



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA  
DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII  
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOÃO ALBUQUERQUE SILVA NETO**

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL  
DIFUNDIDOS ENTRE OS ALUNOS DO CURSO DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.**

**Senhor do Bonfim  
2014**

**JOÃO ALBUQUERQUE SILVA NETO**

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL  
DIFUNDIDOS ENTRE OS ALUNOS DO CURSO DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Monografia apresentada a Universidade do Estado da Bahia, Campus VII, Senhor do Bonfim-BA, Colegiado de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho

**Senhor do Bonfim  
2014**

**JOÃO ALBUQUERQUE SILVA NETO**

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL DIFUNDIDOS ENTRE OS  
ALUNOS DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Monografia apresentada ao Departamento de Educação do *Campus* VII - Senhor do Bonfim da Universidade do Estado da Bahia – UNEB como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 08 de agosto de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profº. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho  
(Orientador - UNEB)

---

Profº. Me. Romilson do Carmo Moreira  
(Examinador)

---

Profº. Esp. Francisco Arapiraca dos Santos  
(Examinador)

Dedico esta Monografia,  
À minha família, especialmente minha  
mãe Miralva Erly e minha irmã Laiane  
Chrstielle, que me incentivaram, apoiaram  
e jamais permitiram a possibilidade de  
desistir.  
Aos meus amigos da faculdade, Silvana  
Lorena e Djaci Carvalho.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que sempre me deu fé, força e paciência para ultrapassar todos os problemas da vida.

A minha mãe, Miralva Erly, meu pai Gilson Sá, e minha irmã, Laiane Christielle, que me incentivaram, apoiaram, deram força e coragem para concluir esta trajetória, por sempre acreditarem em mim. Meu eterno agradecimento.

Aos meus amigos, que entenderam a minha ausência por vários momentos, e por nunca terem me abandonado em nenhum momento.

Aos meus amigos acadêmicos, Djaci Carvalho, Silvana Lorena, Jandmilli Gonçalves, Joiciane Ferreira e Acaz Ido, por estarem ao meu lado em todos os momentos. Especialmente a Silvana Lorena, pois o que seria de mim sem sua amizade e ajuda em todos os momentos, sempre acreditando em mim, na minha vontade, na minha capacidade, e sempre estava a ajudar em todos os pedidos de socorro, ouvia todos meus dramas diários, enfim, a essa amiga que levarei pra vida, o meu eterno obrigado.

Ao meu orientador Raimundo Nonato Lima Filho pela paciência, incentivo, e apoio.

“Não há saber mais ou saber menos: Há  
saberes diferentes.”

(Paulo Freire)

## RESUMO

O Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), em 1989, e revisou o estudo em 1998 apresentando quatro estágios de evolução da Contabilidade Gerencial, identificando artefatos relacionados a cada um destes estágios. O objetivo desta pesquisa foi identificar o conhecimento dos discentes das Instituições de Ensino Superior (IES) no Estado da Bahia diante dos Artefatos da Contabilidade Gerencial. A metodologia adotada foi exploratória com abordagem quantitativa, utilizando um questionário como instrumento de pesquisa composto por 13 afirmações. As assertivas abordaram a Contabilidade Gerencial e seus Artefatos. Participaram da pesquisa os estudantes de 62 *campi* de IES baianas. Foram analisadas 219 respostas que não tendem a normalidade utilizando uma Estatística Descritiva com Teste Qui-quadrado. Por último, aplicou-se o Teste de Hipótese t-Student. O estudo obteve como conclusão que os discentes conhecem os Artefatos da Contabilidade Gerencial. Este trabalho contribui para a discussão acerca da evolução da Contabilidade Gerencial, no Brasil e suas limitações ainda existentes, procurando discutir a raiz da problemática que se apresenta como limitação, há poucas pesquisas focadas na discussão da Contabilidade Gerencial.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Gerencial. Artefatos. Conhecimento.

## **LISTA DE SIGLAS**

- IFAC** - Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação  
Internacional de Contabilistas
- ABC** - Custeio Baseado em Atividades
- IES** - Instituições de Ensino Superior

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Segregação dos artefatos.....	23
Quadro 2 - IES escolhidas para a pesquisa e os municípios onde estão localizadas.....	30
Quadro 3 - Teste de Normalidade.....	36
Quadro 4 - Contabilidade Gerencial.....	37
Quadro 5 - Artefatos de Contabilidade Gerencial.....	39
Quadro 6 - Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada.....	41
Quadro 7 - Teste Não Paramétrico (t-Student).....	43

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>17</b>
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	17
2.2 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	19
2.3 PRÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	19
2.4 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL .....	20
<b>2.4.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial Utilizados.....</b>	<b>23</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>29</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA .....	29
3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	30
3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	32
3.4 PLANO DE ANÁLISE .....	33
3.5 HIPÓTESE .....	34
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>35</b>
4.1 ANÁLISE DA AMOSTRA.....	36
<b>4.1.1 Percepção acerca da Contabilidade Gerencial.....</b>	<b>37</b>
<b>4.1.2 Percepção acerca dos Artefatos da Contabilidade Gerencial.....</b>	<b>39</b>
<b>4.1.3 Percepção acerca dos Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada .....</b>	<b>41</b>
4.2 TESTE DE HIPÓTESE.....	42
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>46</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Diante do cenário cada vez mais competitivo, é importante o uso da Contabilidade Gerencial, com a adoção de técnicas, de gestão particularizada, para verificação, acompanhamento, obtenção de conhecimento e informação em futuras ações, organização do fluxo de informações diárias, que irá auxiliar na tomada de decisões. A Contabilidade Gerencial deve fazer o papel de junção entre as ações internas do gestor e a lucratividade, a utilização das etapas gerenciais, permite entender estratégia, composição, e comando.

Frezatti (2005) classifica os artefatos de Contabilidade Gerencial como sistemas de informação, modelos e estruturas organizacionais, filosofias adotadas pelas empresas e sistemas de custeio. Planejar todas as suas ações, para o uso diário e nas projeções futuras, a visão precisa abranger todas as áreas, começando pela filosofia e a missão da empresa, seus objetivos, estabelecendo de maneira específica, qual público a empresa irá focar, observando o ambiente externo, e projetando sua empresa com estratégias, planos e desenvolvimento.

As transformações sociais fizeram com que, novos conceitos, hábitos e estilos de vida fossem criados, assim sendo as empresas tiveram que buscar outras maneiras de se manter no mercado, levando em consideração os avanços tecnológicos, a necessidade de enfrentar os concorrentes e o novo mercado que utilizam a Contabilidade Gerencial, para se manter entre as melhores, já que a cada ano o mercado fica mais concorrido.

Conforme Palmer et al (2004) o ensino da contabilidade exige a aplicação prática das ferramentas gerenciais no ambiente organizacional, gerando novos desafios aos profissionais da área e novas oportunidades para os alunos do curso de Ciências Contábeis, de modo geral, sofre influências do mercado de trabalho, o que não é diferente na área da contabilidade gerencial.

Zimmerman (2001) traz a concepção pragmática da Contabilidade Positiva, identificando seu proveito fundamentado na visão econômica. Do outro lado Lukka e Mouritsen (2002), criticam a visão de Zimmerman, o mono-paradigma, de que não precisariam incluir no modelo econômico, deveriam ser considerados como não passíveis de interesse, portanto, estar fora dos estudos. Os contextos de Lukka e

Mouritsen (2002) possuem um foco maior em como as entidades cumprem as atividades, do que o interesse sobre os casos ocorridos são verificáveis. O enfoque como tem sido ajustado de maneira competente, especialmente, através de estudos de fatos e estudos de campo centrados. A concepção deste estudo avalia que a abordagem do como sozinho, não possui sustentação sobre a análise do se, exceto, parcialmente solucionado. Dessa forma, a expectativa do trabalho define proximidade com o entendimento de Zimmerman (2001), ao menos da visão do comprometimento.

Segundo Santiago (2006), a procura por mecanismos mais seguros e com menos riscos, levam as instituições a implantação do planejamento, que ocorre como um apoio nas decisões da empresa. No ambiente de incertezas que poderão surgir, é indispensável um bom plano afim de que se aumentem as possibilidades de sucesso nas decisões tomadas.

A Contabilidade Gerencial é conhecimento e gestão, a Contabilidade, em sua origem, era gerencial, era realizada para o controle dos gestores sobre os bens e na visão do futuro, a Contabilidade continuou assim até que houve um deslocamento do mercado financeiro e de capitais que levou a padronização da atividade contábil, é uma ferramenta necessária, para facilitar atualmente a uma grande disponibilidade de programas e *softwares*, e geram informações atualizadas sobre as movimentações, disponibilidades, e apurações para o acompanhamento a qualquer momento, da vida geral da empresa, seja ela qual dimensão for à informação precisa representar a real situação, no momento necessário para uma decisão mais correta possível.

Crepaldi (2011) define Contabilidade Gerencial como o ramo da Contabilidade que se tem como objetivo, fornecer instrumentos aos administradores de empresa que os auxiliem em suas funções gerenciais, ou seja, para auxiliar os administradores, a utilização da Contabilidade Gerencial aliada a sistemas de informação visa oferecer uma grande contribuição para o planejamento, estratégia, controle e avaliação, produzindo informação para administradores e funcionários, direcionando as reais necessidades internas, seja em decisões, ou possíveis problemas a que venha ocorrer, e no investimento da empresa atual e futura.

Branco (2006) expõe que a captação da contabilidade e de seu papel social exige estudos orientados por uma abordagem condutora à percepção da postura como os agentes elaboram suas representações da realidade, oportunidades com as quais se defrontam e suas decisivas normas.

Pires (2008) identifica diversas áreas que oportunizam a atuação do profissional contábil, especialmente, aquelas em que a contabilidade vai agir diretamente ajudando os gestores na tomada de decisões. Dada essa variedade de atuação do profissional

Nota-se que o objeto da Contabilidade Gerencial é reservado ao público interno, observando dados financeiros e operacionais, enquanto a Contabilidade Financeira possui foco para os usuários externos, citando a esse público as consequências das decisões tomadas e do progresso nos desempenhos obtidos.

