

CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DA UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS TRADICIONAIS E MODERNOS

Iasmim Fonseca Pereira (FACES/UFU) iasmim.fonseca@hotmail.com
Orientador: Dr. Carlos Eduardo de Oliveira (FACES/UFU) carlos.oliveira@ufu.br

Resumo

Considerando a relevância da Contabilidade Gerencial (CG) para o planejamento e controle das organizações e no processo decisório dos gestores, este estudo objetiva identificar quais são os Artefatos da Contabilidade Gerenciais (ACG) utilizados pelos gestores das indústrias de micro e pequeno porte abrangidas pela FIEMG - Regional Pontal do Triângulo, para a tomada de decisão. Esta pesquisa se caracteriza como descritiva, com abordagem quantitativa, onde foram aplicados questionários para uma população total de 339 indústrias, obtendo uma amostra final de 12 empresas respondentes. Os resultados apontaram que em geral, as indústrias não conhecem ou não utilizam grande parte dos ACG tradicionais e modernos. Dentre os ACG tradicionais mais utilizados, destacou-se Orçamento e Custo por Absorção, com alto grau de importância para a tomada de decisão dos gestores. Entre os ACG modernos, evidenciou-se Planejamento Estratégico, como o mais utilizado para tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Artefatos Gerenciais; Artefatos Gerenciais Modernos; Artefatos Gerenciais Tradicionais.

Abstract

Considering the relevance of Management Accounting (MA) for the planning and control of organizations and the decision making process of managers, this study aims to identify which are the Management Accounting Artifacts (MAA) used by managers of small and micro industries covered by FIEMG - Pontal Regional Triangle, for decision making. This research is characterized as descriptive, with quantitative approach, where questionnaires were applied to a total population of 339 industries, obtaining a final sample of 12 respondent companies. The results showed that in general, the industries do not know or do not use much of the traditional and modern MAA. Among the most commonly used traditional MAAs, the Budget and Absorption Costing stood out, with a high degree of importance for managers' decision making. Among modern MAAs, Strategic Planning was the most used for decision making.

Keywords: Management Accounting; Management Artifacts; Modern Management Artifacts; Traditional Managerial Artifacts.

1 Introdução

A contabilidade é uma ciência social que objetiva o controle do patrimônio (MARI-ON; RIBEIRO, 2014). Por meio da mensuração de valores e sua contabilização, são gerados relatórios que expressam informações sobre a situação econômica e financeira da empresa; com base nesses relatórios é possível fazer análises de teor gerencial, que auxiliam os administradores a tomarem decisões, e esta prática é conhecida como contabilidade gerencial (CORONADO, 2006; JIAMBALVO, 2009).

A contabilidade gerencial é a técnica de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações econômicas e financeiras da entidade (ATKINSON et al., 2008). Ela tem como finalidade fornecer informações que auxiliam os gestores em suas funções dentro da organização, diferente da contabilidade financeira que elabora demonstrativos com objetivo de fornecer informações para usuários externos (CREPALDI, 2011).

Estima-se que a demanda por informação contábil gerencial pode estar relacionada aos primórdios da revolução industrial, onde os proprietários das indústrias têxtils utilizaram estas informações para controlar e melhorar a eficiência da indústria, e para decisões de preço e *mix* de produtos (ATKINSON et al., 2008).

O termo Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG) é utilizado para se referir a ferramentas, atividades, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistema de custeio que possam ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial (CG) no exercício de sua função (SOUTES, 2006).

Estudos recentes apontam a utilização de ACG pelas empresas (SANTOS et al., 2018; SANTOS et al., 2009; REIS e TEIXEIRA, 2013; MARIO et al., 2013; CUNHA et al., 2015; SANTOS, DOROW e BEUREN, 2016; TEIXEIRA et al., 2011; SANTOS et al., 2017; CO-LARES e FERREIRA, 2016; SILVA e LUCENA, 2016; OLIVEIRA et al., 2019), demonstrando a relevância do tema.

A indústria em geral, sempre esteve presente em importantes acontecimentos em torno do controle gerencial, além de contribuir para o crescimento econômico mundial. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Produto Interno Bruto (PIB) do setor industrial brasileiro do último trimestre de 2018 foi R\$ 337.275 milhões.

Na região do Pontal do Triângulo Mineiro, o setor industrial possui grande relevância para a economia, pois gera milhares de empregos, conforme informações da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS). Este setor também contribui para a economia do país, pois além da geração de empregos, colabora com o giro do capital do país.

A regional do pontal do triângulo, de acordo com dados da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG), abrange atualmente 15 municípios, dos quais possuem indústrias de micro, pequeno, médio e grande porte, classificadas de acordo com o número de funcionários. As empresas em geral, contam com a CG para tomada de decisões, pois por meio dela é possível realizar a análise de diversos aspectos relacionados com o desempenho, não sendo diferente na indústria.

Considerando a importância da CG e de seus artefatos, para o planejamento e controle das organizações empresariais, este estudo pretende responder a seguinte questão: quais ACG são utilizados pelos gestores das indústrias de micro e pequeno porte dos municípios abrangidos pela FIEMG - Regional Pontal do Triângulo? Por meio de uma pesquisa descritiva, **este estudo objetiva identificar quais são os ACG tradicionais e modernos utilizados pelos gestores das indústrias de micro e pequeno porte abrangidas pela FIEMG - Regional Pontal do Triângulo, para a tomada de decisão.**

Com base em que a CG impacta diretamente na economia, visto que as decisões tomadas pelos gestores podem alterar os resultados das organizações, este estudo se justifica na importância de se conhecer quais ACG são utilizados pelos gestores dessas indústrias.

Neste sentido, esta pesquisa se fundamenta na necessidade de se conhecer o que os gestores das indústrias de micro e pequeno porte utilizam como ACG, tendo em vista a sua importância na tomada de decisões, que impactam indiretamente na economia regional e nacional. Também se justifica na importância de se contribuir para a pesquisa científica em torno da CG, visto que ainda não foram publicados trabalhos científicos nesta região acerca os ACG utilizados pelas indústrias.

Este estudo está organizado em cinco seções. A primeira seção é composta desta introdução, a segunda apresenta a revisão da literatura, a terceira relata os procedimentos metodológicos, a quarta e quinta seção retrata os resultados e considerações finais respectivamente.

2 Revisão da Literatura

2.1 Contabilidade Gerencial (CG)

Desde o princípio da CG, os administradores das empresas cada vez mais buscam ter o máximo controle das entidades, com o intuito de evitar erros e melhorar seus resultados. Há indícios de que a contabilidade gerencial surgiu durante a Revolução Industrial, quando veio a necessidade de maior controle da produção em grande escala (SOUTES, 2006). Com o passar dos anos, a CG evoluiu gradativamente, de acordo com as necessidades de seus usuários. Franco (2010) evidencia em seu estudo quatro fases da evolução da CG, de acordo com um trabalho divulgado em 1998 pelo *International Federation of Accountants* (IFAC).

A primeira fase durou até 1950, e a CG era vista como atividade técnica, e tinha como foco determinar custos e ter controle financeiro; durante a segunda fase, de 1950 até 1965, a CG era vista como função de apoio a tomadas de decisões, tendo como foco o fornecimento de informações para o planejamento e controle; a terceira fase (1965 – 1985) teve como objetivo a redução de perdas, e a CG passa a ser vista como parte integrante do processo de gestão; a quarta fase, de 1985 até os dias atuais, tem como foco a geração de valor para o consumidor, acionista e Inovação Organizacional (FRANCO, 2010). A CG passou por diversas mudanças e evoluções até chegarmos aos conceitos que se conhece atualmente. Com o objetivo de analisar o ponto de vista de diversos autores, o Quadro 1 apresenta algumas definições acerca da CG.

Quadro 1 - Definições de Contabilidade Gerencial

Autor / Ano	Definições
Coronado (2006)	Uma das áreas da organização com as funções específicas de gestão, decisão, mensuração e informação.
Atkinson et al. (2008)	É o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização.
Jiambalvo (2009)	Fornece as informações necessárias para o planejamento, o controle e a tomada de decisão.
Padoveze (2010)	É relacionada com o fornecimento de informações para os administradores e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.
Crepaldi (2011)	Ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais.
Garrison, Noreen e Brewer (2011)	Preocupa-se com o fornecimento de informações aos administradores - ou seja, a indivíduos no interior de uma organização, que dirigem e controlam suas operações.
Marion e Ribeiro (2014)	Tem por fim orientar os agentes responsáveis pela gestão do patrimônio da organização nas suas tomadas de decisões.
Atkinson et al. (2015)	Processo de fornecer a gerentes e funcionários informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nessas definições é possível considerar que a CG é o ramo da contabilidade que fornece informações relevantes financeiras e não financeiras aos administradores das empresas, com o objetivo de os auxiliarem no planejamento, controle da entidade e tomada de decisões, auxiliando-os em suas funções gerenciais.

