



**ARTEFATOS GERENCIAIS NO PROCESSO DE GESTÃO DE EMPRESAS
MINEIRAS: ANÁLISE DA CORRELAÇÃO COM PORTE, SEGMENTO E SETOR
DE ATUAÇÃO**

Submetido em: 10/04/2020

Aprovado em: 29/04/2020

Ana Carolina Vasconcelos Colares ¹

Alan Eleutério da Silva ²

Bruno Rita Paes ³

Fernando Oliveira Soares ⁴

Mariana Vilela e Souza ⁵

RESUMO

O presente artigo contribui com a literatura de contabilidade gerencial ao analisar a utilização de artefatos gerenciais em empresas mineiras por segmentação da economia e faturamento bruto (porte). A importância do tema está relacionada à sobrevivência de empresas que possui, entre outros fatores, o planejamento e gestão dos negócios como ferramentas importantes. Sabendo disso, o trabalho analisa 58 empresas do Estado de Minas Gerais, de microempreendedor individual a empresa de grande porte, nos três macros setores: serviços, indústria e comércio. Para isso, foi utilizado como metodologia um questionário *on line* com escala *Likert* para avaliar a utilização e o grau de importância dada aos artefatos gerenciais

¹ Doutoranda e Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professora assistente do Departamento de Contabilidade da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: carolinacolares@pucminas.br.

² Pós graduação em Gestão Estratégica de Finanças na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: alaneleuterio@yahoo.com.br.

³ MBA em Finanças, Auditoria e Controladoria pela Faculdade Pitágoras. E-mail: brunopaes92@gmail.com.

⁴ Mestre em Economia pela Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP – FVG). Professor do Instituto Federal de São Paulo (IFSP). E-mail: Fernando_soares@usp.br.

⁵ Bacharel em Administração pela Faculdade IBS – Fundação Getúlio Vargas e em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: marianavilela@outlook.com.

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação como ferramenta de gestão dos negócios. A pesquisa demonstrou que a medida que aumenta o porte da empresa, aumenta também a utilização de artefatos gerenciais no processo de gestão, uma vez que tais artefatos estão mais presentes em empresas de porte maior e no segmento industrial. Observou-se também que os artefatos gerenciais mais utilizados, dentro da amostragem analisada, foram Orçamento, Ponto de Equilíbrio, Custeio Variável, Simulações de rentabilidade dos produtos e Centro de Custo, o que indicou tendência para utilização de métodos tradicionais que se refere a ferramentas de gestão financeira demonstrando apenas a preocupação da gestão interna da empresa.

Palavras-chave: Artefatos gerenciais. Porte. Segmento. Setor.

ABSTRACT

This article contributes to the management accounting literature by analyzing the use of management artifacts in companies from Minas Gerais by segmenting the economy and gross revenue (size). The importance of the theme is related to the survival of companies that have, among other factors, business planning and management as important tools. Knowing this, the work analyzes 58 companies in the State of Minas Gerais, from individual microentrepreneurs to large companies, in the three macro sectors: services, industry and commerce. For this, an online questionnaire with a Likert scale was used as a methodology to assess the use and the degree of importance given to managerial artifacts as a business management tool. The research showed that as the size of the company increases, so does the use of managerial artifacts in the management process, since these artifacts are more present in larger companies and in the industrial segment. It was also observed that the most used management artifacts, within the analyzed sample, were Budget, Breakeven Point, Variable Costing, Product profitability simulations and Cost Center, which indicated a tendency to use traditional methods referring to tools financial management demonstrating only the concern of the company's internal management.

Keywords: Managerial artifacts. Size. Segment. Sector.

1. INTRODUÇÃO

Devido às mudanças constantes enfrentadas pelas organizações, decorrentes de mercados cada vez mais complexos e competitivos, houve a necessidade de desenvolver

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação
ferramentas mais eficazes para subsidiar o processo decisório com informações seguras e relevantes (COLARES e FERREIRA, 2013).

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2016) realizou uma pesquisa com 2.006 empresas, criadas nos anos de 2011 e 2012, com objetivo de identificar os fatores que determinam a sobrevivência/mortalidade das empresas. Os resultados evidenciaram que a sobrevivência (ou a mortalidade) do negócio resulta não apenas de um fator tomado isoladamente, mas depende da combinação de um conjunto de fatores, dentre os quais se destaca a existência de planejamento e a gestão do negócio, consideradas ferramentas importantes para o sucesso empresarial.

Segundo Silva (2014) o ambiente organizacional, cada vez mais competitivo e dinâmico, faz com que as empresas tenham uma maior flexibilidade nos negócios e, portanto, a tendência é que a Contabilidade Gerencial continue evoluindo e realizando adaptações, como a introdução de novas ferramentas que auxiliem tanto no planejamento, quanto no controle e, de fato, colabore para uma tomada de decisão eficaz e eficiente.

Soutes (2006) utiliza do termo artefatos da contabilidade gerencial para se referir a ferramentas que podem ser utilizadas pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas atividades. Em sua pesquisa, a autora verificou que a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial implicava no desempenho diferenciado das empresas brasileiras pesquisadas, entretanto, com relação ao porte as diferenças foram estatisticamente iguais (SOUTES, 2006).

O estudo realizado por Silva (2014), analisou o perfil dos artigos dos anais do Congresso Brasileiro de Custos que abordavam os artefatos de Contabilidade Gerencial entre 1994 e 2013. Dentre os resultados encontrados, verificou-se incidência maior de pesquisa quanto a artefatos modernos. Por outro lado, a pesquisa de Colares e Ferreira (2013) constatou que o uso de artefatos gerenciais tradicionais, na amostra analisada em empresas prestadoras de serviços em Minas Gerais, era maior que o uso de artefatos modernos.

