

## OPORTUNIDADE DE MELHORIA NA DISCIPLINA DE AUDITORIA CONTÁBIL IDENTIFICADA POR MEIO DO MODELO KANO DE QUALIDADE E DA MATRIZ DE IMPORTÂNCIA *VERSUS* DESEMPENHO<sup>1</sup>

*OPPORTUNITY TO IMPROVE THE DISCIPLINE OF AUDIT ACCOUNTING IDENTIFIED BY KANO MODEL OF QUALITY AND IMPORTANCE MATRIX *VERSUS* PERFORMANCE*

Paulo Roberto da Cunha<sup>2</sup>  
Mara Jaqueline Santore Utzig<sup>3</sup>  
Neusa Gonçalves Salla<sup>4</sup>

### Resumo

O estudo teve como objetivo identificar as oportunidades de melhorias na disciplina de auditoria contábil a partir da percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis, utilizando-se a análise conjunta do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância *versus* desempenho. Realizou-se pesquisa descritiva e abordagem quantitativa, cujo procedimento de coleta de dados ocorreu por meio de um questionário elaborado com base em Walter, Tontini e Domingues (2005) e Cunha et al (2011) complementados com atributos identificados através de grupo focal. Aplicou-se o questionário num total de 268 discentes que cursam a disciplina de Auditoria Contábil no curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior (IES) de SC e outra do RS. Os resultados demonstram que as prioridades de melhoria na disciplina de auditoria contábil na percepção dos discentes são: a modernidade dos laboratórios de informática e a infraestrutura da sala de aula na IES de SC. Na IES do RS as prioridades são similares, sendo: a carga horária da disciplina, a contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina e a infraestrutura da sala de aula.

**Palavras-chave:** Auditoria contábil; Atributos de Qualidade; Modelo Kano; Matriz de Importância *versus* Desempenho.

### Abstract

*The study aimed to identify opportunities for improvements in the Auditing subject from Accounting students perspective, using the Kano Model of Quality and Attractive Required in conjunction with the Matrix of Significance and Performance. Used descriptive and quantitative approach and data was collected through a questionnaire based on Walter, Tontini and Domingues (2005) and Cunha et al (2011) supplemented with attributes identified by focus group. We applied the questionnaire a total of*

<sup>1</sup> Este estudo foi desenvolvido com apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPQ.

<sup>2</sup> Doutor em Ciências Contábeis e Administração e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB) - [paulocsa@furb.br](mailto:paulocsa@furb.br)

<sup>3</sup> Mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB) - [mutzig@al.furb.br](mailto:mutzig@al.furb.br)

<sup>4</sup> Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB) - [neusalla@via-rs.net](mailto:neusalla@via-rs.net)

268 students who study the Auditing subject in the accounting course of a Higher Education Institution (HEI) of SC and one of the RS. The results show that the improvement priorities in the auditing subject in students perception are of the modern computer labs and classroom infrastructure in the SC HEI. In the RS HEI the priorities are similar: the workload of the course, the contribution of the modern computer labs and infrastructure for the discipline of the classroom.

**Keywords:** Auditing; Quality Attributes; Kano Model; Matrix of Significance and Performance.

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil foi instituída pelo Ministério da Educação (MEC) a Resolução CNE/CES nº 10/2004 que regulamenta as diretrizes curriculares nacionais para os cursos de graduação em ciências contábeis, e em âmbito internacional destaca-se o *Revised Model Accounting Curriculum* da Organização das Nações Unidas, ambas estabelecidas como forma de melhorar a qualidade do conteúdo ministrado ao futuro contador.

A educação e a formação profissional para os futuros contadores surgem como questões primordiais, consideradas funções essencialmente instrumentais que produzem profissionais com *expertise* contábil, domínio e capacidade para desenvolver habilidades, técnicas contábeis, de comunicação e de conhecimentos gerais, e, a frequência ao curso de graduação é parte da trajetória necessária a tal qualificação (MARION, 2001).

Contudo, a qualidade do conteúdo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, conforme relatam Fonteles, Oliveira e Almeida (2011, p.3), também é de responsabilidade dos docentes, pois “uma boa formação acadêmica e um programa adequado de atualização contínua do docente contribuem para a produção de informações transparentes e confiáveis sobre a situação econômica, financeira e patrimonial das empresas”.

Para tanto há que se verificar a qualidade do ensino e as oportunidades de melhorias das disciplinas dos cursos de ciências contábeis. Especificamente tem-se a disciplina de Auditoria Contábil que tem sofrido alterações devido ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, bem como um movimento paralelo de mudanças das normas brasileiras de auditoria também às normas internacionais.

Neste sentido, sendo a Auditoria uma especificidade da Ciência Contábil, pode-se dizer que as mudanças ocorridas nas normas de contabilidade e de auditoria contribuirão para maiores demandas de trabalho e paralelamente de atualização da área. Adicionalmente destaca-se que a disciplina de auditoria contábil, que integra a matriz curricular do curso de ciências contábeis, também poderá sofrer mudanças por conta desse movimento de convergência as práticas internacionais de contabilidade e de auditoria. Esse fato faz com que as Instituições de Ensino Superior (IES) se atentem para a qualidade da disciplina de auditoria e conseqüentemente identifiquem oportunidades de elevar o nível da qualidade.

Tontini e Silveira (2005) ressaltam que o Modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória se constitui como uma possibilidade para identificar o efeito do desempenho dos atributos na satisfação dos alunos por considerar a não-linearidade entre o desempenho e a satisfação. Outro método de análise para verificação da qualidade pode ser verificado através da Matriz da Importância *versus* Desempenho.

Estudos que envolvem a avaliação da qualidade empregando a Matriz de Importância *versus* Desempenho e/ou Modelo Kano já foram estudados por Tontini et al. (2004), Eto (2005), Figueredo (2005) e Walter, Tontini e Domingues (2005). Porém, com enfoque na verificação de possibilidades de melhorias em disciplinas tem-se os estudos de Cunha et al (2010 e 2011).

Neste sentido, como forma de medir o desempenho e as oportunidades de melhorias na disciplina de auditoria, questiona-se: *Quais as oportunidades de melhorias na disciplina de auditoria contábil na percepção de discentes evidenciados por meio do Modelo Kano de qualidade e da matriz de importância versus desempenho?*

Diante do exposto, o objetivo deste estudo é identificar as oportunidades de melhorias na disciplina de auditoria contábil a partir da percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis, utilizando-se a análise conjunta do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância *versus* desempenho.