2.2 Artefatos Tradicionais e Modernos da Contabilidade Gerencial

Soutes (2006) segrega os ACG em tradicionais e modernos, e considera como tradicionais: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, retorno sobre o investimento, preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização. O Quadro 2 apresenta algumas definições destes artefatos.

Quadro 2 - Artefatos Gerenciais Tradicionais e suas definições

Artefatos	Definições	Autor/Ano
Custeio Por Absorção	Consiste na apropriação de todos os custos na produção do período, sendo eles fixos ou variáveis.	Crepaldi (2011)

Custeio Variável	Considera como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, são considerados como despesas.	Crepaldi (2011)
Custeio Padrão	São custos apropriados à produção por uma estimativa do que deveriam ser (custo-padrão), e não pelo seu valor efetivo (real).	Crepaldi (2011)
Retorno sobre o Investimento	É o percentual obtido pelo lucro periódico em relação aos investimentos.	Padoveze (2010)
Preço de Transferência	É um conjunto de normas que uma organização utiliza para alocar conjuntamente as receitas obtidas entre centros de responsabilidade.	Atkinson et al. (2015)
Moeda Constante e Valor Presente	Atualiza os valores de períodos anteriores para a data que desejamos possibilizando uma comparação com o com o período atual.	Atkinson et al. (2008); Padoveze (2010)
Orçamento	Ferramenta que estabelece limites sobre os gastos de uma organização, e revelam se o plano de negócio atual atenderá os objetivos financeiros da organização através do controle de entradas e saídas planejadas.	Atkinson et al. (2015)
Descentralização	Delegação de autoridade decisória numa organização, dando a administradores a autoridade de tomar decisões relacionadas à sua área de responsabilidade.	Garrison, Noreen e Brewer (2011)

Fonte: Elaborado pelos autores.

São considerados ACG modernos: custeio baseado em atividades, custeio meta, *benchmarking*, *kaizen*, *Just in time*, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades, GECON, *EVA*, simulação, *Balanced Scorecard*, e gestão baseada em valor (SOUTES, 2006). O Quadro 3 apresenta as respectivas definições acerca destes artefatos.

Quadro 3 – Artefatos Gerenciais Modernos e suas definições

Artefatos	Definições	Autor/Ano
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas das empresas. Neste método, os custos do produto são formados com base em que atividades que provocam o consumo de recursos, e não os produtos.	Crepaldi (2011)
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	Sistema de custeio em que para o estabelecimento do custo do produto, baseia-se em fatores ditados pelo mercado.	Crepaldi (2011)
<i>Benchmarking</i>	Método onde as organizações reúnem informações relacionadas às melhores práticas de outras empresas. É considerado eficaz, pois podem economizar dinheiro e tempo ao evitar erros que outras empresas já cometeram.	Atkinson et al. (2015)
<i>Kaizen</i>	É um termo japonês que significa fazer melhorias pequenas e graduais em um processo, em vez de grandes inovações.	Atkinson et al. (2015)
<i>Just in Time (JIT)</i>	Concentra-se na redução de tempo, de custos e da má qualidade dos processos de fabricação.	Warren, Reeve e Fess (2008)
Teoria das Restrições	Baseia-se na ideia de que gerir eficazmente a restrição é a chave do sucesso.	Garrison, Noreen e Brewer (2011)
Planejamento Estratégico	Tradução das informações existentes em planos para atender metas e objetivos organizacionais.	Padoveze (2011)
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Utiliza a informação fornecida por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. Este método inclui a execução mais eficiente das atividades, eliminando a necessidade de executar atividades que não adicionam valor para os clientes.	Crepaldi (2011)
GECON	Processo de planejamento, execução e controle operacional, estruturados com base na missão, crenças, valores e filosofias da empresa, que buscam a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da entidade.	Catelli (2010)
<i>EVA (Economic Value Added)</i>	É a medida do lucro econômico de uma empresa depois de descontado o custo de todo o capital empregado e tem como objetivo avaliar se o dinheiro arrecadado da empresa é suficiente para pagar o custo do capital.	Crepaldi (2011)
Simulação	Soluciona problemas através de experiências com modelos reais.	Santos (2003)

<i>Balanced Scorecard</i>	Conjunto de medidas de desempenho que resultam da estratégia da empresa; seu princípio é mensurar indicadores ligados aos processos internos, satisfação dos clientes, aprendizado e desenvolvimento e finanças.	Garrison, Noreen e Brewer (2011); Crepaldi (2011)
Gestão Baseada em Valor (VBM)	Reúne um conjunto de ferramentas que auxiliam os administradores a operar uma empresa com foco na criação de valor para o acionista.	Crepaldi (2011)

Fonte: Elaborado pelos autores.

A relação de artefatos tradicionais e modernos propostas acima, não limitam as possibilidades de artefatos gerenciais existentes, mas apresentam os mais citados pela literatura e conhecidos pelos profissionais (SOUTES, 2006).

2.3 Estudos correlatos

Recentemente, diversas pesquisas foram realizadas acerca da utilização de ACG. O Quadro 4 apresenta uma síntese dos estudos correlatos a este estudo publicados em periódicos nacionais. Analisando-se os estudos nacionais publicados anteriormente, observa-se que a maioria dos objetivos identificados nos estudos visa identificar quais ACG são utilizados pelas empresas para tomada de decisões.

Quadro 4 – Síntese dos Estudos Anteriores

Autor/Ano	Objetivos	Metodologia	Principais Resultados
Santos et al. (2009)	Verificar os instrumentos da CG utilizados em micro e pequenas empresas comerciais na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte das empresas de serviços contábeis.	Descritiva, de abordagem quantitativa e por meio de survey.	A maioria dos escritórios de contabilidade pesquisados não fornece instrumentos gerenciais básicos aos seus clientes, e alegaram que não há interesse das empresas no auxílio à gestão, e os clientes afirmaram que não sentem esta necessidade.
Teixeira et al. (2011)	Verificar se as empresas do Estado do Espírito Santo utilizam ferramentas modernas de CG, bem como a associação entre a utilização das ferramentas de CG com o desempenho financeiro.	Empírico-analítica.	As empresas utilizam ferramentas tradicionais de CG; a associação entre desempenho econômico e as ferramentas tradicionais não ocorrem ao acaso.
Reis e Teixeira (2013)	Verificar a utilização dos ACG tradicionais e modernos em cooperativas agropecuárias e analisar a relação com seu porte e desempenho financeiro.	Estudo quantitativo, empírico-analítico e survey.	As cooperativas utilizam ACG e que em relação ao desempenho e ao porte, não houve diferença estatisticamente significativa entre as cooperativas que utilizam ACG modernos e/ou tradicionais.
Mario et al. (2013)	Apresentar o controle gerencial avaliado pelo uso de ferramentas de CG, identificando as principais dificuldades de controles contábeis no Terceiro Setor.	Descritiva.	Pode-se perceber, indiretamente, que estas entidades utilizam a contabilidade somente para fins fiscais.
Cunha et al. (2015)	Identificar os ACG utilizados no processo e gestão das entidades religiosas.	Descritiva com abordagem quantitativa.	Apenas Valor Presente, Orçamento e Benchmarking são encontrados em comum nas 3 entidades; o Custo Padrão e a Teoria das Restrições não são utilizados por nenhuma das entidades.
Santos, Dorrow e Beuren (2016)	Investigar quais são os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas na tomada de decisão.	Descritiva com abordagem quantitativa.	O contador não é procurado para discussões sobre os resultados da organização, e que a tomada de decisão é centralizada ao proprietário destas empresas.
Colares e Ferreira (2016)	Verificar a aplicação de ACG tradicionais e modernos em empresas mineiras prestadoras de serviço, tendo como parâmetro de análise o setor e porte destas.	Descritiva com abordagem quantitativa.	As empresas mineiras prestadoras de serviços possuem baixa utilização de ACG modernos.