Conforme a pesquisa de Reis e Teixeira (2013), a utilização dos artefatos por cooperativas agropecuárias em Minas Gerais, não se relaciona com o porte e desempenho destas organizações. Entretanto, devido às limitações de pesquisa, não se pode estender esse resultado para outros ramos de cooperativas, e nem para outros Estados.

Tendo em vista os estudos anteriores apresentados (SOUTES, 2006; REIS e TEIXEIRA, 2013; COLARES e FERREIRA, 2013; SILVA, 2014), tem-se o seguinte objetivo de pesquisa: Mapear a utilização de artefatos gerenciais no processo de gestão, identificando a relação com o porte, segmento e setor de atuação de empresas mineiras. Para

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

alcance deste objetivo, propõe-se ainda os seguintes objetivos específicos: (i) identificar os artefatos gerenciais predominantes entre as empresas analisadas; (ii) verificar a relação entre a utilização de artefatos modernos e o porte das empresas analisadas, e, (iii) investigar se há relação entre a utilização de artefatos modernos, o segmento e setor de atuação de empresas mineiras.

Esta pesquisa se justifica, dada a ausência de consenso entre os resultados encontrados em estudos anteriores quanto à relação entre a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial e as variáveis de porte, segmento e setor de atuação. Portanto, se torna relevante uma pesquisa que consiga relacionar estas variáveis ao uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial, esta que tem crescido e tende a crescer, devido ao seu caráter de gestão. Estudos que correlacionem o uso desses artefatos às variáveis analisadas nesta pesquisa podem incentivar a partir do comportamento mimético das organizações empresas que ainda não utilizam artefatos gerenciais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção será apresentada a revisão de literatura abordando conceitos e definições sobre contabilidade gerencial, bem como os resultados de pesquisas anteriores.

2.1. Contabilidade gerencial

Segundo Padoveze (2010) a evolução da Contabilidade Gerencial pode ser dividida em quatro estágios: (i) antes de 1950, o custo e o controle financeiro era determinado pelo uso de tecnologias de orçamento e contabilidade de custos; (ii) por volta de 1965 quando passou-se a focar o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial utilizando-se de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade; (iii) por volta de 1985 em que focou-se a redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, utilizando-se tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos, e finalmente, (iv) por volta de 1995 em que o foco foi a geração ou criação de valor a partir do uso efetivo dos recursos, uso de tecnologias como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

Iudícibus (2009, p. 21) define que:

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação
análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

De acordo com Jiambalvo (2009) a contabilidade gerencial enfoca conceitos e procedimentos que são primordiais na elaboração de relatórios para usuários internos das informações contábeis. Seu objetivo é fornecer aos gerentes as informações necessárias para o planejamento, controle e a tomada de decisão. No que se refere ao planejamento, trata-se de uma atividade fundamental em qualquer empresa. Um plano comunica os objetivos da empresa aos empregados e auxilia na coordenação de várias funções, como vendas e produção, além de especificar os recursos necessários para se alcançarem os objetivos da empresa. O controle é possível a partir da avaliação das operações para se obterem informações sobre a necessidade (ou não) de mudanças. Os planos de uma empresa frequentemente desempenham importante papel no processo de controle. Os gestores podem comparar resultados reais com resultados planejados e decidir se é necessária alguma ação corretiva. Já a tomada de decisão é parte integrante do processo de planejamento e controle. É por meio deles que as decisões são tomadas nas organizações.

Para Coronado (2009) a contabilidade gerencial é uma ferramenta com função específica de gestão, decisão, mensuração e informação, tendo como missão coordenar a otimização do desempenho econômico visando o crescimento da riqueza da empresa. Contabilidade gerencial tem como principais funções : (i) gerenciar o processo de gestão: ajudar na adequação do processo à realidade da empresa; monitorar e orientar o processo de planejamento orçamentário da empresa; consolidar o orçamento da empresa; (ii) apoiar a avaliação de desempenho: elaborar a análise de desempenho econômico das áreas; elaborar a análise de desempenho da empresa; (iii) apoiar a avaliação de resultado: elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; orientar o processo de estabelecimento de padrões; (iv) gerir os sistemas de informações econômicas e financeiras: definir base de dados que permita a organização das informações necessárias à gestão; elaborar modelos de decisão para os gestores das diversas áreas da empresa; padronizar e/ou harmonizar as informações econômicas; (v) atender aos agentes do mercado (acionistas, governo, bancos etc.): garantir atendimento às normas e princípios societários; garantir atendimento às normas e princípios fiscais (CORONADO, 2009).

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

No intuito de explicitar o papel da contabilidade gerencial, Coronado (2009) faz uma distinção entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. A contabilidade financeira objetiva relatar os resultados das operações da empresa de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade. As informações contábeis são compiladas nos demonstrativos financeiros direcionados aos usuários: internos – pessoas, gestores etc. – ou externos à empresa – acionistas, credores, instituições governamentais, sindicatos, etc. A contabilidade financeira baseia-se em resultados passados trazendo informações, contribuindo assim, com a contabilidade gerencial, que trabalha com o planejamento de operações futuras utilizando-se de números reais e estimados na busca da otimização dos resultados. A contabilidade gerencial considera dados históricos e estimados objetivando o planejamento de operações futuras. Desta forma, a contabilidade gerencial não requer que os números sejam preparados de acordo com as normas contábeis, possibilitando ao contador ou usuário tratá-los de acordo com os objetivos e necessidades da administração.