Observando a necessidade de uma nova forma de enfoque gerencial que poderá ser concretizado por meio da adoção de práticas gerenciais adequadas à nova realidade empresarial existente, tendo como suporte um Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) apresentado para atender as necessidades específicas de cada organização, a busca para manter a eficiência funcional e a vantagem de competição do mercado obriga as organizações a escolher as melhores práticas gerencias, com precisão em suas informações.

De acordo com Guerreiro, Pereira e Rezende (2005), foi constatado em estudos que há um superficial contrassenso no que diz respeito ao exercício da Contabilidade Gerencial, pois apesar de fatores que induzem e que facilitam o ambiente externo, além da lista de novas técnicas e ferramentas à disposição dos gestores empresariais, foi analisado um baixo grau de prática de novos métodos e conceitos de Contabilidade Gerencial nas empresas brasileiras.

Essa verificação pode indicar um grau pequeno de noção dos profissionais contábeis sobre o tema, ou mesmo a não disseminação dos artefatos aos novos profissionais acerca da Contabilidade Gerencial.

Guerreiro, Cornachione Jr. e Soutes (2010), classificaram como artefatos modernos, que estão no terceiro e quarto estágios evolutivos, conforme classificação do Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) as novas técnicas - *Balanced Scorecard*, Valor Econômico

Agregado (EVA) e Custeio Baseado em Atividades (ABC), dentre outras. Por outro lado, o Custeio Variável, o Custeio por Absorção e o Orçamento foram considerados como habituais, dentre outros artefatos incluídos ao primeiro e segundo estágios.

O emprego da Contabilidade Gerencial como ferramenta de concepção, por meio dos artefatos, tanto habituais quanto modernos, faz-se necessário que o profissional contábil conheça tais artefatos, a fim de empregá-los no dia-a-dia das organizações.

Soutes e Guerreiro (2007) pesquisaram o emprego dos artefatos de Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras com a finalidade de verificar se as maiores empresas adotam artefatos de contabilidade gerencial e se o uso desses artefatos está alistado com o desempenho das mesmas, verificaram que a maioria (57%) emprega os artefatos de Contabilidade Gerencial qualificados como modernos; entretanto, os números da pesquisa não foram satisfatórios para relacionar o porte, setor econômico, domínio acionário e emprego dos artefatos.

Segundo Beloni (2002) a educação contribui para o crescimento pessoal e social do indivíduo ao acesso ao conhecimento. Para alcançar esse objetivo, pedagogia e tecnologia, entendidas como processos sociais, devem andar conjuntamente, do contrário, as instituições de ensino poderão perder a capacidade de educar a atual e as gerações futuras.

Para atender às demandas do mercado e da sociedade no que se refere aos conhecimentos técnicos, intelectuais e morais, os docentes assumem papel fundamental para preparar futuros profissionais.

Souza et al. (2008) ponderam que as estratégias utilizadas para tal devem proporcionar aos alunos o desenvolvimento de capacidades e competências exigidas pelo mercado de trabalho através do ensino de Contabilidade Gerencial. Nesse argumento, o papel do docente torna-se cada vez mais importante para a educação contábil, especialmente, aquele pertinente à escolha dos métodos de ensino empregados em sala de aula. As táticas de ensino ajudam os docentes no alcance dos objetivos educacionais, através de conteúdos indicados gerando enriquecimento na educação.

É dispensável que o docente conheça e domine para desempenhar estratégias de ensino que possam motivar os estudantes, suas habilidades e

capacidades. Assim, no melhor aproveitamento na aprendizagem dos alunos, o educador tem a responsabilidade de favorecer, integrando os conteúdos curriculares propostos no curso como novos elementos que auxiliem no aprendizado diferenciado.

Educar não esta apenas nas mãos do docente, em que o aluno não seja considerado como um sujeito participativo no processo de aprendizado, possibilitando um envolvimento do aluno no processo de ensino, com reciprocidade em ambas as partes.

Gil (2012) afirma que é dispensável reconhecer o perfil do aluno para utilizar as melhores estratégias de ensino combinado com os estilos de aprendizagem.

A vantagem de esses artefatos serem difundidos entre os estudantes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, para que estes concebam capacidades que os tornem capazes de apoiar na tomada de decisão nas organizações.

Diante do exposto, cabe a seguinte indagação: **Qual a percepção dos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis acerca dos artefatos da Contabilidade Gerencial?**

Esta pesquisa apresenta como objetivo principal: Analisar o conhecimento dos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis diante dos artefatos da Contabilidade Gerencial.

Em paralelo ao objetivo geral, os específicos são: I) Verificar a percepção dos alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis acerca do tema Contabilidade Gerencial; II) Identificar os artefatos da Contabilidade Gerencial difundidos entre alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

O estudo da Contabilidade Gerencial, que ao longo do tempo participa das fases da empresa, estabelecendo os padrões e formas de gerenciar a empresa, organizando na sua estrutura, nas estratégias formuladas para permanecer e buscar novos mercados, com sua posição, a organização permite que a administração da empresa tome as medidas necessárias de forma antecipada antes mesmo de o problema existir, como prevenção e cautela porque a qualquer momento os problemas poderão surgir.

Forma o universo da pesquisa os alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, optando-se pela fixação de um padrão propositado, composto pelos alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, matriculados no referido curso.

A Contabilidade Gerencial é usada como estrutura de segurança apropriada, gerando padrões de desempenho e comportamento, normalizando e aumentando a produtividade dos componentes de uma empresa, visando à manutenção do domínio e da força sobre este grupo.

Uma melhor utilização da Contabilidade Gerencial e seus artefatos contribuem ao longo da vida de uma organização, utilizando etapas gerenciais, estratégias, composição, e comando de forma que, ao longo da sua de vida adote características reservadas, observando as adoções adotadas pela Contabilidade Gerencial e seu desenvolvimento no decorrer do andamento.

As Estratégias de ensino adotadas na educação contábil na área de Contabilidade Gerencial que proporcionam maior eficácia ao aprendizado dos alunos sobre os artefatos, para que o futuro profissional obtenha um suporte na área, é através de uma preparação educacional suficiente. Desta forma, é possível concluir que os discentes do curso de Ciências Contábeis precisam estar cientes, e conheçam tais artefatos.

Conforme Merchant (2010), os estudos relacionados a artefatos de Contabilidade Gerencial é bem menor se comparado àqueles propostos a discutir temáticas ligadas à Contabilidade Financeira.

A Contabilidade Gerencial fornece, interpreta e analisa os dados obtidos, de forma clara, ligeira e sempre atualizados, apresentando-os a quem faz uso dos mesmos de forma personalizada conforme a necessidade de cada setor, a fim de aplicá-los no cotidiano das organizações.

O ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial compreende diversos campos do ensino contábil, possuindo característica multidisciplinar. Além do mais, as inúmeras possibilidades de artefatos existentes, qualificados por intuits e alcance distintos, a evidenciação do desempenho como base para a tomada de decisão faz com que a disseminação destes, no ambiente de sala de aula seja

passível de verificação, tendo em vista os enfoques a serem transmitidos e o universo de possibilidades.

Esta pesquisa é relevante ao ensino da Contabilidade, pois está proposta a avaliar a ótica dos discentes do curso de Ciências Contábeis diante da percepção dos alunos acerca dos artefatos da Contabilidade Gerencial. Diante do exposto, esta pesquisa é de suma contribuição acadêmica, tendo em vista que analisará o desempenho dos discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis, que influenciará a formação dos profissionais competentes, na tentativa de instigar repercussões reflexivas nos planejamentos de ensino superior em Contabilidade.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial compreende todas as etapas e áreas da empresa, para que a contabilidade gerencial ocorra é preciso haver um profissional na empresa que saiba explicar as informações contábeis, de maneira geral todo o procedimento, a técnica utilizada, informação, avaliação de desempenho, tomada de decisão, e conflitos que possam vir a existir.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008), os dados da Contabilidade Gerencial contem dados históricos e apreciados, empregados pela administração das empresas na direção das operações diárias e no plano operacional e estratégico, influenciadas pelas diversas necessidades da empresa.

No que diz respeito à perspectiva centrada em apresentar contribuições sólidas de seus artefatos para a tomada de decisão, a Contabilidade Gerencial baseia-se na utilização adequada de instrumentos de medição do desempenho organizacional, o foco está na ideia de que o desenvolvimento está presente na capacidade informacional.

Atkinson et al (2008) define Contabilidade Gerencial como um procedimento de identificar, mensurar, relatar e análise das informações sobre os acontecimentos econômicos das empresas. Assim, o conhecimento gerencial contábil, ajuda empregados, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e empregar melhor os recursos, aperfeiçoando o desempenho da organização, constituindo fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas.

A Contabilidade Gerencial é destinada ao público interno, considerando dados financeiros e operacionais, enquanto a Contabilidade Financeira é voltada para os usuários externos, citando a esse público os efeitos das decisões tomadas e dos avanços de desempenho conseguidos, alicerçadas em uma forte estrutura legal.

Ao cumprir seus papéis na organização, o contador compõe, analisa e interpreta e dispõe informações, sejam elas financeiras ou na parte operacional, obtendo como matéria prima os acontecimentos de significado econômico-financeiro

demonstrados em moeda, onde aparecerão as demonstrações financeiras para que a administração da empresa possa fazer o uso dessas informações, visando garantir o uso adequado dos recursos dentro do orçamento, assim como também distribuem dentro da organização, informações necessárias para que outros setores responsáveis pelas decisões tomem ciência, as quais geram ações que determinam o desempenho da organização dentro de certo período.

Para Padoveze (2004), só irá existir a contabilidade gerencial se houver uma execução que faça com que ela exista, ou seja, pessoas que traduzam os conceitos contábeis para o dia-dia, gerenciando a informação contábil. A Contabilidade Gerencial feita pelas empresas é uma instituição composta a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da organização.