Este estudo está estruturado em cinco tópicos que inicia com esta introdução. Em seguida apresenta-se a fundamentação teórica, discorrendo sobre o ensino de auditoria e os modelos de mensuração selecionados para a análise de dados. Após descreve-se a metodologia utilizada seguida pela análise e interpretação dos dados. Por fim, têm-se as considerações finais do estudo e as referências utilizadas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico faz-se uma rápida apresentação sobre o ensino de auditoria no Brasil e na sequência apresentam-se os modelos de mensuração das oportunidades de melhoria utilizados na análise dos dados.

### 2.1 O ENSINO DA AUDITORIA

A contabilidade tem seu desenvolvimento pautado pelas mudanças na sociedade, nos meios de produção, nas modificações de suas maneiras de negociar e no desenvolvimento da Ciência Administrativa que enfrenta constantes desafios relativos à necessidade de adaptações às variáveis ambientais na forma de mudanças tecnológicas, rápidas transformações no ambiente de negócios, grandes blocos econômicos e globalização (OLIVEIRA, 2003).

Neste contexto, torna-se relevante a oferta de disciplinas curriculares ligadas ao processo de análise e validação das demonstrações contábeis e ao processo de decisão das empresas, como é o caso da Auditoria Contábil que teve seus primeiros conceitos e técnicas de auditoria nos cursos superiores de Ciências Contábeis formalmente introduzidos no Brasil pelo Decreto-Lei no. 7988, de 22 de setembro de 1945 denominando-se originalmente por Revisões e Perícia Contábil. O mencionado decreto foi o marco inicial do ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais.

A Secretaria de Educação Superior, órgão ligado ao MEC, em abril de 1999, apresentou nova proposta de Diretrizes Curriculares em que os conteúdos obrigatórios de formação básica e profissional (50% da carga horária total) não representam nomes de disciplinas mas áreas de conhecimentos, trazendo como conteúdo para a disciplina de auditoria: controles internos; princípios, normas e procedimentos de auditoria; planejamento de auditoria e papéis de trabalho.

Pode-se dizer que o ensino da auditoria contábil faz culminar os objetivos dessa função que conforme Attie (1992, p. 29) são:

- a) examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- b) examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto

- sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- c) examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
  - d) verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
  - e) examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
  - f) comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências a respeito de suas descobertas.

O papel da auditoria na sociedade tem se tornado cada vez mais relevante, considerando sua participação na relação empresa e investidor e, em um nível mais amplo, como governo e a própria sociedade (SILVA, 2008). Tal aspecto confirma-se por meio da Resolução 945/2002 do Conselho Federal de contabilidade (CFC), impondo que o profissional de auditoria comprove sua atualização e aprimoramento técnico e ético, no sentido de garantir que o referido profissional mantenha uma qualificação técnica necessária para dar respaldo à importância ao trabalho que por ele é realizado.

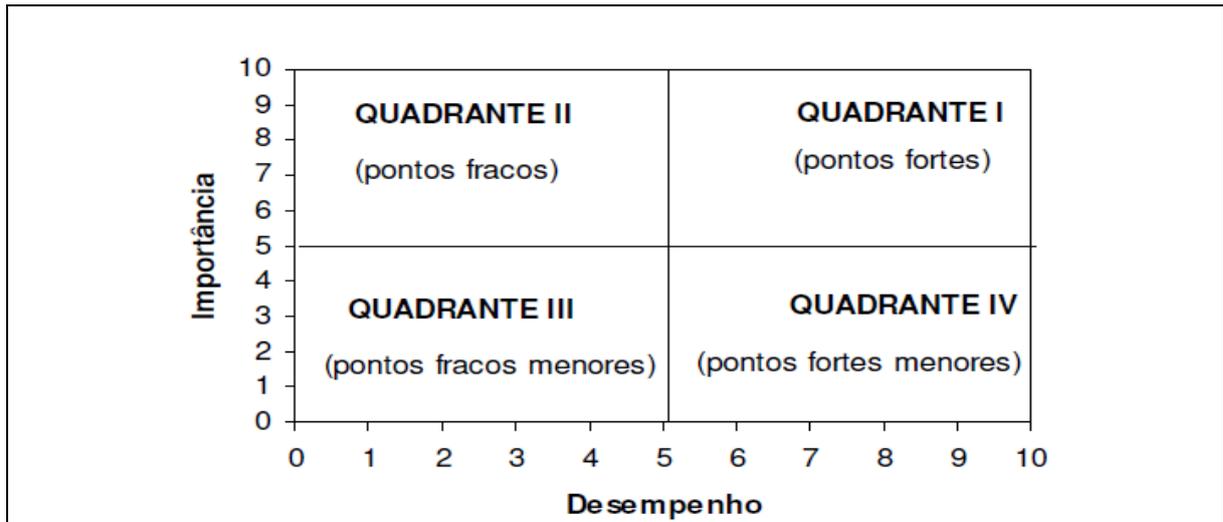
Assim verifica-se o destaque da profissão contador-auditor no meio acadêmico e profissional, considerando-se que cabe ao auditor dar segurança e credibilidade aos usuários das informações contábeis no que se refere à divulgação das demonstrações financeiras.

## 2.2 MODELOS DE MENSURAÇÃO DAS OPORTUNIDADES DE MELHORIA

A avaliação da qualidade do ensino pode ser medida mediante a percepção dos alunos (consumidores de serviços) em relação aos cursos e as disciplinas oferecidos pelas IES. Destaca-se entre os modelos de mensuração a matriz de importância *versus* desempenho e o modelo Kano. Encontra-se na literatura pesquisas científicas que utilizaram de forma conjunta a Matriz de Importância *versus* Desempenho e o Modelo Kano como o estudo realizado por Tontini et al. (2004), Eto (2005), Figueredo (2005) e Walter, Tontini e Domingues (2005) e Cunha et al. (2010 e 2011).

A análise de importância *versus* desempenho foi introduzida por Martilla e James (1977) como uma técnica de identificação de oportunidades de melhorias. Walter, Tontini e Domingues (2005) comentam que esta técnica permite identificar quais são os atributos de determinado produto ou serviços que carecem de melhorias para atender as necessidades do cliente. Os dados da pesquisa são utilizados para a construção de uma matriz bi-dimensional mostrando dois eixos (importância x desempenho).

A matriz é dividida em quatro quadrantes (Figura 1). Um atributo que se situar no Quadrante I terá alta importância com alto desempenho, representando uma possível vantagem competitiva. No Quadrante II localiza-se o atributo que tiver alta importância, mas baixo desempenho. O Quadrante III contém os atributos com baixa importância e baixo desempenho. O Quadrante IV concentra os atributos com alto desempenho, porém com baixa importância (TONTINI et al. 2004).



