



**XXXI Congresso Brasileiro de Custos**  
20, 21 e 22 de novembro de 2024  
- São Paulo / SP -



## **Threshold Concepts da área de custos**

**Regina Gauer** (UFRGS) - reginagauer@hotmail.com

**Ariel Behr** (UFRGS) - behr.ariel@gmail.com

### **Resumo:**

*Este artigo tem como objetivo apresentar os Threshold Concepts da contabilidade e identificar os Threshold Concepts da área de custos. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, com objetivo descritivo/exploratório, que utilizou a coleta de dados por meio de uma revisão sistemática da literatura e entrevistas semiestruturadas com especialistas da área de custos. A pesquisa contou com a análise de dezesseis artigos, resultando em uma lista dos TCs da contabilidade. As entrevistas foram realizadas com seis especialistas, identificando três TCs na área de custos: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e formação do preço de venda. A identificação destes TCs pode servir de insumo auxiliar na elaboração de estratégias de ensino que atendam às reais necessidades dos profissionais da área de custos, trazendo uma maior aproximação das demandas profissionais com o meio acadêmico.*

**Palavras-chave:** *Threshold Concepts. Custos. Contabilidade.*

**Área temática:** *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

## ***Threshold Concepts* da área de custos**

### **RESUMO**

Este artigo tem como objetivo apresentar os *Threshold Concepts* da contabilidade e identificar os *Threshold Concepts* da área de custos. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, com objetivo descritivo/exploratório, que utilizou a coleta de dados por meio de uma revisão sistemática da literatura e entrevistas semiestruturadas com especialistas da área de custos. A pesquisa contou com a análise de dezesseis artigos, resultando em uma lista dos TCs da contabilidade. As entrevistas foram realizadas com seis especialistas, identificando três TCs na área de custos: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e formação do preço de venda. A identificação destes TCs pode servir de insumo auxiliar na elaboração de estratégias de ensino que atendam às reais necessidades dos profissionais da área de custos, trazendo uma maior aproximação das demandas profissionais com o meio acadêmico.

Palavras-chave: *Threshold Concepts*. Custos. Contabilidade.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

### **1 INTRODUÇÃO**

Existe uma grande necessidade de profissionais que atuem na área de controladoria, exigindo conhecimentos em gestão de custos. Com isso, a demanda pelo ensino da contabilidade de custos deve acompanhar o processo de evolução do mercado econômico (Bernd, Anzilago & Machado, 2014; Mello & Souza, 2020). Esse movimento compreende dotar o discente com conhecimento suficiente para gerar e gerenciar informações de custos (Itoz & Mineiro, 2005).

Na preparação dos estudantes para suas funções como futuros profissionais, tanto o conhecimento, quanto as capacidades de desenvolvimento profissional são fundamentais. Nesta jornada, o aprendizado é visto como um processo cognitivo, e a natureza da concepção dos estudantes nas disciplinas fornece uma base para o desenvolvimento das habilidades necessárias como futuros profissionais (Lucas & Maldenovic, 2007; Lucas, 2000; Oliveira et al., 2011). Segundo Lucas (2000), o processo de aprendizagem é visto como uma construção de conhecimentos e competências. Compreendendo a dificuldade dos estudantes neste processo de evolução cognitiva, Meyer e Land (2003) introduziram o conceito de *Threshold Concepts* (Conceito Portal) em um curso de investigação sobre o ensino-aprendizagem no Reino Unido.

Um *Threshold Concept* é semelhante a um portal, abrindo uma forma nova e anteriormente inacessível de pensar sobre algo. Representa uma forma transformada de compreender, interpretar ou ver algo sem a qual o aprendente não pode progredir (Meyer & Land, 2003). Neste contexto, a questão problema desta pesquisa é: Quais são os *Threshold Concepts* da área de custos? O objetivo é apresentar os *Threshold Concepts* da contabilidade e identificar os *Threshold Concepts* da área de custos. Para a condução da pesquisa, foi realizada uma revisão sistemática da literatura e foram realizadas entrevistas com especialistas em contabilidade. A partir da abordagem qualitativa, foi possível identificar alguns *Threshold Concepts* da área de custos.

A compreensão dos termos, conceitos e suas diferenças para a correta classificação e método de custeio é essencial para o estudante e futuro profissional da área de custos, vindo ao encontro dos estudos sobre *Threshold Concepts* que estimularam uma discussão e reflexão robusta sobre o modelo de ensino-aprendizagem na educação superior, auxiliando no desenvolvimento curricular (Nicola-Rischond et al., 2018).

Além do exposto acima, existe, na área de negócios, um distanciamento entre a formação adquirida nos cursos de graduação e a formação exigida pelo mercado de trabalho, sendo necessário um redimensionamento do processo de ensino-aprendizagem (Nganga & Miranda, 2017). E para reduzir este distanciamento, os *Threshold Concepts* identificados podem servir de insumos para diversos públicos, tanto no âmbito acadêmico, quanto profissional, da mesma forma como foi feito por Barradell e Peseta (2016), que citam a importância de envolver, inclusive, aqueles que se encontram fora da academia, como profissionais e representantes da comunidade.

O artigo está estruturado da seguinte forma: na Seção 2, apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre *Threshold Concepts*; a Seção 3 destaca os procedimentos metodológicos seguidos no desenvolvimento da pesquisa; enquanto a Seção 4 apresenta os principais resultados obtidos no estudo. Por fim, na Seção 5, são destacadas as considerações finais da pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico será apresentado os conceitos que os principais autores trazem.

