

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

JULIANE DE CASTILHOS SPANHOLI

**ADOÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO POR EMPRESAS
DE PEQUENO PORTE: O CASO DAS INDÚSTRIAS DO RIO GRANDE DO SUL**

São Leopoldo

2018

JULIANE DE CASTILHOS SPANHOLI

ADOÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO POR EMPRESAS
DE PEQUENO PORTE: O CASO DAS INDÚSTRIAS DO RIO GRANDE DO SUL

Dissertação apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de Mestre
em Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos
- UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Norberto Hoppen

São Leopoldo

2018

S735a Spanholi, Juliane de Castilhos

Adoção de artefatos da contabilidade de gestão por empresas de pequeno porte : o caso das indústrias do Rio Grande do Sul / por Juliane de Castilhos Spanholi. – 2018. 114 f. : il., 30 cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2018.

Orientação: Prof. Dr. Norberto Hoppen.

1. Artefatos da contabilidade de gestão. 2. Empresas de pequeno porte. 3. Indústria. I. Título.

CDU 657

Catálogo na Fonte:

Bibliotecária Vanessa Borges Nunes - CRB 10/1556

JULIANE DE CASTILHOS SPANHOLI

ADOÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO POR EMPRESAS
DE PEQUENO PORTE: O CASO DAS INDÚSTRIAS DO RIO GRANDE DO SUL

Dissertação apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de Mestre
em Ciências Contábeis, pelo Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos
- UNISINOS

Aprovado em 04 de abril de 2018

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Ariel Behr – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Norberto Hoppen – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Orientador)

A Deus.
A minha família.
Ao meu esposo Tiago.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me concedido o dom da vida, abençoado e iluminado meus caminhos e por estar sempre me ajudando e me dando força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

A minha família, meu refúgio e fonte de inspiração. Aos meus pais Juarez e Juscelia que estiveram sempre do meu lado desde os primeiros passos, apoiando, incentivando, cobrando, exigindo sempre com o intuito de conseguir o melhor para o meu futuro, me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade. E as minhas irmãs Julieli e Júlia, pelo carinho e incentivo.

Ao meu esposo Tiago, pelo companheirismo, preocupação, dedicação e paciência que teve durante todo o mestrado, por estar sempre ao meu lado nos momentos em que eu mais precisei e, principalmente, por me motivar a continuar e finalizar essa etapa de minha vida.

Ao meu orientador Prof. Dr. Norberto Hoppen, pela sua paciência, dedicação, incentivo e pelos valiosos conhecimentos profissionais e pessoais compartilhados.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos pelo conhecimento e experiências que transmitiram, e a todos os professores que ao longo dos anos de estudo contribuíram para a minha formação.

Aos meus colegas do curso de Mestrado em Ciências Contábeis, que juntos passamos pelas mesmas dificuldades e transformamos o convívio diário em uma amizade verdadeira. Em especial, agradeço a Vanessa e ao Estevo, grandes amigos que fiz durante o mestrado, que me ajudaram quando precisei, me motivaram a continuar e me apoiaram nas horas mais difíceis.

Muito obrigada a todos que de alguma forma contribuíram para a conclusão desta etapa!

"Bom mesmo é ir à luta com determinação, abraçar a vida com paixão,
perder com classe e vencer com ousadia, porque o mundo pertence a quem se
atreve e a vida é 'muito' para ser insignificante"

CHARLIE CHAPLIN

RESUMO

Ao longo dos anos as empresas industriais foram desenvolvendo atividades cada vez mais complexas, tornando necessárias mais informações de qualidade para fins de gestão. A contabilidade de gestão e seus artefatos foram se aprimorando de forma a lidar com as dificuldades impostas por esse ambiente empresarial, buscando novas formas de atender à crescente necessidade de informações de forma a suportar o processo de tomada de decisão. Nesse contexto, o objetivo deste estudo é analisar a adoção dos Artefatos da Contabilidade de Gestão (ACG) por empresas de pequeno porte do Rio Grande do Sul do segmento industrial. Com a finalidade de construir o instrumento de pesquisa com base nos ACG mais pesquisados em estudos anteriores, os ACG foram investigados em 26 publicações nacionais. Para realização deste estudo, aplicou-se uma *survey* aos gestores de pequenas empresas industriais do Rio Grande do Sul, se obtendo um retorno de 155 respondentes. Os principais achados evidenciam que as pequenas empresas analisadas tendem a adotar mais os métodos de custeio por absorção, ABC e variável, enquanto que o BSC e o EVA foram os menos adotados, sendo que a escassez de recursos financeiros para a implantação e manutenção dos ACG foi a principal dificuldade identificada. Por meio da regressão múltipla foi identificado que o custeio variável e o EVA apresentaram evidência significativa de relação positiva com a percepção de desempenho. Enquanto que o custo meta apresentou evidência significativa de relação negativa, no entanto, deve ser avaliado com cautela visto que a literatura aponta que todos os artefatos tendem a aumentar o desempenho, em virtude de fornecer mais informações para tomada de decisão, melhorando os controles das empresas.

Palavras-chave: Artefatos da contabilidade de gestão. Empresas de pequeno porte. Indústria.

ABSTRACT

Over the years industrial companies have been developing more and more complex activities, requiring more quality information for management purposes. Management accounting and its practices have been improved in order to deal with the difficulties imposed by this business environment, seeking new ways to meet the growing need for information in order to support the decision-making process. In this context, the objective of this study is to analyze the adoption of Management Accounting Practices by small companies in the industrial segment of Rio Grande do Sul. The practices were investigated in 26 Brazilian publications, with the purpose of constructing the research instrument based on the most researched practices in previous studies. For this study, a survey was applied to managers of small industrial companies in Rio Grande do Sul, obtaining a return of 155 respondents. The main findings show that the small firms analyzed tend to adopt more absorption costing, variable costing and activity based costing, while BSC e EVA were the least adopted, and the scarcity of financial resources for the implementation and maintenance of the practices was the main difficulty. Through multiple regression it was identified that variable costing and EVA presented significant evidence of a positive relation with performance perception. On the other hand, target costing presented significant evidence of a negative relation to performance, however, this result should be evaluated with caution because all practices tend to increase performance, by providing more information for decision making, improving control of companies.

Key-words: Management accounting practices. Small businesses. Industry.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estágios de evolução da contabilidade de gestão	24
Quadro 2 – Artefatos da contabilidade de gestão selecionados para essa pesquisa	28
Quadro 3 – Porte por número de funcionários	36
Quadro 4 – Características de diferenciação das pequenas e grandes empresas ...	37
Quadro 5 – Estudos relacionados	38
Quadro 6 – Categorias e variáveis dessa pesquisa	43
Quadro 7 – Questões dessa pesquisa	44
Quadro 8 - Indicadores da pesquisa	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resultado da pesquisa bibliográfica	18
Tabela 2 – Evolução da distribuição dos estabelecimentos brasileiros por porte 2005-2015 (em %).....	20
Tabela 3 – Distribuição dos estabelecimentos brasileiros por porte e setor de atividade econômica 2015 (em %)	21
Tabela 4 – Intensidade de associação de coeficientes de correlação.....	48
Tabela 5 – Número de funcionários das empresas respondentes	50
Tabela 6 – Tempo de atuação no mercado.....	51
Tabela 7 – Ramo de atividade da empresa.....	52
Tabela 8 – Função do respondente.....	53
Tabela 9 – Tempo de atuação no cargo e empresa	54
Tabela 10 – Formação acadêmica do respondente	54
Tabela 11 – Função do respondente.....	54
Tabela 12 – Nível de utilização dos artefatos.....	56
Tabela 13 – Nível de utilização dos ACG classificados em modernos e tradicionais	57
Tabela 14 – Número de ACG utilizados	58
Tabela 15 – Nível de utilização dos artefatos por tempo de atuação	58
Tabela 16 – Nível de utilização dos artefatos por ramo de atividade	59
Tabela 17 – Nível de conhecimento dos artefatos	61
Tabela 18 – Nível de conhecimento dos artefatos por ramo de atividade	62
Tabela 19 – Nível de recursos financeiros disponíveis para os artefatos.....	63
Tabela 20 – Nível de recursos financeiros disponíveis por tempo de atuação.....	64
Tabela 21 – Nível de recursos financeiros disponíveis por ramo de atividade	65
Tabela 22 - Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos..	66
Tabela 23 – Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos por ramo de atividade.....	67
Tabela 24 – Percepção do desempenho econômico e financeiro	68
Tabela 25 – Percepção do desempenho econômico e financeiro por ramo de atividade.....	69
Tabela 26 – Resultado da correlação de Pearson	70
Tabela 27 – Análise fatorial exploratória e validade convergente	73
Tabela 28 – Cargas fatoriais	74

Tabela 29 – Validade discriminante	75
Tabela 30 – Resultado da regressão linear múltipla pelo método inserir	76
Tabela 31 – Resultado da regressão linear múltipla por modelo.....	77

LISTA DE SIGLAS

ACG	Artefatos da Contabilidade de Gestão
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CG	Contabilidade de Gestão
EPP	Empresas de Pequeno Porte
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FIERGS	Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul
MGE	Médias e Grandes Empresas
MPE	Micro e Pequenas Empresas
MPME	Micro, Pequenas e Médias Empresas
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	14
1.2 PROBLEMA	16
1.3 OBJETIVOS	17
1.3.1 Objetivo Geral	17
1.3.2 Objetivos Específicos	17
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO	17
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	21
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	22
2 REVISÃO DE LITERATURA	23
2.1 CONTABILIDADE DE GESTÃO (CG) E SEUS ESTÁGIOS DE EVOLUÇÃO.....	23
2.2 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO (ACG)	25
2.2.1 Definições dos ACG	28
2.2.1.1 Custeio por Absorção	29
2.2.1.2 Custeio Variável	29
2.2.1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	30
2.2.1.4 Custo Padrão	30
2.2.1.5 Custo Meta (<i>Target Costing</i>)	31
2.2.1.6 <i>Benchmarking</i>	31
2.2.1.7 <i>Economic Value Added</i> (EVA).....	32
2.2.1.8 Planejamento Estratégico.....	32
2.2.1.9 Orçamento Operacional	32
2.2.1.10 <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	33
2.2.2 Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na adoção de ACG	33
2.3 DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO	34
2.4 EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP): CARACTERÍSTICAS E GESTÃO .	35
2.5 ADOÇÃO DE ACG POR EPP: ESTUDOS RELACIONADOS.....	38
3 METODOLOGIA	41
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	41
3.2 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA	42
3.3 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA	44
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	46

3.5 COLETA DE DADOS	46
3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	47
3.7 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS	49
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E RESPONDENTES DA AMOSTRA....	50
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA GERAL.....	55
4.2.1 Nível de utilização dos artefatos	55
4.2.2 Nível de conhecimento dos artefatos	60
4.2.3 Nível de recursos disponíveis para os artefatos	62
4.2.4 Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos	65
4.2.5 Percepção do desempenho econômico e financeiro	68
4.3 RELAÇÃO ENTRE A ADOÇÃO DOS ARTEFATOS E A PERCEPÇÃO DO DESEMPENHO	69
4.3.1 Teste de correlação de Pearson	70
4.3.2 Construção do modelo de regressão múltipla	71
5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	79
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	85
REFERÊNCIAS.....	88
APÊNDICE A - DISTRIBUIÇÃO DOS ARTEFATOS PESQUISADOS	96
APÊNDICE B – CARTA DE APRESENTAÇÃO E CONVITE	98
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO	99
APÊNDICE D – ESTATÍSTICA DESCRITIVA E NORMALIDADE.....	103
APÊNDICE E – ANÁLISE DESCRITIVA POR TEMPO DE ATUAÇÃO E POR RAMO DE ATIVIDADE	104
APÊNDICE F – REGRESSÃO MÚLTIPLA PELO MÉTODO RETROCEDER.....	113

1 INTRODUÇÃO

A crescente demanda por informações de qualidade que subsidiem a tomada de decisões induz à adoção de Artefatos de Contabilidade de Gestão pelas empresas permitindo lidar com as dificuldades impostas pelo ambiente de negócios (ATKINSON *et al.*, 2015). Esses elementos formam o contexto da pesquisa. O texto a seguir descreve esse contexto, discorre sobre o problema e os objetivos dessa pesquisa, bem como apresenta a justificativa, a contribuição e a delimitação do presente estudo.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A complexidade do ambiente empresarial, de elevada competição e concorrência entre empresas, trouxe maiores necessidades e exigências quanto à gestão. O desenvolvimento da economia desencadeou o surgimento de um grande número de organizações que ao longo dos anos foram desenvolvendo atividades cada vez mais complexas, tornando necessárias mais informações para fins de gestão. Essas transformações forçaram as empresas a se adaptar às novas demandas e, como consequência, a contabilidade se aprimorou, buscando novas formas de atender à crescente necessidade de informações de forma a suportar o processo de tomada de decisão nesse ambiente (SOUTES, 2006; VARGAS, 2015).

A informação contábil gerencial passou a ser um fator crítico para o sucesso empresarial, sendo uma fonte informacional capaz de auxiliar gestores a tomar melhores decisões e aperfeiçoar os processos e desempenhos das empresas (ATKINSON *et al.*, 2015). De acordo com Valeriano (2012) as empresas possuem suas especificidades, como porte, segmento de atuação, tempo de vida, estrutura hierárquica, estrutura de controle, formalidade e filosofia de gestão etc., sendo provável que estes fatores influenciem nas necessidades informacionais de cada organização. Nesse sentido, a informação contábil é indispensável para todas as organizações, inclusive pequenas empresas (SANTOS, DOROW, BEUREN, 2016).

As pequenas empresas, em especial, são objeto de alguns estudos (UYAR, 2010; VALERIANO, 2012; AHMAD, 2014; TEIXEIRA, 2015; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016; CUZDRIOREAN, 2017), que visam entender os principais desafios enfrentados pelos empreendedores na gestão da organização. Para Beuren, Barp e

Filipin (2013) as pequenas empresas desempenham papel econômico-social relevante no ambiente em que estão inseridas, proporcionando geração de emprego e renda. Cuzdriorean (2017) corrobora ao afirmar que as pequenas empresas são uma parte importante da economia em todo o mundo, mas pouco se sabe sobre as práticas gerenciais tradicionais e modernas utilizadas por essas empresas no processo de tomada de decisão. Apesar de sua importância, grande parte dessas empresas opera de maneira ineficiente por não utilizar adequadamente práticas de gestão (SANTOS; SILVA; NEVES, 2011). Isso evidencia a necessidade de mecanismos capazes de produzir informações para auxiliar no processo de tomada de decisões.

Quanto ao ramo de atividade, Uyar (2010) salienta que um motivo para estudar as indústrias é que apresentam processos mais complexos em relação ao comércio e aos serviços. Além disso, Conceição (2014) afirma que a indústria tem importante papel na construção de riqueza, especialmente no Rio Grande do Sul, visto que o enfraquecimento da indústria implica em perda de dinamismo da economia regional frente à economia nacional. Sendo assim, as pequenas empresas industriais gaúchas necessitam de mecanismos que produzam informações de modo a auxiliar os gestores nas decisões, resultando em melhores desempenhos e sucesso empresarial. Características essas, ainda não estudadas.

Nesse cenário, tornou-se cada vez mais importante para os gestores ter ferramentas e modelos que forneçam informações úteis para apoiar a tomada de decisão, o planejamento e o controle. Em resposta a estas necessidades, ocorreram importantes desenvolvimentos, tanto na pesquisa em Contabilidade de Gestão (CG) quanto na prática, no que se refere ao uso de dados e informações contábeis relacionados a estratégia (BANKER; JOHNSTON, 2002).

A CG tem sido reconhecida como importante geradora de informações para a tomada de decisão, sendo que para assegurar o cumprimento de sua missão informativa, necessita de instrumentos que permitam direcionar ao alcance da eficácia na gestão das organizações (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Neste cenário, como fonte de informações da CG, encontram-se os Artefatos da Contabilidade de Gestão (ACG) que podem assegurar o fornecimento de informações que subsidiem seus usuários a tomarem as melhores decisões (SOUTES, 2006). Para Sharaf-Addin, Omar e Sulaiman (2014) a adoção integrada de várias técnicas proporciona benefícios complementares além das técnicas individuais, portanto, o uso de diversos artefatos pode melhorar os resultados das empresas.

Bencova e Kalavska (2009), por exemplo, destacam a importância da CG e dos seus artefatos para melhorar o desempenho da empresa.

De acordo com Borinelli (2006), os ACG caracterizam-se como métodos e mecanismos dedicados a verificar e comunicar os eventos econômicos das organizações. O termo ACG é utilizado por Soutes (2006), Moraes, Coelho e Holanda (2014) e Xavier e Carmo Filho (2015), e no presente trabalho, para se referir a “artefatos, atividades, instrumentos, práticas, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções” (SOUTES, 2006, p.9). Em oposição ao termo artefato, autores como Miranda *et al.* (2013), Andrade *et al.* (2013), Leite, Diehl e Manvailer (2015), Santos, Dorow e Beuren (2016) utilizam o termo práticas. No âmbito internacional a expressão *management accounting practices* (MAP) é utilizada para se referir a ACG, conforme Uyar (2010), Yalcin (2012), Abdel Al e McLellan (2013), Ahmad (2014), McLellan (2014) e Cuzdriorean (2017).

Alguns fatores estão atrelados ao aumento da adoção de ACG como a redução da rentabilidade, custos crescentes, concorrências e as crises econômicas (UYAR, 2010). Para Muller e Beuren (2010) os documentos que evidenciam as crenças e valores dos acionistas ou pessoas que dirigem a empresa, como a missão, os objetivos, a visão e a filosofia da organização, são os elementos que fundamentam a escolha dos ACG a serem utilizados. De acordo com Andrade *et al.* (2013), o tamanho da empresa pode determinar o uso de diferentes ACG. Para Ahmad (2014), a utilização de ACG nas pequenas e médias empresas pode fornecer informações relevantes para a gestão e manutenção da competitividade, pois além das rápidas mudanças das condições de mercado, a gestão deficiente e uso inadequado de ACG comprometem a sobrevivência dos negócios.

1.2 PROBLEMA

Considerando que a adoção dos ACG no contexto organizacional possa contribuir para melhorar a gestão das pequenas empresas industriais, em especial as gaúchas, que representam a amostra analisada. Este estudo norteia-se pela seguinte questão de pesquisa: **Como são adotados os Artefatos da Contabilidade de Gestão por empresas de pequeno porte do Rio Grande do Sul do segmento industrial?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo do presente estudo é analisar a adoção dos Artefatos da Contabilidade de Gestão por empresas de pequeno porte do Rio Grande do Sul do segmento industrial.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para obtenção da resposta perante a questão abordada, os objetivos específicos são:

- a) identificar os artefatos mais utilizados pelas empresas de pequeno porte atuantes no Rio Grande do Sul;
- b) identificar as dificuldades encontradas na adoção dos artefatos;
- c) analisar a relação entre a adoção dos artefatos e a percepção do desempenho econômico e financeiro.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

A realização de um estudo em empresas de pequeno porte (EPP) do ramo industrial contribui de forma prática para que se conheçam os ACG utilizados, propiciando informações sobre empresas do mesmo segmento de atuação e porte. A necessidade de ser realizada uma análise dos ACG utilizados pelas organizações surge a partir da CG como suporte ao processo decisório (FREZATTI, 2005). A contribuição para a academia se baseia em estudos anteriores que indicaram oportunidades de pesquisa sobre o tema.

Valeriano (2012) buscou entender a relação entre o ciclo de vida e os artefatos utilizados nas 250 empresas de pequeno e médio porte (PME) que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010. O autor evidenciou que alguma pesquisa similar poderia ser aplicada por estado, região ou setor de atividades, pois é possível obter mais evidências a respeito da utilização de ACG em PME. Corroborando, Santos, Dorow e Beuren (2016) investigaram a utilização de ACG para a tomada de decisões em 41 micro e pequenas empresas (MPE) do Alto Vale do Itajaí em Santa

Catarina e recomendaram ampliar a população de pesquisa para compreender melhor os ACG adotados. A presente pesquisa pretende investigar as pequenas empresas, o setor industrial e o estado do Rio Grande do Sul, seguindo as sugestões propostas.

Miranda *et al.* (2013) realizaram uma pesquisa documental nas revistas Exame e Pequenas Empresas Grandes Negócios com intuito de investigar quais foram os ACG mais indicados por especialistas aos pequenos negócios. Sugeriu-se que tais ACG fossem testados na prática a fim de identificar se as indicações dos especialistas estão sendo aplicados na prática em pequenas empresas. Em virtude disso, este estudo pretende investigar as pequenas empresas, as quais são pouco estudadas principalmente no que se refere aos artefatos adotados (AHMAD, 2014).

Com a finalidade de investigar a quantidade de estudos sobre o tema, procurou-se o número de publicações realizadas em bancos de dados. A pesquisa foi realizada nos bancos de dados Periódicos da Capes, EbscoHost e Biblioteca Digital Nacional de Teses e Dissertações (BDTD) inicialmente em fevereiro de 2017 e atualizada em janeiro de 2018. A pesquisa realizada em fevereiro de 2017 foi considerada para definir os ACG estudados nessa pesquisa, onde foram definidos 10 ACG conforme Apêndice A.