**Figura 1 – Matriz de Importância x Desempenho**

Fonte: Adaptado de Garver, 2003.

O outro modelo de mensuração, o Modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória (Kano, 1984; Berger et al, 1993; Matzler et al, 1996) faz distinção entre três tipos de atributos de produtos ou serviços que influenciam a satisfação do cliente. Walter, Tontini e Domingues (2005) mencionam três tipos de atributos:

a) **atributos obrigatórios**: que preenchem as funções básicas de um produto. Se estes atributos não estiverem presentes ou seu desempenho é insuficiente, tendo como consequência a insatisfação dos clientes, contudo, quando suficientes não trazem satisfação;

b) **atributos unidimensionais**: quanto a estes atributos, a satisfação do cliente é proporcional ao nível de desempenho – quanto maior o nível de desempenho, maior será a satisfação do cliente e vice-versa.

c) **atributos atrativos**: estes atributos são pontos chave para a satisfação do cliente. O atendimento destes atributos traz uma satisfação mais que proporcional. Porém, eles não trazem insatisfação se não forem atendidos.

Além destes três tipos de atributos, outros dois podem ser identificados: os neutros e os reversos. Atributos neutros são aqueles que sua presença ou suficiência e sua ausência ou insuficiência, não alteram os resultados, ou seja, se estiver presente não trará satisfação e se não estiver presente, não trará insatisfação. Esses atributos, nunca ou raramente, são utilizados pelos clientes ou os mesmos, desconhecem sua utilização. Atributos reversos são aqueles que existem para satisfazer o cliente, cuja presença ou suficiência provocam insatisfação e a sua ausência ou insuficiência satisfazem o cliente (TONTINI, 2003; PARISOTTO et al. 2008).

O Modelo Kano introduz questionamentos sobre o uso da análise de importância x desempenho para a identificação de oportunidades de melhoria de produtos e serviços. A importância de um atributo varia conforme sua classificação pelo Modelo Kano, contudo, ele não considera o desempenho atual dos atributos, se utilizado sozinho, não será uma ferramenta eficaz para identificar oportunidades de melhoria. Não sabendo qual o seu desempenho atual, não se pode definir se o atributo precisa ser melhorado ou não (TONTINI, 2004; PARISOTTO et al 2008).

A matriz de importância *versus* desempenho identifica oportunidades de melhoria, relacionando o desempenho atual de um atributo com seu grau de importância de forma

simétrica e linear. Já o modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória traz uma visão assimétrica e não-linear desta relação, fazendo distinção entre três tipos de atributos: obrigatórios, unidimensionais e atrativos.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracteriza-se como descritivo, de levantamento e com uma abordagem quantitativa. A amostra foi definida de forma intencional e por conveniência, contemplando 268 discentes que cursam a disciplina de Auditoria Contábil em duas IES caracterizadas como universidades comunitárias, uma situada no Estado de Santa Catarina e outra no Estado do Rio Grande do Sul.

Os dados foram coletados por meio de um questionário contendo perguntas estruturadas, adaptado de Walter, Tontini e Domingues (2005) Cunha et al (2011) e complementado com atributos identificados por meio da realização de um grupo focal realizado no período de outubro e novembro de 2011. O grupo focal foi realizado com 9 alunos que cursam a disciplina de auditoria contábil e teve como objetivo adaptar ou complementar o questionário de Walter, Tontini e Domingues (2005) Cunha et al (2011) para o contexto da disciplina pesquisada.

O questionário final contempla 23 atributos agrupados em cinco categorias, sendo a capacitação do professor, métodos de ensino, atitude, conteúdo e infraestrutura, conforme mencionado no Quadro 1.

**Quadro 2 – Categorias de atributos utilizados na pesquisa**

CATEGORIAS	ATRIBUTOS
Capacitação dos professores	Atualização do professor
	Titulação do professor
	Experiência prática sobre o conteúdo ministrado
Métodos de ensino	Relação entre teoria e prática na disciplina
	Aplicação de diversos exercícios
	Aplicação de exercícios que envolvam simulação utilizando papéis de auditoria
	Utilização de laboratório para simulações de exercícios em planilhas eletrônicas
	Quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem
	Crterios de avaliação usados na disciplina
	Nível de exigência do professor
Atitude	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula
	Atendimento do professor em horários extraclasse
	Disposição do professor para preparação das aulas
	Disposição do professor para condução das aulas
Conteúdo	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional
	Pertinência dos assuntos para a disciplina
	Oferta de atividades extracurriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo e outros)
	Atualização do conteúdo
	Apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso
	Carga horária da disciplina
Infraestrutura	Quantidade de títulos da disciplina de auditoria contábil na biblioteca
	Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina
	A infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ou ar condicionado, equipamentos e outros)

Fonte: Adaptado de Walter, Tontini e Domingues (2005); Cunha et al (2011).

O questionário foi composto por quatro etapas. A primeira identificou atributos segundo o Modelo Kano. Nesse sentido, elaborou-se duas perguntas apresentadas aos sujeitos da pesquisa, descrevendo respectivamente uma situação de aumento ou positiva e outra de diminuição ou negativa respectivamente ao desempenho de cada atributo. Para cada pergunta o respondente indicou sua expectativa de satisfação ou insatisfação por meio de uma escala *Likert* variando de extremamente insatisfeito (-5) a extremamente satisfeito (5).

A segunda parte do questionário destinou-se a mensuração da satisfação geral com a disciplina de auditoria contábil e o grau de satisfação existente em relação ao nível de desempenho atual nos atributos, utilizando-se também uma escala *Likert* que variou de -5 (extremamente insatisfeito) a 5 (extremamente satisfeito).

Na terceira etapa, verificou-se o grau de importância para cada um dos atributos do curso, na qual os alunos atribuíram notas numa escala de importância de 1 a 5. Na última etapa, pesquisou-se sobre a frequência de utilização dos atributos por meio de perguntas estruturadas. Os resultados obtidos são apresentados em gráficos de dispersão gerados com auxílio de uma planilha eletrônica.

A divisão dos quadrantes da Matriz de Importância *versus* Desempenho foi estabelecida pela linha divisória de importância em 3 (importante na escala do questionário) e a linha da satisfação atual pela média geral da satisfação atual dos atributos pesquisados. No gráfico de dispersão do índice de satisfação do cliente (Modelo Kano) estabeleceu-se a divisão dos quadrantes pela obtenção da média geral de satisfação dos atributos.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste tópico são apresentados e analisados os dados por meio da Matriz de Importância *versus* Desempenho e do Modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória, segregando os resultados da IES de Santa Catarina (SC) e de Rio Grande do Sul (RS).

