

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RICARDO PUENTES DE OLIVEIRA

PERCEPÇÃO DOS DISCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE GOIÁS EM RELAÇÃO AOS CONCEITOS E APLICAÇÕES DOS
ARTEFATOS DE MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS

Goiânia - GO

2017

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Kleber Domingos Araújo
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

RICARDO PUENTES DE OLIVEIRA

**PERCEPÇÃO DOS DISCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE GOIÁS EM RELAÇÃO AOS CONCEITOS E APLICAÇÕES DOS
ARTEFATOS MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC II) apresentado como exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás - UFG,

Orientador: Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva.

Goiânia - GO

2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Puentes de Oliveira, Ricardo

Percepção dos discentes em ciências contábeis da Universidade Federal de Goiás em relação aos conceitos e aplicações dos artefatos de mensuração e gestão de custos [manuscrito] / Ricardo Puentes de Oliveira. - 2017.

XLI, 41 f.

Orientador: Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2017.

Apêndice.

Inclui gráfico, tabelas.

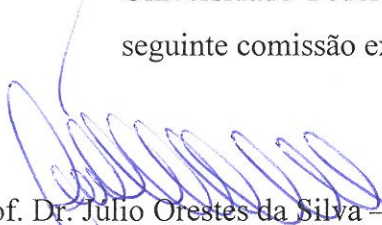
1. Contabilidade Gerencial. 2. Mensuração de Custos. 3. Gestão de Custos. 4. Percepção de Discentes. I. Orestes da Silva, Júlio, orient. II. Título.

CDU 657


RICARDO PUENTES DE OLIVEIRA

**PERCEPÇÃO DOS DISCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE GOIÁS EM RELAÇÃO AOS CONCEITOS E APLICAÇÕES DOS
ARTEFATOS MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC II) apresentado como exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás - UFG, aprovado pela seguinte comissão examinadora:



Prof. Dr. Julio Orestes da Silva – Orientador
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Esp. Thaisa Renata dos Santos – Avaliadora
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Kleber Domingues de Araújo – Avaliador
Universidade Federal de Goiás

Goiânia (GO), 05 de julho de 2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar à Deus, por ter me dado a oportunidade e sabedoria de concluir minha graduação.

Aos meus pais, Augustinho e Socorro, por estarem sempre ao meu lado nesse momento importante da minha vida, me apoiando e me ajudando no que fosse necessário, e por me incentivar a continuar e nunca desistir.

Aos meus tios, Pedro e Suely, por terem me acolhido em Goiânia e por todo o apoio fornecido ao longo da minha graduação.

Agradeço ao meu orientador, professor Júlio Orestes, pelo conhecimento transmitido durante a realização desse trabalho, e por toda a paciência e apoio frente aos percalços enfrentados e incentivos para mim continuar.

Agradeço a todos os professores do curso de Ciências Contábeis que fizeram parte desta jornada, transmitindo seus conhecimentos, experiências e conselhos.

Agradeço a todos os meus parentes, amigos e colegas de classe que de alguma forma fizeram parte desta jornada, e contribuíram para a conclusão da minha graduação.

RESUMO

Com o advento da globalização as empresas depararam com um novo cenário, marcado por um alto nível de competitividade, necessidade de mais e melhores informações sobre todas as áreas da empresa e sobre o meio externo, no qual para garantir sua permanência no mercado são necessárias mudanças em suas práticas de gestão e estratégias - e nesse cenário o tratamento dos custos se tornou essencial. Portanto, faz-se necessário que os profissionais de contabilidade tenham um elevado conhecimento em relação aos conceitos e aplicações dos artefatos de mensuração e gestão de custos, para exercer com excelência suas funções dentro das organizações, como também contribuir para a continuidade dessas organizações no mercado gerando emprego e renda.

Diante disso o presente estudo tem por objetivo verificar a percepção dos discentes em ciências contábeis da Universidade Federal de Goiás em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos. Para alcançar esse objetivo foi realizado um estudo exploratório, utilizando-se de questionário impresso para a coleta de dados e analisados através de estatística descritiva: moda, média, variância e desvio padrão e a amostra foi composto por 102 acadêmicos. De acordo com os resultados do estudo conclui-se que os acadêmicos de ciências contábeis da UFG têm um conhecimento muito baixo em relação aos artefatos de gestão de custos e um conhecimento mais elevado em relação aos artefatos de mensuração de custos e que as disciplinas que abordam sobre custos não proporcionam aos acadêmicos um conhecimento conceitual e prático satisfatório em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial, Mensuração de Custos, Gestão de Custos, Percepção de discentes.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Relação dos artefatos de mensuração de custos	13
Tabela 2: Relação dos artefatos de gestão estratégica de custos	17
Tabela 3: Relação dos artefatos de gestão operacional de custos	19
Tabela 4: Sexo dos respondentes	22
Tabela 5: Faixa etária dos respondentes.....	23
Tabela 6: Ano em curso.....	24
Tabela 7: Análise de dados dos artefatos de mensuração de custos	25
Tabela 8: Análise de dados dos artefatos de gestão operacional de custos.....	26
Tabela 9: Análise de dados dos artefatos de gestão estratégica de Custos.....	28
Tabela 10: Teste anova.....	31

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Disciplinas cursadas.....	24
Gráfico 2: Distribuição das disciplinas cursadas	31

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 PROBLEMÁTICA.....	12
1.2 OBJETIVO GERAL.....	12
2. REVISÃO DA PESQUISA	12
2.1 ARTEFATOS DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS.....	12
2.2 ARTEFATOS DE GESTÃO DE CUSTOS.....	15
3. METODOLOGIA	21
4. ANÁLISE DOS DADOS	23
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES.....	23
4.2 PERCEPÇÃO DOS DISCENTES	25
4.3 DISCIPLINAS CURSADAS versus CONHECIMENTO CONCEITUAL E PRÁTICO	20
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
6. REFERÊNCIAS	34
7. APÊNDICE A	39

1. INTRODUÇÃO

Diante das transformações dos negócios nos últimos anos, provocada principalmente pelo aumento da competitividade entre as empresas, fruto de um mercado globalizado, surge a necessidade de um maior número de informações para a tomada de decisão, tanto informações financeiras como informações não financeiras – informações relevantes relacionadas a custos, desempenho de atividade, processos, produtos e clientes (KAPLAN; COOPER, 1998, p.12 apud LAUSCHNER; BEUREN, 2009).

Para sobreviver nesse ambiente, o processo de gestão adotado pelas organizações foi marcado pela utilização de um grande número de artefatos (modelos e sistemas gerenciais), visando corrigir os problemas existentes e o aumento do desempenho das organizações (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006). Tornou-se também necessário a elaboração de estratégias empresariais mais consistentes baseadas no negócio da empresa e no contexto em que a mesma está inserida, levando em consideração tanto os fatores externos quanto os fatores internos – para tomar decisões mais embasadas e determinar o melhor caminho a ser seguido pela organização (BARBOSA; TACHIBANA, 1998).

Nesse contexto as informações sobre custos tornaram-se de extrema importância para as organizações, sendo um fator chave para o aumento da competitividade e a maximização dos resultados (LOPES; MENEZES, 2001). A própria complexidade que é o processo de gestão e funcionamento de uma empresa exige que a contabilidade de custos tenha uma maior interação com todas as outras áreas da empresa, fornecendo informações relevantes para a tomada de decisão (ANDRADE; BATISTA; SOUSA, 2008).

Visto a importância das informações sobre custos para as empresas, e conseqüentemente para a sociedade, uma vez que as empresas são as maiores geradoras de emprego e renda, o presente estudo visa analisar qual a percepção dos acadêmicos de Ciências Contábeis da UFG sobre os conceitos e aplicações dos artefatos de mensuração e gestão de custos, pois o conhecimento sobre tais artefatos tanto a nível conceitual quanto prático, pode inferir diretamente no mercado de trabalho, uma vez que os profissionais encontraram esses artefatos na prática, sendo portanto necessário um conhecimento satisfatório.

