhar os processos administrativos e acadêmicos, elaborando indicadores de gestão em cada uma das diferentes fases da execução.

Neves (2003) descreve alguns referenciais de qualidade para cursos a distância. São dez os itens básicos que merecem geralmente a atenção das Instituições que preparam seus cursos e programas suportados por tecnologia (NEVES, 2003):

- Compromisso dos gestores;
- Desenho do projeto;
- Equipe profissional multidisciplinar;
- Comunicação/interação entre os agentes;
- Recursos educacionais;
- Infra-estrutura de apoio;
- Avaliação contínua e abrangente;
- Convênios e parcerias;
- Transparência nas informações;
- Sustentabilidade financeira.

Além dos aspectos aqui apontados, a Instituição poderá acrescentar outros mais específicos e que atendam a particularidades de sua organização e necessidades sócio-culturais de sua clientela, cidade, região.

3.4.2 Elementos vinculados a dimensão conformidade

3.4.2.1 Processos

Para lograr eficácia na capacitação suportada por tecnologia torna-se necessário que exista pesquisa, planejamento e desenho do programa em vários níveis. Os níveis de desenho determinarão a quantidade e tipos de processos.

Os principais níveis de desenho de um programa de capacitação são (BOETTCHER, 2004):

- Desenho institucional - convergente com a missão da instituição;
- Desenho da infra-estrutura – gestão e acesso aos serviços ao estudante, serviços dos professores e tutores, serviços de recursos para aprendizagem;
- Desenho da titulação, currículo, programa e certificados;
- Desenho do curso;
- Desenho das atividades e das unidades;
- Desenho da avaliação e do acompanhamento.

O trabalho de desenho realizado em nível institucional é semelhante ao planejamento e posicionamento estratégico da instituição. Um bom direcionamento para este desenho consiste na realização de testes de associação.

Na fase de planejamento, o processo de desenho institucional considera questões do tipo:

- Quais são os principais motivos estratégicos da instituição para oferecer cursos a distância, ou para modificar os seus programas atuais para incluir componentes de educação suportada por tecnologia?;
- Que quantidade de alunos está demandando os cursos ou Programas? ou este tipo de interação em linha? ;
- As capacitações irão se posicionar estrategicamente na nossa instituição no médio prazo? De que forma?

- Que mudanças na infra-estrutura será necessária para oferecer esses serviços e programas?;
- Como manter e ampliar as competências e habilidades dos programas de capacitação?

De forma análoga, Boettcher(2004) relaciona questões chaves a serem respondidas para cada uma das decisões relacionadas no Quadro .

Quadro 16 - Níveis de desenho. Exemplo, curso de graduação a distância

Sete Níveis de Desenho	Responsabilidade do desenho	Patrocínio / liderança	Ciclo de revisão do desenho
Institucional	Liderança institucional e do Programa	Reitor, Pró-Reitores	3- 5 anos
Infra-estrutura	Equipe tecnológica, Professores	Reitor, Pró-Reitores, Chefes de Departamento	2 anos
Programa e titulação	Professores, Pró-Reitores	Pró-Reitores, Chefes de Departamento	1- 3 anos
Processo Educacional	Professores, equipe pedagógica	Professores e Gestores da Pedagogia	1 – 2 anos
Curso	Professores	Chefes de Departamento	1 – 2 anos
Unidade e Atividades de aprendizagem	Professores, Equipe Pedagógica, Equipe de desenho de interfaces dos conteúdos digitais	Professores e Gestores da Pedagogia e Desenho dos conteúdos digitais	1 – 2 anos
Avaliação e acompanhamento	Professores, equipe pedagógica	Professores e Gestores da Pedagogia	1 – 2 anos

Fonte: Adaptado de Boettcher (2004).

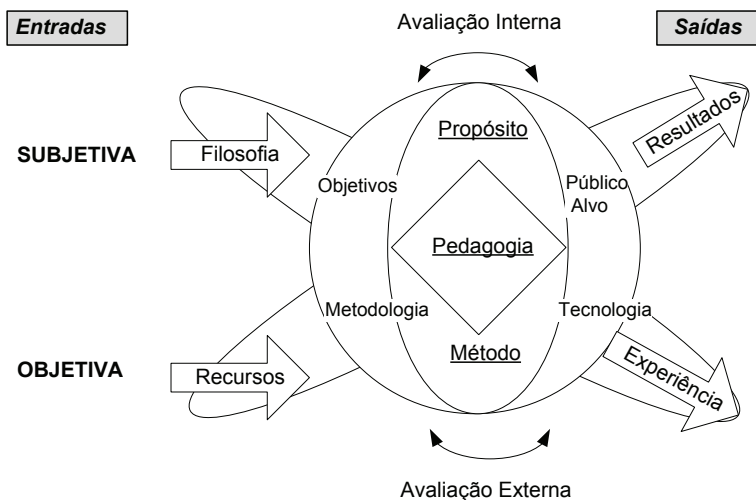
Recomenda-se manter um histórico do contexto das principais observações e indicadores utilizados para cada um destes grupos de decisões, de forma tal a acompanhar a dinâmica dos fatores que influenciaram a tomada de decisão nos níveis de desenho.

É comum observar nas instituições que, embora a dinâmica dos fatores de contexto mude com o tempo, as pessoas continuam tomando decisões e agindo no dia *como se* os valores relativos dos fatores

permanecessem constantes (SHERMAN; SCHULTZ, 1999). Dessa defasagem acontece uma perda, seja de valor ou de uma oportunidade (a qual não deixa de ser uma perda de valor potencial).

O modelo do processo educacional (Figura 20) representa a base de um modelo sistêmico conceitualmente formado por entradas, processos integrados, saídas e *feedbacks*. Como exemplo de adaptação da visão sistêmica à comunicação humana pode-se citar o modelo de Beck e Schornack (2004) chamado de ‘modelo de processo retórico’; o modelo apresenta uma visão horizontal dos processos, dividido em domínios subjetivos e objetivos.

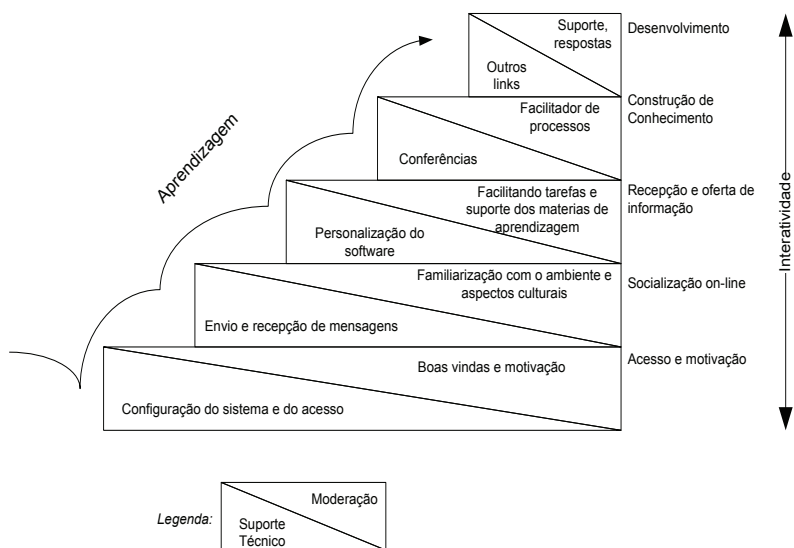
Figura 20 - Modelo do processo educacional



Fonte: Beck e Schornack (2004, p 123).

Outro exemplo de modelo de processos educacionais corresponde ao modelo de ensino e aprendizagem *online* desenvolvido pela *Open University* junto a alunos da escola de negócios (SALMON, 2000) (Figura 21).

Figura 21 - Modelo desenvolvido pela Open University



Fonte: adaptado de Salmon (2000, p. 26).

O modelo classifica implicitamente aos processos segundo a dinâmica da interatividade e da aprendizagem de cada processo.

A boa gestão da capacitação suportada por tecnologia é considerada um fator crítico de sucesso. Do ponto de vista da governança é necessário o planejamento de processos de alinhamento de forma a assegurar que a execução do curso aconteça de acordo ao concebido. Os mecanismos de alinhamento são “ativados” a partir da avaliação e do acompanhamento.

Os tutores e monitores oferecerão apoio ao aluno por meio de atividades de informação, atendimento e acompanhamento. A interação com os agentes docentes (tutores e professores orientadores) e não-docentes (monitores e suporte técnico) deverá ser facilitada pela utilização de recursos disponíveis na plataforma de aprendizagem, garantindo diferentes oportunidades de comunicação síncrona e a assíncrona.

3.4.2.2 Tomada de Decisão

Toda capacitação suportada por tecnologia deverá prever um conjunto de mecanismos de governança – estruturas, processos, e comunicações. Mecanismos bem sucedidos, bem compreendidos e transparentes, promoverão comportamentos que virão favorecer o sucesso da capacitação.

As estruturas de tomada de decisão são definidas, por exemplo, a partir da visão de papéis organizacionais pré-estabelecidos, da sua representatividade, de comitês, equipes executivas, e nas gerências.

A responsabilidade nos processos de capacitação poderá ser definida a partir do delineamento das diferentes atividades. O Quadro 17 apresenta um exemplo das diversas funções e atividades necessárias à EaD.

Quadro 17 - Descrição das funções, atividades e qualificação dos profissionais envolvidos na Educação a Distância

Função	Qualificação	Descrição das Atividades
Responsável pela “EAD”	Responsável pela coordenação dos agentes envolvidos nas atividades de produção, execução e conclusão dos cursos a distância.	Acompanha e avalia as atividades, atua como mediador na comunicação dos agentes envolvidos com a EAD; gerencia ações de planejamento, execução e avaliação permanente de projetos e programas; acompanhar e avaliar a execução dos programas desenvolvidos;
Modelador Educacional	Profissional com conhecimento sobre: a) os processos de ensino e aprendizagem; b) utilização de diferentes mídias/tecnologias para facilitar o processo de ensino-aprendizagem e; c) desenho/modelagem de materiais educacionais.	Participa da fase de design educacional do curso, sugerindo estratégias e mídias; modela os conteúdos entregues pelos conteudista para as diferentes mídias utilizadas no curso, como o material impresso, animações, vídeos e textos digitalizados e disponibilizados em formato HTML (aulas online); analisa, juntamente com o conteudista e o coordenador do projeto, todos os materiais didáticos nos diferentes momentos da fase de produção; faz o contato direto com o conteudista, discutindo com ele todos os materiais produzidos.

Conteudista	Especialista na área específica no conteúdo do curso/módulo educacional, com formação acadêmica na área e/ou “notório saber”.	<p>Desenvolve os conteúdos solicitados seguindo o modelo pré-estabelecido e as instruções passadas durante o processo de capacitação realizado pela Equipe de Apoio e constantes no Manual do Conteudista;</p> <p>indica possíveis tutores e participa do processo de seleção destes agentes, mais especificamente na verificação do domínio do conteúdo;</p> <p>participa ativamente dos processos decisórios envolvidos na produção do material didático, especialmente nas fases de adaptação do conteúdo para as diferentes mídias;</p> <p>acompanha o trabalho dos tutores no decorrer do curso, respondendo possíveis dúvidas destes em relação ao conteúdo.</p> <p>realiza a atualização dos materiais sempre que necessário e analisa a proposta das ilustrações e animações.</p>
Logística EAD	Responsável pelos encaminhamentos administrativos, como a recepção e organização de documentos, cadastro e matrícula de aluno etc e o contato com os prestadores de serviços.	<p>Participa da definição do design gráfico e informações para divulgar o curso, encaminhando a produção e distribuição destes materiais, após a sua aprovação;</p> <p>providenciar orçamentos de diferentes provedores de serviços para cada um dos materiais didáticos utilizados no curso, como a reprodução de material impresso (e sua distribuição), a locação de estúdio para a produção de vídeos e/ou sonorização de animações etc;</p> <p>cadastra e matricula os alunos e demais agentes no ambiente do curso;</p> <p>controla prazos e cronogramas de produção;</p> <p>produz os certificados e providencia a distribuição destes.</p>

Professor	O Professor deve ter domínio técnico-científico em relação à área de atuação e ser capaz de trabalhar colaborativamente com tutores e coordenadores do curso no qual esteja envolvido.	Oferece suporte metodológico e de conteúdo à aprendizagem; elabora, aplica e analisa instrumentos de avaliação presencial bem como viabiliza a publicação de resultados; participa ativamente de seminários presenciais; orienta as monografias dos alunos; gerencia o conteúdo da disciplina, mantendo-o atualizado; oferece apoio aos tutores.
Especialista no Conteúdo	O especialista no conteúdo é responsável pela produção do material didático desenvolvido para o curso.	Desenvolve e discute fundamentos teóricos do curso, elabora de ementas e bibliografias, seleciona e organiza a preparação dos conteúdos e elaboração de atividades curriculares, bem como da pré-testagem do material.
Tutor	Profissional com formação acadêmica na área do curso e com domínio do conteúdo.	Como agente de apoio ao aluno, às atividades desempenhadas pelo tutor também se dividem em atividades de atendimento, acompanhamento e informação; acompanha e avalia o desempenho dos alunos, participa da elaboração das atividades de avaliação e modera as interações.
Monitor	Profissional com formação acadêmica. O monitor, enquanto um agente de apoio não-docente, cujas funções estão relacionadas a três grandes eixos – informação, atendimento, acompanhamento – tem um papel fundamental.	Auxilia alunos e docentes, principalmente nas questões operacionais e de acesso tecnológico, sem envolver-se com as questões de conteúdo e avaliação de aprendizagem. É responsável pela avaliação dos processos, que alimenta possibilidades de melhoria contínua na instituição. Atua na socialização e estímulo à motivação dos alunos.
Ilustrador	Profissional na área de design, com domínio de diferentes ferramentas e conhecimento em EAD.	Cria e elabora as ilustrações; Adequa as ilustrações de acordo com solicitação do conteudista ou outros agentes.
Locutor	Profissional de formação em comunicação contratado especificamente para realizar a locução dos vídeos e animações.	

Técnico de Sonorização	Profissional responsável pelo acompanhamento técnico da gravação dos arquivos de áudio para animações e outros materiais.	
Revisor Ortográfico	Profissional formado na área de Letras ou Comunicação. Contratado para a realização das revisões ortográficas e gramáticas, assim como a adequação dos materiais didáticos a normas, quando se fizer necessário.	Revisa a ortográfica e gramaticalmente todos os materiais, documentos produzidos para os cursos.
Programador	Profissional formado na área de Informática.	Construção de ferramentas que ampliem as possibilidades do ambiente virtual da aprendizagem; manutenção e suporte ao ambiente virtual de aprendizagem.
Articuladora Pedagógica	Profissional formado na área de Pedagogia e com especialização/qualificação em EAD.	Profissional responsável em planejar, avaliar e assessorar com o coordenador e articuladores, a orientação e o sistema de acompanhamento das ações didático-pedagógicas em EAD.
Diagramador	Profissional com conhecimento em <i>HTML</i> , <i>flash</i> , <i>Adobe photoshop</i> para conteúdo impresso e digital.	Responsabilidade de diagramar o conteúdo a ser utilizado pela EAD em conteúdo impresso ou digital.
Analista de Sistemas Ou Web-designer	Profissional formado em Análise de Sistemas, Informática ou Computação.	Responsável pela manutenção do sistema, desenvolvimento de novas ferramentas, migração do sistema e de outras atividades.

Suporte Técnico	Responsável direto pela manutenção da Plataforma Educacional. Trabalha integrada às demais equipes de apoio para atender às necessidades dos alunos e professores.	Manutenção da Plataforma; oferecer apoio técnico aos alunos, professores e demais agentes.
Designer	Responsável pelo design e disponibilização dos materiais didáticos em formato digital de forma a facilitar a auto-aprendizagem e a consulta. Trabalha de forma integrada com o coordenador de projeto, o modelador educacional e o conteudista buscando a melhor solução para cada caso.	Definição do design gráfico do curso, em conjunto com os demais agentes envolvidos neste processo; digitalização e publicação de materiais em diferentes formatos – HTML, animações e vídeos; e diagramação dos materiais didáticos.
Sistema de Apoio aos Alunos e Docentes	É responsável pelas atividades de apoio aos alunos e professores, realizadas pelos monitores-pesquisadores e tutores.	Realiza atividades de apoio em três áreas: informação; atendimento; e acompanhamento; e é responsável pela capacitação dos alunos e docentes.

Fonte: elaboração própria (2012).

Os mecanismos de governança na capacitação suportada por tecnologia apresentam algumas semelhanças com os mecanismos de governança em TI devido ao foco semelhante e simultâneo em processos, pessoas e tecnologia. Segundo (WEILL, 2006) uma governança de TI eficaz adota três tipos diferentes de mecanismos: estruturas de tomadas de decisão, processos de alinhamento e abordagens de comunicação.

A unidade de capacitação de um órgão ou instituição deverá ter certa autonomia administrativa e financeira para que possa desenvolver uma ação estratégica consolidada.

De maneira análoga, é também imprescindível contar com uma estrutura de tomada de decisão que possua uma clara definição das responsabilidades e dos resultados esperados de cada uma destas equipes (Quadro 18).

Quadro 18 - Descrição da estrutura de tomada de decisão em EAD

Equipe	Responsabilidade
Coordenação Geral	Integração das diversas atividades internas e externas.
Coordenação Administrativa	Das atividades estratégicas e operacionais, procedimentos, locação de recursos, impressão e distribuição dos materiais didáticos e percurso acadêmico do aluno.
Equipe Pedagógica	Concepção, produção e avaliação dos cursos nos processos de ensino-aprendizagem; desenvolver pesquisas no âmbito de processo de avaliação (aprendizagem); formação (capacitação) e acompanhamento dos tutores, monitores e especialista do conteúdo; dinamizar a comunicação interativa entre os atores tutores/professores-especialista/alunos/monitores.
Equipe de Professores / Especialistas	Assessora e acompanha o trabalho dos tutores, avaliar o processo ensino-aprendizagem juntamente com os tutores.
Equipe da Secretaria	Recebimento expedição, organização e manutenção de arquivo de correspondências relativo ao curso.
Equipe de Produção do Material Didático	Linguagem, estrutura do material, formatação, viabilizando uma relação bidirecional, um diálogo entre e material didático/aluno/professor.
Equipe de Pesquisa e Desenvolvimento	Pesquisa e desenvolvimento que congregue pesquisadores de EAD e Gestão do Conhecimento.
Equipe Operacional	Organização da produção e remessa dos materiais, da construção das páginas da Internet e o cadastramento dos alunos. É responsável pela elaboração dos <i>checklists</i> e cronogramas dos cursos. Contato com os professores, monitores, equipe pedagógica, coordenadores para garantir que todos os agentes tenham em mãos os documentos necessários para participação nos cursos.

Fonte: adaptado de Preti (1996).

3.4.2.3 Avaliação

A avaliação está sempre presente em práticas pedagógicas. A avaliação de aprendizagem e dos objetivos gerais previstos deverá ser considerada como meio de coleta de informações para a melhoria dos

processos de comunicação e ensino & aprendizagem (DEPRESBITERIS, 2004).

A avaliação de atividades que visa boas práticas educacionais não está limitada a uma única mensuração, senão pelo contrário, consiste de um sistema de múltiplas atividades que inclui diversas tarefas de avaliação (ANDERSON et al., 1975).

Um dos processos para a mudança da avaliação como produto é a prática da avaliação formativa. Esta tem sido compreendida como regulação da aprendizagem por professores e alunos, considerando os propósitos estabelecidos (PERRENOUD, 1999; BONNIOL; VIAL, 2001).

Para Shale (1990), Garridson (1993) e Jonassen (1996) as bases para a avaliação na EAD são as mesmas da presencial, ou seja, a compreensão acerca dos processos de desenvolvimento e do ensino-aprendizagem a partir dos mesmos princípios epistemológicos que são base aos sistemas presenciais de ensino.

Na visão de Neder (1996), a avaliação educacional deve sempre transcender aos aspectos ligados ao rendimento escolar, estando vinculada a políticas e programas educacionais.