Silva e Lucena (2016)	Identificar quais são os ACG que as empresas da Grande João Pessoa/PB utilizam para auxílio na tomada de decisão.	Pesquisa bibliográfica e levantamento.	Os ACG mais utilizados foram o Orçamento e Planejamento Estratégico; os ACG são alinhados aos objetivos estratégicos para alcançarem as metas empresariais.
Santos et al. (2017)	Analizar os ACG utilizados na tomada de decisão pelos gestores dos <i>Food Trucks</i> com base no modelo do <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i>	Descritiva e exploratória com abordagem qualitativa.	Limitada utilização dos ACG, havendo apenas a utilização do Custo por Absorção e Orçamento Empresarial, Custo Meta, Benchmarking, Kaizen, Planejamento Estratégico e Just in Time.
Santos et al. (2018)	Averiguar o uso dos instrumentos da CG em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de contabilidade.	Descritiva, feita por meio de levantamento.	A empresa de serviço contábil não fornece os controles operacionais de gestão, porém eles são utilizados pelos clientes.
Oliveira et al. (2019)	O objetivo deste estudo foi verificar a incidência da Inovação Organizacional (IO) relacionada aos Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG) nas indústrias de produtos do café.	Pesquisa descritiva de abordagem quantitativa	Inovação de Produto é apontada como a de maior relevância comparando-se com os demais tipos de inovação; entre os ACG tradicionais destaca-se o uso do “Custo Variável” e “Orçamento” e entre os ACG modernos destaca-se o “Custo Baseado em Atividades”.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Também é possível perceber que a metodologia predominante é a de abordagem descritiva. Acerca dos resultados das pesquisas, nota-se que em grande parte dos estudos, as entidades geralmente não utilizam ou utilizam pouco os ACG como auxílio para a tomada de decisão.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva, pois segundo Gil (2002) tem como objetivo a descrição das características de determinada população, e tem abordagem quantitativa. Em relação à coleta de dados, neste estudo foram utilizados dados primários e secundários.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e em seguida foram distribuídos através de *e-mails* e pessoalmente, questionários elaborados na plataforma *Google Forms*, para as indústrias listadas na FIEMG – Regional Pontal do Triângulo, cujo escritório regional situa-se no município de Ituiutaba/MG.

Para que fosse possível a realização deste estudo, foi solicitado à FIEMG – Regional Pontal do Triângulo, uma lista contendo dados das indústrias situadas nos municípios da regional, onde foi evidenciada uma população total de 394 empresas de micro, pequeno, médio e grande porte.

Após análise da população, foram enviados *e-mails* para 339 indústrias, que foram respondidas através da plataforma *Google Forms* ou em questionário impresso. Não foi possível aplicar o questionário em 53 indústrias, visto que a pesquisa foi enviada por e-mail e não encontramos nenhum endereço eletrônico destas. Também vale destacar que 02 questionários foram distribuídos pessoalmente, em forma impressa.

Em primeiro momento, foram enviados e-mails para todos os portes, em busca de uma amostra com a maior quantidade possível de empresas. Posteriormente, evidenciou-se uma amostra composta por micro e pequenas indústrias, que serão analisadas durante este estudo.

Durante a coleta de dados, foram respondidos 15 questionários, onde 03 foram descartados da pesquisa por não se encaixarem no objetivo do estudo. Contudo, esta pesquisa tem uma amostra de 12 indústrias, que serão analisadas na próxima seção.

É importante destacar a dificuldade da coleta de dados neste estudo, visto que a listagem fornecida pela FIEMG, muitas vezes não havia o e-mail correto do gestor da empresa, ou não eram encaminhados para o setor responsável que poderia responder a pesquisa. Para ten-

tar atualizar os dados, foram realizados contatos via telefone com algumas empresas, onde se percebeu a dificuldade de falar diretamente com os gestores.

A taxa de resposta deste estudo foi de aproximadamente 4%. Os cargos gerenciais, geralmente são de grande responsabilidade e de muitos afazeres, o que justificativa, a pouca taxa de resposta dos questionários, principalmente nas indústrias maiores, como as de médio e grande porte.

O questionário foi dividido em quatro grupos. O primeiro grupo trata-se dos dados gerais das empresas. O segundo e terceiro grupo referem-se aos dados dos ACG tradicionais e modernos, respectivamente. O quarto, e último grupo, corresponde aos dados do respondente.

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) os portes das indústrias, classificado de acordo com o número de empregados são: microempresa (até 19 empregados), pequena (de 19 a 99 empregados), média (de 100 a 499 empregados) e grande (mais de 500 empregados).

A área de abrangência da FIEMG - Regional Pontal do Triângulo é composta atualmente por 15 municípios: Araporã, Cachoeira Dourada, Campina Verde, Canápolis, Capinópolis, Carneirinho, Centralina, Gurinhatã, Ipiaçu, Ituiutaba, Iturama, Limeira do Oeste, Santa Vitória, São Francisco de Sales e União de Minas, de acordo com dados da FIEMG.

Após a coleta de dados, foi realizada a análise de resultados, buscando chegar ao objetivo geral do estudo, que é identificar os ACG utilizados pelos gestores das indústrias de micro e pequeno porte, listadas na FIEMG – Regional Pontal do Triângulo, na tomada de decisões.

Além do objetivo geral, este estudo possui como objetivos específicos: analisar o grau de importância dos ACG tradicionais e modernos na tomada de decisão dos gestores da empresa; analisar o grau de impacto nos resultados financeiros dos ACG tradicionais e modernos na tomada de decisão dos gestores da empresa; analisar a periodicidade de elaboração dos ACG tradicionais e modernos; averiguar a quanto tempo os ACG tradicionais e modernos foram implementados na empresa; averiguar se a contabilidade é feita internamente ou externamente, comparando os resultados considerando este fator; comparar os resultados da pesquisa com a classificação do porte da empresa proposta pela FIEMG.

4 Análise e discussão dos resultados

Nesta seção serão discutidos os resultados deste estudo, que estão divididos em quatro grupos, assim como os questionários. O primeiro grupo aborda os dados dos respondentes, o segundo grupo é composto da análise dos dados gerais da empresa, o terceiro e quarto grupos discutem a respeito dos ACG tradicionais e modernos, respectivamente. Por fim, foi realizada uma discussão dos resultados, comparando-os com os estudos correlatos.

4.1 Dados dos respondentes

Este grupo apresenta os resultados a respeito dos dados dos respondentes da pesquisa, como a faixa etária em que se encontram o grau de escolaridade, a formação acadêmica, o tempo em que possui na empresa, o cargo ocupado atualmente na empresa e o tempo em que está no cargo atual. A Tabela 1 apresenta os dados dos respondentes.

Observa-se que nas microempresas, a faixa etária predominante é a de 46 a 55 anos, com 50% do percentual dos respondentes em geral. Já nas indústrias de pequeno porte 33% dos respondentes tem entre 36 a 45 anos, 33% possui entre 46 a 55 anos e 33% possui mais de 55 anos. Em geral, o maior percentual dos respondentes foi de 42% com faixa etária entre 46 a 55 anos.

Nota-se que nas microempresas, 33% dos respondentes possuem ensino superior completo e 33% tem o ensino médio completo. Já nas indústrias de pequeno porte, verifica-se que 83% possui superior completo, e os demais respondentes possuem o ensino superior incom-

pleto. De modo geral, a maioria dos respondentes (58%) tem ensino superior completo, seguidos de 17% para respondentes com ensino superior incompleto e ensino médio completo, e 8% para os respondentes com ensino fundamental completo.