1.1 PROBLEMÁTICA

A adoção de artefatos de mensuração e gestão de custos são de grande importância para o aumento da competitividade das empresas e assim garantir a continuidade das mesmas no mercado e a sua conseqüente geração de emprego e renda (BARBOSA; TACHIBANA, 1998), portanto é importante que tenham profissionais qualificados que conheçam tais artefatos e saibam aplicá-los na prática.

Para Lepchak et al (2013) quando o discente não possui conhecimento necessário para a realização das atividades a serem desempenhadas dentro de uma organização, poderá gerar dois efeitos não esperados, o primeiro poderá prejudicar o desempenho das atividades a serem realizadas e o segundo poderá causar o insucesso profissional. Diante disso surge a seguinte pergunta/problema: Qual a percepção dos discentes em ciências contábeis da Universidade Federal de Goiás em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos?

1.2 OBJETIVO GERAL

A pesquisa tem por objetivo verificar a percepção dos discentes em ciências contábeis da Universidade Federal de Goiás em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos.

2. REVISÃO DA PESQUISA

2.1 ARTEFATOS DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS

A contabilidade de custos tem como função produzir informações para as diversas áreas e departamentos de uma organização, desempenhando um papel importante no processo de gestão, planejamento e controle das atividades organizacionais, além de fornecer uma série de informações importantes para a tomada de decisão (FERREIRA, 2013).

A Contabilidade de Custos possibilita a utilização de métodos gerenciais que proporcionem uma compreensão global de todos os estágios do processo de produção, como também medir o custo de cada unidade produzida (CREPALDI; AVILA; OLIVEIRA, 2006). Na literatura da gestão de custos os artefatos de mensuração também são denominados de métodos de custeio.

Desde o nascimento da contabilidade de custos foram criados inúmeros métodos de custeio, esses métodos foram surgindo devido às necessidades gerenciais das empresas, com o

objetivo de gerar informações para auxiliar no planejamento e controle dos custos (MOTTA, 2000). No estudo o autor Motta identificou que a utilização dos métodos de custeio e significativamente influenciada pela filosofia administrativa da empresa, sendo o administrador o principal agente nesse processo. Slavov (2013) definiu alguns artefatos como de mensuração e custos, e estes artefatos foram considerados neste estudo, como relacionados na tabela a seguir:

Tabela 1 - Artefatos de Mensuração de Custos

1	Custeio Baseado em Atividades
2	Custeio Baseado em Atividade Orientado pelo Tempo
3	Custeio das Unidades de Esforço de Produção
4	Custeio de Fluxo Inverso
5	Custeio de Fluxo de Valor
6	Custeio por Absorção
7	Custeio por Consumo de Recursos
8	Custeio por Linhas de Produtos
9	Custeio Throughput
10	Custeio Variável
11	Mensuração dos Custos Logísticos
12	Mensuração dos Custos para Servir

FONTE: SLAVOV, 2013.

O Custeio Baseado em Atividades - ABC é um sistema de custeio que tem como base as atividades chaves desenvolvidas por uma empresa, com vistas a melhor alocação e controle dos custos indiretos de produção, permitindo uma melhor visualização dos custos através das atividades realizadas pela empresa, dando maior suporte ao processo de decisão (BEUREN; ROEDEL, 2002). Criado como uma variante do ABC o Custeio Baseado em Atividade Orientado pelo Tempo tem por objetivo tornar o processo de custeio mais simples, é uma ferramenta que permite que a alocação dos custos seja feita por meio dos objetos dos custos: pedidos, produtos e clientes (ANDRADE, 2015).

Com o objetivo de custear a atividade de uma empresa através da utilização de postos operativos foi criado o Custeio das Unidades de Esforço de Produção, é um artefato que tem como foco principal os custos de transformação da produção industrial, buscando melhorias dos processos de fabricação da empresa (OENNING; NEIS, 2006). O Custeio de Fluxo

Inverso é o método de custeio que tem como finalidade mensurar o custo das mercadorias vendidas, produtos acabados ou produtos em processamento, esse artefato é utilizado para debitar todos os custos do produto ao custo dos produtos vendidos (SLAVOV, 2013).

O Custeio de Fluxo de Valor é um artefato de custeio que se utiliza do fluxo de valor para a direcionamento dos custos, voltado para empresas que possuem um sistema de produção enxuta. É um método simples de ser entendido e utilizado, e que proporciona informações mais acuradas sobre o processo de produção (BARROS, SANTOS; SANTOS, 2012). Conhecido como um método tradicional de custeio, o Custeio por Absorção baseia-se na apropriação de todos os custos de produção as unidades produzidas de bens ou serviços, seja custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. E todos os outros demais gastos relativos aos esforços aplicado na produção também são atribuídas às unidades de produtos ou serviços produzidos (MARTINS, 2003).

Originado do Custeio Baseado em Atividades - ABC, o Custeio por Consumo de Recursos é um artefato que utiliza-se da capacidade operacional da empresa e dos recursos consumidos na produção para mensuração dos custos atribuídos aos produtos (BEZERRA ET AL, 2007). Outro artefato originado do ABC foi o Custeio por Linhas de Produtos, e é um artefato que se baseia na alocação das despesas gerais e encargos diretamente para as linhas de produção, por meio de um sistema de imputação direta do overhead (SLAVOV, 2013).

O Custeio Throughput é método de custeio que considera apenas os custos dos materiais diretos utilizado na produção, é um artefato voltado para a tomada de decisão interna e fornecimento de informação de curto prazo (FILHO; VOESE, 2010). O Custeio Variável, diferente do Custeio Throughput, é um método de custeio em que são alocados aos produtos somente os custos variáveis de produção, e somente estes vão para os estoques, nesse método os custos fixos são considerados como despesas do período e, portanto, contabilizados diretamente no resultado (MARTINS, 2003).

Com o objetivo de reunir um conjunto de atividades voltadas para o gerenciamento da cadeia logística e mensuração dos seus custos dentro uma empresa e fornecer informações úteis para a tomada de decisão foi criado o artefato Mensuração dos Custos Logísticos (ALVES ET AL, 2013). A Mensuração dos Custos para Servir é um artefato voltado para mensuração dos custos de atendimento aos clientes, visto a importância deste para a

lucratividade da empresa, através desse artefato é possível identificar uma série de informações sobre os clientes, bem como sua rentabilidade, permitindo a partir de então tomar uma série de decisões no que tange ao atendimento aos diversos clientes (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008).

2.2 ARTEFATOS DE GESTÃO DE CUSTOS

O ambiente que as organizações estão inseridas - marcado pelo aumento competitividade, pelas mudanças nos meios de produção, surgimentos de novas tecnologias e consumidores cada vez mais exigentes, fazem às empresas reinventarem suas formas de atuação, tanto a nível externo quanto a nível interno, sendo que algumas ações são a busca pelo aumento do nível de produção e a redução de custos. (CIOTTI, 2011).

Um dos papéis da informação de contábil dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e implementação de estratégias. Sob este ponto de vista, a gestão de negócios é um processo de quatro estágios contínuos e cíclicos, sendo eles: a formulação de estratégias, comunicação de estratégias, implementação de estratégias, e o monitoramento e controle das estratégias implementadas – e as informações de custos desempenha um papel de grande relevância em cada uma destas fases (SHANK, 1989).

Para Ciotti (2011) a gestão de custos tornou-se uma habilidade de sobrevivência para muitas empresas, sendo que o tratamento dos custos dentro de uma vertente estratégica na gestão dos negócios é uma das melhores decisões a serem tomadas pelas empresas para ganhar vantagem competitiva e garantir sua continuidade no mercado. Callado e Callado (1999) afirma que diante do atual cenário de competitividade, a gestão de custos se tornou um dos aspectos administrativos mais relevantes para as empresas. A gestão de custos se dividem em dois eixos: Gestão Estratégica de Custos e Gestão Operacional de Custos.

Shank (1989) define a gestão estratégica de custos como “o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica”. E argumenta que o surgimento da gestão estratégica de custos é resultado da mistura de três temas tirados da literatura de gestão estratégica, sendo eles: a análise da cadeia de valor, a análise de posicionamento estratégico e a análise dos direcionadores de custos.