##### 4.1 ANÁLISE DA IES DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Analisa-se inicialmente a Matriz de Importância *versus* Desempenho para os atributos pesquisados conforme apresenta a Figura 2.

No Quadrante I da Figura 2, encontram-se os atributos de alta importância e de alta satisfação, ou seja, os pontos fortes da disciplina de auditoria contábil na percepção dos discentes. Neste quadrante estão localizados a maior parte dos atributos, sendo que dos 23 analisados, 18 deles estão classificados no Quadrante I, dando maior ênfase ao atributo (11) relacionamento do professor com os alunos em sala de aula, que se destaca como o de maior satisfação, na percepção dos alunos.

Destaca-se que das cinco categorias de análise, 100% dos atributos da categoria Capacitação dos professores e da categoria atitude, 83% dos atributos da categoria métodos de ensino e 83% da categoria conteúdo encontram-se no Quadrante I. Entretanto nenhum atributo da categoria Infraestrutura se classificou no Quadrante I.

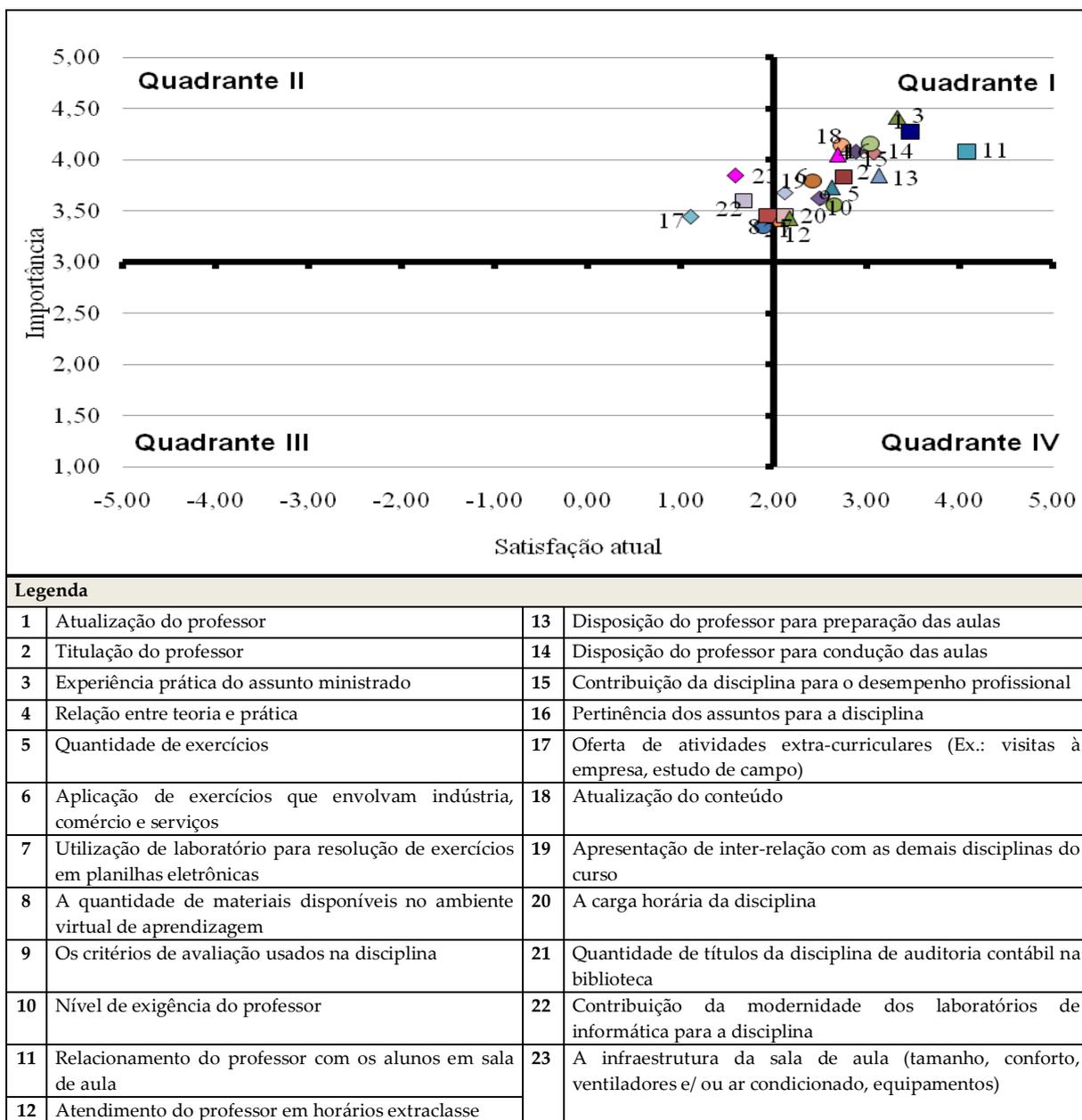


Figura 2 – Gráfico da Matriz de Importância versus Desempenho da IES de SC

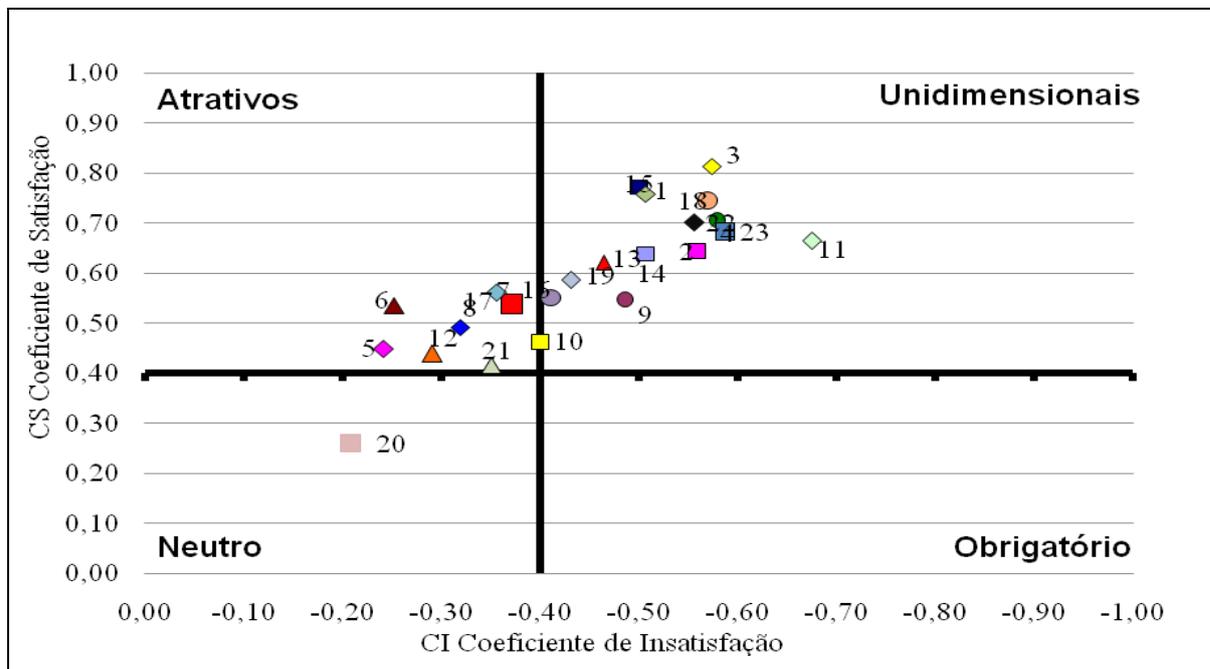
Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadrante II encontram-se os atributos que tiveram alta importância, mas baixo desempenho na percepção dos discentes da IES de SC. Para análise da Matriz de Importância versus Desempenho são atributos que merecem melhorias, destacando-se: (8) a quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem; (17) oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo); (21) quantidade de títulos da disciplina de auditoria contábil na biblioteca; (22) contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina (23) a infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos).

