

**ANÁLISE DO USO DE ARTEFATOS CONTÁBEIS. UM ESTUDO SOB A
PERSPECTIVA DOS ACADÊMICOS DOS CURSOS DE ADMINISTRAÇÃO E
CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO NO ESTADO DE MINAS
GERAIS**

**ANALYSIS OF THE USE OF ACCOUNTING ARTICLES. A STUDY FROM THE
PERSPECTIVE OF ACADEMIC TEACHERS IN ADMINISTRATION AND
ACCOUNTING SCIENCES IN TEACHING INSTITUTIONS IN THE STATE OF
MINAS GERAIS**

Roberto Miranda Pimentel Fully¹

Edna Mendes Hespanhol²

Polliane Riguetto de Lima³

RESUMO:

O presente trabalho analisou a percepção dos acadêmicos de Ciências Contábeis de Universidades de Ensino do Leste de Minas, instituições públicas e privadas, na utilização dos artefatos de contabilidade gerencial. A abordagem ao tema apresentou a contabilidade gerencial como sistema de informações para a tomada de decisão. Foi aplicado questionário estruturado para entender a percepção destes acadêmicos e verificou-se que os acadêmicos não dominam as práticas dos artefatos contábeis e que se faz necessário ajustes nas estruturas curriculares dos cursos superiores de contabilidade.

Palavras Chaves: Artefatos contábeis Modernos, Artefatos Contábeis Tradicionais, contabilidade gerencial, estrutura curricular.

ABSTRACT:

The present work analyzed the perception of Accounting Sciences students from Teaching Universities in the East of Minas, public and private institutions, in the use of management accounting artifacts. The approach to the theme presented management accounting as an information system for decision making. A structured questionnaire was applied to understand the perception of these academics and it

¹ Professor Mestre em Ciências Contábeis, titular das disciplinas de Trabalho de Conclusão I e II e Contabilidade Tributária Faculdades Unificadas Doctum de Manhuaçu.

² Professora dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Caratinga.

³ Egressa do curso de ciências contábeis das Faculdades Integradas de Caratinga.

was found that academics do not master the practices of accounting artifacts and that adjustments in the curricular structures of higher accounting courses are necessary.

Keywords: Modern accounting artifacts, traditional accounting artifacts, management accounting, curriculum structure.

I - INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordou um estudo da percepção dos alunos de Ciências Contábeis de Universidades de Ensino do Leste de Minas, em relação à associação entre o uso de artefatos contábeis e o seu real desempenho nas organizações. Tendo em vista que, os artefatos são atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de produção e sistemas de gestão que auxilia o profissional contábil na função de gerenciar o seu trabalho.

A abordagem ao tema apresentou que, a contabilidade enquanto ciência que tem por objetivo ensinar técnicas que auxiliam na tomada de decisões dentro de uma empresa ou organização. Ribeiro (2010) destaca que “contabilidade é uma ciência que possibilita o estudo, e através de suas técnicas, o controle permanente do patrimônio das empresas e pessoas”.

Segundo Soutes (2006): “Os artefatos contábeis são ferramentas gerenciais para o controle, suporte e mensuração do desempenho empresarial com o objetivo de obter uma vantagem competitiva sobre as empresas concorrentes”.

De acordo com as ideias do autor, essas ferramentas foram criadas com o objetivo de serem instrumentos de auxílio para os profissionais a fim de darem suporte e subsídio aos gestores na tomada de decisões e na execução de suas funções com que o conhecimento se materialize nas organizações. O uso dos mesmos também pode ser entendido como um importante processo de inovação organizacional.

Correa (2010) aborda de forma sucinta sobre 12 artefatos contábeis destacando as características de cada um deles e a sua importância no setor empresarial tendo em vista o sucesso da empresa.

Seguindo esse pensamento deu-se maior ênfase aos seguintes artefatos: Custeio por absorção, custeio meta, retorno sobre investimento, planejamento estratégico, orçamento, gestão baseada em atividade, balencedscorecard⁴, gestão baseada em valor, custeio baseado em atividades, economicvalueadded⁵, planejamento tributário just in time⁶.

Destaca-se que esses artefatos supracitados surgiram objetivando auxiliar a gestão do negócio através da avaliação de desempenho. Através da utilização dos mesmos o perfil empreendedor contábil pode ser caracterizado, tendo em vista a imagem fidedigna da empresa que deve ser considerada.

Richard (2009) destaca 12 medidas de desempenho que interligadas aos artefatos terão resultados empresariais satisfatórios. São eles: fluxo de caixa, Ebit⁷, Ebitda⁸, Marketshare, lucro operacional, margem de lucro, retorno sobre ativos, retorno sobre PL, retorno por ação, nopat⁹, crescimento de vendas e Retorno sobre investimento.

Dentro desse pensamento, a pesquisa buscou responder o seguinte questionamento: Qual a percepção dos acadêmicos em ciências contábeis das Universidades de ensino, em relação ao uso de artefatos contábeis e o desempenho empresarial?

Em consonância com este problema destacou-se dois objetivos complementares, primeiramente, capturar a percepção sobre a contribuição de artefatos contábeis para o desempenho, e a investigação da percepção dos respondentes sobre a importância de medidas de desempenho específicas para a mensuração do desempenho empresarial de uma organização.

Diz Frezatti (2005), a partir de um estudo que realizou, em ambientes mais instáveis e incertos, poder utilizar ferramentas de planejamento preditivo permitirá que uma organização aumente sua eficiência na busca de maior controle de suas operações.

Com pretensão de examinar o real ganho na aplicabilidade desses artefatos, verificando quais destes são mais eficientes para incrementar o desempenho empresarial. Para tanto, objetivando aprofundar o assunto em questão foi usado o

⁴ Indicadores Balanceados de Desempenho

⁵ Valor Econômico Adicionado

⁶ No momento Exato

⁷ Lucro Antes dos Encargos Financeiros

⁸ Lucro Antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização

⁹ Lucro de Exportação Líquido Antes de Impostos

referencial teórico a fim de contextualizar cada um dos artefatos contábeis e sua relevância como ferramenta no gerenciamento do trabalho dos profissionais.

Dessa forma, foi realizada uma pesquisa de campo com aplicação de questionário em forma de entrevista em 04 Universidades de ensino, sendo elas: Doctum Caratinga, Doctum João Monlevade, Universidade do Estado de Minas Gerais em João Monlevade, Universidade Federal de Minas Gerais em Teófilo Otoni, no período de agosto a novembro de 2016. Os questionários foram divididos em quatro seções, correspondendo a cenários, artefatos contábeis, medidas de desempenho e características demográficas dos respondentes.

Foi averiguada através de pesquisa quali-quantitativa, a percepção sobre relacionamento entre uso de artefatos contábeis e desempenho empresarial, a percepção dos respondentes sobre contribuição de artefatos contábeis específicos para o desempenho empresarial, a medida de desempenho mais relevante para a mensuração do desempenho empresarial de uma organização; capturaram características demográficas de cada respondente referente ao gênero, idade, semestre previsto para conclusão do curso e se aluno possui outra formação acadêmica.

Neste sentido, o trabalho foi desenvolvido em três capítulos distintos. O primeiro aborda sobre o histórico da contabilidade, destacando eventos históricos importantes como o objetivo de melhor contextualizar a evolução desta importante matéria saindo da era da contabilidade antiga para a era da contabilidade moderna.