Para Cooper e Slagmulder (1998) a gestão estratégica de custos “é a aplicação de técnicas de gestão de custos que simultaneamente melhoram o posicionamento estratégico da empresa e reduzem custos”. Os autores argumentam que a gestão de custos se tornou uma importante ferramenta para ajudar as empresas a ganhar vantagem competitiva e até mesmo garantir a sobrevivência de muitas, mais simplesmente reduzir os custos não é o suficiente, é preciso gerir os custos de forma estratégica

Anderson (2005) define a Gestão Estratégica de Custos como sendo o "alinhamento da estrutura de custos da empresa com sua estratégia e a operacionalização dessa estratégia". Alinhamento e operacionalização deve compreender a cadeia de valor global e todas as partes interessadas para garantir no longo prazo lucros sustentáveis para a firma.

Slavov (2013) fez uma análise das definições, característica e práticas de gestão estratégica de custos defendida pelos principais autores da área, e identificou algumas falhas e contradições, tanto na definição como nas práticas, e a partir dessa análise e dos objetivos da gestão estratégica de custos definiu a mesma, como sendo: as principais filosofias, atitudes e artefatos utilizados pelos administradores das empresas, com o objetivo de buscar uma melhor situação no que tange aos custos, dentro de uma vertente competitiva, baseada na melhoria do negócio e na criação de valor no ambiente que a mesma está inserida, tanto no meio interno quanto no meio externo.

De acordo com Slavov (2013) os estudos empíricos que tratam da gestão estratégica de custos, apresentam como característica comum a identificação de artefatos. Contudo, falta uma delimitação adequada desses artefatos, e são apresentados sem uma explicação dos motivos ou processo que levam a sua utilização e suas consequências. Neste estudo serão consideradas as ferramentas consideradas por Slavov (2013) como artefatos de gestão estratégica de custos, como segue abaixo:

Tabela 2 - Artefatos de Gestão Estratégica de Custos

1	Gestão Baseada em Atividades
2	Gestão da Rentabilidade por Clientes
3	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade
4	Gestão de Custos Interorganizacionais
5	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto
6	Gestão do Custeio Alvo

7	Gestão de Custo Total de Consumidores
8	Gestão Enxuta de Custos
9	Gestão Kaizen de Custos
10	Inteligência Competitiva de Custos
11	Reengenharia de Processos do Negócio
12	Teoria das Restrições

FONTE: SLAVOV, 2013.

A Gestão Baseada em Atividades é uma ferramenta gerencial essencial para a gestão por processos é extremamente importante para a melhoria contínua do desempenho das organizações (PONTALTI, 2002), sua implantação permite identificar quais são as atividades relevantes para a empresa, e aquelas que não geram valor para o cliente, estabelecendo uma relação de causa e efeito no uso dos recursos (COSTA, 1999). Com o intuito de fazer a verificação e análise de todos os custos e receitas associados a um cliente específico ou grupo de cliente foi criado o artefato Gestão da Rentabilidade por Clientes, e sua utilização tem por finalidade compreender, atrair e manter clientes importantes, para garantir a rentabilidade e continuidade das empresas (SANTANA; ANDRADE, 2011).

A Gestão de Custos e Benefícios da Melhoria da Qualidade é um artefato que tem por objetivo buscar a melhoria dos processos de uma empresa, partindo do desenvolvimento de um produto ou serviço até a sua entrega ao cliente, estabelecendo políticas que assegurem a qualidade desses processos. É um artefato voltado para o gerenciamento dos custos da qualidade, adaptando os métodos de custeio existentes para a revelação e monitoramento desses custos (SLAVOV, 2013). A Gestão dos Custos Interorganizacionais é um artefato que se apoia na gestão da cadeia de valor, buscando aumentar a lucratividade global da cadeia, tendo seus esforços voltados para a análise da rede de fornecedores e empresas líderes da cadeia. O objetivo da gestão de custos interorganizacionais é possibilitar o gerenciamento cooperativo de custos entre empresas, criando coletivamente novas tecnologias que visem a redução de custos e aumento da competitividade (AGUIR; ROCHA, 2007).

O ciclo de vida do produto consiste no conjunto de fases da vida de um produto, partindo da introdução do produto no mercado até o pós-venda (BEUREN; SCHAEFFER, 1997), e a gestão de custos por ciclo de vida dos produtos consiste em um conjunto de ações adotadas pelas empresas em cada uma dessas fases, buscando maximizar o lucro do ciclo de

vida dos produtos (MACHADO; SOUZA, 2006). Quando os preços de vendas de um produto ou serviço já foi definido pelo mercado, e, portanto, a empresa não exerce influência sobre esse preço, a alternativa encontra é focar no gerenciamento de custos e despesas, para conseguir entregar os produtos ou serviços de acordo com o preço definido pelo mercado e ainda obter lucro, para isso foi criado o artefato Gestão do Custeio Alvo (ROCHA; CAMACHO, 2008).

Com a finalidade de reconhecer e mensurar os custos de um produto, desde a aquisição até o descarte, identificando todos os custos diretos e indiretos durante o ciclo de vida deste produto, como: custos de negociação, preço de compra, custos de manutenção, custos de operação, custos de descarte e etc., foi criado a Gestão do Custo Total de Consumidores (SILVA ET AL, 2015).

As empresas que utilizam a filosofia enxuta, normalmente utilizam a Gestão Enxuta de Custos, pois é um artefato voltado para a identificação e mensuração de desperdícios, perdas e possíveis custos ocultos, para que a empresa tome as devidas providências para minimizá-los ou eliminá-los e assim garantir a eficácia de uma gestão enxuta (SLAVOV, 2013).

Originado de práticas adotadas por fábricas japonesas, a Gestão Kaizen de Custos é um artefato que tem por finalidade o aperfeiçoamento contínuo em relação aos custos, implementando atividades que visa a redução dos mesmos e melhorias contínuas nos processos e produtos (ARAÚJO; RENTES, 2006). A Inteligência Competitiva de Custos é um processo de inteligência competitiva nas empresas ocorre a partir de várias atividades informacionais, destacando as atividades de prospecção informacional (coleta de dados, informação e conhecimento) e monitoramento informacional (observação e acompanhamento de dados, informação e conhecimento) conforme (VALENTIM; MOLINA, 2004). No que tange a custos, esse artefato busca identificar e analisar informações dos concorrentes para melhorar as decisões da empresa relacionadas a gestão de custos (SLAVOV, 2013).

A Reengenharia de Processos do Negócio é um artefato que tem como função repensar e redesenhar os processos de uma empresa para alcançar melhorias em custos, qualidade, atendimento e velocidade, com foco nos processos administrativos e produtivos. É uma ferramenta voltada para o longo prazo e seu principal objetivo é a conquista de vantagens competitivas (SANCOVSCHI, 1999). O conceito de Teoria das Restrições (theory of

constraints - TOC) está estritamente relacionado ao próprio nome, referindo-se à “restrição”, algo que restringe o funcionamento de um sistema. Em essência, significa algum fator que impede a empresa de alcançar seu principal objetivo (ganhar dinheiro). Existem dois tipos de restrições, as físicas (as relacionadas ao fornecimento de materiais, à capacidade produtiva, à logística e ao mercado) e as não físicas (relacionadas a aspectos gerenciais e comportamentais), conforme (MARQUES; CIA, 1998).

As práticas operacionais de gestão de custos estão ligeiramente ligadas às práticas estratégicas de gestão de custos, uma vez que está a serviço das políticas e procedimentos para operacionalização dos artefatos estratégicos, em outras palavras a utilização de artefatos estratégicos leva a utilização dos artefatos operacionais Slavov (2013). Neste trabalho serão consideradas as ferramentas consideradas por Slavov (2013) como artefatos de gestão operacional de custos, conforme tabela abaixo:

Tabela 3 - Artefatos de Gestão e Mensuração de Custos

1	5 S
2	Abertura de Livros
3	Análise das Relações entre Custo-Volume-Lucro
4	Análise de Valor do Overhead
5	Benchmarking de Custos
6	Círculo Deming
7	Controle do Custo Padrão e Análise das Variações
8	Desdobramento da Função Qualidade
9	Engenharia Reversa
10	Kanban
11	Just in Time

FONTE: SLAVOV, 2013.