### 2.1 Threshold Concepts

A ideia de *Threshold Concepts* surgiu a partir do projeto de pesquisa nacional do Reino Unido *Enhancing Teaching Learning Environments*, sobre as possíveis características de ambientes fortes de ensino e aprendizagem nas disciplinas para o ensino de graduação (Meyer, & Land, 2003). O *Threshold Concepts* foi definido pelos autores seminais da seguinte forma:

Pode ser semelhante a um portal, abrindo uma nova forma e anteriormente inacessível de pensar sobre algo. Representa uma forma transformada de compreender, interpretar ou ver algo sem a qual o estudante não pode progredir. Como consequência da compreensão de um conceito tríplice, pode haver uma transformação da visão interna do objeto de estudo, da paisagem subjetiva ou mesmo da visão do mundo. (Meyer, & Land, 2003, p. 1)

Os *Threshold Concepts* são diferentes dos conceitos-chave ou centrais. Os conceitos-chave ou nucleares são blocos de construção, enquanto os conceitos-limite são muito mais sofisticados do que "o essencial" poderia sugerir. O que distingue os *Threshold Concepts* é o potencial de mudança; uma mudança no saber, no fazer, no ser e nas possibilidades de aprendizagem futuras (Barradell, & Peseta, 2016).

Para ajudar a distinguir os *Threshold Concepts* dos conceitos-chave ou nucleares, Meyer e Land (2003, 2005) designaram cinco características dos conceitos portais: transformadores, problemáticos, irreversíveis, integrados e limitados.

Transformador: Segundo Meyer e Land (2003), a medida em que o aluno compreende o seu efeito potencial sobre a aprendizagem, o comportamento provoca uma mudança significativa na percepção de um assunto, ou de parte dele. Cousin

(2006) complementa que envolve uma mudança ontológica e conceitual, que novos entendimentos são assimilados na biografia do aluno, tornando-se parte “de quem somos, como vemos e como sentimos”.

**Problemático:** Cousin (2006) destaca que envolve “conhecimento problemático”. Fazer com que os alunos revertam seus entendimentos intuitivos também é problemático porque a reversão pode envolver um reposicionamento emocional desconfortável. Meyer e Land (2003) trazem o conceito de que o *Threshold Concept* poderia continuar a ser apenas uma questão interessante de organização cognitiva e de perspectiva, se não fosse a forte indicação dos dados de que tais conceitos se revelam frequentemente problemáticos ou “incômodos” para os alunos.

**Irreversível:** Uma vez compreendido, é improvável que o aprendiz o esqueça (isso não exclui a modificação ou rejeição subsequente do conceito para uma compreensão mais refinada ou rival) (Cousin, 2006; Meyer, & Land, 2003).

**Integrativo:** O domínio de um conceito de limiar muitas vezes permite que o aluno faça conexões que até então estavam ocultas da vista, que integra na medida em que expõe a interrelação oculta do fenômeno (Cousin, 2006; Meyer, & Land, 2003).

**Limitado:** na medida em que qualquer espaço conceptual terá fronteiras terminais, confinando com limiares para novas áreas conceituais. É possível que essa delimitação sirva, em certos casos, para constituir a demarcação entre áreas disciplinares, para definir territórios acadêmicos (Meyer, & Land, 2003).

A identificação de um *Threshold Concept* exige a fusão de duas visões: a do professor, que tem expectativas normativas sobre o que um aluno deve ser capaz de “compreender” no final de um curso (uma abordagem descendente) e a experiência do aluno cujo percurso de aprendizagem é geralmente opaco (uma abordagem ascendente) (Lucas, & Maldenovic, 2007).

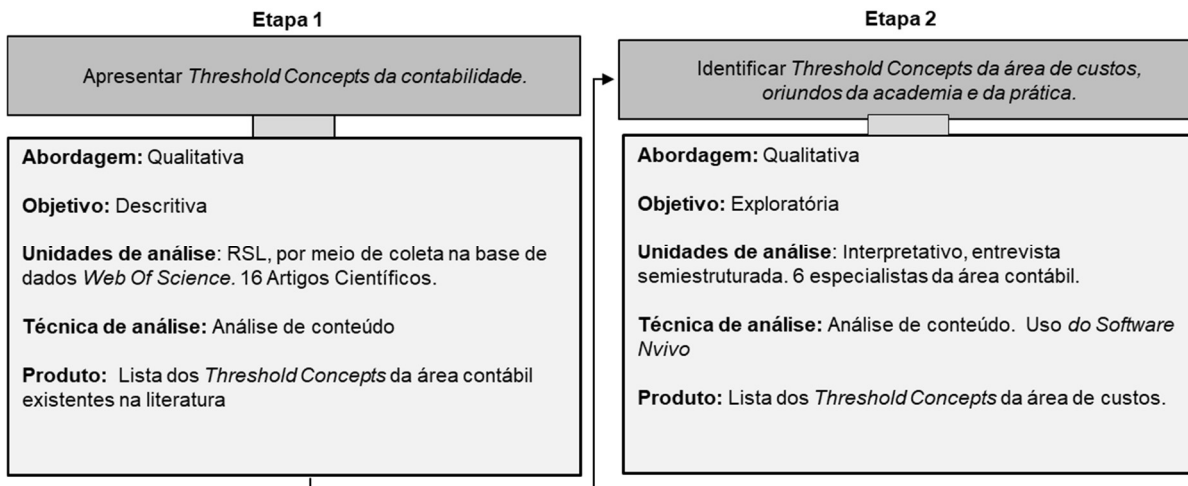
No estudo de Land et al. (2005), foram apresentados diversos conceitos específicos que podem ser considerados portais, abrindo uma nova forma de pensar sobre algo. Land et al. (2005) apresenta a depreciação como um *Threshold Concept*, visto que tem uma natureza problemática conforme a explicação de uma professora de contabilidade, que salienta a dificuldade de compreensão de algo que quanto mais de analisa, mais contra intuitivo se torna.

No mesmo estudo Land et al. (2005) destaca que em muitos casos a problemática está ligada a linguagem, onde discursos específicos nas disciplinas podem representar determinadas formas de entendimentos e formas de ver e pensar. Como exemplo desta problemática ele exemplifica com o conceito de custo, visto que este conceito pode ser utilizado de diversas formas, dependendo de quem é o utilizador e para qual finalidade se está calculado o “custo”.

O que vale ressaltar é a necessidade do envolvimento dos alunos com o material e sua manipulação, sendo importante que os alunos expliquem os conceitos, representem de novas formas e apliquem em novas situações, relacionando com situações da sua vida (Land et al. 2005).