Com a criação e inserção de ambientes informatizados interativos e colaborativos de apoio à aprendizagem, abre-se a possibilidade de uma avaliação mais processual e qualitativa, inclusive com a criação de ferramentas próprias. Da mesma forma, a avaliação da capacitação suportada por tecnologia poderá utilizar diversas formas de acompanhamento, tais como diários, *portfólios*, fórum, projetos, nível e quantidade de interação (aluno/aluno e aluno/conteúdo), envio de atividades e trabalhos, e outros (HOWARD; SCHENK; DISCENZA, 2004).

Ao planejar as estratégias de ensino-aprendizagem, exige-se do professor uma abordagem educacional na qual o conhecimento do aluno e a sua compreensão favorecerá um ambiente significativo para o aprendizado.

Vrasidas e Glass (2002) citam alguns exemplos de estratégias adequadas de avaliação; são estas: a) utilizar a própria experiência dos

alunos; b) aplicar idéias em contextos do mundo real; c) trabalhar de forma colaborativa com os seus pares; e d) dialogar sobre o processo da avaliação com o tutor e/ou professor.

Em termos da governança corporativa, Quadro 19 relaciona as principais estratégias de registro, identificação de responsáveis e mecanismos de análise e execução de ações direcionadoras dos processos.

Quadro 19 - Governança na avaliação de alunos na EAD

Atividade de aprendizagem	Critérios de Avaliação	Responsável pela análise	Observações sobre os mecanismos análise e feedback
Portfólio	Organização e cientificidade da ação de professor e de estudante; clareza de idéias na produção escrita; construção e reconstrução da escrita; objetividade na apresentação dos conceitos básicos; e envolvimento e compromisso com a aprendizagem.	Professor/ tutor	Os estudantes devem ter conhecimento do cronograma de aula para que possa gerenciar o seu tempo. O professor/tutor devem enviar aos alunos respostas o quanto antes possível ao aluno. O professor/tutor deverão prover feedback
Participação em discussão em Fórum online	Participação dos estudantes como debatedores e/ou como público; habilidade de atenção e concentração; síntese das idéias apresentadas; apresentação de argumentos consistentes; e produção de síntese.	Professor/ tutor	tanto dos assuntos avaliados corretamente, quanto dos assuntos avaliados de forma incorreta. Também, os feedbacks deverão direcionar aos alunos para materiais do curso ou aos livros texto, para que possam rever seus conceitos (ARETIO, 1994).
Estudo de caso	Aplicação dos conhecimentos; coerência na prescrição; riqueza na argumentação; e síntese.	Professor/ tutor	Alguns pesquisadores encontraram que na EAD é mais adequado apresentar os materiais em pequenos blocos com feedbacks imediatos e consequentemente mais frequentes (HENDERSON: RADA; CHEN, 1997).
Mapa conceitual	Conceitos claros; relação justificada; riqueza de idéias; criatividade na organização; e representatividade do conteúdo trabalhado.	Professor/ tutor	

Fonte: adaptado de Rovai (2004).

O item atividade de aprendizagem trata-se de estratégias de ensino aprendizagem extraídas do livro o Processo de ensino aprendizagem de Anastasiou e Alves (2004).

Considerações Gerais sobre a Avaliação

A habilidade da organização em avaliar os programas de capacitação em termos da sua contribuição na agregação de valor ao mercado e à sociedade em geral é um elemento crítico para manter a competitividade de médio e longo prazo. Embora isto possa parecer um tanto óbvio, deve-se observar que a dificuldade em gerir o desempenho cresce com a escala do programa e o aumento do volume de informação gerado para essa finalidade.

O problema de gestão de desempenho muitas vezes se evidencia na busca de subsídios de informação aos efeitos de análise de algum fato relevante, como por exemplo, a diminuição ou aumento do tempo de conclusão de um determinado programa. Frequentemente será necessário a elaboração de forma exaustiva de planilhas de cálculo construídas manualmente, o que gera inevitavelmente sobrecargas adicionais de trabalho e perdas de tempo em atividades de apresentação das informações existentes.

Para que um programa de capacitação atinja sucesso nos seus objetivos, as entidades gestoras do programa deverão compreender e avaliar constantemente informações coletadas através de diversos meios de coleta.

Alguns elementos “problemáticos” nos processos de avaliação efetiva do desempenho são:

- há geralmente uma falta do foco estratégico na avaliação de boas práticas de capacitação;
- há casos nos quais a estrutura de TI inviabiliza a implementação prática de novos tipos de relatórios e medidas de avaliação;
- o conhecimento relevante aos efeitos da avaliação do programa de EAD frequentemente aparece de forma confusa nos relatórios; e

- geralmente existe um foco maior na coleta de dados pontuais do que na coleta de dados e informações estratégicas.

As medidas de desempenho tradicionais tentam geralmente avaliar o desempenho a partir de dados quantitativos; entretanto muitos elementos de informação vinculados ao desempenho derivam de dados e informações qualitativos. Como consequência, a coleta de dados voltada à avaliação do desempenho organizacional geralmente é inconsistente ou incompleta na prática. De maneira geral, nos programas de capacitação a avaliação do desempenho é restrita à avaliação da satisfação e aprendizagem dos alunos e/ou à avaliação comparativa de um programa através de modalidades diferentes, como por exemplo, as realizadas de forma tradicional (BANGERT, 2004; BOURAS et al., 2000; BURGESS; RUSSELL, 2003; MCGORRY, 2003).

Nos programas de capacitação que envolvam mais de uma instituição deverá ser levado em consideração que existem diferentes culturas organizacionais; sendo assim, medidas de desempenho utilizadas por uma instituição podem ser irrelevantes à outra instituição parceira.

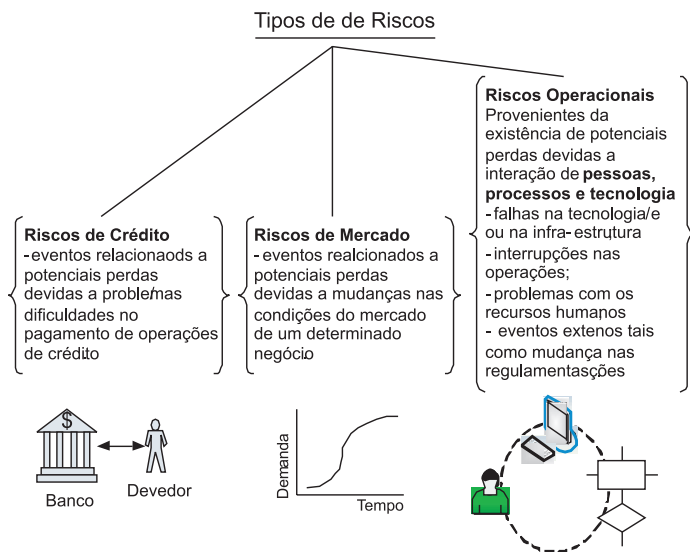
3.4.3 Elementos vinculados a dimensão responsabilidade corporativa

3.4.3.1 Gestão de riscos

A gestão de riscos consiste no processo de identificar, prevenir, conter, mitigar e neutralizar riscos de acordo com os interesses de um projeto. Tradicionalmente, a gestão de riscos teve maior desenvolvimento conceitual na área financeira (RAY; CASHMAN, 1999; WAHLSTRÖM, 2006).

Segundo normas de comitês internacionais, como o da Basiléia, na área financeira utiliza-se uma taxonomia básica que classifica os riscos em três tipos: riscos de crédito, riscos de mercado e riscos operacionais, conforme exposto na Figura 22.

Figura 22 - Taxonomia Ontológica de Riscos



Fonte: Adaptada de Wahlström (2006).

Cabe destacar que o conceito de risco operacional, aquele que envolve eventos vinculados às pessoas, processos e tecnologia, é muito mais recente na própria literatura da área financeira, sendo formalmente estabelecido pelo comitê da Basileia no ano 2001 (BASEL, 2001).

Devido à natureza das atividades no âmbito da governança na capacitação suportada por tecnologia, os riscos operacionais são abordados com maior detalhamento na execução.

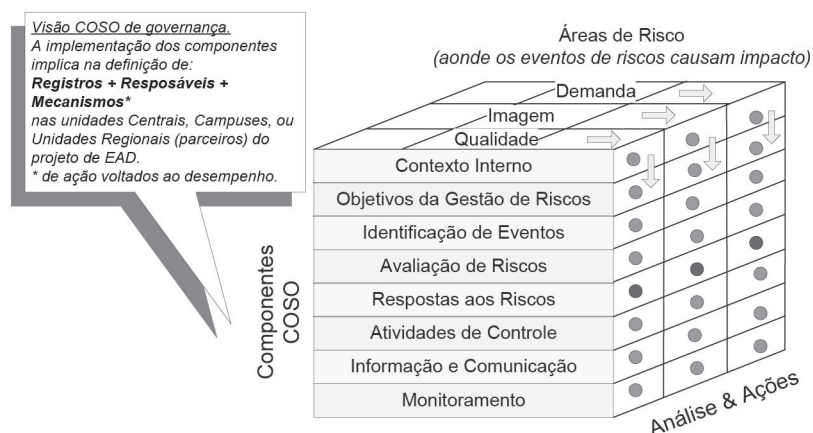
São exemplos de risco operacional:

- falhas no ambiente virtual de aprendizagem, ou nos servidores;
- novas regulamentações;
- vazamento de materiais sigilosos, como avaliações;
- falhas nos processos de acompanhamento das atividades; e
- perda de avaliações e/ou diários de frequência nas atividades interativas.

No âmbito da governança focada na execução das operações, uma das principais referências para a elaboração de um modelo de gestão de riscos pode vir a ser o “*framework* de gestão corporativa de riscos COSO”. O COSO é um comitê influente nos EUA no âmbito internacional, cuja missão é melhorar a qualidade dos relatórios financeiros através da ética nos negócios, controles internos efetivos e governança corporativa.

A “abordagem COSO” (COSO, 2004) especifica o escopo e os componentes de um sistema de gestão de riscos, deixando flexível o processo do *como implementar* tais componentes (Figura 23).

Figura 23 - Abordagem COSO aplicada à capacitação suportada por tecnologia



Fonte: adaptada a partir de Coso (2004).

Cabe destacar alguns pontos críticos na elaboração de um modelo de gestão de riscos:

- a identificação de eventos consiste no processo de identificar todos os eventos que possam impactar na consecução dos objetivos do projeto. A evolução do processo de identificação de riscos levará a instituição a gerenciar não somente os riscos, mas também as oportunidades;

- a fase de avaliação consiste na valoração dos eventos de riscos aos efeitos de determinar a “chance” e o “impacto” desses eventos no projeto de capacitação. O resultado desse processo é a construção da matriz de riscos;
- os chamados níveis de riscos representam uma valoração conceitual das áreas de risco. As áreas de risco representam a agregação de subconjuntos de riscos, formados a partir de critérios de semelhança de eventos. A agregação dos impactos dos eventos de risco com a importância de cada área no projeto possibilita obter o nível de risco do projeto; e
- a resposta aos riscos consiste na elaboração de planos de ações que procurem “minimizar” os efeitos dos eventos causadores de risco. Na visão da governança, esses planos serão executados a partir da comparação entre valores constatados de impacto e chance dos eventos e valores estabelecidos como critérios “adequados” e “inadequados”.

As áreas de risco são afetadas pela ocorrência dos “eventos de risco”. São exemplos de área de risco na capacitação suportada por tecnologia:

- perda da imagem institucional;
- queda do número de alunos;
- baixo estigma da capacitação;
- insatisfação dos alunos;
- falta de sustentabilidade financeira;
- baixa qualidade no acompanhamento de atividades; e
- cancelamento de parcerias locais.

A aplicação da gestão de riscos nas áreas de ciências sociais requer certos cuidados. McGill (2005) pesquisou a aplicação da gestão de riscos nessa área, obtendo os seguintes principais resultados:

- o conhecimento de um indivíduo constitui fator determinante na maneira como ele percebe, define e avalia os riscos;
- os eventos de riscos são produtos de uma combinação de características sociais e características técnicas do projeto de capacitação;
- a percepção dos riscos é afetada por questões de incerteza e crises da confiança;
- os riscos são dinâmicos, mudando de perfil através do tempo e do espaço geográfico e cultural; e
- a eficácia dos mecanismos da gestão de riscos depende da qualidade do conhecimento (científico e social) em que se baseiam as análises e avaliações.

3.4.3.2 Ética Corporativa

A visão da ética corporativa cumpre um papel fundamental na governança dos projetos de capacitação dado que esta afeta diretamente o desempenho, a responsabilidade e a conformidade de um projeto.

O conceito de comportamento ético individual pode passar a incorporar uma visão organizacional de ética corporativa. Dentro do âmbito de governança corporativa, todo projeto de capacitação deverá considerar elementos de promoção da ética corporativa e registros da percepção de ética

Exemplos de boas práticas individuais no âmbito da ética corporativa são (LEFKOWITZ, 2006; WEAVER, 2005):

- preocupação com os colegas;
- valoração e manutenção das relações profissionais;
- dedicação ao trabalho;
- valoração de aspectos positivos;
- aceitação de falhas;
- honestidade, integridade;
- aceitação da responsabilidade nas falhas próprias;

- aceitação dos pontos de vista alheios;
- tratamento dos outros colegas com respeito;
- explanação das decisões tomadas; e
- comunicação de padrões elevados.

Nos projetos de capacitação a ética corporativa acrescenta um significado especial dado que na realização de parcerias institucionais pode acontecer um *confronto* ou discrepâncias em relação a ética corporativa das instituições envolvidas. Da mesma forma, outro tipo de conflito pode acontecer quando há discrepâncias entre os valores individuais (monitores ou alunos) e os valores da organização executora (CAZIER; SHAO; LOUIS, 2006). Esse confronto, se existir, pode levar a queda no desempenho de algumas funções previstas no projeto.

Dessa forma, a ética corporativa não é característica intrínseca do projeto de capacitação e depende fortemente da ética das organizações vinculadas no projeto. Dependendo do desenho do programa de capacitação haverá aspectos únicos a serem abordados, tais como vínculo dos tutores com o programa, origem dos alunos, características dos gestores pedagógicos, dentre outros. A abordagem desses aspectos poderá vir a diferenciar a ética corporativa do programa de capacitação. Luo (2005) sugere a implementação de *programas* de promoção da ética corporativa aos efeitos de harmonizar visões de ética entre os diversos participantes de um programa de capacitação.

3.4.3.3 Promoção das Melhores Práticas

A governança corporativa procura criar mecanismos para coletar, avaliar e promover as melhores práticas organizacionais como forma de alimentar positivamente os pilares de responsabilidade, desempenho e conformidade. Deve-se estar atento para não confundir ‘princípios’ com ‘práticas’ (BANGERT, 2004). Estas últimas podem ter sido originadas nos princípios, mas a diferença dos princípios, elas são de natureza operacional e variam frequentemente com as características do curso (há diferenças nas boas práticas dependendo se o curso de EAD é voltado ao público mais jovem ou ao público mais adulto, da região, da duração do curso etc) (BILLINGS; SKIBA; CONNORS, 2005).

O Quadro 20 apresenta exemplos de boas práticas em projetos de capacitação.

Quadro 20 - Boas práticas em projetos de capacitação

- Uso contínuo do e-mail por parte dos tutores
- Uso de uma semana para avaliação por parte dos tutores
- Prover comunicações semanais para manter o contato constante
- Prover uma expectativa clara da carga de trabalho
- Prover políticas explicitadas de notas
- Separar as questões pedagógicas das questões técnicas
- Ter políticas direcionadas as questões técnicas
- Prover informação clara das instruções para submeter os trabalhos
- Prover aos professores e tutores de suporte técnico
- Não forçar a interação do estudante sem uma correspondente lógica pedagógica
- Não forçar a interação tecnológica sem uma correspondente lógica pedagógica
- Coletar *feedbacks* dos alunos e professores/tutores de forma continua

Fonte: elaboração própria (2012).

Nos projetos de capacitação o desafio consiste na implementação de estratégias eficazes de coleta de registros de práticas organizacionais específicas (por exemplo, uma metodologia particular de controle da participação em *chats* que algum tutor possa vir a ter desenvolvido, e obtido bons resultados na prática), e nas apreciações destas práticas de parte dos usuários e dos gestores.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

4.1 Proposição do *Framework* no âmbito da Governança Corporativa

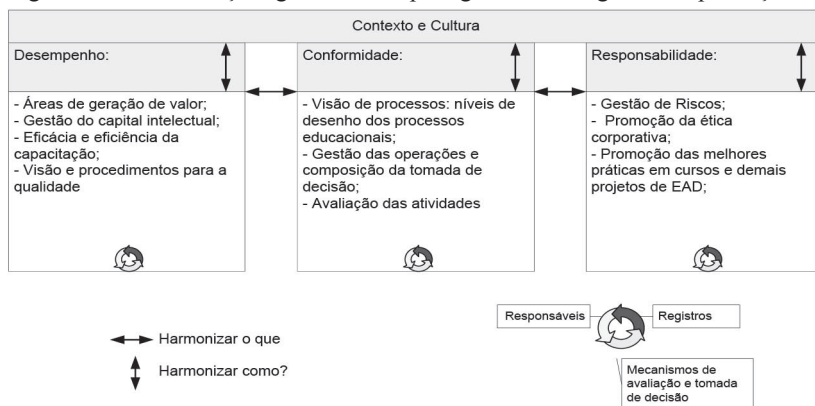
Pelas diversas considerações feitas, percebe-se que a governança organizacional, centrada nos pilares de desempenho, conformidade e responsabilidade, vista segundo Fahy, Roche, Weiner (2005), fornece em termos conceituais e práticos um modelo sistêmico, abrangente, e proativo para o desenvolvimento e gestão de programas de capacitação *blended learning*.

Dessa forma, o gerenciamento dos programas passará a ser menos ‘segmentado’ em diferentes dimensões de modelos de gestão, tais como as dimensões pedagógica, tecnológica, ou acadêmica, como tradicionalmente acontece na prática.

Um aspecto relevante da governança organizacional é a ênfase nos processos, responsabilidades e registros, associados à preocupação em definir mecanismos explícitos de *feedback* a partir de todos esses elementos, visando tornar os programas mais eficazes com o tempo. O exposto indica ainda que a importância da governança nos programas de capacitação tenderá a ser mais preponderante quanto maior for a escala e abrangência dos programas.

Na Figura 24 são representados os elementos conceituais inerentes à visão de governança organizacional que servirá de alicerce ao *framework*, baseada nas dimensões de desempenho, conformidade e responsabilidade.

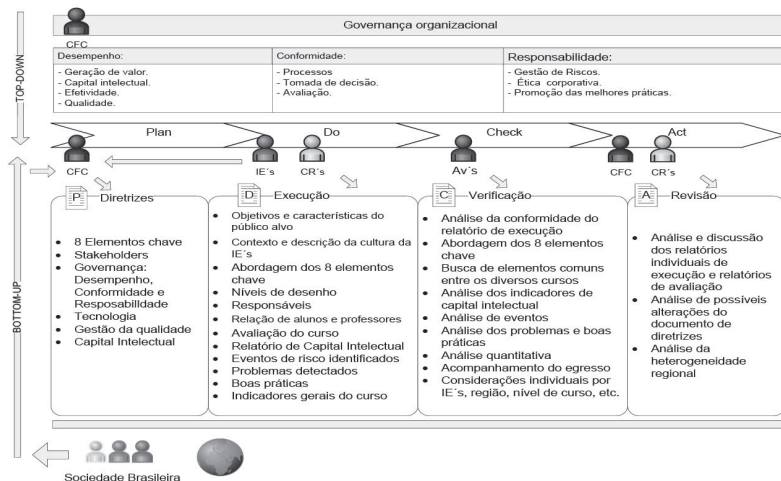
Figura 24 - Governança organizacional para gestão estratégica da capacitação



Fonte: adaptada de Weill (2006) e Fahy, Roche, Weiner (2005).

A partir deste momento a questão que se deve responder é: como implementar essa visão na prática? Caberá ao Conselho Federal de Contabilidade estabelecer o delineamento das diretrizes das capacitações e os principais elementos que deverão ser abordados nos relatórios de diretrizes, execução, verificação e revisão de acordo com a Figura 25, que demonstra a visão do *framework* proposto.