Embasado no estilo participativo de gerenciamento, o 5S tem como objetivo manter o ambiente de trabalho organizado, melhorando a qualidade de vida dos colaboradores, a qualidade dos serviços realizados e até facilitando na implantação de outros artefatos de melhoria, buscando o aumento da produtividade (GAVIOLI; SIQUEIRA; SILVA, 2009). A Abertura de Livros é um artefato que tem como objetivo estruturar o compartilhamento de informações entre organizações de um segmento de uma cadeia de valor, não se limitando

apenas a informações de custos, mas no que tange a custos essa ferramenta tem como objetivo promover melhorias estruturação dos custos dos agentes envolvidos (SLAVOV, 2013).

Utilizado para demonstrar os impactos gerados pelas alterações dos volumes de produção nos custos, nas receitas e nos lucros das organizações, a Análise das Relações entre Custo-Volume-Lucro tem como função gerar informações importante para a tomada de decisão (MORSE; ROTH, 1986 apud CALLADO; ALBUQUERQUE 2007). A Análise de Valor do Overhead é um artefato que que auxilia no gerenciamento dos custos de overhead, permitindo o rateio dos custos indiretos de produção de acordo com uma base de rateio pré-definida, é um artefato que auxilia no processo de controle da produção (MARTINS; BARRELA, 2002).

Benchmarking é uma prática que consiste em medir e comparar o desempenho de outras empresas, buscando identificar as melhores práticas utilizadas, no que tange a custos é um artefato que tem como objetivo encontrar as melhores práticas de custos utilizadas pelas empresas, seja internamente ou externamente (SEIBEL, 2004). Também conhecido como PDCA, o Círculo Deming consiste em um artefato de gestão da qualidade que tem como foco principal a melhoria contínua. O ciclo possui quatro etapas: 1. Planejamento – elaboração de um plano de ações; 2. Execução – colocar em prática o que foi planejado; 3. Verificação – comparar os resultados da execução com o que foi planejado; 4. Ação – Tomar as providências necessárias para a correção dos problemas (TAVARES; AMORIN; SOUZA, 2011).

O Controle do Custo Padrão e Análise das Variações é um artefato que tem por objetivo mensurar o custo ideal de uma produção, que será utilizado como um indicador de eficiência produtiva, no qual deverá ser comparado com os custos reais incorridos na produção e assim identificar as variações, tanto quantitativamente quanto qualitativamente, e identificar os motivos dessas variações para tomar as medidas necessária (NEGA; MAGALHÃES; FRAGA, 2004).

Voltado para auxiliar no planejamento da qualidade, o Desdobramento da Função Qualidade consiste em um processo estruturado que permite desenvolver o produto ou serviço de acordo com as reais necessidades do cliente, com o objetivo de identificar a melhor alternativa de valor, fazendo a comparação entre funcionalidades e custos envolvidos

(MATSUDA; ÉVORA; BOAN, 2000). A Engenharia Reversa consiste em um método que permite desenvolver um novo produto ou serviço, partindo da análise e compreensão de um já existente – com o objetivo de aperfeiçoá-lo, melhorar o processo produtivo e reduzir gastos (BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005).

O Kanban é um artefato utilizado para fazer coordenação rigorosa de lotes de produção, através do controle dos estoques em processamento, dos estoques de matérias primas, controle da produção e do suprimento de componentes (JÚNIOR; FILHO, 2008). O artefato Just in Time busca a otimização dos processos produtivos, aumentando a eficiência na utilização dos recursos de capital, equipamentos e mão de obra e reduzindo ou eliminando funções desnecessárias ao processo de manufatura, o resultado dessa ferramenta é a entrega de produtos ou serviços com uma maior qualidade e um menor custo (ALVES, 1995).

3. METODOLOGIA

A pesquisa quanto aos objetivos foi classificada como exploratória, de acordo com Piovesan e Armando (1995) uma pesquisa exploratória reúne elementos capazes de subsidiar o objeto de estudo. Quanto aos procedimentos a pesquisa foi classificada como levantamento, pois as informações sobre o assunto em questão foram coletadas através de contato direto com os acadêmicos de ciências contábeis, feito através de aplicação de questionários. Quanto a abordagem a pesquisa é classificada como qualitativa, para Martins e Theóphilo (2007) a abordagem qualitativa busca a descrição, interpretação e compreensão dos fenômenos estudados.

O processo de coleta de dados foi realizado por meio de questionários aplicados de forma impressa. Foram elaborados 2 (dois) questionários. O primeiro (questionário I) teve por objetivo identificar o conhecimento conceitual e prático do acadêmico em relação aos artefatos de mensuração de custos, gestão operacional de custos e gestão estratégica de custos, o segundo (questionário II) tem por objetivo identificar o perfil dos respondentes.

No primeiro questionário o acadêmico poderia pontuar o seu conhecimento de 0 a 10 pontos em relação ao artefato, em que 0 o acadêmico não possui conhecimento sobre o artefato e 10 o acadêmico possui elevado conhecimento em relação ao artefato, e em seguida responder à pergunta se conseguiria aplicar o artefato na prática com “sim” ou “não”. No

segundo questionário o acadêmico precisava apenas marcar com X a opção que enquadrasse no seu perfil.

A população do estudo é composta por alunos de graduação da Universidade Federal de Goiás cursando o terceiro, quarto e quinto ano do curso, ou seja, a partir do quinto período de graduação, e para amostra foram considerados 102 alunos de graduação. O fato do estudo não contemplar alunos do primeiro e do segundo ano do curso ocorreu pelos seguintes motivos: não são ministradas disciplinas de custos ou contabilidade gerencial para os alunos do primeiro ano, em relação aos alunos do segundo anos tem duas explicações – a primeira foi por que os alunos do terceiro período ainda estavam cursando a disciplina de contabilidade de custos e a segunda foi porque as disciplinas do quarto período não estavam sendo ofertados no semestre corrente. Logo os acadêmicos do primeiro e segundo ano não teria conhecimento para participar da pesquisa.

Para análise dos dados foi utilizado estatística descritiva, primeiramente foi realizado uma análise de frequência para identificação do perfil dos respondentes (sexo, idade, ano no curso de graduação e disciplinas cursadas). Em seguida foi realizada uma análise de frequência das respostas das notas obtidas para cada artefato estudado. Depois foi calculado a moda, a média e o desvio padrão das notas obtidas para cada artefato de mensuração e gestão de custos.

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

O estudo foi construído a partir da pesquisa realizada com os alunos de ciências contábeis da Universidade Federal de Goiás.

Tabela 4 - sexo dos respondentes

Sexo	Fi	Fi%
Masculino	50	49%
Feminino	52	51%
Total	102	100%

Legenda: Fi: frequência. Fi% frequência em percentual.

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme mostra a Tabela 4, os respondentes do sexo masculino representam 49% e os respondentes do sexo feminino representam 51%, mostrando que existe um equilíbrio entre o sexo dos respondentes.

Tabela 5 - Faixa etária dos respondentes

Faixa etária	Fi	Fi%
Até 20 anos	13	13%
De 20 a 25 anos	70	69%
De 25 a 30 anos	15	15%
Mais de 30 anos	4	4%
Total	102	100%

Legenda: Fi: frequência. Fi% frequência em percentual.

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 5 mostra a faixa etária dos respondentes, de acordo com a tabela 13% dos respondentes tem idade de até 20 anos, 69% dos respondentes têm idade entre 20 e 25 anos, 15% dos respondentes têm idade entre 25 e 30 anos, e 4% dos respondentes têm idade superior a 30 anos. De acordo com a análise desses dados constata-se que a maioria absoluta dos respondentes têm idade entre 20 e 25 anos.

Tabela 6 - Ano em Curso

Ano	Fi	Fi%
3º ano	34	33%
4º ano	40	39%
5º ano	28	27%
Total	102	100%

Legenda: Fi: frequência. Fi% frequência em percentual.

Fonte: Elaborado pelo autor

Na pesquisa também foi questionado em que ano do curso o acadêmico está cursando, devido a grade horária do curso de ciências contábeis da UFG a pesquisa não foi aplicada para os alunos do primeiro e do segundo ano, o resultado podemos visualizar na Tabela 6. De acordo com a tabela 40 acadêmicos estavam no quarto ano, representando a maior parte dos respondentes com 39%, seguidos de 34 acadêmicos no terceiro ano (33% dos respondentes), e 28 acadêmicos no quinto ano (27% dos respondentes).