### **3 METODOLOGIA**

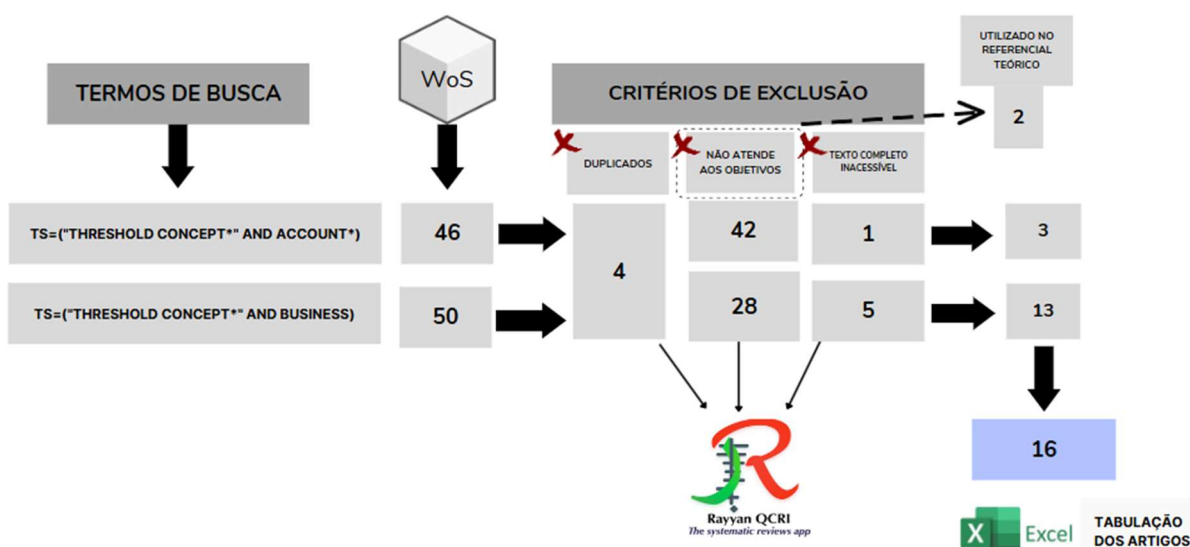
Com o intuito de apresentar quais são os TC's da contabilidade que a literatura acadêmica abrange, a pesquisa tem uma abordagem qualitativa e descritiva, apresentando uma revisão sistemática da literatura. Busca-se identificar quais são os TC's da área de custos através de uma pesquisa qualitativa e exploratória, com entrevistas semiestruturadas junto a especialistas contábeis. A Figura 1 demonstra as etapas realizadas na pesquisa.



**Figura 1. Etapas da pesquisa**

Fonte: Elaborado pelos autores

Na etapa 1, realizou-se uma revisão sistemática a literatura para mapeamento abrangente do assunto. Realizou-se a definição dos critérios de busca com o direcionamento ao encontro da problemática da pesquisa. Os termos utilizados foram “*Threshold Concept\**” e “*Account\**” uma segunda busca foi realizada com os termos “*Threshold Concept\**” e “*Business*”, a fim de ampliar a variedade da pesquisa, pois em muitas bases de periódicos a contabilidade está inserida no termo *business*. Destaca-se que o termo “*Account\**” (com asterisco) foi utilizado visando captar todas as publicações que tivessem como radical a palavra *Account*, abrangendo termos como “contabilidade”, “contadores”, dentre outros. Os termos de busca foram aplicados no “tópico”, que engloba título, resumo e indexação, para tornar a pesquisa mais abrangente. A base de dados utilizada para a pesquisa dos artigos é a *Web of Science* (WoS), e foi realizada no mês de junho de 2024. O desdobramento da pesquisa está detalhado na Figura 2.



**Figura 2. Etapas para seleção da amostra**

Fonte: Elaborado pelos autores

Como demonstrado na Figura 2, o primeiro conjunto de termos de busca “*Threshold Concept\**” e “*account\**” resultou em 46 artigos, e o segundo conjunto “*Threshold Concept\**” e “*business*” encontrou 50 artigos, totalizando 96 artigos. O refinamento ocorreu com o auxílio da ferramenta *Rayyan*, um *software* gratuito que possibilita a classificação de artigos para a Revisão Sistemática da Literatura. Após a importação da base de dados gerada na *WoS* para o *software Rayyan*, foi realizada a detecção de duplicados, resultando em 4 artigos. O pesquisador realizou a leitura do título e resumo dos artigos na ferramenta *Rayyan*, excluindo 70 artigos que não estavam relacionados ao âmbito contábil, apesar de constarem nos critérios de busca. Entre os artigos excluídos, dois foram utilizados para o referencial teórico, sendo que um apresenta uma revisão sistemática da literatura que identifica 33 *Threshold Concepts* (TC) necessários para a gestão sustentável das organizações. A amostra ficou composta por 22 artigos, dos quais 6 não foi possível acessar o texto completo, sendo, por este motivo, excluídos da base de análise, resultando, assim, em 16 artigos para a Revisão Sistemática da Literatura. Para a análise de conteúdo, optou-se pela utilização de planilha eletrônica (*Excel*) e marcação nos arquivos dos artigos.

As leituras realizadas na Etapa 1 serviram de insumos para a Etapa 2, conduzida por meio de entrevistas semiestruturadas com seis especialistas da área contábil, que são profissionais do mercado e acadêmicos. A amostra foi escolhida por acessibilidade. O roteiro da entrevista foi validado por dois especialistas da área contábil (profissionais e acadêmicos), que apontaram ajustes necessários no texto e na apresentação do conceito de TC, a fim de facilitar o entendimento dos entrevistados quanto ao assunto e garantir clareza na apresentação das questões da entrevista. As perguntas realizadas constam no Quadro 1.

| PERGUNTA   | CARACTERÍSTICA DE TC |
|--|----------------------|
| Liste os principais conceitos de custos.   |                      |
| Com sua experiência, qual o conceito mais transformador de custos?<br>A base do conhecimento.      | Transformador        |
| O que você considera um conhecimento problemático na disciplina de custos?                         | Problemático         |
| Qual conceito da área de custos, após a compreensão, é difícil desaprender?                        | Irreversível         |
| Qual conceito, a partir da compreensão, passou a fazer relação com outras disciplinas e situações? | Integrado            |
| Qual a maior lacuna do conhecimento/prática na área? Quais seriam as soluções as mesmas?           |                      |
| O que é fundamental para ser um profissional de custos?  |                      |

**Quadro 1. Perguntas entrevista semiestruturada**

Fonte: Elaborado pelos autores.