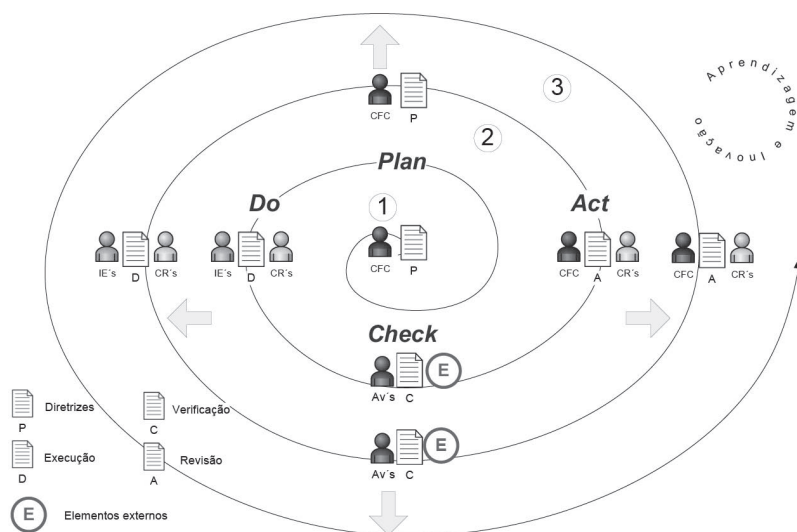
Figura 25 - *Framework* de gestão das capacitações proposto



Fonte: elaboração própria (2012).

Para melhor explicitar a aplicação do *framework* proposto, apresenta-se a Figura 26 a visão pragmática do ciclo de desenvolvimento das capacitações. D: Diretrizes. P: Planejamento. D: Execução. C: Verificação. A: Revisão - ações corretivas.

Figura 26: A visão pragmática do ciclo de desenvolvimento das capacitações. D: Diretrizes. P: Planejamento. D: Execução. C: Verificação. A: Revisão - ações corretivas.



Fonte: elaboração própria (2012).

O delineamento de diretrizes corresponderá na prática a um documento aonde é apresentada a visão conceitual dos principais elementos de governança. Este documento terá uma redação de caráter geral, dados os diversos tipos possíveis de capacitação.

Quando necessário, o documento conterá diretrizes específicas do tipo de capacitação. Por meio das diretrizes pretende-se direcionar o planejamento e execução de capacitações de parte das instituições, e a coleta de dados relevantes para a fase de avaliação pós-execução. Ao mesmo tempo, a maneira de implementação dos processos e das ações ficará a cargo da instituição participante, em co-participação eventual com os CR's. Dessa forma, o CFC respeitará a autonomia, a cultura

organizacional e a execução das instituições participantes, sem ferí-las na sua autonomia.

O Quadro 21 relaciona os principais elementos a serem abordados no relatório de diretrizes.

Quadro 21 - Elementos dos documentos de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia

<ul style="list-style-type: none">• Elementos-chave• Objetivos• Elementos de contexto• Tecnologia empregada• Conteúdos e objetos de aprendizagem• Descrição do processo decisório• Metodologia• Competências dos professores• Avaliação e acompanhamento• Relacionamento institucional• Planejamento da qualidade• Processos e indicadores• Promoção da ética• Riscos envolvidos• Relatório de execução das capacitações
--

Fonte: elaboração própria (2012).

Caberá às instituições executoras a elaboração do relatório de execução da capacitação. O modelo de conteúdo e de estrutura deste relatório estará contido no relatório de diretrizes. Este relatório deverá conter os principais elementos necessários para compreensão do processo de capacitação realizado, e deverá fornecer os elementos necessários para a fase seguinte do ciclo de desenvolvimento das capacitações, a fase de verificação.

O Quadro 22 relaciona os principais elementos a serem abordados.

Quadro 22 - Elementos do Relatório de Execução das Capacitações

Contextualização
<p>Dados básicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Instituição • Curso • Objetivos • Titulação • Responsáveis de cada processo • Metodologia • Tecnologia • <i>Stakeholders</i>
Desenvolvimento
<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação • Indicadores da qualidade • Módulos, conteúdos, objetos de aprendizagem • Custos • Informação e conhecimento identificado • Indicadores da gestão do capital intelectual • Boas práticas aprendidas • Problemas evidenciados
Considerações gerais

Fonte: elaboração própria (2012).

A terceira fase do ciclo PDCA de gestão das capacitações, correspondente à verificação (*check*), será realizada por membros convidados. Esta estratégia pretende respeitar o princípio básico da gestão de qualidade aonde “quem executa não audita, e reciprocamente”. Além disto, os membros externos proporcionarão o elemento exógeno de inovação necessário, trazendo para a análise suas próprias experiências e conhecimentos. Dessa forma, a avaliação do conjunto de capacitações é guiada pela análise e pesquisa dos dados coletados, aonde se procura incentivar um equilíbrio dinâmico entre análise, avaliação, e busca de melhoria continua.

Uma vez realizada a etapa de avaliação do ciclo, corresponderá ao CFC e aos Conselhos Regionais avaliar os relatórios de execução para decidir sobre prováveis alterações (que neste caso representam melhorias) no ciclo. Nesta etapa, chamada de “revisão”, haverá um intenso intercâmbio de conhecimentos entre os participantes. Ainda nesta etapa, será oficializada a consolidação de dados coletados, assim como tomadas de decisões à respeito das diretrizes e do modelo de relatório de execução do projeto. A cada ciclo serão revisados os indicadores, com um olhar pragmático, procurando melhorar a descrição da execução e a posterior verificação. Ao todo, a execução sucessiva dos ciclos irá constituir a espiral de aprendizado das capacitações.

Realizada a descrição do *framework* proposto, apresenta-se na próxima seção, a análise e interpretação de resultados do Método Delphi.

4.2 RESULTADOS EMPÍRICOS

4.2.1 Análise da primeira Rodada Delphi

Os resultados da primeira rodada Delphi são apresentados por categoria/variável, aos efeitos de facilitar a visualização dos resultados. Também, no intuito de facilitar o entendimento, inicialmente se apresenta a consolidação dos dados quantitativos, logo em seguida os dados qualitativos adicionais (em formato de citações apresentadas *ipsis literis* coletados no questionário – Apêndice B) e por fim as considerações e implicações para o *framework*.

Contexto e visão estratégica

4.2.1.1 Percepção da EAD

Tabela 7 - Percepção da EAD

Questão					
O ensino a distância se coloca como uma ferramenta capaz de garantir a amplitude e a penetração necessárias a um grande projeto de qualificação profissional					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
16	66,7	07	22,1	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância pelos respondentes

“A nossa preocupação é com a ferramenta utilizada para garantir o aprendizado do aluno matriculado” (Respondente 6).

“Porque não acredito que o ensino à distância dê bons resultados sem, pelo menos, algumas aulas presenciais” (Respondente 9).

“Ainda tenho algumas restrições quanto a efetividade e qualidade do ensino a distância (talvez seja pré-conceito)” (Respondente 11).

“Trata-se de opinião de docente com mais de 20 anos na área” (Respondente 14).

“Ainda tenho sérias dúvidas de que um curso de alto nível possa ser desenvolvido à distância. A experiência tem mostrado que os cursos à distância não são tão efetivos quando comparados com os presenciais” (Respondente 21).

“O ensino a distância, é uma excelente ferramenta, mas por si só , não atingirá um grande projeto” (Respondente 22).

O ensino a distância precisa buscar melhorar o nível de interação científica com a prática. Na realidade a maioria do ensino a distância estão sendo repassadores de conteúdos de livros didáticos e provas, não se atendo a realidade e a vivência dos profissionais no mercado. As habilidades atitudinais e procedimentais não estão sendo utilizadas como ferramenta de ensino. (Respondente 23).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Observando-se a Tabela 7 percebe-se que existe um contexto favorável à utilização da EAD como ferramenta estratégica de integração das capacitações em nível nacional.

As diretrizes deverão enfatizar o conceito de *blended learning* (BONK; GRAHAM, 2006) como modelo plausível de EAD para compatibilizar o melhor do ensino presencial em termos de promoção de atitudes e momentos de aprendizagem.

Na descrição do modelo de relatório de execução deve se dar ênfase, em efeito, aos níveis de desenhos educacionais e responsabilidade decisória das equipes responsáveis pela execução nas instituições parceiras.

4.2.1.2 Rol do CFC na formalização de diretrizes

Tabela 8 - Rol do CFC na formalização de diretrizes

Questão					
Cabe ao CFC estabelecer o delineamento das diretrizes das capacitações a partir de uma visão sistêmica, que envolva todo o território nacional com vistas à qualificação de todas a classe.					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
15	62,5	08	33,3	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“Respeitado as competências privativas do MEC o CFC deverá estabelecer o delineamento das diretrizes em cumprimento as determinações da lei 12.249 no que diz respeito a educação continuada dos profissionais contábeis” (Respondente 5). “Acredito que o CFC poderá dar grande colaboração apoiando as instituições de ensino à distância, mas, não se envolvendo totalmente como está exposto o questionamento” (Respondente 6).

“Creio que o CFC tenha a responsabilidade de delinear as diretrizes, mas que seja um processo de ampla discussão, principalmente com a academia e com o mercado. Seria algo como um grupo de trabalho sob coordenação do CFC” (Respondente 12).

“Entendo que cabe ao CFC estabelecer o delineamento das diretrizes das capacitações em parceria com as IES, no âmbito acadêmico e de educação continuada” (Respondente 18).

“Entendo que assim possamos ter um endogenia” (Respondente 19).

“O CFC não deve e não tem competência acadêmica para estabelecer o delineamento das diretrizes das capacitações a partir de uma visão sistêmica, que envolva todo o território nacional, com vistas à qualificação de toda a classe” (Respondente 21).

“Penso que o CFC pode ser uma Instituição líder nesse processo, mas deve envolver instituições de ensino, entidades de classes, professores etc” (Respondente 22).

O CFC pode ser um grande parceiro na área de educação e junto com as IES propor um delineamento das diretrizes de capacitações dos futuros profissionais. Promovendo nas instâncias da educação propostas alusivas a melhorar o desempenho dos futuros profissionais da contabilidade, sabendo ocupar um espaço para promover a ciência contábil junto aos futuros e atuais contadores. (Respondente 23).

“Acredito q a responsabilidade maior quando se fala em educação, é do MEC [...] mas, penso q o CFC precisa ter um grande envolvimento” (Respondente 24).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Diante dos resultados apresentados na Tabela 8 e comentários expostos, percebe-se que o CFC, mesmo tendo competência legal definidas pela nova Lei de regência da profissão contábil de fomentar programas de Educação Continuada visando melhorar a capacitação da categoria, não pode desconsiderar que cabe ao Ministério da Educação a responsabilidade de estabelecer diretrizes nacionais no que concerne ao ensino de contabilidade no País. Entretanto, pode-se inferir o papel relevante central no processo de orquestração da capacitação pretendida, envolvendo demais atores e respeitando as competências legais de cada um.

4.2.1.3 Elementos que devam ser contemplados nos documentos de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia

A ordenação realizada pelos especialistas resultou na Tabela 9.

Tabela 9 - Elementos contemplados nos documentos de diretrizes

Item	Pontos	Pontos norm.	Ranking	S/Smax Todos	S/Smax classes 1-2-3 /4-5-6
Conteúdos e objetivos de aprendizagem	116	10,0	1	0,699	0,67
Competência dos docentes	100	8,6	2	0,873	0,74
Metodologia utilizada	92	7,9	3	0,743	0,95
Tecnologia empregada	78	6,7	4	0,880	1,00
Riscos envolvidos	41	3,5	5	0,617	0,47
Definição dos critérios de avaliações	38	3,3	6	0,701	0,47
				0,752	0,715

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Não houve uma sustentação mínima da ordenação, uma vez que há quocientes de S/Smax na ordem de 95% ou mais (Tabela 9).

Surgiram dúvidas em relação à percepção clara de uma ordem de importância relativa desses fatores na opinião dos especialistas. Esta questão foi levada a uma 2ª rodada.

4.2.1.4 Finalidade básica das diretrizes e lógica da governança

Tabela 10 - Finalidade básica das diretrizes e lógica da governança

Questão					
Finalidade básica das diretrizes e lógica da governança da gestão de capacitações, assumindo que compete a cada instituição de ensino a responsabilidade operacional pelas capacitações					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
21	87,5	02	8,3	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“Pode-se definir critérios mínimos a ser atendidos, permitindo que o nível de qualidade do projeto pedagógico da instituição mantenha-se autônomo” (Respondente 5).

“A autonomia deve ser respeitada, mas creio que deva existir algum critério de uniformidade, que respeite as diferenças, mas que permita comparações” (Respondente 12).

A implantação do Currículo Global não está sendo aceita no CFC. Deve-se primeiro mudar-se a mentalidade interna do próprio CFC para então falar-se em educação e autonomia. Existem escolas e escolas, e algumas delas não devem ter autonomia, e outras sim. Deve-se tratar caso a caso. (Respondente 21).

Considerações e Implicações para o *framework*:

O grau de concordância apresentado na Tabela 10 demonstra que as diretrizes devem ser respeitadas, ficando a implementação dos cursos a cargo das instituições parceiras, e que esses elementos sirvam de avaliação por parte do CFC. Ressalta-se que nas capacitações ofertadas deve-se levar em consideração a autonomia das Instituições de Ensino, bem

como respeitar a cultura organizacional de todos os agentes envolvidos, corroborando com a visão de Mintzberg et al. (apud PIRES, MACEDO, 2006) em que a cultura em capacitações assume o papel de legitimadora do sistema de valores, produzindo normas de comportamento genericamente aceitas por todos.

4.2.1.5 Responsabilidade de membros convidados na verificação das capacitações

Tabela 11 - Responsabilidade de membros convidados na verificação das capacitações

Questão					
Responsabilidade de membros convidados na verificação das capacitações					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
23	95,8	00	0,0	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

A implantação do Currículo Global não está sendo aceita no CFC. Deve-se primeiro mudar-se a mentalidade interna do próprio CFC para então falar-se em educação e autonomia. Existem escolas e escolas, e algumas delas não devem ter autonomia, e outras sim. Deve-se tratar caso a caso. (Respondente 21).

Considerações e Implicações para o framework:

O alto grau de respostas favoráveis (Tabela 11) evidencia que a presença de membros externos no processo de verificação das capacitações é de extrema importância e agrega muito valor, ao tempo em que trazem suas vivências e experiências no processo.

4.2.1.6 Responsabilidade sobre ações corretivas do CFC e dos CRC's

Tabela 12 - Responsabilidade sobre ações corretivas do CFC e dos CRC's

Questão					
Responsabilidade sobre ações corretivas do CFC e dos CRC's					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
18	75,0	05	20,8	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“As ações do CFC devem ser direcionados para avaliar a capacitação do profissional a avaliação” (Respondente 5).

“Como citei no item acima, seria uma ingerência muito forte, quando compete as instituições de ensino avaliar os resultados” (Respondente 6).

“Entendo que a atividade deveria ficar centralizada apenas no CFC” (Respondente 16).

“Receito não haver uma totalidade de feedback dos participantes” (Respondente 19).

A implantação do Currículo Global não está sendo aceita no CFC. Deve-se primeiro mudar-se a mentalidade interna do próprio CFC para então falar-se em educação e autonomia. Existem escolas e escolas, e algumas delas não devem ter autonomia, e outras sim. Deve-se tratar caso a caso. (Respondente 21).

“Acredito que nesse processo a IES envolvida deveria participar e decidir em conjunto com os CRC e CFC” (Respondente 23).

Considerações e Implicações para o *framework*:

A implementação de ações de melhoria constituem uma etapa de muita relevância para a otimização das futuras capacitações; no entanto, percebeu-se nas opiniões colhidas (expostas na Tabela 12) que esse processo não deve contemplar somente o CFC e CRCs, as Instituições de Ensino envolvidas também devem participar e emitir suas opiniões.

Dimensão Desempenho

4.2.1.7 Concepção da importância relativa dos elementos-chave das capacitações

Tabela 13 - Elementos-chave das capacitações

Item	Pontos	Pontos na escala de 1 a 10	Ranking	S/Smáx Todos	S/Smax classes 1-2-3 / 4-5-6-7
*Planejamento das capacitações	131	10,0	1	0,66	0,575
*Definição de políticas e procedimentos vinculados às capacitações	100	7,6	2	0,92	0,999
*Experiência e know-how das equipes envolvidas	97	7,4	3	0,88	1,000
*Suporte acadêmico e administrativo adequado	82	6,3	4	0,98	0,902
Infraestrutura disponível	75	5,7	5	0,87	0,887
Planejamento da gestão de qualidade	70	5,3	6	0,93	0,773
Financiamento da capacitação	65	5,0	7	0,89	0,881
				0,88	0,860

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Há pouco sustento da classificação dos fatores melhor classificados no ranking dado o valor próximo a 1 de S/Smax (Tabela 13).

Nos elementos assinalados com (*) não houve uma sustentação mínima da ordenação, uma vez que há quocientes de S/Smax na ordem de 95% ou mais. Surgiram dúvidas em relação à percepção clara de uma ordem de importância relativa desses fatores na opinião dos especialistas. Esta questão foi levada a uma 2ª rodada.

4.2.1.8 Concepção sobre a importância do documento de declaração do capital intelectual

Esta aceção está vinculada ao modelo de Edvinson e Malone (1998).

Tabela 14 - Importância do documento de declaração do capital intelectual

Questão					
Concepção sobre a importância do documento de declaração do capital intelectual					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
20	83,3	02	8,3	02	8,3

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“Também acrescentaria que o ICS também proporciona a mensuração do capital intelectual” (Respondente 11).

“Não conheço o ICS. Apenas fica a preocupação sobre a elaboração de tal documento. Seguiu algum critério? Foi discutido previamente com todas as partes?” (Respondente 12).

“Não conheço o ICS, logo não opino” (Respondente 21).

“Desde que não seja uma ferramenta que engesse as ações que serão desenvolvidas no processo do ensino a distância. Não podendo ser isso um fator de exclusão” (Respondente 23).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Dos dados compilados, expostos na Tabela 14, percebe-se que a maioria dos especialistas (91,6%) conhecem e reputam de suma importância o documento de declaração do capital intelectual, concordando com o European ICS Guideline (2006) quando preconiza que as decisões estratégicas podem melhorar os processos de negócios e a utilização do capital intelectual nesses processos.

4.2.1.9 Importância relativa de indicadores do capital humano

Tabela 15 - Indicadores de capital humano

Indicador	Pontos	Pontos na escala de 1 a 10	Ranking	S/Smax Todos	S/Smax Classes 1-3 / 4-7
Percentual de professores na instituição com doutorado	121	10,0	1	0,72	0,55
<i>Know-how</i> e experiência prática dos professores	110	9,1	2	0,75	0,69
Percentual de professores na instituição com mestrado	102	8,4	3	0,72	0,64
Tempo médio de serviço do corpo docente	80	6,6	4	0,91	0,59
Percentual de professores na instituição com carga horária igual ou superior a vinte horas semanais	75	6,2	5	0,90	0,66
Indicador de rotatividade do corpo docente	61	5,0	6	0,88	0,56
Investimentos em aperfeiçoamentos e viagens para congressos realizados pela instituição	52	4,3	7	0,78	0,49
				0,81	0,60

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

O *ranking* dos indicadores apresentou consistência dados os valores do quociente S/Smax (Tabela 15), indicando que o conjunto de especialistas considera a titulação e a experiência dos docentes os itens de maiores relevâncias para promover a gestão do Capital Intelectual no que concerne ao Capital Humano. O documento de diretrizes deverá, então, ressaltar esses aspectos, priorizando-os quando da avaliação dos programas.

4.2.1.10 Importância relativa de indicadores do capital de relacionamento

Tabela 16 - Indicadores de capital de relacionamento

Indicador	Pontos	Pontos escala 1 a 10	Ranking	S/Smax	S/Smax 1-3/4-7
Número de convênios e parcerias da instituição com outras instituições nacionais e estrangeiras	112	10,0	1	0,825	0,902
Número de convênios e parcerias da instituição com empresas e instituições de governo	106	9,5	2	0,910	0,902
Número de alunos da instituição	79	7,1	3	0,868	0,949
Percentual de alunos no total de alunos da região de referência	78	7,0	4	0,950	0,934
Distribuição geográfica dos alunos	69	6,2	5	0,907	0,934
Grau de difusão do uso de ferramentas web de colaboração na comunicação institucional	68	6,1	6	0,950	0,881
Grau de conhecimento da “marca institucional”	66	5,9	7	0,924	0,918
				0,905	0,917

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e implicações para o *framework*:

Há pouco sustento da classificação dos fatores melhor classificados no *ranking* dado o valor próximo a 1 de S/Smax (Tabela 16).