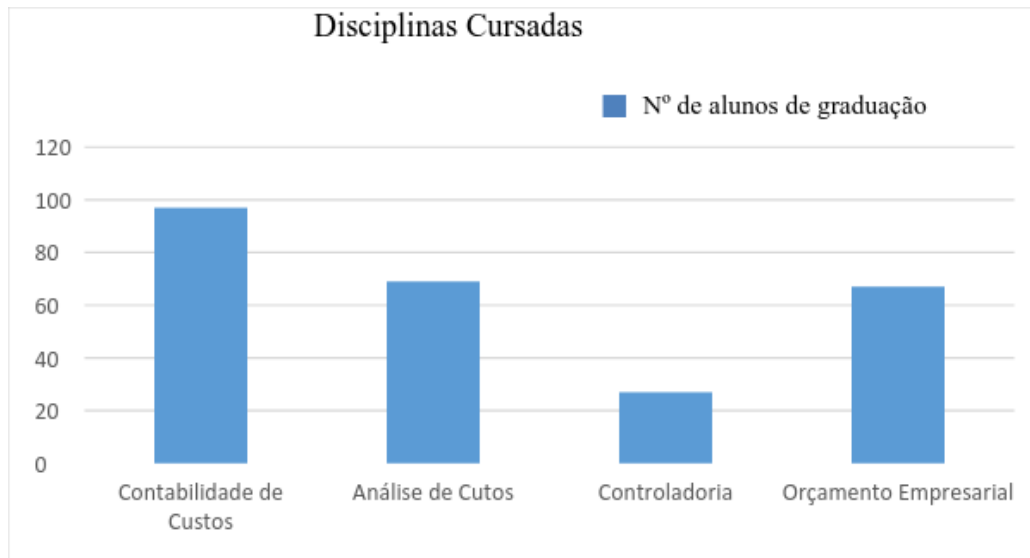


Figura 1 – Disciplinas cursadas - Fonte: Elaborado pelo autor

Também foi questionado quais disciplinas os acadêmicos já haviam cursado, sendo que os artefatos de gestão e mensuração de custos podem ser trabalhados em várias matérias como Contabilidade de Custos, Análise de Custos, Controladoria e Orçamento Empresarial. Para uma melhor visualização dos resultados o gráfico (Figura 1) mostra a frequência das disciplinas cursadas.

A Figura 1 mostra que 97 acadêmicos já cursaram a disciplina de Contabilidade de Custos, representando 95,09% dos respondentes; 69 acadêmicos já cursaram a disciplina de Análise de Custos, representando 67,64% dos respondentes; 67 acadêmicos já cursaram a disciplina de Orçamento Empresarial, representando 65,68% dos respondentes; 27 acadêmicos já cursaram a disciplina de Controladoria, representando 26,47% dos respondentes. Portanto, os acadêmicos respondentes da pesquisa estudaram as disciplinas que proporcionam conhecimento em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos.

4.2 PERCEPÇÃO DOS DISCENTES

Na pesquisa foi analisada a percepção dos acadêmicos em relação aos conceitos e aplicações dos artefatos de mensuração e gestão de custos - foram analisados 12 artefatos de mensuração de custos, 11 artefatos de gestão operacional de custos e 12 artefatos de gestão estratégica de custos. Segue abaixo a análise dos dados:

Tabela 7 - Análise de dados dos Artefatos de Mensuração de Custos

Artefatos	Moda	Média	Variância	Desvio Padrão	Quantidade de acadêmicos que sabem aplicar o artefato na prática dentro de uma empresa	Quantidade de acadêmicos que não sabem aplicar o artefato na prática dentro de uma empresa
Custeio Baseado em Atividades	8	5,86	6,99	2,64	48	54
Custeio Baseado em Atividade Orientado pelo Tempo	0	2,36	8,69	2,95	14	88
Custeio das Unidades de Esforço de Produção	0	2,27	8,22	2,87	10	92
Custeio de Fluxo Inverso	0	0,25	1,3	1,14	0	102
Custeio de Fluxo de Valor	0	0,89	4,47	2,12	3	99
Custeio por Absorção	8	6,46	6,51	2,55	47	55
Custeio por Consumo de Recursos	0	2,38	8,61	2,94	8	94
Custeio por Linhas de Produtos	0	3,42	9,53	3,09	20	82
Custeio Throughput	0	0,13	0,55	0,74	0	102
Custeio Variável	7	7,11	4,71	2,17	56	46
Mensuração dos Custos Logísticos	0	1,45	6,33	2,52	11	91
Mensuração dos Custos para Servir	0	0,64	2,87	1,69	2	100

Fonte: Elaborado pelo autor

Constatou-se conforme a Tabela 7 que os acadêmicos têm um elevado conhecimento em relação a três artefatos de mensuração de custos, sendo eles: Custeio Baseado em Atividades, Custeio por Absorção e Custeio Variável.

Desses três artefatos a maior nota média foi para o Custeio Variável com média 7,11, a moda das notas obtidas foi 7 e desvio padrão 2,17. A segunda maior nota média foi para o Custeio por Absorção com média 6,46, a moda das notas obtidas foi 8 e desvio padrão 2,55. A terceira maior nota média foi para o Custeio Baseado em Atividades com média 5,86, a moda das notas obtidas foi 8 e desvio padrão 2,64. Em relação a aplicação na prática dentro de uma

empresa, 56 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o Custeio Variável na prática (54,90%), 48 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o Custeio Baseado em Atividades na prática (47,06%) e 47 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o Custeio por Absorção na prática (46,08%). Logo, conclui-se que as disciplinas cursadas proporcionam um elevado conhecimento para os acadêmicos em relação a esses três artefatos de mensuração de custos.

No entanto, conforme a Tabela 7 os acadêmicos demonstraram um baixo conhecimento ou nenhum conhecimento em relação aos outros 9 artefatos de mensuração de custos: Custeio Baseado em Atividade Orientado pelo Tempo, Custeio das Unidades de Esforço de Produção, Custeio de Fluxo Inverso, Custeio de Fluxo de Valor, Custeio por Consumo de Recursos, Custeio por Linhas de Produtos, Custeio Throughput, Mensuração dos Custos Logísticos e Mensuração dos Custos para Servir.

Sendo que a maior nota média desses artefatos foi 3,42 para o Custeio por Linha de Produtos e a menor nota média foi 0,13 para o Custeio Throughput, a moda das notas obtidas para todos esses 9 artefatos foi 0 e o desvio padrão ficou entre 0,74 e 3,09. Em relação a aplicação na prática dentro de uma empresa, a melhor colocação foi para o Custeio por Linhas de Produtos - no qual 20 acadêmicos responderam que conseguem aplicar na prática (19,61%), e a colocação mais baixa foi para o Custeio Throughput – no qual todos os acadêmicos responderam que não conseguem aplicá-lo na prática. Portanto, esses dados mostram que as disciplinas que abordam sobre custos não proporcionam um conhecimento satisfatório em relação a esses artefatos de mensuração de custos.