De acordo com Padoveze (2010), dentre as diferenças existentes entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, tem-se, quanto aos destinatários das informações, que na Contabilidade Gerencial, seus principais destinatários são gestores ou administradores, isto é, pessoas internas da própria organização, enquanto que, na Contabilidade Financeira, seus usuários são entidades ou pessoas externas à organização; quanto à frequência das informações: na Contabilidade Gerencial, as informações são fornecidas de acordo com a necessidade do seu usuário no momento, enquanto que, na Contabilidade Financeira, as informações devem ser prestadas regularmente, conforme determinado; quanto aos seus objetivos: a Contabilidade Gerencial tem por pressuposto a apresentação de informações que irão auxiliar gestores e administradores em suas decisões dentro da organização. Já a Contabilidade Financeira, simplesmente, fornece informações a respeito da vida financeira de sua empresa.

Após ressaltar a relevância da contabilidade gerencial para o contexto organizacional, é importante compreender que para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que ela seja desejável e útil para as pessoas responsáveis (PADOVEZE, 2010). De acordo com Marion (2017), um sistema de informação contábil deve atender a seus diversos usuários, podendo ser qualquer pessoa, seja física ou jurídica, que tenha interesse em conhecer dados de uma organização.

Conforme Padoveze (2010), a informação contábil deve possuir algumas características básicas: a) Confiabilidade: a informação deve ser dotada de veracidade, tornando possível que seus usuários finais a aceitem sem questionar sua idoneidade; b)

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Tempestividade: a informação contábil deve chegar ao seu destinatário em tempo hábil para que possa ser usufruída em benefício da organização; c) Compreensibilidade: a informação deve estar exposta de maneira compreensível aos seus destinatários finais, lembrando que os relatórios são feitos em prol destes, e não ao contador; d) Comparabilidade: deve demonstrar a evolução de determinada informação ao longo do tempo, ou a situação desta num dado momento.

O principal assunto da contabilidade gerencial, de acordo com Crepaldi (2017) é a aplicação de elementos contábeis como ferramentas para gerir a organização, visando a tomada de decisão. Assim, as informações gerenciais podem auxiliar os gestores, garantindo bons resultados e a consolidação da empresa no mercado. Padoveze (2010) reitera que o sistema de informação, é composto por uma série de elementos ou componentes inter-relacionados com a função de coletar (entrada), manipular e armazenar (processo) e disseminar (saída) dados e informações, fornecendo um mecanismo de *feedback*. Assim, a partir dessa estruturação e análise da informação, o sistema disponibiliza informações precisas aos gestores, dando apoio ao processo de tomada de decisão.

2.2. Estudos Anteriores

Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010) realizaram uma pesquisa com objetivo de demonstrar a evolução do uso de artefatos de contabilidade gerencial relacionado com o ciclo de vida organizacional, de acordo com o modelo de Miller e Friesen. Entre os resultados encontrados, a partir de um estudo de caso em uma confecção têxtil situada no estado do Paraná, verificou-se uma relação direta entre a entidade em desenvolvimento e uso de artefatos gerenciais, apesar de desvios de amplitude, ao passo que nem todos os artefatos seguiram a tendência encontrada. Concluíram que a empresa onde foi realizado o estudo está em fase de crescimento, tendo a sua relação com artefatos de contabilidade gerencial semelhante ao modelo base para a análise realizada.

Anjos, Santos, Miranda, Silva e Freire (2011) realizaram um estudo descritivo com objetivo de verificar se os contadores utilizam ferramentas contábeis na gestão de seus próprios negócios. Foi utilizado uma amostra por conveniência de 89 respondentes, da qual se obteve resultados que demonstraram que os profissionais respondentes não consideram informações gerenciais como diferencial para o mercado. A precificação feita pelos respondentes é, na maioria das vezes pautada na aceitação do cliente, em quanto estaria disposto a pagar.

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Colares e Ferreira (2013) estudaram a aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte para testar a afirmação de diversos estudos recentes que indicam baixo grau de utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial. Foi aplicado um questionário, por meio de pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, com amostragem de 28 empresas mineiras prestadoras de serviços. Foi utilizado também o teste T de Student para analisar se há diferenças do uso dos artefatos de contabilidade gerencial tendo variáveis como porte e o tempo de atuação das empresas no mercado. Os resultados do estudo demonstram que as empresas mineiras prestadoras de serviços utilizam mais artefatos gerenciais tradicionais, demonstrando a baixa utilização dos artefatos gerenciais modernos, o que corrobora com as pesquisas já existentes. Concluiu-se também que critérios como porte e tempo de mercado das empresas não apresentam resultado significativo de influência na aplicação de artefatos gerenciais modernos de contabilidade.

Assunção, Vasconcelos e Cardoso (2014) realizaram uma pesquisa quantitativa, com análise documental por intermédio de demonstrações financeiras de uma amostra de 98 empresas, contida numa população das 100 maiores companhias abertas do Brasil, segundo o ranking da revista Exame Melhores e Maiores, edição 2011, com o objetivo de analisar a relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e sua relação com os ciclos de vida do modelo de Greiner e da teoria contingencial. Pelo estudo realizado pelas autoras, foi encontrado maior frequência de artefatos tradicionais, sobremaneira, valor presente e orçamento, entre empresas de até 25 anos, enquanto que, em critério de tamanho, analisado pelo ativo total, foi possível correlacionar empresas maiores com artefatos modernos, especialmente o planejamento estratégico.