Tabela 1 - Dados dos Respondentes

Faixa Etária	Microempresa		Pequeno Porte		Geral	
	f	%	f	%	f	%
Até 25 anos	0	0%	0	0%	0	0%
De 26 a 35 anos	1	17%	0	0%	1	8%
De 36 a 45 anos	1	17%	2	33%	3	25%
De 46 a 55 anos	3	50%	2	33%	5	42%
Mais de 55 anos	1	17%	2	33%	3	25%
Total	6	100%	6	100%	12	100%
Grau de Escolaridade	Microempresa		Pequeno Porte		Geral	
	f	%	f	%	f	%
Ensino fundamental incompleto	1	17%	0	0%	1	8%
Ensino fundamental completo	0	0%	0	0%	0	0%
Ensino médio incompleto	0	0%	0	0%	0	0%
Ensino médio completo	2	33%	0	0%	2	17%
Ensino superior incompleto	1	17%	1	17%	2	17%
Ensino superior completo	2	33%	5	83%	7	58%
Total	6	100%	6	100%	12	100%
Tempo na Empresa	Microempresa		Pequeno Porte		Geral	
	f	%	f	%	f	%
Até 05 anos	2	33%	2	33%	4	33%
De 06 a 10 anos	1	17%	0	0%	1	8%
De 11 a 15 anos	1	17%	0	0%	1	8%
De 16 a 20 anos	1	17%	1	17%	2	17%
Mais de 20 anos	1	17%	3	50%	4	33%
Total	6	100%	6	100%	12	100%
Tempo no Cargo Atual	Microempresa		Pequeno Porte		Geral	
	f	%	f	%	f	%
Até 05 anos	2	33%	2	33%	4	33%
De 06 a 10 anos	2	33%	1	17%	3	25%
De 11 a 15 anos	1	17%	0	0%	1	8%
De 16 a 20 anos	0	0%	0	0%	0	0%
Mais de 20 anos	1	17%	3	50%	4	33%
Total	6	100%	6	100%	12	100%
Formação Acadêmica	Microempresa		Pequeno Porte		Geral	
	f	%	f	%	f	%
Ciências Contábeis	1	50%	3	43%	4	44%
Administração de Empresas	1	50%	2	29%	3	33%
Serviço Social	0	0%	1	14%	1	11%
Direito	0	0%	1	14%	1	11%
Total	2	100%	7	100%	9*	100%
Cargo Ocupado Atualmente	Microempresa		Pequeno Porte		Geral	
	f	%	f	%	f	%
Contador	1	17%	1	17%	2	17%
Gerente	0	0%	2	33%	2	17%
Gerente de Desenvolvimento	0	0%	1	17%	1	8%
Administrador	2	33%	0	0%	2	17%
Diretoria	0	0%	1	17%	1	8%
Marceneiro	1	17%	0	0%	1	8%
Proprietário/ Sócio Administrador	2	33%	1	17%	3	25%
Total	6	100%	6	100%	12	100%

Fonte: Dados da Pesquisa. Nota: *O número total de respondentes nesta questão é inferior do total da amostra, devido alguns respondentes não terem ensino superior completo. Ressalta-se também que há respondentes com mais de uma formação acadêmica.

Quando perguntado a respeito do tempo em que o respondente possui em anos na empresa, notou se nas microempresas, o maior percentual de respostas foi que possuíam até 05 anos na empresa. Nas indústrias de pequeno porte, destaca-se que a maioria dos respondentes possuem mais de 20 anos na empresa.

Em relação ao tempo em que os respondentes possuem no cargo atual, observou-se que nas microempresas, obteve-se o percentual de 33% para até 05 anos, e 33% para de 06 a 10 anos no cargo atual. Nas indústrias de pequeno porte, predominou-se com 50% das respostas a opção mais de 20 anos no cargo atual.

Ao questionar a formação acadêmica dos respondentes, verificou- que em geral, 44% tem formação em Ciências Contábeis, 33% em Administração de Empresas, 11% em Serviço Social e 11% em Direito. Vale ressaltar que o número de respondentes inferior ao número total da amostra é devido ao fato de alguns respondentes não terem ensino superior completo. Também é importante destacar que alguns respondentes possuíam mais uma formação acadêmica

Verifica-se que os cargos ocupados nas empresas, são em maioria, cargos gerenciais, o que torna esta pesquisa ainda mais fidedigna. Dentre os percentuais mais altos, destaca-se o cargo de Contador (17%), Gerente (17%) Administrador (17%), Proprietário ou Sócio Administrador (25%).

4.2 Dados gerais das empresas

Esta seção apresenta a análise dos dados gerais das empresas, quais sejam: porte, o setor, faturamento anual bruto, município em que se localiza e se a contabilidade é realizada internamente ou externamente à empresa.

Analizando-se o porte das indústrias de acordo com número de funcionários, observa-se que 50% das indústrias pesquisadas são classificadas como microempresa e 50% são indústrias de pequeno porte totalizando em uma amostra de 12 empresas (100%) pesquisadas.

Em relação ao setor de atuação, constatou-se que nas microempresas 50% são do setor alimentício, 33% são marcenarias, e 17% do setor de extração. Já nas empresas de pequeno porte, observou-se que 33% das indústrias respondentes atuam no setor de cerâmicas, e as demais atuam nos setores de britagem de pedras, construtora, confecção e máquinas e equipamentos indústrias, com o mesmo percentual (17%). Em geral, o setor que mais se destaca é o alimentício, com 25% das empresas respondentes.

A respeito do faturamento anual bruto, segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), verifica-se que nas microempresas 83% das indústrias tem faturamento menor ou igual a R\$ 360 mil, e 17% maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões. Nas indústrias de pequeno porte, 100% dos respondentes tem faturamento maior de R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões. Em geral, pode-se afirmar que a maioria das indústrias (58%) possui faturamento maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões.

Averiguando o município em que se localizam as indústrias, observa-se que nas indústrias classificadas como microempresa, 50% estão localizadas em Ituiutaba e 50% no município de Capinópolis. Nas indústrias de pequeno porte, observa-se que 50% estão localizadas em Capinópolis, 33% em Ituiutaba e 17% em Iturama. De modo geral, percebe-se que a maioria das indústrias pesquisadas encontram-se nos municípios de Capinópolis (50%) e de Ituiutaba (42%).

Considerando se a contabilidade da empresa é feita internamente ou externamente, nota-se que nas micro e pequenas empresas, 100% das empresas respondentes realizam a contabilidade por meio de empresas de prestações de serviços terceirizadas.

4.3 Resultados dos Artefatos Gerenciais Tradicionais

Serão analisados neste grupo, os resultados a respeito os artefatos gerenciais tradicionais, que englobam o grau de importância para a tomada de decisão dos gestores, o grau de impacto nos resultados financeiros, há quanto tempo os artefatos foram implementados nas indústrias e a periodicidade de elaboração destes artefatos.

Tabela 2 - Grau de importância dos artefatos gerenciais tradicionais

Artefatos Gerenciais Tradicionais	Microempresa				Pequeno Porte				% Geral			
	A	M	B	NC	A	M	B	NC	A	M	B	NC
Custeio por absorção	1	1	4		2		4		25%	8%	0%	67%
Custeio Variável			6		1	3	2		8%	25%	0%	67%
Custeio Padrão	1		5		3		3		8%	25%	0%	67%
Retorno sobre o Investimento	1		5		2		4		8%	17%	0%	75%
Preço de Transferência	1		5		2	1	3		8%	17%	8%	67%
Moeda Constante		1	5		1	2	3		8%	25%	0%	67%
Valor Presente	1	1	4		4		2		8%	33%	8%	50%
Orçamento	3	1	2		3	2	1		50%	17%	8%	25%
Descentralização	1		5		3	2	1		8%	25%	17%	50%

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: Os graus de importância são classificados em: (A) Alto, (M) Médio, (B) Baixo ou não relevante e (NC) Não conheço/utilizo.

Ao averiguar o grau de importância dos artefatos gerenciais, para a tomada de decisão dos gestores, nota-se que nas microempresas a maioria das indústrias não utiliza ou conhecem os artefatos gerenciais tradicionais. O artefato gerencial que mais se destaca com alto grau de importância para as microempresas é o Orçamento (3).

Nas indústrias de pequeno porte, observa-se que o Custeio por Absorção (2) e Orçamento (3) são os mais citados com alto grau de importância. Valor Presente (4), Descentralização (3), Custeio Padrão (3) e Custeio Variável (3), se destacam com médio grau de importância para a tomada de decisão. Observa-se que as indústrias de pequeno porte não utilizam ou conhecem a maioria dos ACG tradicionais.

Analizando todas as indústrias pesquisadas em geral, observa-se que o ACG tradicional mais utilizado é o Orçamento (50%), considerado como de alto grau de importância para a tomada de decisão dos gestores. Nota-se o alto percentual de respostas para os artefatos gerenciais não conhecidos ou utilizados pelos gestores. A Tabela 3 apresenta o grau de impacto nos resultados financeiros dos artefatos gerenciais tradicionais.