Tabela 8 - Artefatos de Gestão Operacional de Custos

Artefatos	Moda	Média	Variância	Desvio Padrão	Quantidade de acadêmicos que sabem aplicar o artefato na prática dentro de uma empresa	Quantidade de acadêmicos que não sabem aplicar o artefato na prática dentro de uma empresa
5 S	0	1,79	8,84	2,97	12	90
Abertura de Livros	0	1,65	7,42	2,72	14	88
Análise das Relações entre Custo-Volume-	0	4,91	10,24	3,2	39	63

Lucro

Análise de Valor do Overhead	0	0,49	2,37	1,54	3	99
Benchmarking de Custos	0	1,5	5,84	2,42	6	96
Círculo Deming	0	0,4	1,95	1,39	1	101
Controle do Custo Padrão e Análise das Variações	0	3,09	8,87	2,98	18	84
Desdobramento da Função Qualidade	0	0,95	5,27	2,3	8	94
Engenharia Reversa	0	0,63	3,05	1,75	2	100
Kanban	0	0,37	1,7	1,3	0	102
Just in Time	0	3,07	12,32	3,51	23	79

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a Tabela 8, a Análise das Relações entre Custo-Volume-Lucro foi o artefato que obteve maior pontuação e mesmo assim o conhecimento em relação a esse artefato é baixo – apresentou nota média de 4,91 pontos, a moda das notas obtidas foi 0, a desvio padrão foi de 3,2 e apenas 39 responderam conseguir esse artefato na prática (38,24% dos respondentes). Em segunda posição ficou o Controle do Custo Padrão e Análise das Variações, com média das notas de 3,09, a moda das notas obtidas foi 0, o desvio padrão foi de 2,98 e apenas 18 acadêmicos responderam conseguir aplicar na prática (17,65% dos respondentes). Em terceira posição ficou o Just in Time, com média das notas de 3,07, a maior frequência de notas obtidas foi 0, desvio padrão de 3,51 e apenas 23 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o artefato na prática (22,55% dos respondentes).

Em relação aos outros 8 artefatos de gestão operacional de custos (5S, Abertura de Livros, Análise de Valor do Overhead, Benchmarking de Custos, Círculo Deming, Controle do Custo Padrão e Análise das Variações, Desdobramento da Função Qualidade, Engenharia Reversa, Kanban) a maior média das notas não chegou à 2 pontos, sendo que a maior nota média foi 1,79 para o artefato 5S, a moda das notas obtidas foi 0 e o desvio padrão ficou entre 1,3 e 3,51. Em relação a aplicação na prática dentro de uma empresa, a melhor posição foi para o artefato Abertura de Livros, no qual 14 acadêmicos responderam que conseguem aplicá-lo na prática (13,73% dos respondentes). Portanto, de acordo com a análise dos dados conclui-se que a percepção dos acadêmicos em relação aos conceitos dos artefatos de gestão

operacional de custos é muito baixa ou nula, e que as disciplinas ministradas não proporcionam um conhecimento satisfatório em relação a esses artefatos.

Tabela 9 - Artefatos de Gestão Estratégica de Custos

Artefatos	Moda	Média	Variância	Desvio Padrão	Quantidade de acadêmicos que sabem aplicar o artefato na prática dentro de uma empresa	Quantidade de acadêmicos que não sabem aplicar o artefato na prática dentro de uma empresa
Gestão Baseada em Atividades	0	4,25	9,57	3,09	27	75
Gestão da Rentabilidade por Clientes	0	1,88	7,59	2,75	13	89
Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade	0	3,38	10,24	3,2	22	80
Gestão de Custos Interorganizacionais	0	1,34	5,53	2,35	2	100
Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto	0	0,05	4,94	2,22	4	98
Gestão do Custeio Alvo	0	2,32	8,26	2,87	17	85
Gestão de Custo Total de Consumidores	0	2,04	8,08	2,84	9	93
Gestão Enxuta de Custos	0	2,01	8,78	2,96	14	88
Gestão Kaizen de Custos	0	0,7	3,52	1,88	0	102
Inteligência Competitiva de Custos	0	0,78	3,18	1,78	3	99
Reengenharia de Processos do Negócio	0	1,12	5,45	2,33	6	96
Teoria das Restrições	0	2,32	9,29	3,05	12	90

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 9 mostra a percepção dos alunos de graduação em relação aos artefatos de gestão estratégica de custos, o artefato com maior destaque foi a Gestão Baseada em Atividades, com média das notas de 4,25, a moda das notas obtidas foi 0, desvio padrão 3,08 e apenas 27 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o artefato na prática (26,47% dos

respondentes), pelos números percebemos que apesar de ser o artefato mais conhecido pelos acadêmicos esse conhecimento ainda é baixo.

Em segundo lugar ficou o artefato Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade, com média das notas de 3,38, a moda das notas obtidas foi, desvio padrão 3,2 e apenas 22 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o artefato na prática (21,57% dos respondentes). Em seguida vem a Gestão do Custeio Alvo, com média das notas de 2,36, a moda das notas obtidas foi 0, desvio padrão 3,87 e apenas 17 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o artefato na prática (16,67% dos respondentes).

Em relação aos outros 9 artefatos (Gestão da Rentabilidade por Clientes, Gestão de Custos Interorganizacionais, Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto, Gestão de Custo Total de Consumidores, Gestão Enxuta de Custos, Gestão Kaizen de Custos, Inteligência Competitiva de Custos, Reengenharia de Processos do Negócio e Teoria das Restrições), o que teve a maior média das notas foi a Teoria das restrições com média de 2,32, a moda das notas obtidas foi 0, o desvio padrão foi 3,05 e apenas 12 acadêmicos responderam que conseguem aplicar o artefato na prática (11,76% dos respondentes). Os demais artefatos apresentaram média das notas abaixo de 2,05, a maior frequência de notas obtidas para esses artefatos foi 0, e o desvio padrão ficou entre 1,78 e 2,96. Portanto, de acordo com a análise das respostas foi constatado que os acadêmicos têm um conhecimento muito baixo ou nulo em relação aos artefatos de gestão estratégica de custos e que as disciplinas ofertadas não proporcionam um conhecimento satisfatório em relação a esses artefatos.

Dos artefatos analisados apenas três obtiveram nota média superior a cinco pontos, o Custeio Baseado em Atividades, o Custeio por Absorção e o Custeio Variável, todos artefatos de mensuração de custos – e foram os únicos artefatos que a maior frequência de notas obtidas não foi igual a 0, sendo 8 a maior frequência de notas para o Custeio Baseado em Atividades, 8 para o Custeio por Absorção e 7 para o Custeio Variável, mostrando que os acadêmicos têm um conhecimento mais elevado em relação aos artefatos de mensuração de custos, com ênfase nesses três artefatos.

No entanto, no que tange aos artefatos de gestão operacional e gestão estratégica de custos o conhecimento apresentado pelos acadêmicos foi bem mais baixo, visto que nenhum dos artefatos receberam nota média igual ou superior a 5 pontos. Sendo que apenas 3 artefatos

de gestão operacional de custos e 2 artefatos de gestão estratégica de custos receberam nota média superior a 3 pontos. Os restantes dos artefatos receberam notas médias abaixo de 2,4 pontos, e a maior frequência para todos os artefatos foi 0.

4.3 DISCIPLINAS CURSADAS versus CONHECIMENTO CONCEITUAL E PRÁTICO

Para verificar a relação entre as disciplinas cursadas e o conhecimento dos acadêmicos foi feito um gráfico de distribuição:

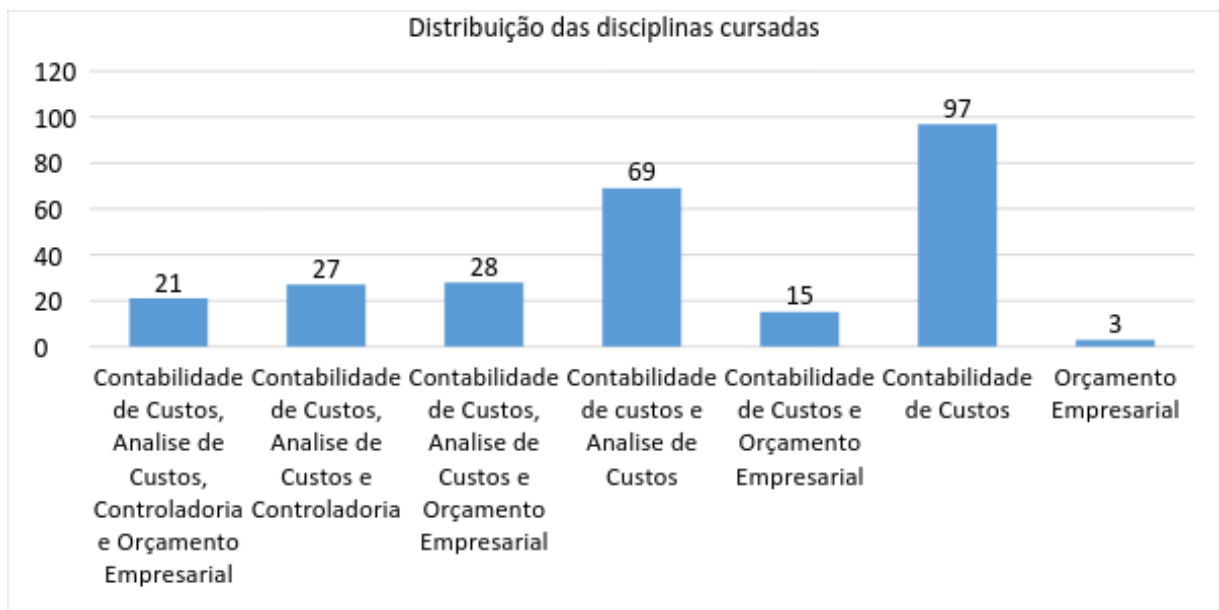


Figura 1 – Distribuição das disciplinas cursadas - Fonte: Elaborado pelo autor

De acordo com o gráfico 21 respondentes cursaram todas as disciplinas utilizadas na pesquisa: Contabilidade de Custos, Análise de Custos, Controladoria e Orçamento Empresarial; 27 respondentes cursaram Contabilidade de Custos, Análise de Custos e Controladoria; 28 respondentes cursaram Contabilidade de Custos, Análise de Custos e Orçamento Empresarial; 69 respondentes cursaram Contabilidade de Custos e Análise de Custos; 15 respondentes cursaram contabilidade de custos e orçamento empresarial; 97 respondentes cursaram somente contabilidade de custos; e 3 respondentes cursaram apenas Orçamento Empresarial – mostrando que praticamente todos os acadêmicos já cursaram as disciplinas de contabilidade de custos e também já cursaram outras disciplinas que abordam sobre custos.

Para verificar se a variação das médias das notas dentro de cada grupo de distribuição é significativa foi aplicado o teste anova, como mostra a tabela a seguir:

Tabela 10 – Teste anova

Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	111,15	6	18,53	5,23	0,000044	2,14
Dentro dos grupos	843,17	238	3,54			
Total	954,33	244				

De acordo com o teste anova as diferenças das médias de cada grupo de distribuição apresenta variação significativa, pois o valor de “valor-P” foi bem próximo de zero e o valor de “F” está maior do que o valor de “F crítico”, como pode ser observado na tabela. No entanto a diferença significativa é causada apenas por dois grupos de distribuição, o grupo dos acadêmicos que cursaram (Contabilidade de custos e Orçamento Empresarial) e o grupo dos alunos que cursaram apenas (Orçamento Empresarial).

Desconsiderando os acadêmicos que cursaram a disciplina de Orçamento Empresarial e considerando os acadêmicos que cursaram as demais disciplinas, a diferença entre as médias dos grupos de distribuição não apresentou variação significativa, mostrando que a disciplina de Orçamento Empresarial é a causadora da diferença. Portanto, podemos concluir que fato dos acadêmicos terem cursado as disciplinas de Contabilidade de Custos, Análise de Custos e Controladoria, ou cursado apenas uma ou duas dessas disciplinas não tem influência significativa sobre o conhecimento dos acadêmicos em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com os resultados da pesquisa constata-se que os acadêmicos de ciências contábeis da UFG têm um conhecimento muito baixo em relação aos artefatos de mensuração de custos, gestão operacional de custos e gestão estratégica de custos. Dentre esses artefatos os que os acadêmicos mostraram um maior nível de conhecimento conceitual e aplicação na prática dentro de uma empresa foram em relação aos artefatos de mensuração de custos, com

ênfase em três artefatos: Custeio Baseado em Atividades, Custeio Variável e Custeio por Absorção.

A análise da relação entre as disciplinas cursadas e o conhecimento dos acadêmicos, mostra que apenas a disciplina de Orçamento Empresarial apresenta uma variação significativa entre as médias de distribuição dos grupos analisados, e essa variação é para baixo, mostrando que os alunos que cursaram somente orçamento empresarial tem um conhecimento mais baixo em relação os artefatos de mensuração e gestão de custos. Já o fato do acadêmico ter cursados as disciplinas de contabilidade de custos, análise de custos e controladoria proporcionam um conhecimento maior para o acadêmico em relação aos artefatos estudados, no entanto, o fato dos acadêmicos terem cursado todas essas três disciplinas ou cursadas apenas uma ou duas delas, não apresenta variação significativa no conhecimento do aluno.

Portanto, diante dos resultados encontrados, da importância dos artefatos de mensuração e gestão de custos para as organizações e da necessidade de um amplo conhecimento em relação aos conceitos e aplicações desses artefatos pelos profissionais de contabilidade, é importante que o conteúdo programático das disciplinas do curso de ciências contábeis da UFG que abordam sobre custos tenham uma atenção maior para os artefatos estudados, para que mais artefatos possam ser ensinados e mais e melhores profissionais possam ser formados com expertise em custos. Uma das limitações do estudo refere-se ao a ementa das disciplinas de Contabilidade Gerencial que aborda poucos dos artefatos estudados. Por fim, é importante que futuros trabalhos sejam feitos para verificar as dificuldades da adoção desses artefatos dentro das organizações como também identificar quais são os artefatos mais utilizados, buscando assim um melhor alinhamento entre universidade e mercado.

6. REFERÊNCIAS

- ALVES, Ana Paula Ferreira et al. Custos de suprimentos: estudo exploratório com aplicação de modelo de mensuração de custos logísticos. **Revista de Administração da UFSM**, v. 6, n. 4, p. 694-707, 2013.
- ALVES, João Murta. O sistema Just in Time reduz os custos do processo produtivo. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1995.
- ANDERSON, Shannon W. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 481-506, 2006.
- ANDRADE, Carlos Henrique Guimarães de. Aplicação do método de custeio baseado em atividades e tempo em um laboratório de análises clínicas. 2015.
- BARBOSA, RODRIGO PEREIRA; TACHIBANA, WILSON KENDY. Metodologia para gestão estratégica de custos: integração dos conceitos de cadeia de valores, direcionadores de custos e activity-based costing em um sistema de informações. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1998.
- BARTZ, DANIEL; STAUDT, TARCISIO; DE SOUZA, MARCOS ANTONIO. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 2, n. 3, 2005.
- BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades: ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 30, p. 7-18, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria; SCHAEFFER, Viviany. Análise dos custos do ciclo de vida do produto: uma abordagem teórica. **17o ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**, 1997.
- BEZERRA, Francisco Antonio et al. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre abc em bancos. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 3, 2007.
- CAMACHO, Reinaldo Rodrigues; ROCHA, Wellington. Custeio alvo: uma abordagem conceitual e utilitarista-doi: 10.4025/enfoque. v26i3. 5239. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 3, p. 28-38, 2008.
- CIOTTI, Luciana Maria Matte. Gestão estratégica de custos e resultados na Comercial Tijolinhos. 2011.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. What is strategic cost management? **Strategic Finance**, v. 79, n. 7, p. 14, 1998.

COSTA, Mônica Accioly da et al. Metodologia para implantação da gestão baseada em atividades (ABM): uma aplicação em área de engenharia da Celesc. 1999.

CREPALDI, Paola Guariso; AVILA, Renato Nogueira Perez; DE OLIVEIRA, Adriano Bueno. A INFLUÊNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTO NA TOMADA DE DECISÃO. 2006.

DA SILVA BARROS, Luís Fernando; DOS SANTOS, Roberto Fernandes; SANTOS, Neusa Maria Bastos F. Custeio do fluxo de valor: um estudo empírico da metodologia de custeio da contabilidade da produção enxuta (lean accounting). In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2012.

DA SILVA, Júlio Orestes et al. Análise das diferentes abordagens do conceito de Custo Total para o Consumidor: um ensaio teórico. **Enfoque**, v. 34, n. 3, p. 145, 2015.

DE AGUIAR, ANDSON BRAGA; ROCHA, WELINGTON. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**. 2007.

DE AQUINO ANDRADE, Nilton; BATISTA, Daniel Gerhard; DE SOUSA, Cleber Batista. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC. 2008.