Oyadomari *et al.* (2008) a partir de uma pesquisa exploratória objetivou identificar os componentes que influenciam a adoção de artefatos gerenciais sob a ótica da Teoria Neo-Institucional. A amostra analisada foi de 27 empresas extraídas da revista Valor 1000, edição de 2006 e de cadastro próprio dos pesquisadores. Utilizou-se questionário online com escala Likert e as respostas foram obtidas, predominantemente de diretores e gerentes das empresas. Dentre os principais resultados, tem-se que os artefatos tradicionais são mais utilizados, sendo o planejamento estratégico o mais empregado no estudo. Os artefatos de contabilidade gerencial modernos foram pouco pontuados nos indicadores produzidos pelos questionários; a obtenção de conhecimento sobre novos artefatos ocorre predominantemente pela socialização do conhecimento; as consultorias têm um papel relevante na adoção e disseminação dos

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação
artefatos; e por último, a decisão de escolha dos instrumentos de contabilidade gerencial é prerrogativa dos diretores da empresa.

Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) a partir de uma amostra de 90 empresas listadas entre as 500 maiores empresas da edição de 2005 da revista Exame Maiores e Melhores realizaram uma avaliação se as empresas que: a) se destacam pelo seu porte na economia brasileira e b) aquelas que se destacam pela qualidade de suas informações, utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial. Para isso, os autores classificaram de maneira dicotômica os artefatos de contabilidade gerencial em modernos e tradicionais e também dividiram as empresas em dois grupos: empresas indicadas ao prêmio transparência e demais empresas. Adicionalmente, foi aplicado um questionário com escala Likert com cinco alternativas para 502 empresas, obtendo-se 29 respostas das empresas indicadas e 61 das demais empresas. Ao analisar as respostas dos questionários, os autores observaram que não existem evidências que as empresas indicadas utilizem com mais intensidade artefatos de contabilidade gerencial do que as demais empresas. Também não se pode sugerir que empresas indicadas possuem, de maneira significativa, melhor média de indicadores financeiros, maior uso de cada instrumento da contabilidade gerencial e tampouco o uso mais intensivo de artefatos tradicionais.

Reis e Teixeira (2013) utilizaram o mesmo critério dicotômico da pesquisa anterior para classificar os artefatos gerenciais de cooperativas do Estado de Minas Gerais em tradicionais e modernos. A amostra consistiu em 68 cooperativas que responderam o questionário - com respostas em escala Likert - enviado de um total de 203 no Estado. Utilizou-se o teste Mann-Whitney para a avaliação da média das amostras das cooperativas que utilizavam cada um dos artefatos gerenciais. Apenas 19 cooperativas puderam ser classificadas como usuárias de artefatos modernos, o que equivale a 27,94% da amostra. Por fim, os autores também chegaram à conclusão de não haver diferença, estatisticamente significativa, nos resultados financeiros para as cooperativas que usavam artefatos de contabilidade gerencial tradicionais e/ou modernos.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Vergara (2014) classifica a pesquisa quanto aos fins e aos meios. Esta pesquisa quanto aos objetivos tem natureza descritiva, pois tem como objetivo correlacionar variáveis e também expor características do fenômeno estudado, no caso, o uso dos artefatos gerenciais.

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

A pesquisa também utiliza da pesquisa de campo, a qual está definida por Vergara (2014, p.43) como sendo “uma investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo”. Nesta pesquisa de campo, propõe-se a utilização do questionário como instrumento de coleta de dados, o qual será baseado em estudos anteriores (SOUTES, 2006; COLARES e FERREIRA, 2013).

A abordagem da pesquisa a ser utilizada é a quantitativa, na qual foram aplicados questionários estruturados e quantificados a fim de aplicar método estatístico para realização de inferências quanto às relações entre a utilização dos artefatos gerenciais e as características das empresas estudadas. Desta forma, o projeto também se classifica quanto aos seus procedimentos aplicados como uma pesquisa de campo, onde foi utilizada Escala do tipo *Likert* para mapear a utilização dos artefatos gerenciais pelas empresas mineiras da amostra. Tal escala é definida por Appolinário (2011, p. 68) como sendo um “tipo de escala de atitude na qual o respondente indica seu grau de concordância ou discordância em relação a determinado objeto”.

O questionário foi elaborado com base em pesquisas anteriores, tais como Oymadori et al (2008) e Colares e Ferreira (2013). Está estruturado em três partes, incluindo: i) perfil das empresas participantes da pesquisa; ii) identificação dos artefatos gerenciais utilizados; e, iii) fatores que podem restringir a adoção de ferramentas gerenciais na organização. As questões relacionadas ao perfil das empresas participantes da pesquisa são objetivas de múltipla escolha. Já as questões sobre a identificação dos artefatos gerenciais utilizados são de escala *Likert* de quatro pontos de utilização (nunca utiliza, raramente utiliza, frequentemente utiliza e sempre utiliza). Por fim, as questões relacionadas com os fatores que podem restringir a adoção de ferramentas gerenciais na organização também são de escala *Likert* de quatro pontos de concordância (discordo totalmente, discordo mais que concordo, concordo mais que discordo e concordo totalmente).

O envio dos questionários foi realizado utilizando-se da ferramenta disponibilizada pelo *Google Docs*, o qual possui as vantagens de menor custo e maior velocidade de obtenção da resposta (MARTINS E THEOPHILO, 2009). Além do baixo custo e da rapidez, o questionário também possui a vantagem de facilitar a tabulação dos dados, pois a objetividade das questões fechadas permite essa vantagem.