As entrevistas foram realizadas durante os meses de julho e agosto de 2024 e tiveram uma duração média de 25 minutos. As mesmas foram gravadas e transcritas pela plataforma *Microsoft Teams*. Com o intuito de realizar a análise de conteúdo (Bardin, 2016), a categorização do conteúdo das transcrições foi realizada utilizando o *software Nvivo*, sendo essas categorias derivadas da literatura (*theory-driven*) sobre as categorias e subcategorias que definem o que é um TC (por exemplo, transformador, irreversível, problemático e integrado), assim como categorias que surgiram através da interpretação dos dados das entrevistas (*data-driven*), apresentadas pelas suas subcategorias (como, por exemplo, principais conceitos de custos, principal lacuna entre conhecimento/prática).

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, serão apresentados os resultados provenientes da RSL e os TC's identificados através das entrevistas com especialistas da área contábil.

### 4.1 Revisão Sistemática da Literatura

Na Tabela 1 estão relacionados os *Threshold Concept* que os artigos selecionados na pesquisa apresentam, e, em seguida, discorre-se a justificativa dos mesmos.

Tabela 1

#### Relação de *Threshold Concepts*

| AUTOR                     | THRESHOLD CONCEPTS  |
|---------------------------|---|
| Sheehan et al., 2022      | - Custos externalizados corporativos<br>- Propriedade corporativa<br>- Governança corporativa |
| Wood, 2023                | - Valor temporal do dinheiro<br>- Valor presente  |
| Mason e Rosenbloom, 2022  | - Pobreza e vulnerabilidade   |
| Clohessy e English, 2022  | - Modelagem de processos de negócios  |
| Bajada et al., 2021       | - Inferência estatística  |
| Lucking et al., 2021      | - Custo de oportunidade<br>- Depreciação<br>- Assimetria da informação                        |
| Brahm et al., 2020        | - Educação empresarial reflexiva  |
| Mourik e Wilkin, 2019     | - First-In-First-Out (FIFO)   |
| Cole e Snider, 2019       | - Relação de cadeia de suprimentos global, a sustentabilidade e a turbulência                 |
| Goebel e Maistry, 2019    | - Custo de oportunidade   |
| Lamb et al., 2019         | - Relevância contextual do conhecimento do ensino ocidental de gestão para não ocidentais     |
| Tang, 2019                | - Custo de oportunidade<br>- Mecanismos de preços   |
| Dyer e Hurd, 2018         | - Igualdade<br>- Intervenções destinadas a corrigir a desigualdade                            |
| Hawkins e Edwards, 2015   | - "Dúvida" na aprendizagem da liderança   |
| Hibbert e Cunliffe, 2013  | - Prática Reflexiva Moral   |
| Scheja e Pettersson, 2010 | - Conceitos matemáticos: integral, limite   |

Fonte: Elaborado pelos autores

Sheehan et al. (2022), definiu os custos externalizados corporativos, propriedade corporativa e governança corporativa como TC's com a justificativa de que, com a compreensão do impacto dos custos ambientais e sociais externalizados da empresa, os diretores estão equipados para desafiar a conveniência de recomendar projetos de alto retorno que envolvam estes custos, sendo possível um posicionamento para explorar novos caminhos para gerar ou defender iniciativas ESG

que reduzam os custos externalizados das corporações e, ao mesmo tempo, obtenham retornos financeiros aceitáveis.

Sheehan et al. (2022, p. 10) complementa que “abrir a mente dos estudantes de contabilidade para a necessidade de ESG corporativo os leva a ver que as práticas contábeis da empresa precisam estar alinhadas com suas práticas de recursos humanos, logística e seleção de fornecedores”, este conjunto apoia uma visão para analisar potenciais efeitos externos de suas decisões.

O aprendizado do valor temporal do dinheiro permite que os alunos demonstrem habilidades de pensamento de ordem superior, resolvendo problemas e tomando decisões (Wood, 2023).

Pobreza e vulnerabilidade são consideradas TC's segundo Mason e Rosenbloom (2022, p. 75) pois, “os estudantes precisam de uma compreensão mais matizada da pobreza para que as dimensões humanas da vulnerabilidade e da desigualdade ultrapassem uma estatística sumária desencarnada baseada apenas na renda”. Os autores complementam:

Por meio dessa perspectiva ampliada, os alunos aprendem que a pobreza é mais do que a falta de renda: pobreza é a ausência de capacidades, recursos e agência. Os alunos entenderão que os pobres vivenciam os mercados, as instituições e a sociedade de forma diferente daqueles com mais recursos e agência. Uma vez que a pobreza é estabelecida como um *Threshold Concept*, ela é irreversível. Isso aumentará fundamentalmente o pensamento crítico, a visão de mundo e a tomada de decisões dos alunos, e está tão intimamente ligado a todos os tópicos de gestão através das questões atuais decorrentes da pobreza que se torna irreversível. (Mason, & Rosenbloom, 2022, p. 75)

Para Clohessy e English (2022), modelagem de processos de negócios é um TC, pois envolve a representação gráfica do que o sistema de informação de uma organização faz no seu dia a dia. A modelagem de processos de negócios representa um aspecto central do aprendizado de cada aluno, pois é necessária em todos os aspectos das atividades de trabalho diárias de um graduado em sistemas de informação de negócios (Clohessy e English, 2022, p. 13).