Nos elementos assinalados com (*) não houve uma sustentação mínima da ordenação, uma vez que há quocientes de S/Smax na ordem de 95% ou mais. Surgiram dúvidas em relação à percepção clara de uma ordem de importância relativa desses fatores na opinião dos especialistas. Esta questão foi levada a uma 2ª rodada.

4.2.1.11 Importância relativa de indicadores do capital estrutural

Tabela 17 - Indicadores do capital estrutural

Indicador	Pontos	Pontos na escala de 1 a 10	Ranking	S/Smax Todos	S/Smax classes 1-2-3/ 4-5-6-7
Investimentos em tecnologia da informação.	91	10,0	1	0,729	0,27
Ganhos de produtividade atribuíveis a novos equipamentos versus novas ideias	70	7,7	2	0,835	0,79
*Ativos de infraestrutura	62	6,8	3	0,991	0,99
*Reutilização do conhecimento: visitas a sites de intranet, reprodução de melhores práticas	54	5,9	4	0,882	0,96
*Grau de definição dos processos administrativos	47	5,2	5	0,835	0,96
				0,854	0,79

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Observa-se na Tabela 17 que há pouco sustento da classificação dos fatores melhor classificados no *ranking* dado o valor próximo a 1 de S/Smax.

Embora exista um claro consenso em relação à importância dos investimentos em TI, há elementos assinalados com * aonde não houve uma sustentação mínima da ordenação, uma vez que há quocientes de S/Smax na ordem de 95% ou mais. Surgiram dúvidas em relação à percepção clara de uma ordem de importância relativa desses fatores na opinião dos especialistas. Esta questão foi levada a uma 2ª rodada.

4.2.1.12 Conteúdo do documento de diretrizes relacionado aos custos de desenvolvimento e execução das capacitações

Tabela 18 - Conteúdo das diretrizes relacionado aos custos de desenvolvimento e execução das capacitações

Item	Pontos	Pontos na escala de 1 a 10	Ranking	S/Smax Todos	S/Smax classe 1-2-3/ 4-5-6
Custos vinculados à dedicação dos professores e tutores	108	10	1	0,79	0,81
Custos de adequação do corpo técnico	98	9	2	0,87	0,83
Custos recorrentes (atualização de <i>software</i> , conteúdos digitais, <i>hardware</i> etc)	96	9	3	0,94	0,89
Custos vinculados à produção	76	7	4	0,95	1,00
Custos de suporte	69	6	5	0,80	0,83
Custos indiretos vinculados à difusão, marketing etc	36	3	6	0,53	0,27
				0,81	0,76

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

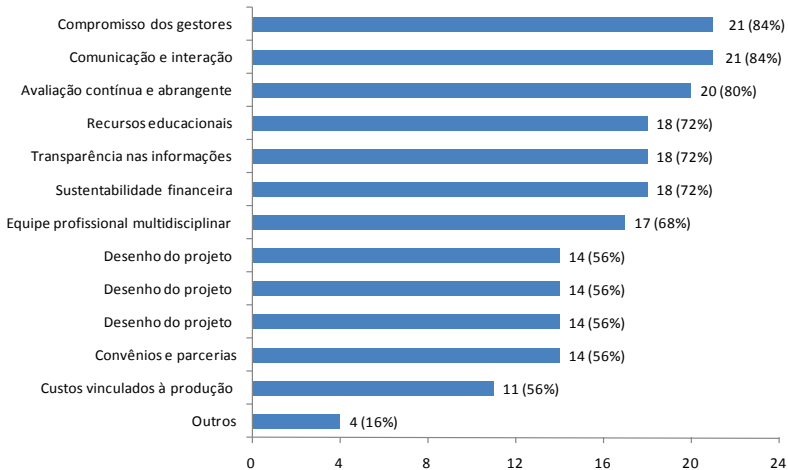
Os valores do quociente S/Smax indicam que há sustento para a ordenação realizada pelo conjunto de especialistas, a exceção, em princípio, dos “custos vinculados à produção”, que possui quocientes de entropia S/Smax altos, de 0,95 e 1,00 (Tabela 18). Neste caso, a maioria desses custos foram abordados nos itens melhor classificados, razão pela qual se desconsiderou uma segunda rodada devido a esse elemento.

O documento de diretrizes deverá enfatizar a importância dos investimentos em corpos docente e técnico qualificados, além de hardwares, softwares e conteúdos digitais de apoio à EAD.

Bates e Poole (2003), Cohen e Nachmias (2006) e Levin e Mcewan (2001) são autores que corroboram a importância da gestão de custos no processo de capacitação, cujos itens de custo deverão ser inseridos no documento de diretrizes.

4.2.1.13 Elementos que influenciam a qualidade das capacitações

Gráfico 4 - Elementos que influenciam a qualidade das capacitações



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Praticamente todos os fatores que influenciam a qualidade tiveram um sustento elevado na opinião dos especialistas, ressaltando-se os compromissos dos gestores, bem como a comunicação e interação entre a equipe de ensino, suporte e alunos como os mais relevantes (Gráfico 4).

No documento de diretrizes deverá ser dedicado um capítulo à gestão da qualidade.

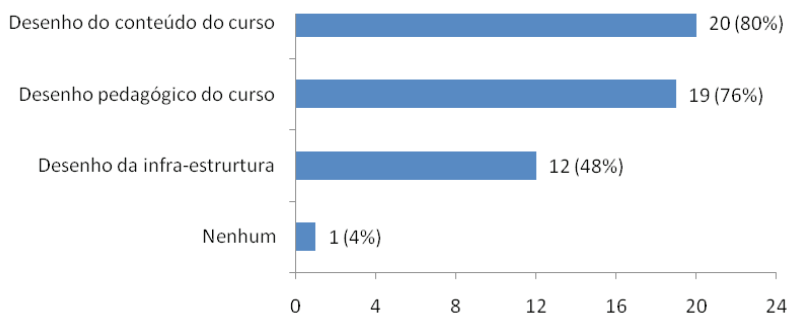
O relatório de execução deverá promover a especificação dos fatores da qualidade utilizados pelas instituições nos cursos.

Dimensão Conformidade

Afora os autores do modelo de Fahy, Roche e Weiner (2005), a dimensão Conformidade é corroborada por Davies (2006), Rodrigues (2004).

4.2.1.14 Níveis de desenho das capacitações que o CFC deverá acompanhar

Gráfico 5 - Níveis de desenho das capacitações



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e implicações para o *framework*:

Os fatores mais assinalados (que correspondem a mais de 60%) foram (Gráfico 5): desenho do conteúdo do curso e desenho pedagógico do curso. Ou seja, mesmo no ensino a distancia a conformidade volta-se para conteúdo e pedagogia do curso, onde neste último quesito vincula-se a pedagogia voltada para EAD.

O relatório de diretrizes deverá desdobrar a descrição do desenho do conteúdo e desenho pedagógico do curso aos efeitos de esclarecer aspectos conceituais e práticos desses níveis de desenho.

4.2.1.15 Concepção sobre padronização de algumas funções nas capacitações mediadas por tecnologia

Tabela 19 - Padronização de algumas funções nas capacitações mediadas por tecnologia

Questão					
Concepção sobre padronização de algumas funções nas capacitações mediadas por tecnologia					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
20	83,3	03	12,5	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“Caberá as instituições de ensino terem cuidado com o seu corpo docente e técnico. Entendo que o CFC poderá sugerir” (Respondente 6).

“Creio que o adequado seja estabelecer «padrões mínimos», dado que o Brasil possui situações diversas” (Respondente 12).

“Deve-se ter cuidado com as padronizações, pois podem tornar um processo pouco flexível a mudanças e adaptações necessárias” (Respondente 18).

“E a autonomia? E o MEC, Conselhos Estaduais de Educação etc?” (Respondente 21).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Embora tenha se obtido consenso (grau de concordância acima de 90% - exposto na Tabela 19, critério Concordo e Concordo Parcialmente), percebe-se uma preocupação para não tornar o processo pouco flexível a adaptações e mudanças necessárias no decorrer das capacitações.

Qualquer procedimento visando aumentar a padronização decorrente da fase corretiva do PDCA, deverá ser criteriosamente estabelecido.

4.2.1.16 Observância do CFC da tomada de decisão nas instituições executoras das capacitações

Tabela 20 - Observância do CFC da tomada de decisão nas instituições executoras das capacitações

Questão					
Observância do CFC da tomada de decisão nas instituições executoras das capacitações					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
23	95,8	00	0,0	01	4,2

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“ Autonomia” (Respondente 21).

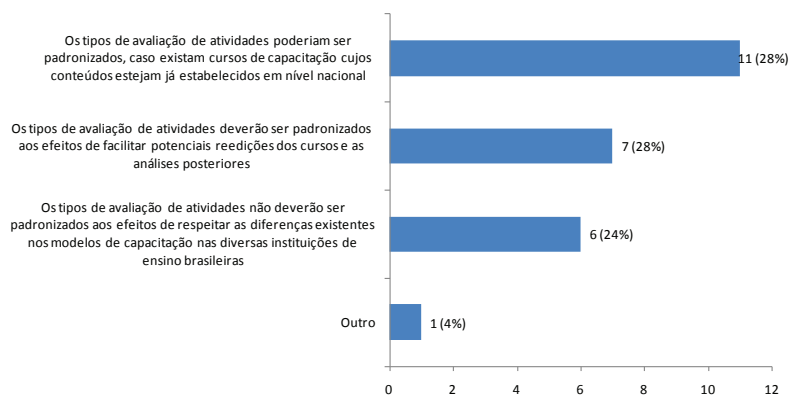
Considerações e Implicações para o *framework*:

Há sustento para que o CFC observe nos relatórios de execução, a lógica de tomada de decisão nas instituições e os seus responsáveis (Tabela 20).

O CFC somente deverá evitar qualquer percepção de inferência sobre a autonomia; esta estratégia é amplamente utilizada nos documentos ISO, aonde se exige a nomeação de responsáveis sem inferência sobre o *modo* como os processos são executados.

4.2.1.17 Possibilidade de padronização nas avaliações de atividades vinculadas à gestão pedagógica e administrativa das capacitações

Gráfico 6 - Avaliações de atividades vinculadas à gestão pedagógica e administrativa das capacitações



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Outro: “Não tenho como avaliar” (Respondente 21).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Observa-se no Gráfico 6, de maneira geral, há sustento à padronização de avaliações em cursos visando facilitar potenciais reedições, em virtude da reutilização de conteúdos, conformidade preceituado por Masie (2003).

Dimensão Responsabilidade

4.2.1.18 Importância da gestão de riscos

Tabela 21 - Gestão de riscos

Questão					
Importância da gestão de riscos					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
21	87,5	00	0,0	03	12,5

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando concordância parcial ou discordância:

“O risco já deverá ser conhecido antecipadamente. Assim, apesar de ser necessária a sua gestão, não é crucial” (Respondente 11).

“A formação básica do profissional registrado no sistema CFC é suficiente para o entendimento e modelação de gestão de risco? Tenho sérias dúvidas” (Respondente 21).

“Infelizmente, o CFC terá que arcar com esses riscos se quiser bancar essa mudança de comportamento. Na verdade deverá saber escolher seus parceiros” (Respondente 23).

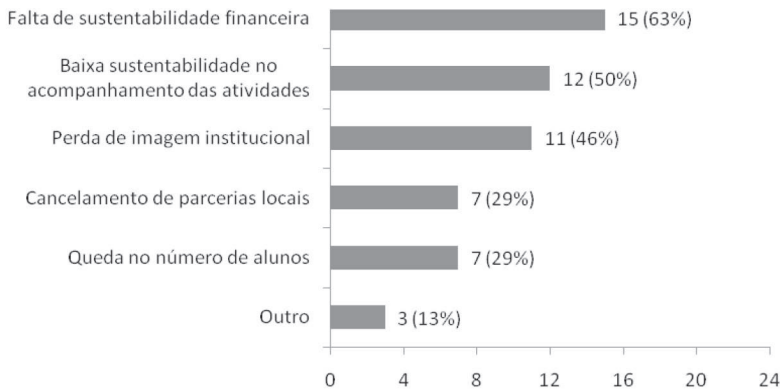
Considerações e Implicações para o *framework*:

Atentando-se para a Tabela 21, observa-se que embora exista amplo sustento à inclusão da gestão de risco dentro do *framework*, deverá ser repassado ao documento de diretrizes um conteúdo consistente que aborde de forma clara como levar a gestão de riscos à prática da gestão educacional no ensino contábil.

Nessa direção, MCGILL (2005) alerta que a aplicação da gestão de riscos nas áreas das ciências sociais requer certos cuidados, uma vez que os eventos de riscos são produtos de uma combinação de características sociais e características técnicas dos projetos de capacitações.

4.2.1.19 Eventos de risco relevantes

Gráfico 7 - Eventos de risco relevantes



Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Os fatores mais assinalados foram (Gráfico 7): falta de sustentabilidade financeira (62,5%) e baixa sustentabilidade no acompanhamento das atividades (50%).

Os respondentes tinham a opção de acrescentar “outro” evento de risco que não estivesse sendo contemplado na questão. Teve-se três indicações sendo eles: “monitoramento inadequado” (Respondente 14); “mal funcionamento dos recursos tecnológicos e plataformas de apoio.” (Respondente 18); e “falta de entendimento pedagógico por parte do CFC do que é um curso moderno de contabilidade.” (Respondente 21).

No documento de diretrizes, no tocante aos eventos de riscos ligados à prática educacional, deve-se evidenciar a importância da sustentabilidade financeira e buscar dar sustentabilidade no acompanhamento das atividades dos cursos.

Sustentabilidade financeira e avaliação são dois importantes quesitos de mitigação de riscos, apoiados por Ray; Cashman (1999) e Wahlstrom (2006).

4.2.1.20 A inclusão da ética corporativa dentro do *framework*

Tabela 22 - Ética corporativa no *framework*

Questão					
A inclusão da ética corporativa dentro do <i>framework</i>					
Grau de concordância					
Concordo	%	Concordo parcialmente	%	Discordo	%
24	100,0	00	0,0	00	0,0

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

No item exposto na Tabela 22 obteve-se unanimidade nas respostas, todos os especialistas expressaram ser de vital importância a inclusão da ética corporativa dentro do *framework*, entendendo-se que ela desempenha um papel fundamental na governança dos projetos de capacitação, uma vez que afeta diretamente o desempenho, a responsabilidade e a conformidade de um projeto.

Esse entendimento encontra-se alinhado à visão de Cazier, Shao e Louis (2006) quando afirma que nos projetos de capacitação a ética corporativa acrescenta um significado especial dado que na realização de parcerias institucionais pode acontecer um confronto ou discrepâncias em relação à ética corporativa das instituições envolvidas. Da mesma forma, outro tipo de conflito pode acontecer quando há discrepância entre os valores individuais e os valores da organização executora.

4.2.1.21 Elementos vinculados à ética corporativa cuja descrição merece estar incluída no documento diretrizes

Tabela 23 - Elementos vinculados à ética corporativa

Item	Pontos	Pontos de 1 a 10	Ranking	S/ Smax Todos	S/Smax1-2-3-4 / 5-6-7-8
Honestidade, integridade	148	10,0	1	0,565	0,45
Capacidade de assumir responsabilidades	136	9,2	2	0,799	0,76
*Valoração e manutenção das relações profissionais	120	8,1	3	0,959	0,93
*Dedicação ao trabalho	107	7,2	4	0,881	0,86
* Aceitação dos pontos de vista alheios	83	5,6	5	0,791	0,99
Comunicação de padrões elevados	67	4,5	6	0,778	0,80
Valoração de aspectos positivos dos colegas	65	4,4	7	0,723	0,65
Aceitação de falhas	63	4,3	8	0,870	0,94
				0,796	0,80

Fonte: dados da pesquisa (2012).

No item “outro” foi indicado a filosofia, conforme exposto na citação abaixo:

“filosofia é base para ética. Sem isso nada se torna relevante” (Respondente 21).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Há pouco sustento da classificação dos fatores melhor classificados no *ranking* dado o valor próximo a 1 de S/Smax, nas primeiras classificações (assinaladas com (*) na Tabela 23).

Apesar da não condição de ordenamento nesta primeira rodada, os itens acima são corroborados por Lefkowitz (2006) e Weaver (2005).

Dentre os elementos melhor classificados, naqueles assinalados com (*) não houve uma sustentação mínima da ordenação, uma vez que há quocientes de S/Smax na ordem de 95% ou mais. Surgiram dúvidas em relação à percepção clara de uma ordem de importância relativa desses fatores na opinião dos especialistas. Esta questão foi levada a uma 2ª rodada.

4.2.1.22/23 Importância em promover e disseminar melhores práticas de capacitação

Tabela 24 - Promover e disseminar melhores práticas de capacitação

Questão			
Importância em promover e disseminar melhores práticas de capacitação			
Grau de concordância			
Concordo	%	Discordo	%
22	91,7	02	8,3

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Observações apresentadas, quando da discordância:

“As capacitações são influenciadas por fatores culturais regionais, que variam muito entre as diversas regiões, e dificultam a promoção de melhores práticas” (Respondente 21).

“As boas práticas de capacitação dependem integralmente da instituição, tornando pouco proveitosa sua disseminação” (Respondente 16 e 21).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Observa-se na Tabela 24 que há amplo sustento a promoção das melhores práticas. Entretanto, dever-se-á ser criterioso no momento de decidir a inclusão de uma boa prática dentro de um contexto de recomendação maior, como, por exemplo, na consideração de padronização. A disseminação de melhores práticas são defendidas por Bangert (2004) e Billings (2005).

4.2.2 Análise dos resultados da segunda rodada Delphi

Nesta subseção são apresentados os resultados da 2ª rodada. Todas as cinco questões referentes à 2ª rodada estão relacionadas a ordenação relativa de elementos vinculados ao *framework* pela sua ordem de importância.

4.2.2.1 Ordenação relativa dos elementos à serem abordados no documento de diretrizes

Tabela 25 - Elementos à serem abordados no documento de diretrizes

Ordenação	1	2	3	4	Soma	Pontos	Pontos 1 a 10	Ranking	S/Smáx
ponto	4	3	2	1					
Conteúdos e objetivos de aprendizagem	14	6	1	2	23	78	10,0	1	0,72
Competência dos docentes	5	7	8	2	22	59	7,6	2	0,93
Metodologia utilizada	4	8	7	3	22	57	7,3	3	0,95
Tecnologia empregada	0	2	6	14	22	32	4,1	4	0,62
	0,302	0,351	0,136	0,212				média	0,80
Cálculo da entropia S	0,337	0,364	0,368	0,218					
	0,310	0,368	0,364	0,272					
	0,000	0,218	0,354	0,288					

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Em relação à ordenação relativa dos elementos básicos da capacitação mediada por tecnologia a serem abordados no documento de diretrizes (Tabela 25), a opinião dos especialistas na 2ª rodada confirma a importância dada por todos ao foco nos conteúdos e objetivos de aprendizagem no curso. Também, mostra que a tecnologia é considerada menos importante que o corpo docente e metodologia, sendo estes dois últimos heterogêneos em relação às suas respectivas ordenação.

Pode-se inferir, ainda, que a Metodologia utilizada, quando no caso de EAD, soma-se ao quesito Tecnologia empregada, como importância estratégica na capacitação.