Percebe-se que o atributo (17) oferta de atividades extracurriculares, é o que se apresenta com a satisfação atual mais baixa e a categoria de Infraestrutura apresentou-se 100% no Quadrante II, sendo considerada pelos alunos como abaixo da média. Quanto aos Quadrantes III (baixa importância e baixo desempenho) e IV (baixa importância e alto

desempenho), a Figura 1 demonstra que não foi classificado nenhum atributo, evidenciando-se que nenhum dos atributos pesquisados são considerados pelos alunos como sendo de baixa importância na análise da disciplina de auditoria contábil.

Para a análise do índice de satisfação dos alunos em relação a disciplina de auditoria contábil, apresenta-se na Figura 3 o gráfico de dispersão conforme o Modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória.



Legenda			
1	Atualização do professor	13	Disposição do professor para preparação das aulas
2	Titulação do professor	14	Disposição do professor para condução das aulas
3	Experiência prática do assunto ministrado	15	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional
4	Relação entre teoria e prática	16	Pertinência dos assuntos para a disciplina
5	Aplicação de diversos exercícios	17	Oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo)
6	Aplicação de exercícios que envolvam indústria, comércio e serviços	18	Atualização do conteúdo
7	Utilização de laboratório para resolução de exercícios em planilhas eletrônicas	19	Apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso
8	A quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem	20	A carga horária da disciplina
9	Os critérios de avaliação usados na disciplina	21	Quantidade de títulos da disciplina de auditoria contábil na biblioteca
10	Nível de exigência do professor	22	Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina
11	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula	23	A infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ou ar condicionado, equipamentos)
12	Atendimento do professor em horários extraclasse		

**Figura 3 – Gráfico do índice de satisfação dos alunos da IES do estado do SC**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 3 mostra os atributos atrativos de acordo com o modelo Kano dividindo-os em Neutro, Unidimensionais, Atrativos e Obrigatórios. Percebe-se na Figura 3 que classifica-se como Neutro somente o atributo (20) carga horária da disciplina, ou seja, para os alunos o desempenho deste atributo é indiferente.

Entre os atributos classificados como atrativos, os quais proporcionam uma satisfação mais que proporcional quando estão com desempenho acima da média, mas não causam insatisfação quando estão com desempenho abaixo da média, estão: (5) Aplicação de diversos exercícios; (6) aplicação de exercícios que envolvam simulação com papéis de trabalho; (7) Utilização de laboratório para resolução de exercícios em planilhas eletrônicas; (8) quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem; (12) Atendimento do professor em horários extraclasse; (17) Oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo); (21) Quantidade de títulos da disciplina de auditoria contábil na biblioteca. Destaca-se ainda os atributos (10) Nível de exigência do professor e o atributo (16) Pertinência dos assuntos para a disciplina, que se encontram na linha divisória com os atributos unidimensionais.

Exceto os nove atributos classificados como atrativos, mais o atributo (20) carga horária da disciplina, relacionado como neutro, todos os demais atributos apresentam-se na dimensão unidimensional. Nesta dimensão o destaque se deu para o atributo (11) Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula. Ressalta-se que esta dimensão obteve o maior número de atributos classificados, totalizando 15 atributos.

Com a classificação de cada atributo, em seguida é possível realizar a análise conjunta dos resultados obtidos para a Matriz de Importância *versus* Desempenho e para o Modelo Kano para a disciplina de auditoria contábil na IES de SC. Foi um atributo como neutro: (20) carga horária da disciplina. Isto representa que este atributo não causa satisfação nem insatisfação se ter seu desempenho alterado, ou seja, não se constitui num ponto de atenção de mudança.

Entretanto, atenção especial deve ser dada aos atributos unidimensionais com alta importância e abaixo da média de satisfação, ou seja, apresentam-se simultaneamente no Quadrante II da Matriz de Importância e Desempenho e com atributos unidimensionais no modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória. Neste aspecto identificam-se dois atributos: (22) modernidade dos laboratórios de informática e (23) a infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ou ar condicionado, equipamentos).

Uma ordem de prioridade demonstra que na sequência devem-se contemplar os atributos atrativos, que são considerados obrigatórios em um produto ou serviço, e que concomitantemente estejam classificados no Quadrante II, com atributos de alta importância e com desempenho baixo. Os atributos com esta configuração são: (8) a quantidade de material disponível no ambiente virtual de aprendizagem, (17) oferta de atividades extra-curriculares e (21) quantidade de títulos da disciplina de auditoria na biblioteca.