A amostra final do estudo foi de 58 empresas mineiras de diversos setores e portes, as quais participaram da pesquisa por acessibilidade, ou seja, não se tratando de uma amostra aleatória. Após o período de aplicação dos questionários realizado no mês de maio de 2019, os dados foram compilados em planilha do Excel e analisados por meio de representações

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação gráficas e por tabelas, evidenciando os principais resultados da pesquisa quanto ao perfil das empresas e outras informações relacionadas com a utilização dos artefatos gerenciais.

Após a coleta dos dados, a etapa seguinte teve como objetivo analisar os resultados da pesquisa com base em estatística descritiva e apresentação por meio de gráficos, quadros e tabelas. Para identificar se há relação entre a utilização dos artefatos gerenciais de contabilidade e as características das entidades, propõe-se a utilização do teste Mann-Whitney para identificar se há diferenças estatisticamente significativas entre os grupos de empresas analisados.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Pela pesquisa realizada, por intermédio do questionário *on line*, foram encontrados os resultados, analisados a seguir. Primeiramente, levantou-se o perfil das empresas contidas na amostra estudada.

Tabela 1: Perfil das empresas da amostra

Participantes	Nº	15	21	22
Segmento	Categoria	Comércio	Serviços	Indústria
	%	25,90%	36,20%	37,90%
Tempo da empresa no mercado	Até 3 anos	20,00%	28,57%	4,54%
	Entre 3 e 6 anos	20,00%	28,57%	18,18%
	Entre 6 e 10 anos	6,66%	4,76%	13,64%
	Entre 10 e 15 anos	13,34%	4,76%	31,82%
	Mais de 15 anos	40,00%	33,34%	31,82%
Porte da empresa	MEI		33,33%	4,54%
	Micro-empresa	53,33%	38,10%	4,54%
	Pequeno porte	26,67%	28,57%	40,91%
	Médio porte	13,33%	-	27,28%
	Grande porte	6,67%	-	22,73%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

A presente amostra é composta por 58 empresas dos segmentos de comércio, serviços e indústria, sendo que a maior participação foi das indústrias, representando 37,9%. Referente ao tempo que as empresas estão no mercado destaca-se que 82,29% delas estão no mercado há mais de três anos. O porte das empresas, considerando seu faturamento bruto anual, que se destaca é o de Microempresa, sendo 53,3% do Comércio, 38,10% dos serviços e 4,54% da indústria.

Tabela 2: Perfil das empresas da amostra

Departamento ou pessoas responsáveis pela elaboração e análise de informações		Formação acadêmica do principal gestor responsável pela elaboração e análise de informações					
Sim	Não	Contabilidade	Administração	Outras áreas de exatas	Outras áreas de biológicas	Outras áreas de humanas	Não possui graduação
60,00%	40,00%	6,66%	33,33%	13,34%	13,34%		33,33%
71,43%	28,57%	19,05%	19,05%	28,57%	4,76%	23,81%	4,76%
86,36%	13,64%	9,09%	40,91%	40,91%			9,09%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Ressalta-se que 72,59% das empresas pesquisadas possuem departamento ou pessoa responsável pela elaboração e análise de informações gerenciais. Destaca-se ainda, que a maior parte dos responsáveis pela elaboração e análise de informações gerenciais são administradores, seguidos por profissionais da área de exatas.

Tabela 3: Porte da empresa que possui um departamento de análise de informações gerenciais

		Possui um departamento ou pessoas responsáveis pela elaboração e análise de informações gerenciais		Total
		Sim	Não	
Porte Empresa	MEI	44,44%	55,56%	100,00%
	Microempresa	56,25%	43,75%	100,00%
	Pequeno porte	84,21%	15,79%	100,00%
	Médio porte	100,00%	0,00%	100,00%
	Grande porte	100,00%	0,00%	100,00%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

De acordo com os dados da Tabela 3, 100,00% das empresas de médio e grande porte possuem um departamento ou profissional responsável pela elaboração e análise de informações gerenciais. Já as empresas menores, desde Microempreendedor individual até Microempresas, apenas 44,44% e 56,25%, respectivamente, possuem um departamento ou profissional responsável pela elaboração e análise de informações gerenciais. Ainda de acordo com os dados pode-se afirmar que quanto menor o porte da empresa, menor a preocupação com a elaboração e análise gerenciais.

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Tabela 4: Segmento da empresa que possui um departamento de análise de informações gerenciais

		Possui um departamento ou pessoas responsáveis pela elaboração e análise de informações gerenciais		Total
		Sim	Não	
Segmento	Serviços	71,43%	28,57%	100,00%
	Comércio	60,00%	40,00%	100,00%
	Indústria	86,36%	13,64%	100,00%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Observa-se que 86,36% dos gestores das indústrias responderam que o segmento possui um departamento ou profissional responsável pela elaboração e análise de informações gerenciais, pelo segmento de serviço, com 71,43% e comércio, com 60,00%.

A seguir apresentam-se os resultados da pesquisa, bem como a análise dos dados. A Tabela 5 mostra Frequência de utilização dos artefatos gerenciais e a média ponderada, ou seja, o percentual da frequência de utilização vezes o peso da escala.