Para o segundo capítulo, denominado “As segregações dos artefatos pela Contabilidade Gerencial”, revelou-se conceitos e caracterização, tendo em vista seu contexto organizacional, o meio pelo qual a informação contábil é produzida, exercendo influência sobre inúmeras vertentes das organizações.

Quanto ao terceiro capítulo, intitulado metodologia, abordou-se o detalhamento dos procedimentos e as técnicas utilizadas na pesquisa, a fim de atingir os objetivos propostos, destacou-se a importância do tema juntamente com seus conceitos.

Com os resultados obtidos observou-se que estatisticamente não evidencia que na percepção dos alunos o uso de artefatos contábeis influencia o desempenho empresarial. Não se podendo afirmar que um dos motivos para investir nos artefatos contábeis seja realmente a melhoria do desempenho empresarial.

Verificou-se que os futuros profissionais da Contabilidade se equivocam ao dizer que possuem conhecimento destes artefatos a ponto de aplicá-los, uma vez que na visão de Richard (2012) e Brito et.al (2009) não existe na literatura uma classificação de consenso sobre a melhor medida para mensurar o desempenho empresarial.

Por fim, é importante destacar a necessidade de adequar o currículo do curso de ciências contábeis para o novo ambiente de negócios que as organizações estão atualmente inseridas, além da percepção de que os alunos necessitam de outras informações diferentes das repassadas na sala de aula.

II- REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - As segregações dos artefatos pela contabilidade gerencial

Para Horngren; Sundem; Stratton, (1996); Villa, (2012) a contabilidade gerencial destaca-se por ser capaz de acumular informações que auxiliem as institu

A contabilidade gerencial utiliza-se de ferramentas adequadas com o fim de contribuir para os controles utilizados nas tomadas de decisões, são essas ferramentas que dão direcionamento e controle nas operações Padoveze, (2000,p.31).

Segundo Atkinson *et al.* (2000), a contabilidade gerencial é o processo de produzir informações operacionais e financeiras para funcionários e administradores, sendo direcionado conforme as necessidades desses.

É também um processo de identificação, mensuração, de verificação e de análise das informações nos aspectos econômicos das empresas. Sendo essa contabilidade uma base para os gestores tomarem decisões de maneira mais assertiva. Sistemas eficientes podem agregar valor considerável pelas informações apuradas e assertivas sobre atividades necessárias no sucesso das organizações Atkinson, (2000).

Para apoio ao gestor no desempenho de suas atividades, a contabilidade gerencial, entendida como“o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização”Soutes,

(2007) conta com métodos, filosofias e modelos de gestão, ferramentas, sistema de instrumentos denominados artefatos.

Nessa linha de análise, o autor supracitado define artefato como um termo genérico relacionado a atividades, instrumentos métodos e sistemas de custeio, métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, modelos de gestão que pode ser utilizado por profissionais para execução de sua função. São meios que colaboram na análise e na interpretação de dados a fim de ajudarem nos processos decisórios.

Para Borinelli (2006) “[...] a Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração, etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Estes métodos, filosofias de gestão e instrumentos vem sendo denominados por vários autores, de artefatos.

Ainda para Soutes (2007), vários artefatos modernos foram desenvolvidos pelos pesquisadores, com objetivo de dar, na ótica de Shank e Govindarajan (1997, p.29), uma “perspectiva mais abrangente que a contabilidade gerencial tradicional”.

Para Chenhall e Langfield-Smith (1998), “a intensificação dos desafios em função do aumento da competição global” fez com que a contabilidade gerencial, como resposta as mudanças e para manter sua relevância, criasse uma gama de novas técnicas gerenciais. Ainda esses autores afirmam [...] as práticas tradicionais são focadas em questões internas e financeiramente orientadas.

Para agregar valores aos seus clientes utilizam-se dentro da contabilidade gerencial os artefatos contábeis o objetivo de “[...] mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais” Horngren; Sundem; Stratton, (2008, p.4).

No âmbito da contabilidade gerencial, os artefatos gerenciais caracterizam-se como técnicas de planejamento e controle gerencial, envolvendo processos de mensuração, acúmulo e comunicação de informações monetárias e não monetárias, sobre as dimensões de desempenho da organização Oyadomari et al. (2008).

Para Correia (2010) artefatos contábeis são métodos e práticas de gestão, usado como ferramentas para dar suporte aos gestores na tomada de decisão, trazendo conhecimento na realidade das organizações.

Para Costa, Cruz e Espejo(2011), os artefatos gerenciais nasceram da tentativa de se recuperar a relevância da contabilidade gerencial.

Os artefatos gerenciais vêm sendo destacados em diversas pesquisas, tais como no estudo de Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes(2011), no qual buscou identificar se determinadas empresas brasileiras de grande porte utilizava de artefatos gerenciais, por eles segregado em modernos e tradicionais.

Davila(2012), diz que” [...] o os sistemas tradicionais para mensuração de desempenho são métodos focados em acompanhar a perspectiva interna, o desempenho da organização como um todo. Esse método tinha como foco a qualidade, a produtividade, o uptime¹⁰ e a performance do orçamento”.

Diante a um novo mundo globalizado e diante de tanta competição, houve a necessidade de ampliar a visão dos gestores, onde o foco passa a ser o mundo externo e o desempenho empresarial deve ser comparado dentro de um mesmo contexto, no entanto ele diz que não existe uma ferramenta mais qualificada para se aplicar a essa medição e sim, existe uma ferramenta mais usada o Balanced Scorecard, isso ao fato de que é um método simples e lógico.

Richard (2013) conclui que “[...] para aumentar ainda mais essa complexidade, a mensuração de desempenho empresarial tem sofrido profundas transformações e meio ao processo de globalização que as organizações estão passando nesse início de século”.

III –METODOLOGIA

Este capítulo aborda o detalhamento dos procedimentos e as técnicas utilizadas na pesquisa, a fim de atingir os objetivos propostos. Inclui a explicação sobre a caracterização da pesquisa, a definição da unidade de análise, os instrumentos para a coleta de dados e as estratégias utilizadas para a análise dos dados.

3.1 - Unidades de análise

O universo da pesquisa envolveu 477 alunos dos cursos de Ciências Contábeis e Administração, acadêmicos das Instituições de ensino sendo: Doctum

¹⁰ Tempo em Atividade

Caratinga, Doctum João Monlevade, Universidade do Estado de Minas Gerais em João Monlevade-UEMG, Universidade Federal de Minas Gerais em Teófilo Otoni UFMG, no período de agosto a novembro de 2016.

A amostra obteve 302 componentes válidos sendo respondidos por alunos que já haviam estudado matérias de Contabilidade Custo e Contabilidade Gerencial, sendo essa limitação necessária para que esses pudessem opinar de forma verdadeira e coerente.

3.2 - Instrumentos de coleta

Quanto aos meios foram utilizados questionários de pesquisa, na busca de capturar as opiniões dos alunos. (Vergara, 2005)

No primeiro objetivo específico procurou estudar a percepção da associação entre o uso de artefatos contábeis e desempenho.