Bajada et al. (2021) apresenta a inferência estatística como TC principal, mas relaciona seis TC's necessários para demonstrar as competências fundamentais exigidas para a compreensão estatística do conceito e aplicação da teoria apresentando habilidades analíticas necessárias para progredirem na graduação. O TC1: Identificar dados relevantes, compreender as propriedades de medição dos dados; TC2: Compreender os dados e resumi-los; TC3: Relacionar variáveis e analisar relações entre variáveis; TC4: Fundamentação teórica da inferência estatística: compreender os acontecimentos e utilizar os dados para determinar a probabilidade de ocorrência de um acontecimento; TC5: Fundamentos teóricos da inferência estatística: recolher amostras e fazer inferências; TC6: Fundamentos teóricos da inferência estatística: construção de estimativas intervalares e construção de hipóteses para inferência estatística (Bajada et al, 2021).

Custo de oportunidade, depreciação e assimetria da informação, são conceitos documentados ao longo do limiar disciplinar, onde o aprendiz consegue desenvolver e articular entendimentos conceituais a partir de uma perspectiva elaborada teoricamente, dificilmente acessível a partir da vida cotidiana (Lucking et al, 2021).

Brahm et al. (2020) justifica que, educação empresarial reflexiva fornece precisamente as referências relacionadas com o conteúdo que pode ser utilizado para



promover a reflexão sobre o conteúdo econômico no programa de estudos, refletindo sobre a economia subjacente e as suas condições constitutivas.

Segundo Mourik e Wilkin (2019), o First-In-First-Out (FIFO) representa uma teia de conceitos contabilísticos relacionados, pois incluem o conceito de unidades equivalentes, subjetividade e incerteza inerentes ao cálculo dos custos, ou seja, o custo unitário do produto, o custo do inventário, e diferentes estimativas de estas resultantes de diferentes aplicações de métodos contabilísticos. Mourik e Wilkin (2019, p. 315) ressalta que isto pode ser aprendido como um exercício de fórmula, “mas é significativo como um *Threshold Concept* relacionado com o cálculo de custos ter elementos subjetivos e incertos, por exemplo, os custos podem ser calculados de diferentes maneiras com diferentes resultados contabilísticos para diferentes fins contabilísticos”.

Relação de cadeia de suprimentos global, a sustentabilidade e a turbulência são apresentadas como TC segundo Cole e Snider (2019), justificando que a compreensão das práticas da cadeia de suprimentos global contribuíram para a turbulência global e que ações sustentáveis da cadeia de suprimentos poderiam ajudar a reduzir essa turbulência, além de que a exposição a exemplos de sustentabilidade da cadeia de suprimentos na educação gerencial aumenta a consciência global e a empatia nos gestores atuais e futuro.

Custo de oportunidade é definido por Goebel e Maistry (2019) como TC pois, entendem que este conceito funciona numa teia de interconexões que, em conjunto, constituem um "quadro geral" disciplinar, sendo um conhecimento problemático e transformador para a compreensão da economia.

Segundo Lamb et al. (2019) os alunos encontram dificuldade em contextualizar o conhecimento que recebem. A cognição dos alunos de uma lacuna contextual sugere a natureza "problemática" do ensino ocidental de gestão, e parece que os alunos estão mal equipados com os meios para lidar com esse problema, por este motivo a compreensão da relevância contextual do conhecimento do ensino ocidental de gestão para não ocidentais pode ser transformadora, pois a abordagem incentiva os alunos a serem tradutores ativos do conhecimento e não apenas receptores passivos, por isso é um TC.

Tang (2019) afirma que custo de oportunidade e mecanismos de preços se tornam instrumentos poderosos que podem transformar a forma de ver os acontecimentos da vida real, sendo assimilados muito além do nível do “conhecimento ritual”.

Igualdade e intervenções destinadas a corrigir a desigualdade são TC's para Dyer e Hurd (2018), pois são uma maneira de desenvolver uma apreciação da complexidade da igualdade e, que pode funcionar como um portal, levando à transformação das ideias anteriores do aluno e da visão de mundo sobre, como exemplo, as mulheres na sociedade e no emprego, e as maneiras pelas quais a discriminação de gênero pode ser corrigida. Esse potencial integrador e transformador é, de fato, repleto de conhecimentos problemáticos que podem desafiar a visão de mundo e a identidade pessoal anteriores e, como tal, os aprendizes podem experimentar um "reposicionamento do eu" (Dyer, & Hurd, 2018).

A dúvida na aprendizagem da liderança, é um TC definido por Hawkins e Edwards (2015) como um “monstro” que pode ser enfrentado, ou talvez até administrado, mas nunca superado. Hawkins e Edwards (2015, p.40) afirma que “examinar, questionar e criticar *Threshold Concept* é uma maneira pela qual, argumentamos, tanto educador quanto aluno podem familiarizar-se com monstros-dúvida na criação de uma relação de aprendizagem produtiva e potencialmente transformadora”.

Prática reflexiva moral, segundo Hibbert e Cunliffe (2013), é um modo de ser que envolve questionar quem somos no mundo e como podemos agir de forma responsável e ética. Os autores acreditam que integrar a prática reflexiva moral com a compreensão dos TC “oferece uma forma de evidenciar as ações irresponsáveis e a necessidade de uma gestão responsável, mantendo viva a necessidade de fazer perguntas a nós mesmos e aos outros” (Hibbert, & Cunliffe, 2013, p. 179).