O critério de seleção das publicações foi de que os termos de busca deveriam constar no título do trabalho e optou-se por não atribuir restrição de período. Os termos pesquisados para buscar publicações nacionais foram: “artefatos” ou “práticas” e “contabilidade gerencial” ou “contabilidade de gestão” ou “controladoria” e para buscar publicações internacionais foi utilizado o termo “management accounting practices”. Conforme evidenciado na Tabela 1 retornaram 99 publicações em janeiro de 2018.

Tabela 1 – Resultado da pesquisa bibliográfica

Banco de dados	Origem das publicações	Resultado da pesquisa
Capes	Nacionais	7
Capes	Internacionais	41
EbscoHost	Nacionais	12
EbscoHost	Internacionais	21
BDTD	Nacionais	18
Total		99

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 1, os artigos nacionais publicados sobre o tema são a minoria com apenas 19 ocorrências, enquanto que foram retornados 62 artigos internacionais. Isso evidencia que há pouca publicação sobre o tema, principalmente de ordem nacional. Cabe ressaltar ainda que dos 19 artigos, somente 13 são estudos empíricos os outros 6 correspondem a estudos bibliográficos ou documentais. Assim, fica mais evidente a carência de estudos práticos sobre o tema. Adicionalmente, optou-se por pesquisar teses e dissertações nacionais, com a finalidade de conseguir um maior número de publicações nacionais que resultou em mais 18 ocorrências.

Ao analisar as publicações nacionais observou-se que apenas três investigaram o uso de artefatos em EPP. Aleixo (2005) investigou se os ACG oferecem suporte para a tomada de decisão em PME do setor calçadista no município de Jaú. Já Valeriano (2012) investigou a relação do ciclo de vida das PME brasileiras e os ACG. E o estudo de Teixeira (2015) investigou se o profissional contábil está utilizando os artefatos em suas próprias empresas, o que pressupõe o conhecimento ou não dos artefatos, fator que pode informar se esses profissionais levarão informações gerenciais aos seus clientes, mais precisamente MPE.

Assim, fica evidente que o presente estudo se diferencia dos demais, visto que se pretende estudar: um ramo de atividade específico, a indústria; um porte específico, as empresas de pequeno porte; os artefatos e as dificuldades associados ao seu uso e, bem como se há alguma relação com a percepção do desempenho econômico e financeiro.

A importância da adoção de ACG para atingir um bom desempenho econômico apoia-se no estudo de Abdel Al e McLellan (2013). Os autores identificaram que há uma relação positiva entre a utilização dos ACG e o desempenho, independente do setor econômico de atuação. Os artefatos modernos, se utilizados, resultam em uma relação significativa com o desempenho. Reis e Teixeira (2013) e McLellan (2014) destacam que o desempenho nos negócios poderia ser melhorado se a alta administração ampliasse a adoção dos ACG.

Do ponto de vista econômico e social, as pequenas empresas, no contexto brasileiro, têm importância na geração de renda, na oferta de empregos e no fortalecimento da economia. Em função disso, é reconhecido o papel social e econômico desse segmento, como polo de criação e distribuição de riqueza, decisivo na geração de empregos e no desenvolvimento econômico (SANTOS;

SILVA; NEVES, 2011). As empresas desse porte vêm crescendo nos últimos anos. De acordo com a Tabela 2, em 2015, aproximadamente 99% dos estabelecimentos brasileiros correspondiam a MPE, sendo que as EPP se destacaram ao aumentar ano após ano a representatividade global dos estabelecimentos, passando de 4,9% em 2005 para 6,1% em 2015, enquanto que as microempresas (ME) apresentaram uma redução na representatividade, passando de 94,3% em 2005 para 92,9% em 2015. Em virtude do aumento das pequenas empresas, optou-se por estudá-las (SEBRAE, 2017).

Tabela 2 – Evolução da distribuição dos estabelecimentos brasileiros por porte 2005-2015 (em %)

Porte	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
MPE	99,2	99,2	99,1	99,1	99,1	99,0	99,0	99,0	99,0	99,0	99,0
Micro	94,3	94,1	93,9	93,7	93,6	93,2	93,0	92,8	92,8	92,7	92,9
Pequena	4,9	5,0	5,2	5,4	5,5	5,8	6,0	6,2	6,2	6,3	6,1
MGE	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Média	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6
Grande	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
TOTAL	100										

Fonte: Adaptado de SEBRAE (2017)

O estudo de Beuren, Barp e Filipin (2013) demonstrou que as MPE relataram a necessidade de aplicação de ACG, bem como se declararam receptivas à implementação dessas práticas. Santos, Silva e Neves (2011) destacam que as MPE são atrativas do ponto de vista de rentabilidade, mas devido às deficiências na gestão, operam de maneira ineficiente, o que as deixam suscetíveis a imprevistos comuns à natureza dos negócios. A falta de utilização dos ACG é um dos principais fatores que levam à descontinuidade das pequenas empresas (REID; SMITH, 2002; AHMAD, 2014). Isso instiga estudos voltados à análise dessas empresas.

Quanto ao setor de atividade econômica, percebe-se na Tabela 3 que a indústria é o setor com maior número de estabelecimentos em EPP. Além disso, essas empresas se caracterizam por desenvolver atividades e processos mais complexos que outros ramos de atividade, realizando mais etapas até a finalização do produto (UYAR, 2010). Santos e Almeida (2009) afirmam que uma das justificativas para realizar estudos em indústrias está no fato de que são mais propensas a implantação de práticas contábeis gerenciais, por apresentar mais processos e exigir mais controles. Por estes motivos se estudaram estas empresas.

Tabela 3 – Distribuição dos estabelecimentos brasileiros por porte e setor de atividade econômica 2015 (em %)

Porte	Indústria	Comércio	Serviços	Total
MPE	98,4	99,3	98,8	99,0
Micro	91,8	93,3	92,5	92,9
Pequena	6,6	6,0	6,3	6,1
MGE	1,6	0,7	1,2	1,0
TOTAL	100	100	100	100

Fonte: Adaptado de SEBRAE (2017)

Atrelado a isso, períodos de crise impactam de forma negativa as empresas, principalmente aquelas que não possuem um planejamento e controle adequado. Nesse viés, as indústrias sofrem os primeiros impactos de crises, é o que tem ocorrido nos últimos anos. Observa-se uma retração da produção industrial bastante disseminada entre os diversos segmentos da indústria brasileira e gaúcha (SULZBACH; LEUSIN JÚNIOR, 2015). Sendo assim, as empresas do ramo industrial, em especial, precisam ter controles adequados e se utilizar dos ACG para se manter no mercado.

De acordo com SEBRAE (2018) as pequenas empresas industriais gaúchas, em 2014, representaram 10,79% do número de estabelecimentos brasileiros industriais. Nesse contexto, o estudo justifica-se pela relevância desse porte de empresas no cenário econômico brasileiro e gaúcho e pela necessidade de implementação de práticas para fins de gestão. Além do mais, como evidenciam Vogel e Wood Junior (2012) e Ahmad (2014) a maior parte dos estudos refere-se a empresas de médio e grande porte, havendo uma escassez de estudos em pequenas empresas.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Devido aos inúmeros artefatos existentes, a pesquisa limita-se àqueles mais referidos e explorados pela literatura nacional, a qual estudou a adoção dos ACG no Brasil. As pesquisas do contexto brasileiro são mais aplicadas às pequenas empresas do que às grandes empresas que muitas vezes são multinacionais. Este estudo não recomenda as melhores práticas a serem adotadas pelas empresas, nem discute as vantagens e desvantagens dos ACG adotadas pelas empresas.

Além disso, quanto ao porte limitou-se às EPP pelo significativo papel

econômico e social que desempenham. Limitou-se também quanto ao ramo de atividade, às indústrias e, quanto à delimitação geográfica, ao estado do Rio Grande do Sul, visto que as pequenas empresas industriais gaúchas apresentam uma alta representatividade no número de estabelecimentos brasileiros industriais.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução do trabalho, com a contextualização do tema, a definição do problema, os objetivos, a justificativa e a delimitação do estudo.

O segundo capítulo aborda a revisão de literatura, que é composto por cinco tópicos: contabilidade de gestão e seus estágios de evolução; artefatos da contabilidade de gestão; características das empresas de pequeno porte; desempenho econômico e financeiro; e estudos relacionados sobre adoção de artefatos da contabilidade de gestão por empresas de pequeno porte.

O terceiro capítulo contempla a metodologia da pesquisa, contendo a classificação da pesquisa, a definição das variáveis, a construção e validação do instrumento de coleta de dados, a população e amostra, a técnica de coleta de dados, o tratamento e análise de dados, e as limitações do método.

O quarto capítulo apresenta a análise dos resultados da pesquisa, enquanto que o quinto capítulo apresenta as discussões dos resultados. Por fim, o sexto capítulo apresenta as considerações finais e sugestões para estudos futuros sobre o tema. Na sequência, são elencadas as referências e os apêndices.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo é apresentada a revisão da literatura realizada, detalhando os principais conceitos sobre o tema e os estudos semelhantes ao tema pesquisado. A seção será estruturada da seguinte forma: Contabilidade de Gestão e seus estágios de evolução; Artefatos da Contabilidade de Gestão; Desempenho econômico e financeiro; Empresas de pequeno porte: características e gestão; Adoção de ACG por EPP: estudos relacionados.

2.1 CONTABILIDADE DE GESTÃO (CG) E SEUS ESTÁGIOS DE EVOLUÇÃO

As operações diárias das empresas são repletas de mudanças e desafios, o que demanda informações úteis e relevantes que satisfaçam às necessidades de planejamento e controle, possibilitando melhor administração ao negócio (ANDRADE *et al.*, 2013). Diante disso, surge a CG como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos empresariais. A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para tomar melhores decisões e para aperfeiçoar os processos e desempenhos das empresas (ATKINSON *et al.*, 2015). De acordo com Frezatti (2005) a CG afeta as decisões decorrentes das atividades de planejamento, coordenação, comunicação e avaliação, influenciando o comportamento das pessoas envolvidas no processo.

Ao longo dos anos, a CG das organizações passou por estágios de evolução conforme definido em 1998 pela International Federation of Accountants (IFAC), que emitiu o pronunciamento denominado International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1). Esse documento tinha o objetivo de descrever o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade de gestão e as práticas desenvolvidas nessa área. As práticas foram classificadas em quatro estágios evolutivos, que foram identificadas por meio de uma pesquisa desenvolvida e realizada pelo IFAC em indústrias do Reino Unido (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

Segundo o documento IMAP-1 (IFAC, 1998), a transição de um estágio para o outro ocorreu de forma gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se depararam. Por outro lado, cada estágio sucessivo compreende os conceitos da fase anterior e incorpora um adicional que surgiu. Assim, o Quadro 1 apresenta uma breve

descrição e principais características de cada estágio da CG.

Quadro 1 – Estágios de evolução da contabilidade de gestão

Estágios	Período	Foco
1º estágio	Até 1950	Foco na apuração dos custos e controle financeiro por meio do orçamento. Nesse estágio as práticas eram consideradas atividades técnicas necessárias para o funcionamento da empresa.
2º estágio	De 1950 até 1965	Foco no suprimento de informações por meio de tecnologias e na análise do processo decisório. Nesse estágio a ênfase era a provisão de informações para planejamento, controle e tomada de decisões.
3º estágio	De 1965 até 1985	Foco nos projetos de redução de desperdício e gestão de custos. Nesse estágio a CG se consolida como parte integrante da gestão nas empresas, enfatizando a gestão de recursos para aumentar lucros e redução de desperdícios por meio da análise de processos e tecnologias de gestão de custos.
4º estágio	De 1985 até os dias de hoje	Foco na criação de valor, utilizando <i>drivers</i> que relacionam clientes, acionistas e inovação organizacional. Nesse estágio a tecnologia permitiu uma maior integração entre clientes, acionistas e inovação organizacional para agregar valor por meio da estratégia e melhorar os recursos de alavancagem.

Fonte: Adaptado de IFAC (1998) e Abdel-Kader e Luther (2006)

A partir do documento produzido pelo IFAC (1998), outras pesquisas foram realizadas com intuito de identificar quais ACG pertenciam a cada estágio evolutivo (SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004; FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006; PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; SANTOS; ALMEIDA, 2009; MIRANDA *et al.*, 2013; GRANDE; BEUREN, 2011; VARGAS, 2015; CUZDRIOREAN, 2017) e alguns desses estudos ainda evidenciam a classificação em ACG tradicionais (1º e 2º estágio) e modernos (3º e 4º estágios).

De acordo com Cuzdriorean (2017) os ACG tradicionais se concentram principalmente na determinação de custos e no controle financeiro e têm sido amplamente utilizados por pequenas e grandes empresas em todo o mundo há muitos anos. Dado o novo ambiente de negócios caracterizado pelo avanço da concorrência, a maioria dos ACG tradicionais foram considerados desatualizados e não são adequados para o novo contexto comercial, o que pressionou a CG para fazer mudanças importantes para manter sua relevância e enfrentar os desafios atuais encontrados nas informações de gerenciamento. Como resultado, nos últimos anos as empresas começaram a adotar ACG modernos, considerados úteis para fornecer informações sobre o mercado. Além disso, essas práticas têm um papel complexo de criação de valor através de um melhor desenvolvimento dos recursos,

ao mesmo tempo que se concentra em uma orientação mais estratégica.

As novas técnicas, denominadas modernas, afetaram todo o processo de CG (planejamento, controle, tomada de decisão e comunicação) e mudaram o foco de um simples papel de determinação de custos e controle financeiro, para um papel sofisticado de criação de valor por meio de uma melhor utilização dos recursos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Diante dessa evolução, as organizações têm que contar com vários tipos de recursos para manter as suas vantagens competitivas, dentre eles a utilização de ACG para auxiliar no processo decisório. Dessa maneira, surge a necessidade de ser realizada uma análise dos ACG utilizados pelas organizações a partir da CG como suporte ao processo decisório (FREZATTI, 2005).

2.2 ARTEFATOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO (ACG)

Os instrumentos utilizados habitualmente nas empresas para obter informações são denominados Artefatos da Contabilidade de Gestão, sendo que são utilizados de acordo com a cultura e o aprendizado adquirido pela empresa (BORINELLI, 2006). Para garantir a eficácia nos negócios, as empresas necessitam de informações para a tomada de decisão e a CG produz estas informações com subsídio dos seus diferentes artefatos (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

Os ACG são implementados nas organizações mediante as demandas de informações (VARGAS, 2015). O contexto, quantidade e qualidade das informações esperadas a partir de sua adoção são o que determinam quais serão utilizadas. A partir disso, entende-se porque existem tantas práticas e não existe a adoção de uma prática que seja comum a todas as empresas. As razões para essas distinções se justificam por questões históricas, políticas, culturais e sociais (YALCIN, 2012).

Os ACG podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão. Esses artefatos envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não-monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização (OYADOMARI *et al.*, 2008).

De acordo com Oyadomari *et al.* (2008) as consultorias exercem papel de estimular as empresas na adoção dos ACG. Miranda *et al.* (2013) realizaram uma pesquisa investigando as publicações nas revistas Exame e Pequenas Empresas Grandes Negócios de 2006 a 2010 a fim de identificar quais ACG foram mais indicadas por consultores aos pequenos negócios. A pesquisa identificou que as

recomendações dos consultores contemplam os quatro Estágios Evolutivos presentes no documento do IFAC. Além disso, a análise revelou um equilíbrio entre as recomendações de práticas gerenciais consideradas tradicionais e modernas, pois das 415 recomendações coletadas para este estudo, 208 podem ser classificadas como práticas tradicionais e 207 como práticas contemporâneas. Conclui-se que é possível aceitar que os consultores brasileiros, que publicam seus conselhos nas revistas, se utilizam de modernos conhecimentos de Contabilidade Gerencial, similarmente aos consultores das grandes empresas.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) objetivaram identificar os ACG usados por quarenta e nove subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Constatou-se que as empresas objeto da pesquisa não têm demonstrado interesse na adoção de ACG, mesmo que alguns pesquisadores evidenciem essa necessidade para produzir informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial. O ambiente decisório dessas empresas é tradicional, bem como as práticas utilizadas, havendo pouca aderência das técnicas modernas.

Ilias, Razak e Yasoa (2010) pesquisaram quais ACG tradicionais e modernos poderiam ser consideradas para uso futuro, especialmente em Labuan, na Malásia. O estudo foi realizado com 58 pequenas empresas. O resultado mostra que a maioria das empresas possui suas próprias práticas gerenciais. No entanto, eles precisam melhorar seus conhecimentos e habilidades em contabilidade para aumentar a frequência de uso dos ACG. Além disso, os ACG com maior uso são o custo padrão e o orçamento anual.

Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) pesquisaram se empresas brasileiras que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial. Uma amostra de 90 empresas foi examinada, selecionadas dentre empresas listadas entre as 500 maiores empresas em 2005 e dentre o rol de empresas que foram indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência entre 1996 e 2004. Os resultados do estudo demonstram que as empresas da amostra utilizam ACG modernos e que mesmo os artefatos com menor uso ainda são empregados por mais de 30% das empresas estudadas.

Andrade *et al.* (2013) buscou identificar a intensidade da utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica a partir de uma população de 27 empresas do ramo de educação profissional. Os resultados indicam que “medição integrada do

desempenho”, “custeio meta” e “benchmarking” representam práticas amplamente utilizadas. Por outro lado, observou-se uma adoção abaixo da média de algumas práticas relacionadas a custos e clientes. Todas as práticas de CGE tiveram alto grau de percepção quanto à importância do uso.

McLellan (2014) pesquisou a taxa de adoção de quarenta e um ACG por suas organizações e examinou o grau de importância para o funcionamento eficiente de seus negócios atribuída a cada ACG. Os resultados indicaram que em quase todos os casos, a média para a importância de cada ferramenta foi maior do que a média para o uso dessa ferramenta. A evidência sugeriu que as empresas dependem mais dos ACG tradicionais do que modernos.

Leite, Diehl e Manvailer (2015) analisaram as práticas de controladoria adotadas por empresas atuantes no Brasil sob a ótica da teoria da contingência, buscando uma relação entre essas variáveis e o desempenho. A amostra compreende 73 empresas listadas no Anuário Valor 1000 de 2012. Os resultados apontam que os ACG mais utilizados são: orçamento operacional, avaliação de desempenho e planejamento tributário. Quanto à relação entre as variáveis foi possível observar que o maior desempenho das empresas do Cluster 3 pode ter sido favorecido pelo fator ambiente e pelo grau de adoção do orçamento de capital e do EVA. Concluiu-se que o alinhamento entre os fatores contingenciais e a adoção de ACG pode influenciar o desempenho das empresas.

Diante de inúmeros estudos existentes e diversos ACG empregados na literatura tanto nacional quanto internacional, optou-se por estudar aqueles ACG mais pesquisados na literatura nacional, visto que se aplicam melhor ao contexto das pequenas empresas. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica conforme Apêndice A para identificar os artefatos mais pesquisados em estudos nacionais anteriores, resultando nos 10 artefatos apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Artefatos da contabilidade de gestão selecionados para essa pesquisa

Artefatos		Tradicionais		Modernos	
		1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção	X			
	Custeio Variável	X			
	Custeio ABC			X	
	Custo Padrão	X			
	Custo Meta			X	
Métodos de avaliação de desempenho	<i>Benchmarking</i>			X	
	<i>Economic Value Added (EVA)</i>				X
Modelos de gestão	Planejamento estratégico			X	
	Orçamento Operacional		X		
	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>				X

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Soutes (2006)

Estudos de Vargas (2015) e Leite (2013) realizaram pesquisa bibliográfica e aplicação da metodologia Delphi a fim de verificar se os artefatos encontrados em suas pesquisas bibliográficas correspondiam a ACG na visão de especialistas. Essas pesquisas asseguram que os artefatos utilizados na presente pesquisa que estão elencados no Quadro 2 são ACG. Além disso, Valeriano (2012) realizou uma pesquisa em PME, na qual foram analisadas os artefatos listados no Quadro 2 com exceção de custo meta. O autor afirma que tais artefatos se aplicam às pequenas empresas e são os mais indicados a esse porte.

Estudos internacionais também abordaram os ACG objetos desta pesquisa. Yalcin (2012) abordou em sua pesquisa os artefatos pesquisados na presente pesquisa com exceção de custeio por absorção e planejamento estratégico. Enquanto que Abdel Al e McLellan (2013) abordaram os artefatos estudados nessa pesquisa com exceção de custo padrão e EVA. McLellan (2014) não estudou apenas planejamento estratégico, custeio por absorção e custo padrão.

2.2.1 Definições dos ACG

Os artefatos apresentados no Quadro 2 são objeto dessa pesquisa e, portanto, são definidos nessa seção.

2.2.1.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção “[...] apropria todos os custos de produção aos produtos, tanto os fixos e variáveis quanto os diretos e indiretos [...]” (MUNARETTO; DIEDRICH, 2007, p. 71). Este método só contempla os custos ocorridos durante a produção e de acordo com Fisher e Krumwiede (2012) pode ser considerado insuficiente para tomada de decisão por não considerar outros custos diretamente ligados ao produto, como os custos com vendas, distribuição, pesquisas.