Foi apresentado para toda a amostra um cenário criado de forma que pudessem se informar sobre uma organização. Na metade das amostras foram inseridas informações complementares que destacavam o uso de artefatos contábeis. O objetivo consistiu claramente em investigar se a informação (e o reforço nela contido) sobre a existência na organização de artefatos contábeis provocaria a alteração da percepção do respondente sobre o seu desempenho. Para isso era preciso que o respondente expressasse o seu grau de concordância, escolhendo um número entre 1 (discordo totalmente) e 7 (concordo totalmente).

QUADRO 2 - CENARIOS APRESENTADOS PARA OS RESPONDENTES

Cenário do estudo de caso: Você acabou de receber uma herança e pensa em investir, comprando ações de uma companhia do segmento de energia. A empresa em vista é um dos maiores comercializadores independentes de energia elétrica do Brasil. Por meio de suas 18 plantas eólicas, termoeletricas e hidroeletricas, negociou mais de 100 milhões de MWh (megawatts/hora) entre 2003 e o final de 2012. Além disso, por meio de seus consultores especialistas realiza serviços de assessoria a clientes na administração de negócios com energia elétrica. Em todos os campos de atuação, a ABC destaca-se pela acuidade de análise e prognósticos. Em 2012, por meio da ABC Trading, ingressou no mercado de etanol e de energia eólica, em que atua como trader exportadora que tem, como clientes, as principais tradings do mercado internacional.

Informação adicional apresentada para apenas metade da amostra: A controladoria da empresa possui instrumentos formais de planejamento de longo prazo, apresentando a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização. A estratégia da empresa também é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em perspectivas que envolvem aspectos financeiros, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento.

	Discordo Totalmente						Concordo Totalmente
[1] A probabilidade de eu comprar ações da companhia apresentada é muito forte.	1	2	3	4	5	6	7
[2] As ações da companhia apresentada oferecem perspectivas de alta rentabilidade.	1	2	3	4	5	6	7
[3] A empresa apresentada no texto possui um excelente desempenho financeiro.	1	2	3	4	5	6	7
[4] O desempenho contábil da empresa apresentada no texto é superior ao de suas concorrentes.	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Elaborado pelos alunos

O segundo objetivo buscou capturar, de forma mais direta, a percepção dos respondentes sobre a contribuição de artefatos contábeis específicos para o desempenho empresarial.

Imagine agora outra situação envolvendo uma empresa que precisa melhorar o seu desempenho. Para isso, a organização pensa em utilizar os artefatos apresentados a seguir.

Para cada um dos artefatos, escolha um número que melhor represente a sua percepção sobre a importância do artefato para a melhoria do desempenho. Suas escolhas podem variar entre 1 (pouco contribui para a melhoria do desempenho) e 7 (muito contribui para a melhoria do desempenho).

QUADRO 3 - ARTEFATOS CONTÁBEIS E DEFINIÇÕES
(1) Custeio por absorção, o que permite que a empresa apure o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração
(2) Custeio Meta ou target costing, o que permite que a empresa antes de produzir ou negociar os produtos obtenha informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada. Custeio do Ciclo de Vida do Produto, o que permite que a mensuração dos custos seja realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda
(3) Retorno sobre o Investimento ou ROI, o que permite a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.
(4) Planejamento Estratégico, o que permite a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.
(5) Orçamento, o que permite periodicamente a elaboração de um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.
(6) Gestão Baseada em Atividades ou ABM, o que permite que, para fins gerenciais, a empresa utilize um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com base no custeio baseado em atividades.
(7) Balanced scorecard ou BSC, o que permite que a estratégia seja monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros- com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.
(8) Gestão Baseada em Valor ou VBM, o que permite que a empresa utilize mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado.
(9) Custeio Baseado em Atividades ou ABC, o que permite que a empresa gerencie os custos por meio de atividades, encontrando bases que representem as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.
(10) Economic Value Added ou EVA, o que permite que a empresa utilize a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos modelos do instrumento EVA.
(11) Planejamento Tributário , o que permite que a empresa utilize mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando a redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.
(12) Just in time , o que permite que a empresa aplique a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do just in time.

Fonte: Adaptação Correia (2010)

O terceiro objetivo buscou apresentar a percepção dos respondentes sobre medidas de desempenho mais relevantes para a mensuração do desempenho empresarial, de uma organização.

As medidas apresentadas a seguir podem ser usadas para mensurar o desempenho de uma organização. Com base nas suas percepções atribua uma nota para cada uma das medidas, escolhendo um número entre um (pouco importante) e sete (muito importante).

QUADRO 4 - MEDIDAS DE DESEMPENHO E CARACTERIZAÇÃO
(1) Fluxo de Caixa proveniente das operações. Verifica a discrepância entre o fluxo de caixa e do lucro. É definido com o Lucro Operacional mais despesas não financeiras menos as vendas não financeiras.
(2) EBIT (LAJIR) . É o lucro antes de juros, impostos.
(3) EBITDA (LAJIDA) É o lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização.
(4) Fatia de mercado ou percentual de market share. É o percentual de vendas de um produto ou segmento de mercado que uma empresa possui. É definida como o total de vendas de um determinado produto ou de um segmento de mercado da empresa dividida pelo total de vendas do mercado para o mesmo produto ou segmento de mercado.
(5) Lucro Operacional. É o total de vendas menos o custo dos produtos vendidos (CPV, CMV, CSV, etc..) depois de subtraída as despesas de vendas e administrativas (SGA)
(6) Margem de lucro ou Lucro Líquido sobre Vendas. É a margem de Lucro sobre as vendas. É calculado como o lucro líquido dividido pelas vendas totais.
(7) Retorno sobre Ativos. É o retorno sobre os ativos investidos. É calculado como lucro líquido dividido pelo ativo total da empresa
(8) Retorno sobre PL. É o retorno sobre o Patrimônio Líquido. É calculado como lucro líquido dividido pelo PL total da empresa.
(9) Retorno por ação. É o retorno de dividendos por ação. É calculado como o dividendo distribuído dividido pelo valor da ação.
(10) NOPAT. É o lucro operacional após ser descontado os impostos.
(11) Retorno sobre o investimento ou ROI. É definido como o lucro operacional líquido após o desconto de impostos dividido pelo o capital total investido, ou seja NOPAT / investimento.
(12) Crescimento de Vendas. É definido como a variação das vendas no período. É definido como a diferença entra as vendas do período dividido pelas vendas do período anterior.

Fonte: Adaptado Richard (2009)

O quarto objetivo buscou capturar as características demográficas de cada respondente referente ao gênero, idade, ano previsto para formação acadêmica.

O período de coleta dos dados foi de 01 de setembro a 20 de outubro de 2016, nas referidas instituições educacionais. Analisados pelo software estatístico STATA 10.0, donde apresentam seus resultados econométricos, de Correlação, summarize, Spearman e Pearson, envolvendo técnicas de estatísticas descritiva e inferencial, com relevância aos testes de qui-quadrado.

O STATA apesar de ser um cálculo econométrico e inovados, ainda pouco aplicado, junto ao meio acadêmico. Sua aplicação é uma ferramenta complementar na comparabilidade dos resultados estatísticos e inferenciais.

4 - Análises dos resultados

Na tabela 1, pode ser verificado que a pesquisa foi respondida pelo total da amostra de 302 alunos, sendo 176 mulheres e 126 homens, com média aritmética ponderada (\bar{X}) de idade de 24,6066 anos com previsão de conclusão do curso prevista para 2017.