Os conceitos matemáticos: integral e limite definidos por Scheja e Pettersson (2010) como TC, são justificados como:

compreensão relacional e instrumental são noções que mapeiam a distinção entre conhecimento processual e conceitual no sentido de que a compreensão instrumental implica ter conhecimento processual – conhecimento de como fazer algo – enquanto a compreensão relacional envolve conhecimento conceitual do que fazer, como fazer isso e por quê. Ao explorar o processo de compreensão do limite como um conceito particularmente importante que permeia a análise matemática, identificou uma série de obstáculos cognitivos e epistemológicos que tendem a dificultar a compreensão do limite como objeto pelos alunos. Em particular, a compreensão desse conceito pelos alunos parece estar profundamente entrelaçada com o uso cotidiano da linguagem. O significado cotidiano da palavra 'limite' induz concepções do limite como uma barreira ou como o último termo de um processo. O conceito matemático de integral pode ser definido como um limite de somas. A integral pode ser usada para calcular áreas e também pode ser descrita em termos de anti-diferenciação. (Scheja, & Pettersson, 2010, p. 226-227)

O que fica evidente é a verificação de que, na grande maioria dos casos, não são conceitos específicos da disciplina que são definidos como TC, mas sim conhecimentos que implicam em uma transformação na compreensão de algo, com o potencial de criar uma mudança significativa na forma de pensar e agir sobre esse algo (Land et al., 2005; Montiel et al., 2020). Lucas e Maldenovic (2007) apontam que, na contabilidade, assim como em outras disciplinas, existe um currículo estabelecido; porém, há um desacordo entre os professores em relação à definição dos principais conceitos da disciplina e de quais seriam os TC. Apesar de a grande maioria dos professores entender os conceitos centrais para a disciplina ou a prática profissional, esses conceitos não são necessariamente centrais para o desenvolvimento da compreensão do estudante no âmbito da disciplina (Davies, 2003; Lucas & Maldenovic, 2007).

## 4.2 Entrevistas com Especialistas

A etapa 2 consiste em entrevistar especialistas da área contábil (profissionais e acadêmicos) a fim de identificar os TC's da área de custos. No Quadro 2, são apresentados os perfis dos entrevistados.

|         | <b>Experiência profissional</b>   | <b>Atuação na área (anos)</b> | <b>Formação</b>                                   | <b>Especialidade</b>            |
|---------|-----------------------------------|-------------------------------|---|---------------------------------|
| Entrev1 | Docência, consultoria empresarial | 30                            | Pós doutorado                                     | Controladoria/ Gestão de custos |
| Entrev2 | Docência, consultoria empresarial | 15                            | Ciências contábeis e MBA controladoria e docência | Gestão de custos                |

|         |                                   |    |                             |   |
|---------|-----------------------------------|----|-----------------------------|---|
| Entrev3 | Docência, consultoria empresarial | 24 | Mestrado                    | Gestão de custos/ tributário                    |
| Entrev4 | Docência, consultoria empresarial | 44 | Mestrado                    | Gestão de custos/ gestão estratégica de custos  |
| Entrev5 | Gestor e controller               | 15 | Bacharel Ciências contábeis | Gestão de custos                                |
| Entrev6 | Docência, analista contábil       | 15 | Doutorado                   | Metodologia básica de custos / Gestão de custos |

### Quadro 2. Perfil dos entrevistados

Fonte: Elaborado pelos autores

A partir das entrevistas, foi gerada uma nuvem de palavras com os conceitos classificados nas características necessárias para ser um TC (por exemplo, transformador, problemático, irreversível, integrado). A nuvem de palavras foi criada no *software Nvivo*, destacando as 10 palavras mais mencionadas, como apresentado na Figura 3.

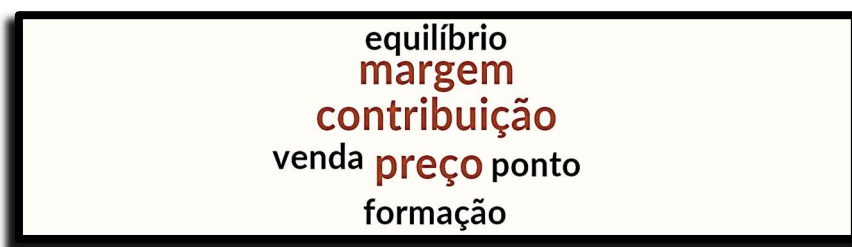


Figura 3. *Threshold Concepts* da área de custos

Fonte: Elaborado pelos autores

O que torna os TC's fundamentais é seu potencial de serem reconstituintes por serem problemáticos, transformadores, irreversíveis e integrativos (Meyer & Land, 2003). Foram três, os conceitos definidos pelos entrevistados: **margem de contribuição, ponto de equilíbrio e formação do preço de venda**. Como tais, esses conceitos são irreversíveis uma vez apreendidos. As formas anteriores e mais simples de ver os fenômenos disciplinares dão lugar a novos padrões de pensamento. Reverter para concepções anteriores ou desaprender novas é improvável (Meyer & Land, 2005).

Para o Entrev1, a compreensão de todas as terminologias da área de custos (como custo direto, indireto, fixo e variável) é essencial para o cálculo da margem de contribuição e, conseqüentemente, para o cálculo do ponto de equilíbrio. O Entrev2 ressalta que entender a margem de contribuição como a 'gordura' é o ponto de partida para calcular o ponto de equilíbrio. Para compor a margem de contribuição, é necessário compreender todos os custos fixos e variáveis, os métodos de custeio, a tributação e todos os custos diretos e indiretos da operação, corroborando o que foi dito pelo Entrev1. Segundo Perkins (2006), uma forma de aprendizagem superficial envolve os alunos tentando 'aprender o suficiente sobre ideias, explicações e perspectivas alternativas para passar no teste, sem desenvolver um sentimento interno real'. Esse 'verdadeiro sentimento interno' refere-se à capacidade de um aluno de operar dentro de sua comunidade de prática (Perkins, 2006). Uma vez que um aprendiz cruza com sucesso a fronteira conceitual do espaço liminar, ele sofre uma mudança ontológica/epistemológica em sua compreensão de um conceito de limiar e alcança um novo espaço conceitual, referido como uma fase pós-liminar (Land & Meyer, 2010).

Para o Entrev3, a formação do preço de venda é o conceito mais integrador, transformador e problemático, pois envolve um entendimento global de custos e despesas e vai além, como, por exemplo, na compreensão da composição de um custo de salários, que inclui provisões, uniformes, assistência médica e muito mais. É necessário compreender todo o conjunto, tanto fiscal quanto gerencial. A compreensão dos TC's pode exigir uma mudança na identidade do aprendiz, desafiando o que ele considerava verdadeiro. Pode requerer que ele lide com a incerteza ou aplique uma definição diferente a algo anteriormente familiar em um novo contexto. O aluno está em um período de transição, onde ainda não conhece completamente, mas percebe as coisas de forma diferente do que antes (Meyer & Land, 2006).