Esse método de custeio apresenta vantagem de ser utilizado para a formação de custos para estoques, pois atende à legislação fiscal e considera o total dos custos por produto. Além disso, é de fácil implantação, demandando menos recursos na sua implantação e manutenção. Por outro lado, os custos acabam sendo rateados de forma arbitrária aos produtos. Esse rateio pode aumentar ou diminuir a rentabilidade de um item, afetando a qualidade da tomada de decisões, e também pode induzir os gestores a acreditar que devem produzir volumes maiores de produtos para reduzir o custo unitário, por isso, seu uso não é recomendado para a tomada de decisões (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

2.2.1.2 Custeio Variável

O método de custeio variável consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos. De acordo com Munaretto e Diedrich (2007) descontam-se das receitas de vendas somente os custos e as despesas variáveis, que resulta na margem de contribuição. Essa margem informa o quanto sobra para contribuir no pagamento dos custos fixos, possibilitando um planejamento do quanto produzir para obter o retorno esperado.

De acordo com Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) o método de custeio variável apresenta a vantagem de melhor suportar a administração na tomada de decisão, auxiliando na verificação de quais produtos, linhas de produção e departamentos são mais lucrativos; e o cálculo resulta na margem de contribuição que auxilia em decisões de negociação de preços, pois apresenta o quanto cada unidade contribui para a empresa. A partir da margem de contribuição é possível: fazer a análise de custo-volume-lucro (CVL) para avaliar padrões de evolução dos custos possibilitando uma previsão de custos; calcular o ponto de equilíbrio para

auxiliar na análise da produção do período, indicando o quanto se deve produzir e vender para obter determinado lucro. Por outro lado, possui as desvantagens de as informações produzidas auxiliarem nas análises de curto prazo, necessitando de maiores análises para o longo prazo; e a separação de custos e despesas em fixos e variáveis também pode ser trabalhosa, devendo ser avaliado o seu custo-benefício.

2.2.1.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Por meio do método de custeio ABC se mensura custos de recursos (pessoas, máquinas e instalações), alocando-os às atividades pelos direcionadores de recursos. Em seguida, ocorre a alocação aos produtos, serviços e clientes pelos direcionadores de atividades. Sendo assim, esse método baseia-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos. Os custos dos produtos são formados conforme as atividades são requeridas (COOPER; KAPLAN, 1997).

Como vantagens pode-se ressaltar que com o uso desse método, as informações gerenciais são mais fidedignas, pois reduz sutilmente a subjetividade do rateio dos custos indiretos, tornando a informação dos custos mais precisa. Além disso, obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos, o que proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos e do consumo de recursos e atividades, possibilitando a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto. Por outro lado, atribui-se como desvantagens o alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados, bem como a necessidade de revisão constante. Assim, leva em consideração muitos dados, sendo muitas vezes informações de difícil extração e faltando pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento. Por esses motivos, a implantação e manutenção desse método tem alto custo não sendo tão difundida nas empresas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

2.2.1.4 Custo Padrão

O custo padrão não pode ser considerado um método de custeio, mas sim um sistema de custeio que permite a mensuração dos fatores envolvidos na produção. O

objetivo principal da metodologia do custo padrão é fornecer suporte para o controle dos custos dos processos de fabricação de forma a prover um padrão de comportamento para os custos para comparar com os custos reais (SHARAF-ADDIN; OMAR; SULAIMAN, 2014). As diferenças existentes entre o real e o padrão são, então, evidenciadas e analisadas. Esse sistema guia o processo de detecção dos desvios e aponta para a direção das causas. As causas das variações devem ser encontradas e as correções decorrentes efetuadas o mais rapidamente possível (SOUTES, 2006).

2.2.1.5 Custo Meta (*Target Costing*)

De acordo com Hansen (2002, p.14) custo meta é um processo de planejamento de resultados, baseado no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa. Nesse processo, os custos, a qualidade e a funcionalidade são definidos na etapa de projeto de novos produtos.

Para Sharaf-Addin, Omar e Sulaiman (2014) o custo meta é comumente conhecido como um sistema de controle e redução de custos usado para gerenciar os custos durante os estágios de concepção do produto. Esse conceito evoluiu passando de controle e redução de custos para gerenciamento de custos e melhoria de qualidade e funcionalidade. Basicamente, começa com a identificação do preço de venda que os clientes estão dispostos a pagar com qualidade e funcionalidade específicas. Em geral, a atenção recente de muitas organizações em todo o mundo é descobrir as formas em que o TC pode ser implementado com sucesso para melhorar o desempenho organizacional em relação à criação de valor do produto e ao crescimento da lucratividade, não só para novos produtos, mas também para produtos existentes.

2.2.1.6 *Benchmarking*

Segundo Atkinson *et al.* (2015) o processo de *benchmarking* inclui fatores como diagnósticos/organizacionais, operacionais e informacionais. *Benchmarking* é um modo de as organizações reunirem informações relacionadas às melhores práticas de outras empresas. Frequentemente, é altamente eficaz em custo porque as organizações podem economizar dinheiro e tempo ao evitar erros que outras empresas tenham cometido ou por não reinventar um processo ou método que outras empresas já

tenham desenvolvido.

2.2.1.7 *Economic Value Added* (EVA)

Para Müller e Teló (2003; p.111), “o valor da empresa através do modelo é dado pela adição ao capital dos acionistas do valor presente do valor econômico adicionado pela empresa, considerando o custo de capital e a expectativa de crescimento futuro.” Para Teixeira e Amaro (2013) o EVA objetiva medir a capacidade das empresas em gerar lucros acima das expectativas dos investidores, comparando os resultados operacionais com o custo do investimento realizado.

2.2.1.8 Planejamento Estratégico

Anthony e Govindarajan (2011) afirmam que o planejamento estratégico se caracteriza como um processo capaz de auxiliar a decidir os programas que a empresa adotará e os recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos próximos anos. Para Oliveira (2007) é um processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para estabelecer a melhor direção para a empresa, além de aperfeiçoar o grau de interação interna e externamente com o ambiente. Envolve objetivos, meta e como alcançá-los.

2.2.1.9 Orçamento Operacional

O orçamento operacional para Lunkes (2003) contempla o orçamento global e é composto por orçamento de vendas, orçamento do estoque final, orçamento de fabricação, orçamento de custos dos materiais, orçamento da mão de obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação e orçamento das despesas departamentais.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2011) o orçamento é um instrumento para o planejamento e o controle organizacional a curto prazo. Assim, na visão de Soutes (2006) o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação, ajudando na coordenação e na implementação de um plano.

2.2.1.10 *Balanced Scorecard* (BSC)

De acordo com Kaplan e Norton (1992), as medidas financeiras de desempenho passaram a não atender mais às ambições dos executivos que precisavam gerir questões operacionais. Para prover as informações desejadas, o BSC foi desenvolvido. Soutes (2006) argumenta que esse modelo também é conhecido como “painel equilibrado de indicadores”, possuindo uma série de informações estratégicas que são organizadas em um conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir objetivos, prever turbulências e entender o rumo da empresa. O BSC apresenta a integração de quatro perspectivas: a financeira, a do processo interno, a do cliente e a de aprendizado e crescimento.

Embora existam ACG tanto modernos quanto tradicionais, ambos podem ser pouco utilizados, dependendo de alguns fatores como o porte e estratégia da empresa (ANDRADE *et al.*, 2013). A baixa adoção de ACG também está atrelada a dificuldades evidenciadas em alguns estudos.

2.2.2 Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na adoção de ACG

As dificuldades na adoção de ACG são encontradas em todas as empresas. Uma questão crucial para a adoção é o conhecimento do ACG e quais informações podem fornecer para a tomada de decisão. Santos, Dorow e Beuren (2016) investigaram MPE e concluíram que a principal dificuldade está no desconhecimento dos ACG. Quanto aos métodos e sistemas de custeio mais de 55% das empresas investigadas afirmaram desconhecer tais artefatos. Altos índices também foram encontrados para os métodos de avaliação de desempenho e modelos de gestão.

De acordo com pesquisa realizada por Steppan (2006) as principais dificuldades das empresas para adoção dos ACG são resistência a mudanças no uso de ACG; falta de recursos e insuficiência de informação. Cuzdriorean (2017) concluem que os altos custos de implementação, falta de comprometimento gerencial ou restrições financeiras foram as principais razões do baixo uso dos ACG tradicionais e modernos, além de não ter o conhecimento da grande maioria dos ACG modernos.

Para Zheng (2012), 61% das 127 PME analisadas, utilizam a CG com o propósito de análise financeira. Em torno de 70% das PME apontaram que os gestores não têm interesse em utilizar sistemas contábeis, bem como práticas que apoiem as

decisões; 53% consideram inadequado para o ambiente econômico interno; 51% consideram inábeis para a utilização das práticas. Esses fatores dificultam a utilização dos ACG.

De acordo com estudos anteriores, é evidente que o desconhecimento, falta de recursos para implantação e o desinteresse dos gestores em utilizar os ACG são fatores que contribuem para a não adoção dos ACG. Essas dificuldades são mais expressivas em pequenas empresas, devido às deficiências na gestão (SANTOS; SILVA; NEVES, 2011).

2.3 DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO

O desempenho das empresas pode ser melhorado a partir da utilização da CG e adoção dos seus artefatos (BENCOVA; KALAVSKA, 2009). Soutes (2006) analisou a utilização dos ACG em 90 empresas brasileiras indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, e as que constam da relação das 500 Melhores e Maiores em 2004. A autora identificou que 57% de sua amostra fazia uso de ACG modernos e, por outro lado, 11% das empresas não faziam uso de qualquer artefato moderno. Além disso, seus resultados mostram que as empresas que utilizam mais de 7 artefatos considerados modernos apresentam desempenho diferenciado em relação às empresas que utilizam ACG tradicionais. Os seus resultados confirmam que empresas apresentam diferenças no desempenho ao implantar algum ACG, é o caso do custeio por absorção, EVA, BSC e custeio ABC.

Teixeira *et al.* (2011) analisaram se as empresas do Estado do Espírito Santo utilizam ACG modernos, bem como estudar a possível associação entre a utilização das ferramentas tradicionais e modernas e o desempenho financeiro das empresas da amostra. Os resultados apontam para a utilização tanto de ferramentas consideradas tradicionais quanto modernas. Ainda, os resultados sugerem também associação, ainda que fraca, entre desempenho econômico e as ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial, não sendo possível afirmar o mesmo para os resultados encontrados para o grupo de empresas que utilizam ferramentas modernas.

Abdel Al e McLellan (2013) estudaram o efeito sobre o desempenho considerando o ajustamento entre os vários ACG que uma organização emprega e a estratégia seguida por essa organização. Foram estudadas 215 indústrias. Os

resultados evidenciam que se uma organização tem um bom alinhamento entre as práticas contábeis gerenciais e a estratégia empregada, essa adequação tem um efeito positivo e significativo no desempenho operacional. Além disso, as práticas contábeis de gestão não diferem de uma indústria para outra, mas sim de uma estratégia para outra. Portanto, o tipo de indústria não tem impacto no tipo de práticas contábeis adotadas, devendo o tipo de estratégia que ser suportada com ACG específicos que tenham impacto no desempenho.

A análise da percepção do desempenho organizacional nesta pesquisa baseia-se na dimensão econômica e financeira. As variáveis investigadas foram utilizadas no estudo de Manvailer (2013), o qual analisou as práticas de controladoria utilizadas por instituições privadas de ensino superior estabelecidas na região centro-oeste do Brasil.

A dimensão econômica foi investigada por meio do indicador denominado lucro líquido. A dimensão financeira foi investigada mediante o uso de fluxo de caixa, visto que Valeriano (2012) encontrou evidências em sua pesquisa que esse é o artefato mais utilizado pelas pequenas e médias empresas. O lucro líquido se trata do rendimento que permanece após a subtração de todos os custos da empresa, sendo um indicador amplamente utilizado. Por outro lado, o fluxo de caixa refere-se ao fluxo do dinheiro no caixa de uma empresa, isto é, ao montante de caixa recebido e gasto por uma empresa durante um período de tempo definido, sendo uma medida de ordem financeira fundamental para acompanhamento e controle dos recursos da empresa (PADOVEZE, 2010).

Nesse contexto, diversos estudos indicam que a partir do uso de artefatos é possível perceber uma melhora no desempenho das empresas. Dessa forma, os ACG auxiliam na eficácia de gerenciamento, na decisão do processo de fabricação e no controle em pequenas empresas (ILIAS; RAZAK; YASOA, 2010).

2.4 EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP): CARACTERÍSTICAS E GESTÃO

As empresas são geralmente classificadas e analisadas com base em fatores qualitativos ou quantitativos. Os critérios quantitativos (econômicos e/ou contábeis) são obtidos com maior facilidade e permitem análises comparativas objetivas, além de ser de simples mensuração. Referem-se ao número de empregados e valor do faturamento anual. Os qualitativos (de cunho gerencial e social) não são facilmente

mensuráveis devido à complexidade na sua identificação, mas apresentam uma percepção mais concreta da empresa (KASSAI, 1997; VALERIANO, 2012).

Nesse sentido, existem diferentes critérios para a definição do porte das empresas. Afinal, são muitos os órgãos que classificam o porte de forma diferente no Brasil: SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, MTBE - Ministério do Trabalho e Emprego, IPEA - Instituto Pesquisa Econômica Aplicada, IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (CARVALHO, 2011).

De acordo com Ismail e King (2006) a definição do porte mais frequentemente utilizada na literatura o número de empregados, pois em algumas culturas as empresas não fornecem detalhes financeiros precisos. No Brasil, essa classificação é utilizada pelo SEBRAE, sendo muito utilizada acadêmica e profissionalmente. Diante disso, essa pesquisa se deteve em demonstrar essa classificação apenas por número de funcionários, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Porte por número de funcionários

Porte da empresa	Ramo de atuação	
	Indústria	Comércio / Serviços
Micro Empresa	Até 19 pessoas	Até 09 pessoas
Pequena Empresa	De 20 até 99 pessoas	De 10 até 49 pessoas
Média Empresa	De 100 até 499 pessoas	De 50 até 99 pessoas
Grande Empresa	Acima de 500 pessoas	Acima de 100 pessoas

Fonte: SEBRAE (2017)

No Quadro 3 verifica-se que há uma distinção entre porte e ramo de atuação. Nas EPP, a indústria, diferentemente do comércio/serviços, possui um quadro de funcionários maior para se enquadrar no mesmo porte. Isso se justifica pelo fato de precisarem de um número maior de mão de obra para executar suas atividades, em virtude da complexidade que envolve os processos (UYAR, 2010). Apesar das diferenças metodológicas encontradas para classificação do porte, as características da gestão das pequenas empresas são semelhantes.

A realidade das organizações demanda um conjunto maior de informações para gerenciar seus negócios. No contexto das pequenas empresas, essa necessidade não é diferente (MIRANDA *et al.*, 2013). O Quadro 4 evidencia as principais diferenças entre pequenas e grandes empresas. Entre as razões do alto

índice de mortalidade das MPME estão as falhas gerenciais expressas na falta de planejamento e controle financeiro (SEBRAE, 2016).

Quadro 4 – Características de diferenciação das pequenas e grandes empresas

Característica	Grandes Empresas	Pequenas Empresas
Adaptabilidade	Pequena	Grande
Administração	Profissional	Pessoal ou Familiar
Capacidade de interpretar e utilizar políticas e dispositivos legais	Grande	Pequena
Capacidade de utilizar especialistas	Grande	Pequena
Capacitação profissional	Especializada	Não-especializada
Capital	Dissolvido	Concentrado
Concentração de recursos	Capital	Trabalho
Decisão	Descentralizada	Centralizada
Estrutura	Organizada	Informal
Flexibilidade	Pequena	Grande
Forma Jurídica	Sociedade Anônima	Limitada
Ganhos de Escala	Grandes	Pequenos
Idade Média	Alta	Pequena
Níveis Hierárquicos	Muitos	Poucos
Nº Funcionários	Grande	Pequeno
Nº de Produtos	Grande	Pequeno (Único)
Recursos Financeiros	Abundantes	Escassos
Sistemas de Informação	Complexos, formalizados e informatizados	Simple, informais e manuais (mecanizados)
Utilização da Tecnologia	Alta	Baixa (Artesanal)

Fonte: Adaptado de Kassai (1997)

Apesar da pesquisa de Kassai (1997) ter sido realizada há duas décadas, Valeriano (2012) afirma a maioria das características dessas empresas continua semelhante. As principais modificações estão no uso de tecnologias, visto que hoje há maior acesso às informações e à utilização de tecnologia.

As pequenas empresas brasileiras têm algumas características de gestão em comum de acordo com Cezarino e Campomar (2006). Apresentam gestão informal com congruência de patrimônio pessoal e empresarial o que compromete a avaliação de desempenho, formulação de estratégias e análise detalhada da situação financeira da empresa. Além disso, a falta de qualidade gerencial se reflete na ausência de informações sobre processos, controles; desconhecimento do mercado e incapacidade de construção de uma estratégia competitiva e dificuldade

de tomada de decisões com avaliação de riscos. Outra característica é a escassez de recursos para essas empresas que têm dificuldade de angariar financiamentos tanto públicos como privados.

Estudos que tratam sobre as características de pequenas empresas, frequentemente, mencionam a gestão centralizada pelos proprietários (TORRÉS; JULIEN, 2005, UTZIG *et al.*, 2012). Por outro lado, pesquisas que investigaram as características dessas empresas com crescimento acelerado, concluem que o diferencial está no desenvolvimento de uma estrutura organizacional interna capaz de permitir que as responsabilidades operacionais sejam delegadas pelo gestor, o qual pode focar nas funções estratégicas (SMALLBONE; LEIG; NORTH, 1995, FULLER-LOVE, 2006; VOGEL; WOOD JUNIOR, 2012).

O estudo de Vogel e Wood Junior (2012) revelou que os proprietários e gestores das empresas estudadas estão conscientes da importância das práticas gerenciais para o sucesso do negócio, o que se reflete na adoção de algumas práticas sofisticadas de gestão. No entanto, percebeu-se que as pequenas empresas abrem mão de certas práticas consideradas relevantes, por desconhecimento e falta de recursos, devido à atitude dos proprietários ou por considerarem a relação custo-benefício desvantajosa. Abdel-Kader e Luther (2008) corroboram ao afirmar que as grandes empresas adotam mais os ACG, principalmente os mais modernos, do que as pequenas empresas.

2.5 ADOÇÃO DE ACG POR EPP: ESTUDOS RELACIONADOS

Considerando os assuntos discutidos anteriormente, sobre a adoção de ACG por EPP, nesse tópico se buscam trazer alguns estudos relacionados conforme Quadro 5. Para uma maior consistência dos resultados para posterior comparação com esta pesquisa, se buscaram estudos realizados especificamente em indústrias.

Quadro 5 – Estudos relacionados

Referência	Síntese da pesquisa
UYAR (2010)	Objetivou-se explorar os artefatos da contabilidade de custos e de gestão utilizados pelas empresas industriais de Istambul na Turquia. Para a realização do estudo, foi realizado um estudo empírico mediante a aplicação de um questionário a 61 PME. Concluiu-se que o orçamento é o ACG mais importante para as empresas analisadas. Por outro lado, os ACG menos importantes foram planejamento estratégico, considerados pelo autor e pela literatura em geral como artefatos modernos.
<i>Continua</i>	

<i>Continuação</i>	
VOGEL; WOOD JUNIOR (2012)	Objetivou-se verificar como proprietários e gestores de pequenas empresas industriais bem sucedidas definem práticas gerenciais, e ainda identificar quais práticas eles adotam. Para a realização do estudo, foi realizado um estudo empírico em quatro empresas, incluindo visitas às instalações, entrevistas e análise de documentos. Concluiu-se que a informalidade nos processos, o acúmulo de funções, a centralização das decisões e a presença do proprietário na operação são características dos pequenos negócios. Essas empresas estão conscientes da importância das práticas gerenciais para o sucesso do negócio. Ainda, percebeu-se que as pequenas empresas abrem mão de certas práticas por desconhecimento e falta de recursos. O planejamento estratégico e orçamento, por exemplo, tem seu uso limitado, sendo sistemas informacionais de gestão, a prática em crescimento.
AHMAD (2014)	Objetivou-se analisar a adoção de uma ampla gama de ACG em PME da Malásia no setor industrial. Para a realização do estudo, os dados foram coletados por meio de um questionário aplicado a 160 empresas. Concluiu-se que as médias empresas utilizam mais artefatos do que as pequenas empresas. As práticas mais utilizadas pelas empresas são as relacionadas ao diversos tipos de orçamento. Entre as práticas com baixo uso são retorno sobre o investimento, custeio por absorção, custeio variável e custeio ABC. O autor também conclui que as empresas investigadas utilizam mais artefatos considerados tradicionais do que aqueles considerados modernos pela literatura.
MELO; RODRIGUES; LEONE (2016)	Objetivou-se analisar as práticas de gestão de custos em pequenas empresas industriais do segmento de transformação situadas no Município de Mossoró/RN. Para a realização do estudo, foi realizada uma survey cuja amostragem se deu de forma censitária com 49 indústrias. Concluiu-se que o método de custeio mais adotado foi o custeio por absorção, seguido do ABC e custeio variável, mas observou-se também o uso concomitante dos três métodos de custeio em 40% das empresas. Além disso, foi identificada que 86% das empresas adotam o orçamento no processo de fabricação.
SANTOS; DOROW; BEUREN (2016)	Objetivou-se investigar os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados pelas MPE na tomada de decisão. Para a realização do estudo, foi realizado um levantamento com 41 empresas, sendo mais de 43% indústrias que responderam um questionário. Concluiu-se que a maioria destas empresas não conhece ou não faz uso de ACG que orientam as estratégias e ações organizacionais, como o planejamento estratégico e o orçamento. Atenta-se também para o desconhecimento dos métodos de custeio, especialmente o ABC.
CUZDRIOREAN (2017)	Objetivou-se determinar quais ferramentas estão sendo usadas pelas PMEs romenas e, por outro lado, identificar as razões subjacentes pelas quais alguns ACG específicos não estão sendo usados. Para a realização do estudo, foi realizado um levantamento, compreendendo uma análise de 37 respostas a uma pesquisa de questionário realizada entre as PME de uma das regiões mais desenvolvidas da Romênia. Concluiu-se que a grande maioria dos entrevistados usa uma pequena quantidade de ACG tradicionais, como os sistemas de orçamentos usados para controlar custos e planejar fluxos de caixa. Por outro lado, a maioria dos ACG modernos são muito pouco usados. Os altos custos de implementação, falta de compromisso de gestão ou restrições financeiras foram os principais motivos da falta de uso dos ACG tradicionais e modernos.