Tabela 3 - Grau de impacto nos resultados financeiros dos artefatos gerenciais tradicionais

Artefatos Gerenciais Tradicionais	Microempresa				Pequeno Porte				% Geral			
	A	M	B	NC	A	M	B	NC	A	M	B	NC
Custeio por absorção	1	1	4		2		4		25%	8%	0%	67%
Custeio Variável		1	5		1	3	2		8%	33%	0%	58%
Custeio Padrão	1		5		3		3		8%	25%	0%	67%
Retorno sobre o Investimento*	1		4		2		4		9%	18%	0%	73%
Preço de Transferência		2	4		1	2	3		0%	8%	33%	58%
Moeda Constante		6			1	1	1	3	8%	8%	8%	75%
Valor Presente		2	4		3	1	2		0%	25%	25%	50%
Orçamento	3	1	2		3	1	1	1	50%	17%	8%	25%
Descentralização		2	4		2	1	3		0%	33%	8%	58%

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: Os graus de impacto nos resultados financeiros são classificados em: (A) Alto, (M) Médio, (B) Baixo ou não relevante e (NC) Não conheço/utilizo. * O total de indústrias respondentes a respeito deste artefato, foi inferior ao total da amostra, visto que não houve resposta de uma empresa para este item.

Ao perguntar a respeito do grau de impacto nos resultados financeiros dos artefatos gerenciais tradicionais, notou-se que o Orçamento (3) obteve o maior número de respostas com alto grau de impacto nos resultados financeiros das indústrias classificadas como microempresas, porém de modo geral, observou-se que essas indústrias não utilizam ou não conhecem os artefatos tradicionais.

Analizando as indústrias de pequeno porte, verificou-se que Orçamento (3) e Custo por Absorção (2) são os mais citados como alto grau de impacto nos resultados financeiros. Custo Variável (3), Custo Padrão (3), Retorno sobre o Investimento (2), Valor Presente (3) e Descentralização (2), foram os mais citados dentro o grau médio de impacto. Preço de Transferência (2) destacou-se dentro os de baixo impacto ou não relevante.

Ao averiguar o percentual geral, do grau de impacto nos resultados financeiros dos artefatos gerenciais, observa-se que o Orçamento (50%), é o artefato utilizado com maior percentual dentre os artefatos com alto grau de impacto, seguido do Custo por Absorção (25%). É importante destacar que a maioria dos gestores não conhece ou utilizam os artefatos gerenciais tradicionais, onde o artefato menos conhecido ou utilizado é Moeda Constante (75%). A Tabela 4 apresenta há quanto tempo foi implementado os artefatos gerenciais tradicionais.

Tabela 4 - Tempo de implementação dos artefatos gerencias tradicionais na empresa

Artefatos Gerenciais Tradicionais	Microempresa					Pequeno Porte					% Geral				
	1	1-3	3-5	5	NC	1	1-3	3-5	5	NC	1	1-3	3-5	5	NC
Custo por absorção			2	4		1		1	4		0%	8%	0%	25%	67%
Custo Variável			1	5		2		2	2		0%	17%	0%	25%	58%
Custo Padrão	1	1	4			1	1	1	3		0%	17%	8%	17%	58%
Retorno sobre o Investimento		2	4			1	1		4		0%	8%	8%	17%	67%
Preço de Transferência		1	5			2			4		0%	17%	0%	8%	75%
Moeda Constante		1	5			1	1		4		0%	8%	8%	8%	75%
Valor Presente		1	5			3			3		0%	25%	0%	8%	67%
Orçamento	1	3	2			1	1		2	2	8%	17%	0%	42%	33%
Descentralização		1	5			2			4		0%	17%	0%	8%	75%

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: O tempo de implementação dos artefatos gerenciais nas empresas são classificados como: (1) Até 01 ano, (1-3) De 01 a 03 anos, (5) Mais de 05 anos e (NC) Não conheço/utilizo.

Investigando o tempo de implementação dos artefatos gerenciais tradicionais nas indústrias, verificou-se que as microempresas, não utilizam ou conhecem os artefatos gerenciais tradicionais em geral. Dentre os mais citados dos artefatos gerenciais tradicionais implementados de 01 a 03 anos estão o Custo Padrão (1) e Orçamento (1). A respeito dos implementados a mais de 05 anos na empresa, os artefatos com maiores destaques foram Custo por Absorção (2), Retorno sobre o Investimento (2) e Orçamento (3).

Nas indústrias de pequeno porte, assim como nas microempresas, em geral os respondentes não conhecem ou utilizam os artefatos. Os artefatos gerenciais mais apontados entre os ACG implementados em até 01 ano foi Orçamento (1). Entre os artefatos implementados de 01 a 03 anos o mais mencionado foi Valor Presente (3). Foram apontados como implementados entre 03 a 05 anos Retorno sobre o Investimento (1), Custo Padrão (1) e Moeda Constante (1). Dentre os artefatos implementados a mais de 05 anos, destaca-se Orçamento (2) e Custo Variável (2).

Analizando todas as indústrias as em geral, observa-se o artefato gerencial com maior percentual em relação aos demais foi o Orçamento (42%), implementado nas indústrias a mais de 05 anos. A Tabela 5 apresenta os resultados acerca da periodicidade de elaboração dos artefatos gerenciais tradicionais.

Analizando a periodicidade de elaboração dos artefatos gerenciais tradicionais, verificou-se que Orçamento (3) e Custo Padrão (2) são os mais utilizados diariamente, nas microempresas. Dentre os citados que são elaborados anualmente, o artefato Valor Presente (2) é o mais citado. Observa-se que geralmente, a maioria dos artefatos não são conhecidos ou utilizados pelos gestores.

Tabela 5 – Periodicidade de elaboração dos artefatos gerenciais tradicionais

Artefatos Gerenciais Tradicionais	Microempresa				Pequeno Porte				% Geral									
	D	S	M	S M	A	N C	D	S	M	S M	A	N C	D	S	M	SM	A	NC
Custeio por absorção	1		1	4			1	2		3			8%	8%	17%	0%	8%	58%
Custeio Variável	1			5			1	3		1	1		8%	8%	25%	0%	8%	50%
Custeio Padrão	2			4			1	2		1	2		17%	8%	17%	0%	8%	50%
Retorno sobre o Investimento	1		1	4			1	2		3			8%	8%	17%	0%	8%	58%
Preço de Transferência	1			5			1	2		3			8%	8%	17%	0%	0%	67%
Moeda Constante	1			5				2			4		8%	0%	17%	0%	0%	75%
Valor Presente	1			2	3		2	2		2			8%	17%	17%	0%	17%	42%
Orçamento	3		1	2	2	2	1			1			42%	17%	8%	0%	8%	25%
Descentralização				1	5		2	1		3			0%	17%	8%	0%	8%	67%

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: A periodicidade de elaboração dos artefatos está classificada como: (D) Diário, (S) Semanal, (M) Mensal, (SM) Semestral, (A) Anual e (NC) Não conheço/utilizo.

Nas indústrias de pequeno porte, Orçamento (2) foi o único artefato citado com periodicidade de elaboração diária. Dentre os artefatos gerenciais elaborados semanalmente destaca-se Valor Presente (2), Orçamento (2) e Descentralização (2). Custeio Variável (3) é o mais evidenciado dentre os instrumentos gerenciais elaborados mensalmente. Ressalta-se que a maioria dos artefatos gerenciais não são conhecidos ou utilizados pelos gestores, assim como nas microempresas.

De modo geral, pode-se afirmar que o artefato gerencial mais utilizado pelas indústrias de micro e pequeno porte é o Orçamento, sendo este utilizado diariamente por 42% das indústrias respondentes.

4.4 Resultados dos Artefatos Gerenciais Modernos

São averiguados neste grupo os resultados a respeito os artefatos gerenciais modernos, que englobam o grau de importância para a tomada de decisão dos gestores, o grau de impacto nos resultados financeiros, há quanto tempo os artefatos foram implementados nas indústrias e a periodicidade de elaboração destes artefatos. A Tabela 6 apresenta o grau de importância dos artefatos gerenciais modernos.

Analizando o grau de importância dos artefatos gerenciais modernos, podemos evidenciar que nas microempresas, a maioria das empresas não conhece ou utilizam os artefatos modernos em geral. São citados como artefatos de alto grau de importância para a tomada de decisão dos gestores, Simulação (1) e Gestão Baseada em Valor (1), e como de médio grau de importância o Custeio Baseado em Atividades (1), Planejamento Estratégico (1) e Gestão Baseada em Atividades (1).