Tabela 5: Frequência de utilização dos artefatos gerenciais

Artefatos	Nunca utiliza	Raramente utiliza	Frequentemente utiliza	Sempre utiliza	Média
Custeio por absorção	55,17%	12,07%	13,79%	18,97%	1,97
Custeio variável	34,48%	10,34%	13,79%	41,38%	2,62
Custeio padrão	53,45%	8,62%	17,24%	20,69%	2,05
Preço de transferência	65,52%	17,24%	6,90%	10,34%	1,62
Moeda constante	67,24%	10,34%	13,79%	8,62%	1,64
Valor presente	53,45%	15,52%	13,79%	17,24%	1,95
Centro de custo	34,48%	8,62%	15,52%	41,38%	2,64
Orçamento	15,52%	15,52%	25,86%	43,10%	2,97
Custeio baseado em atividades (ABC)	58,62%	12,07%	10,34%	18,97%	1,90
Custeio meta	44,83%	20,69%	10,34%	24,14%	2,14
Indicadores não-financeiros	27,59%	17,24%	27,59%	27,59%	2,55
Just in Time (JIT)	77,59%	6,90%	6,90%	8,62%	1,47
Margem de contribuição por limitante de produção	63,79%	6,90%	12,07%	17,24%	1,83
Ponto de Equilíbrio	32,76%	3,45%	13,79%	50,00%	2,81
Custo financeiro dos estoques	46,55%	17,24%	12,07%	24,14%	2,14
EVA para avaliação do desempenho econômico	75,86%	6,90%	5,17%	12,07%	1,53
Simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)	24,14%	10,34%	27,59%	37,93%	2,79

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Software específico para fazer simulação de resultados	68,97%	5,17%	6,90%	18,97%	1,76
Balanced Scorecard	65,52%	10,34%	8,62%	15,52%	1,74
Teoria das Restrições	82,76%	13,79%	0,00%	3,45%	1,24
Custeio Kaizen	86,21%	10,34%	1,72%	1,72%	1,19
Benchmarking	39,66%	25,86%	18,97%	15,52%	2,10

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Segundo os dados da Tabela 5, o artefato mais utilizado pelas empresas pesquisadas é o Orçamento, em que 68,96% dos entrevistados frequentemente ou sempre utiliza esta ferramenta. Outro artefato que apresentou uma significativa utilização foi o Ponto de Equilíbrio com a média de resposta de 2,81, o que demonstra que os respondentes frequentemente utilizam esta ferramenta. O artefato Custeio Variável também obteve uma média representativa de 2,62, o que permite inferir que os respondentes frequentemente o utilizam no cotidiano gerencial. Com média de 2,79 o indicador de Simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem) também observou ser frequentemente utilizado pelas empresas pesquisadas. O Centro de custo também é citado pelos entrevistados como um artefato frequentemente utilizado com a média de 2,64. Finalmente, apresenta-se a média de 2,55 do artefato Indicadores não-financeiros, demonstrando sua frequente utilização.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) classificam os artefatos em dois grupos: tradicionais, que abraçam as questões internas e financeiras das organizações; e modernos, enfatizando a visão estratégica da organização, que combinam informações financeiras e não financeiras. Ao analisar os artefatos que apareceram como os mais significativos em termos de utilização pelos gestores entrevistados, pode-se classificar a maior parte em tradicionais (Orçamento, Ponto de Equilíbrio, Custeio Variável, Simulações de rentabilidade dos produtos e Centro de Custo) e apenas os Indicadores não financeiros como modernos. Desta forma, observa-se que os gestores entrevistados estão preocupados apenas com as questões internas e financeiras das organizações.

Ao serem questionados sobre práticas e atitudes presentes na organização, os respondentes tiveram que escolher uma opção, em uma escala de concordância, de 1 a 4, onde: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo mais que concordo; 3- Concordo mais que concordo; e 4- Concordo totalmente. Pelas respostas obtidas, foi levantada a frequência de cada escala dentro de cada afirmativa. Percebe-se, pelas tabelas abaixo, que houve uma frequência maior de respostas com escala 4- Concordo totalmente, o que indica que há uma concordância dos respondentes de que as afirmativas possuem relevância na gestão de seu negócio.

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Ao analisar as três primeiras afirmativas, os respondentes valorizam implementações de técnicas de controle gerencial e consideram o ambiente organizacional deva refletir as melhores técnicas gerenciais, mas inversamente, quando analisada a segunda afirmativa, percebe-se que 27,59% dos respondentes discorda totalmente (escala 1) que sua estratégia esteja no pioneirismo da adoção de técnicas de controle gerencial.

Tabela 6: Análise de escala de concordância sobre controle gerencial- Quesitos iniciais

Questão	Discordo Totalmente	Discordo mais que concordo	Concordo mais que discordo	Concordo Totalmente	Média
Valoriza a introdução de novas técnicas de Controle Gerencial	6,90%	0,00%	41,38%	51,72%	3,38
Tem como estratégia ser pioneira na adoção de técnicas de controle gerencial	27,59%	20,69%	39,66%	12,07%	2,36
Considera que o ambiente organizacional deva sempre refletir as melhores técnicas de Controle Gerencial adotadas no mercado.	3,4%	24,14%	31,03%	41,38%	3,10

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Essa relação inversamente proporcional demonstra que, apesar de considerarem importante a introdução dessas técnicas, os respondentes não têm entendimento de que atuem dessa maneira em sua organização. Vale destacar que, essa realidade levantada, está conforme com o isomorfismo mimético, tratado por Oyadomari et al (2008), como o mais importante na adoção de controles gerenciais. Portanto, tais questões validam o estudo dos autores citados.

Sobre a manutenção das práticas, a maioria dos respondentes concorda que o não uso é um fator importante para abandonar as mesmas, com uma frequência de 79,31%, como se observa na sequência.

Tabela 7: Análise de escala de concordância sobre controle gerencial: continuação

Questão	Discordo Totalmente	Discordo mais que concordo	Concordo mais que discordo	Concordo Totalmente	Média
O não uso de determinada técnica é fator importante para o abandono da mesma.	5,17%	15,52%	32,76%	46,55%	3,21
O apoio dos gerentes é importante para o processo de implementação da técnica.	5,17%	0,00%	22,41%	72,41%	3,62

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Já, quanto importância dos gerentes e a manutenção das práticas, ao analisar a tabela acima, tem-se que a maioria também concorda (94,83%) que o apoio desses atores é relevante para a implementação da técnica.