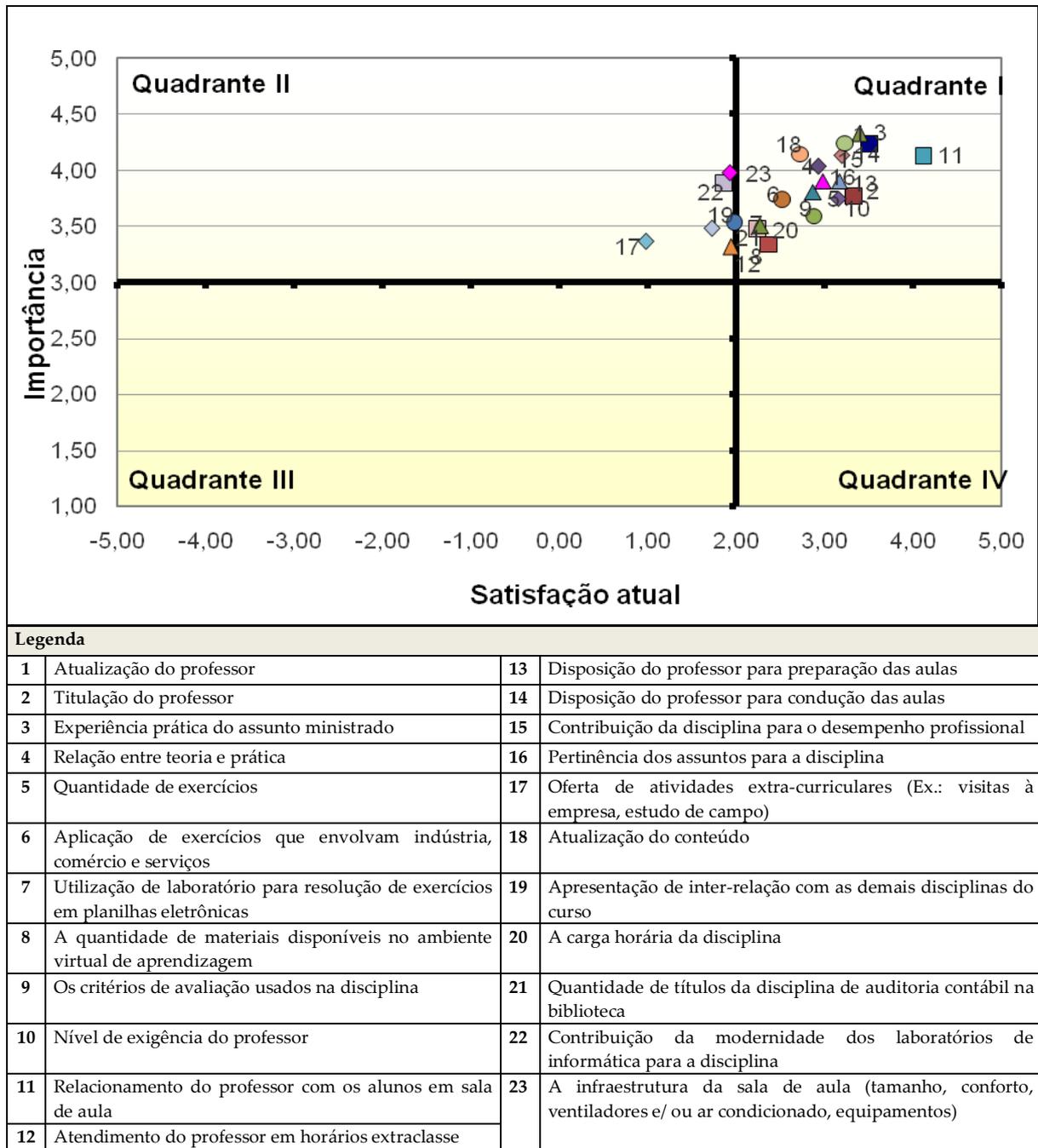
#### 4.2 ANÁLISE DA IES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

A partir dos dados coletados analisa-se primeiramente a Matriz de Importância *versus* Desempenho para os atributos pesquisados conforme apresenta a Figura 4.

Observa-se na Figura 4 a distribuição dos atributos pesquisados em cada quadrante da matriz para a IES estabelecida no estado do RS. No Quadrante I encontram-se 17 atributos dos 23 analisados, com destaque ao atributo (11) relacionamento do professor com os alunos em sala de aula, que indica maior satisfação na percepção dos alunos, corroborando com os resultados encontrados na IES de SC.

Igualmente, considerando as categorias de análise de pesquisa, constata-se que classificaram-se da mesma forma no Quadrante I, 100% dos atributos da categoria Capacitação dos professores, 75% dos atributos da categoria atitude, 100% dos atributos da

categoria métodos de ensino e 67% da categoria conteúdo. Destaca-se no Quadrante I que não houve classificação de nenhum atributo da categoria Infraestrutura.



**Figura 4 – Gráfico da Matriz de Importância versus Desempenho da IES do estado do RS**

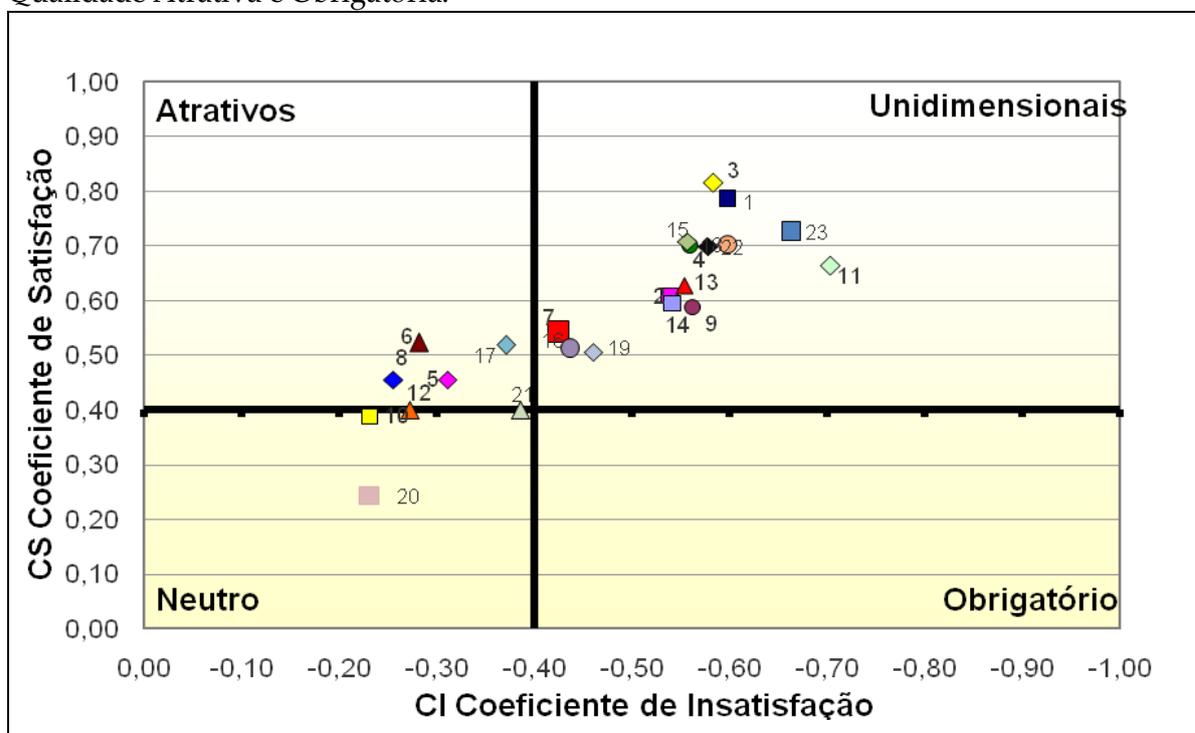
Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadrante II encontram-se os atributos que possuem alta importância, mas baixo desempenho, ou seja, são atributos que merecem melhorias relacionadas à disciplina de auditoria contábil. Os atributos classificados neste quadrante são: (8) A quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem; (12) Atendimento em horários extraclasse; (17) Oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo); (19) Interrelação com as demais disciplinas do curso; (21) Quantidade de títulos da disciplina na biblioteca; (22) Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática

para a disciplina (23) A infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos).