A contabilidade gerencial traduzida, nada mais é que uma ação que acaba por determinar um instrumento de auxílio, sempre à disposição dos gestores para a tomada de decisões. Como toda a empresa é estruturada de forma hierárquica, ela deverá atender a todas as divisões, sendo que cada segmento a utilizará de uma forma bem diferente.

As informações que um contador gerencial irá repassar devem garantir à administração decisões certas em longo prazo, com respostas exatas para questões fundamentais, o que deve ser realizado no primeiro momento e o que pode ser deixado para mais tarde.

Segundo Atkinson et al (2008) várias funções nas empresas, como o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o controle estratégico, reproduzindo informações financeiras e de custos, além de números de desempenho, procurando diminuir os riscos na tomada de decisão sofre influencia através da informação contábil gerencial.

Para conseguir corresponder a todas estas cobranças, o profissional contábil deve ir além das informações contábeis, buscando um melhor conhecimento também fora da organização, observar como está o mercado do qual a empresa faz parte, procurar descobrir quais as perspectivas deste, o que tem de positivo e o que tem de negativo, enfim, estar sempre atualizado sobre as mudanças no ambiente externo da organização, independente de qual seja seu ramo de desempenho, a

contabilidade e o departamento financeiro possuem uma forte ligação, deve ser recíproca a troca de informações entre ambos.

## 2.2 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Com o aparecimento das grandes corporações de produção industrial no final do século XIX, tornaram-se precisas novas técnicas de domínio e custeio da produção, desempenhando o gerenciamento com demonstração de maneiras utilizadas para orçar o custo, incluindo custos indiretos e despesas indiretas.

Segundo Johnson e Kaplan (1987), um dos elementos principais do controle e observação dos resultados foi o retorno sobre os investimentos, ao qual foram anexos os preços de transferência e os orçamentos flexíveis.

Demonstrado esse fato, a função da contabilidade na preparação de orçamentos, na fixação de preços e no controle de operação, dentre outras atividades realizadas, traz retorno sobre os investimentos, com resultados satisfatórios.

Conforme Schmidt (2000), em 1957, outros trabalhos surgiram sobre orçamento de capital, fluxos de caixa, o controle da informação contábil sobre a maneira de agir dos empregados, a informação contábil para a tomada certa das decisões e para a estimativa de desempenho em cada área. Além disso, comunica que nos anos setenta, as análises orientadas pela aplicação da estatística para demonstrar as práticas de contabilidade gerencial.

## 2.3 PRÁTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Na Contabilidade Gerencial não há a possibilidade de se traçar uma linha com segurança, acerca da visão de abrangência.

Desta forma, alguns pesquisadores têm realizado estudos, apresentando os artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada. Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram uma pesquisa a respeito do emprego das práticas de

Contabilidade Gerencial agruparam os estágios em tradicionais e contemporâneos seguidos pelas empresas australianas. Nomearam como tradicionais: para planejamento e controle os sistemas orçamentários; as medidas de desempenho (ROI); os relatórios de efeito por setor; o diagnóstico custo-volume-lucro. Reuniram como métodos contemporâneos: o *benchmarking*; o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão baseada em atividade (ABM); as medidas baseadas no desempenho de empregados; o planejamento estratégico as medidas de desempenho balanceadas; as medidas de desempenho baseado em equipe.

Nos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial não há um foco definido em nenhuma das fases reconhecíveis, sendo facilmente identificáveis em muitos países, pois nestes não há uma definição clara dos artefatos utilizados, nem por fatores culturais, sociais e econômicos de cada país são fortemente influenciados.

Sulamain, Ahmad e Alwi (2004), desempenharam uma revisão de literatura objetivando observar o emprego dessas ferramentas em quatro países asiáticos: Singapura, Malásia, China e Índia, segregaram os artefatos da Contabilidade Gerencial em técnicas tradicionais, emoldurando nesse grupo: o custo-padrão, o orçamento, a análise do custo-volume-lucro e as medidas de desempenho financeiro (ROI); e em técnicas contemporâneas, destacando como instrumentos dessa última: o *Balanced Scorecard*, *Economic Value Added* (EVA) e o Custeio Meta.

Soutes (2005) diz que não existe conformidade entre os termos empregados para as práticas, sistemas, artefatos ou sistemas utilizados pela prática da contabilidade gerencial baseado em estudos já realizados sobre a Contabilidade Gerencial no Brasil e em outros países como: Estônia, Singapura, Estados Unidos, Noruega, Inglaterra, Austrália, Nigéria, Nova Zelândia, Malásia, China e Índia.

## 2.4 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A terminação *artefatos de Contabilidade Gerencial* nessa pesquisa é usada como termo comum, referindo-se a artefatos, ferramentas, atividades, métodos e filosofias de gestão, métodos de custeio e avaliação que possam ser utilizados nos exercícios de suas funções através dos profissionais da Contabilidade Gerencial.

Para Zimmerman (2001) os julgamentos sobre a validade das pesquisas desenvolvidas na área, no campo da Contabilidade Gerencial para que estas pudessem colaborar na edificação da estrutura teórica concreta.

O avanço por meio de estudos que ousem na pesquisa sobre a construção de fundo cumulativo do conhecimento, com vistas no amadurecimento resultante de maior diversidade de pesquisas na área.

De acordo com Espejo (2008) os artefatos contábeis baseiam-se em aperfeiçoar os recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo que servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, afim de que possam desenvolver competências com capacidade de apoiar o processo de tomada de decisão nas organizações.

O Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) publicou o pronunciamento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), em 1989, e o revisou em 1998, cujo objetivo era identificar o atual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, distinguindo todos os estágios anteriores, bem como os dados fundamentais que compõem as práticas eficazes neste setor, detalhando a Contabilidade Gerencial em quatro estágios diferentes:

- a) o primeiro estágio abrange antes de 1950 e destaca a fixação de custos e o controle financeiro, usando de técnicas de contabilidade orçamentária e de custos. Nesta etapa, os principais artefatos e procedimentos empregados foram: orçamentos anuais, controle financeiro e operacional, custeio por absorção e custeio variável;
- b) o segundo estágio iniciou em 1965, quando deu destaque ao abastecimento de informações para planejar e controlar, alguns artefatos e procedimentos empregados foram: custeio padrão, custeio baseado em atividades (ABC), descentralização;
- c) o terceiro estágio aconteceu em 1985, quando a preocupação ficou para a diminuição de desperdícios dos recursos utilizados nos métodos de negócios; algumas das atividades empregadas: Gestão baseada em valor, preço de transferência, custeio meta;

d) o quarto estágio em 1995, quando o cuidado foi movido para a geração ou criação de valores no uso dos recursos efetivos, tecnologias, em destaque: Planejamento estratégico, *Balanced Scorecard*, *Economic Value Added* (EVA) e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Cada estágio evolutivo significa a adequação a uma nova circunstância enfrentada pelas empresas, composto da união de seus atributos próprios com aquelas do estágio anterior, representando, portanto, uma combinação do velho com o novo, ajustado a tais circunstâncias.

Conforme Warren, Reeve e Fess (2008), influenciadas pelas diversas necessidades de cada empresa as informações da Contabilidade Gerencial contêm dados históricos e apreciados, utilizados pela administração das empresas na orientação das operações diárias e no planejamento operacional e estratégico. Os autores afirmam que o desenvolvimento das melhores práticas sob a visão de planejamento e estratégia através das informações os profissionais contábeis, julgam e analisa minuciosamente as operações realizadas pela entidade.

As informações são adquiridas mediante a aplicação de ferramentas denominada artefatos. Soutes (2006) segmentou em classes: sistemas e métodos de custeio, métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

Classificam-se como sistemas e métodos de custeio: o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Padrão e o Custeio Meta; como métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho: o Preço de Transferência, a Moeda Constante, o Valor Presente, o Retorno Sobre o Investimento, o *Benchmarking* e o *Economic Value Added* (EVA); por fim, qualificam-se como filosofias e modelos de gestão: o Orçamento, a Simulação, a Descentralização, o *Kaizen*, o *Just in Time*, a Teoria das Restrições, o Planejamento Estratégico, a Gestão Baseada em Atividades (ABM), a Gestão Econômica (GECON), a Gestão Baseada em Valor (VBM) e o *Balanced Scorecard*.

Na sequência, são expostos os artefatos observados por esta pesquisa. A segregação e ordem de apresentação dos artefatos reconhecidos pela IFAC, os quatro estágios evolutivos, e os três métodos está apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Segregação dos artefatos

Métodos	Artefato	Estágios			
		Primeiro	Segundo	Terceiro	Quarto
Métodos ou Sistemas de Custeio	Custeio por Absorção	X			
	Custeio Variável	X			
	Custeio Baseado em Atividades (ABC)			X	
	Custeio Padrão	X			
	Custeio Meta			X	
Métodos de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho	Preço de transferência		X		
	Moeda constante		X		
	Valor Presente		X		
	Retorno sobre o Investimento	X			
	<i>Benchmarking</i>			X	
	<i>Economic Value Added (EVA)</i>				X
Filosofias e Modelos de Gestão	Orçamento		X		
	Simulação				X
	Descentralização		X		
	<i>Kaizen</i>			X	
	<i>Just in Time</i>			X	
	Teoria das Restrições			X	
	Planejamento Estratégico			X	
	Gestão Baseada em Atividades (ABM)			X	
	GECON				X
	<i>Balanced Scorecard</i>				X
	Gestão Baseada em Valor (VBM)				X

Fonte: Adaptado de Germano et al. (2011)

#### 2.4.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial Utilizados

Em seguimento, são expostos cada um dos artefatos considerados nessa pesquisa.

**Custeio por Absorção** - De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008) o Custeio por Absorção emprega os custos fixos e variáveis para a composição do custo do produto, atentando às disposições legais e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Tendo em vista a utilização de critérios de rateio arbitrários para os custos indiretos, esse tipo de custeio expõe problemas para fins gerenciais. O Custeio por Absorção é geralmente aceito em decorrência da aplicação dos princípios contábeis. Segundo Martins (2003) é um processo que consiste na inclusão de todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos ao produto resultando da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

**Custeio Variável** - Conforme Warren, Reeve e Fess (2008), utilizam apenas os custos e despesas variáveis para a composição do custo do produto, sendo mais empregados para fins gerenciais, já que legislação vigente não aceita. Considerando como custo de produção apenas os custos variáveis incididos.