Tabela 6 - Grau de importância dos artefatos gerenciais modernos

Artefatos Gerenciais Modernos	Microempresa				Pequeno Porte				% Geral			
	A	M	B	NC	A	M	B	NC	A	M	B	NC
Custeio Baseado em Atividades	1	5	2				4		17%	8%	0%	75%
Custeio Meta		6	1	2			3		8%	17%	0%	75%
<i>Benchmarking</i>		6	1	1			4		8%	8%	0%	83%
<i>Kaizen</i>		6	1	1			4		8%	8%	0%	83%
<i>Just in Time (JIT)</i>		6	1	1			4		8%	8%	0%	83%
Teoria das Restrições		6			1	1	4		0%	8%	8%	83%
Planejamento Estratégico	1	5	1	3			2		8%	33%	0%	58%
Gestão Baseada em Atividades	1	5	1	2	1		2		8%	25%	8%	58%
<i>GECON</i>		6	1	1			4		8%	8%	0%	83%
<i>EVA</i>		6			2		4		0%	17%	0%	83%
Simulação	1	5	2	1	3				8%	17%	8%	67%
<i>Balanced Scorecard</i>			6		2		4		0%	17%	0%	83%
Gestão Baseada em Valor	1	5	1	2	1	2			17%	17%	8%	58%

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: Os graus de importância são classificados em: (A) Alto, (M) Médio, (B) Baixo ou não relevante e (NC) Não conheço/utilizo.

Observa-se que nas empresas de pequeno porte o Custo Baseado em Atividades (2) é o mais utilizado pelas indústrias, com alto grau de importância. Nos artefatos de grau médio de importância, sobressai-se o Planejamento Estratégico (3). Podemos constatar que assim como nas microempresas, grande parte dos artefatos modernos, não são conhecidos ou utilizados pelos gestores.

Considerando o percentual geral das indústrias, nota-se que o ACG moderno mais utilizado pelas indústrias é o Planejamento Estratégico (33%), com médio grau de importância para a tomada de decisão dos gestores. Também é possível observar que dentro os ACG modernos com alto grau de importância para a tomada de decisão, destaca-se o Custo Baseado em Atividades (17%) e Gestão Baseada em Valor (17%).

Tabela 7 - Grau de impacto nos resultados financeiros dos artefatos gerenciais modernos

Artefatos Gerenciais Modernos	Microempresa				Pequeno Porte				% Geral			
	A	M	B	NC	A	M	B	NC	A	M	B	NC
Custo Baseado em Atividades	1	1	4		2	1	3		25%	17%	0%	58%
Custo Meta			6		1	2	1	2	8%	17%	8%	67%
<i>Benchmarking</i>			6		1	1	4		8%	8%	0%	83%
<i>Kaizen</i>			6		1	1	4		8%	8%	0%	83%
<i>Just in Time (JIT)</i>			6		1	1	4		8%	8%	0%	83%
Teoria das Restrições			6			1	1	4	0%	8%	8%	83%
Planejamento Estratégico	1		5		1	2	1	2	8%	25%	8%	58%
Gestão Baseada em Atividades	1		5		1	1	1	3	8%	17%	8%	67%
GECON			6		1	1	4		8%	8%	0%	83%
<i>EVA</i>			6			2		4	0%	17%	0%	83%
Simulação	1		5			2		4	8%	17%	0%	75%
<i>Balanced Scorecard</i>			1	5		2		4	0%	17%	8%	75%
Gestão Baseada em Valor	1	1	4		1	2		3	17%	17%	8%	58%

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: Os graus de impacto nos resultados financeiros são classificados em: (A) Alto, (M) Médio, (B) Baixo ou não relevante e (NC) Não conheço/utilizo.

Investigando as microempresas, é possível afirmar que a maioria das indústrias deste porte não conhece ou utilizam os artefatos gerenciais modernos. Dentre os mais utilizados, destacam-se como de alto grau de impacto nos resultados financeiros: Custo Baseado em Atividades (1), Simulação (1) e Gestão Baseada em Valor (1). Custo Baseado em Atividades (1), Planejamento Estratégico (1) e Gestão Baseada em Atividades estão entre os que mais aparecem entre os artefatos gerenciais de médio grau de impacto. Os artefatos gerenciais *Balanced Scorecard* (1) e Gestão Baseada em Valor (1), ainda aparecem evidenciando os artefatos com grau de impacto financeiro baixo ou não relevante para a tomada de decisão.

Já nas indústrias de pequeno porte, constatou-se que o Custo Baseado em Atividades (2) é mais citado dentre os artefatos de alto grau de impacto nos resultados financeiros. Evidenciou-se que Custo Meta (2), Planejamento Estratégico (2), *EVA* (2), Simulação (2), *Balanced Scorecard* (2) e Gestão Baseada em Valor (2), foram os mais citados entre os artefatos com grau de impacto médio. De modo geral, os artefatos gerenciais modernos, não são conhecidos ou utilizados pelas indústrias de pequeno porte, para a tomada de decisão.

Analisando todos os portes de modo geral, observa-se que Custo Baseado em Atividades (25%) e Planejamento Estratégico (25%) são os ACG modernos mais utilizados pelos gestores, com alto e médio grau de impacto nos resultados financeiros das indústrias. Nota-se o alto percentual de artefatos não conhecidos ou utilizados pelos gestores.

A Tabela 8 apresenta o tempo de implementação dos artefatos gerenciais modernos. Quanto ao tempo de implementação dos artefatos gerenciais modernos, nota-se que nas microempresas a maioria das indústrias não conhece ou utilizam os artefatos. Dentre os artefatos utilizados, destacam-se Simulação (1), implementado em até um ano, e Planejamento Estratégico (1), Gestão Baseada em Atividades (1), Custo Baseado em Atividades (1) e Gestão Baseada em Valor (1), implementados entre 01 e 03 anos.

Tabela 8 - Tempo de implementação dos artefatos gerenciais modernos na empresa

Artefatos Gerenciais Modernos	Microempresa					Pequeno Porte					% Geral				
	1	1-3	3-5	5	NC	1	1-3	3-5	5	NC	1	1-3	3-5	5	NC
Custeio Baseado em Atividades	1	5		2		4		0%	25%	0%	0%	75%			
Custeio Meta		6		2		4		0%	17%	0%	0%	83%			
<i>Benchmarking</i>		6		1	1	4		0%	8%	8%	0%	83%			
<i>Kaizen</i>		6		1	1	4		0%	8%	8%	0%	83%			
<i>Just in Time (JIT)</i>		6		1	1	4		0%	8%	8%	0%	83%			
Teoria das Restrições		6		1	1	4		8%	0%	8%	0%	83%			
Planejamento Estratégico	1	5	1	2	1	2		8%	25%	8%	0%	58%			
Gestão Baseada em Atividades	1	5	1	1	1	3		8%	17%	8%	0%	67%			
GECON		6		1	1	4		0%	8%	8%	0%	83%			
EVA		6		1	1	4		8%	0%	8%	0%	83%			
Simulação	1	5	2	1		3		25%	0%	8%	0%	67%			
<i>Balanced Scorecard</i>		6		1	1	4		0%	8%	8%	0%	83%			
Gestão Baseada em Valor	1	5	1	1	1	3		8%	17%	8%	0%	67%			

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: O tempo de implementação dos artefatos gerenciais nas empresas são classificados como: (1) Até 01 ano, (1-3) De 01 a 03 anos, (5) Mais de 05 anos e (NC) Não conheço/utilizo.

Em relação às indústrias de pequeno porte, observa-se que também não utilizam os artefatos, em sua grande maioria. Dos artefatos que foram implementados em até um ano, o mais utilizado é Simulação (2), já nos que foram implementados entre 01 e 03 anos, destaca-se Custeio Baseado em Atividades (2), Custeio Meta (2) e Planejamento Estratégico (2).

Analizando percentual geral de tempo de implementação dos ACG modernos, nota-se que a maioria dos gestores não conhecem ou utilizam os ACG. Dentro os artefatos utilizados, destacam-se Simulação (25%), implementado nas indústrias em até 01 ano e Custeio Baseado em Atividades (25%) e Planejamento Estratégico (25%), implementados nas indústrias entre 01 e 03 anos.