4.2.2.2 Ordenação relativa dos fatores-chave de sucesso das capacitações mediadas por tecnologia

Tabela 26 - Fatores-chave de sucesso das capacitações mediadas por tecnologia

Ordenação	1	2	3	4	Soma	Pontos	Pontos 1 a 10	Ranking	S/Smáx
ponto	4	3	2	1					
Planejamento das capacitações	12	8	2	1	23	77	10,0	1	0,76
Definição de políticas e procedimentos vinculados às capacitações	7	7	4	4	22	61	7,9	2	0,97
Experiência e <i>know-how</i> das equipes envolvidas	4	6	12	1	23	59	7,7	3	0,82
Suporte acadêmico e administrativo adequado	0	2	4	16	22	30	3,9	4	0,55
	0,339	0,367	0,212	0,136				média	0,77
Cálculo da entropia S	0,364	0,364	0,310	0,310					
	0,304	0,351	0,339	0,136					
	0,000	0,218	0,310	0,232					

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

A ordenação relativa dos fatores-chave de sucesso das capacitações mediadas por tecnologia mostra mais uma vez a importância dada ao planejamento e a política de procedimentos, como sendo os fatores-chave mais importante na opinião dos especialistas (Tabela 26). Em relação à rodada Delphi anterior, houve uma diminuição da heterogeneidade da ordenação relativa de cada fator-chave.

4.2.2.3 Gestão do capital intelectual nas capacitações mediadas por tecnologia – indicadores do capital de relacionamento

Tabela 27 - Indicadores do capital de relacionamento

Ordenação	1	2	3	4	5	Soma	Pontos	Pontos 1 a 10	Ranking	S/Smáx
pontos	5	4	3	2	1					
Número de convênios e parcerias da instituição com outras instituições nacionais e estrangeiras	8	2	6	5	2	23	78	10,0	1	0,92
Número de alunos e sua distribuição geográfica	4	7	3	2	5	21	66	8,5	3	0,95
Grau de difusão do uso de ferramentas web de colaboração na comunicação institucional	7	4	4	4	2	21	73	9,4	2	0,96
Grau de conhecimento da "marca institucional"	2	3	5	4	4	18	49	6,3	4	0,97
Relacionamentos formais e informais dos alunos, em nível individual e/ou institucional	1	3	4	4	7	19	44	5,6	5	0,91
	0,367	0,212	0,351	0,332	0,212					
	0,316	0,366	0,278	0,224	0,342				média	0,94
Cálculo da entropia S	0,366	0,316	0,316	0,316	0,224					
	0,244	0,299	0,356	0,334	0,334					
	0,155	0,291	0,328	0,328	0,368					

Fonte: dados da pesquisa (2012).

4.2.2.4 Gestão do capital intelectual nas capacitações mediadas por tecnologia – indicadores do capital estrutural

Tabela 28 - Indicadores do capital estrutural

Ordenação	1	2	3	Soma	Pontos	Pontos 1 a 10	Ranking	S/Smáx
Pontos	3	2	1					
Investimentos tecnologia vinculados a ganhos em produtividade	10	9	4	23	52	10,0	1	0,94
Desenvolvimento e registro de processos administrativos e pedagógicos	11	7	4	22	51	9,8	2	0,93
Reutilização do conhecimento	2	7	12	21	32	6,2	3	0,83
Cálculo da entropia S	0,362	0,367	0,304					
	0,347	0,364	0,310					
	0,224	0,366	0,320					
							média	0,90

Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

Em relação ao ordenamento dos indicadores de capital de relacionamento (Tabela 27) e capital estrutural (Tabela 28), a 2ª rodada mostra que para os dois primeiros lugares de cada caso há uma heterogeneidade persistente, o que indica que os especialistas reconhecem a importâncias deste tipo de indicadores, porém não têm um conceito pragmático, oriundo das suas experiências, da importância relativa dos principais indicadores. Neste caso, não é aconselhável “forçar” um consenso na ordenação por meio de mais uma rodada.

Nestes dois casos, assume-se como todos os itens de mesma importância e que a vivência do modelo irá ordenar tais importâncias.

4.2.2.5 Promoção da ética corporativa nas capacitações mediadas por tecnologia

Tabela 29 - Ética corporativa nas capacitações mediadas por tecnologia

Ordenação	1	2	3	Soma	Pontos	Pontos 1 a 10	Ranking	S/Smáx
Pontos	3	2	1					
Valoração e manutenção das relações profissionais.	11	7	4	22	51	9,6	2	0,93
Dedicação ao trabalho.	9	12	2	23	53	10,0	1	0,84
Aceitação dos pontos de vista alheios.	3	3	14	20	29	5,5	3	0,75
	0,347	0,364	0,310				média	0,84
Cálculo da entropia S	0,367	0,339	0,212					
	0,285	0,285	0,250					

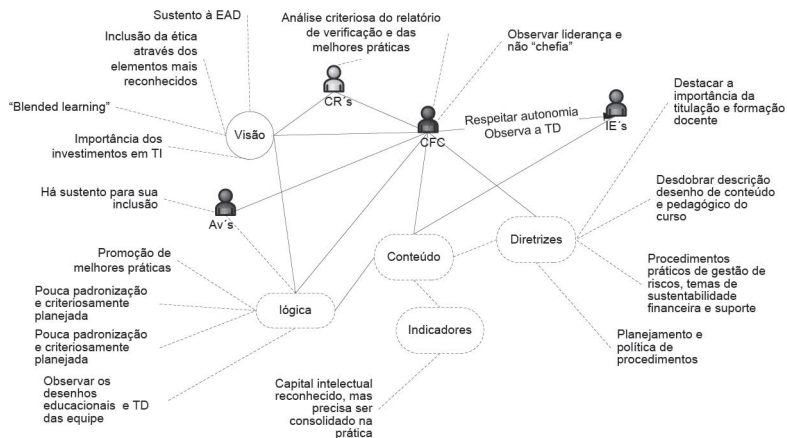
Fonte: dados da pesquisa (2012).

Considerações e Implicações para o *framework*:

A ordenação relativa de importância dos elementos que foram apresentados na 2ª rodada relacionados à ética corporativa (Tabela 29) mostrou um acréscimo no grau de homogeneidade da ordenação, indicando talvez que neste quesito, ética, os elementos mais importantes são aqueles de mais rápida comunicação, assimilação e entendimento, como por exemplo, a “dedicação ao trabalho”.

Na Figura 27 é apresentada uma representação gráfica das duas rodadas Delphi.

Figura 27 - Representação gráfica das duas rodadas Delphi ao *framework* proposto.



Fonte: elaboração própria.

A Figura 27 sintetiza as contribuições para o *framework* proposto, com base na pesquisa realizado com os especialistas, cabendo destacar as seguintes: a) políticas e diretrizes são necessários para a visão estratégica do projeto; b) o método de ensino deve ser o *blended learning* (presencial e virtual); c) para a integração dos diversos atores, será necessário respeitar a autonomia das instituições parceiras para a implantação do projeto de capacitação; d) a avaliação do projeto de capacitação dever ser realizada por meio de entidades externas para garantir a conformidade; e) a Ética é elemento chave no processo e no projeto; e f) será necessário a implantação do documento de declaração do Capital Intelectual tendo como base o European ICS Guideline.

5 CONCLUSÃO

Na apresentação de uma breve retrospectiva histórica da evolução da contabilidade dos primórdios até os dias atuais ficou evidenciado que a contabilidade, como ciência milenar, surgiu para atender à necessidade de controle do patrimônio pelos homens. Esta mesma contabilidade, surgida rudimentar, evoluiu com os avanços econômicos das civilizações, tornando-se na atualidade imprescindível para impulsionar o Brasil ao concerto das nações desenvolvidas. Até agora a evolução tem sido lenta, mas a globalização trouxe novas e variadas demandas no fazer contábil.

Em função da evolução demonstrada nos conhecimentos e procedimentos contábeis, surgem novos desafios relacionados à qualificação dos profissionais de contabilidade. Levando-se em conta essa realidade, foram apresentadas as principais dificuldades enfrentadas no ensino da contabilidade no novo século.

Um de seus principais desafios consiste em criar soluções em educação que possibilitem a disseminação do conhecimento em contabilidade, equacionando a grande extensão territorial do Brasil, o número expressivo de profissionais registrados em todos os seus estados, as diferenças nos níveis de formação e o insuficiente número de professores qualificados, em comparação com a quantidade ofertada de cursos de graduação em ciências contábeis, assim como a demanda por educação continuada por parte dos profissionais que já atuam no mercado.

A definição de um arcabouço operacional baseado no modelo de governança organizacional aos efeitos de alavancar a competitividade nas gestões de capacitações mediadas por tecnologia foi o ponto central do presente trabalho.

A questão central da pesquisa foi identificar quais os principais elementos das dimensões da governança corporativa a serem considerados no gerenciamento de capacitações dos profissionais de contabilidade no Brasil. Essa questão foi derivada em questões específicas: (1) de que forma a gestão do conhecimento poderá fomentar a aprendizagem no decorrer das diversas capacitações? (2) De que maneiras podem ser atendidas as condicionantes regionais, mantendo-se, ao mesmo tempo, um padrão de formação de abrangência nacional? (3) Que indicadores estratégicos e operacionais podem ser utilizados de forma a garantir simplicidade e consistência ao modelo?; (4) De que forma o modelo poderá incorporar

em sua gênese princípios da gestão de qualidade?; (5) Qual deverá ser a visão de governança no gerenciamento das capacitações?; (6) Quais são os elementos fundamentais vinculados à gestão da capacitação suportada por tecnologia?

Esse estudo procurou assim, desenvolver um *framework* de gestão estratégica da capacitação na área contábil por meio de EAD por parte do Conselho Federal de Contabilidade.

Este *framework*, traduzido como um arcabouço teórico gerencial de capacitação na área contábil, suportado por meios tecnológicos, deve atender às demandas dos diversos níveis de formação no âmbito da governança corporativa.

Os três objetivos específicos do trabalho foram atingidos, ou seja: (1) foram definidos os elementos e as condicionantes a serem contemplados nos documentos de diretrizes para assegurar o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia; (2) foram elencados os indicadores de gestão do capital intelectual (humano, de relacionamento e estrutural) necessários aos programas de capacitação; e (3) validou-se por meio de técnica Delphi com 24 especialistas da área contábil/educacional as três dimensões (desempenho, conformidade e responsabilidade) do *framework* proposto.

A pesquisa, basicamente aconteceu em dois momentos: o primeiro foi a construção do *framework*. Aqui, o estudo foi de cunho teórico, tendo como base o modelo de criação de valor corporativo por meio de Desempenho, Conformidade e Responsabilidade, o ciclo da Qualidade (PDCA), as contribuições do Capital Intelectual (Humano, de Relacionamento e Estrutural), bem como os preceitos da moderna contabilidade, do Ensino a Distância, da gestão corporativa e organizacional.

A leitura do referencial teórico e de pesquisas nos campos da Contabilidade, Educação à Distância, Governança Corporativa e Organizacional elucidou três proposições: (1) que é possível definir processos de gestão de conhecimento capazes de alavancar a aprendizagem do modelo com o tempo; (2) que os processos de gestão de conhecimento a serem delineados poderão incorporar na sua gênese o princípio básico da qualidade total da melhoria contínua de processos e procedimentos; e (3) que a gestão da governança poderá elucidar processos decisórios que poderão equilibrar as demandas oriundas das diferenças regionais e os requisitos globais de capacitação.

Em um segundo momento, extraindo-se da literatura um questionário contendo os componentes do *framework*, conseguiu-se validar o arcabouço elaborado, com 24 especialistas, por meio da Técnica Delphi.

Pode-se, então materializar o presente trabalho em quatro produtos: (1) a revisão teórica deste trabalho, que poderá servir de apoio a demais trabalhos acadêmicos; (2) o *framework* proposto, a ser de valia tanto para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), quanto para a academia científica; (3) o questionário de avaliação, que poderá servir para demais estudos de pesquisa e exercícios práticos; e (4) as contribuições para a aplicação do *framework* proposto, com base na pesquisa Delphi com os 24 especialistas nacionais.

Em resumo, as contribuições para o *framework* coletadas dos especialistas e alinhadas ao referencial teórico proposto foram:

- (a) Existe um contexto favorável à utilização da EAD como ferramenta estratégica de integração das capacitações em nível nacional;
- (b) Políticas e Diretrizes são necessários para a visão estratégica do projeto;
- (c) O método de ensino deve ser presencial e virtual (*blended learning*);
- (d) Para a integração dos diversos atores, será necessário respeitar a autonomia das instituições parceiras para a implantação do projeto de capacitação;
- (e) A avaliação do projeto de capacitação deve ser realizada por meio de entidades externas para garantir a conformidade;
- (f) Será necessário a implantação do documento de declaração do Capital Intelectual tendo como base o European ICS Guideline;
- (g) Será necessária a elaboração de um Documento de Diretrizes, com um capítulo de Gestão da Qualidade;
- (h) Será necessário uma padronização do projeto de capacitação, respeitando algumas características regionais e estar atento a estratégias emergenciais, isto é, padronização com flexibilidade;

- (i) A gestão do Risco deve ser um item a ser perseguido para a evolução do projeto de capacitação em pauta;
- (j) A Ética é elemento chave no processo e no projeto;
- (k) A Promoção e Disseminação das melhores práticas são elementos que irão mitigar as diferenças regionais de aprendizagem.

Conclui-se com um *framework* gerencial para programas de capacitação na área contábil, mediado por tecnologia, no âmbito da governança corporativa.

Como limitação da pesquisa, elenca-se que a distribuição dos especialistas poderia ter seguido a um critério equitativo por região, apesar de que dos 24 especialistas respondentes as regiões Nordeste, Norte e Centro Oeste, tidas como carentes nos cursos de contabilidade, em relação às regiões sul e Sudeste, representaram 45% dos respondentes, o que por si só, tornou-se uma vantagem no processo de coleta.

Para estudos futuros, no âmbito científico, sugere-se a abordagem quantitativa que permita inferências estatísticas, com um questionário a ser aplicado com pesquisadores da ANPCont, associados Mestres e Doutores dos Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como gestores do Ministério da Educação e coordenadores dos cursos de contabilidade no Brasil.

Como recomendação para a aplicação do *framework* proposto para o CFC, sugere-se que:

- (1) Haja a formação de uma comissão multidisciplinar para estudar o assunto, incluindo integrantes, além do CFC e CRs, participantes do MEC, da ANPCont e gestores de IES (Instituições e Ensino Superior) que coordenem cursos da área;
- (2) Seja elaborado um Planejamento Estratégico para a implementação da proposição do presente de estudo, sendo criados os documentos de Diretrizes, e um sistema que contemple as dimensões Desempenho, Conformidade e Responsabilidade;

- (3) Que seja estudado um Programa de Certificação para a garantia da conformidade e desempenho dos cursos, a ser gerenciado pelo próprio CFC.
- (4) Que o programa, resultado deste *framework*, possa estender seus benefícios aos cidadãos comuns, por meio da multiplicação dos capacitados, para a educação contábil nas Micro e Pequenas Empresas, bem como no plano da educação contábil familiar.

Por fim, tem-se que este é um ponto de partida, apesar de se ter a consciência da relevância da contribuição do desenvolvimento econômico brasileiro com a melhoria da formação dos profissionais de contabilidade. A evolução e a consolidação da tese aqui proposta deverá ser discutida, maturada, exercitada pelos atores interessados para que haja um salto quântico, qualitativo e quantitativo, das competências na ciência e na aplicação da contabilidade no Brasil.

REFERÊNCIAS

ABAS, Z. W. E-Learning in Malaysia: Moving Forward in Open Distance Learning. *International Journal of E-Learning*, v. 8, n., p.527-537, 2009.

ABRAHÃO, J. I.; SILVINO, A. M.; SORMET, M. M. Ergonomia, cognição e trabalho informatizado. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, v. 21, n.2, p.163-171, 2003.

ADAMS B. An integrated approach to teaching a one-semester course in auditing. *Journal of Education for Business*, v.67, n.5, p.291–293, 1992.

ADLER, P.S.; KWON, S.W. Social capital: prospects for a new concept. *Academy of Management Review*, v. 27, n.1, p.17-40, 2002.

AICC. *Normas AICC, SCORM, e IMS (XML)*. 2010. Disponível em: <<http://www.readygo-br.com/cursos/aicc/>>. Acesso em: 10 out. 2010.

AINSWORTH, P. Changes in accounting curricula: Discussion and design. *Accounting Education: An International Journal*, v. 10, n. 3, p. 279-297, 2001.

ALBRECHT, W. S.; SACK, R. J. *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*. Accounting Education Series, v. 16, Sarasota, FL: American Accounting Association, 2000.

ALLEN, I. E.; SEAMAN, J.; GARRETT, R. Blending. In: *The Extent and Promise of Blended Education in the United States*. Needham, MA: The Sloan Consortium, 2007.

ALMEIDA, M. E. B. de; MORAN, J. M. (Orgs). *Integração das Tecnologias na Educação*. Salto para o Futuro. Secretaria de Educação a Distância: Brasília, SEED, 2005. Disponível em: <<http://www.tvebrasil.com.br/salto>>. Acesso em: 10 mar. 2008.

ALMEIDA, M. C.; BRAGA, H. da R. *Mudanças Contábeis na Lei Societária – Lei nº 11.638, de 28/12/2007*. São Paulo: Atlas, 2008.

ANASTASIOU, L. G. C.; ALVES, L. P. *Processo de ensinagem na universidade: pressupostos para as estratégias de trabalho em aula*. Joinville, SC: Universille, 2004.

ANDERSON, S.; BALL, S.; MURPHY, R. T. & ASSOCIATES. *The Encyclopedia of Educational Evaluation*. San Francisco: Jossey-Bass, 1975.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. *Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE, Guy Almeida. Profissão Contábil no Brasil: primórdios, perspectivas e tendências. *Revista de contabilidade do CRCSP*, São Paulo, n. 23, p. 20-32, fev. 2003.

ANDRIESEN, D. . Weightless Wealth: Four Modifications to Standard IC Theory. *Journal of Intellectual Capital*, v.2, n.3, p.204-214, 2001.

ANPCont. *Quantidade de mestres e doutores em contabilidade*. 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=31>>. Acesso em: 28 ago. 2011.

APOSTOLOU, B.; HASSELL, J. M.; REBELE, J.; WATSON, S. Accounting education literature review (2006–2009). *Journal of Accounting Education*, v.28, Issues 3–4, September, p. 145-197, 2010.

ARAÚJO, K. C. L. C. A construção dos saberes docentes: um olhar sobre a prática pedagógica dos professores iniciantes da educação superior. In: XIII ENCONTRO NACIONAL DE DIDÁTICA E PRÁTICA DE ENSINO, 13., 2002, Recife. *Anais... Programas e resumos: painéis e pôsteres*, Recife, 2002.

ARETIO, L. G. *Educación a Distancia Hoy*. Madrid: Universidad Nacional De Educación A Distancia, 1994.

AVENIER, M. J.; SCHMITT, C. Élaborer des saviors actionnables et les communiquer à des managers. *Revue Française de Gestion*, v. 5, n. 74, p. 25-42, 2007.

BACCI, João. *Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro - uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica*. 2002. 175p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

BANGERT, A. W. The Seven Principles Of Good Practice: A Framework For Evaluating On-Line Teaching. *The Internet and Higher Education*, v. 7, Issue 3, 3rd Quarter, p. 217-232, 2004.

BALDWIN, R.; LESLIE, D. Rethinking the structure of shared governance. *Peer Review*, v.3, n.3, 2001.

BARRET, P. *Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector*. AM Auditor General for Austrália, 2003. Disponível em: <<http://www.anao.gov.au/uploads/>>. Acesso em: 23 dez. 2011

BARSKY, N. P.; CATANACH JÚNIOR, A. H.; KOZLOWSKI, B. M. Creating strategic responses to critical risks facing accounting education. *Issues in Accounting Education*, v. 18, n.4, p. 445-462, 2003.

BASEL. Basel Committee on Banking Supervision, Consultative document, operational risk, supporting document to the new Basel capital accord. *Issued for comment by 31 May 2001*, Bank for International Settlements, Basel, 2001.

BATES, A. W.; POOLE, G. *Effective Teaching with Technology in Higher Education: Foundations for success*. San Francisco: Jossey-Bass, 2003.

BAUER, M. ; BERTIN-MOUROT, B. *Les 200: comment devient-on un grand patron?* Paris : Seuil, 1987.