**Custeio Baseado em Atividades (ABC)** – O método de custeio ABC representa um processo sobre diversas atividades realizadas por diversas áreas da empresa gerando custos, os produtos e serviços se utilizam dessas atividades. Para Horngren, Foster e Datar (2000), dentro de seus propósitos para a produção de bens e serviços, seu foco está nas atividades que consomem os custos, e são estes eventos, uma tarefa ou unidades de trabalho, que consumirão esforços (matéria prima, mão-de-obra, materiais). Segundo Atkinson et al (2008) considerando que são as atividades que consomem recursos, e, portanto geram custos nesse sistema de custeio, os custos são rastreados a partir das atividades realizadas, permitindo uma análise detalhada dessas atividades e diminuindo os problemas de alocação de custos indiretos.

**Custeio Padrão** - Ainda de acordo com Atkinson et al (2008) o Custeio Padrão define um padrão como objetivo a ser perseguido, através de um sistema de controle de custos. Fornecer suporte para o controle dos custos das empresas é o principal objetivo metodológico do custo padrão.

**Custeio Meta** – Preço de venda estabelecido pelo mercado dentro da margem de objetivos da empresa é fundamentado em um processo de planejamento de resultados com base no gerenciamento de custos e preços. Conforme Atkinson et al (2008) utiliza o custo-meta como direção, sendo este determinado pela diferença

entre o preço-meta de venda e a margem de lucro delineada, percebendo que o custo é motivado pelo mercado.

**Preço de Transferência** - Na concepção de Padoveze (2008) é o valor de mercado, assim percebido o valor que seria pago caso o produto ou serviço fosse adquirido de um fornecedor externo a empresa, é o valor obtido pelo método de mensuração de receita dos produtos e serviços transferidos internamente, mediante critérios, dentre os quais o mais apropriado, por carregar menor subjetividade.

**Moeda Constante** - Conforme Monteiro e Marques (2006) enquanto o valor presente é o valor no momento inicial, atual, do fluxo monetário futuro, é utilizado na Contabilidade em moeda constante para possibilitar que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer momento.

**Valor Presente** - Monteiro e Marques (2006) definem como o valor no período inicial, atual, do trajeto monetário posterior.

**Retorno Sobre o Investimento** – Para Atkinson et al. (2008) como importante medida financeira, se baseia no relacionamento entre a rentabilidade e o investimento exigido para gerar tal rentabilidade.

**Benchmarking** – Segundo Ten Have et al (2003) a sistemáticas do processos e desempenhos organizacionais é comparado para criação de novos padrões. Atkinson et al. (2008) indica um processo de coleta de informações entre empresas sobre os melhores exercícios empregados.

**Economic Value Added (EVA)** – É um modelo de avaliação bastante complexo e não uma medida simples de desempenho. Para Shinohara (2003) o Valor Econômico Adicionado é um alcance de atuação que analisa todos os custos de operação, até mesmo os de oportunidade.

**Orçamento** – Segundo Padoveze (2004) é um processo operacional da empresa envolvendo todos os setores da mesma, o orçamento é ferramenta de controle por excelência. De acordo com Anthony e Gonvidarajan (2001) para um bom planejamento e controle das empresas em curto prazo, o orçamento é um instrumento importante.

**Simulação** – Conforme Vaccaro (1999) permite compreender, manipular ou verificar seu desempenho seguramente e a custos menores através de um instrumento que produz um sistema em um ambiente controlado.

**Descentralização** - Atkinson et al. (2008) é a incumbência de responsabilidade aos níveis mais baixos da empresa para a tomada de decisões, uma vez que os primeiros funcionários a sentir a necessidade de mudança são da linha de frente.

**Kaizen** – Para Kaplan e Cooper (1998) o Custeio *Kaizen* assume a filosofia de melhoria contínua, para que os custos sejam sempre diminuídos, atingindo padrões cada vez mais elevados, através da metodologia de origem japonesa. É utilizada para descrever um processo de gestão e negócios, que de maneira contínua e gradual passou a significar aprimoramento, através do comprometimento dos empregados, com o envolvimento ativo em como as coisas são idealizadas e realizadas.

**Just in Time** - Segundo Ten Have et al (2003) com objetivo de minimizar os estoques e apressar a entrega do produto ao cliente, o *Just in Time* é uma técnica japonesa de organização da produção. Reduzindo os custos através do cuidadoso planejamento e controle, os estoques podem ser reduzidos de maneira drástica e até eliminados.

**Teoria das Restrições** - segundo Coogan (2007) forma uma filosofia de gerenciamento cujo intuito é identificação da existência de um recurso, atentando que todo sistema sempre tem pelo menos uma restrição. Utilizando como medidas do alcance global indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro Líquido, Retorno sobre o Investimento e o Fluxo de Caixa, cujo objetivo é a programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa.

**Planejamento Estratégico** – Anthony e Gonvidarajan (2001) afirmam que a quantidade reservada de recursos que a empresa conservará nos anos seguintes para cada um desses programas é decidido pelo planejamento estratégico. Para Atkinson et al. (2008) a identificação dos objetivos primários e secundários das empresas que devem ser executados e monitorados.

**Gestão Baseada em Atividades (ABM)** – Conforme Horngren et al. (2004) o ABM utiliza o dado fornecido pela análise do ABC para melhorar o lucro da empresa. Segundo Atkinson et al. (2008) para melhorar a rentabilidade organizacional os

processos administrativos que usam as informações abastecidas por uma análise de custo baseado em atividades.

**Gestão Econômica (GECON)** - Para Catelli (2001) constitui administrar por efeito que tem a finalidade de aperfeiçoar os resultados por meio do avanço da produtividade e da eficiência operacional. O GECON busca identificar o valor econômico da empresa em cada uma das datas.

**Gestão Baseada em Valor (VBM)** – Ten Have et al. (2003) afirma que o VBM tem por objetivo maximizar o valor para o acionista, por meio de recompensas por atuação. É um método de gestão integrado, exige planejamento, avaliação, ressarcimento e comunicação da empresa.

**Balanced Scorecard** – De acordo com Kaplan e Norton (1997) o *Balanced Scorecard* estabelece um instrumento finalizado que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de alcances de atuação em quatro aspectos: financeira, do cliente, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Costa (2001) apresenta o *Balanced Scorecard*, da contabilidade gerencial como uma contribuição original à literatura.

Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2010) agruparam os artefatos elencados por Soutes (2006) como ligados ao primeiro e segundo estágios, e os nomearam como tradicionais. Igualmente agruparam aqueles relacionados ao terceiro e quarto estágios, definidos como modernos.

Os artefatos de Contabilidade Gerenciais considerados como tradicionais são: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

Os artefatos considerados como modernos são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta, *Benchmarking*, *Kaize*, *Just in Time*, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), Gestão Econômica (GECON), *Economic Value Added* (EVA), simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Para a pesquisa exposta, os conteúdos explorados até o momento em termos teóricos são considerados satisfatórios para elaboração do questionário. Há ciência

de que a matéria abordada até o momento não esgota a discussão sobre o tema Contabilidade Gerencial, cujo anseio não faz parte dos objetivos do trabalho.

Böer (2000) e Scapens e Bromwich (2010) é necessário que se tenha uma visão do que está sendo ensinado, no tocante aos artefatos gerenciais e, a partir disso, se possa contribuir para a compreensão das relações entre o ensino acadêmico e as práticas gerenciais. Reforçando a ideia de que se deve investigar o ensino universitário sobre temáticas relacionadas à Contabilidade Gerencial.

Desta forma, a pesquisa sobre os artefatos de Contabilidade Gerencial difundido entre os alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis torna-se pertinente, compreendendo ser esta uma temática relevante, considerando as alterações surgidas no ensino da Contabilidade.

Diante do exposto, traçou-se a metodologia adotada na realização da pesquisa, baseada nos aspectos teóricos expostos, a qual se encontra detalhada na subsequência.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de analisar a percepção dos discentes sobre os artefatos da Contabilidade Gerencial difundidos no Curso de Graduação em Ciências Contábeis, em Universidades baianas. Como apoio a categorização de Richardson et al (2008), o presente estudo caracteriza-se como exploratório quanto aos objetivos, quanto as metodologias, documental e bibliográfico.

Quanto ao objetivo geral, esta pesquisa é classificada como exploratória. Conforme Longaray et al. (2006) a pesquisa exploratória procura avaliar com maior profundidade determinado tema, de modo a torná-lo mais claro e normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática acometida.

Quanto às táticas adotadas para a condução da pesquisa, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental. Para Martins e Theóphilo (2007), a pesquisa bibliográfica representa elemento principal da pesquisa, uma vez que aponta à construção da plataforma teórica. Desta forma, no estudo, apresentou-se uma discussão a respeito do desenvolvimento dos artefatos de Contabilidade Gerencial, focalizando na expectativa das particularidades destas ferramentas gerenciais no encadeamento do ensino universitário.

Em relação aos procedimentos técnicos, foi desempenhado o levantamento de dados por meio da aplicação de um questionário composto por 13 afirmativas, no qual os pesquisados devem respondê-las por escrito e sem a presença do pesquisador.

Quanto o enfoque do problema, a pesquisa assinalar-se como predominantemente quantitativa. Conforme Cooper e Schindler (2011), o enfoque quantitativo se relaciona à coleta de dados e aplicação de métodos estatísticos.

### 3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA

O universo da pesquisa foi constituído pelas Instituições de Ensino Superior (IES) públicas e privadas presenciais que oferecem o curso de Ciências Contábeis localizadas no Estado da Bahia, e reconhecidas pelo Ministério da Educação (MEC). Para identificar e selecionar as IES, foi usado um sistema eletrônico responsável, dentre outras funções, em acompanhar os processos que regulam a educação superior no Brasil e o reconhecimento dos cursos: o e-MEC, utilizando a “Consulta Interativa”, onde foi escolhido o Estado da Bahia.