O Entrev4 ressalta a importância da compreensão de todas as terminologias para, em seguida, entender a realidade da operação e, assim, calcular o ponto de equilíbrio, o que vai ao encontro do que o Entrev5 enfatizou sobre a necessidade de entender todo o contexto da operação. Compreendendo todos os custos envolvidos e munidos dessas informações, pode-se apurar a margem de contribuição e, por consequência, o ponto de equilíbrio. Meyer e Land (2003) descrevem a passagem de um nível de compreensão para outro como estar em estado de liminaridade, isto é, dentro, mas ainda não no limiar de novos conhecimentos.

A correta compreensão das terminologias e de onde cada informação afeta as demonstrações contábeis e análises gerenciais faz parte do processo de compreensão da margem de contribuição para o Entrev6, ressaltando a necessidade de aprofundar o entendimento do impacto de todas as informações necessárias para o ponto de equilíbrio. Em outras palavras, ocorre uma transformação dentro do quadro de aprendizagem do aluno (Timmermans & Meyer, 2019). Se uma transformação na compreensão de um aluno não ocorrer, a incapacidade de compreender e assimilar esses aspectos impedirá seu progresso geral nessa área de estudo (Sheehan, Klassen & Vaidyanathan, 2022). Na Figura 4, estão apresentados os TC's identificados nesta pesquisa.



**Figura 4. Threshold Concepts da contabilidade e de custos**

Fonte: Elaborado pelos autores

Dentro do estado liminar, "ocorre uma integração de novos conhecimentos que requer uma reconfiguração do esquema conceitual anterior do aluno e um desprendimento ou descarte de qualquer postura conceitual anterior" (Land & Meyer,

2010). Essa integração/reconfiguração resulta em uma mudança ontológica e epistemológica, categorizada como uma característica reconstitutiva do TC. Os traços instigativos e reconstitutivos permitem ao aluno atravessar uma fronteira conceitual para um modo pós-liminar e adquirir a nova compreensão necessária. Essa fase pós-liminar manifesta um processo no qual a aprendizagem e o aluno são transformados. Essa mudança, marcada por uma alteração no discurso, é irreversível. Essas características da fase pós-liminar são categorizadas como características consequentes de um *Threshold Concept* (Sheehan, Klassen & Vaidyanathan, 2022).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo tem como objetivo apresentar os *Threshold Concepts* (TCs) da contabilidade, oriundos da literatura, por meio de uma revisão sistemática na base de dados da *Web of Science* e identificar os TCs da área de custos por meio de entrevistas semiestruturadas com especialistas da área contábil.

Na primeira etapa, foram analisados dezesseis artigos, nos quais foram identificados vinte e um TCs. A grande maioria não corresponde a conceitos específicos da disciplina de contabilidade, mas sim a conhecimentos que implicam uma transformação na compreensão sobre algo, com o potencial de criar uma mudança significativa na forma de pensar e agir.

Na segunda etapa, foi possível identificar três TCs na área de custos: margem de contribuição, formação do preço de venda e ponto de equilíbrio. Os conceitos identificados apresentam as características necessárias, sendo transformadores, problemáticos, irreversíveis e integrados. Após a compreensão desses conceitos, o aluno passa por um processo de aquisição de habilidades, mudando a forma de pensar e integrando diversos conhecimentos (Meyer & Land, 2005).

Como contribuição, a identificação desses TCs pode servir de insumo para auxiliar na elaboração de estratégias de ensino que atendam às reais necessidades dos profissionais da área de custos, servindo como norteadores para a elaboração de planos de aula, planejamento da disciplina e do próprio curso de Ciências Contábeis por meio da Proposta Pedagógica Curricular (PPC).

A principal limitação da pesquisa é a ausência de uma lista pré-definida de TCs para que os entrevistados avaliassem. Uma sugestão para estudos futuros seria adotar uma postura indutiva, apresentando uma lista de TCs aos especialistas. Também se sugere a realização da pesquisa com uma amostra maior de entrevistados, em diferentes regiões geográficas. Além disso, é recomendável o desenvolvimento de um framework para o ensino de custos, utilizando os TCs identificados e sugerindo sua aplicação.

## REFERÊNCIAS

- Bajada, C., Singh, S., Jarvis, W., & Trayler, R. (2021). The use of threshold concepts to support student learning through assessment – a case for renewing public trust in business education and qualifications. *Higher Education Research & Development*, 40 (4), 676-691, DOI: 10.1080/07294360.2020.1775558
- Bardin, L. (2016). *Análise de Conteúdo*. (1a ed., 3a reimpressão). São Paulo.
- Barradell, S., & Peseta, T. (2016). Promise and challenge of identifying threshold concepts: a cautionary account of using transactional curriculum inquiry.

*Journal of Further and Higher Education*, 40(2), 262-275. DOI: 10.1080/0309877X.2014.971105