BECK, C. E.; SCHORNACK, G. R. Theory and Practice for Distance Education: A Heuristic Model for the Virtual Classroom, Chapter VI, p. 119 - 143, In: HOWARD, C.; SCHENK, K. D.; DISCENZA, R. (Editors). *Distance Learning and University Effectiveness: Changing Educational Paradigms for Online Learning*, Information Science Publishing, 2004.

BEDFORD N. M.; SHANKIR, W.G. Reorienting accounting education. *Journal of Accountancy*, August, p.84–91, 1987.

BEEGLE J.; COFFEE, D. Accounting instructors' perceptions of how they teach vs. how they were taught. *Journal of Education for Business*, v.66, n.8, p.90-94, 1991.

BERDAHL, R. O. Shared academic governance and external constraints. In: PETERSON, M. W.; CHAFFED, E. E., WHITE, T. H. (Eds.), *Organization and academic governance in higher education* (4th ed.). Needham Heights, MA.: Ginned Press, 1991.

BENJAMIN, R.; CARROLL, S. J. Breaking the Social Contract: the fiscal crisis in California Higher Education. Rand: Council for aid to education. (CAE-01-IP), 1998.

BERLE, Adolf A.; MEANS, Gardiner C. *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Harcourt, Brace & World, 1932.

BETTIO, Raphael Winckler; MARTINS, Alejandro. *Objetos de Aprendizado: Um novo modelo direcionado ao Ensino a Distância*. São Paulo: Cortez, 2002.

BIANCO, M.; CARR-CHELLMAN, A. Exploring qualitative methodologies in online learning environments, in: LUPPICINI, R. (Ed.). *Online Learning Communities', Information*. Age Publishing Inc., Charlotte, 2007.

BILLINGS, D.; SKIBA, D.; CONNORS, H. Best Practices. In: Web-Based Courses: Generational Differences Across Undergraduate And Graduate Nursing Students, *Journal of Professional Nursing*, v. 21, Issue 2, March-April, p.126-133, 2005.

BIRKINSHAW, Julian; GODDARD, Jules. What is your management model? *Mit Sloan Management Review*, The Magazine, 8 January, 2009.

BIRNBAUM, R. (Ed.). *Faculty in governance: The role of senates and joint committees in academic decision making* (pp. 79-96), New Directions for Higher Education, n. 75. San Francisco: Jossey Bass, 1991.

BOBER, M. Online course delivery: is meaningful evaluation possible? *Distance Education Report*, v. 2 , n.11, p.1-3, 1998.

BOETTCHER, J. V. Design Levels for Distance and Online Learning, Chapter II, p. 21- 54. In: HOWARD, C.;SCHENK, K. D.;DISCENZA, R. (Editors). *Distance Learning and University Effectiveness: Changing Educational Paradigms for Online Learning*, Information Science Publishing, 2004.

BOLING, E. C.; HOUGH, M.; KRINSKY, H.; SALEEM, H.; STEVENS, M. Cutting the distance in distance education: Perspectives on what promotes positive, online learning experiences. *The Internet and Higher Education*, Available online 8, December, 2011.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P.; MIRANDA, C. S. Modelo conceitual de mensuração do resultado econômico em entidades públicas. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v.3, n. 2, maio/ago. 2008.

BONK, C. J.; GRAHAM, C. R. *The Handbook of Blended Learning: global perspective, local designs*. Publisher: John Wiley & Sons, Inc. Pfeiffer, March, 2006.

BONNIOL, J. J.; VIAL, M. *Modelos de Avaliação*. Textos Fundamentais. Porto Alegre: Artmed, 2001.

BONTIS, N. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, v. 36, n.2, p.63-76, 1998.

BORGNACKE, C.; SONNTAG, R. E. *Fundamentos da Termodinâmica*. 7.ed. São Paulo: Blucher, 2009.

BORSATO, J. M. S. L.; PIMENTA, D.P.; LEMES, S. Uma Abordagem Comparativa na Análise da DOAR e DFC: um Estudo de Caso na Cia. Vale do Rio Doce. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, MG, v. 20, n. 2, p. 161-179, abr./jun, 2009.

BOURAS, C. H.; DESTOUNIS, P.; GAROFLAKIS, J.; GKAMAS, A., SAKALIS, G.; SAKKOPOULOS, E.; TSAKNAKIS, J.; TSIATSOS, Th. Efficient Web-Based Open And Distance Learning Services, *Telematics and Informatics*, v. 17, Issue 3, December, p. 213-237, 2000.

- BOWERS, C. A. The paradox of technology: what's gained and lost? *Thought & Action*, v.14, n.1, p. 49-57, 1998.
- BOYCE, G. Critical accounting education: teaching and learning outside the circle. *Critical Perspective on Accounting*, v.15, Issues 4-5, May-July, p. 565-586, 2004.
- BRANDÃO, C. R. Pesquisar-Participar. In: BRANDÃO, C. R. (Org.). *Repensando a Pesquisa Participante*. São Paulo: Brasiliense, 1985.
- BRASIL. *Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007*. 2007. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 10 out. 2008.
- BRUNNINGE, O.; NORDQVIST, M.; WIKLUND, J. Corporate governance and strategic change in SMEs: The effects of ownership, board composition and top management teams. *Small Business Economics*, v. 29, p.295–308, 2007.
- BURGESS, J. R. D.; RUSSELL, J. E. A. The Effectiveness Of Distance Learning Initiatives In Organizations, *Journal of Vocational Behavior*, v. 63, n. 2, Special Issue on Technology and Careers, October, p. 289-303, 2003.
- BURKE J.; SLAVIN, N. Just-in time accounting education. *CPA Journal*, v. 70, n. 4, April, p.46-51, 2000.
- BURNETT, S. The future of accounting education: A regional perspective. *Journal of Education for Business*, v. 78, n. 3, p. 129-136, 2003.
- CADBURY, Adrian. The future for governance: the rules of the game. *Journal of General Management*, v. 24, n. 2, p. 1-14, 1998.
- CAMARGO, Y. A. O ensino da contabilidade e o futuro da profissão. *Revista CRCRS*, Porto Alegre, v. 20, n. 66, p. 39-46, 1991.
- CAMPBELL, J.L. Why would corporations behave in socially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility. *Academy of Management Journal*, v. 32, n. 3, p. 946–967, 2007.

CARDOSO, L. R. de A. et al. Prospecção de Futuro e Método Delphi: uma aplicação para a cadeia produtiva da construção habitacional. *Ambiente Construído*, Porto Alegre, v.5, n.3, jul./set. 2005.

CARNEIRO, Juarez Domingues. CFC regulamenta o Exame de Suficiência. *CRCSC Jornal*. Setembro/Outubro, p. 03, 2010.

CARVALHO, L. N. G. de. Por que investir em desenvolvimento profissional. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 175, p. 11-27, mar. 2009.

CARVALHAL DA SILVA, André Luiz. Governança corporativa e decisões *financeiras no Brasil*. Rio de Janeiro: Mauad, 2005.

CAVALCANTI, Marcos; GOMES, Elisabeth; PEREIRA, Andre. *Gestão de empresas na sociedade do conhecimento*. Um roteiro para a ação. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

CAZIER, J.; SHAO, B.; ST. LOUIS, R. E-business differentiation through value-based trust. *Information & Management*, v. 43, n. 6, , September, p. 718-727, 2006.

CELLARD, A. A análise documental. In: POUPART, J. et al. *A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis, Vozes, 2008.

CHAN, L. Accounting education and economic reform in the People's Republic of China. *International Studies of Management and Organization*, v.29(fall), p.37-55, 1999.

CHARREAUX, G. A' la recherche du lien perdu entre caracteristiques des dirigeants et performance de la firme: Gouvernance et latitude manageriale. *Economies et Socie'te's*, v. 19, p. 1831-1868, 2008.

CHARREIRE, S.; DURIEUX, F. Explorer et Tester: Deux voies pour la recherche. In: THIETART, R. A. et coll. (Org.). *Méthodes de Recherche en Management*. Paris: Dunod, 2003.

CHENG, L. C. *QFD: planejamento da qualidade*. Belo Horizonte: UFMG/ Fundação Christiano Ottoni, 1995.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. *Balço socioambiental 2010: trabalho, representatividade e criatividade*. Brasília: CFC, 2011.

CHILD, J.; RODRIGUES, S. B. *Theorizing about organizational cross-nationality*: forthcoming in advances, 2000. Apostila.

COHEN, A.; NACHMIAS, R. A Quantitative Cost Effectiveness Model For Web-Supported Academic Instruction, *The Internet and Higher Education*, v. 9, n. 2, 2nd Quarter, p. 81-90, 2006.

COLEMAN, J. S. Social Capital in the Creation of Human Capital. *The American Journal of Sociology*, v.94, p.S95-S120, 1998.

COMTE, Auguste. *Discours sur l'esprit positif: ordre et progrès*. Paris: Librairie Philosophique, 2002.

COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. *Valuation: measuring and managing the value of companies*. 3. ed. New York : John Wiley, 2000. 512 p.

CORBEL, P.; DENIS, J. P.; PAYAUD, M. A. Ago-antagonisme positivisme/construtivisme: quelques formes de travail épistémique. In: MARTINET, A. C. (Coord.). *Science du Management: Épistémique, Pragmatique et Éthique*. Paris: FNEGE, 2007.

CORRÊA, O. B. L. *Sociedade Anônima*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

COSO. *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*. Executive Summary, September, 2004. Disponível em: <http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf>. Acesso: 10 jul. 2011.

CRAWFORD, L.; HELLIAR, C.; MONK, E., STEVENSON, L. Scam: Design of a learning and teaching resource. *Accounting Forum*, v.35, Issue 1, March, p. 61-72, 2011.

CRUZ, L. B. *Processo de formação de estratégias de desenvolvimento sustentável de grupos nacionais*. 2007, 453f. Tese (Doutorado em Administração)-Universidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: UFRGS, 2007.

- CUKIER, J. Cost-benefit analysis of telelearning: Developing a methodology framework. *Distance Education*, v. 18, n. 1, p. 137–152, 1997.
- CUNHA, D. R.; FREZATTI, F. Gestão Baseada em Valor: uma pesquisa no setor hoteleiro do Rio Grande do Norte. *REAd*, v.10, n.4, jul./ago. 2004.
- CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. *Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: análise sob a ótica do capital humano*. São Paulo, 2007. 269f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- DASKE, H.; GEBHARDT, G. International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. *Abacus*. The University of Sydney, v. 42, n. 3/4, 2006.
- DAILY, C.; DALTON, D.; CANNELLA, A. Corporate governance: Decades of dialogue and data. *Academy of Management Review*, v. 28, n.3, p.371–382, 2003.
- DAVENPORT, T. H.; PRUSAK, L. Working knowledge: how organizations manage what they know. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1998.
- DAVID, A. La recherche intervention, un cadre général pour la science de gestion. In: IXème Conférence Internationale de Management Stratégique. Montpellier, 2000.
- DAVIES, A. *Best Practice In Corporate Governance : Building Reputation And Sustainable Success*, Aldershot, England ; Burlington, VT : Gower, 2006.
- DEPRESBITERIS, Léa. *Avaliação educacional em três atos*. 3. ed. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2004.

DEMO, P. *Metodologia do conhecimento científico*. São Paulo: Atlas, 2000.

DESAI, M. S.; HART, J.; RICHARDS, T. C. *E-Learning: Paradigm shift in education*. *Education*, v.129, n.2, p.327-334, 2009.

DESCARTES, René. *Discurso do Método*. São Paulo: Ícone, 2006.

DIAZ, D.; CARTNAL, R. B. Students' Learning Styles in Two Classes: online distance learning and equivalent on-campus. *College Teaching*, v. 47, n. 4, p. 130-136, 1999.

DOOST R.K. The missing links in accounting education. *Managerial Auditing Journal*, v. 14, n.3, p.93-114, 1990.

DRUCKER, P. F. *Managing in a time of great change*. Boston: Harvard Business Press, 1995.

DRUCKER, P. F. Putting More Now into Knowledge. *Forbes*, v. 15, May, 2000.

DUARTE, Ricardo Seperuelo; KHALIL, Raja Oliveira; QUELHAS, Osvaldo. Governança: uma ferramenta desconhecida pelas instituições de ensino? In: SEGET. 2008. Resende. *Anais...* Resende/RJ: AEDB, 2008.

DUVERGER, M. *Metodos de las Ciencias Sociales*. Barcelona: Ariel, 1962.

ECKEL, P.; HILL, B.; GREEN, M. *En route to transformation*. On Change: Occasional Paper, n. 1. Washington, DC: American Council on Education, 1998.

EDELSTEIN, E. *Introduction to Data Mining and Knowledge Discovery*, Third Edition, Two Crows Corporation. 1999.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. *Intellectual Capital*. New York:Harper Collins Publishers Inc, 1997.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. *Capital Intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos*. São Paulo: Makron Books, 1998.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2009.

EUROPEAN. *European ICS Guideline*, 2006. Disponível em: <<http://www.psych.lse.ac.uk/incas>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

FAHY, M.; ROCHE, J.; WEINER, A. *Beyond Governance, Creating Corporate Value through Performance, Conformance and Responsibility*. John Wiley & Sons, 2005.

FAMA, E. Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, v.88, n.2, p.288–307, 1980.

_____.; JENSEN, M. Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, v.26, p.301–326, 1983.

FLEURY, M. T.; FISCHER, R. M. *Cultura e Poder nas Organizações*. São Paulo: Atlas, 1989.

FREIRE FILHO, Marcelo Rossas. *Evidenciação dos conceitos e práticas de Governança Corporativa e Responsabilidade Social nas empresas mais antigas do Novo Mercado*. 2008. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2008.

GARCÍA-MUIÑA, F.; NAVAS-LÓPEZ, J. E. Explaining And Measuring Success In New Business: The Effect Of Technological Capabilities On Firm Results, Technovation, In Press, Corrected Proof. 2006. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/B6V8B-4K9C543-1/2/931443567520358c4bb725c5e2145d31>>. Acesso em: 30 jun. 2010.

GARRIDSON, D. R. Quality And Access Indistence Education: Theoretical Considerations. In: KEEGAN, D (Ed.). *Theoretical Principles Of Distance Education*. London: Routledge, 1993.

- GEORGE DEMIRIS, Brenda Zierler. Integrating problem-based learning in a nursing informatics curriculum. *Nurse Education Today*, v.30, Issue 2, p.175-179, February, 2010.
- GERON, Cecília Moraes Santos. *Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos: da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07*. 2008. 300f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- GHAVIFEKR, S.; HUSSIN, S. Managing Systemic Change in a Technology-Based Education System: A Malaysian Case Study, *Procedia. Social and Behavioral Sciences*, v.28, p.455-464, 2011.
- GIBBIN, A. L. The crisis in accounting education. *Journal of Accountancy*, v.193, n.4, p.81-86, 2002.
- GIJSELAERS, W.H.; MILTER, R. G. Issues in Accounting/Business Education. In: PETERSON, Penelope; BAKER, Eva; MCGAW, Barry. (Editor(s)-in-Chief). *International Encyclopedia of Education*, Third Edition, *Elsevier*, Oxford, p. 39-44, 2010.
- GIOVINAZZO, R. A.; FISCHMANN, A. A. In: Delphi Eletrônico – Uma Experiência de Utilização da Metodologia de Pesquisa e seu Potencial de Abrangência Regional. Trabalho apresentado no XIV Congresso Latinoamericano de Estrategia. *Anais...* 2001. Buenos Aires, Argentina, 2001.
- GIROD-SÉVILLE, Martine; PERRET, Véronique. Fondements épistémologiques de la recherche. In: THIÉTART, Raymond-Alain. (Org.). *Méthodes de Recherche en Management*. Paris: Donod, 2003.
- GOMES, Josir Simeone. A profissão contábil no Brasil: uma visão crítica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 27, p.6-13, out./dez. 1978.
- GOMES, D.; RODRIGUES, L, L. Investigação em História da Contabilidade. In: *Contabilidade e Controlo da Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora, 2009.

GORDON, T. J. *The Delphi Method*, 33p, summary paper, AC/UN, Millennium Project, Estados Unidos, 1994.

GORDON, T. J. The Real-Time Delphi Method. *Excerpt from Futures Research Methodology V3.0*. The Millennium Project. Disponível em: <http://www.millennium-project.org/FRMv3_0/04-Delphi.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2012.

GRISI, C. C. de H.; BRITO, R. de. *Técnica de cenários e o método Delphi: uma aplicação para o ambiente brasileiro*. Seminários em Administração Fea-Usp. São Paulo, 2003.

HALL, R. H. *Organizações: Estruturas e Processos*. Rio de Janeiro: PrenticeHall do Brasil, 1978.

HAMBRICK, Donald C.; MASON, Phyllis A. Upper Echelons: The Organizations as a Reflection of Its Top Managers. *Academy of Management Review*, v.9, n.2, p. 193-206, 1984.

HARDY, C. Hard decisions and tough choices: the business approach to university decline. *Higher Education*, 1990.

HART, O. Corporate governance: some theory and implications. *The Economic Journal*, v.105, n.430, p.678-689, 1995.

HASHIM, Y. Value literacy as conduit for managing change in higher education institutions. In: HUSSIN, Sufean et al. (Eds.). *The whirlwind in educational management and policy*. Kuala Lumpur: UM Publication, 2007.

HAYKIN, Simon. *Neural Networks: a comprehensive foundation*. New Jersey: Pearson Education, 2009.

HELDER, R. R. *Como fazer análise documental*. Porto: Universidade de Algarve, 2006.

HENDERSON, T.; RADA, R.; CHEN, C. Quality Management Of Student–Student Evaluation. *Journal of Educational Computing Research*, v. 17, n. 3, p. 199–215, 1997.

HERMES, Gabriel. *O Bacharel em Ciências Contábeis*. Brasília: Senado Federal. Centro Gráfico, 1986.

HOLME, R.; WATTS, P. *Corporate Social Responsibility: Making Good Business Sense*. World Business Council for Sustainable Development. Geneva, Switzerland, p.1-19, 2000.

HOLTZBLATT, M.; TSCHAKERT, N. Expanding your accounting classroom with digital video technology. *Journal of Accounting Education*, available online 3, December 2011.

HOWARD, C.; SCHENK, K.; DISCENZA, R. (Eds.). *Distance Learning and University Effectiveness: Changing Education Paradigms for Online Learning*, Idea Group Inc., 2004.

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

HRICKO, M.; HOWELL, S. *Online Assessment and Measurement, Information*. Science Publishing, London, 2006.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Código das melhores práticas de Governança Corporativa*. 2004. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 10 ago. 2008.

_____. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. *Uma década de governança corporativa*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ICAA. Institute of Chartered Accountants in Australia. *CFO of the Future*. Prepared by M. Simister, P. Roest, J. Sheldon of KPMG for the Chartered Accountants in Business Committee, 1998.

ICAEW. Institute of Chartered Accountants in England And Wales. *Added-Value Professionals: Chartered Accountants in 2005*, A Consultation Document, London, November, 1996.

INTELLECTUAL. Intellectual Capital Statement Made in Germany, 2004. Disponível em: <www.ipk.fraunhofer.de/pr/informationmaterial>. Acesso em: 20 abr. 2010.

JAMALI, D. A stakeholder approach to corporate social responsibility: a fresh perspective into theory and practice. *Journal of Business Ethics*, v.82, n.1, p.213–231, 2008.

JEFFERS, Esther. Corporate governance: Toward converging models? *Global Finance Journal*, v.16, Issue 2, p. 221-232, December, 2005.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, p. 305-360, July 1976.

JOIA, L. A.; MALHEIROS, R. Evidências empíricas da influência de alianças estratégicas no capital intelectual de empresas. *Revista de Administração e Contabilidade de Unisinos*, v.7, n.2, 2010.

JONASSEN, D. O Uso das Novas Tecnologias na Educação a Distância e a Aprendizagem Construtivista. *Em Aberto*, Brasília, v. 16, n.70, p.70-88, abr./jun, 1996.

JONASSEN, D.; REEVES, T. Learning with technology: Using computers as cognitive tools. In: JONASSEN, D.(Ed.).*Handbook Of Research For Educational Communications And Technology*. New York: Macmillan, p.693–719, 1996.

JONES, Oliver; SAUNDERS, Helen; MIRES, Gary. The E-learning revolution in obstetrics and gynecology, Best Practice & *Research Clinical Obstetrics & Gynecology*, v.24, n. 6, p. 731-746, December, 2010.