A população desta pesquisa é composta pelos alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, da qual foi retirada uma amostra intencional, representada pelos alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, em Universidades baianas.

Todos os cursos credenciados no Estado da Bahia que existem, foram informados pelo e-MEC. Na pesquisa o foco é o curso de graduação em Ciências Contábeis. Foi dividida apenas a Universidade do Estado da Bahia em 4 (quatro) campus, com localizações nos seguintes municípios: Salvador, Camaçari, Barreiras e Senhor do Bonfim. A pesquisa levará em conta os 54 (cinquenta e quatro) campus das Instituições privadas, e 8 (oito) públicas, o aglomerado de participantes desta pesquisa analisou 62 (sessenta e dois) campi de Instituições de Ensino Superior ofertantes do curso de graduação em Ciências Contábeis, presentes em 25 (vinte e cinco) municípios baianos.

**Quadro 2 – IES escolhidas para a pesquisa e os municípios onde estão localizadas.**

Município	Instituição	Tipo		Total
		Pública	Privada	
Alagoinhas	Faculdade Santíssimo Sacramento – FSSS		X	2
	Faculdade Santo Antônio – FSA		X	
Barreiras	Faculdade São Francisco de Barreiras – FASB		X	2
	Universidade do Estado da Bahia - CAMPUS IX	X		
Camaçari	Universidade do Estado da Bahia - CAMPUS XIX	X		1
Capim Grosso	Faculdade de Ciências Educacionais de Capim Grosso – FCG		X	1
Cruz das Almas	Faculdade Maria Milza - CAMPUS FACTAE – FAMAM		X	1
Eunápolis	Faculdades Integradas do Extremo Sul da Bahia – UNESULBAHIA		X	1
Guanambi	Faculdade de Guanambi		X	1

Continua

Conclusão

**Quadro 2 – IES escolhidas para a pesquisa e os municípios onde estão localizadas.**

Município	Instituição	Tipo		Total
		Pública	Privada	
Feira de Santana	Faculdade Anísio Teixeira de Feira de Santana – FAT		X	5
	Faculdade de Tecnologia e Ciências de Feira de Santana – FTC		X	
	Faculdade Regional da Bahia - FARB/UNIRB		X	
	Universidade Estadual de Feira de Santana – UEFS	X		
	Universidade Salvador – UNIFACS		X	
Ilhéus	Centro de Ensino Superior de Ilhéus – CESUPI		X	2
	Universidade Estadual de Santa Cruz – UESC	X		
Irecê	Faculdade do Sertão – UESSBA		X	1
Itabuna	Faculdade do Sul – FACSUL		X	1
Jequié	Faculdade Integrada Euclides Fernandes – FAJ		X	1
Juazeiro	Faculdade São Francisco de Juazeiro – FASJ		X	1
Lauro de Freitas	Faculdades Integradas Ipitanga – UNIBAHIA		X	2
	Faculdade Unime de Ciências Sociais – FCS		X	
Luís Eduardo Magalhães	Faculdade Arnaldo Horácio Ferreira – FAAHF		X	1
Paripiranga	Faculdade de Ciências Humanas e Sociais - FACULDADE AGES		X	1
Riachão do Jacuípe	Faculdade Regional de Riachão do Jacuípe – FARJ		X	1
Ribeira do Pombal	Faculdade Dom Luís de Orleans e Bragança – FARRP		X	1
Salvador	Faculdade Baiana de Direito e Gestão		X	23
	Faculdade Batista Brasileira – FBB		X	
	Faculdade Castro Alves – FCA		X	
	Faculdade Cidade do Salvador – FCS		X	
	Faculdade de Ciências Contábeis – FACIC		X	
	Faculdade de Ciências Gerenciais da Bahia – UNICENID		X	
	Faculdade Delta – FACDELTA		X	
	Faculdade Dois de Julho - F2J		X	
	Faculdade Dom Pedro II – FDP II		X	
	Faculdade Maurício de Nassau de Salvador - FMN SALVADOR		X	
	Faculdade Regional da Bahia – FARB		X	
	Faculdade Ruy Barbosa – FRBA		X	
	Faculdade São Salvador – FSS		X	
	Faculdade São Tomaz de Aquino – FSTA		X	
	Faculdade Sartre COC - FACOC SALVADOR		X	
	Instituto Baiano de Ensino Superior – IBES		X	
	Instituto Salvador de Ensino e Cultura – ISEC		X	
	Universidade do Estado da Bahia - CAMPUS I	X		
	Universidade Federal da Bahia – UFBA	X		
	Centro Universitário Jorge Amado – UNIJORGE – CAMPUS PARALELA		X	
Centro Universitário Jorge Amado – UNIJORGE – CAMPUS COMÉRCIO		X		
Faculdade Vasco da Gama – FVG – UNIDADE SEDE		X		
Faculdade Vasco da Gama – FVG – UNIDADE CAJAZEIRA		X		

Continua

Conclusão

**Quadro 2 – IES escolhidas para a pesquisa e os municípios onde estão localizadas.**

Município	Instituição	Tipo		Total
		Pública	Privada	
Salvador	Universidade Católica do Salvador – UCSAL – CAMPUS PITUAÇU		X	5
	Universidade Católica do Salvador – UCSAL – CAMPUS FEDERAÇÃO		X	
	Universidade Católica do Salvador – UCSAL – CAMPUS LAPA		X	
	Universidade Salvador – UNIFACS		X	
	Centro Universitário Estácio da Bahia – Estácio FIB		X	
Santa Cruz Cabralia	Faculdade do Descobrimento – FACDESCO		X	1
Santo Antônio de Jesus	Faculdade de Ciências Empresariais – FACEMP		X	1
Senhor do Bonfim	Universidade do Estado da Bahia - CAMPUS VII	X		1
Teixeira de Freitas	Faculdade do Sul da Bahia – FASB		X	2
	Faculdade Pitágoras de Teixeira de Freitas - PIT TEIXEIRA		X	
Valença	Faculdade Zacarias de Góes – FAZAG		X	1
Vitória da Conquista	Faculdade Independente do Nordeste – FAINOR		X	2
	Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia – UESB	X		
<b>TOTAL</b>		<b>8</b>	<b>54</b>	<b>62</b>
<b>Porcentagem</b>		<b>12,90%</b>	<b>87,10%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria (2014)

### 3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA

O questionário foi aplicado aos discentes via e-mail disponibilizado pelos coordenadores de curso, nas instituições de ensino. Para avaliar o domínio dos discentes baianos diante da percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis sobre os artefatos, foi utilizado um questionário (APÊNDICE A) como instrumento de pesquisa. O questionário é composto por 13 (treze) assertivas, foram instituídas, 4 (quatro) perguntas assertivas para a Contabilidade Gerencial e Artefatos de Contabilidade Gerencial, e 5 (cinco) assertivas para Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada, todas as afirmações do questionário expuseram, necessariamente, as opções de escolhas, “Verdadeira”, “Falsa”, “Não sei”, a elaboração do questionário foi fundamentada em entrosamentos conceituais sobre os assuntos abordados, no qual o questionado avaliou e escolheu a opção que mais se aproximava de sua sabedoria.

As assertivas por Contabilidade Gerencial e seus artefatos solicitavam que o respondente soubesse, principalmente:

1. Contabilidade Gerencial – Conceito, e do objetivo;
2. Artefatos da Contabilidade Gerencial;
3. Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada – dos componentes utilizados.

O instrumento que permitiu que fosse criado um formulário, seguindo o questionário elaborado, para atingir o grande número de indivíduos alvos desta pesquisa, foi à utilização da ferramenta eletrônica: o *Google Drive*, este instrumento permitiu que fosse criado um formulário, seguindo o questionário elaborado anteriormente, gerando um *link*.

Para os Coordenadores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, das concernentes Instituições de Ensino Superior, foram enviados e-mails, fornecidos através do e-MEC, esclarecendo a intenção da pesquisa, pedindo que os discentes fossem avisados através do acesso ao respectivo *link* do questionário, fornecido no próprio *e-mail*.

### 3.4 PLANO DE ANÁLISE

O questionário foi à maneira de colher os dados exigidos pela pesquisa. As respostas das assertivas foram organizadas em 3 (três) grupos: “Satisfatório”, correspondendo às assertivas que foram respondidas corretamente; “Insatisfatório”, para as assertivas respondidas incorretamente; e “Não sei”, admitindo que não conhecem o assunto tratado.

Adotou-se o teste Kolmogorov-Smirnov com correção de Lilliefors. Executou-se uma Estatística Descritiva com Teste Qui-quadrado, organizando os dados em uma distribuição de frequência. Comparar proporções é o princípio básico deste método, isto é, entre as frequências observadas e esperadas as possíveis discordâncias.

Diante disso, encontrou-se a frequência absoluta ( $F_i$ ) e a frequência relativa em percentual ( $F_i\%$ ) de toda amostra.

Finalmente, concluiu-se com o Teste de Hipótese t-Student. Nesse contexto, o Teste t-Student utiliza de conceitos estatísticos a fim de rejeitar ou não a  $H_0$ , seguindo uma distribuição t de Student.

Na análise estatística usada nesta pesquisa, aplicou-se o *software Statistical Package for Social Science for Windows (SPSS)*, no qual possibilitou a execução de cálculos complexos, simplificando a visualização dos resultados.

### 3.5 HIPÓTESE

Para responder ao questionamento desta pesquisa foi proposto 1 (uma) hipótese com a intenção de conduzir a comprovação dos objetivos definidos aliado ao problema pesquisado. De acordo com o objetivo geral da pesquisa, que é analisar o conhecimento dos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis diante dos artefatos da Contabilidade Gerencial, esta seção está estruturada com base nos objetivos específicos, a hipótese está representada por  $H_1$ .