Verifica-se da mesma forma que o atributo (17) oferta de atividades extracurriculares, é o que se apresenta com a satisfação atual mais baixa, sendo considerada pelos alunos como abaixo da média, e que a categoria de Infraestrutura apresenta-se 100% no Quadrante II. Entretanto, ressalta-se que os atributos da categoria Infraestrutura apresentam-se próximos do Quadrante I, ou seja, atributos muito próximos de serem considerados pelos alunos pesquisados como de alta importância com alto desempenho. Quanto aos Quadrantes III (baixa importância e baixo desempenho) e IV (baixa importância e alto desempenho) não apresentou classificação de nenhum atributo, o que demonstra que nenhum dos atributos pesquisados são considerados pelos alunos do curso de Ciências Contábeis da IES do RS pesquisada como sendo de baixa importância na análise da disciplina de auditoria contábil.

Para a análise do índice de satisfação dos alunos em relação à disciplina de auditoria contábil, apresenta-se na Figura 5 o gráfico de dispersão conforme o Modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória.



Legenda			
1	Atualização do professor	13	Disposição do professor para preparação das aulas
2	Titulação do professor	14	Disposição do professor para condução das aulas
3	Experiência prática do assunto ministrado	15	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional
4	Relação entre teoria e prática	16	Pertinência dos assuntos para a disciplina
5	Aplicação de diversos exercícios	17	Oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo)
6	Aplicação de exercícios que envolvam indústria, comércio e serviços	18	Atualização do conteúdo
7	Utilização de laboratório para resolução de exercícios em planilhas eletrônicas	19	Apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso
8	A quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem	20	A carga horária da disciplina
9	Os critérios de avaliação usados na disciplina	21	Quantidade de títulos da disciplina de auditoria na

			biblioteca
10	Nível de exigência do professor	22	Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina
11	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula	23	A infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos)
12	Atendimento do professor em horários extraclasse		

**Figura 5 – Gráfico do índice de satisfação dos alunos da IES do estado do RS**

Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 5 mostra os atrativos de acordo com o modelo Kano dividindo-os em Neutro, Unidimensionais, Atrativos e Obrigatórios. Verificou-se semelhança aos resultados encontrados IES de SC na classificação Neutro que indicou o atributo (20) carga horária da disciplina, ou seja, para os alunos o desempenho deste atributo é indiferente, qualquer alteração neste atributo mostra-se indiferente.

Entre os atributos classificados como atrativos, os quais proporcionam uma satisfação mais que proporcional quando estão com desempenho acima da média, mas não causam insatisfação quando estão com desempenho abaixo da média, estão: (5) Aplicação de diversos exercícios; (6) aplicação de exercícios que envolvam simulação com papéis de trabalho; (8) quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem e (17) Oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo); Destaca-se ainda os atributos (10) Nível de exigência do professor; (12) Atendimento do professor em horários extraclasse e o atributo (21) Quantidade de títulos da disciplina de auditoria na biblioteca, se encontram na linha divisória com os atributos unidimensionais.

Os demais atributos pesquisados classificam-se como unidimensionais cuja satisfação é proporcional ao nível de desempenho, destacando-se o atributo (11) Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula que também converge aos resultados na IES de SC.

Comparando a análise conjunta dos resultados obtidos para a Matriz de Importância *versus* Desempenho e para o Modelo Kano, definiu-se as prioridades de melhoria para a disciplina de auditoria contábil atendo-se nos atributos (20) carga horária da disciplina identificado como importante e abaixo da média de satisfação na Matriz de Importância *versus* Desempenho. Avaliando isoladamente este atributo seria prioritário em ações para se buscar melhorias, porém, avaliando conjuntamente com o modelo Kano, verifica-se que o mesmo encontra-se no quadrante neutro, ou seja, não causa satisfação nem insatisfação se tiverem seu desempenho alterado, não sendo, portanto, prioridade de melhoria. Este resultado encontra-se convergente com os achados na IES de SC.

A prioridade então pode ser dada aos atributos classificados como atributos unidimensionais e conjuntamente apresentado no Quadrante II da Matriz de Importância e Desempenho. Esta combinação representa um atributo com alta importância e abaixo da média de satisfação dos discentes em que a satisfação é proporcional ao nível de desempenho observado neste atributo. Assim tem-se os seguintes atributos: (19) a carga horária da disciplina, (22) contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina e (23) a infraestrutura da sala de aula. Este resultado é convergente aos achados na IES de SC para os atributos 22 e 23.

Numa ordem de prioridade, indica-se atentar-se nos atributos atrativos e classificados no Quadrante II, em que se apresentam os atributos (8) a quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem; (12) atendimento do professor em horários extraclasse; (17) oferta de atividades extra-curriculares (Ex.: visitas à empresa,

estudo de campo) e (21) quantidade de títulos da disciplina de auditoria na biblioteca. Os atributos 8, 17 e 21 convergem com os resultados da IES de SC.

## 5 CONCLUSÕES

O estudo teve como objetivo identificar as oportunidades de melhorias na disciplina de auditoria contábil a partir da percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis, utilizando-se a análise conjunta do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância *versus* desempenho.

Aplicou-se pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, cujo procedimento de coleta de dados ocorreu por meio de questionário aplicado em estudantes do curso de ciências contábeis que cursavam a disciplina de auditoria contábil em uma IES de SC e outra do RS.

Os resultados demonstram que os atributos considerados prioritários na condução de melhorias relacionados à disciplina de auditoria contábil na IES de SC são a modernidade dos laboratórios de informática e a infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ou ar condicionado, equipamentos). Resultado similar é encontrado na IES do RS ao identificar os atributos carga horária da disciplina, contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina e a infraestrutura da sala de aula. Verifica-se que estes atributos também podem ter reflexos em outras disciplinas, visto que, os laboratórios e a estrutura das salas de aula são utilizados ao se lecionar outras disciplinas.