JOSLYN, C.; ROCHA, L. *Towards semiotic agent-based models of socio-technical organizations*, Proc. AI, Simulation and Planning in High Autonomy Systems (AIS 2000).Conference, Tucson, Arizona, pp. 70-79, 2000.

JUN LIN, Z. A factor analysis on knowledge and skill components of accounting education: Chinese case.*Advances in Accounting*, v.24, Issue 1, p.110-118, June, 2008.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*. Boston, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*. Boston, v. 74, n. 1, p. 75-85, 1996.

_____.; _____. *Strategy maps: converting assets into tangible outcomes*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 2004.

KARADENIZ, S. Flexible design for the future of distance learning. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v.1, Issue 1, p. 358-363, 2009.

KERR, C.; GADE, M. L. The many lives of academic presidents. Washington, D.C.: Association of Governing Boards of Universities and Colleges, 1986.

KEZAR, A. ERIC. *Trends*. Washington, DC: ERIC Clearinghouse on Higher Education, 2000.

KLEIN, B. Contracting cost and residual claims: the separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, v. 26, 1983.

KRAINOVICH-MILLER, B. Revisão de literatura. In: LOBIONDO-WOOD. G.; HABER J. *Pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação crítica e utilização*. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 2001.

KUGELMEIER, W. K. P. Gestão de Valor: modismo ou regra de ouro?. 2007. Disponível em: www.wkprisma@wkprisma.com.br. Acesso em: 20 jan. 2012.

LA PORTA, R.; LOPEZ-DE-SILANES, F., SHLEIFER, A.; VISHNY, R. Law and finance. *Journal of Political Economy*, v.106, n.6, p.1113–1155, 1998.

LAMEIRA, V. J. *Governança Corporativa*, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001.

LANDIM, Cláudia M. das M. P. F. *Educação à Distância: algumas considerações*. Rio de Janeiro: [s.n], 1997.

LAU, A.; TSUI, E. Knowledge management perspective on e-learning effectiveness, *Knowledge-Based Systems*, v. 22, Issue 4, p. 324-325, May 2009.

LAZONICK, W.; O'SULLIVAN, M. Governance of innovation for economic development. *Working Paper*, INSEAD, 1998.

LE MOIGNE, Jean-Louis. *Le Constructivisme: les enracinements*. Paris: L'Harmattan, 2001.

LEFKOWITZ, J. The Constancy Of Ethics Amidst The Changing World Of Work. *Human Resource Management Review*, v. 16, Issue 2, The New World of Work and Organizations, June, p.245-268, 2006.

LESLIE, D.; FRETWELL, E. Analyzing the Institution's Condition. In: LESLIE, D.; FRETWELL, E. (ed). *Wise Moves in Hard Times: Creating and Managing Resilient Colleges and Universities*. San Francisco: Jossey-Bass, 1996.

LEVIN, H. M.; MCEWAN, P. J. *Cost effectiveness analysis*, 2nd edition: Methods and application. PLACE, USA: Sage, 2001.

LEVY, Y.; MURPHY, K. *Toward a value framework for online learning systems*, Proceedings of the 35th Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS-35), Big Island, Hawaii, USA, 2002.

LICHT, A. N.; GOLDSCHMIDT, C.; SCHWARTZ, S. H. Culture, Law, And Corporate Governance, *International Review Of Law And Economics*, v.25, Issue 2, June, p.229-255, 2005.

LIMA, Adilson Celestino; CARMONA, Charles Ulises. Determinantes da formação do capital intelectual nas empresas produtoras de tecnologia da informação e comunicação. *RAM, Rev. Adm. Mackenzie (Online)*, São Paulo, v. 12, n. 1, 2011.

LIN, Z.J.; HUNTER, A. Accounting education for the 21st century: a Canadian experiment. *Journal of Education for Business*, v.68, n.1, p. 38-44, September/October, 1992.

_____.; DENG, S. L. Educating accountants in China: Experience and prospective. *The International Journal of Accounting*, v.27, n.3, p.164-177, 1992.

LINDQUIST, T. M. Traditional versus contemporary goals and methods in accounting education: bridging the gap with cooperative learning. *Journal of Education for Business*, v.70, n.5, p.278-284, 1995.

LINSTONE, H. A.; TUROFF, M. *The Delphi Method - Techniques and Applications*, Boston: Addison- Wesley Company, 2002.

LITWIN, Edith. *Tecnologia Educacional: Política, Histórias e Propostas*, Porto Alegre: Artes Médicas, 1997.

LOPES, T. A evidenciação das informações tributárias pelas instituições financeiras em face da convergência para as normas internacionais. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

LUDWIG, B. G. *Internacionalizing Extension: An Exploration of The Characteristics Evident in a State University Extension System That Achieves Internationalization*. Doctor of Philosophy, Ohio State University, Agricultural Education, 1994.

LUO, Y. How Does Globalization Affect Corporate Governance And Accountability? A Perspective from MNEs. *Journal of International Management*, v. 11, Issue 1, Governance and Accountability in Multinational Enterprises, March, p. 19-41, 2005.

LUPPICINI, R. *Online Learning Communities*, NC, Information Age Publishing Inc., 2007.

MACHADO FILHO, Carlos Antônio Pinheiro. *Responsabilidade Social e Governança: o debate e as implicações - responsabilidade social, instituições, governança e reputação*. São Paulo: Pioneira, 2006.

MACHADO, Nelson. *O ensino de contabilidade nos cursos de ciências contábeis na cidade de São Paulo*. 1982. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas Ed São Paulo Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1982.

MAISONNAVE, Fabiano. China prioriza ensino profissionalizante. *Artigo do Jornal Folha de São Paulo*, de 08 de agosto de 2010. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/mercado/me0808201006.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

MALAVSKI, Olivir Sebastião; LIMA, Edson Pinheiro de; COSTA, Sérgio Eduardo Gouvêa da. Modelo para a mensuração do capital intelectual: uma abordagem fundamentada em recursos. *Produção*, Paraná, v. 20, n. 3, jul./set. p. 439-454, 2010.

MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MALIK, F. F. *Effective Top Management: Beyond The Failure Of Corporate Governance And Shareholder Value*, Weinheim : Wiley-VCH, 2006.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Aplicação dos Princípios de Governança Corporativa ao Sector Público. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 11, n. 2, p. 11-26, abr./jun. 2007.

MARTINS, J. G. *Aprendizagem Baseada em Problemas Aplicada a Ambiente Virtual de Aprendizagem*. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

MASIE, E. *Making Sense of Learning Specifications & Standards: A Decision Maker's Guide to their Adoption (2nd Edition)* The MASIE Center's e-Learning Consortium. 2003. Disponível em < http://www.masie.com/standards/S3_Guide.pdf>. Acesso em: 31 ago. 2008.

MATHEWS M.R. The way forward for accounting education? A comment on albrecht and sack 'a perilous future'. *Accounting Education*, v. 10, n. 1, p. 117-122, March, 2001.

MATOS, Florinda; LOPES, Albino. Gestão do capital intelectual: A nova vantagem competitiva das organizações. *Comport. Organ. Gestão*, v. 14, n. 2, p.233-245, 2008.

MAXWELL, Joseph A. *Qualitative Research Design: an interactive approach*. Thousand Oaks: Sage Publications, 1996.

MAYER. *Institutions in the New Europe: The transformation of corporate organisation*. First draft for the Saint-Gobain foundation for economics conference. Paris: St. Gobain Foundation, 2000.

MCGORRY, S. Y. Measuring Quality In Online Programs. *The Internet and Higher Education*, v. 6, Issue 2, 2nd Quarter, p. 159-177, 2003.

MCPHAIL, K. *An emotional response to the state of accounting education: developing accounting students' emotional intelligence*. *Critical Perspective on Accounting*, v.15, Issues 4-5, p.629-648, May-July, 2004.

MCTAGGART, J. M.; KONTES, P. W.; MANKINS, M. C. *The value imperative*. New York: The Free Press, 1994.

MEC/INEP. *Relação das IES que ofertam cursos de Ciências Contábeis no Brasil*. Relatório interno. 2009.

MEC/INEP/DEED. *Sinopse da educação superior*. 2010. Disponível em: <portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/legislacao/refead1.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2011.

MEC/INEP/DEED. *Sinopse da educação superior*. 2011. Disponível em: <portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/legislacao/refead1.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2011.

MELANCON, B. C. Commentary: the changing strategy for the profession the CPA and the AICPA - what this means for the education community. *Accounting Horizons*, v. 12, n. 4, p.397-426, December, 1998.

MERRIAM, S. B. *Qualitative research and case study applications in education*. San Francisco: Jossey-Bass, 1998.

MEYER, M. A. A Ecologia faz parte do espaço cotidiano .*AMAE Educando*. Belo Horizonte, v. 10, n. 225, p.13-20, 1992.

MILLER, G. The development of indicators for sustainable tourism: results of a Delphi survey of tourism researchers. *Tourism Management* , v. 22, Issue 4, p. 351-362, 2001.

MIR, R.; WATSON, A. Strategic Management and the Philosophy of Science: the case for a constructivist methodology. *Strategic Management Journal*, v. 21, n.9, p. 941-953, 2000.

MOHAMED, E. K. A. Accounting knowledge and skills and challenges of a global business environment. *Managerial Finance*, v. 29, n.7 p.3-6, 2003.

MORAES, Romildo de Oliveira. *Mestres em Ciências Contábeis sob a ótica do capital humano*. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, FEA/USP, 2009.

MORGAN, B. M. Calculating the cost of online courses. *Business Officer*, v. 25, n. 4, p. 22-27, 2001.

MOURITSEN, J.; LARSEN, H. T.; BUKH, P. N.; JOHANSEN, M. R. *Reading an Intellectual Capital Statement Paper*. In: The 4th Intangibles Conference in Stern School of Business. New York University, 2001.

MULFORD, C.W.; WERICH, T. R. Bridging the gap between accounting education and practice: The SEC Academic Fellow Program. *Accounting Horizons*, v. 6, n. 4, p. 86-93, December, 1992.

NATHAN, S.; DUNN, K. A. Business press articles and higher level learning skills in accounting courses. *Education Training*, v.39, n.5, p.189-194, 1997.

NEDER, M. Avaliação na Educação a Distância: significações para definição de percursos. In: PRETI, Oreste (Org). *Educação A Distância: inícios e indícios de um percurso*. Cuiabá: EdUFMT, 1996.

NEUMANN, R. Disciplinary differences and university teaching. *Studies in Higher Education*, v. 26, n. 2, p. 135–146, 2001.

NEVES, Carmen Moreira de Castro. *Referencias de Qualidade para Cursos a Distância*. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/ReferenciaisQualidadeEAD.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2008.

NOSSA, Valcemiro. Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da *formação do corpo docente*. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (USP), 1999.

NUNES, Ivonio B. Noções de Educação a Distância. *Tecnologia Educacional*, v. 26, n. 149, jan./fev./mar. 1998. p. 19-40.

OBLINGER, D.; LOZIER, G.; CHOA, M. Organizational Models for Delivering Distance Learning, ECAR, *Research Bulletins*, v.2, Issue 2, 2002.

OECD. Organization for Economic co-Operation and Development. *OECD Principles of Corporate Governance*. Paris; OECD, 1999.

_____. *Etudes e'conomiques*. Paris: OECD, 1999.

OLIVEIRA, Elísio Corrêa de. Governança Corporativa nas IES Brasileiras. Uma proposta para o setor de educação no Brasil, e os impactos do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior. 2006. 125 f. Dissertação (Mestrado profissionalizante em administração). Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro, 2006.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; PONTE, Vera Maria Rodrigues; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; ARAGÃO, Lindenberg Araújo Aragão; OLIVEIRA, Oderlene Vieira de; GELEILATE, José Maurício Galli. Práticas de Governança Corporativa Adotadas por Companhias Fechadas Brasileiras e Alinhamento às Demandas do Mercado de Capitais. In: III ELBE/SLADE BRASIL. 3., 2010. *Anais...* Fortaleza: UNIFOR, 2010.

OLIVEIRA, Oderlene Vieira de; OLIVEIRA, Marcelle Colares; FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante; PONTE, Vera Maria Rodrigues; GELEILATE, José Maurício Galli. Barreiras à Adoção de Melhores Práticas de Governança Corporativa. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA – 3Es, 4., 2011. *Anais...* Porto Alegre: ANPAD, 2011.

ORLE´AN, A., Le pouvoir de la finance. Paris 7 Odile Jacob, 1999.

PACHECO, V. Mensuração e divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis: teoria e empiria. 2005. Tese (Doutorado)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

PARKER, L. D. Back to the future: the broadening accounting trajectory. *British Accounting Review*, v.33, n.4, p.421-53, 2001.

PATTON, M. Q. *Qualitative research and evaluation methods*. 3 ed. Thousand Oaks: Sage, 2002.

PEDERSEN, E. R. Making corporate social responsibility (CSR) operable: how companies translate stakeholder dialogue into practice. *Business and Society Review* , v.111, n.2, p.137–163, 2006.

PERRENOUD, P. *Avaliação: da excelência à regulação das aprendizagens – entre duas lógicas*. Porto Alegre: Artes Medicas Sul, 1999.

PETERS, O. *A Educação a Distância em Transição: Tendências e Desafios*. Tradução: Leila F. de S. Mendes. Editora Unisinus, 2003.

PETERS, O. Didática do ensino a distância: experiências e estágios da discussão numa visão internacional. Tradução: Ilson Kayser. Editora: Unisinus, 2001.

PETHLEY, L.S, FREMGEN, R. I. What’s in a name change? *Journal of Accountancy*, v.188, n.2, p.71-75, August, 1999.

PIAGET, Jean. *A Equilíbrio das Estruturas Cognitivas: problema central do desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1976.

PINCUS, K. V. Education accountants for the twenty first century: force for change in accounting education. *Governmental Accountants Journal*, p.59-61, 1990.

PIOLA, S. F.; VIANNA, S. M.; VIVAS-CONSUELO, D. Estudo Delphi: atores sociais e tendências do sistema de saúde brasileiro. *Caderno Saúde Pública*, Rio de Janeiro, 18, p.181-190, 2002.

PIRES, J. C. de S.; MACÊDO, K. B. Cultura Organizacional em Organizações Públicas No Brasil. *RAP*. Rio de Janeiro, n. 40, v. 1, p. 81-105, Jan./Fev. 2006.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares; OLIVEIRA, Oderlene Vieira; ARAGÃO, Lindenberg Araújo. Barreiras à Adoção de Melhores Práticas de Governança Corporativa: percepções dos diretores de relações com investidores das empresas listadas na BM&FBovespa. In: XXXV ENCONTRO DA ANPAD, 35., 2011, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2011.

PORTER, Michael E. Towards a Dynamic Theory of Strategy. *Strategic Management Journal*, v. 12, p. 95-117, 1991.

PREBBLE, T. Quality assurance in dual mode institutions, in: Achieving Quality: Examples of Good Practice in New Zealand Universities, *AAU Series on Quality*, n. 3, Academic Audit Unit, Wellington, 1999.

PRETI, O. Educação A Distância: Uma Prática Educativa Mediadora e Mediada. In: PRETI, Oreste. *Educação a distância: inícios e indícios de um percurso*. Cuiabá: NEAD/IE – UFMT, 1996.

PRETI, O. (Org.); NEDE, M. L. C.; POSSARI, L. H. V.; ALONSO, K. M. *Educação a Distância: Sobre Discursos e Práticas*. Brasília: Liber Livro Editora, 2005.

PROVAN, K.G. Board power and organizational effectiveness among human service agencies. *The Academy of Management Journal*, v.23, p.221-236, 1980.

QUEIROZ, D. T. et al. Observação Participativa na Pesquisa Qualitativa: conceitos e aplicações na área da saúde. *Revista Enferm UERJ*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, p. 276-283, 2007.

RAGHAVAN, Kamala R. Global Accounting Convergence and U.S. Financial Institutions. *Bank Accounting & Finance*, EUA, v. 22, Issue 22, p.14-20, Feb, 2009.

RAHAMAN, A. S. Accounting and socio-economic development paradigms. *Journal of American Academy of Business*, v.6, n.2, p.217-222, 2005.

RAVENS-CROFT, Susan P.; REBELE, James E. The importance of accounting education research. *Journal of Accounting Education*, v. 26, p.180-187, 2008.

RAY, D.; CASHMAN, E. Operational risks, bidding strategies and information policies in restructured power markets. *Decision Support Systems*, v. 24, Issues 3-4, p. 175-182, January, 1999.

RECHTMAN, M.; FONTES FILHO, J. R.; GAMMINO, F. *Governança corporativa*

aplicada ao contexto empresarial brasileiro. Rio de Janeiro: Papel Virtual, 2004.

REINSTEIN, A.; BAYON, M. E. Critical thinking in accounting education: process skills and applications. *Managerial Auditing Journal*, v.12, n. 7, p.336-342, 1997.

REZAEI, Zabihollah; SMITH, Murphy; SZENDI, Joseph, Z. Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances in Accounting*, v.26, Issue 1, p.142-154, June, 2010.

RINDOVA, V. What corporate boards have to do with strategy: A cognitive perspective. *Journal of Management Studies*, v.36, n.7, p.953-975, 1999.

ROBSON, G. S.; SAVAGE, H. M.; SHAFFER, R. J. Accounting education: Changing skill sets to meet modern needs. *Catalyst*, p. 26–30, July/August, 2002.

RODRIGUES, Alberto Almada. A História da profissão contábil e das instituições de ensino, profissionais e culturais da Ciência Contábil no Brasil. *Revista do CRCRS*, Porto Alegre, v. 14, n. 43, p. 34-52, set./dez. 1985.

_____. Cinquenta anos da Lei de regência da profissão contábil no Brasil. *Revista do CRCRS*, Porto Alegre, v. 25, n. 86, p. 43-45, jul./set. 1996.

RODRIGUEZ, A. M. Método Delphi: indicador de heterogeneidade. Instituto Superior Tupy – IST/SOCIESC, 2011. No prelo.

ROE, M. Political and legal restraints on ownership and control of public companies. *Journal of Financial Economics*, v.27, p.7–41, 1990.

_____. Strong managers, weak holders, the political roots of American corporate finance. Princeton University Press, 1994.

_____. Political preconditions to separating ownership from corporate control. Working Paper, Columbia Law School, 2000.

RHOADES, G. Rethinking restructuring universities. *Journal of Higher Education Management*, v.10, n.2, p.17-30, 1995.

ROMERO, C.; VENTURA, S. *Educational Data Mining: A Survey From 1995 To 2005*, Expert Systems With Applications, In Press, Corrected Proof, 2006.

ROSS, V. Offline to online curriculum. *Journal of Distance Learning Administration*, State University of West Georgia, v. 4, n.10, 2001.

_____. *Power dynamics in designing assessment papers for blended mode learners*, in: Proceedings 21st Annual Asian Association of Open Universities Conference, Association for the Advancement in Computing in Education, 2007.

ROVAI, A.P. A Constructivist Approach To Online College Learning. *The Internet and Higher Education*, v. 7, Issue 2, 2nd Quarter, p. 79-93, 2004.

RUMBLE, G. *E-education*—whose benefits, whose costs? Inaugural lecture [Online]. 2001. Disponível em: <<http://www.eldis.org/static/DOC11014.htm>>. Acesso em: 10 ago. 2010.

RUMBLE, G. *A Gestão dos Sistemas de Ensino a Distância*. Tradução de Marília Fonseca. Brasília: Editora Unversidde de Brasília: Unesco, 2003.

SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D. de; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, ano 1, n.1, 2009.

SALMON, G. *E-moderating: The Key to Teaching and Learning OnLine*. Falmer, London: Routledge, 2000.

SAMUEL, S.; MANASSIAN, A. The rise and coming fall of international accounting research, *Critical Perspectives on Accounting*, V. 22, Issue 6, p.608-627, August, 2011.

SANTOS, A. dos; VIDOTTO, L. S.; GIUBLIN, C. R. A utilização do método Delphi em pesquisas na área da gestão da construção. *Ambiente Construído*, v.5, n.2, p.51-59, abr./jun. 2005.