A  $H_1$  os alunos das Instituições de Ensino Superior do curso de graduação em Ciências Contábeis conhecem os artefatos da Contabilidade Gerencial.

Faz-se necessário que os profissionais contábeis conheçam tais artefatos, a fim de aplicá-los no dia-a-dia das organizações. Desta forma, segundo Germano et. al. (2011), para que os discentes desenvolvam competências que os tornem capazes de apoiar o processo de tomada de decisão nas organizações, é fundamental que os artefatos sejam difundidos entre os estudantes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Posteriormente à aplicação de testes específicos e, conseqüentemente, a obtenção dos resultados desta pesquisa, a hipótese referida será comprovada ou rejeitada.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

A investigação sobre os Artefatos de Contabilidade Gerencial difundidos entre os alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis apresenta a análise dos dados coletados, organizada em três blocos em que foi estruturado o instrumento de pesquisa. No primeiro bloco foram analisadas questões sobre a Contabilidade Gerencial, no segundo bloco os Artefatos de Contabilidade Gerencial e no terceiro os Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada dos componentes utilizados.

A amostra da pesquisa foi composta pelos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) públicas e privadas presenciais que oferecem o curso de Ciências Contábeis. A amostra obtida através do questionário aplicado nas Instituições de Ensino Superior no estado da Bahia totalizou 219 (duzentas e dezenove) respostas.

Segundo Hoffman (2006) as ferramentas estatísticas apresenta o cálculo total de médias e de porcentagens, expandindo seu campo de amostras, delineamento de experimentos, análises e processamentos de dados. O tratamento dos dados coletados foi desempenhado por meio de ferramentas estatísticas.

Foi testada a normalidade da amostra, isto é, verificou-se se a amostragem adotava uma distribuição normal, para a adoção do teste.

Há muitas formas de testar a normalidade de uma amostra. Para esta pesquisa, aplicaram-se 2 (dois) testes propostos pelo Teste de Normalidade, o Kolmogorov-Smirnov e o Sahpiro-Wilk. O Quadro 3 mostra o resultado obtido após a aplicação destes testes, optou-se pelo teste Kolmogorov-Smirnov com correção de Lilliefors, pois a amostra desta pesquisa foi superior a 20 (vinte).

O teste de Kolmogorov-Smirnov verifica na elevada diferença entre a distribuição acumulada da amostra e distribuição acumulada esperada no qual o resultado deu 0%, ou seja, inferior ao nível de significância 5%.

Quadro 3 - Teste de Normalidade

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
Q1	,346	219	,000	,714	219	,000
Q2	,370	219	,000	,693	219	,000
Q3	,229	219	,000	,803	219	,000
Q4	,311	219	,000	,780	219	,000
Q5	,347	219	,000	,728	219	,000
Q6	,256	219	,000	,770	219	,000
Q7	,261	219	,000	,791	219	,000
Q8	,304	219	,000	,761	219	,000
Q9	,354	219	,000	,720	219	,000
Q10	,310	219	,000	,759	219	,000
Q11	,326	219	,000	,740	219	,000
Q12	,343	219	,000	,710	219	,000
Q13	,365	219	,000	,701	219	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

O Qui-Quadrado, é um teste de hipóteses que se propõe a encontrar um valor da disseminação para duas variáveis nominais, medindo a associação existente entre variáveis qualitativas.

#### 4.1 ANÁLISE DA AMOSTRA

A amostra desta pesquisa foi dividido em 3 (três) tópicos, Contabilidade Gerencial, Artefatos de Contabilidade Gerencial e Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada. As respostas adquiridas foram analisadas seguindo as frequências absolutas e as relativas em percentual, com o resultado após a aplicação do Teste Qui-quadrado.

É nítido que em todas as assertivas, com exceção da Q6 correspondente a Artefatos de Contabilidade Gerencial, houve discordância entre as frequências observadas e as esperadas. Os valores do Teste Qui-quadrado e das frequências estão detalhados nos quadros a seguir.

#### 4.1.1 Percepção acerca da Contabilidade Gerencial

A etapa 1 do questionário foi composta por afirmações acerca da Contabilidade Gerencial com 3 (três) opções de escolhas, “Satisfatórias”, “Insatisfatórias”, “Não sei”.

O Quadro 4 institui que na questão Q1 a assertiva Insatisfatória, 54,80%, destacou-se. Percentual bastante superior ao índice correspondente à resposta Satisfatória, 18,70%. Dessa forma, observa-se que para a assertiva mencionada o resultado negativo prevaleceu. A questão pedia que os respondentes emitissem o grau de conhecimento com a seguinte frase: “A Contabilidade Gerencial deve fazer o papel de separação entre as ações internas do gestor e a lucratividade, a utilização das etapas gerenciais, permite entender estratégia, composição, e comando”.

Referente às questões Q2, Q3 e Q4 percebe-se que o resultado foi oposto, houve mais respostas Satisfatórias, equivalendo a 73,50%, 42,00% e 59,80% respectivamente, das 219 (duzentas e dezenove) obtidas.

**Quadro 4 - Contabilidade Gerencial**

	Total		Qui-quadrado
	Fi	Fi%	DF Sig
<b>Q1</b>			47.370
<b>Satisfatório</b>	41	18,70%	2
<b>Insatisfatório</b>	120	54,80%	0,000
<b>Não sabe</b>	58	26,50%	
<b>Q2</b>			159.151
<b>Satisfatório</b>	161	73,50%	2
<b>Insatisfatório</b>	28	12,80%	0,000
<b>Não sabe</b>	30	13,70%	
<b>Q3</b>			12.411
<b>Satisfatório</b>	92	42,00%	2
<b>Insatisfatório</b>	77	35,20%	0,002
<b>Não sabe</b>	50	22,80%	
<b>Q4</b>			71.863
<b>Satisfatório</b>	131	59,80%	2
<b>Insatisfatório</b>	34	15,50%	0,000
<b>Não sabe</b>	54	24,70%	

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

O Quadro 4, a assertiva Q2 o Qui-quadrado foi elevado, superando a média entre as 4 (quatro) assertivas de 72.699. Sugerindo que a distância entre as frequências observadas e as esperadas tenha sido grande, inexistindo aderência.

Portanto, é pouco provável que as variações encontradas tenham seguido uma eventualidade, apesar do valor de Qui-quadrado das assertivas Q1, Q3, e Q4 ter sido abaixo da média calculada, reforça-se que também não há aderência.

O Qui-Quadrado, da Q3 deu abaixo da media das outras questões, com o valor de 12.411, obtendo um valor inferior ao demais. O valor do nível de significância foi de 0,2 % o resultado obtido não será desconsiderado na análise, apesar de ter dado essa diferença esta abaixo do nível de significância limite de 5%.

As questões 2, 3 e 4 que tratavam do conceito, e do objetivo da Contabilidade Gerencial alcançaram uma percepção maior de conhecimento dos respondentes já que prevaleceu a assertiva Satisfatória, enquanto que, na questão 1 prevaleceu a assertiva Insatisfatória.

Ressalta-se que a percentagem Insatisfatória da assertiva Q1 é alta. Provavelmente, a justificativa esteja após analisar o instrumento de pesquisa, observa-se que o quesito trata da Contabilidade Gerencial. Logo, o alto índice de Insatisfatório na Q1 insinua que os discentes questionados não apresentam conhecimento acerca do conceito, e do objetivo da Contabilidade Gerencial.

Referente às questões Q2, Q3 e Q4 percebe-se que o resultado foi inverso, houve mais respostas Satisfatórias, sobre a mesma compreensão da Q1 insinua que os discentes questionados apresentam conhecimento acerca do conceito, e do objetivo da Contabilidade Gerencial.

Avaliando de forma individual as assertivas do Quadro 4, é possível confirmar se os respondentes conhecem a Contabilidade Gerencial. Isso porque no resultado geral, a assertiva Satisfatória destacou-se nas questões 2, 3 e 4, e Insatisfatória apenas na questão 1. Portanto, assim como apontado por Frezatti et. al. (2009) os artefatos de Contabilidade Gerencial passam por estágios e, o primeiro dele é a instancia conceitual, os graduandos em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior no Estado da Bahia apresentam conhecimento.

#### 4.1.2 Percepção acerca dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

O Quadro 5 apresenta as afirmativas acerca dos Artefatos da Contabilidade Gerencial com as 3 (três) opções de escolhas em 4 (quatro) questões.

Observa-se que o Teste Qui-quadrado na assertiva Q6 apontou uma referência muito baixa, ou seja, a frequência observada não difere estatisticamente da frequência esperada. Outro fator a se observar é o valor do Sig, que equivale a 5,80%, superior ao nível de significância limite de 5%. Com isso, é incorreto afirmar que existe diferença estatística entre os resultados. Logo, afirmando que a frequência Insatisfatória é estatisticamente superior a Satisfatória, a probabilidade de erro chega a 5,80%. Portanto, especialmente para esta assertiva, o resultado obtido será desconsiderado na análise por não possuir significância estatística.

**Quadro 5 - Artefatos de Contabilidade Gerencial**

	Total		Qui-quadrado
	Fi	Fi%	DF Sig
<b>Q5</b>			62.000
Satisfatório	70	32,00%	2
Insatisfatório	27	12,30%	0,000
Não sabe	122	55,70%	
<b>Q6</b>			5.699
Satisfatório	57	26,00%	2
Insatisfatório	85	38,80%	0,058
Não sabe	77	35,20%	
<b>Q7</b>			19.753
Satisfatório	88	40,20%	2
Insatisfatório	42	19,20%	0,000
Não sabe	89	40,60%	
<b>Q8</b>			47.370
Satisfatório	88	40,20%	2
Insatisfatório	26	11,90%	0,000
Não sabe	105	47,90%	

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Nas assertivas Q5, Q7 e Q8 a frequência Satisfatória prevaleceu. Desta forma, possivelmente pode-se afirmar que os discentes conhecem os Artefatos de Contabilidade Gerencial. Enquanto que o resultado obtido na assertiva Q6 não pode ser considerado, já que inexistência significância estatística na questão.