Apenas 8,62% dos respondentes discordam totalmente, que ao aplicar uma técnica de controle gerencial, adotam os nomes consagrados, o que também valida os achados de Oyadomari et al (2008). As demais questões também estão coerentes com o estudo dos autores.

Também, pelos achados da pesquisa, foi analisada o grau de concordância relacionada à implementação de novas técnicas e a relação dos stakeholders no processo. Os dados são apresentados a seguir:

Tabela 8: Análise de escala de concordância sobre controle gerencial: últimos quesitos

Questão	Discordo Totalmente	Discordo mais que concordo	Concordo mais que discordo	Concordo Totalmente	Média
A empresa ao implementar uma nova técnica adota o nome consagrado da mesma	8,62%	27,59%	39,66%	24,14%	2,79
A implementação de nova técnica é cuidadosamente planejada	6,90%	20,69%	37,93%	34,48%	3,00
A comunicação da adoção da nova técnica é feita por meio de reuniões formais.	17,24%	13,79%	32,76%	36,21%	2,88
A introdução de nova técnica é comunicada aos acionistas e investidores.	24,14%	15,52%	18,97%	41,38%	2,78
A empresa acredita que os stakeholders valorizam a introdução de novas técnicas gerenciais	10,34%	12,07%	39,66%	37,93%	2,96

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

O cuidado no planejamento da implementação de uma nova técnica possui frequência de concordância da maioria dos respondentes (72,41%), enquanto, 68,97% concorda que a adoção de uma nova técnica é feita por reuniões formais.

Quanto à comunicação aos *stakeholders*, destaca-se que, 41,38% dos respondentes concordam totalmente, contra 24,14% discordam totalmente sobre os acionistas ou investidores serem comunicados. Se somadas as escalas 3 e 4, há 60,34% de concordância. Para 77,59% dos respondentes, os *stakeholders* valorizam a introdução de novas técnicas.

Sobre os fatores que podem restringir a adoção de ferramentas gerenciais as empresas entrevistadas elencaram em uma escala de 1 a 4 os fatores que mais concordam referente à

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

questão proposta, sendo 1 para o que discordam totalmente e 4 para total concordância. Os resultados seguem na Tabela 9.

Tabela 9 – Fatores que podem restringir a adoção de ferramentas gerenciais

Fatores de restrição	Discordo Totalmente	Discordo mais que concordo	Concordo mais que discordo	Concordo Totalmente	Média
Falta de comprometimento dos envolvidos no processo	3,45%	1,72%	13,79%	81,03%	93,10%
Ausência de conhecimento e experiência da equipe interna disponível	3,45%	8,62%	17,24%	70,69%	88,79%
Não disponibilidade de tais ferramentas dentro do ERP padrão	5,17%	18,97%	41,38%	34,48%	76,29%
Tecnologia adequada indisponível	1,72%	13,79%	46,55%	37,93%	80,17%
Recursos indisponíveis	3,45%	6,90%	25,86%	63,79%	87,50%
Alta relação dos custos versus benefício	1,72%	8,62%	20,69%	68,97%	89,22%
Não adoção de tais ferramentas pelos concorrentes	31,03%	24,14%	18,97%	25,86%	59,91%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019)

Percebe-se que, de acordo com as empresas entrevistadas, a falta de comprometimento dos envolvidos no processo é o fator que mais pode dificultar a adoção de ferramentas gerenciais. Além deste, os fatores que propõem a ausência de conhecimento e experiência da equipe interna disponível e a alta relação dos custos versus benefício também se sobressaem como barreiras à implementação de novos artefatos.

Contrário ao isomorfismo mimético, conforme colocado por Oyadomari *et al.* (2008) como o padrão de comportamento que leva às organizações a imitar outras organizações do segmento em que atuam quando se têm dúvidas quanto à decisão a ser tomada, a pesquisa destaca o uso ou não das ferramentas pelos concorrentes como o fator que menos influencia o esforço para sua implementação, conforme é possível perceber na tabela.

Esta divergência pode ser explicada pelo perfil da amostra, enquanto neste estudo predomina-se Empresa de Pequeno Porte, naquele todas as empresas são corporativas e a maioria de capital aberto (75%), ou seja, listadas em bolsa de valores, o que exige práticas de governança adequadas.

Cabe ressaltar que neste estudo a amostra foi não aleatória e por conveniência e em alguns casos o recorte pode ter baixo número de observações o que pode comprometer a significância estatística e, assim, não se pode generalizar os resultados.

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

Na última questão do questionário foi solicitado que as empresas participassem citando mais informações sobre o processo de planejamento e controle da sua empresa que julgassem relevantes para esta pesquisa. Sendo uma questão discursiva, percebeu-se baixa adesão, com apenas uma resposta concisa e relevante. De acordo com uma indústria de médio porte, a questão do custo influencia muito na decisão da adoção do artefato gerencial e precisa ser bem analisada.

Ao comparar a presente pesquisa com Colares e Ferreira (2013), é possível observar que em ambos os resultados se apresentou uma maior utilização de artefatos tradicionais pelas empresas. Destaca-se ainda que a pesquisa de Colares e Ferreira (2013) constatou que independente do porte da empresa a utilização de artefatos gerenciais tradicionais é maior, o que foi ratificado pela presente pesquisa, considerando que a presente amostra é composta por apenas 6,67% de grandes empresas e 13,33% de médias empresas, um número significativamente inferior aos 18% empresas de grande porte e 18% de médio porte da pesquisa de Colares e Ferreira, o que conclui que essa diferença não influenciou no resultado de utilização de artefatos tradicionais pela diferença do porte das amostras.