A idade máxima dos respondentes que estão cursando os cursos é de 46 anos e a mínima de 19 anos. A pesquisa foi feita com os docentes que já efetivaram as disciplinas de Planejamento Estratégico, Orçamento, Controladoria, Análise de Investimento e Análise das Demonstrações Financeiras. As referidas disciplinas são aplicadas em períodos diferentes durante o curso, havendo uma diversidade na aplicação do ementário no curso de Ciências Contábeis, mas, ao final a comparabilidade chega ao objetivo final dos conhecimentos aplicados.

Em relação ao fato de ter outra graduação, apenas 0,5% que apresentaram no seu currículo. Com a busca do conhecimento científico e com a inovação das legislações, sempre estão à procura de uma nova graduação. Dos 0,5% (zero virgula cinco por cento) que representam 17 alunos na amostra, os cursos que mais destacaram foram: Ciências Contábeis: 04 alunos e Direito: 03 alunos, o restante dos 17 alunos, ficou apresentando 01 aluno em cada cursos diferenciados, apresentando uma sintonia entre curso de gerenciais e Jurídicos correlacionadas a primeira graduação.

Tabela 1- Características Demográficas dos Respondentes		
Gênero - Quant	Idade - Quant	Conclusão Prevista - Quant
Masculino - 126	19 – 07	2016 – 76
Feminino - 176	20 – 22	2017 – 161
	21 – 44	2018 – 61
	22 – 43	2019 – 04
	23 – 41	
	24 – 24	
	25 – 28	
	26 – 22	
	27 – 13	
	28 – 14	
	29 - 05	
	30 – 13	
	31 – 03	
	32 – 05	
	33 – 03	
	34 – 04	
	35 – 01	
	36 – 02	
	38 – 01	
	40 – 02	
	43 – 01	
	44 – 01	
	46 – 03	
Total – 302	Total – 302	Total – 302

Fonte:Elaborado pelas Autoras

A próxima análise destaca a percepção dos respondentes, em relação ao uso de artefatos Contábeis e desempenho empresarial apresentadopela Tabela 2.

TABELA 2-Perspectiva de desempenho dos alunos do cenário										
PERSPECTIVA DE DESEMPENHO		1	2	3	4	5	6	7	MÉDIA	DESVIO PADRAO
I. Comprrar Ações	SEM	9	3	10	36	39	21	26	20,57	13,91
	COM	7	4	15	39	33	33	27	22,57	13,85
II. RENTABILIDADE	SEM	4	3	17	25	45	28	22	20,57	14,55
	COM	6	8	11	31	48	30	24	22,57	15,25
III. DESEMPENHO FINANCEIRO	SEM	12	6	9	36	36	29	16	20,57	12,83
	COM	9	6	7	51	37	26	22	22,57	16,98
IV. DESEMPENHO CONTÁBIL	SEM	15	13	19	37	30	23	7	20,57	10,33
	COM	13	9	11	53	40	16	16	22,57	16,96

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Comparando os resultados com o suporte do software STATA 10.0

Estatística Sumarizada Descritiva –STATA 10.0

Variável	Obs.	Média	Desvio Padrão	Minima	Máxima
Comparações SEM	7	20.57143	13.91471	3	39
Comparações COM	7	22.57143	13.85469	4	39
Rentabilidade SEM	7	20.57143	14.54713	3	45
Rentabilidade COM	7	22.57143	15.25185	6	48
Desempenho Financeiro SEM	7	20.57143	12.8304	6	36
Desempenho Financeiro COM	7	22.57143	16.97898	6	51
Desempenho Contábil SEM	7	20.57143	10.32565	7	37
Desempenho Contábil COM	7	22.57143	16.95934	9	53

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os números da tabela 2 sugerem que a partir do momento que se introduz a informação da presença de artefatos a percepção do desempenho melhora. Foi observado nos cenários da pesquisa, a média sempre foi maior onde havia a informação da presença dos artefatos.

Matriz de correlação entre as variáveis sobre a percepção dos graduando em relação ao uso de artefatos e desempenho empresarial.

ESTATISTICA INFERENCIAL

	Comprar ações SEM	Comprar ações COM	Rentabilidade SEM	Rentabilidade COM	Desempenho Financeiro SEM	Desempenho Financeiro COM	Desempenho Contábil SEM	Desempenho Contábil COM
Comprar ações SEM	10.000							
Comprar ações COM	0.9170	10.000						
Rentabilidade SEM	0.8791	0.8457	10.000					
Rentabilidade COM	0.9265	0.8705	0.9673	10.000				
Desempenho Financeiro SEM	0.9137	0.9129	0.8400	0.9085	10.000			
Desempenho Financeiro COM	0.9282	0.9123	0.7252	0.8223	0.9416	10.000		
Desempenho Contábil SEM	0.6597	0.6672	0.5911	0.6326	0.8274	0.8030	10.000	
Desempenho Contábil COM	0.8643	0.7609	0.6355	0.7292	0.8630	0.9450	0.8677	10.000

Matriz de correlação entre as variáveis sobre a percepção dos graduando em relação ao uso de artefatos e desempenho empresarial.

ESTATISTICA SPEARMAN

	Comprar ações SEM	Comprar ações COM	Rentabilidade SEM	Rentabilidade COM	Desempenho Financeiro SEM	Desempenho Financeiro COM	Desempenho Contábil SEM	Desempenho Contábil COM
Comprar ações SEM	10.000							
Comprar ações COM	0.8829	10.000						
Rentabilidade SEM	0.8929	0.8829	10.000					
Rentabilidade COM	0.9286	0.9009	0.9286	10.000				
Desempenho Financeiro SEM	0.9190	0.9364	0.9009	0.8829	10.000			
Desempenho Financeiro COM	0.8929	0.9550	0.8571	0.8571	0.9910	10.000		
Desempenho Contábil SEM	0.6071	0.7748	0.6786	0.7143	0.7388	0.7500	10.000	
Desempenho Contábil COM	0.9190	0.9364	0.8289	0.8469	0.9818	0.9910	0.6847	10.000

TABELA 3. RESULTADO DOS TESTES DO CHI-QUADRADO

A apresentação das tabelas acima verificou que ao relacionar as variáveis, explicativas para analisar o nível de correlação entre as mesmas. São altamente correlacionadas e que o grau de relevância da correlação é variável, assim utilizar as 8 variáveis, foi fundamental a percepção do correspondente em relação ao questionário aplicado. Havendo transparências no resultado dos testes aplicados.

Correlacionando o resultado da pesquisa do Artigo que foi utilizado como base de estudo “USO DOS ARTEFATOS CONTÁBEIS E DESEMPENHO EMPRESARIAL: UM ESTUDO COM GRADUANDOS EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE DA BAHIA, de Christian Mascarenhas Andrade e outros, publicado na Revista Brasileira de Contabilidade, foi evidenciado o uso dos artefatos contábeis e desempenho não ser claro, conforme alguns autores abordam como Bispe (2004), Soutes (2006), Yadamari et.al.(2009) e Kraus (2012), na pesquisa com os alunos a existência desse relacionamento foi evidenciado. Assim como o artigo de base acreditamos também que conforme Oyadomariet. al.(2008), uma explicação seria o isoformismo, ao saberem que grandes empresas utilizam artefatos contábeis associam seu uso ao seu melhor desempenho empresarial.