Observando a Q5, o número de Satisfatórias ficou com 32,0%, a questão pedia que os respondentes expressassem seu grau de conhecimento com a seguinte

frase: “Classificam como artefatos modernos, que estão no terceiro e quarto estágios evolutivos, conforme classificação da IFAC as novas técnicas - *Balanced Scorecard*, Valor Econômico Agregado (EVA) e Custeio Baseado em Atividades (ABC)”. Na Q7, o número de Satisfatórias ficou com 40,2%, a questão pedia que os respondentes exprimissem seu grau de conhecimento com a seguinte frase: “Enquadram-se como sistemas e métodos de custeio: o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Padrão e o Custeio Meta”.

Enquanto que na Q8 o número de Satisfatórias ficou com 40,2%, os respondentes são indagados sobre a seguinte frase: “Custeio Baseado em Atividade (ABC), os custos são rastreados a partir das atividades executadas, permitindo uma análise detalhada dessas atividades e reduzindo os problemas de alocação de custos indiretos, pois considera que são as atividades que consomem recursos, e, conseqüentemente geram custos”.

As mesmas estabelece que o respondente possua conhecimento acerca dos Artefatos de maneira geral, levando em consideração classificação, uso e os seus quatro estágios evolutivos.

Avaliando de forma individual as assertivas do Quadro 5, é possível confirmar se os respondentes conhecem os Artefatos da Contabilidade Gerencial. Isso porque no resultado geral, a assertiva Satisfatória destacou-se.

Portanto, assim como concluído por Germano et. al. (2011) os artefatos de Contabilidade Gerencial passam por estágios e, verificou-se que os artefatos no primeiro e segundo estágios evolutivos, sendo o primeiro estágio aquele que possui distribuição mais homogênea, ou seja, são conhecidos de maneira mais uniforme, são os mais disseminados entre os pesquisados, enquanto que o conhecimento apresenta-se mais heterogêneo no terceiro e quarto estágios evolutivos,

Conforme Nascimento et. al. (2012) concluiu que os artefatos de Contabilidade Gerencial do primeiro estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, podendo, portanto, serem classificados como tradicionais, são os mais presentes nas ementas das disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, os graduandos em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior no Estado da Bahia apresentam conhecimento.

### 4.1.3 Percepção acerca dos Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada

Quadro 6 - Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada

	Total		Qui-quadrado
	Fi	Fi%	DF Sig
<b>Q9</b>			64.438
<b>Satisfatório</b>	65	29,70%	2
<b>Insatisfatório</b>	29	13,20%	0,000
<b>Não sabe</b>	125	57,10%	
<b>Q10</b>			29.452
<b>Satisfatório</b>	68	31,10%	2
<b>Insatisfatório</b>	43	19,60%	0,000
<b>Não sabe</b>	108	49,30%	
<b>Q11</b>			32.877
<b>Satisfatório</b>	53	24,20%	2
<b>Insatisfatório</b>	53	24,20%	0,000
<b>Não sabe</b>	113	51,60%	
<b>Q12</b>			47.370
<b>Satisfatório</b>	36	16,40%	2
<b>Insatisfatório</b>	65	29,70%	0,000
<b>Não sabe</b>	118	53,90%	
<b>Q13</b>			91.589
<b>Satisfatório</b>	80	36,50%	2
<b>Insatisfatório</b>	12	5,5%	0,000
<b>Não sabe</b>	127	58,00%	

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Em análise às respostas destinadas aos Artefatos de forma segregada dos componentes utilizados, é evidente que o resultado Satisfatório prevalece. Das 5 (cinco) questões, 3 (três) delas é Satisfatória.

Observando a assertiva Q11, percebe-se um resultado igualitário quanto ao Satisfatório e o Insatisfatório. A questão pedia que os respondentes expressassem seu grau de conhecimento com a seguinte frase: “São Métodos ou Sistemas de Custeio, Orçamento, Simulação, Descentralização, Kaizen, Just in Time, Teoria das Restrições”. O resultado entre o Satisfatório e o Insatisfatório foi igual, ou seja, não é possível afirmar se há ou não conhecimento sobre o assunto abordado.

Nas assertivas do Quadro 6, cabe observar a frequência dos discentes que responderam não saber. Elevada nas assertivas Q9, Q11, Q12 e Q13, chegando a corresponder mais de 50%, e apenas, na Q10 ficaram abaixo dos 50% totalizando 49,3% dos que afirmaram não saber. O alto índice de discentes que informaram não saber os Artefatos de forma segregada, possivelmente, justifica-se a pouca

utilização da segmentação em classes: sistemas e métodos de custeio, métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

Analisando de forma individual as assertivas, é possível confirmar se os respondentes apresentam conhecimento diante dos Artefatos de forma segregada. Isso porque no resultado geral, a assertiva Satisfatória destacou-se na Q9, Q10 e na Q13, o Insatisfatório na Q12, e na Q11 não houve predomínio entre Satisfatório e Insatisfatório. Entretanto, no geral, percebe-se que os discentes conhecem os Artefatos de forma segregada, segmentada em classes.

Assim como Germano et. al. (2011) a investigação acerca dos Artefatos segmentada em classes em que se encontram os artefatos da Contabilidade Gerencial disseminados entre alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis primeiramente adotou como apoio o quadro de referência (Quadro 1) adaptado de Germano et al. (2011) e apresentado no referencial teórico desta pesquisa.

## 4.2 TESTE DE HIPÓTESE

Aplicou-se o Teste de Hipótese t-Student a fim de rejeitar ou não a  $H_0$ . O Teste foi conduzido com base nas seguintes hipóteses:

$H_0$ : Estabelece que os alunos das Instituições de Ensino Superior do curso de graduação em Ciências Contábeis conhecem os artefatos da Contabilidade Gerencial.

$H_1$ : Estabelece que os alunos das Instituições de Ensino Superior do curso de graduação em Ciências Contábeis não conhecem os artefatos da Contabilidade Gerencial.

Como demonstrado no Quadro 7, o resultado da aplicação do Teste de Hipótese t-Student. Observa-se que em todas as assertivas o Sig. foi de 0%, isto é, as respostas obtidas indicam a aceitação da hipótese nula  $H_0$ . Logo, os alunos das Instituições de Ensino Superior conhecem os Artefatos da Contabilidade Gerencial.

Quadro 7 – Teste Não Paramétrico (t-Student)

<b>Categorias de Análise</b>	<b>T</b>	<b>Sig. (bi-caudal)</b>
<b>CG</b>		
Assertiva 1	12,830	0,000
Assertiva 2	19,069	0,000
Assertiva 3	8,694	0,000
Assertiva 4	23,619	0,000
<b>ACG</b>		
Assertiva 5	11,110	0,000
Assertiva 6	19,282	0,000
Assertiva 7	25,196	0,000
Assertiva 8	21,461	0,000
<b>ACGSF</b>		
Assertiva 9	29,776	0,000
Assertiva 10	21,461	0,000
Assertiva 11	26,245	0,000
Assertiva 12	19,282	0,000
Assertiva 13	25,196	0,000

Fonte: Elaboração própria (2014).

No estudo realizado por Germano et al. (2011) os resultados indicaram que a maioria dos pesquisados (77%) conhece o tema Contabilidade Gerencial, embora apenas 33% afirmem conhecer com profundidade, que conhecem os Artefatos da Contabilidade Gerencial (63%) e compreendem a importância desta temática para as organizações (81%).

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo procurou investigar qual a percepção dos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis acerca dos artefatos da Contabilidade Gerencial, de forma a confirmar ou rejeitar a hipótese inicialmente proposta.

De acordo com esse cenário, o objetivo geral da pesquisa consistiu em analisar o conhecimento dos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis diante dos artefatos da Contabilidade Gerencial.

A análise do instrumento próprio de pesquisa contendo 13 (treze) afirmativas obteve um total de 219 (duzentas e dezenove) respostas, onde os discentes deveriam julgar e optar pela alternativa mais próxima do seu entendimento acerca do tema pesquisado.

Inicialmente, aplicou-se o Teste de Normalidade a fim de verificar se a amostra seguia uma Distribuição Normal. Com isso, devido à amostra ter superado 20 (vinte) respostas, optou-se pelo teste Kolmogorov-Smirnov. Em seguida, realizou-se uma Estatística Descritiva com Teste Qui-quadrado no qual os dados foram organizados em uma distribuição de frequências.

Pelo Teste de Normalidade Kolmogorov-Smirnov houve a possibilidade de concluir que a amostra tende a não normalidade, deste modo foi aceita a hipótese nula da normalidade da distribuição dos dados.

Na análise descritiva dos dados, averiguou-se as frequências elevadas de assertivas que foram respondidas corretamente, evidenciando o conhecimento dos graduandos em Ciências Contábeis na Bahia.

Os resultados obtidos evidenciaram que aos índices observados na análise, levando em consideração a adoção apenas do Satisfatório e Insatisfatório diante à amostra levantada no Quadro 4 as médias correspondem a [48,50%] para o Satisfatório e [37,4%] ao Insatisfatório, no Quadro 5 os valores correspondem a [37,4%] para o Satisfatório e [14,5%] ao Insatisfatório, já no Quadro 6 os valores correspondem a [27,6%] para o Satisfatório e [18,4%] ao Insatisfatório.

Através do Teste de Hipótese t-Student observou a aceitação da hipótese nula. Portanto, os estudantes de graduação em Ciências Contábeis no Estado da Bahia conhecem os Artefatos da Contabilidade Gerencial.

Os achados deste estudo comprovam que o objetivo foi alcançado, pois identificou o nível de percepção dos discentes de graduação de ciências contábeis nas IES baianas, acerca dos Artefatos da Contabilidade Gerencial. Desta forma, a problemática da pesquisa concluiu que os discentes, conhecem o tema proposto.

Com relação às limitações do estudo, a amostra usada é um tanto quanto razoável, o instrumento de pesquisa foi enviado por meio eletrônico, necessitou-se que os coordenadores dos cursos de contábeis das IES baianas colaborassem na divulgação aos discentes através de e-mails, foram poucas que se dispuseram a divulgar a pesquisa, apesar do número das IES, que foram 62, o número de respostas poderia ter sido maior, levando em consideração que a maioria estava em recesso.