DE ARAUJO, Cesar Augusto Campos; RENTES, Antonio Freitas. A metodologia kaizen na condução de processos de mudança em sistemas de produção enxuta. **Revista Gestão Industrial**, v. 2, n. 2, 2006.

FERREIRA, Fabiano. Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária: O caso da EMATER/RS-ASCAR. 2013.

GAVIOLI, Giovana; SIQUEIRA, Maria CM; SILVA, Paulo HR. Aplicação do programa 5s em um sistema de gestão de estoques de uma indústria de eletrodoméstico e seus impactos na racionalização de recursos. **Unidade Berrini da FGV: SIMPOI**, 2009.

GUERREIRO, Reinaldo; MERSCHMANN, Elvira Vazquez Villamor; BIO, Sérgio Rodrigues. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **Revista de Administração–eletrônica, São Paulo, USP**, v. 1, n. 2, 2008.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, 2006.

JUNIOR, Muris Lage; GODINHO FILHO, Moacir. Adaptações ao sistema kanban: revisão, classificação, análise e avaliação. **Gest. Prod., São Carlos**, v. 15, n. 1, p. 173-188, 2008.

KAPLAN, R. S.; COOPER, T. **Cost na Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**. Boston: Harvard Business Scholl Press, 1998 apud

LAUSCHNER, Marco Antônio; BEUREN, Ilse Maria. Gestão estratégica de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 53-84, 2009.

LEPCHAK, Alessandro et al. Percepção dos discentes de ciências contábeis sobre conceitos e interpretações contemporâneas relacionadas a custo padrão e suas variações. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.

LOPES, António Carlos Vaz; MENEZES, Emílio Araújo. A integração do sistema ABC e custo-meta como vantagem competitiva na gestão estratégica de custo. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2001.

MACHADO, Débora Gomes; DE SOUZA, Marcos Antônio. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.

MARQUES, José Augusto Veiga da Costa; CIA, Joanília Neide de Sales. Teoria das restrições e contabilidade gerencial: interligando contabilidade a produção. **Revista de Administração de Empresas**, v. 38, n. 3, p. 34-46, 1998.

MARTINS, Eliseu et al. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1980.

MARTINS, Gilberto de A.; THEÓPHILO, Carlos R. Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Sonia Sevilha; BARRELLA, Wagner Däumichen. Composição do Sistema de Custeio: uma aplicação prática. **Anais do XXII ENEGEP (Encontro Nacional de Engenharia de Produção)**. Curitiba, 2002.

MATSUDA, Laura Misue; ÉVORA, Yolanda Dora Martinez; BOAN, Flávio Souto. O método desdobramento da função qualidade QFD no planejamento do serviço de enfermagem. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**, v. 8, n. 5, p. 97-105, 2000.

MORSE, Wayne J. **Cost Accounting: processing, evaluating, and using cost data**. Addison Wesley Publishing Company, 1978. Apud CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; DE LIMA ALBUQUERQUE, José; DA SILVA, Ana Maria Navais. Análise da relação custo/volume/lucro na agricultura familiar: o caso do consórcio mamona/feijão. **CEP**, v. 52171, p. 030, 2007.

MOTTA, Eng Flávia Gutierrez. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP**. 2000. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

NEGRA, Elizabete Marinho Serra; MAGALHÃES, Marcelo Prímola; FRAGA, MARINETTE SANTANA. Reflexos Comportamentais das Variações do Custo-Padrão e a Avaliação de Desempenho. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.

OENNING, VILMAR; NEIS, DANIEL RODRIGO; MAZZIONI, Sady. APURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PELO MÉTODO DAS UNIDADES DE ESFORÇO DE PRODUÇÃO? UEP. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2006.

PANUCCI-FILHO, Laurindo; VOESE, Simone Bernardes. Custeio throughput como prática de custos na gestão das empresas de pequeno porte-análise empírica numa indústria de confecções. **Revista Gestão Industrial**, v. 6, n. 4, 2010.

PIOVESAN, Armando; TEMPORINI, Edméa Rita. Pesquisa exploratória: procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública. **Rev Saúde Pública**, v. 29, n. 4, p. 318-25, 1995.

PONTALTI, Gislene. A sistematização da gestão baseada em atividades (ABM) -Activity Based Management-para aplicação na área hospitalar: caso Centro de Terapia Intensiva de um hospital universitário público. 2002.

SANCOVSCHI, Moacir. Reengenharia de processos e controle interno: uma avaliação comparativa. **Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 2, p. 64-77, 1999.

SANTANA, Ana Larissa Alencar; ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. Ensaio sobre Rentabilidade de Clientes: um enfoque setorial. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2011.

SEIBEL, Silene et al. Um modelo de benchmarking baseado no sistema produtivo classe mundial para avaliação de práticas e performances da indústria exportadora brasileira. 2004.

SHANK, John K. Strategic cost management: new wine, or just new bottles. **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, n. 1, p. 47-65, 1989.

SLAVOV, Tiago Nascimento Borges. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2013. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

TAVARES, Frederico Romel Maia. Gestão estratégica da qualidade aplicada a linha de montagem dos motores de máquinas de costura na empresa singer em juazeiro do norte-ce. 2011.

VALENTIM, Marta Lígia Pomim; MOLINA, Leticia Gorri. Prospecção e monitoramento informacional no processo de inteligência competitiva 10.5007/1518-2924.2004 v9.nesp1p59. **Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação**, v. 9, n. 1, p. 59-77, 2004.

APÊNDICE A

O presente questionário tem por objetivo coletar insumos sobre a percepção dos alunos de graduação de ciências contábeis da UFG em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos e identificar o perfil dos acadêmicos participantes da pesquisa.

Questionário I – Percepção dos discentes em relação aos artefatos de mensuração e gestão de custos

Qual sua percepção em relação aos artefatos de gestão e mensuração de custos listados abaixo? **Dê uma nota de 0 até 10** (0 - Não tem conhecimento sobre o artefato / 10 - Tem um elevado conhecimento sobre o artefato). E em seguida responda se você saber aplicar o artefato na prática em uma empresa.

	Artefatos de mensuração e gestão de custos	Nota de 0 até 10	Você sabe aplicar o artefato na prática?	
			SIM	NÃO
1	Custeio Baseado em Atividades			
2	Custeio Throughput			
3	Gestão de Custos e Benefícios da Qualidade			
4	Custeio das Unidades de Esforço de Produção			
5	Gestão de Custos Interorganizacionais			
6	Gestão do Custeio Alvo			
7	Gestão de Custo Total de Consumidores			
8	Gestão Enxuta de Custos			
9	Desdobramento da Função Qualidade			
10	5 S			
11	Reengenharia de Processos do Negócio			
12	Controle do Custo Padrão e Análise das Variações			
13	Gestão Baseada em Atividades			
14	Análise das Relações entre Custo-Volume-Lucro			
15	Custeio Baseado em Atividade Orientado pelo Tempo			
16	Gestão da Rentabilidade por Clientes			
17	Custeio de Fluxo Inverso			

18	Custeio por Absorção			
19	Custeio por Consumo de Recursos			
20	Custeio por Linhas de Produtos			
21	Gestão Kaizen de Custos			
22	Custeio Variável			
23	Mensuração dos Custos Logísticos			
24	Mensuração dos Custos para Servir			
25	Círculo Deming			
26	Inteligência Competitiva de Custos			
27	Abertura de Livros			
28	Teoria das Restrições			
29	Análise de Valor do Overhead			
30	Benchmarking de Custos			
31	Custeio de Fluxo de Valor			
32	Gestão de Custos por Ciclo de Vida do Produto			
33	Engenharia Reversa			
34	Kanban			
35	Just in Time			

Questionário II - Perfil das respondentes

1 - Sexo:

- a) Masculino;
- b) Feminino;

2 - Idade:

- a) Até 20 anos;
- b) De 20 a 25 anos;
- c) De 25 a 30 anos;
- d) Mais de 30 anos;

3 - Em qual **ano** do curso de ciências contábeis você está?

- a) 2°
- b) 3°
- c) 4°
- d) 5°

4 – Quais disciplinas você já cursou? (Marque todas que você cursou):

- a) Contabilidade de Custos;

- b) Análise de Custos;
- c) Controladoria;
- d) Orçamento Empresarial;