Numa análise mais criteriosa vemos que a diferença em média é insignificante entre elas sendo 2% apenas. Portanto não pode afirmar que a introdução de artefatos contábeis no cenário da pesquisa altera a percepção dos alunos quanto ao desempenho.

Tabela 3-teste chi-quadrado.

EM	S	COM						
		27	35	44	89	105	158	174
25		1 5.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1
40		0 0.1	1 5.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1
55		0 0.1	0 0.1	1 5.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1
71		0 0.1	0 0.1	0 0.1	1 5.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1
101		0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	1 5.1	0 0.1	0 0.1
134		0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	1 5.1
150		0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	0 0.1	1 5.1	0 0.1
Total		1 6.0						
Pearson chi2(36) =42.0000						Pr=0.227		

Nessa análise foi utilizado o teste CHI-QUADRADO de associação que deu não significativo, demonstrando que as diferenças não são tão estatisticamente significativas. O que afirma o que fora dito anteriormente.

Na tabela 4, buscou obter através das análises dos respondentes quais artefatos específicos que contribuem para o desempenho empresarial.

PERCEÇÃO SOBRE A IMPORTÂNCIA DOS ARTEFATOS PARA O DESEMPENHO									
ARTEFATO CONTÁBIL	IMPORTÂNCIA PERCEBIDA							MÉDIA	DESVIO PADRÃO
	1	2	3	4	5	6	7		
CUSTEIO POR ABSORÇÃO	10	13	25	39	82	46	86	43	31
CUSTEIO META	12	7	19	52	68	82	56	42	30
ROI	4	6	25	42	59	76	85	42	32
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	3	2	8	32	56	68	132	43	47
ORÇAMENTO	10	7	20	33	60	74	94	43	34
ABM	15	16	21	71	83	61	32	43	28
BSC	4	8	19	49	62	82	78	43	33
VBM	15	8	19	75	92	61	28	43	33
ABC	5	13	23	47	96	58	58	43	32
EVA	13	9	27	60	87	64	38	43	29
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	10	11	22	26	43	76	112	43	38
JIT	14	12	24	50	53	72	72	42	26

Fonte:Dados da pesquisa (2016)

Comparando os resultados com o suporte do software STATA 10.0

ESTATÍSTICA SUMARIZADA DESCRITIVA –STATA 10.0

Variáveis	Nº obs	Média	Desvio Padrão	Min.	Max.
CA	7	43	3.084.369	10	86
CM	7	4.228.571	295.111	7	82
Roi	7	4.242.857	324.595	4	85
P.E	7	43	4.715.577	2	132
ORÇ	7	4.257.143	3.382.237	7	94
ABM	7	4.271.429	2.835.909	15	83
BSC	7	4.314.286	3.282.493	4	82
VBM	7	4.257.143	3.305.983	8	92
ABC	7	4.285.714	3.167.243	5	96
EVA	7	4.257.143	2.887.246	9	87
PT	7	4.285.714	3.806.323	10	112
JIT	7	4.242.857	2.579.313	12	72

TABELA 4- MATRIZ DE CORRELAÇÃO.

	CUST.ABS.	CUST.META	ROI	P.ESTR.	ORÇ.	ABM	BSC	VBM	ABC	EVA	P.T	JIT
CUST.ABS	1.000											
CUST.META	0.7599	1.000										
ROI	0.8746	0.9037	1.000									
P.ESTR.	0.8747	0.7083	0.9243	1.000								
ORÇ.	0.8902	0.8476	0.9835	0.9662	1.000							
ABM	0.6019	0.8319	0.5848	0.3340	0.4862	1.000						
BSC	0.8409	0.9550	0.9860	0.8728	0.9542	0.6822	1.000					
VBM	0.5881	0.8066	0.5488	0.2988	0.4532	0.9957	0.6440	1.000				
ABC	0.8965	0.8699	0.7977	0.6478	0.7600	0.8630	0.8261	0.8537	1.000			
EVA	0.7101	0.8886	0.6908	0.4430	0.6067	0.9726	0.7608	0.9718	0.9331	1.000		
P.T	0.7895	0.6987	0.9244	0.9768	0.9626	0.2484	0.8686	0.2070	0.5662	0.3750	1.000	
JIT	0.8223	0.9391	0.9845	0.8845	0.9526	0.6528	0.9942	0.6161	0.7833	0.7272	0.8805	1.000

TABELA 4- SPEARMAN

	CUST.ABS.	CUST.META	ROI	P.ESTR.	ORÇ.	ABM	BSC	VBM	ABC	EVA	P.T	JIT
CUST.ABS	1.000											
CUST.META	0.8214	1.000										
ROI	0.9643	0.8571	1.000									
P.ESTR.	0.9286	0.8929	0.9643	1.000								
ORÇ.	0.7500	0.7857	0.6786	0.6429	1.000							
ABM	0.9286	0.8929	0.9643	10.000	0.6429	1.000						
BSC	0.8929	0.9286	0.9643	0.9286	0.7143	0.9286	1.000					
VBM	0.7143	0.8214	0.6429	0.6786	0.9643	0.6786	0.6786	1.000				
ABC	0.9370	0.9009	0.8829	0.8469	0.8829	0.8469	0.8829	0.8469	1.000			
EVA	0.7500	0.9286	0.7143	0.7500	0.9286	0.7500	0.7857	0.9643	0.9009	1.000		
P.T	0.9643	0.8571	10.000	0.9643	0.6786	0.9643	0.9643	0.6429	0.8829	0.7143	1.000	
JIT	0.9009	0.9370	0.9550	0.9910	0.6667	0.9910	0.9550	0.7027	0.8545	0.7928	0.9550	1.000

De acordo com a tabela a média dos artefatos foi praticamente igual, não deixando evidenciado um artefato em específico. No artigo de base foi verificado que O Planejamento Estratégico, o Orçamento e o Planejamento Tributário foi apontado como sendo as melhores medidas. Em nosso estudo apenas três desses teve media menor, sendo Custeio de Meta, ROI e JIT.

Conforme Davila (2012) uma das ferramentas mais adequada de mensuração de desempenho para ambientes globalizado é o BSC. Em nossa amostra ele foi avaliado na mesma proporção de outros como custeio de Absorção, Orçamentos e outros.

O EVA também teve sua média equiparada a outros como Planejamento Estratégico, BSC e VBM sendo que esta ferramenta desde que foi criada em 1991 por Stern Stewart foi indicada como uma das melhores medidas.

Chegando ao entendimento que os alunos não tenham conhecimento das ferramentas devidas para exercer a profissão quando estiverem legalmente habilitados. Talvez a exposição que esses artefatos tenham no meio da graduação não seja o suficiente para direcionar aos alunos na aplicação desses e na escolha do melhor em decorrência dos cenários apresentados.

De acordo com as análises fica evidenciado que seria importante aprofundar essa discussão acerca das melhores ferramentas necessárias no exercício da profissão de contador.

A próxima análise buscou capturar a percepção sobre os melhores artefatos para mensurar o desempenho empresarial que pode ser visto na tabela 4. No artigo de base foi visto que, as escolhas não foram de acordo com a pesquisa de Moraes et.al(2012) que apontavam as melhores medidas de desempenho os artefatos classificados em sua pesquisa de GR2 –Métodos de mensuração, avaliação e medidas de desempenho.