Indicam-se novos estudos utilizando o instrumento de pesquisa construído nesta pesquisa, restringindo-se aos discentes do curso de Ciências Contábeis, verificando a existência de relacionamento entre regiões demográficas do Brasil acerca do conhecimento dos Artefatos da Contabilidade Gerencial. Confrontando os resultados obtidos em outras regiões com os alcançados nesta pesquisa, comparando-se os resultados.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ANTONIO, Henrique Marco, Santiago Marlene Ferreira, Monica Franchi Carniello, Fábio Ricci. **Contabilidade gerencial: Sua aplicação e utilidade na pequena empresa**. 2010. Disponível em: < <http://www.inicepg.univap.br/cd..> >. Acesso em 20 de abril de 2014.

CATAPAN, Anderson, Ana Carolina Teixeira Cortes, Patrícia Baptista de Souza, Rosângela Moreira dos Santos, Vanessa Ventura da Silva. **A utilização da contabilidade gerencial: um estudo em micro e pequenas empresas**. 2011. Disponível em:< <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/ret/article/view/25924..> >. Acesso em 02 de abril de 2014.

COGAN, Samuel. **Contabilidade Gerencial: Uma Abordagem de Teoria das Restrições**. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia foucaultiana**. 2010. Disponível em: < <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/23984/Dissertacao%20Flaviano%20-%20UFPR.pdf?sequence=1> >. Acesso em 16 de julho de 2014.

CHAVES, GENECI RODRIGUES. **Contabilidade gerencial como auxílio na tomada de decisões**. 2008. Disponível em:< <http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/viewArticle/467..> >. Acesso em 30 de março de 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ESPEJO, Marcia Maria dos Santos Bortolucci, Flaviano Costa, Ana Paula Capuano da Cruz, Lauro Brito de Almeida. **Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais**. 2009. Disponível em:< <http://repositorio.furg.br:8080/bitstream/handle/1/3937/Uma%20An%20C3%A1lise%20Cr%20C3%ADticoReflexiva%20da%20Compreens%20C3%A3o%20da%20Ado%20C3%A7%20C3%A3o%20dos%20Artefatos%20de%20Contabilidade%20Gerencial%20sob%20uma%20Lente%20Alternativa%20A%20Contribui%20C3%A7%20C3%A3o%20de%20Abordagens%20Organizacionais..pdf?sequence=1..> >. Acesso em 14 de maio de 2014.

FREZATTI, Fábio. **Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial**. 2004. Disponível em:< [http://www.anpad.org.br/enanpad/2004/htm/enanpad2004-ccg-trabalhoconvidado\\_resumo.html..](http://www.anpad.org.br/enanpad/2004/htm/enanpad2004-ccg-trabalhoconvidado_resumo.html..) >. Acesso em 02 de abril de 2014.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, NOREEN, BREWER **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Editora LTC, 2007.

GERMANO, Cíntia Vanessa Monteiro, Lilian Castelo Campos, Maria da Glória Arrais Peter, Marcus Vinícius Veras Machado, Cícero Philip Soares do Nascimento. **Artefatos de contabilidade gerencial disseminados entre os alunos do curso de graduação em ciências contábeis**. 2011. Disponível em: <<http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2012/03/Artefatos-de-Contabilidade-Gerencial-disseminados-entre-os-alunos-do-Curso-de-Graduacao-em-Ciencias-Contabeis.pdf>.. >. Acesso em 15 de abril de 2014.

GRZESZEZESZYN, Gilberto. **Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização**. 2010. Disponível em: <<http://200.201.10.18/index.php/capitalcientifico/article/view/607>.. >. Acesso em 16 de abril de 2014.

HUPPES, Cristiane Mallmann. **A contabilidade gerencial e o desenvolvimento local endógeno: Diagnóstico da Utilização e das Potencialidades da Contabilidade Gerencial Segundo a Percepção dos Empresários da Agroindústria do Pacto Fonte Nova**. 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D038.pdf>.. >. Acesso em 25 de maio de 2014.

KLOZOVSKI, Marcel Luciano. **Um estudo comparativo entre estudantes do ensino presencial e do ensino a distância sobre percepção de valor e satisfação na disciplina de contabilidade geral**. 2013. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/30303/R%20-%20D%20-%20MARCEL%20LUCIANO%20KLOZOVSKI.pdf?sequence=1> >. Acesso em 16 de julho de 2014.

NGANGA, Camilla Soueneta Nascimento, Mônica Aparecida Ferreira, Edilberto Batista Mendes Neto, Edvalda Araújo Leal. **Estratégias e Técnicas Aplicadas no Ensino da Contabilidade Gerencial: um estudo com docentes do Curso de Ciências Contábeis**. 2013. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq\\_2013/2013\\_EnEPQ108.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq_2013/2013_EnEPQ108.pdf).. >. Acesso em 16 de abril de 2014.

NASCIMENTO, Cícero Philip Soares do Nascimento, Talyta Eduardo Oliveira, Maria da Glória Arrais Peter. **O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial nos cursos de graduação em ciências contábeis**. 2011. Disponível em: <<http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2012/09/O-Ensino-dos-Artefatos-de-Contabilidade-Gerencial-nos-Cursos-de-Ciencias-Contabeis-das-Universidades-Federais-Brasileiras.pdf>.. >. Acesso em 16 de maio de 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luíz **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUTES, Dione Oleszczouk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/pt-br.php>.. >. Acesso em 14 de maio de 2014.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo, Rosimeire Pimentel Gonzaga, Angélica de Vasconcelos Silva Moreira Santos, Valcemiro Nossa. **A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo**. 2011. Disponível em:< [http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/BBR%20-%20ARIDELMO.pdf..](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/BBR%20-%20ARIDELMO.pdf..) >. Acesso em 16 de maio de 2014.

NGANGA, Camilla Soueneta Nascimento, Mônica Aparecida Ferreira, Edilberto Batista Mendes Neto, Edvalda Araújo Leal. **Estratégias e Técnicas Aplicadas no Ensino da Contabilidade Gerencial: um estudo com docentes do Curso de Ciências Contábeis**. 2013. Disponível em:< [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq\\_2013/2013\\_EnEPQ108.pdf..](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEPQ/enepq_2013/2013_EnEPQ108.pdf..) >. Acesso em 16 de abril de 2014.

NASCIMENTO, Cícero Philip Soares do Nascimento, Talyta Eduardo Oliveira, Maria da Glória Arrais Peter. **O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial nos cursos de graduação em ciências contábeis**. 2011. Disponível em:< <http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2012/09/O-Ensino-dos-Artefatos-de-Contabilidade-Gerencial-nos-Cursos-de-Ciencias-Contabeis-das-Universidades-Federais-Brasileiras.pdf..> >. Acesso em 16 de maio de 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luíz **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

## APÊNDICE A – Questionário utilizado para coletar os dados da pesquisa.

Analise as assertivas abaixo referentes à Contabilidade Gerencial e seus Artefatos julgue-as em Verdadeiras (V), Falsas (F) ou Não sei (NS).

<b>Contabilidade Gerencial</b>			
<b>Assertiva</b>	<b>V</b>	<b>F</b>	<b>NS</b>
A Contabilidade Gerencial deve fazer o papel de separação entre as ações internas do gestor e a lucratividade, a utilização das etapas gerenciais, permite entender estratégia, composição, e comando.			
Contabilidade Gerencial tem como objetivo, fornecer instrumentos aos administradores de empresa que os auxiliem em suas funções gerenciais.			
O objeto da Contabilidade Gerencial possui foco para os usuários externos, citando a esse público as consequências das decisões tomadas e do progresso nos desempenhos obtidos enquanto a Contabilidade Financeira é reservada ao público interno, observando dados financeiros e operacionais.			
Os Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG) busca manter a eficiência funcional e a vantagem de competição do mercado obriga as organizações a escolher as melhores práticas gerencias, com precisão em suas informações.			
<b>Artefatos de Contabilidade Gerencial</b>			
<b>Assertiva</b>	<b>V</b>	<b>F</b>	<b>NS</b>
Classificam como artefatos modernos, que estão no terceiro e quarto estágios evolutivos, conforme classificação da IFAC as novas técnicas - <i>Balanced Scorecard</i> , Valor Econômico Agregado (EVA) e Custeio Baseado em Atividades (ABC).			
O Custeio por Absorção utiliza os custos fixos e variáveis para a composição do custo do produto, sendo mais utilizado para fins gerenciais, já que não é aceito pela legislação vigente.			
Enquadram-se como sistemas e métodos de custeio: o Custeio por Absorção, o Custeio Variável, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), o Custeio Padrão e o Custeio Meta.			
Custeio Baseado em Atividade (ABC), os custos são rastreados a partir das atividades executadas, permitindo uma análise detalhada dessas atividades e reduzindo os problemas de alocação de custos indiretos, pois considera que são as atividades que consomem recursos, e, conseqüentemente geram custos.			

<b>Artefatos da Contabilidade Gerencial de forma segregada</b>			
<b>Assertiva</b>	<b>V</b>	<b>F</b>	<b>NS</b>
Nas técnicas tradicionais, enquadrados nesse grupo: o custo-padrão, o orçamento, a análise do custo-volume-lucro e as medidas de desempenho financeiro (ROI); e em técnicas contemporâneas, destacando como instrumentos dessa última: o <i>Balanced Scorecard</i> , o Valor Econômico Adicionado (EVA) e o Custeio Meta.			
Preço de transferência, Moeda constante, Valor Presente resultados abrangentes, são Métodos de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho			
São Métodos ou Sistemas de Custeio, Orçamento, Simulação, Descentralização, Kaizen, Just in Time, Teoria das Restrições			
GECON, Balanced Scorecard, Retorno sobre o Investimento, são Filosofias e Modelos de Gestão			
<i>Balanced Scorecard</i> constitui uma ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho em quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento.			