A indiferença da utilização de artefatos modernos ou tradicionais comparada ao porte da empresa também foi ratificada na pesquisa de Reis e Teixeira 2013 que afirmam não encontrar essa diferença pelas evidências empíricas. Outro fato de destaque com essa pesquisa é que em ambos os casos o fator que mais impede a adoção das ferramentas é a falta de participação/comprometimento dos envolvidos.

5. CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo mapear a utilização de artefatos gerenciais no processo de gestão, identificando a relação com o porte, segmento e setor de atuação de empresas mineiras. Para alcance do objetivo geral, propõe-se ainda identificar os artefatos gerenciais predominantes entre as empresas analisadas; verificar a relação entre a utilização de artefatos modernos e o porte das empresas analisadas, e, investigar se há relação entre a utilização de artefatos modernos e o segmento e setor de atuação de empresas mineiras.

A pesquisa demonstrou que à medida que aumenta o porte da empresa, aumenta também a utilização de artefatos gerenciais no processo de gestão, uma vez que tais artefatos estão mais presentes em empresas de porte maior e no segmento industrial. Observou-se também que os artefatos gerenciais mais utilizados, dentro da amostragem analisada, foram Orçamento, Ponto de Equilíbrio, Custeio Variável, Simulações de rentabilidade dos produtos

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação e Centro de Custo, o que indicou tendência para utilização de métodos tradicionais que se refere a ferramentas de gestão financeira demonstrando apenas a preocupação da gestão interna da empresa.

Há forte concordância sobre a implementação de novas técnicas, o que demonstra que os gestores estão abertos a novas tecnologias de gestão. Da mesma forma, observou-se que o envolvimento dos gestores no processo de implementação é considerado importante pelos participantes da pesquisa. Também identificou que para os gestores o fato de a empresa ser pioneira na implementação de técnicas gerenciais não se mostra relevante, ou seja, a maioria não busca inovar neste sentido.

No que se refere aos fatores que podem restringir a adoção de ferramentas gerenciais, observou-se que a falta de comprometimento dos envolvidos no processo mostra-se um fator restritivo do sucesso na implementação. Outro fator interferente é a ausência de conhecimento e experiência da equipe com o artefato a ser implementado.

Considera-se que o presente estudo contribuiu por demonstrar que os artefatos gerenciais, ao serem utilizados na maioria das vezes para fins de gestão financeira, não contribui efetivamente no aspecto estratégico do negócio. Acredita-se ser importante e benéfico para as empresas que elas utilizem também os artefatos modernos, tendo em vista a contribuição destas para o planejamento estratégico.

REFERÊNCIAS

- ANTONOVZ, T; PANUCCI-FILHO, Laurindo. ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Enfoque: Reflexão contábil**, Maringá: v. 29, n. 2, p. 40-52, mai./ago. 2010.
- ANJOS, L. C. M.; SANTOS, P. C. F; MIRANDA, L. C; SILVA, D.J.C; FREIRE, R. S. Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. **Navus- Revista de Gestão e Tecnologia**, Florianópolis: v. 1, n. 1, p. 17-34, jul./dez. 2011.
- APPOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de metodologia científica**: um guia para a produção de conhecimento científico. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011 recurso online.
- ASSUNÇÃO, R. R. LUCA, M. M. M., VASCONCELOS, A. C.; CARDOSO, V. I. C. Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional. **ConTexto**, Porto Alegre: v. 14, n. 28, p. 68-82, set./dez. 2014.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

Ana Carolina Vasconcelos Colares; Alan Eleutério da Silva; Bruno Rita Paes; Fernando Oliveira Soares; Mariana Vilela e Souza

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento e setor de atuação

COLARES, Ana Carolina Vasconcelos; FERREIRA, Cássia Oliveira. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade** – CRCMG, Belo Horizonte, Ano 14, nº 52, p. 16-25, out./nov./dez. 2013.

CORONADO, O. **Contabilidade gerencial básica**. 2. São Paulo Saraiva 2009.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial teoria e prática**. 8 ed. Rio de Janeiro, Atlas, 2017.

GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Dione Olesczuk. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças** – USP, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113, jan./fev./mar./abr. 2011.

IUDÍCIBUS, S. **Introdução à teoria da contabilidade para graduação**. 6. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

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

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARION, J. C. **Introdução à contabilidade gerencial**. 3 ed. São Paulo, Saraiva, 2017.

MARTINS, G.A.; THEÓFILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OYADOMARI, J. C; MENDONÇA NETO, O. R. M.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações** – FEARP/USP, v. 2, n. 2, p. 55 - 70 jan./abr. 2008.

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

REIS, Antônio Marcos dos; TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo. 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**, Brasília, v. 7, n. 4, art. 2, p. 355-371, out./dez. 2013.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. Marco Aurélio Bedê (Coord.) – Brasília, Sebrae, 2016.

SILVA, José Ricardo Revoredo da. Artefatos da contabilidade gerencial: o perfil dos artigos publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2013. **XXI Congresso Brasileiro de Custos** – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

Ana Carolina Vasconcelos Colares; Alan Eleutério da Silva; Bruno Rita Paes; Fernando Oliveira Soares;
Mariana Vilela e Souza

Artefatos gerenciais no processo de gestão de empresas mineiras: análise da correlação com porte, segmento
e setor de atuação

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 15. ed.
São Paulo: Atlas, 2014. 94 p.