A Tabela 9 apresenta a periodicidade de elaboração dos artefatos gerenciais modernos. Averiguando-se a periodicidade de utilização dos artefatos gerenciais modernos, observa-se que nas indústrias classificadas como microempresas, foram citados como artefatos utilizados diariamente: Custeio Baseado em Atividades (1) e Gestão Baseada em Valor (1). Foram mencionados também: Planejamento Estratégico (1) e Gestão Baseada em Atividades (1) com utilização semanalmente. Destaca-se que a maioria dos gestores das microempresas não conhece ou utilizam os artefatos tradicionais modernos.

Tabela 9 - Periodicidade de elaboração dos artefatos gerenciais modernos

Artefatos Gerenciais Modernos	Microempresa					Pequeno Porte					% Geral							
	D	S	M	SM	A	NC	D	S	M	SM	A	NC	D	S	M	SM	A	NC
Custeio Baseado em Atividades	1		5		1	2		3		17%	0%	17%	0%	0%	67%			
Custeio Meta			6			2		4		0%	0%	17%	0%	0%	83%			
<i>Benchmarking</i>			6		1	1		4		0%	0%	8%	8%	0%	83%			
<i>Kaizen</i>			6		1	1		4		0%	0%	8%	8%	0%	83%			
<i>Just in Time (JIT)</i>			6		1	1		4		0%	0%	8%	8%	0%	83%			
Teoria das Restrições			6			2		4		0%	0%	0%	17%	0%	83%			
Planejamento Estratégico	1		5		1	1	1	3		0%	17%	8%	8%	0%	67%			
Gestão Baseada em Atividades	1		5		1	1	2	2		8%	17%	0%	17%	0%	58%			
GECON			6		1	1		4		0%	8%	0%	8%	0%	83%			
EVA			6			2		4		0%	0%	0%	17%	0%	83%			
Simulação			6			2		4		0%	0%	0%	17%	0%	83%			
<i>Balanced Scorecard</i>			6		1	1		4		0%	8%	0%	8%	0%	83%			
Gestão Baseada em Valor	1		5		2	1	1	2		25%	8%	0%	8%	0%	58%			

Fonte: Dados da pesquisa. Nota: A periodicidade de elaboração dos artefatos está classificada como: (D) Diário, (S) Semanal, (M) Mensal, (SM) Semestral, (A) Anual e (NC) Não conheço/utilizo.

O artefato gerencial mais utilizado pelos gestores das indústrias de pequeno porte diariamente, foi a Gestão Baseada em Valor (2). É possível destacar a utilização mensalmente do Custeio Baseado em Atividades (2) e Custeio Meta (2). Já entre os artefatos utilizados semes-

tralmente destacam-se: Teoria das Restrições (2), Gestão Baseada em Atividades (2), EVA (2) e Simulação (2). Ressalta-se que em geral, os gestores das pequenas indústrias não conhecem ou utilizam a maioria dos artefatos gerenciais modernos.

Observa-se que as indústrias em geral, não conhecem ou utilizam os ACG modernos. Averiguando os ACG modernos mais utilizados, nota-se que 25% das indústrias pesquisadas utilizam a Gestão Baseada em Valor diariamente, 17% utilizam Planejamento Estratégico e Gestão Baseada em Atividades semanalmente, 17% utilizam Custo por Meta e Custo por Baseado em Atividades mensalmente e 17% utilizam, EVA, Teoria das Restrições e Simulação semestralmente.

4.5 Discussão dos resultados

A análise dos dados coletados possibilitou algumas discussões relevantes a respeito dos ACG tradicionais e modernos. No que se refere aos ACG tradicionais, é possível confirmar que em geral, os gestores das indústrias de micro e pequeno porte listadas na FIEMG – Regional do Pontal do Triângulo não conhecem ou não utilizam os ACG. Dentre os artefatos mais utilizados pelas microempresas, destacou-se o Orçamento, com alto grau de importância para a tomada de decisão dos gestores. Os artefatos mais utilizados pelas indústrias de pequeno porte foram Orçamento e Custo por Absorção, classificados pelos gestores como artefato de alto grau de importância para a tomada de decisão. Destaca-se também, com grau médio de importância para a tomada de decisão, o Valor Presente, Custo por Absorção, Custo Padrão e Descentralização.

Ao questionar o grau de impacto dos ACG tradicionais nos resultados financeiros nota-se novamente que o artefato com maior destaque nas microempresas foi o Orçamento, com alto grau de impacto. Nas indústrias de Pequeno Porte, destacou-se Orçamento, Custo Variável, Custo Padrão e Valor Presente, dentre os artefatos com alto e médio impacto.

Averiguando o tempo de implementação dos ACG tradicionais, ressalta-se dentre os artefatos mais utilizados pelas indústrias, o Orçamento foi o mais citado dentre os ACG implementados a mais de 05 anos nas microempresas. Já nas indústrias de pequeno porte, destacou-se o Valor Presente, implementado entre 01 e 03 anos, e Orçamento e Custo Variável, implementados a mais de 05 anos.

Quanto à periodicidade de elaboração dos ACG tradicionais, destaca-se nas microempresas o artefato Orçamento, utilizado diariamente pelas indústrias. Nas empresas classificadas como de pequeno porte o ACG mais citado foi o Custo Variável, utilizado mensalmente.

No que se refere aos ACG modernos, observa-se a pouca utilização dos artefatos para a tomada de decisão nas microempresas, sendo citados apenas cinco artefatos como alto e médio grau de importância para a tomada de decisão dos gestores, sendo eles: Simulação, Gestão Baseada em Valor, Custo por Baseado em Atividades, Planejamento Estratégico e Gestão Baseada em Atividades. Os demais artefatos são desconhecidos ou não utilizados pelos gestores. Nas indústrias de pequeno porte, nota-se que o ACG mais utilizado é Planejamento Estratégico, com grau médio de importância para a tomada de decisão. Assim como nas microempresas, as indústrias de pequeno porte possuem alta frequência de respostas que evidenciam que empresas não conhecem ou utilizam os ACG.

Em relação ao grau de impacto nos resultados financeiros das indústrias, percebe-se baixa frequência de utilização dos ACG modernos nas microempresas, assim como nas indústrias de pequeno porte. Nota-se que nas indústrias de pequeno porte, há uma maior utilização de artefatos, com destaque para o Custo por Baseado em Atividades, com alto grau de impacto nos resultados financeiros.

Quanto ao tempo de implementação e a periodicidade de elaboração dos ACG modernos nas indústrias, podemos afirmar em geral, que as empresas não conhecem ou não utilizam a maioria dos ACG propostos.

Realizando uma comparação em relação ao porte, observou-se que as indústrias de pequeno porte utilizam mais ACG tradicionais e modernos, comparado com as microempresas, assim como foi evidenciado em diversos estudos correlatos. Ainda pode-se dizer que as indústrias em geral, tem maior frequência de utilização de ACG tradicionais do que ACG modernos.

Vale ressaltar que 100% da contabilidade das indústrias de pequeno porte e microempresa é realizada externamente. Este fator pode explicar a pouca utilização dos artefatos gerenciais, visto que quando a contabilidade é realizada dentro das empresas, obtém-se maior controle gerencial. O fato de que a maioria dos respondentes tem grau de escolaridade de ensino superior completo, e a formação acadêmica dos gestores serem em áreas afins a contabilidade não estão relacionados com utilização dos artefatos gerenciais em geral, mesmo que a formação acadêmica possibilite conhecimento a respeito dos ACG.

Os resultados deste estudo, se assemelham de forma consonante com os estudos correlatos nacionais de Cunha et al. (2015), Silva e Lucena (2016), Santos et al. (2017) e Oliveira et al. (2019), onde evidenciam limitada utilização de ACG, destacando-se os artefatos tradicionais: Valor Presente, Orçamento, Custo por Absorção e Custo Variável, tal como a presente pesquisa. Em relação aos ACG modernos, Colares e Ferreira (2016) demonstra em seu estudo a baixa utilização dos artefatos gerenciais. Silva e Lucena (2016), Santos et al. (2017) e Oliveira et al. (2019), destacam em seus resultados os ACG: Planejamento Estratégico e Custo Baseado em Atividades, como os ACG modernos mais utilizados, assim como os resultados desta pesquisa.