SARAIVA, Terezinha. Educação a distância no brasil: lições da história. In: Educação a Distância – INEP. *Em Aberto*. Brasília, v. 16, n.70, abr./jun. 1996.

SCHMIDT, Paulo. *Uma Contribuição ao Estudo da História do Pensamento Contábil*. 1996. Tese (Doutorado em Contabilidade)—Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

SCHMIDT, Paulo. *Avaliação de ativos intangíveis*. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHUSTER, J.; SMITH, D.; CORAK, K.; YAMADA, M. *Strategic academic governance: How to make big decisions better*. Phoenix, AZ: Oryx, 1994.

SELLTIZ, J. D.; JAHODA, M.; DEUTSCH, M.; COOK, S. W. *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. 2. ed. São Paulo: USP, 1967.

SHALE, D. Toward A Reconceptualization Of Distance Education. In: MOORE, Michael et al. *Contemporary issues in American distance education*. New York: Pergamon Press, 1990.

SHANNON, C.E. A Mathematical Theory of Communication. *The Bell System Technical Journal*, v. 27, 1948.

SHERMAN, H.; SCHULTZ, R. *Open Boundaries: Creating Business Innovation Through Complexity*, Perseus Books Group, 1999.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. A survey of corporate governance. National Bureau of economics research. 1050 Massachusetts Avenue, Cambridge, MA 02138. *Working Paper*, 5554. Apr. 1996.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. *História do Pensamento Contábil – com Ênfase na História da Contabilidade Brasileira*. Coritiba: Juruá, 2006. 240p.

SILVA, Edson Cordeiro da. *Governança corporativa nas empresas*. São Paulo: Atlas, 2006.

SPROUSE, R. T. Commentary: the synergism of accountancy and accounting education. *Accounting Horizons*, p. 102-110, March, 1989.

STALLINGS, Dees. The Virtual University: Organizing to Survive in the 21st Century. *The Journal of Academic Librarianship*, v. 27, n. 1, p. 3-14, 2001.

STEWART, T. A. *Intelectual capital: the new wealth of organizations*. New York: Doubleday, 1997.

STEWART, T. *A riqueza do conhecimento*. O capital intelectual e a organização do século XXI. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

SUNDEM G. L.; WILLIAMS, D.Z.; CHIRONNA, J. F. The revolution in accounting education. *Management Accounting*, v.1, n.1, p.49-53, December, 1990.

SVEIBY, K. E. *The New Organizational Wealth*. Managing & Measuring Knowledge-Based Assets. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers, 1997.

TAMAYO, A.; SOUZA, M. G.; VILAR, L. S.; RAMOS, J. L.; ALBERNAZ, J. V.; PEREIRA, N. P. Prioridades axiológicas e comprometimento organizacional. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, v.17, n.1, p.27-35, 2001.

TANG, Y. The recent accounting development and internationalization of accounting education in China. *Issues in Accounting Education*, v.12, n.2, p.219-228, 1997.

TAYLOR, V. A.; RUDNICK, M. Accounting education: Designing a curriculum for the 21st century. *Journal of American Academy of Business*, v. 6, n. 2, p. 321-323, 2005.

TELES, Odenildo de Sá. O aperfeiçoamento da contabilidade frente ao desenvolvimento da economia brasileira. *Revista brasileira de contabilidade*, Brasília, n.68, 1989.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro. *A Evolução do Pensamento Contábil - Crítica de Alguns Aspectos Contábeis da Legislação Brasileira*. 1980. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

UHLANER, L.; WRIGHT, M.; HUSE, M. Private firms and corporate governance: An integrated economic and management perspective. *Small Business Economics*, v.29, p.225-241, 2007.

UNCTAD/ISAR. United Nations Conference on Trade and Development / Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting. *Guidance on good practices*

in corporate governance disclosure. United Nations: Geneva, 2006.
Disponível em: <http://www.unctad.org/en/docs/c2isard30_en.pdf>.
Acesso em: 23 jan. 2008.

USP. *Pesquisa realizada pela Escola do Futuro da USP com alunos da própria instituição*. 2001. Disponível em: <<http://www.escoladofuturo.usp.br>>. Acesso em: 18 out. 2007.

VALENTE, J. A. *Diferentes Abordagens de Educação a Distância*. 2006. Disponível em: <<http://www.proinfo.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2009.

VIEDMA, J. M. In Search of an Intellectual Capital General Theory. *Electronic Journal of Knowledge Management*, v.1, n.2, p.213-226, 2004.

VIJAYA, M. B. Corporate governance survey: a holistic view for altruistic practice. Corporate governance practice: Interview with N R Narayana Murthy, founder, Infosys Technologies. *IIMB Management Review*, v. 23, Issue 1, p. 30-38, March, 2011.

VRASIDAS, C.; GLASS, G. V. A Conceptual Framework For Studying Distance Education. In: Vrasidas, C. & Glass, G. V. (Ed.), *Current Perspectives On Applied Information Technologies*. v.1, Distance Education And Distributed Learning, p. 31-56. Greenwich, Ct: Information Age Publishing, Inc, 2002.

WAHLSTRÖM, G. Worrying but accepting new measurements: the case of Swedish bankers and operational risk. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 17, Issue 4, May, p. 493-522, 2006.

WALSH, K.; ENZ, C. A.; CANINA, L. The impact of strategic orientation on intellectual capital investments in customer service firms. *Journal of Service Research*, v.10, n.4, p.300-317, 2008.

WATANABE, Ippo. História da contabilidade: a profissão contábil no Brasil. *Revista de Contabilidade do CRCSP*, São Paulo, n.1, p.4-20, dez. 1996.

WBCSD. Corporate Social Responsibility: Making Good Business Sense. World Business Council for Sustainable Development, Geneva, 2000.

WEAVER, G.; KLEBE TREVIÑO, L.; AGLE, B. Somebody I Look Up To: *Ethical Role Models in Organizations, Organizational Dynamics*, v. 34, Issue 4, p. 313-330.2005.

WEILL, P.; ROSS, J. *Governança da Tecnologia da Informação*. M. Books do Brasil Editora Limitada, 2006. Disponível em: <<http://mitsloan.mit.edu/cisr/>>. Acesso em: 20 nov. 2008.

WIRTZ, Peter. The cognitive dimension of corporate governance in fast growing entrepreneurial firms. *European Management Journal*, v. 29, Issue 6, p.431-447, December, 2011.

WITTIS, G. A Survey of Technology-based Education: Emerging Issues and Lessons Learned, Association of Health Centres, Washington, DC, 2001.

WRIGHT, J.T.C.; GIOVINAZZO, R.A. Delphi – Uma ferramenta de Apoio ao Planejamento Prospectivo. *Caderno de Pesquisas em Administração*, São Paulo, v.1, n.12, 2º trim. 2000.

WU, T.; TONG, Y. Issues and challenges of accounting education in China: Practitioners and academic perspectives. *Journal of American Academy of Business*, v.4, n.1/2, p.208–219, 2004.

WYER, J. C. Accounting education. *Change*, v.25, n.2, p.12-18, January/February , 1993.

YAMADA. M. Joint big decision committees and university governance. In: Birnbaum, R. (Ed.), *Faculty in governance: The role of senates and joint committees in academic decision making* (pp. 79-96), New Directions for Higher Education, n. 75. San Francisco: Jossey Bass, 1991.

YOUNDT, M. A.; SUBRAMANIAM, M.; SNELL, S. A. Intellectual capital profiles: an examination of investments and returns. *Journal of Management Studies*, v.41, n.2, p.335-336, 2004.

YOUNG, S. David; O'BYRNE, Stephen F. *EVA and Value-Based Management*: a practice guide to implamentation. USA: Mc Graw Hill, 2000.

APÊNDICE A – Carta Convite 1ª rodada

Convidamos V. S.^a para participar do estudo “Desenvolvimento e Gestão de Programas de Capacitação no Ensino a Distância: proposição de um arcabouço teórico no âmbito da Governança Corporativa”.

Trata-se de uma pesquisa de caráter acadêmico que tem como objetivo propor o desenvolvimento de um arcabouço teórico-gerencial de capacitação na área contábil, suportado por meios tecnológicos, que atenda às demandas dos diversos níveis de formação no âmbito da governança corporativa.

A referida participação consistirá no preenchimento de questionário (tempo médio estimado de 20 min.). Apresentamos, a seguir, de forma resumida, o cenário no qual a presente pesquisa se insere:

Um dos desafios no ensino da contabilidade tem sido a capacitação de profissionais para atuar globalmente, haja vista que o mundo dos negócios tem caminhado nesse sentido.

Na qualidade de principal órgão representativo da classe, o CFC tem entre seus principais objetivos implementar ações de capacitação de forma a utilizar os recursos com qualidade, respeitando os princípios de governança corporativa, centrados nos pilares: responsabilidade, desempenho e conformidade.

Maria Clara Bugarim

Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Engenharia
e Gestão de Conhecimento EGC-UFSC.

	1	2	3	4	5	6
Competência dos docentes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Definição dos critérios de avaliações	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

4. Por meio das diretrizes, pretende-se direcionar o planejamento e a execução de capacitações de parte das instituições e a coleta de dados relevantes para a fase de avaliação pós-execução. Ao mesmo tempo, a forma de implementação dos processos e das ações ficará a cargo da instituição participante. Desse modo, o CFC respeitará a autonomia, a cultura organizacional e a execução das instituições participantes, sem ferir sua autonomia.

Concordo.

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

5. A avaliação das capacitações, uma vez finalizadas, será implementada por membros convidados. Essa estratégia pretende respeitar o princípio básico da gestão de qualidade segundo o qual “quem executa não avalia e vice-versa”. Além disso, os membros externos proverão o elemento exógeno de inovação necessário, trazendo suas próprias experiências e conhecimentos externos ao conjunto de capacitações realizadas.

Concordo

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

6. Uma vez finalizado o relatório de avaliação de uma capacitação, compete ao CFC e aos CRCs fazerem aponderação do resultado da citada etapa e decidir sobre prováveis melhorias no ciclo. Nessa etapa, chamada de “alterações” (quando necessárias), haverá um intenso intercâmbio de conhecimentos entre os participantes.

Concordo

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

II. Desempenho

7. Na capacitação suportada por tecnologia vários são os elementos-chave de sucesso que deverão ser observados pelo CFC. Ordene, por critério de importância, os elementos que devem ser contemplados nos documentos de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

	1	2	3	4	5	6	7
Planejamento das capacitações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Suporte acadêmico e administrativo adequado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Financiamento da capacitação.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Infraestrutura disponível.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Experiência e know-how das equipes envolvidas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Definição de políticas e procedimentos vinculados às capacitações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Planejamento da gestão de qualidade.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

8. O documento de Declaração do Capital Intelectual (ICS) é um instrumento para acessar, reportar e desenvolver o Capital Intelectual (compósito do capital humano, capital de relacionamento e capital estrutural) de uma organização. Esse documento auxilia na determinação das forças e das fraquezas dos fatores de capital intelectual, prioriza oportunidades de melhoria de alto impacto, suporta a implementação de ações para o desenvolvimento organizacional (otimização e inovação) e facilita a comunicação dos valores corporativos.

Concordo

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

9. Ordene, por critério de importância, os elementos que devam ser contemplados nos documentos de diretrizes para observar a gestão do capital intelectual (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção. Indicadores de Capital Humano:

	1	2	3	4	5	6	7
Tempo médio de serviço do corpo docente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Indicador de rotatividade do corpo docente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Percentual de professores na instituição com mestrado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Percentual de professores na instituição com doutorado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Percentual de professores na instituição com carga horária igual ou superior a vinte horas semanais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Know-how e experiência prática dos professores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Investimentos em aperfeiçoamentos e viagens para congressos realizados pela instituição.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

10. Indicadores de Capital de Relacionamento:

	1	2	3	4	5	6	7
Número de convênios e parcerias da instituição com empresas e instituições de governo.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Número de convênios e parcerias da instituição com outras instituições nacionais e estrangeiras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Número de alunos da instituição.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Percentual de alunos no total de alunos da região de referência.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de conhecimento da “marca institucional”	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Distribuição geográfica dos alunos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de difusão do uso de ferramentas web de colaboração na comunicação institucional.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

11. Indicadores de Capital Estrutural:

	1	2	3	4	5
Reutilização do conhecimento: visitas a sites de intranet, reprodução de melhores práticas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ganhos de produtividade atribuíveis a novos equipamentos versus novas ideias	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Investimentos em tecnologia da informação.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de definição dos processos administrativos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ativos de infraestrutura.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

12. O custo de desenvolvimento e execução de uma capacitação suportada por tecnologia envolve diversos elementos. Ordene, por critério de importância, os elementos que devam ser contemplados nos documentos de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

	1	2	3	4	5	6
Custos recorrentes (atualização de software, conteúdos digitais, hardware, etc.).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos vinculados à produção.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos de adequação do corpo técnico.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos de suporte.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos indiretos vinculados à difusão, marketing, etc.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Custos vinculados à dedicação dos professores e tutores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

13. Uma capacitação de qualidade depende de um conjunto de fatores e de uma “harmonia” na integração dos elementos básicos – atividades, atores e conteúdos. No seu entendimento, quais dos seguintes fatores deverão ser observados pelo CFC nas capacitações?

Compromisso dos gestores.

Desenho do projeto.

Equipe profissional multidisciplinar.

Comunicação e interação entre os professores, tutores, alunos e equipe de suporte.

Recursos educacionais.

Infra-estrutura de apoio.

Avaliação contínua e abrangente.

Convênios e parcerias

Transparência nas informações.

Sustentabilidade financeira.

Custos vinculados à produção.

Outros:

III. Conformidade

14. Entre os seguintes níveis de desenho de uma capacitação assinala para quais níveis o CFC deverá estabelecer algum tipo de acompanhamento, de forma a assegurar a qualidade da capacitação:

Desenho do conteúdo do curso.

Desenho pedagógico do curso.

Desenho da infraestrutura.

Nenhum

Outros:

15. O CFC poderá escolher algum tipo de padronização das funções profissionais (professor especialista no conteúdo, tutor, monitor, articuladora pedagógica, etc.) e das competências dos profissionais envolvidos na Educação a Distância dos cursos patrocinados pelo Conselho.

Concordo.

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

16. O CFC deverá observar, nas instituições executoras de capacitações, a relação da estrutura de tomada de decisão em EAD, onde esteja descrito a composição das equipes operacionais vinculadas à execução da capacitação e a identificação dos respectivos responsáveis.

Concordo.

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

17. Em relação às práticas de avaliação de atividades geralmente existe um “trade-off” entre padronização dos tipos de avaliação e a flexibilidade na avaliação, que poderá variar segundo o tipo de instituição, curso e região. No seu entendimento, os cursos patrocinados pelo CFC deverão apresentar as seguintes características em relação a este tipo de quesito:

Os tipos de avaliação de atividades deverão ser padronizados aos efeitos de facilitar potenciais reedições dos cursos e as análises posteriores.

Os tipos de avaliação de atividades poderiam ser padronizados, caso existam cursos de capacitação cujos conteúdos estejam já estabelecidos em nível nacional.

Os tipos de avaliação de atividades não deverão ser padronizados aos efeitos de respeitar as diferenças existentes nos modelos de capacitação nas diversas instituições de ensino brasileiras.

Outro:

IV. Responsabilidade

18. A gestão de riscos é uma prática que deverá ser difundida, e, efetivamente, implementada em todos os cursos patrocinados pelo CFC.

Concordo.

Concordo parcialmente.

Discordo.

Justifique, por favor, sua escolha caso tenha selecionado “Concordo parcialmente” ou “Discordo”.

19. As áreas de risco nas capacitações suportadas por tecnologia são afetadas pela ocorrência de “eventos de risco”. Entre os seguintes eventos de risco, assinale quais são aqueles que você considera mais prejudiciais nas capacitações:

Queda no número de alunos.

Falta de sustentabilidade financeira.

Baixa sustentabilidade no acompanhamento das atividades.

Cancelamento de parcerias locais.

Perda de imagem institucional.

Outro:

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Comunicação de padrões elevados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Comunicação de padrões elevados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outro (Indique a ordenação deste item):

22. A promoção de melhores práticas em capacitações suportadas por tecnologia contribuirá para a melhoria contínua das capacitações do CFC, de maneira sistêmica, e, ao mesmo tempo, poderá contribuir para fomentar a aprendizagem gerada a partir da execução dos cursos.

Concordo.

Discordo.

23. Caso você tenha respondido “Discordo” na questão anterior, assinale as opções que você considera que melhor justificam a sua discordância:

As capacitações são influenciadas por fatores culturais regionais, que variam muito entre as diversas regiões, e dificultam a promoção de melhores práticas.

As boas práticas de capacitação dependem integralmente da instituição, tornando pouco proveitosa sua disseminação.

Discordo, devido a outra causa:

APÊNDICE C – Carta Convite 2ª rodada

Dando continuidade à coleta de dados referentes ao trabalho “Desenvolvimento e Gestão de Programas de Capacitação no Ensino a Distância: proposição de um arcabouço teórico no âmbito da Governança Corporativa”, convidamos-lhe a participar de uma 2ª rodada de coleta.

Esta rodada, que consiste de apenas 5 questões, tem por objetivo esclarecer algumas dúvidas decorrentes da integração das respostas recebidas na 1ª rodada. Essas dúvidas estão relacionadas à ordenação relativa de alguns elementos de gestão das capacitações mediadas por tecnologia.

Nas questões a seguir, ordene, por critério de importância, os elementos apresentados (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

Desde já, agradeço novamente a atenção dedicada. Sua contribuição é de fundamental importância ao sucesso dos objetivos traçados na presente pesquisa.

ZMaria Clara Bugarim

Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão de Conhecimento EGC-UFSC.

APÊNDICE D – Questionário 2ª rodada

1. Ordenação relativa de elementos a serem abordados no documento de diretrizes (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

Resultado da primeira rodada da pesquisa:

<http://aljmartins.hostmach.com.br/t/Q1.htm>

	1	2	3	4
Conteúdos e objetivos de aprendizagem.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Competência dos docentes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Metodologia utilizada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tecnologia empregada.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outros (Indique a ordenação deste item):

2. Ordenação relativa dos fatores-chave de sucesso das capacitações mediadas (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

Resultado da primeira rodada da pesquisa:

<http://aljmartins.hostmach.com.br/t/Q2.htm>

	1	2	3	4
Planejamento das capacitações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Definição de políticas e procedimentos vinculados às capacitações.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Experiência e know-how das equipes envolvidas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Suporte acadêmico e administrativo adequado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outros (Indique a ordenação deste item):

3. Gestão do capital intelectual nas capacitações mediadas por tecnologia. Ordenação relativa de indicadores do capital de relacionamento (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

Resultado da primeira rodada da pesquisa:

<http://aljmartins.hostmach.com.br/t/Q3.htm>

	1	2	3	4	5
Número de convênios e parcerias da instituição com outras instituições nacionais e estrangeiras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Número de alunos e sua distribuição geográfica.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de difusão do uso de ferramentas web de colaboração na comunicação institucional.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Grau de conhecimento da “marca institucional”.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Relacionamentos formais e informais dos alunos, em nível individual e/ou institucional.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outros (Indique a ordenação deste item):

4. Gestão do capital intelectual nas capacitações mediadas por tecnologia. Ordenação relativa de indicadores do capital estrutural (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

Resultado da primeira rodada da pesquisa:

<http://aljmartins.hostmach.com.br/t/Q4.htm>

	1	2	3
Investimentos tecnologia vinculados a ganhos em produtividade.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Desenvolvimento e registro de processos administrativos e pedagógicos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Reutilização do conhecimento.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outros (Indique a ordenação deste item):

5. Promoção da ética corporativa nas capacitações mediadas por tecnologia. Ordene, por critério de importância, os seguintes elementos que deverão ser contemplados no documento de diretrizes para o desenvolvimento de capacitações mediadas por tecnologia (1 = considerado mais importante). Se algum elemento não for considerado importante, deixe em branco a correspondente opção.

Resultado da primeira rodada da pesquisa:

<http://aljmartins.hostmach.com.br/t/Q5.htm>

	1	2	3
Valoração e manutenção das relações profissionais.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dedicação ao trabalho.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aceitação dos pontos de vista alheios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Outros (Indique a ordenação deste item):