Em nossa pesquisa foi igualmente encontrado o mesmo resultado, apontaram Planejamento Estratégico, Orçamento e Planejamento Tributário artefatos esse do Grupo GR3 que segundo Moraes (2012) esse grupo é de filosofias e modelos de gestão. Por boa parte dos respondentes estarem quase concluindo suas graduações, fica claro que os conteúdos das matérias de Controladoria e de Orçamento influenciaram nas escolhas dessas ferramentas como sendo as melhores em medida de desempenho.

O terceiro objetivo buscou capturar a percepção sobre as melhores medidas para mensurar o desempenho empresarial, mostrado na tabela 5.

PERCEÇÃO SOBRE A EFICIÊNCIA DAS MEDIDAS DE DESEMPENHO									
ARTEFATO CONTÁBIL	IMPORTÂNCIA PERCEBIDA							MÉDIA	DESVIO PADRÃO
	1	2	3	4	5	6	7		
FCO	14	13	19	33	65	64	91	43	31
LAJIR	3	14	28	52	53	75	71	42	28
EBITDA	17	15	21	57	71	51	50	40	22
FATIA DE MERCADO	10	10	13	44	89	79	57	43	33
LUCRO OPERACIONAL	7	5	13	35	68	72	100	43	37
IML	9	5	11	38	51	97	90	43	38
ROA	6	9	18	32	79	87	71	43	35
ROE	10	9	11	44	81	75	71	43	33
RETORNO POR AÇÃO	7	8	14	47	82	88	52	43	34
NOPAT	10	6	37	41	69	66	58	41	25
ROI	11	7	11	43	67	85	77	43	34
CRESCIMENTO DE VENDAS	12	5	13	27	64	79	100	43	38

Fonte:Dados da pesquisa (2016)

Comparando os resultados com o suporte do software STATA 10.0

Estatística Sumarizada Descritiva					
Variáveis	Nº obs	Média	Desvio Padrão	Mín.	Max.
FCO	7	4.271.429	3.067.417	13	91
LAJIR	7	4.228.571	278.431	3	75
EBITDA	7	4.028.571	2.230.631	15	71
FAT. MERCADO	7	4.314.286	3.338.377	10	89
L. OPERC.	7	4.285.714	3.745.855	5	100
IML	7	43	3.837.968	5	97
ROA	7	4.314.286	3.484.934	6	87
ROE	7	43	3.296.968	9	81
RET. AÇÃO	7	4.257.143	3.416.556	7	88
NOPAT	7	41	254.951	6	69
ROI	7	43	3.376.389	7	85
CR. VENDAS	7	4.285.714	3.774.223	5	100

TABELA 5- MATRIZ DE CORRELAÇÃO.

	FCO	LAJIR	EBITDA	F.MERC.	L.OPER.	IML	ROA	ROE	R.AÇÃO	NOPAT	ROI	C.VENDAS
FCO	1.000											
LAJIR	0.8849	1.000										
EBITDA	0.7543	0.8121	1.000									
F. MERC.	0.8296	0.8500	0.9250	1.000								
L.OPER.	0.9978	0.9098	0.7732	0.8431	1.000							
IML	0.9216	0.9391	0.6944	0.8196	0.9405	1.000						
ROA	0.9142	0.9095	0.8295	0.9618	0.9236	0.9202	1.000					
ROE	0.9207	0.9047	0.9165	0.9788	0.9320	0.8932	0.9757	1.000				
R.AÇÃO	0.7926	0.8770	0.9003	0.9874	0.8148	0.8423	0.9574	0.9594	1.000			
NOPAT	0.8529	0.9089	0.8725	0.9251	0.8656	0.8321	0.9419	0.9281	0.9236	1.000		
ROI	0.9363	0.9467	0.8387	0.9309	0.9536	0.9695	0.9734	0.9750	0.9351	0.9061	1.000	
C.VENDAS	0.9894	0.8890	0.7084	0.8229	0.9910	0.9583	0.9252	0.9115	0.8018	0.8432	0.9514	1.000

TABELAS- SPEARMAN												
	FCO	LAJIR	EBITDA	F.MERC.	L.OPER.	IML	ROA	ROE	R.AÇÃO	NOPAT	ROI	C.VENDAS
FCO	1.000											
LAJIR	0.8571	1.000										
EBITDA	0.7500	0.6786	1.000									
F. MERC.	0.8829	0.8829	0.8829	1.000								
L.OPER.	0.9643	0.9286	0.6786	0.8469	1.000							
IML	0.8929	0.9643	0.7143	0.8829	0.9643	1.000						
ROA	0.8214	0.9643	0.7857	0.9550	0.8571	0.9286	1.000					
ROE	0.8929	0.8571	0.8929	0.9910	0.8571	0.8929	0.9286	1.000				
R.AÇÃO	0.8214	0.9643	0.7857	0.9550	0.8571	0.9286	10.000	0.9286	1.000			
NOPAT	0.8929	0.8571	0.8929	0.9910	0.8571	0.8929	0.9286	10.000	0.9286	1.000		
ROI	0.8829	0.9370	0.7027	0.8636	0.9550	0.9910	0.9009	0.8829	0.9009	0.8829	1.000	
C.VENDAS	0.9643	0.9286	0.6786	0.8469	10.000	0.9643	0.8571	0.8571	0.8571	0.8571	0.9550	1.000

Verificou a percepção dos alunos que Ficou, Fatia do Mercado, Lucro Operacional, IML, ROA, ROE, Retorno por Ação e ROI foram classificados como melhores medidas para mensurar o desempenho empresarial. No entanto as médias são bem parecidas, sem nenhum grande destaque. Isso comprova o que Richard (2012) e Brito et.al (2009), que indicam não existir na literatura uma classificação de consenso sobre a melhor medida para mensurar o desempenho empresarial.

IV- CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Após análise dos dados levantados pela pesquisa, percebemos que apesar de demonstrar que o desempenho melhora a partir do momento que se introduz a informação da presença dos artefatos contábeis, a análise estatisticamente não evidenciou que na percepção dos alunos o uso dos artefatos influencia o desempenho empresarial.

Com os resultados obtidos nessa pesquisa em comparação ao resultado do artigo de base, fica notório entendimento que investir no uso de artefato contábil seria garantia de melhoria no desempenho empresarial. Portanto o problema proposto foi parcialmente respondido, pois a introdução de artefatos contábeis altera a percepção dos alunos quanto ao desempenho, porém, não de forma estatisticamente significativa.

Quanto aos melhores artefatos para aumentar o desempenho financeiro e os mais eficientes para medir o desempenho de acordo com os alunos são totalmente diferente aos citados por autores e os classificados pela academia. Isso pode ocorrer devido à temática dos cursos nos últimos períodos que pode ser grande influência no entendimento dos alunos, ficando evidenciado que os alunos carecem

de outras fontes de informações que a sala de aula. Vale ressaltar também que é necessária a adequação dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis de acordo com que atendam ao novo ambiente de negócios que as organizações estão atualmente inseridas.

Ao fazermos a comparação entre as duas pesquisas pode observar que o resultado não foi diferente entre elas, ainda que alguns fatores diferenciassem a pesquisa como: estados, número de amostras e idade.

Acredita-se que o isomorfismo organizacional seja uma grande influência nesse contexto e que o debate da teoria neoinstitucional faz com que esses resultados aconteçam, parte resultante da Resolução nº 10 da Constituição Nacional de Educação de 16 de dezembro de 2004, que estabeleceu o Conjunto de normas e critérios que determinam e direcionam o desenvolvimento e a criação dos procedimentos Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, que se tornaram obrigatórias das Instituições.