5 Considerações finais

Este estudo buscou identificar quais são os ACG tradicionais e modernos utilizados pelos gestores das indústrias de micro e pequeno porte abrangidas pela FIEMG - Regional Pontal do Triângulo, para a tomada de decisão. Após a coleta e análise de dados, os resultados mostraram que em geral, as indústrias de micro e pequeno porte não conhecem ou utilizam a maioria dos ACG tradicionais e modernos. Também foi possível identificar que embora pouca diferença, as indústrias de pequeno porte utilizam mais ACG, em relação às microempresas.

Em relação aos ACG tradicionais, pode-se afirmar que em geral Orçamento foi o artefato mais citado pelos respondentes, onde 50% dos respondentes o consideram com alto grau de importância para a tomada de decisão, e com alto grau de impacto nos resultados financeiros. Quanto ao tempo de implementação, 42% das indústrias disseram que Orçamento foi implementado na empresa a mais de 05 anos, e que utilizam este artefato diariamente. Verificou-se que dentre os mais utilizados pelas microempresas, destacou-se o Orçamento. Nas indústrias de pequeno porte, destacam-se Orçamento e Custo por Absorção, com graus elevados de importância para a tomada de decisão.

No que tange aos ACG modernos, verificou-se que Planejamento Estratégico (33%) foi o mais citado, com médio grau de importância para a tomada de decisão. Custo Baseado em Atividades (25%) e Planejamento Estratégico (25%) foram os mais evidenciados, com alto e médio grau de impacto nos resultados financeiros das indústrias em geral. Quanto ao tempo de implementação, destacam-se Simulação (25%), implementados nas indústrias em até um ano, Custo Baseado em Atividades (25%) e Planejamento Estratégico (25%) implementados entre 01 e 03 anos nas empresas. Gestão Baseada em Valor, foi o que mais se destacou, sendo utilizado diariamente por 25% das indústrias pesquisadas.

No tocante ao porte das indústrias, observou-se que o Planejamento Estratégico está presente de forma frequente tanto nas indústrias de pequeno porte, quanto nas microempresas. Também se destacaram os ACG: Gestão Baseada em Valor, Custo Baseado em Atividades e Gestão Baseada em Atividades.

É importante ressaltar o fato de que 58% dos respondentes possuem ensino superior completo, com formação acadêmica em áreas afins a contabilidade gerencial, onde 44% são formados em Ciências Contábeis e 33% em Administração de Empresas. Evidencia-se que mesmo com a formação acadêmica em áreas de negócios, que possibilita o conhecimento em torno da contabilidade gerencial, os gestores em sua maioria não conhecem ou não utilizam os ACG tradicionais e modernos em geral.

Também se destacam os percentuais elevados de respondentes, quando questionado o tempo em que possuem na empresa e no cargo atual, onde 33% possuem mais de 20 anos em ambos os casos. Além disso, ficou evidenciado que em geral, os cargos ocupados pelos respondentes são em sua maioria, cargos gerenciais, onde 25% são sócios administradores ou proprietários, 17% são contadores, 17% são gerentes e 17% administradores.

Não foi possível relacionar o fato da formação acadêmica, cargos ocupados atualmente, e tempo que os respondentes possuem na empresa e nos cargos atuais, com os altos percentuais de respostas para não utilização ou não conhecimento a respeitos dos ACG, visto que estes fatores indicam implicitamente que os respondentes em geral, deveriam ter conhecimento a respeitos dos ACG.

A partir de evidências encontradas nesta pesquisa, pressupõe-se que as micro e pequenas indústrias, utilizam ferramentas e modelos de gestão diferentes dos ACG propostos neste estudo, que geralmente são utilizados por empresas de médio e grande porte. Este fator pode estar relacionado ao fato das indústrias de micro e pequeno não utilizarem ou não conhecerem os ACG tradicionais e modernos. Ressalta-se que os estudos de Oliveira et al. (2015) e Filion (1999) mencionam a discrepância da gestão nos pequenos negócios em relação às médias e grandes empresas, o que pode explicar a não utilização dos ACG propostos neste estudo.

Quanto às limitações da pesquisa, notou-se a dificuldade de se obter respostas, visto que a maioria dos questionários foram enviados por *e-mail*. Sugere-se para estudos futuros, que esta pesquisa seja aplicada em outras regiões, ou abranger o estudo a nível nacional. Também se propõe a aplicação dos questionários de forma presencial, buscando aumentar a taxa de respostas obtidas.

Referências

- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial:** informação para a tomada de decisão e execução da estratégia. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- CATELLI, A. **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2016.
- CORONADO, O. **Contabilidade gerencial básica**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CUNHA, O. C.; MARTINS, V.F.; MENDES NETO, E. B; RIBEIRO, R. B. Utilização dos artefatos gerenciais nas entidades religiosas no Brasil. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, v. 5, n. 1, p. 42-61, 2015.

FIEMG - REGIONAL PONTAL DO TRIÂNGULO. Disponível em:
<<https://www7.fiemg.com.br/regionais/pontal-do-triangulo/mais-pontal-do-triangulo>>. Acesso em: 13 jun. 2019.

FILION, L. J. Diferenças entre sistemas gerenciais de empreendedores e operadores de pequenos negócios. **Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 4, p. 6-20, 1999.

FRANCO, G. M. O. **Contabilidade gerencial:** um estudo no Brasil sobre diferentes ferramentas gerenciais para diferentes necessidades. 2010. 181 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial.** 11 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIA DO FINANCIAMENTO BNDES: Quem Pode Ser Cliente. Quem Pode Ser Cliente. 2019. Elaborado por BNDES. Disponível em:
<<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/quem-pode-ser-cliente/>>. Acesso em: 08 nov. 2019.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial.** 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

MÁRIO, P. C.; ALVES, A. D. F; CARMO, J. P. S; SILVA, A. P. B; JUPETIPE, F. K. N. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, C. E.; CARVALHO, L. G.; DIAS, E. M. S. A.; SILVA, D. A. Inovação Organizacional: incidência dos Artefatos da Contabilidade Gerencial em Indústrias de Produtos de Café. **3º Congresso UFU de Contabilidade**, 2019.

OLIVEIRA, J.; ESCRIVÃO FILHO, E.; NAGANO, M. S.; FERRAUDO, A.S. Estilos gerenciais dos dirigentes de pequenas empresas: estudo baseado no ciclo de vida organizacional e nos conceitos de funções e papéis do administrador. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 17, n. 57, p. 1279-1299, 2015.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional.** 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PIB Por Setor Produtivo no Último Trimestre. 2018. Disponível em:
<<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/1846#resultado>>. Acesso em: 18 jun. 2019.

QUAL A RECEITA BRUTA E O NÚMERO DE EMPREGADOS PARA MEI, ME e EPP? 2017. SEBRAE. Disponível em: <<https://blog.sebrae-sc.com.br/numero-de-empregados-receita-bruta-para-mei-me-epp/>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

RAIS Ano Base 2017. Disponível em: <<http://pdet.mte.gov.br/>>. Acesso em: 18 jun. 2019.

REIS, A. M.; TEIXEIRA, A. J. C. Utilização de artefatos de contabilidade gerencial nas sociedades cooperativas agropecuárias de Minas Gerais e sua relação com porte e desempenho financeiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 4, 2013.

SANTOS, J. V. J.; AZEVEDO, Y. G. P.; LIMA, D. H. S.; LUCENA, E. R. F. C. V. Análise dos artefatos gerenciais utilizados pelos food trucks da cidade de Natal/RN. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7, n. 3, p. 105-126, 2017.

SANTOS, R. V. Jogos de empresas aplicados ao processo de ensino e aprendizagem de contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 31, p. 78-95, 2003.

SANTOS, V.; RENGEL, S.; PATERNO, A. A. P.; BEUREN, I. M. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

SANTOS, V.; BENNERT, P.; FIGUEIREDO, G. H.; BEUREN, I. M. Uso dos instrumentos de contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 20, n. 71, p. 53-67, 2018.

SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153-186, 2016.

SILVA, I. J. D. V.; LUCENA, W. G. L. Tomada de decisão: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais pelas empresas da grande João Pessoa (PB). **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 17, n. 1, p. 50-61, 2016.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. V. S. M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p. 108-127, 2011.

WARREN, C. S.; REEVE, J.M.; FESS, P.E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008.