Fonte: Elaborado com base nos estudos citados

Os estudos relacionados buscaram explicar alguns pontos abordados nessa pesquisa. De acordo com Uyar (2010), Ahmad (2014), Melo, Rodrigues e Leone (2016) e Cuzdriorean (2017) o ACG mais importante para as pequenas empresas industriais foi o orçamento, enquanto que Vogel e Wood Junior (2012) e Santos Dorow e Beuren (2016) concluíram que o orçamento não é utilizado por essas

empresas ou apresenta seu uso limitado. Quanto a práticas relacionadas a CG estratégica Ahmad (2014) evidencia baixo uso pelas PME e os outros três estudos concordam que o planejamento estratégico não é utilizado por essas empresas.

Quanto aos métodos e sistemas de custeio, Melo, Rodrigues e Leone (2016) evidenciaram que as pequenas empresas adotam métodos de custeio, seja para atender aos preceitos legais ou gerenciais, sendo que apenas uma empresa de sua amostra afirmou não utilizar nenhum método. Por outro lado, Ahmad (2014) afirma que os métodos de custeio por absorção, variável e ABC apresentaram baixo uso. Santos Dorow e Beuren (2016) concluem que gestores das pequenas empresas não conhecem tais artefatos relacionados a custeio, o que dificulta a implantação desses artefatos para a tomada de decisão. Vogel e Wood Junior (2012) afirmam que as pequenas empresas abrem mão de certas práticas por desconhecimento e falta de recursos. Cuzdriorean (2017) concluem que os altos custos de implementação, falta de compromisso de gestão ou restrições financeiras foram os principais motivos da falta de uso dos ACG tradicionais e modernos. Esses fatores se caracterizam como dificuldades associadas à adoção de ACG. Em ambos os estudos é reconhecido que os artefatos considerados modernos pela literatura são menos utilizados.

Diante do contexto exposto, fica evidente que a adoção de artefatos está associada à melhoria na gestão das pequenas empresas, sendo capaz de auxiliar na tomada de decisão. Como consequência dessa adoção, se verifica uma melhoria nos desempenhos dessas empresas. Por outro lado, se verifica que há uma falta de conhecimento dos ACG pelas pequenas empresas e falta de recursos para a implantação, fatores que podem ser barreiras para a adoção dos mesmos.

3 METODOLOGIA

Nesta seção se apresentam as escolhas metodológicas e os procedimentos que foram adotados para o alcance dos objetivos delineados. São descritos a classificação da pesquisa, a definição das variáveis de pesquisa, a construção e validação do instrumento de pesquisa, a população e a amostra, a coleta dos dados, o tratamento e a análise dos dados e, por fim, as limitações metodológicas.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para a realização desse estudo foram estudadas indústrias de pequeno porte, a fim de analisar a adoção dos ACG por essas empresas. A análise é precedida de uma revisão bibliográfica sobre os ACG e características da gestão das EPP. Para tanto, o presente estudo se caracteriza como uma pesquisa aplicada e descritiva, realizada por meio de levantamento, cuja abordagem dos dados é quantitativa.

As características do estudo permitem qualificá-lo quanto à sua natureza como pesquisa aplicada, pois está voltada à aquisição de conhecimentos visando aplicar em uma situação específica, ou seja, é uma pesquisa elaborada buscando resolver problemas identificados pelo pesquisador; quanto aos objetivos como descritivo, pois os fatos ocorridos relacionados aos ACG adotados pelas EPP serão relatados, buscando explicar suas características e possíveis relações entre variáveis; e quanto à abordagem do problema como quantitativo, pois será utilizada análise estatística dos dados a fim de quantificar as informações coletadas das empresas (GIL, 2017).

Quanto aos procedimentos técnicos esta pesquisa se classifica como levantamento, pois se caracteriza pela solicitação de informações a um grupo de pessoas por meio de questionamentos. Na sequência, se apresenta uma descrição numérica de tendências, práticas ou opiniões de uma população, estudando-se uma amostra dessa população, sendo que a partir dos resultados da amostra, é possível generalizar ou fazer afirmações sobre a população (CRESWELL, 2010).

No geral, pesquisas do tipo levantamento se desenvolvem ao longo de diversas etapas. Neste trabalho, as etapas foram estabelecidas baseadas em Gil (2017): a) Especificação dos objetivos; b) Operacionalização dos conceitos e variáveis; c) Elaboração do Instrumento de coleta de dados; d) Pré-teste do

instrumento; e) Seleção da amostra; f) Coleta e verificação dos dados; g) Análise e interpretação dos dados; h) Apresentação dos resultados. A primeira fase já foi realizada na introdução, na qual foi apresentado o objetivo deste estudo. As outras fases serão apresentadas nos próximos tópicos.

3.2 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE PESQUISA

Para a definição dos ACG, inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica nas bases de dados EbscoHost e Periódicos Capes para buscar artigos nacionais e na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) para buscar teses e dissertações nacionais, a fim de identificar quais os artefatos mais pesquisados em estudos nacionais anteriores.

Na pesquisa realizada em fevereiro de 2017, buscou-se levantar o número de publicações sobre o tema ACG sem restrição de período. O critério de seleção foi de que os termos selecionados deveriam constar no título do trabalho. Os termos pesquisados para buscar publicações nacionais foram: “artefatos” ou “práticas” e “contabilidade gerencial” ou “contabilidade de gestão” ou “controladoria”. Conforme evidenciado no Quadro 6 retornaram 33 publicações, as quais foram lidas na íntegra para conseguir identificar os ACG utilizados nas pesquisas. Dessas publicações, identificou-se que 7 eram estudos bibliográficos ou documentais e, portanto, não foram utilizados para essa análise. Dessa forma, restaram 26 publicações para fazer parte da análise.

A partir da análise das 26 publicações, os resultados foram agrupados, conforme Apêndice A, de modo que se pudessem analisar quais os ACG foram mais pesquisados nesses estudos anteriores. A partir desse agrupamento foram selecionados para esta pesquisa os ACG que tiveram mais de treze ocorrências, isto é, que foram pesquisados em mais da metade das publicações analisadas. Os ACG selecionados para fazer parte dessa pesquisa estão apresentados no Quadro 6.

A definição das variáveis relacionadas às dificuldades encontradas pelas empresas consistiu em analisar a literatura com a finalidade de identificar as principais dificuldades encontradas ao buscar implantar algum ACG. O Quadro 6 identifica as variáveis encontradas.

A definição da variável percepção do desempenho econômico e financeiro da empresa consiste em aplicar questões baseadas em outros estudos semelhantes

(STEPPAN, 2006; SANTOS, 2011; MANVAILER, 2013), sobre a percepção do respondente quanto ao desempenho em que é encontrado na empresa. Essa variável é apresentada no Quadro 6.

Quadro 6 – Categorias e variáveis dessa pesquisa

Categorias	Variável	Características da variável
Artefatos da contabilidade de gestão	Custeio por Absorção	O custo da mercadoria produzida é apurado mediante a soma dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis. Esses custos são distribuídos para todos os produtos feitos.
	Custeio Variável	O custo da mercadoria produzida é apurado mediante a soma apenas dos custos e despesas variáveis. Esse método permite calcular o quanto cada produto contribui para pagar o custo fixo (margem de contribuição) e o ponto de equilíbrio.
	Custeio ABC	Os custos são apurados e gerenciados com base nas atividades realizadas no processo de fabricação dos produtos.
	Custeio Padrão	Os custos são acompanhados mediante um padrão de comportamento, ou seja, os montantes esperados são determinados no final do período de apuração e comparados com os custos reais.
	Custeio Meta	O custo de um produto é determinado baseado no preço que os clientes estão dispostos a pagar.
	<i>Benchmarking</i>	Os processos e os resultados são comparados com outras empresas, buscando melhorar o resultado da empresa.
	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	O valor gerado para os proprietários é avaliado mediante o cálculo do lucro já excluído o custo de todo capital (de terceiros e próprio).
	Planejamento estratégico	Um instrumento formal de planejamento longo prazo é elaborado, que inclui a definição da missão, da visão, das estratégias organizacionais, dos objetivos e dos planos de ação.
	Orçamento Operacional	Um plano formal é elaborado, anualmente, para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.
Dificuldades	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	A execução da estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho – financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.
	Desconhecimento do ACG	O ACG necessita ser compreendido pelos gestores para sua implantação e muitas vezes o conhecimento é insuficiente.
	Falta de recursos	O custo para o desenvolvimento e para a implantação do ACG é muito elevado, inviabilizando sua implantação.
Percepção do desempenho econômico financeiro	Desinteresse do gestor	O gestor não tem interesse em implantar o ACG, por entender que as informações geradas não serão usadas.
	Percepção do desempenho econômico	O gestor atribui um grau de qualidade do desempenho econômico da empresa considerando o lucro líquido.
	Percepção do desempenho financeiro	O gestor atribui um grau de qualidade do desempenho financeiro da empresa considerando o fluxo de caixa.

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da definição das variáveis pesquisadas, se elaborou o instrumento de pesquisa que foi utilizado para o levantamento dos dados.

3.3 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

Após a identificação dos ACG e das categorias, foi construído um questionário estruturado com questões fechadas de múltipla escolha e escala de avaliação conforme Apêndice C. O questionário estava composto por 50 questões no total, sendo dividido em 5 blocos e 12 construtos, conforme Quadro 7.

Quadro 7 – Questões dessa pesquisa

Bloco	Construto	Questões	Questões por construto
Bloco I – Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	Custeio Variável	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	Custeio ABC	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	Custeio Padrão	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	Custeio Meta	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
Bloco II – Métodos de avaliação de desempenho	<i>Benchmarking</i>	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
Bloco III – Modelos de gestão	Planejamento estratégico	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	Orçamento Operacional	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	Nível de: utilização; conhecimento; recursos financeiros; e interesse.	4
Bloco IV – Desempenho	Percepção do desempenho econômico e financeiro	Percepção do desempenho econômico considerando o lucro líquido; Percepção do desempenho financeiro considerando o fluxo de caixa.	2
Bloco V – Perfil da empresa e do respondente	Perfil da empresa e do respondente	Nº funcionários; Tempo de atuação no mercado; Ramo de atividade; Função na empresa; Tempo na empresa; Tempo no cargo; Nível de formação acadêmica; Graduação.	8
Total de questões			50

Fonte: Dados da pesquisa

Nos Blocos I, II e III solicitou-se aos respondentes que assinalassem o grau de adoção de cada artefato por meio da utilização da escala de Likert de cinco pontos: nenhum, pouco, moderado, muito e absoluto. A estruturação da escala de

Likert foi utilizada com a finalidade de medir o posicionamento dos respondentes (COELHO; ESTEVES, 2007; COSTA, 2011).

Para cada artefato foram atribuídas sentenças relacionadas a dificuldades encontradas pelas empresas ao buscar a adoção do artefato. Nesse caso também foi utilizada a escala de Likert de cinco pontos, com as mesmas denominações para os graus de dificuldade.

O Bloco IV objetivou descobrir a percepção dos respondentes quanto ao desempenho econômico e financeiro da empresa. Foi utilizada a escala de Likert de cinco pontos com as seguintes denominações: péssimo, ruim, regular, bom e ótimo. O Bloco V foi elaborado com o objetivo de levantar informações sobre a empresa e o respondente contendo questões de múltipla escolha.

A validação do questionário foi realizada mediante aplicação de um pré-teste aplicado em etapas. Primeiramente, o questionário foi discutido e validado por quatro discentes do mestrado de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Tais discentes foram escolhidos por possuir conhecimento da literatura necessário para o pré-teste e por trabalhar em escritórios de contabilidade, possuem contato direto com pequenas empresas. Nessa primeira etapa da validação foram realizadas sugestões com intuito de melhorar o entendimento das questões, visto que seriam aplicadas a pequenas empresas e essas necessitam de linguagem mais acessível.

Posteriormente, o questionário já revisado foi aplicado a duas empresas similares às da amostra, com objetivo de identificar inconsistências e entendimento das questões. Nessa etapa, foram realizadas sugestões quanto a alguns termos utilizados, mas a principal sugestão foi a denominação da escala, inicialmente com denominação de discordo totalmente a concordo totalmente, passando a ser de nenhum a absoluto.

Diehl e Tatim (2004) esclarecem que o pré-teste é a aplicação de alguns exemplares em uma pequena amostra escolhida, a fim de verificar a existência de possíveis falhas, como inconsistências ou complexidade das questões, linguagem inacessível entre outros, com vistas a promover seu aprimoramento e o aumento de sua validade. Para Marconi e Lakatos (2011), a realização do pré-teste deve ser aplicada a amostras com características semelhantes ao alvo da pesquisa real, no entanto, nunca na amostra selecionada para a pesquisa.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O universo desta pesquisa é composto por 16.612 empresas de pequeno porte do setor da indústria do Rio Grande do Sul em 2014, que caracteriza a população da pesquisa (SEBRAE, 2018). O levantamento do contato dessas empresas se deu por meio do Cadastro Industrial da FIERGS, que é uma publicação da Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul (FIERGS) que divulga informações sobre as empresas industriais e fornecedores de serviços. Dentre as informações estão o telefone e o e-mail que foram utilizados para envio do questionário.

Esse cadastro é composto por 2.963 indústrias de pequeno porte, mas somente foi possível entrar em contato com 2.183 empresas, visto que algumas estão desativadas ou sem informações de telefone e/ou e-mail ou, ainda, com cadastro desatualizado. Portanto, a população ajustada da pesquisa é 2.183, número que constitui a população amostral da pesquisa. Esta pesquisa se caracteriza como não probabilística e os questionários foram enviados a todas as empresas da população amostral, visando receber o maior número de respostas possíveis.

Ao final, foram retornados 225 questionários, dos quais 70 foram excluídos da análise, pois 27 são micro empresas, 9 médias ou grandes empresas e 34 questionários estavam incompletos. Para a análise restaram 155 questionários completos e respondidos por indústrias de pequeno porte, número que compõe a amostra da pesquisa. Esse número é aceitável, pois considerando que as quatro questões de cada ACG compõe um questionário isolado por conter questões iguais, verifica-se que o número de respondentes de 155 é superior a 5x o número de questões de cada questionário (HAIR *et al.*, 2009).

3.5 COLETA DE DADOS

A pesquisa se caracteriza como levantamento e foi realizada mediante a aplicação de um questionário contendo questões fechadas aos gestores ou proprietários das EPP. Esse procedimento é constituído por uma série de perguntas, que devem ser respondidas sem a presença do entrevistador (DIEHL; TATIM, 2004).

A preparação da coleta dos dados iniciou em junho de 2017 com o levantamento das informações das empresas, tais como e-mail e telefone e a

aplicação dos questionários iniciou no mês de agosto de 2017. No e-mail enviado, foi enfatizada a importância do questionário ser respondido pelo gestor ou proprietário por possuir maior conhecimento sobre a gestão da empresa. Além disso, constaram informações sobre o título da pesquisa, instituição de ensino, identificação da pesquisa e do seu orientador, o tempo necessário para respostas e a opção de acesso ao instrumento de coleta de dados, por meio do link de acesso do SurveyMonkey®. Optou-se pelo uso do SurveyMonkey® por ser de fácil utilização e mostrar uma estrutura confiável.

Para aumentar o índice de respostas, foi enviada uma notificação com o convite para participar desta pesquisa, conforme Apêndice B. Posteriormente, foi realizado o envio em quatro ondas de e-mails com o link de acesso ao questionário. A primeira ocorreu no dia 1 de agosto e a última ocorreu no dia 30 de outubro. A partir da segunda onda de envio, com número de respostas abaixo do esperado, foram contatadas via telefone aleatoriamente as empresas da lista, visando explicar a pesquisa e falar com o respondente.

3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados foram transferidos para os softwares IBM™ SPSS™ 21 (Statistical Package for Social Science) e Microsoft™ Excel™ 2010 para a preparação dos dados e posterior análises estatísticas. Para o processo de análise dos dados foram utilizadas estatísticas univariadas (análises descritivas) e multivariadas (correlação de Pearson e regressão múltipla).

A partir da coleta dos dados, foi realizada uma análise preliminar dos dados obtidos na coleta, com a finalidade de assegurar que os dados atendem às exigências das análises multivariadas. Primeiramente, realizou-se uma verificação da existência de dados ausentes, onde não se encontrou nenhum dado ausente, visto que não era permitido concluir o questionário com questões sem resposta. Dessa forma, os dados estavam aptos para a inserção no *software*.

Em um segundo momento, foi realizada a verificação da normalidade dos dados mediante o uso da análise de curtose e assimetria. Esse procedimento é importante para garantir a qualidade dos dados. Para que os dados apresentem normalidade a análise de curtose e assimetria deve indicar valor entre -1 e +1 (HAIR *et al.*, 2009). Os resultados obtidos com essa análise atestaram a normalidade dos

dados e estão apresentados no Apêndice D que mostra que os dados encontram-se dentro dos valores indicados pela literatura, portanto, aptos para a realização das análises multivariadas.

A partir da análise da qualidade dos dados se realizou a análise dos dados. Para apresentar os resultados das características da empresa e respondentes, bem como dos artefatos e das dificuldades encontradas na adoção dos artefatos foi utilizada a estatística descritiva. Com o auxílio desta técnica apresentam-se frequências absolutas (n) e relativas (%), valores mínimos e máximos, média, desvio padrão e variância.

Para analisar a associação entre a utilização dos ACG e a percepção do desempenho econômico e financeiro pelos respondentes foi realizado um teste de correlação. O coeficiente de correlação é utilizado para avaliar essa associação. Coeficientes maiores indicam uma forte relação e coeficientes menores indicam uma fraca relação (MALHOTRA, 2012). Dancey e Reidy (2013) sugerem uma escala para analisar a correlação entre variáveis, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Intensidade de associação de coeficientes de correlação

Varição do Coeficiente	Força de Associação
±1,00	Perfeito
±0,70 - ±0,99	Forte
±0,40 - ±0,69	Moderado
±0,01 - ±0,39	Fraco
0,00	Zero

Fonte: Adaptado de Dancey; Reidy (2013).

Para analisar quantitativamente a correlação entre duas variáveis neste estudo, foi utilizada a correlação de Pearson. A correlação de Pearson mensura a associação linear entre duas variáveis métricas e o seu resultado numérico é chamado de coeficiente de correlação que varia de -1,00 a +1,00 (DANCEY; REIDY, 2013).

Como forma de analisar a relação entre a adoção dos ACG e a percepção do desempenho, utilizou-se o modelo estatístico da regressão linear múltipla, que tem por objetivo avaliar a relação de dependência de uma variável, também chamada de dependente (desempenho), em relação a outras variáveis, conhecidas também como independentes (ACG). Os resultados da regressão múltipla tem a capacidade de prever o comportamento futuro da variável dependente, a partir da influência nela

exercida pelas variáveis independentes (HAIR *et al.*, 2009). Define-se, portanto, o modelo geral proposto pelo presente estudo, no contexto do método de regressão linear múltipla:

DESEMPENHO

$$= \alpha + \beta_1.ACG1 + \beta_2.ACG2 + \beta_3.ACG3 + \beta_4.ACG4 + \beta_5.ACG5 + \beta_6.ACG6 + \beta_7.ACG7 + \beta_8.ACG8 + \beta_9.ACG9 + \beta_{10}.ACG10 + \varepsilon$$

em que α representa o valor da constante, β representa os coeficientes parciais, relativos às variáveis independentes, que indicam ainda se a relação entre as mesmas e a variável dependente é positiva ou negativa. O termo ε representa o erro aleatório, ou seja, o resíduo deixado pelo modelo relativo à parte que o mesmo não foi capaz de explicar do comportamento da variável dependente. Percepção do desempenho é a variável dependente e os ACG são as 10 variáveis independentes, ou seja, os 10 artefatos estudados nessa pesquisa.