- Brahm, T., Ring, M., & Rudeloff, M. (2020). Mögliche Ausgestaltung der reflexiven Wirtschaftsdidaktik für die Lehrer\*innenbildung an allgemeinbildenden Schulen. *Zeitschrift für Pädagogik*, 66(6), 873-893. <https://doi.org/10.25656/01:25818>
- Bernd, D. C., Anzilago, M., & Machado, R. F. (2014, novembro). Demanda de profissionais de custos no mercado de trabalho no Paraná. *Anais Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, 21.
- Cole, R., & Snider, B. (2019). Managing in turbulent times: The impact of sustainability in management education on current and future business leaders. *Journal of Cleaner Production*, 210, 1622-1634. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.11.135>
- Cousin, G. (2006). An introduction to threshold concepts. *Planet*, 17, 4–5.
- Clohessy, T., & English, M. (2022). Bridging the gaps in information systems: a threshold concepts and troublesome knowledge perspective. *Irish Educational Studies*, DOI: 10.1080/03323315.2022.2061560
- Davies, P. (2003). *Threshold concepts: how can we recognise them?*. European Association for Research into Learning and Instruction. [Conference]. Pádua, Itália.
- Dyer, S., & Hurd, F. (2018). Equality as a threshold conception: challenge future manager's perception. *Equality, Diversity and Inclusion*, 37(7), 683-697. <https://doi.org.ez45.periodicos.capes.gov.br/10.1108/EDI-04-2017-0070>
- Goebel, J., & Maistry, S. (2019). Recounting the role of emotions in learning economics: Using the Threshold Concepts Framework to explore affective dimensions of students' learning. *International Review of Economics Education*, 30, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.iree.2018.08.001>
- Hawkins, B., & Edwards, G. (2015). Managing the monsters of doubt: Liminality, threshold concepts and leadership learning. *Management Learning*, 46 (1), 24-43. <https://doi.org/10.1177/1350507613501736>
- Hibbert, P., & Cunliffe, A. (2013). Responsible Management: Engaging Moral Reflexive Practice Through Threshold Concepts. *J Bus Ethics*, 127, 177-188. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1993-7>
- Itoz, C., & Mineiro, M.(2005). Ensino-aprendizagem da contabilidade de custos: componentes, desafios e inovação prática. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 24(2), 53-65.
- Lamb, P., Hsu, S., & Lemanski, M. (2019). A Threshold Concept and Capability Approach to the Cross-Cultural Contextualization of Western Management Education. *Journal of Management Education*, 44(1), 101-120. <https://doi.org/10.1177/1052562919851826>

- Land, R., Cousin, G., Meyer, J. H. F., & Davier, P. (2005). Threshold concepts and troublesome knowledge (3): implications for course design and evaluation. *Improving student learning: diversity and inclusivity*, 53-64.
- Land, R., & Meyer, J. H. (2010). Threshold Concepts and Transformational Learning. *Education, Philosophy, Psychology*, 44, 61–79.  
DOI:10.1163/9789460912078
- Lucking, A., Brückner, S., Abrami, G., Uslu, T., & Mehler, A. (2021) Computational Linguistic Assessment of Textbooks and Online Texts by Means of Threshold Concepts in Economics. *Frontier in Education*, 5(578475), 1-29. <https://doi.org/10.3389/feduc.2020.578475>
- Lucas, U. (2000). Worlds apart: students' experiences of learning introductory accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(4), 479-504.
- Lucas, U., & Mladenovic, R. (2007). The potential of threshold concepts: an emerging framework for educational research and practice. *London Review of Education*, 5(3), 237-248. <https://doi.org/10.1080/14748460701661294>
- Mason, G., & Rosenbloom, A. (2022). Poverty, vulnerability, and the role of responsible management education in a post-COVID world. *Journal of Global Responsibility*, 13(1), 72-86. <https://doi-org.ez45.periodicos.capes.gov.br/10.1108/JGR-01-2021-0004>
- Mello, M., C., & Souza, A.R.L. (2020). Aplicabilidade da Disciplina de Metodologia de Custos para Não Contadores: uma Análise da Percepção dos Discentes. *Pensar Contábil*, 22(79), 28-38.
- Meyer, J. H. F., & Land., R. (2003). *Threshold Concepts and Troublesome Knowledge: linkages to ways of thinking and practising within the disciplines*. Enhancing Teaching-Learning (ETL) Environments in Undergraduate Courses Project. Universidade de Edinburgo, Escócia.
- Meyer, J. H. F., & Land., R. (2005). Threshold Concepts and Troublesome Knowledge (2): Epistemological considerations and a conceptual framework for teaching and learning. *Higher Education*. 49(3), 373–388.
- Montiel, I., Gallo, P. J., & Antolin, R. (2020). What on Earth Should Managers Learn About Corporate Sustainability? A Threshold Concept Approach. *Journal of Business Ethics*, 162, 857-880. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04361-y>
- Mourik, G. V., & Wilkin, C. L. (2019). Educational implications and the changing role of accountants: a conceptual approach to accounting education. *Journal of Vocational Education & Training*, 71(2), 312-335.  
<https://doi.org/10.1080/13636820.2018.1535517>
- Nganga, C. S. N., & Miranda, G. J. (2017). Ensino e pesquisa: Duas faces de uma mesma moeda. *Em Revolucionando a sala de aula: Como envolver o estudante aplicando as técnicas de metodologias ativas de aprendizagem* (1a ed.) 29–40. Atlas.

- Nicola-Richmond, K., Pépin, G., Larkin, H., & Taylor, C. (2018). Threshold concepts in higher education: a synthesis of the literature relating to measurement of threshold crossing. *Higher Education Research & Development*, 37(1), 101-114.  
<https://doi.org/10.1080/07294360.2017.1339181>
- Perkins, D. (2006). Construtivismo e Conhecimento Problemático. *Overcoming Barriers to Student Understanding*, 1, 57–71.  
<https://doi.org/10.4324/9780203966273>
- Scheja, M., & Pettersson, K. (2010). Transformation and contextualisation: conceptualising students' conceptual understandings of threshold concepts in calculus. *High Educ*, 59, 221-241. <https://doi.org/10.1007/s10734-009-9244-7>
- Sheehan, N. T., Fox, K. A., Klassen, M., & Vaidyanathan, G. (2022). Threshold concepts and ESG performance: teaching accounting students reconceptualized fundamentals to drive future ESG advocacy. *Accounting Education*. <https://doi.org/10.1080/09639284.2022.2122727>
- Tang, T. (2019). Assessment of economic threshold concepts in higher education. *International Review of Economics Education*, 30 (100152), 2-9.  
<https://doi.org/10.1016/j.iree.2018.11.002>
- Timmermans, J. A., & Meyer, J. H. (2019). Threshold Concept Knowledge (ITCK) em sua prática. *Revista Internacional para o Desenvolvimento Acadêmico*, 24 (4), 354–368. [doi.org/10.1080/1360144X.2017.1388241](https://doi.org/10.1080/1360144X.2017.1388241)
- Wood, K. (2023). Creating a gamified learning experience for the threshold concept, the time value of Money. *Accounting Education*, DOI:10.1080/09639284.2023.2255994