Ressaltamos ainda que a escolha dos alunos dos melhores artefatos sendo os que lhes são apresentados apenas em sala de aula nos últimos períodos, poderia ser diferente se esses alunos tivessem metodologias de ensino inseridas no cotidiano analisando os fatos ocorridos nas organizações através de estudos de caso para que assim na prática pudessem compreender um pouco melhor os artefatos e as medidas de desempenho para poder fazer um melhor julgamento de cada uma delas, e assim se aproximar mais do entendimento da real importância depois de vivenciar o seu uso.

Deve-se ressaltar, ainda, que este trabalho não pretendeu tornar claras e compreensíveis todas as questões e esclarecer o tema, mas, apenas contribuir para um estudo maior.

Levando em consideração os resultados obtidos na pesquisa, sugerimos um estudo com amostragem de dados maiores em estados diferentes e também uma pesquisa com profissionais já atuantes na área para que seja confrontado o uso desses artefatos e medidas na aplicação das necessidades organizacionais.

V - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*. V.108, n. 5, p. 336-357, 2006.

ALMEIDA, M. I. R. (2001). *Manual de Planejamento Estratégico*. São Paulo, Atlas. PINHO, J. B. *O Poder Das Marcas*. São Paulo: Summus, 1996

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade Gerencial*. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ASSAF NETO, *Finanças corporativas e valor*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Atkinson, A.A, BANKER, R D. KAPLAN, R. S. YOUNG, SM. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas; 2000

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade Gerencial*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008

BAUER, Martin; GASKELL, George. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. 5. ed., Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.

BEUREN, I. M.; GRANDE, J. F.. *Mudanças de Práticas de Contabilidade Gerencial Identificadas com Aplicação da Análise de Discurso Crítica no RA de Empresa*. In: Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pósgraduação Em Ciências Contábeis, 3, 2009. São Paulo. Anais... São Paulo. ANPCONT, 2009. CD-ROM. BÖER, Germain B. *Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow*. *Issues in Accounting Education*. v. 15, n. 2, 2000. BRASIL. Resolução nº. 10, de 16 de dezembro de 2004.

BARRETO, Gualter Alves. *Manual do Contador*. Disponível em <www.manualdocontador.com.br> Acesso em: 09 set. 2016

BRIGHAM, E. F.; GAPENSKI, Louis C.; EHRHARDT, M. C. *Administração financeira: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2001.

BRIMSON, James A. *Contabilidades por Atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP, São Paulo, 2006.

BRITO, Eliane Pereira Zamith; BRITO, Luiz Artur Ledur; MORGANTI, Fábio. *Inovação e desempenho empresarial: lucro ou crescimento?* *RAE*, São Paulo, v. 8, n. 1, junho 2009.

BREWER, Peter C. *An Approach to Organizing a Management Accounting Curriculum*. *Issues in Accounting Education*. v. 15, n. 2, 2000.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005

CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1998

CHIZZOTTI, Antonio. *Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006.

GODOY, Arida Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 35, n. 3, 2015.

CATELLI Armando, *Controladoria: Uma abordagem de Gestão Econômica* São Paulo Atlas, 2001.

COPELAND, Tom; KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. *Avaliação de Empresas: Valuation*. São Paulo: Makron Books, 2000

CREPALDI, Silvio Aparecido, *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997

CORREIA, R. *Ciclo de Vida Organizacional e Instrumentos de Gestão: Uma Investigação Nas Empresas Baianas, 2010 Tese (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador*.

CORREA, Henrique L.; GIANESI, Irineu G. N. *Just in time, MRP II e OPT: um enfoque estratégico*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

COSTA, Flaviano; CRUZ, Ana Paula Capuano da; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. *Paradoxo na utilização de artefatos contábeis gerenciais: discussão sobre a influência de fatores inconscientes inspirada em conceitos preconizados pela psicologia analítica*. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, 2011.

DAVILA, A. *New Trends in Performance Measurement and Management Control*, in Antonio Davila, Marc J. Epstein, Jean-François Manzoni (ed). *Performance Measurement and Control: Global Issues (Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 25)*, Emerald Group Publishing Limited.

DIAS, Marco Aurélio P. *Administração de materiais: princípios, conceitos e gestão*. São Paulo, Atlas, 2006.

DENTON, D. Keith. *Qualidade em serviços: o atendimento ao cliente como fator de vantagem competitiva*. São Paulo: Makron Books, 1990

DRUCKER, Peter Ferdinand. *Introdução à Administração*. Tradução de Carlos A. Malferrari. 3 ed. São Paulo: Pioneira 1998. FOLHA DE S.PAULO. *Graves riscos financeiros da educação superior no Brasil*. Disponível

www.1.folha.uol.com.br/folha/educaçao/ult305u18558.shtml. Acesso em agosto 2016.

FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. Gestão de custos logísticos: custeio baseado em atividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA). São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributária. 6º ed. São Paulo: Atlas, 2003
MARTINS, Petremio G.; LAUGENI, Fernando P. Administração da produção. São Paulo: Saraiva, 1998.

FRANCO, Hilário. Contabilidade geral. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*. v. 9. 2 ed. especial, 2005.

Francis, J., P. Olsson, e D. Oswald. 2000. Comparando-se a precisão e explainability de dividendos, fluxo de caixa livre, e as estimativas anormais valor resultado de equivalência patrimonial. *Jornal de Accounting Research*.

Gitman, Lawrence J. Princípios de administração Financeira. 7ª Edição. Publicado em São Paulo: Editora Harbra, Ano de 1997

Gonzaga, R. P., Da Luz, A.T.M., Guimarães, T.N., & Valerio Jr., V.B. (2010). Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. *Anais da Associação Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Ciências Contábeis*, Natal, RN, Brasil, 4.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, 2013.

Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: Associação Nacional de Programa de Pós-graduação em Administração, 2012.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. Antônio Zoratto Sanvicente (trad.). Tradução de: *Accounting theory*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Introduction to Management Accounting*. 10 ed. USA. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1996.

Horngren et al 1999. *Management And Cost Accounting*. Prentice Hall Europe, London et al .1999

Horngren; Sundem; Stratton. *Contabilidade gerencial*. 12ª edição. São Paulo: Prentice-Hall, 2008

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Contabilidade introdutória. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts. Relatório revisado de março de 1998.

ITTNER, C.; LARCKER, D. Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, v.32, 2011.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Organização Orientada para a Estratégia: Como As Empresas Que Adotam O Balanced Scorecard Prosperam no Novo Ambiente de Negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN, R.; NORTON, D. Mapas Estratégicos: Convertendo ativos intangíveis em Resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001, p. 33-34.

KASSAI, J. R. et al. Retorno de Investimento: Abordagem Matemática e Contábil do Lucro Empresarial. São Paulo: Atlas, 2000

KALLÁS, D.; COUTINHO, A. R. Gestão da Estratégia: Experiências e Lições de Empresas Brasileiras. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KALLÁS, D.; RIBEIRO, F. Balanced Scorecard (BSC) – Conceitos Gerais. 2008, Disponível em: <http://www.kcd.com.br/downloads.htm>, acesso em agosto de 2016.
KOTLER, Philip. Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LAFIN, Marcos. De Contador a Professor: A Trajetória da Docência no Ensino Superior de Contabilidade. Florianópolis: Imprensa Universitária, 2015.