Constatou-se também na pesquisa que ambas as IES não devem efetuar ações de melhorias relacionadas à carga horária da disciplina de auditoria contábil por apresentar-se como um atributo neutro, ou seja, a carga horária não se constitui em um atributo que necessite de mudança, ao passo que se as IES fizerem, não alterará a satisfação dos alunos em relação ao que já se apresenta.

Entretanto foi possível identificar os atributos considerados fortes na disciplina de auditoria contábil para as IES investigadas: atualização e titulação do professor, experiência sobre o assunto ministrado, relação entre teoria e prática, aplicação de diversos exercícios e que envolvam papéis de trabalho, utilização de laboratório de informática, os critérios de avaliação utilizados, nível de exigência do professor, relacionamento do professor com os alunos, disposição do professor para preparar e conduzir as aulas, contribuição da disciplina para o desempenho profissional, pertinência dos assuntos abordados, atualização dos assuntos. Estes atributos tiveram sua classificação no Quadrante I, o que representam atributos considerados pelos discentes de alta importância e com alto desempenho.

Diante disso, é possível concluir que a aplicação do Modelo Kano de qualidade aplicado em conjunto com a Matriz de importância *versus* Desempenho permitiu a identificação dos atributos pertinentes à disciplina de auditoria que devem ser melhorados para proporcionar satisfação aos discentes.

O estudo limita-se aos alunos pesquisados nas duas instituições de ensino superior de SC e do RS, o que não possibilita qualquer tipo de generalização dos achados, reforçando-se pelas particularidades de cada IES.

Como sugestão para pesquisa futura, pode-se aplicar o Modelo Kano de Qualidade em conjunto com a Matriz de Importância *versus* Desempenho para verificar tais oportunidades de melhoria na disciplina de auditoria contábil sob a ótica dos docentes que ministram esta disciplina.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. **Resolução nº. 10/04**, de 16 de dezembro de 2004. Disponível em <[http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf)>. Acesso em: 28 nov. 2011.

BERGER, Charles; BLAUTH, Robert; BOLSTER, Christopher; BURCHILL, Gary; DUMOUCHEL, William; POULIOT, Fred; RICHTER, Reinhart; RUBINOFF, Allan; SHEN, Diane; TIMKO, Mike; WALDEN, David. Kano's methods for understanding customer defined quality. **The Center for Quality Management Journal**, v. 2, n. 4, p. 3 – 36, 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Resolução CFC 945/02**, que dispõe sobre a NBC P 4 - Normas para educação profissional continuada. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 28 nov 2011.

CUNHA, Paulo Roberto da; KLANN, Roberto Carlos; SILVA, Julio Orestes; SCARPIN, Jorge Eduardo. Melhorias na disciplina de custos identificadas por meio da utilização conjunta do Modelo Kano de Qualidade e da Matriz de Importância e Desempenho. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**. v. 4, n. 9, p. 168-188, mai-ago 2010.

CUNHA, Paulo Roberto da; WALTER, Silvana Anita; FERNANDES, Francisco Carlos; WINTER, Roseli Pauli. Oportunidade de melhoria na disciplina de contabilidade introdutória com a utilização do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância *versus* desempenho. In: AnpCONT, 5., 2011. Vitória. **Anais...** Vitória - ES, 2011. CD-ROM.

ETO, Aline M. da C. **Identificação de oportunidade de melhoria no curso de ciências contábeis da Universidade Regional de Blumenau com a utilização conjunta do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância x desempenho**. 2005. 61 f. Trabalho de conclusão de curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

FIGUEREDO, Marcelo S. **Percepções sobre os atributos de qualidade da Associação Educacional do Vale do Itajaí Mirim a partir da integração do modelo Servqual e Kano**. 2005. 165 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

FONTELES, Islane Vidal; OLIVEIRA, Marcelle Colares; ALMEIDA, Silvio Romero de. Medidas adotadas pelas IFES brasileiras visando a qualificação docente e a adequação de conteúdos com as novas práticas contábeis. In: Congresso USP de Iniciação Científica, 8. 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

GARVER, Michael S. Best practices in identifying customer-driven improvement opportunities. **Industrial Marketing Management**, v. 32, p. 455-466, 2003.

KANO, Noriaki. Attractive quality vs must be quality. **Journal of the Japanese Society for Quality Control**, v. 14, n. 2, p. 39-48, 1984.

MARION, J. C. **O Ensino da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTILLA, J. A.; JAMES, J. C. Importance-performance analysis. **Journal of Marketing**, New York, v. 41, n. 1, p. 77-79, jan. 1977.

MATZLER, Kurt; HINTERHUBER, Hans H.; BAILOM, Franz; SAUERWEIN, Elmar. How to delight your customers. **Journal of Product & Brand Management**, v. 5, n. 2, p. 6-18, 1996.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo. Saraiva. 2003.

PARISOTTO, Iara Regina dos Santos; ETO, Aline Mitsue da Costa; CUNHA, Paulo Roberto da; HAUSSMANN, Darclê Costa Silva. Identificando oportunidades de melhoria no curso de ciências contábeis com a utilização conjunta do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância x desempenho. In: AnpCONT, 2., 2008. Natal. **Anais...** Natal, 2008. CD-ROM.

SILVA, Amilton Paulino **A Percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil**. Amilton Paulino Silva, Brasília: UnB/UFPB/UFRN, 2008. 102 f.: il. Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

TONTINI, Gerson. Como identificar atributos atrativos e obrigatórios para o consumidor. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 8, n. 1, p. 19-28, 2003.

TONTINI, Gerson, OSTETTO, Fernanda S. M.; ARRUDA, Henrique F.; PICCOLO, Jaime D.; GUARANHA, João B. M. Análise de oportunidades de melhoria em laboratórios fotográficos através da integração da matriz de importância x desempenho com o modelo Kano de qualidade. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 9, n. 3, p. 179-188, jul./set.2004.

TONTINI, Gerson; SILVEIRA, Amélia . Identification of critical attributes of success in products and services: an alternative to importance - performance analysis. In: BALAS ANNUAL CONFERENCE, 2005, Madrid. **Proceedings...** Madrid: Instituto de Empresa, 2005. p. 1-15.

WALTER, Silvana A.; TONTINI, Gérson; DOMINGUES, Maria J. C. de S. Identificando oportunidades de melhoria em um curso superior através da análise da satisfação dos alunos. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.