Em relação aos níveis de significância de cada variável em particular, o modelo afere testes de hipóteses baseados em estatística t, aos quais se associam valores p, que apresentam de forma direta quais são as margens de erro permitidas para se concluir sobre o grau de significância estatística dos coeficientes das variáveis explicativas. Além do nível de significância relacionado a cada uma das variáveis independentes, tem-se ainda o teste-F, que atesta a significância global do modelo, permitindo testar que ao menos um termo β é diferente de 0 (HAIR *et al.*, 2009).

3.7 LIMITAÇÕES METODOLÓGICAS

Quanto às limitações do método, pode-se destacar que a aplicação do questionário, instrumento de coleta de dados desta pesquisa, apresentou como a principal desvantagem o retorno de um pequeno número de questionários respondidos (MARCONI; LAKATOS, 2011). Além disso, foi evidenciada a importância de o questionário ser respondido pelo gestor ou proprietário da empresa por possuir maior conhecimento sobre a gestão, no entanto, não se pode afirmar que o respondente é, de fato, o escolhido, podendo comprometer a qualidade e precisão das respostas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da análise dos dados coletados por meio do instrumento de pesquisa respondido. Primeiramente, é apresentada a caracterização das empresas e seus respondentes. Na sequência, é apresentada a análise descritiva da adoção dos artefatos da contabilidade de gestão, detalhando as empresas da amostra e os artefatos. E, por fim, se analisam a relação entre a adoção dos ACG e a percepção do desempenho por meio de análises multivariadas (correlação de Pearson e regressão múltipla).

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E RESPONDENTES DA AMOSTRA

Neste tópico, são descritos os dados obtidos em relação às pequenas empresas, tais como: Quantidade de funcionários; Tempo de atuação no mercado; Atividade da empresa. Na sequência, serão analisados os dados dos respondentes, tais como: função do respondente, formação acadêmica e tempo de atuação.

Para fins dessa pesquisa se optou por utilizar a classificação do porte por número de funcionários, visto que conforme Ismail e King (2006) algumas empresas têm receio em fornecer dados financeiros precisos, o que pode comprometer a veracidade de pesquisas. O número de funcionários das empresas respondentes está disposto na Tabela 5, sendo que as empresas objeto dessa pesquisa se caracterizam por ser de pequeno porte, ou seja, possuem entre 20 e 99 funcionários.

Tabela 5 – Número de funcionários das empresas respondentes

Número de funcionários	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 19 funcionários	27	12%
Entre 20 e 99 funcionários	155	69%
Mais de 100 funcionários	9	4%
Incompleta	34	15%
Total	225	100%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 5, o número total de respondente da pesquisa foi 225, no entanto, o número de respostas válidas foi 155 que corresponde a 69% do total de respondentes. Essa questão foi a primeira a ser analisada visto que se pretende analisar somente as pequenas empresas, ou seja, aquelas que possuem

entre 20 e 99 funcionários. Dessa forma, foram excluídas da análise as demais respondentes: até 19 funcionários; mais de 100 funcionários e as respostas incompletas. A população amostral da pesquisa foi 2.183 empresas e apenas 155 empresas responderam completamente o questionário, se caracterizando como amostra da pesquisa, esta equivale a 7% da população.

Após a classificação do número de funcionários e exclusão das respostas que não são objeto dessa pesquisa se deu sequência na análise dos dados, considerando as 155 respostas válidas. Na sequência, foi questionado aos respondentes há quanto tempo as suas empresas estão atuando no mercado e suas respostas são apresentadas na Tabela 6.

Tabela 6 – Tempo de atuação no mercado

Tempo de atuação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Menos de 5 anos	0	0%
Entre 6 e 10 anos	6	4%
Entre 11 e 15 anos	24	15%
Entre 16 e 20 anos	21	14%
Mais de 21 anos	104	67%
Total	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 6, pode-se verificar que a maioria das empresas está no mercado há mais de 21 anos, representando 67% das respostas, o que expressa uma atuação já consolidada. Por outro lado, nenhuma empresa analisada atua no mercado a menos de 5 anos, e apenas 4% entre 6 e 10 anos. Esses resultados informam que 96% das empresas analisadas estão no mercado há mais de 11 anos. É possível analisar essa informação em conjunto com o número de funcionários, pois é provável que as empresas que estão no mercado há mais tempo, possuem uma estrutura maior e necessitam de mais funcionários entre 20 e 99 funcionários. Além disso, é possível inferir que as indústrias estão se atualizando com tecnologias cada vez mais avançadas, proporcionando maiores estruturas em função de seu tempo de atuação no mercado, porém com menos funcionários, devido à automatização de inúmeros processos.

Outra informação solicitada aos respondentes foi de identificar o principal ramo de atividade em que a empresa atua. A Tabela 7 apresenta a frequência

absoluta e relativa referente à amostra dessa pesquisa e a frequência relativa referente ao Rio Grande do Sul para comparar tais percentuais.

Tabela 7 – Ramo de atividade da empresa

Ramo de atividade	Frequência absoluta amostra	Frequência relativa amostra	Frequência relativa RS
Indústria de metalurgia e produtos de metal	42	27,1%	14,0%
Indústria de produtos alimentícios e de bebidas	21	13,5%	13,9%
Indústria têxtil e vestuário	18	11,6%	7,7%
Indústria de produtos de madeira e moveleira	16	10,3%	13,1%
Indústria de produtos de papel e material plástico	8	5,2%	6,7%
Indústria de calçados e artefatos de couro	7	4,5%	11,7%
Construção civil	7	4,5%	
Indústria extrativa	6	3,9%	1,7%
Indústria gráfica	6	3,9%	2,6%
Indústria química, farmoquímica e farmacêutica	6	3,9%	2,9%
Indústria de máquinas e equipamentos	5	3,2%	7,2%
Indústria de minerais não metálicos	4	2,6%	6,2%
Indústria de máquinas, aparelhos e materiais elétricos e eletrônicos	4	2,6%	2,5%
Indústria de produtos diversos: joias e bijuterias; utilidades domésticas	4	2,6%	3,7%
Indústria automobilística e equipamentos de transporte	1	0,6%	2,6%
Total	155	100%	96,3%

Fonte: Dados da pesquisa e IBGE (2015)

O IBGE (2015) classifica as empresas segundo as divisões de atividades, sendo que as principais classificações são de Indústrias Extrativas e Indústrias de Transformação. As Indústrias de Transformação se dividem em diversas outras categorias, no entanto, para essa pesquisa foram agrupadas nas categorias expostas na Tabela 7, bem como Indústria extrativa e Construção civil. O ramo da construção civil não é exposto na classificação do IBGE, mas devido a 7 empresas desse ramo ter respondido a pesquisa se consideraram as respostas.

Pode-se verificar que do total de respondentes quatro categorias obtiveram mais respondentes: Indústria de metalurgia e produtos de metal (27,1%); Indústria de produtos alimentícios e de bebidas (13,5%); Indústria têxtil e vestuário (11,6%); Indústria de produtos de madeira e moveleira (10,3%). Essas categorias juntas representam 62,6% dos respondentes. Ao comparar os percentuais com o estado do RS é possível perceber que alguns percentuais se aproximam demonstrando que a amostra é representativa. A diferença mais evidente é na categoria com maior

número de respondentes, Indústria de metalurgia e produtos de metal, onde a amostra representa 27,1% do total, enquanto que o percentual do RS é 14%.

Quanto às informações fornecidas pelos respondentes sobre suas características, pode-se observar na Tabela 8 a função do respondente. Salienta-se que foi solicitado que o questionário deveria ser respondido pela pessoa com maior conhecimento na área da contabilidade de gestão.

Tabela 8 – Função do respondente

	Frequência absoluta	Frequência relativa
Administrador (a)	50	32%
Proprietário (a)	49	32%
Gerente	30	19%
Contador (a)	7	5%
Controller	6	4%
Outro	13	8%
Total	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 8, percebe-se que administradores (as), proprietários (as) e gerentes foram os principais respondentes dessa pesquisa, com 32%, 32% e 19%, respectivamente, os quais juntos somam 83%. Quanto ao restante dos respondentes, 17% ficou distribuído entre Contador (a), Controller e Outros. Na categoria Outros foi deixado um espaço para os respondentes apresentar sua função, caso não fosse nenhuma elencada nas opções. Essas respostas puderam ser classificadas em três principais setores: Setor administrativo; Setor financeiro; Setor contábil/fiscal. Constata-se, portanto, que tais respondentes ocupam cargos relacionados à área contábil e administrativa e possuem informações necessárias para responder o questionário.

Esses respondentes ainda atuam na mesma empresa na maioria há mais de 21 anos com 25% e atuam no mesmo cargo na sua maioria há menos de 5 anos. De forma geral, não identificou-se um destaque nessas duas questões. Percebe-se que as respostas estão distribuídas entre as cinco categorias de forma similar, conforme Tabela 9.

Tabela 9 – Tempo de atuação no cargo e empresa

	Tempo de atuação no mesmo cargo		Tempo de atuação na mesma empresa	
	Frequência absoluta	Frequência relativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Menos de 5 anos	45	29%	29	19%
Entre 6 e 10 anos	39	25%	37	23%
Entre 11 e 15 anos	26	17%	32	21%
Entre 16 e 20 anos	13	8%	18	12%
Mais de 21 anos	32	21%	39	25%
Total	155	100%	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 10, a maioria dos respondentes afirma ter graduação, representando 50% do total e na sequência a formação com especialização representa 28%. Apenas 5% dos respondentes possuem mestrado, nenhum doutorado e 18% dos respondentes possuem apenas o ensino médio.

Tabela 10 – Formação acadêmica do respondente

Formação acadêmica	Frequência absoluta	Frequência relativa
Ensino Médio	27	18%
Graduação	77	50%
Pós-Graduação – Especialização	44	28%
Pós-Graduação – Mestrado	7	5%
Pós-Graduação – Doutorado	0	0%
Total	155	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A principal formação acadêmica observada na Tabela 11 foi administração, onde 50% respondentes afirmam ter cursado. Na sequência ciências contábeis com 12% e economia e engenharia da produção com 5%. Outros cursos foram citados, mas com pouca representatividade e, por isso, não serão descritos.

Tabela 11 – Função do respondente

Formação graduação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Administração	77	50%
Ciências Contábeis	19	12%
Economia	8	5%
Engenharia da Produção	7	5%

Fonte: Dados da pesquisa

Em síntese, o perfil das empresas de pequeno porte analisadas possuem entre 20 e 99 funcionários, onde a grande maioria (67%) está atuando no mercado há mais de 21 anos e atuam principalmente no ramo de metalurgia, alimentícia, têxtil e moveleira 62,6% do total de respondentes. A maioria dos respondentes (83%) se caracteriza por desempenhar a função de administrador, proprietário ou gerente e 82% dos respondentes possuem no mínimo uma graduação, sendo que a mais comum entre os respondentes é administração.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA GERAL

Nesta seção são apresentados os resultados encontrados considerando as 155 respostas da amostra. O questionário solicitava ao respondente que indicasse um nível de utilização ou conhecimento ou recursos financeiros ou interesse das práticas conforme a escala de cinco pontos com denominação nenhum, pouco, moderado, muito e absoluto, na qual também foi aplicado valor numérico que varia de 1 a 5. Para a apresentação dos resultados, foi utilizado o critério do somatório das frequências das alternativas: nenhum (1) foi isolado e significa que as empresas não utilizam, não conhecem, não possuem recursos financeiros e não tem interesse; pouco (2) e moderado (3) significa que as empresas atribuem baixo nível de utilização ou conhecimento ou recursos financeiros ou interesse; e muito (4) e absoluto (5) significa alto nível. As estatísticas descritivas estão dispostas no Apêndice D e as tabelas descritivas na íntegra por tempo de atuação e por ramo de atividade estão apresentadas no Apêndice E. No corpo do texto foram apresentados somente os resultados significativos.

4.2.1 Nível de utilização dos artefatos

A primeira análise realizada foi para verificar qual o nível de utilização dos artefatos, ou seja, se as empresas de pequeno porte usam essas práticas. A Tabela 12 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao nível de utilização dos artefatos pesquisados.

Tabela 12 – Nível de utilização dos artefatos

Artefatos	Não utilização	Baixa utilização	Alta utilização	Total
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	5%	43%	52%	100%
Custeio variável	8%	53%	39%	100%
Custeio ABC	14%	37%	49%	100%
Custo padrão	13%	52%	35%	100%
Custo Meta	16%	52%	32%	100%
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho				
<i>Benchmarking</i>	13%	52%	35%	100%
EVA	25%	54%	21%	100%
Modelos de gestão				
Planejamento estratégico	14%	56%	30%	100%
Orçamento operacional	24%	59%	17%	100%
BSC	30%	48%	22%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Dentre os artefatos estudados conforme Tabela 12, é possível perceber que o artefato mais utilizado pelas indústrias de pequeno porte analisadas é custeio por absorção, pois 95% das empresas o utilizam. A maioria das empresas analisadas atribui alta utilização a apenas dois artefatos: custeio por absorção (52%) e custeio ABC (49%). Por outro lado, os outros oito artefatos apresentaram percentuais mais altos para a coluna baixa utilização, isso quer dizer que a maioria das pequenas empresas analisadas utiliza alguns princípios desses oito artefatos.

Essas empresas tendem a utilizar mais os métodos de custeio, visto que são os três mais utilizados: custeio por absorção (52%); custeio ABC (49%); e custeio variável (39%). É possível perceber também que a soma ultrapassa 100%, ou seja, as empresas utilizam mais de um método de custeio. O emprego do custeio por absorção é típico de empresas que visam atender tanto aos princípios de contabilidade quanto à legislação fiscal e isso pode justificar a grande utilização desse método. Em conjunto com o custeio por absorção é possível utilizar outros métodos mais voltados para a área gerencial, como é o caso do custeio variável e ABC. Uma empresa pode utilizar mais de um método de custeio simultaneamente, pois possuem finalidades distintas (MELO; RODRIGUES; LEONE, 2016).

Por outro lado, os artefatos que apresentaram maiores índices de não utilização foram BSC (30%), EVA (25%) e orçamento operacional (24%). O BSC e EVA, em

especial, são modernos e, geralmente, são implementados por empresas mais avançadas organizacionalmente, pois demanda uma ampla gama de informações.

A análise da utilização dos artefatos também foi realizada mediante a classificação entre modernos e tradicionais, conforme Tabela 13. Verifica-se que os cinco artefatos com maiores percentuais de alta utilização são: custeio por absorção (52%) - tradicional; custeio ABC (49%) – moderno; custeio variável (39%) - tradicional; custo padrão (35%) – tradicional; Benchmarking (35%) – moderno. Observa-se, então, que as pequenas empresas utilizam tanto artefatos tradicionais quanto modernos. Cabe salientar que de acordo com a literatura, os artefatos modernos têm se mostrado pouco utilizados. No entanto, os resultados dessa pesquisa evidenciam que as pequenas empresas têm utilizado tais artefatos, pois pelo menos 21% das empresas atribuem alta utilização para os ACG modernos.

Tabela 13 – Nível de utilização dos ACG classificados em modernos e tradicionais

Artefatos	Não utilização	Baixa utilização	Alta utilização	Total
Tradicionais				
Custeio por absorção	5%	43%	52%	100%
Custeio variável	8%	53%	39%	100%
Custo padrão	13%	52%	35%	100%
Orçamento operacional	24%	59%	17%	100%
Modernos				
Custeio ABC	14%	37%	49%	100%
<i>Benchmarking</i>	13%	52%	35%	100%
Custo Meta	16%	52%	32%	100%
Planejamento estratégico	14%	56%	30%	100%
BSC	30%	48%	22%	100%
EVA	25%	54%	21%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

As empresas analisadas apresentaram na sua maioria utilização de mais de um artefato, seja em baixa ou alta utilização conforme Tabela 14. Apenas 1,3% da amostra afirmaram utilizar somente 1 artefato e 41,3% das empresas analisadas afirmam utilizar os 10 em algum grau, seja baixo, moderado, alto ou absoluto. 91,0% da amostra afirmam utilizar entre 6 e 10 artefatos. No entanto, ao analisar a utilização apenas do alto nível de utilização, percebe-se que apenas 1 empresa utiliza todos os artefatos. 12,9% da amostra não utiliza nenhum artefato com alto nível de utilização e 69,5% afirmam utilizar entre 1 e 5 artefatos com alta utilização.

Tabela 14 – Número de ACG utilizados

Número de ACG utilizados	Qualquer nível de utilização		Alto nível de utilização	
	Frequência absoluta	Frequência relativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Utiliza 10 artefatos	64	41,3%	1	0,6%
Utiliza 9 artefatos	30	19,4%	3	1,9%
Utiliza 8 artefatos	20	12,9%	6	3,9%
Utiliza 7 artefatos	15	9,7%	9	5,8%
Utiliza 6 artefatos	12	7,7%	8	5,2%
Utiliza 5 artefatos	8	5,2%	23	14,8%
Utiliza 4 artefatos	2	1,3%	16	10,3%
Utiliza 3 artefatos	1	0,6%	25	16,1%
Utiliza 2 artefatos	1	0,6%	23	14,8%
Utiliza 1 artefato	2	1,3%	21	13,5%
Não utiliza nenhum artefato	0	0%	20	12,9%
Total	155	100,0%	155	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

Ao utilizar um filtro para tentar identificar os artefatos mais utilizados dentre as empresas que estão no mercado há mais tempo ou menos tempo, utilizou-se o filtro tempo de atuação das empresas no mercado. Nesse item 67% das empresas analisadas tinham mais de 21 anos de atuação e 33% menos de 21 anos. A Tabela 15 mostra as informações com significância. Ao analisar o teste t para amostras independentes ao nível de significância de 10%, se encontrou evidência de diferenças significativas para o planejamento estratégico e orçamento operacional, ou seja, as empresas com menor idade utilizam mais esses dois ACG.

Tabela 15 – Nível de utilização dos artefatos por tempo de atuação

Artefatos	Tempo de atuação	Não utilização	Baixa utilização	Alta utilização	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Planejamento estratégico	- 21 anos	8%	55%	37%	100%	3,18	1,161	,071*
	+ 21 anos	16%	57%	27%	100%	2,82	1,156	
Orçamento operacional	- 21 anos	20%	55%	25%	100%	2,69	1,273	,086*
	+ 21 anos	26%	61%	13%	100%	2,34	1,137	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que as empresas com menor tempo de atuação utilizam mais os ACG do que as empresas mais experientes. Isso pode decorrer pelo fato das empresas mais antigas serem mais tradicionais em seus controles. Além disso, uma possível razão para as empresas mais recentes utilizar mais artefatos é pelo fato de terem maior preocupação com seus controles e uma maneira de enfrentar a concorrência de quem está no mercado há mais tempo. Fuller-Love (2006) afirma que empresas com altos índices de crescimento apresentavam estrutura organizacional interna mais desenvolvida e treinamentos para desenvolver mais habilidades gerenciais, o que por sua vez, indica maior adoção de artefatos. Assim, pode ser que as empresas fundadas mais recentes sejam mais estruturadas e treinadas e por isso utilizam mais artefatos.

Ao utilizar um segundo filtro para tentar identificar o nível de utilização dos artefatos por ramo de atividade foram encontrados os resultados apresentados na Tabela 16.

Tabela 16 – Nível de utilização dos artefatos por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não utilização	Baixa utilização	Alta utilização	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	Metalurgia	5%	45%	50%	100%	3,43	1,085	,807
	Alimentos	10%	52%	38%	100%	3,10	1,221	,102
	Têxtil	0%	44%	56%	100%	3,67	1,188	,414
	Moveleira	0%	25%	75%	100%	4,00	,730	,008***
	Outras	5%	43%	52%	100%	3,41	1,124	,662
Custeio variável	Metalurgia	5%	57%	38%	100%	3,10	1,206	,892
	Alimentos	5%	57%	38%	100%	3,29	1,146	,474
	Têxtil	17%	44%	39%	100%	2,89	1,132	,379
	Moveleira	0%	37%	63%	100%	3,75	,856	,021**
	Outras	10%	57%	33%	100%	2,97	1,184	,213
Custeio ABC	Metalurgia	21%	34%	45%	100%	3,02	1,352	,248
	Alimentos	33%	29%	38%	100%	2,76	1,446	,072*
	Têxtil	6%	27%	67%	100%	3,67	1,029	,098*
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	4,06	,680	,000***
	Outras	9%	50%	41%	100%	3,14	1,131	,562
Benchmarking	Metalurgia	12%	55%	33%	100%	2,83	1,124	,619
	Alimentos	19%	52%	29%	100%	2,76	1,091	,531
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,44	,922	,037**
	Moveleira	6%	69%	25%	100%	3,06	1,181	,579
	Outras	17%	49%	34%	100%	2,81	1,249	,411
BSC	Metalurgia	24%	43%	33%	100%	2,81	1,418	,033**
	Alimentos	38%	29%	33%	100%	2,48	1,401	,944
	Têxtil	17%	66%	17%	100%	2,56	1,097	,727
	Moveleira	31%	63%	6%	100%	2,19	,981	,364
	Outras	34%	50%	16%	100%	2,24	1,159	,097*

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da Tabela 16 mostram que existe evidência de diferença significativa entre os ramos de atividade para a utilização dos artefatos. Os resultados mais expressivos se referem à indústria moveleira, pois 81% atribuem alta utilização para o custeio ABC, 75% utilizam o custeio por absorção e 63% utilizam o custeio variável, ambas com significância de 1%, 1% e 5%, respectivamente. A indústria têxtil apresentou significância de 5% e 10% para a utilização de benchmarking e custeio ABC, respectivamente, demonstrando uma maior utilização dessas práticas em relação aos outros ramos de atividade. A indústria metalúrgica apresentou significância de 5% para o BSC, indicando um maior uso desse ACG em relação as outras empresas. A indústria de alimentos, no entanto, apresentou níveis mais baixos de utilização dos ACG em geral, ficando mais evidente o custeio ABC em função de apresentar significância a 10%, o que indica que utilizam menos do que os outros ramos de atividade.