LOPES DE SÁ, A. Dicionário de Contabilidade. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LOPES DE SÁ, Antonio. História Geral e das Doutrinas da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, George S. G. Contabilidade de Custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATOS, F. G., CHIAVENATO, I. Visão e Ação Estratégica. São Paulo: Makron Books, 1999.

Likert, Rensis (1932), "A Technique for the Measurement of Attitudes", *Archives of Psychology*. http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, J. C. Contabilidade Empresarial, 10ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2002.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2009.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. Fundamentos de metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p. Disponível em: <http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india>. Acesso em: 12 jun. 2016

MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARONI NETO, Ricardo. Análise comparativa entre modelos de mensuração de resultados: uma abordagem teórica sobre os fatores do ambiente econômico. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo, 2001

MARQUES, José Augusto Veiga da Costa; CARNEIRO JUNIOR, João Bosco Arbués; KUHL, Carlos Alberto. Análise Financeira das Empresas. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

MARTIN, John D, PETTY, J. William. Gestão Baseada em valor: a reposta das empresas à revolução dos acionistas. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

MARTINS, Eliseu. Avaliação de Empresas – Da Mensuração Contábil à Econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, S. V. Soil seed bank as indicator of forest regeneration potential in canopy gaps of a semideciduous forest in Southeastern Brazil. In: FOURNIER, M. V. (Ed.) Forest regeneration: ecology, management and economics. New York: Nova Science Publishers, 2009b.

MARTELANC, Roy et al. Avaliação de empresas: Um guia para fusões & aquisições e gestão do valor. São Paulo: Financial Times – Prentice Hall, 2005.

MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. Management Accounting Research. v. 21, Issue: 2, Publisher: Elsevier Ltd, pages. 2010.

MEGGINSO, Leon C., MOSLEY, Donald C., PIETRI JR, Paul H. Administração: conceitos e aplicações. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1986.

MEGLIORINI, Evandir. Custos. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MIRANDA, C. S.; RICCIO, E. L.; MIRANDA, R. A. M.. Panorama do ensino da contabilidade gerencial no Brasil. IN: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 11, 2011, São Paulo. Anais... 2011.

MONTEIRO, P.R.A.; CASTRO, A.R.; PROCHNICK, V. A Mensuração do desempenho ambiental no *Balanced Scorecard* e o caso da Shell. Artigo aceito para apresentação no VII Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. FGV/USP.

MORAIS, O. Q.; COELHO A. C. D.; HOLAND A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e desempenho operacional em companhias de capital aberto do Brasil in XXVI EnANPAD, Rio de Janeiro, Anais, 2012.

Nakagawa, Masayuki. *Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

NUNES, Gilson; HAIGH, David. *Marca: Valor do intangível, medindo e gerenciando seu valor econômico*. São Paulo: Atlas, 2003.

OTLEY, D. T. *Performance management: a framework for management control systems research*, *Management Accounting Research*, v.10, p. 363-382. 1999. Disponível em <http://miha.ef.uni.lj.si/dokumenti3plus2/196128/Otley-1999-PM-aframeworkforMCSresearch.pdf> Acesso em 13 de outubro 2016.

OYADOMARI, José Carlos; MENDONÇA NETO, Octavio Ricardo de; CARDOSO, Ricardo Lopes; LIMA, Mariana Ponciano de. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

OYADOMARI, J.C.T.; FREZATTI, F.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L. Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da Resources-based View. In: Terceiro Encontro da Associação dos Programas de Pós-graduação em Contabilidade-IAE, 2009: São Paulo. *Anais* 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria Estratégica. Textos e Casos Práticos com Solução*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Gustavo P. *Contabilidade tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

PADOVEZE, C.L. *Controladoria Estratégica e Operacional*. Cengage Learning, 2007.

PLAYER, Steve, LACERDA, Roberto. *Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM (Activity – Based Management) – Estudos de Casos*. São Paulo : Futura, 2000.

PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29, 2015, Brasília. Anais... Brasília: ANPAD, 2015.

PADOVEZE, C.L. *Controladoria Estratégica e Operacional*. Cengage Learning, 2007. SCAPENS, Robert W.; ROMWICH, Michael. Editorial report: *Management Accounting Research: 20 years on*. *Management Accounting Research*, December, p. 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PLAYER, Steve, LACERDA, Roberto. *Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM (Activity – Based Management) – Estudos de Casos*. São Paulo : Futura, 2000.

PINHO, J.B. Comunicação de Marketing: Princípios da Comunicação Mercadológica. Campinas, SP: Papyrus, 2001.

INHO, J. B. O Poder Das Marcas. São Paulo: Summus,1996

RAPPAPORT, Alfred. New thinking on how to link executive pay with performance. Boston: Harvard Business Review. vol. 77, Iss.2, p. 91, March/April, 1998.

RIBEIRO, Osni Moura, Contabilidade Básica Fácil, 27 ed, São Paulo: Saraiva, 2010.

RICHARD, P. J., DEVINNEY, T. M.; YIP, G. S.; JOHNSON, G. Measuring Organizational Performance: Towards Methodological Best Practice, Journal of Management, Vol. 35, Nº. 3, June, 2009. Disponível em < <http://jom.sagepub.com/content/35/3/718>> Acesso em 12 de maio 2016

Rodney Wernke. Gestão de Custos uma abordagem prática. São Paulo: Editora Atlas, 2004. Shank, J.K., & Govindarajan, V. (1997). *A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. (2a ed.) Rio de Janeiro: Campus.

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da Contabilidade*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SLACK, Nigel; Chambers, Stuart; Johnston, Robert. Administração da produção. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Joel José dos, Análise de custos: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1987 SAKURAI, Michiharu Gerenciamento integrado de custos. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. Revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, E. C. da Contabilidade empresarial para gestão de negócios. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, R. N.; SILVA, R. C. L.; GUIMARÃES, E. C. Uma análise da integração entre o EVA e o ABC no setor petrolífero. X Congresso Internacional de Custos, Florianópolis, novembro de 2005.

SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. 2006. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

Soutes, D.O. (2007) Custo Total de Propriedade (TCO): E importante? Para quem? Ciências Sociais Aplicadas em Revista, 7(13), 2007. Parana: Unio este Soutes, D.O., & Guerreiro, R. (2007). Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. Anais do Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31.

STEWART, G. B. The quest for value: the EVA® management guide. New York: Harper Business, 1990.

VILLA, Patricia. *O monólogo contábil: uma análise do uso da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas à luz do processo comunicacional segundo Bakhtin*. 2012. 118 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Setor de Ciências Sociais e Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

VIEIRA, M. V. Administração estratégica do capital de giro. São Paulo: Atlas, 2005.
Gitman, Lawrence J..Princípios de administração Financeira.7ª Edição. Publicado em São Paulo: Editora Harbra, Ano de1997

ZDANOWICZ, José Eduardo. Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiro. 10. ed. Porto Alegre: SagraLuzzatto, 2004

WIDENER, S. K. An empirical investigation of the relation between the use of stratege human capital and the design of the management control system . Accounting Organizations and Society. 2004

WERNKE, Rodney. Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNKE, Rodney. Gestão Financeira: Ênfase em Aplicações e Casos Nacionais/ Rodney Wernke. - Rio de Janeiro: Saraiva, 2008.