De forma geral, pode-se observar que os métodos e sistemas de custeio são os mais utilizados pelas EPP, ou seja, é dada uma atenção maior aos seus custos. Por outro lado, métodos de avaliação de desempenho e modelos de gestão são os menos utilizados. Resultado esse que corrobora Melo, Rodrigues e Leone (2016), os quais percebem também uma alta utilização dos métodos de custeio por pequenas empresas, devido a preocupação com a legislação pertinente e informações gerenciais sobre os custos. É possível que alguns fatores possam estar dificultando a adoção de alguns artefatos.

4.2.2 Nível de conhecimento dos artefatos

A adoção dos artefatos pode ser reduzida em função de algumas dificuldades como a falta de conhecimentos desses artefatos. A Tabela 17 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao nível de conhecimento dos artefatos pesquisados.

Tabela 17 – Nível de conhecimento dos artefatos

Artefatos	Não conhecimento	Baixo conhecimento	Alto conhecimento	Total
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	1%	42%	57%	100%
Custeio variável	2%	46%	52%	100%
Custeio ABC	6%	42%	52%	100%
Custo padrão	4%	61%	35%	100%
Custo Meta	9%	46%	45%	100%
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho				
<i>Benchmarking</i>	8%	50%	42%	100%
EVA	15%	58%	27%	100%
Modelos de gestão				
Planejamento estratégico	5%	50%	45%	100%
Orçamento operacional	9%	57%	34%	100%
BSC	10%	64%	26%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 17, é possível perceber que a maioria dos respondentes afirma conhecer os artefatos em algum nível. Os artefatos mais conhecidos são: custeio por absorção (57%); custeio variável (52%); custeio ABC (52%). Enquanto que os artefatos menos conhecidos são: EVA (15%); BSC (10%); Orçamento operacional e custo meta (9%). Além disso, pode-se observar que os artefatos mais conhecidos também são os mais utilizados e da mesma forma os menos conhecidos são os menos utilizados.

Percebe-se um conhecimento elevado da maioria dos artefatos por parte dos respondentes. Esse conhecimento pode ser decorrente do grau de instrução dos respondentes, onde 82% afirmam ter no mínimo graduação e a principal formação é o curso de administração.

Assim como no nível de utilização, foi utilizado o filtro de tempo de atuação para identificar os artefatos mais conhecidos e menos conhecidos de acordo com a idade da empresa, no entanto, nenhum resultado significativo foi encontrado. Ao utilizar o filtro para tentar identificar o nível de conhecimentos dos artefatos por ramo de atividade pode-se observar os resultados apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Nível de conhecimento dos artefatos por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não conhecimento	Baixo conhecimento	Alto conhecimento	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
BSC	Metalurgia	7%	55%	38%	100%	3,19	1,174	,018**
	Alimentos	10%	57%	33%	100%	2,86	1,108	,997
	Têxtil	6%	77%	17%	100%	2,78	,808	,737
	Moveleira	19%	62%	19%	100%	2,56	1,031	,245
	Outras	12%	67%	21%	100%	2,72	1,039	,230

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 18, observa-se apenas uma significância ao nível de 5% para o artefato BSC, o que indica que as indústrias metalúrgicas conhecem mais esse artefato em relação às empresas de outros setores. Na utilização já apareceu uma diferença significativa, indicando que essas empresas utilizam mais essa prática. Para os outros ramos de atividade não foi encontrada nenhuma evidência de diferença significativa.

De forma geral, percebe-se que a maioria das empresas analisadas conhece os artefatos, mas acabam utilizando apenas aqueles que se referem aos custos, devido a preocupação com a legislação pertinente e informações gerenciais sobre os custos (MELO; RODRIGUES; LEONE, 2016).

4.2.3 Nível de recursos disponíveis para os artefatos

Outra dificuldade que pode reduzir a adoção dos artefatos gerenciais é pouco recurso financeiro, principalmente por se tratar de pequenas empresas. A Tabela 19 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao nível de recursos financeiros disponíveis para os artefatos pesquisados.

Tabela 19 – Nível de recursos financeiros disponíveis para os artefatos

Artefatos	Não dispõe de recursos	Baixo nível de recursos	Alto nível de recursos	Total
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	5%	67%	28%	100%
Custeio variável	5%	65%	30%	100%
Custeio ABC	11%	59%	30%	100%
Custo padrão	8%	69%	23%	100%
Custo Meta	17%	58%	25%	100%
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho				
<i>Benchmarking</i>	17%	66%	17%	100%
EVA	21%	62%	17%	100%
Modelos de gestão				
Planejamento estratégico	9%	70%	21%	100%
Orçamento operacional	14%	67%	19%	100%
BSC	21%	60%	19%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 19 que os respondentes afirmam que dispõem de pouco recursos financeiros para investir nos artefatos, visto que a grande maioria das empresas com percentuais acima de 58% respondeu que possuem baixo nível de recursos. Os respondentes atribuem mais recursos para os artefatos: custeio variável (30%); custeio ABC (30%); custeio por absorção (28%). Enquanto que os respondentes afirmaram que não possuem recursos para o BSC (21%); EVA (21%); Benchmarking e custo meta (17%). É possível perceber que os artefatos com mais recursos disponíveis também são os mais utilizados e da mesma forma os que menos dispõem de recursos são os menos utilizados.

As empresas analisadas dispõem de menos recursos para implantação e manutenção dos artefatos. Esse fator pode indicar que essas empresas não estão utilizando tantos artefatos em virtude de poucos recursos. Esse fato é coerente com a estrutura que estas empresas oferecem, pois por serem de pequeno porte a escassez de recursos é uma realidade nessas empresas para esse tipo de investimento (CEZARINO; CAMPOMAR, 2006).

O filtro de tempo de atuação foi utilizado para o nível de utilização e nível de conhecimento e nessa categoria também se aplicou o mesmo filtro a fim de identificar os artefatos com mais e menos recursos financeiros disponíveis de acordo com a idade da empresa. A Tabela 20 apresenta os resultados para tempo de atuação.

Tabela 20 – Nível de recursos financeiros disponíveis por tempo de atuação

Artefatos	Tempo de atuação	Não dispõe de recursos	Baixo nível de recursos	Alto nível de recursos	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	- 21 anos	0%	65%	35%	100%	3,29	,901	,065*
	+ 21 anos	7%	68%	25%	100%	2,97	1,065	
Custeio ABC	- 21 anos	2%	67%	31%	100%	3,14	,872	,070*
	+ 21 anos	15%	56%	29%	100%	2,84	1,124	
Custo padrão	- 21 anos	0%	73%	27%	100%	3,08	,977	,076*
	+ 21 anos	12%	67%	21%	100%	2,76	1,075	
Custo Meta	- 21 anos	10%	59%	31%	100%	2,94	1,028	,045**
	+ 21 anos	20%	58%	22%	100%	2,57	1,104	
Orçamento operacional	- 21 anos	10%	66%	24%	100%	2,90	1,082	,061*
	+ 21 anos	15%	69%	16%	100%	2,56	1,060	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Fonte: Dados da pesquisa

É possível perceber na Tabela 20 que as empresas mais antigas apresentam não disponibilidade de recursos financeiros em todos os ACG maior do que as mais recentes. Ao observar a coluna alto nível de recursos, as empresas mais recentes dispõem de mais recursos financeiros do que as mais antigas. Foi encontrada uma diferença significativa ao nível de 5% para o custo meta e significâncias a 10% para custeio por absorção, custeio ABC, custo padrão e orçamento operacional, evidenciando mais recursos para esses ACG.

Ao utilizar o filtro para tentar identificar o nível de recursos financeiros disponíveis para os artefatos por ramo de atividade, observa-se os resultados da Tabela 21.

Tabela 21 – Nível de recursos financeiros disponíveis por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não dispõe de recursos	Baixo nível de recursos	Alto nível de recursos	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio ABC	Metalurgia	14%	57%	29%	100%	2,88	1,173	,696
	Alimentos	24%	66%	10%	100%	2,48	,981	,031**
	Têxtil	6%	55%	39%	100%	3,11	,900	,454
	Moveleira	0%	56%	44%	100%	3,38	,619	,078*
	Outras	9%	60%	31%	100%	2,97	1,092	,785
Custo Meta	Metalurgia	19%	52%	29%	100%	2,71	1,175	,868
	Alimentos	19%	57%	24%	100%	2,62	1,071	,749
	Têxtil	11%	67%	22%	100%	2,61	,979	,744
	Moveleira	6%	63%	31%	100%	3,19	,911	,035**
	Outras	19%	59%	22%	100%	2,59	1,109	,360

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 21, observa-se que a indústria moveleira apresentou diferença significativa para o custo meta (significância de 5%) e custeio ABC (significância de 10%), indicando que atribui maiores níveis de recursos financeiros para esses artefatos. Já a indústria de alimentos atribui menos recursos financeiros para o custeio ABC (significância de 5%), demonstrando que possui menos recursos que as demais para aplicar nessa prática. Para os outros ramos de atividade não foi encontrada nenhuma evidência de diferença significativa.

De forma geral, percebe-se que a maioria das empresas atribui baixos níveis de recursos financeiros para a implantação e manutenção de todos os artefatos. Resultado esse que corrobora Cezarino e Campomar (2006) e Vogel e Wood Junior (2012), os quais afirmam que as pequenas empresas se caracterizam por dispor de poucos recursos para investimentos.

4.2.4 Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos

E a última dificuldade investigada é a falta de interesse dos gestores em utilizar as informações geradas pelos artefatos. A Tabela 22 apresenta a distribuição da frequência relativa referente ao nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos pesquisados.

Tabela 22 - Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos

Artefatos	Não possui interesse	Baixo interesse	Alto interesse	Total
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	3%	22%	75%	100%
Custeio variável	3%	40%	57%	100%
Custeio ABC	6%	35%	59%	100%
Custo padrão	3%	43%	54%	100%
Custo Meta	16%	39%	45%	100%
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho				
<i>Benchmarking</i>	8%	38%	54%	100%
EVA	10%	47%	43%	100%
Modelos de gestão				
Planejamento estratégico	5%	33%	62%	100%
Orçamento operacional	5%	44%	51%	100%
BSC	8%	38%	54%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 22 que os respondentes afirmam ter interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos, onde somente o custo meta (45%) e EVA (43%) tiveram menos de 50% de respostas em alto nível de interesse. Por outro lado, os artefatos que os respondentes demonstraram menos interesse em utilizá-los foram: custo meta (16%); EVA (10%); *Benchmarking* e BSC (8%).

De forma geral, percebe-se que os respondentes atribuem interesse significativo em utilizar as informações geradas pelos artefatos e os conhecem, no entanto, dispõem de poucos recursos financeiros para sua implantação e manutenção o que pode estar dificultando a utilização desses artefatos. Esses resultados contribuem com Cezarino e Campomar (2006) e Vogel e Wood Junior (2012) que afirmam que a escassez de recursos nas pequenas empresas é uma dificuldade encontrada.

Assim como nas outras seções, foi utilizado o filtro de tempo de atuação para identificar o nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos de acordo com a idade da empresa, no entanto, não se encontraram resultados significativos. Ao utilizar o filtro para tentar identificar o nível interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos por ramo de atividade pode-se observar os resultados apresentados na Tabela 23.

Tabela 23 – Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não possui interesse	Baixo interesse	Alto interesse	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio variável	Metalurgia	2%	41%	57%	100%	3,50	1,110	,876
	Alimentos	5%	38%	57%	100%	3,62	1,203	,664
	Têxtil	6%	33%	61%	100%	3,44	1,097	,747
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	3,94	,772	,042**
	Outras	3%	49%	48%	100%	3,41	1,109	,338
Custeio ABC	Metalurgia	10%	28%	62%	100%	3,48	1,273	,761
	Alimentos	14%	34%	52%	100%	3,33	1,390	,420
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,72	,958	,436
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	3,94	,574	,013**
	Outras	5%	42%	53%	100%	3,45	1,142	,537
Custo Meta	Metalurgia	24%	28%	48%	100%	3,05	1,343	,575
	Alimentos	14%	43%	43%	100%	3,10	1,300	,857
	Têxtil	11%	45%	44%	100%	3,22	1,166	,777
	Moveleira	6%	31%	63%	100%	3,69	1,138	,070*
	Outras	16%	44%	40%	100%	3,05	1,276	,496
Benchmarking	Metalurgia	5%	40%	55%	100%	3,55	1,109	,410
	Alimentos	14%	24%	62%	100%	3,48	1,289	,813
	Têxtil	0%	28%	72%	100%	3,94	,873	,016**
	Moveleira	6%	31%	63%	100%	3,56	1,153	,609
	Outras	12%	45%	43%	100%	3,10	1,224	,009***
Orçamento operacional	Metalurgia	2%	31%	67%	100%	3,69	1,047	,085*
	Alimentos	5%	43%	52%	100%	3,57	1,287	,567
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,67	,907	,357
	Moveleira	0%	69%	31%	100%	3,38	,806	,728
	Outras	9%	50%	41%	100%	3,17	1,110	,015**
BSC	Metalurgia	5%	28%	67%	100%	3,81	1,153	,017**
	Alimentos	14%	24%	62%	100%	3,57	1,434	,596
	Têxtil	0%	44%	56%	100%	3,56	,856	,671
	Moveleira	13%	68%	19%	100%	2,94	,998	,048**
	Outras	9%	41%	50%	100%	3,24	1,144	,093*

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 23, observa-se algumas significâncias quanto ao interesse atribuído para os artefatos. A indústria moveleira apresentou diferença significativa para o custeio variável (significância de 5%), custeio ABC (significância de 5%) e custo meta (significância de 10%), indicando com base na média que tem interesse nesses artefatos superior aos outros ramos e apresentou significância de 5% também para o BSC, no entanto, indicando que não atribui interesse. A indústria metalúrgica apresentou significância para BSC (significância de 5%) e orçamento operacional (significância de 10%), demonstrando com base na média que tem interesse superior aos outros ramos de atividade. A indústria têxtil apresentou resultado significativo a 5% para o benchmarking, indicando maior interesse.

No geral, os respondentes evidenciaram que atribuem alto interesse a nove dos dez ACG estudados evidenciando que a falta de interesse não é um obstáculo para a adoção dos ACG. Esse resultado vai de encontro a pesquisa de Zheng (2012), o qual percebeu como dificuldade a falta de interesse em adotar práticas gerenciais.

4.2.5 Percepção do desempenho econômico e financeiro

Com a finalidade de buscar informações sobre o resultado econômico e financeiro das pequenas empresas e compará-los com o uso dos artefatos gerenciais, foram formuladas duas questões no instrumento de pesquisa. A primeira delas: “De acordo com a sua percepção como está o desempenho econômico da empresa nos últimos 3 anos considerando o lucro líquido?” e a segunda: “De acordo com a sua percepção como está o desempenho financeiro da empresa nos últimos 3 anos considerando o fluxo de caixa?”. Ressalta-se que os resultados econômicos e financeiros das pequenas empresas não foram quantificados, a pergunta refere-se à percepção dos gestores quanto a esses resultados.

A Tabela 24 mostra que, de acordo com a percepção dos respondentes o desempenho tanto econômico quanto financeiro é em sua maioria regular 38% e 37%, respectivamente. Na sequência a categoria bom foi a mais relatada com 35% para o desempenho econômico e 33% para o desempenho financeiro. A opção ruim foi a terceira categoria mais apontada com 17% para o desempenho econômico e 15% para o desempenho financeiro. As categorias péssimo e ótimo foram as menos escolhidas. De forma geral, é possível perceber que o desempenho econômico e financeiro percebido pelos respondentes é similar e ficou em sua maioria entre regular e bom.

Tabela 24 – Percepção do desempenho econômico e financeiro

Desempenho	Péssimo	Ruim	Regular	Bom	Ótimo	Total
Desempenho econômico	6%	17%	38%	35%	4%	100%
Desempenho financeiro	10%	15%	37%	33%	5%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto a aplicação do filtro tempo de atuação no mercado, não se pode identificar diferenças significativas quanto a percepção do desempenho econômico e financeiro. Quanto a aplicação do filtro ramo de atividade, pode-se perceber algumas diferenças quanto a percepção do desempenho econômico e financeiro. A Tabela 25 apresenta essas informações.

Tabela 25 – Percepção do desempenho econômico e financeiro por ramo de atividade

Desempenho	Ramo de atividade	Péssimo	Ruim	Regular	Bom	Ótimo	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Desempenho financeiro	Metalurgia	10%	19%	43%	26%	2%	100%	2,93	,973	,257
	Alimentos	9%	19%	38%	29%	5%	100%	3,00	1,049	,692
	Têxtil	5%	0%	39%	50%	6%	100%	3,50	,857	,070*
	Moveleira	0%	6%	57%	31%	6%	100%	3,38	,719	,237
	Outras	14%	19%	26%	34%	7%	100%	3,02	1,177	,560

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 25, ao analisar os dados com o teste T para amostras independentes ao nível de significância de 10%, foi encontrada uma evidência de diferenças significativas para a indústria têxtil, demonstrando, com base na média, percepção do desempenho financeiro superior às demais indústrias.

4.3 RELAÇÃO ENTRE A ADOÇÃO DOS ARTEFATOS E A PERCEPÇÃO DO DESEMPENHO

Após a preparação dos dados evidenciada no capítulo de metodologia, foi iniciada a análise multivariada por meio do teste de correlação de Pearson, e posteriormente, da regressão múltipla. O teste de correlação de Pearson identifica correlação entre duas variáveis, na qual se utilizou a variável denominada por nível de utilização do artefato e a percepção do desempenho econômico e financeiro. A análise de regressão múltipla, por sua vez, evidencia a relação entre uma única variável dependente (desempenho) e diversas variáveis independentes (artefatos) (HAIR *et al.*, 2009).

4.3.1 Teste de correlação de Pearson

A partir da análise da percepção do desempenho econômico e financeiro percebido e do nível de utilização dos artefatos foi possível fazer uma correlação entre essas duas variáveis. A correlação de Pearson foi realizada para verificar se uma maior utilização nos artefatos significa uma maior percepção do desempenho. A Tabela 26 apresenta a correlação.

Tabela 26 – Resultado da correlação de Pearson

	Desempenho econômico		Desempenho financeiro	
	Correlação de Pearson	Valor p	Correlação de Pearson	Valor p
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por Absorção	0,138	0,086*	0,169	0,036**
Custeio Variável	0,202	0,012**	0,126	0,117
Custeio ABC	0,059	0,467	0,143	0,077*
Custo Padrão	0,063	0,437	0,077	0,342
Custo Meta	-0,074	0,358	-0,156	0,053*
Métodos de mensuração e avaliação de desempenho				
Benchmarking	0,133	0,098*	0,104	0,200
EVA	0,321	0,000***	0,272	0,001***
Modelos de gestão				
Planejamento Estratégico	0,263	0,001***	0,176	0,028**
Orçamento Operacional	0,193	0,016**	0,179	0,026**
BSC	0,264	0,001***	0,160	0,047**

Valor p para o teste de correlação de Pearson.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 26, percebe-se que existem correlações significativas, na sua maioria, positivas entre a utilização dos artefatos e a percepção do desempenho, ou seja, quanto maior o nível de utilização, maior é a percepção do desempenho. No entanto, de acordo com os padrões de Dancey e Reidy (2013) sobre a força de associação, verifica-se que todas as associações são fracas (entre 0,01 e 0,39), apesar de algumas se mostrarem significativas a 1% ou 5% ou 10%.

Quanto aos métodos e sistemas de custeio, observa-se que o custeio por absorção (significativo a 10%) e o custeio variável (significativo a 5%) apresentaram correlação significativa com o desempenho econômico. O custeio por absorção (significativo a 5%), custeio ABC (significativo a 10%) e custo meta (significativo a 10%) apresentaram correlação significativa com o desempenho financeiro. O custo padrão foi o único artefato dentre os dez estudados a não apresentar correlação significativa com

a percepção do desempenho. Os métodos de custeio por absorção, variável e ABC e o custo padrão apresentaram força de associação positiva e, por outro lado, o custo meta foi o único artefato dentre os dez estudados a apresentar força de associação negativa, ou seja, quanto maior o nível de utilização, menor é a percepção do desempenho. Esse resultado pode decorrer do fato dos gestores julgarem que a característica de ajustar o preço conforme o consumidor pode reduzir seus lucros.

Quanto aos métodos de avaliação de desempenho, é possível perceber que o EVA apresentou uma correlação significativa positiva com a percepção do desempenho tanto econômico quanto financeiro e o benchmarking apenas com o desempenho econômico significativo a 10%. Dentre os artefatos estudados, o EVA apresentou a maior correlação positiva, ou seja, quanto maior a utilização desse artefato, observa-se maior percepção do desempenho. O EVA apresentou uma força de associação positiva de 0,321 e 0,272 para o desempenho econômico e financeiro, respectivamente, significativos a 1%.

Quanto aos modelos de gestão, os três artefatos estudados apresentaram correlação significativa com a percepção do desempenho. O planejamento estratégico apresentou uma força de associação positiva para o desempenho econômico significativo a 1% e desempenho financeiro significativo a 5%. O orçamento operacional apresentou uma força de associação positiva para o desempenho econômico significativo a 5% e para o desempenho financeiro significativo a 5%. O BSC apresentou uma força de associação positiva para o desempenho econômico significativo a 1% e para o desempenho financeiro significativo a 5%.

De forma geral, percebe-se que oito dos dez artefatos estudados apresentaram uma correlação positiva significativa com a percepção do desempenho, apesar de apresentarem força de associação fraca. Destaca-se que os métodos e sistemas de custeio foram os mais utilizados pelas empresas de pequeno porte, no entanto, apresentam correlações menos significativas com a percepção do desempenho. Por outro lado, os blocos de métodos de avaliação de desempenho e modelos de gestão foram menos utilizados pelas empresas investigadas, mas mostram correlações positivas mais significativas com a percepção do desempenho.

4.3.2 Construção do modelo de regressão múltipla

Além do teste de correlação de Pearson, os dados foram analisados mediante

um teste mais robusto para explicar a relação entre a adoção dos artefatos e a percepção do desempenho. Para tanto, foi elaborado um modelo de regressão no SPSS: adoção dos artefatos x desempenho. O Quadro 8 evidencia as siglas que foram utilizadas para cada um das variáveis da pesquisa em cada um dos onze construtos.

Quadro 8 - Indicadores da pesquisa

Sigla	Indicador	Sigla	Indicador
Custeio por absorção		Benchmarking	
A1	Nível de utilização desta prática	A6	Nível de utilização desta prática
C1	Nível de conhecimento desta prática	C6	Nível de conhecimento desta prática
R1	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática	R6	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática
I1	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática	I6	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática
Custeio variável		Economic Value Added (EVA)	
A2	Nível de utilização desta prática	A7	Nível de utilização desta prática
C2	Nível de conhecimento desta prática	C7	Nível de conhecimento desta prática
R2	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática	R7	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática
I2	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática	I7	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática
Custeio ABC		Planejamento estratégico	
A3	Nível de utilização desta prática	A8	Nível de utilização desta prática
C3	Nível de conhecimento desta prática	C8	Nível de conhecimento desta prática
R3	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática	R8	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática
I3	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática	I8	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática
Custo padrão		Orçamento operacional	
A4	Nível de utilização desta prática	A9	Nível de utilização desta prática
C4	Nível de conhecimento desta prática	C9	Nível de conhecimento desta prática
R4	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática	R9	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática
I4	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática	I9	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática
Custo meta		Balanced Scorecard (BSC)	
A5	Nível de utilização desta prática	A10	Nível de utilização desta prática
C5	Nível de conhecimento desta prática	C10	Nível de conhecimento desta prática
R5	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática	R10	Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática
I5	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática	I10	Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática
Desempenho			
DE	Desempenho Econômico	DF	Desempenho Financeiro

Fonte: Dados da pesquisa

Preliminarmente, foi realizada a análise fatorial exploratória (EFA) para cada um dos onze construtos, formando onze fatores. “Com EFA, todas as variáveis medidas são relacionadas com cada fator por uma estimativa de carga fatorial” (HAIR *et al.*, 2009, p. 582). Os onze construtos distintos foram analisados separadamente, visto que cada construto independente pode impactar no construto dependente de forma isolada. Além disso, todos os construtos possuem

características de questionário isolado, pois foram medidos por quatro questões iguais, sendo diferenciado apenas pela orientação que descrevia o artefato. Sendo assim, realizaram-se as EFA com o objetivo de redução de dados, visando construir um único fator que represente as variáveis de cada construto.

As EFA foram construídas utilizando o método de extração de componentes principais e em virtude de cada construto apresentar apenas um fator, não foi realizado o método de rotação. Esse método utilizado gerou um índice, no qual a 1ª componente tem o maior poder de explicação das variáveis do construto.

Em conjunto com a EFA, foi verificada a validade dos construtos que é o nível em que um conjunto de variáveis medidas realmente reflete o construto latente teórico que aqueles itens devem mensurar. As análises de validade convergente e discriminante foram realizadas. A validade convergente indica o quanto que as variáveis de um construto se correlacionam positivamente, devendo convergir ou compartilhar uma elevada proporção de variância em comum. É mensurada pela variância explicada, confiabilidade e cargas fatoriais (HAIR *et al.*, 2009).

A Tabela 27 apresenta os resultados da EFA e validade convergente, por meio da variância média extraída e confiabilidade.

Tabela 27 – Análise fatorial exploratória e validade convergente

Construto	Medida KMO	Teste de esfericidade de Bartlett	Autovalor da 1ª componente	% variância explicada 1ª componente	Alfa de Cronbach
Custeio por Absorção	0,764	<0,001	2,632	65,807	0,824
Custeio Variável	0,751	<0,001	2,747	68,682	0,847
Custeio ABC	0,822	<0,001	2,932	73,294	0,877
Custeio Padrão	0,827	<0,001	2,930	73,240	0,876
Custeio Meta	0,819	<0,001	2,943	73,580	0,878
<i>Benchmarking</i>	0,817	<0,001	2,952	73,809	0,880
EVA	0,786	<0,001	2,829	70,718	0,857
Planejamento Estratégico	0,787	<0,001	2,926	73,143	0,876
Orçamento Operacional	0,786	<0,001	2,730	68,252	0,843
BSC	0,787	<0,001	2,847	71,168	0,861
Desempenho	0,500	<0,001	1,805	90,255	0,890

Fonte: Dados da pesquisa

A medida de adequacidade da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) compreende valores que variam de 0,500 a 0,827, considerado adequado por estar acima de 0,500 (MALHOTRA, 2012). O valor do construto desempenho foi 0,500, o qual está no limite de aceitabilidade, podendo ser um motivo para o baixo valor, o fato de este construto conter apenas duas questões. Além disto, o teste esfericidade de Bartlett,

que mede a probabilidade estatística de haver correlação entre pelo menos uma das variáveis da matriz apresentou significância com valor inferior a 0,05 (HAIR *et al.*, 2009).

Outra medida que apresentou resultados satisfatórios para prosseguimento das análises foi o resultado da variância explicada pela primeira componente do fator que corresponde a valores que variam de 65,807% a 90,255%, superior ao valor adequado de 50%. A confiabilidade foi mensurada por meio do cálculo do Alfa de Cronbach, com escala que varia de 0,00 (não confiável) a 1,00 (perfeitamente confiável), sendo o valor de 0,60 considerado o limite inferior de aceitabilidade. Os resultados obtidos com essa análise indicaram que os construtos do questionário estão dentro dos padrões de confiabilidade, pois os resultados estão entre 0,824 e 0,890 (HAIR *et al.*, 2009).

A EFA construída para cada construto permitiu também computar a matriz fatorial inicial não-rotacionada, contendo as cargas fatoriais para cada variável sobre cada fator. Cargas fatoriais são o meio de interpretar a representatividade que cada variável tem na definição de cada fator, sendo que cargas excedendo $\pm 0,700$ são consideradas indicativas de estrutura bem definida e são a meta de qualquer análise fatorial (HAIR *et al.*, 2009). As cargas fatoriais das variáveis analisadas foram superiores a +0,700 e estão apresentadas na Tabela 28. A partir dessa análise, as quatro questões de cada construto foram agrupadas em um único fator, formando um escore fatorial. Os escores fatoriais foram salvos pelo método regressão, com a finalidade de utilizar tal pontuação na próxima etapa, quando se fará o modelo de regressão.

Tabela 28 – Cargas fatoriais

Construto	vi1	vi2	vi3	vi4	vd1	vd2
Custeio por Absorção	0,843	0,790	0,827	0,784		
Custeio Variável	0,898	0,794	0,813	0,805		
Custeio ABC	0,903	0,838	0,830	0,851		
Custeio Padrão	0,886	0,886	0,846	0,802		
Custeio Meta	0,892	0,834	0,835	0,869		
<i>Benchmarking</i>	0,916	0,886	0,831	0,799		
EVA	0,898	0,881	0,868	0,703		
Planejamento estratégico	0,891	0,884	0,879	0,759		
Orçamento Operacional	0,881	0,834	0,871	0,706		
BSC	0,893	0,864	0,887	0,719		
Desempenho					0,950	0,950

Legenda das variáveis independentes (vi): vi1 - Nível de utilização desta prática; vi2 - Nível de conhecimento desta prática; vi3 - Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática; vi4 - Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.

Legenda das variáveis dependentes (vd): vd1 - Desempenho econômico; vd2 - Desempenho financeiro.

Fonte: Dados da pesquisa

A validade discriminante é o nível que um construto é verdadeiramente distinto dos demais por padrões empíricos. Assim, validade discriminante elevada evidencia que um construto é único. Para análise da validade discriminante, compara-se a variância média extraída (AVE) e o quadrado da correlação entre os construtos, que representa a variância compartilhada. A validade discriminante é confirmada quando a AVE é superior a variância compartilhada. (HAIR *et al.*, 2009). A validade discriminante dos construtos é apresentada na Tabela 29.

Tabela 29 – Validade discriminante

	Custeio por Absorção	Custeio Variável	Custeio ABC	Custeio Padrão	Custeio Meta	Benchmarking	EVA	Planejamento estratégico	Orçamento Operacional	BSC	Desempenho
Custeio por Absorção	0,811										
Custeio Variável	0,222	0,828									
Custeio ABC	0,188	0,141	0,856								
Custeio Padrão	0,132	0,143	0,256	0,855							
Custeio Meta	0,045	0,057	0,095	0,132	0,858						
Benchmarking	0,042	0,102	0,061	0,062	0,073	0,858					
EVA	0,116	0,130	0,216	0,185	0,067	0,135	0,838				
Planejamento estratégico	0,125	0,089	0,114	0,093	0,011	0,214	0,230	0,853			
Orçamento Operacional	0,124	0,162	0,123	0,147	0,024	0,150	0,199	0,460	0,823		
BSC	0,180	0,091	0,138	0,156	0,009	0,084	0,211	0,304	0,354	0,841	
Desempenho	0,036	0,040	0,022	0,007	0,003	0,008	0,071	0,041	0,042	0,042	0,950

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme Tabela 29, os valores na diagonal em negrito representam a AVE de cada construto, os demais valores representam o quadrado da correlação entre os construtos. Pode-se verificar que todas as variâncias médias extraídas (diagonal em negrito) são superiores ao quadrado da correlação entre dois construtos. Assim, conclui-se pela existência de validade discriminante, ou seja, os construtos são verdadeiramente distintos dos demais por padrões empíricos, resultado esse que suporta a continuidade das análises.

Em síntese, mediante o uso da EFA foi possível obter os fatores para a construção do modelo de regressão. Além disso, foi possível realizar a validação dos construtos mediante a análise da validade convergente e discriminante.

Para analisar se a adoção de artefatos aumenta a percepção do desempenho, estimou-se diferentes modelos por meio de regressões múltiplas. Esclarece-se que para a primeira regressão foi utilizado o método inserir, no entanto, os resultados não foram satisfatórios, visto que foi encontrada apenas uma relação entre os construtos dos artefatos e a percepção do desempenho conforme Tabela 30. Além disso, o método inserir apresenta o modelo gerado com todos os construtos independentes, mesmo contendo valores altamente não significantes, como no caso dos construtos custeio ABC, Benchmarking e planejamento estratégico.

Tabela 30 – Resultado da regressão linear múltipla pelo método inserir

Construto	Coefficientes	Erro padrão	Estatística t	Valor p
Custeio por Absorção	,062	,098	,627	,532
Custeio Variável	,109	,097	1,114	,267
Custeio ABC	,016	,100	,160	,873
Custeio Padrão	-,072	,100	-,721	,472
Custeio Meta	-,136	,088	-1,555	,122
<i>Benchmarking</i>	-,035	,093	-,371	,711
EVA	,228	,101	2,256	,026**
Planejamento estratégico	,029	,118	,243	,808
Orçamento Operacional	,056	,119	,470	,639
BSC	,042	,108	,392	,696
Estatística F	2,033710			
Significância de F	0,033891			
R ²	0,123752			
R ² Ajustado	0,062902			

Variável Dependente: Desempenho

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa

Com intuito de melhorar a qualidade do ajustamento dos resultados, foi utilizada uma segunda regressão pelo método retroceder, o qual analisa os construtos e elimina um construto não satisfatório a cada rodada. Ao retirar os construtos altamente não significantes, o modelo vai se ajustando até ficar os construtos com valores significantes. Por meio desse método se chegou ao modelo ideal, nomeado de modelo 8, conforme Tabela 31. Os resultados da regressão linear múltipla pelo método retroceder na íntegra estão dispostos no Apêndice F.

Tabela 31 – Resultado da regressão linear múltipla por modelo

Modelo	Construto	Coeficientes	Erro padrão	Estatística t	p-valor
	Custeio Variável	,141	,084	1,692	,093*
	Custeio Meta	-,155	,080	-1,930	,055*
	EVA	,264	,084	3,153	,002***
8	Estatística F	6,250150			
	Significância de F	0,000499			
	R ²	0,110459			
	R ² Ajustado	0,092786			

Variável Dependente: Desempenho

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%.

Fonte: Dados da pesquisa

O modelo 8 identificou evidência de que três construtos (variáveis independentes) apresentaram algum grau de significância na influência sobre a percepção do desempenho, demonstrando relação entre esses três artefatos e o desempenho. A partir do coeficiente de determinação ajustado, R² Ajustado, observa-se que o modelo 8 apresentado explica a percepção do desempenho em 9,27% mediante a adoção dos artefatos pelas empresas do estudo, de acordo com os construtos independentes utilizados na equação. Tomando-se como base a significância de F do modelo, rejeita-se a hipótese de que R² é igual a zero, o que demonstra que a regressão é significativa no conjunto dos seus parâmetros.

O modelo evidenciado indica uma explicação de baixa para média segundo Cohen (1988), no valor de 9,27%. No entanto, existem outros fatores que podem influenciar a variável dependente percepção do desempenho, como fatores internos e externos em relação a empresa. É o caso de variáveis gerenciais ou até mesmo estruturais da empresa e também pode ter relação com questões envolvidas com a economia (SULZBACH; LEUSIN JÚNIOR, 2015).

As suposições em análise de regressão múltipla foram atendidas mediante o exame da linearidade do fenômeno medido, da variância constante dos termos de erro, da independência dos termos de erro e da normalidade da distribuição dos termos de erro. Quanto a variância constante dos resíduos se aplicou o teste Levene o qual evidenciou homogeneidade de variância. Quanto à independência dos resíduos, aplicou-se o teste de Durbin-Watson onde verificou-se que a não evidência de correlação. Quanto a normalidade dos resíduos se aplicou a teste de Kolmogorov-Smirnov, o qual evidenciou a normalidade dos resíduos. Além disso, os resultados não demonstraram problemas de multicolinearidade, visto que o fator de

inflação de variância (VIF) apresentou resultados inferiores a 10, que é o nível geralmente aceito de multicolineariedade (HAIR *et al.*, 2009).

Com os resultados da regressão, pode-se identificar que o custeio variável, o custo meta e o EVA mostraram-se significativas em relação à percepção do desempenho, o que demonstra que esses fatores podem influenciar no desempenho da amostra do estudo. É possível perceber com o auxílio da estatística t na Tabela 31, que o custeio variável e o EVA mostraram relação positiva com a percepção do desempenho, ou seja, quanto maior a adoção desses ACG maior é a percepção do desempenho. O nível de significância encontrado para EVA foi 0,002, considerado alto por estar ao nível de significância de 1%, já o custeio variável foi de 0,092, considerado baixo por estar ao nível de 10%. Por outro lado, ocorreu o inverso com o custo meta, pois apresentou relação negativa com o desempenho, isto é, quanto maior a sua adoção menor o desempenho ou quanto menor a sua adoção maior o desempenho. O nível de significância para custo meta foi de 0,055, considerado baixo por estar ao nível de 10%.

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados apresentados apontam para uma adoção dos ACG estudados, seja em maior ou menor grau. Importante destacar que dentre os 10 ACG pesquisados, nenhum foi indicado como totalmente não utilizado pelas pequenas empresas, constatando-se, portanto, que essas empresas utilizam um ou mais artefatos. O presente estudo evidencia que 91,0% das empresas utiliza entre 6 e 10 artefatos, sendo que 41,3% das empresas utilizam todos os artefatos pesquisados em algum nível de utilização. Esse resultado corrobora Valeriano (2012) que estudou 12 ACG e evidencia que 91,2% das pequenas empresas por ele estudadas utilizam entre 6 e 9 ACG.

A possibilidade de utilizar um ou mais ACG existe, visto que o uso, por exemplo, de um método de custeio como o absorção é usado para atender a legislação, no entanto, muitas empresas ainda assim o utilizam para fins gerenciais o que não é tão recomendado. Esse método de custeio pode ser utilizado conjuntamente com o método de custeio variável e/ou ABC, por estes serem mais utilizados para fins gerenciais, os quais podem trazer informações sobre a margem de contribuição, ponto de equilíbrio e análise custo volume lucro, ou sobre o consumo dos custos por meio do consumo das atividades (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012). Dessa forma, os métodos e sistemas de custeio podem ser utilizados conjuntamente com os métodos de avaliação de desempenho e modelos de gestão, visto que de acordo com Souza, Lisboa e Rocha (2003) e Yalcin (2012) cada artefato possui características próprias e devem ser utilizados de acordo com as necessidades informacionais da empresa.

As empresas analisadas apresentaram utilização tanto de artefatos tradicionais quanto modernos, contrariando pesquisas de Souza, Lisboa e Rocha (2003), Frezatti (2005) e Teixeira *et al.* (2011) que evidenciaram que há pouca aderência das técnicas modernas. Uma possível explicação para a adoção dos artefatos modernos é o fato de 82% dos respondentes possuírem no mínimo graduação, sendo administração a principal formação. Logo, esse nível de formação acadêmica pode ter contribuído para um maior uso dos ACG modernos. Principalmente, a adoção do método de custeio ABC surpreendeu pelo fato da maioria das indústrias analisadas apresentar uma alta utilização, visto que se trata de um artefato moderno e com uma estrutura complexa de implementação para uma

pequena empresa. Mas esse resultado corrobora Melo, Rodrigues e Leone (2016) que evidenciaram que mais de 50% das pequenas indústrias adotam o custeio ABC.

Verifica-se que as empresas de pequeno porte estudadas tendem a se preocupar mais com os custos, pois se obteve os maiores percentuais de utilização, conhecimento, recursos financeiros e interesse nos métodos de custeio: custeio por absorção; custeio variável; e custeio ABC. Esse resultado corrobora Melo, Rodrigues e Leone (2016) que evidenciaram alta utilização desses três métodos de custeio, evidenciando a não utilização de nenhum método de custeio por apenas uma pequena indústria e 40% de sua amostra utilizou os três artefatos simultaneamente. Por outro lado, vai de encontro da pesquisa de Ahmad (2014) que afirma que os métodos de custeio por absorção, variável e ABC apresentaram baixo uso. Já Santos Dorow e Beuren (2016) concluíram que gestores das pequenas empresas não conhecem artefatos relacionados a custeio e, por isso, não os utilizam.

Dentre todos os artefatos analisados, o mais utilizado é custeio por absorção, pois 52% das empresas o utilizam. Esse resultado contribui com os estudos de Muller e Beuren (2010), Teixeira *et al.* (2011), Reis e Teixeira (2013), Vargas (2015) que apontaram o método de custeio por absorção como o método de custeio mais utilizado. Uma possível explicação para sua alta utilização é o fato de ser usado para atender a legislação fiscal que traria a obrigatoriedade em seu uso e essas empresas poderiam se utilizar dessas informações disponibilizadas para controle, mesmo não sendo o ideal para a gestão. Os gestores demonstraram conhecer (57%), ter disponibilidade de recursos financeiros para sua implantação e manutenção (28%) e demonstram interesse em utilizar as informações geradas por este artefato (75%). Apesar do recurso financeiro apresentar um percentual de 28%, ele ainda é representativo, pois foi o terceiro maior percentual com alto nível de recursos financeiros.

Por outro lado, pode-se observar que o BSC é o artefato que apresentou maior percentual de não utilização apoiando os estudos feitos por Teixeira *et al.* (2011), Reis e Teixeira (2013) e Leite (2013) que apontaram o BSC como uma das práticas menos utilizadas. De acordo com Soutes (2006) o BSC é considerado um dos artefatos mais modernos de gestão, pois utiliza de maneira equilibrada tanto indicadores monetários quanto não monetários. Para Valeriano (2012) o BSC é um artefato que pode ser implementado por empresas que estejam mais avançadas organizacionalmente, pois demanda uma ampla gama de informações, necessitando

de um planejamento estratégico mais desenvolvido.

E o segundo artefato menos utilizado é o EVA. Esse resultado contribui com a pesquisa de Valeriano (2012), que dentre seus achados, o EVA foi o menos utilizado, afirmando que esse artefato possui uma complexa forma de cálculo, o que é praticamente inviável para uma pequena empresa.

O terceiro artefato menos utilizado nessa pesquisa é o orçamento operacional. Esse resultado corrobora com as pesquisas nacionais de Vogel e Wood Junior (2012) e de Santos Dorow e Beuren (2016) que concluíram que o orçamento não é utilizado por essas empresas ou apresenta seu uso limitado e contraria as pesquisas internacionais de Uyar (2010) e Ahmad (2014) que encontraram como resultado que o ACG mais importante para as pequenas empresas industriais foi o orçamento.

Esses três artefatos também obtiveram baixos níveis de conhecimento, recursos financeiros e interesse. Portanto, os artefatos relacionados a métodos de avaliação de desempenho e modelos de gestão não foram tão utilizados pelas empresas em análise.

Ao buscar identificar as dificuldades encontradas pelas empresas na implantação ou manutenção desses ACG, foi possível identificar que os gestores das pequenas empresas atribuem importância e alto interesse em todos os artefatos em estudo sendo que apenas para o custo meta e EVA, o alto interesse foi menor que 50%. Portanto, pode-se afirmar que o interesse não é uma dificuldade encontrada por essas empresas, resultado que se opõe a pesquisa de Zheng (2012).

O conhecimento dos artefatos poderia ser uma barreira para essa adoção, visto que se os gestores não possuem conhecimento suficiente dos ACG, existe uma grande possibilidade em não adoção, no entanto, se observou que os gestores além de apresentar interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos também tem o conhecimento desses artefatos. Esse resultado vai de encontro a pesquisas de Steppan (2006), Zheng (2012) e Santos, Dorow e Beuren (2016), os quais afirmaram que os gestores desconhecem os artefatos e por isso não os utilizam. Os artefatos mais conhecidos foram os que se referem aos custos, o que se pressupõe uma grande preocupação por parte dos gestores e proprietários com os custos e, por outro lado, os ACG menos conhecidos são aqueles mais relacionados aos modelos de gestão, podendo evidenciar que essas empresas não tem muito

definido um modelo de gestão, visto que utilizam e conhecem menos os ACG relacionados a essa categoria.

A principal evidência encontrada de dificuldade foi com relação aos recursos financeiros, visto que a grande maioria dos gestores afirma possuir poucos recursos para sua implantação e manutenção. Esse resultado é coerente, visto que Cezarino e Campomar (2006) afirmam que por serem pequenas empresas possuem recursos escassos para investimentos e acabam se prendendo apenas com o fluxo de caixa diário. Diante disso, fica evidente que a maior dificuldade das pequenas empresas está na falta de recursos para esse tipo de investimento, corroborando os estudos de Steppan (2006), Vogel e Wood Junior (2012) e Cuzdriorean (2017).

Ao analisar os resultados buscando uma relação na adoção dos artefatos com a percepção do desempenho foi possível observar algumas relações. O EVA foi a principal relação existente, onde os resultados sugerem significância alta ao nível de 1% de que sua adoção está relacionada de forma positiva com o desempenho, ou seja, empresas que demonstraram a adoção desse artefato também demonstraram altos desempenhos. No entanto, foi observado que esse artefato é um dos menos utilizados por essas empresas, sendo possivelmente uma das causas a complexidade de sua estrutura de cálculo (VALERIANO, 2012). Além disso, a aplicação desse artefato é justamente para mensurar a diferença entre os resultados operacionais pós-tributação e o custo do capital empregado para gerar tais resultados, não sendo coincidência o seu uso impactar no desempenho, visto que é um indicador utilizado com a finalidade de medir o desempenho. O resultado encontrado na presente pesquisa contribui com Leite (2013), a qual constatou um cluster com maior desempenho justificado pelo alto grau de adoção do EVA. Soutes (2006) também encontrou relação significativa entre a adoção desse artefato e o desempenho das empresas estudadas.

Com uma significância baixa ao nível de 10% o artefato custeio variável também apresentou relação positiva com a percepção do desempenho. As vantagens proporcionadas pelo custeio variável são basicamente com relação à produção de informações para a tomada de decisão, visto que é possível utilizar o conceito de margem de contribuição para a determinação do ponto de equilíbrio nas análises de custo-volume-lucro. O foco é a tomada de decisão, pois foi construído com a finalidade de gerar informações que contribua na seleção das melhores alternativas, cujas medidas estão relacionadas com o objetivo principal de uma

empresa que é alcançar o melhor desempenho (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

E o custo meta, surpreendentemente, foi o único artefato a apresentar relação negativa com a percepção do desempenho ao nível de 10%, ou seja, quanto maior seu uso, menor seria o desempenho. Esse resultado, no entanto, deve ser analisado com cautela, visto que de acordo com a literatura todos os artefatos contribuem para um melhor controle e planejamento dentro das organizações, e como consequência o desempenho aumenta (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; ABDEL AL; MCLELLAN, 2013; REIS; TEIXEIRA, 2013; MCLELLAN, 2014).

Uma hipótese para esse resultado controverso poderia originar-se na característica do artefato de ajustar os preços conforme os seus consumidores, pode gerar uma percepção para os gestores de que terão seus lucros reduzidos. Uma evidência que pode sugerir essa ideia foi encontrada na análise descritiva que mostra que 16% dos respondentes evidenciaram não tem interesse nas informações que o custo meta pode gerar, sendo o maior percentual nessa questão.

No entanto, como evidencia Sharaf-Addin, Omar e Sulaiman (2014) o custo meta deve estar relacionado com o planejamento de lucro da empresa, pois uma empresa focada apenas em custos tende ser contrária a produtos de alto custo / alto lucro. Isso significa que a ligação do custo meta com o planejamento de lucros garante a realização do objetivo final da empresa que é o maior lucro, e não a redução de custos. Assim, o custo meta se mostrou como é uma técnica de gerenciamento de custos nas últimas décadas, e, portanto, é vista como uma ferramenta de gerenciamento de lucros.

A regressão múltipla foi realizada com intuito de explorar mais os resultados já obtidos na correlação de Pearson, os quais já evidenciaram alguma correlação significativa, porém fracas. Por meio da regressão múltipla, os resultados mostraram que os três artefatos apresentaram relação significativa com a percepção do desempenho, porém o R^2 tem capacidade de explicação de 9,27% somente, ou seja, o desempenho é explicado por 9,27% da adoção dos artefatos, o que significa que há muitas outras variáveis envolvidas.

O desempenho econômico e financeiro organizacional pode ser influenciado por diversos fatores, em geral, relacionados a questões gerenciais, bem com questões internas da economia. A volatilidade dos custos de produção e as condições estruturais internas e externas às empresas podem explicar o

desempenho, destacando-se a alta carga tributária, as deficiências crescentes no que tange à infraestrutura, a falta de mão de obra qualificada, os investimentos insuficientes, a baixa produtividade, a concorrência com importados em período de câmbio apreciado, o excesso de burocracia, a insegurança institucional, falta de motivação do pessoal, falta de recursos financeiros, entre outros (SULZBACH; LEUSIN JÚNIOR, 2015). Além das rápidas mudanças das condições de mercado, a gestão deficiente e uso inadequado de ACG comprometem a sobrevivência dos negócios, apresentando impactos no desempenho empresarial (AHMAD, 2014).

A análise de por meio do modelo de regressão permitiu identificar esses três artefatos com alguma relação entre a adoção de artefatos e a percepção do desempenho, sendo que na correlação de Pearson já ficou evidente essas três relações, utilizando apenas a variável nível de utilização do artefato. Neste teste também foi possível observar a correlação significativa entre o EVA e o desempenho econômico e financeiro e entre o custeio variável e o desempenho econômico. Observou-se também uma correlação negativa entre o custo meta e as duas variáveis de desempenho.

No teste de correlação de Pearson, outras variáveis também apresentaram correlação entre a utilização de ACG e a percepção do desempenho, principalmente, dos blocos modelos de gestão e métodos de avaliação de desempenho, os quais apresentaram correlações mais significativas, no entanto, foram os menos utilizados pelas empresas. Por outro lado, os artefatos relacionados aos custos foram os mais utilizados pelas empresas, porém apresentaram menor correlação com a percepção do desempenho. Dessa forma, os resultados da regressão e correlação de Pearson se complementam, apresentando resultados similares por dois métodos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar a adoção dos Artefatos da Contabilidade de Gestão por empresas de pequeno porte industriais no Rio Grande do Sul. A análise compreendeu as empresas de pequeno porte, em virtude do seu alto potencial em geração de emprego e renda, sendo que a escolha das indústrias para o estudo decorreu da representatividade do setor, bem como da relevância econômica e social, além de possuírem um processo produtivo complexo.

Inicialmente, a seleção dos ACG a serem estudados nessa pesquisa foi realizada mediante um levantamento dos ACG mais pesquisados em estudos nacionais anteriores. A técnica de estudo bibliométrico foi utilizada, onde foram analisados 26 artigos, dissertações e teses, os quais evidenciaram estudar diversos ACG, dentre os quais foram selecionados os dez ACG mais pesquisados. Além disso, identificou-se em qual estágio de desenvolvimento de acordo com o IFAC esses ACG se classificam.

O primeiro objetivo específico foi identificar a utilização dos ACG pelas empresas de pequeno porte gaúchas do segmento industrial. Pode-se observar que as empresas de pequeno porte utilizam um ou mais artefatos, sendo que os dez artefatos pesquisados são utilizados por essas empresas em algum grau. Essas empresas demonstraram que o ACG mais comum para essas empresas é o Custeio por absorção, sendo esse artefato mais utilizado para fins fiscais, possa explicar a sua grande utilização. Os outros métodos de custeio variável e ABC também receberam respostas positivas sobre sua utilização, o que evidencia que as empresas de pequeno porte estão mais preocupadas em reduzir ou manter de seus custos baixos.

Os artefatos relacionados a métodos de avaliação de desempenho e modelos de gestão não foram tão utilizados pelas empresas em análise, sendo que os artefatos menos utilizados foram o BSC e o EVA. O fato desses artefatos serem modernos, geralmente, são implementados por empresas mais avançadas organizacionalmente, pois demanda uma ampla gama de informações.

O segundo objetivo específico foi a identificação das dificuldades encontradas por essa empresas na implantação ou manutenção desses ACG. Foi possível identificar que os gestores dessas empresas atribuem muito interesse a todos os artefatos em estudo, não sendo essa uma dificuldade encontrada. O conhecimento

dos artefatos poderia ser uma barreira para a adoção, pois a falta de conhecimento dos ACG poderia gerar uma grande possibilidade em não adoção, no entanto, se observou que os gestores além de apresentar interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos também tem o conhecimento desses artefatos, principalmente os que se referem aos custos. A principal evidência encontrada de dificuldade foi com relação aos recursos financeiros, visto que a grande maioria dos gestores afirma possuir poucos recursos para sua implantação e manutenção. Esse resultado é plausível, visto que por serem pequenas empresas possuem poucos recursos para investimentos. Diante disso, fica evidente que a maior dificuldade das pequenas empresas está na falta e recursos para esse tipo de investimento.

O terceiro objetivo específico se refere a analisar os resultados buscando uma relação na adoção dos artefatos com a percepção do desempenho econômico e financeiro. Apesar de apresentar uma força de associação fraca, foi possível observar três relações entre a adoção de artefatos e a percepção do desempenho. O EVA foi a principal relação existente, onde os resultados sugerem significância alta de que sua adoção está relacionada de forma positiva com o desempenho, no entanto, esse artefato não é muito utilizado por essas empresas, sendo possivelmente uma das causas a complexidade de sua estrutura de cálculo.

Com uma significância baixa o artefato custeio variável também apresentou relação positiva com a percepção do desempenho, possivelmente esteja relacionado à produção de informações para a tomada de decisão, visando aumentar o desempenho. E o custeio meta foi o único artefato a apresentar relação negativa com o desempenho. Uma hipótese para esse resultado é que a ideia de ajustamento dos preços conforme os seus consumidores, pode gerar uma percepção para os gestores de que terão seus lucros reduzidos. Esse resultado, no entanto, deve ser analisado com atenção, visto que de acordo com a literatura todos os artefatos contribuem para um melhor controle e planejamento dentro das organizações, e conseqüentemente aumenta o desempenho.

Os resultados dessa pesquisa apontam para a utilização de todos os artefatos seja em maior ou menor grau, sendo que os ACG com alta utilização são tanto modernos quanto tradicionais. Considera-se que estes resultados contribuem para fazer avançar o conhecimento na área de Contabilidade de Gestão, uma vez que se acrescenta ao rol de pesquisas realizadas até o momento, deixando mais amplo o panorama sobre a adoção de artefatos da Contabilidade de Gestão. Sendo assim, a

constatação de que os artefatos modernos têm sido utilizados pelas pequenas empresas ajuda a confirmar que a Contabilidade de Gestão tem evoluído.

Uma das limitações desta pesquisa foi a pouca participação da população, apesar de acercar-se de cuidados na execução. Em relação ao instrumento de coleta de dados, o questionário, resultou num pequeno número de retornos, pois a amostra de 155 empresas em comparação com a população amostral de 2.183 representa apenas 7% da população, quando Malhotra (2012) sugere um retorno de 20% dos questionários. Além disso, a amostra é não probabilística, o que não permite fazer generalizações empíricas. Outra limitação se deu pelo fato da resposta depender da percepção dos gestores para o desempenho, o que pode levar a uma resposta que não representa efetivamente a realidade. Por fim, o banco de dados da FIERGS apresentou informações como e-mail e telefone desatualizados, reduzindo a população amostral da pesquisa.

Em relação às contribuições práticas, esse estudo fornece informações aos gestores de pequenas empresas industriais sobre a adoção dos Artefatos da Contabilidade de Gestão, ou seja, os mais utilizados por essas empresas que estão relacionados aos custos e os menos utilizados, bem como a relação com a percepção de desempenho. Assim, esse estudo possibilita analisar a aderência que os gestores atribuem às teorias desenvolvidas sobre o tema. Quanto à contribuição teórica, fornece informações visando diminuir a lacuna existente de pesquisas que abordam de forma ampla a adoção de ACG, principalmente nas pequenas empresas.

Para pesquisas futuras recomenda-se a expansão para outras regiões e também para o setor de comércio e serviços, para possíveis comparações na adoção de ACG. A utilização de entrevistas pessoais e/ou estudos de caso múltiplos, objetivando identificar na percepção dos gestores quais as principais dificuldades associadas à adoção de ACG. Trabalhos que incorporem dados empresariais não baseados em percepção poderão trazer subsídios que validem, rejeitem ou pelos menos ajudem a melhor compreender os resultados de pesquisas como esta, visto que foram encontrados resultados com fraca associação entre a adoção de ACG e a percepção de desempenho, contrariando a literatura. Ainda, sugere-se um estudo mais aprofundado sobre o custo meta, o qual apresentou relação negativa com a percepção do desempenho, buscando identificar as motivações para adoção e não adoção desse artefato.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- ABDEL AL, S. F.; McLELLAN, J. D. Strategy and management accounting practices alignment and its effects on organizational performance. **Journal of Accounting Business e Management**, v. 20, n. 1, p.1-17, 2013.
- ABDEL-KADER, M. G.; LUTHER, R. G. IFAC's conception of the evolution of management accounting. **Advances in management accounting**, v. 15, p. 229-247, 2006.
- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R.. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.
- AGUIAR, A. B.; TEIXEIRA, A. J. C.; NOSSA, V.; GONZAGA, R. P. Associação entre sistema de incentivos gerenciais e práticas de contabilidade gerencial. **RAE**, v. 52, n. 1, p. 40-54, 2012.
- AHMAD, K. The adoption of management accounting practices in Malaysian small and medium size enterprises. **Asian Social Science**, v. 10, n. 2, p. 236-249, 2014.
- ALEIXO, A. C. **A análise crítica das práticas de contabilidade gerencial**: um estudo exploratório nas pequenas e médias empresas da indústria de calçados de Jaú-SP. 2005. 159 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) Centro Universitário Álvares Penteado, São Paulo, 2005.
- ANDRADE, L. C. M.; TEIXEIRA, A. J. C.; FORTUNATO, G. X.; NOSSA, V.. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n. 1, p. 98-125, 2013.
- ANTONOVZ, T.; PANUCCI FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B.. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 2, p. 40-52, 2010.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial** [recurso eletrônico]. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 4° ed., São Paulo: Atlas, 2015.
- BANKER, R.; JOHNSTON, H. Strategic accounting control. **A Quarterly Journal of The American Accounting Association**, v. 68, n. 3, p. 576-601, 2002.

BENCOVÁ, M.; KALAVSKÁ, A. Importance of the controllership for the company performance – software company experience. **Ekonomika Management**, v.2, p. 76-83, 2009.

BEUREN, I. M.; BARP, A. D.; FILIPIN, R. Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. **ConTexto**, v. 13, n. 24, p. 79-92, 2013.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e das práxis**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2006.

CAMPOS, L. C. **Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses**. 2013. 124 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

CARPES, A. M.; PERTUZATTI, E.; MERLO, R. A. As melhores práticas de controladoria: o *balanced scorecard* como ferramenta de gestão. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 6, n. 18, p. 09-24, 2007.

CARVALHO, I. R. **Investigação sobre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial em consultorias oferecidas às micro e pequenas empresas: evidências a partir de revistas especializadas**. 2011. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

CEZARINO, L. O.; CAMPOMAR, M. C. Micro e pequenas empresas: características estruturais e gerenciais. **Revista Hispeci & Lema**, v. 9, p. 10-12, 2006.

COELHO, P. S.; ESTEVES, S. P. The choice between a five-point and a ten-point scale in the framework of customer satisfaction measurement. **International Journal of Market Research**, v. 49, n. 3, p. 313-339, 2007.

Cohen, J. **Statistical power analysis for behavioral sciences**. 2. ed. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, 1988.

CONCEIÇÃO, C. S. Dinâmica setorial e mudança estrutural: evolução recente da indústria no Brasil e no Rio Grande do Sul. **Indicadores Econômicos FEE**, v. 42, n. 2, p. 25-44, 2014.

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. The promise--and peril--of integrated cost systems. **Harvard Business Review**, v. 76, n. 4, p. 109-119, 1997.

COSTA, F. J. **Mensuração e desenvolvimento de escalas: aplicações em administração**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda, 2011.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

- CUZDRIOREAN, D. D. The use of management accounting practices by Romanian small and medium-sized enterprises: a field study. **Accounting and Management Information Systems**. v. 16, n. 2, p. 291-312, 2017
- DANCEY, C. P.; REIDY, J. **Estatística sem matemática para psicologia**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.
- DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 4, p. 39-57, 2008.
- DITTADI, J. R. **Práticas de controladoria adotadas no processo de gestão de instituições de ensino superior estabelecidas no estado de Santa Catarina**. 2008. 208 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio do Sinos. São Leopoldo, 2008.
- FISHER, J. G.; KRUMWIEDE, K. Product costing systems: Finding the right approach. **Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 23, n. 3, p. 43-51, 2012.
- FREZATTI, F. Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil. **UnB Contábil**, v. 8, n. 1, p. 9-39 2005.
- FULLER-LOVE, N. Management development in small firms. **International Journal of Management Reviews**, v. 8, n.3, p.175-90, 2006.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial: aplicação da análise de discurso crítica no relatório da administração de empresa familiar. **Base**, v. 8, n. 2, 2011.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011.
- HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HANSEN, J. E. **Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- ILIAS, A.; RAZAK, M. Z. A.; YASOA, M. R. The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in small business. **Global Business and Management Research: An International Journal**, v. 2, n. 1, p. 79-88, 2010.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **International Management Accounting Practice 1 – IMAP1. 1998**. Disponível em:

<http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 25 jan. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa Industrial Anual** – PIA. Tabelas 2015. Disponível em:

<<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/industria/9042-pesquisa-industrial-anual.html?&t=resultados>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

ISMAIL, N. A.; KING, M. The alignment of accounting and information systems in SMEs in Malaysia. **Journal of Global Information Technology Management**. [S.l.], p. 24-42, 2006.

KAPLAN, R.; NORTON, D. The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performances. **Harvard Business Review**, v. 70, p. 1-11, 1992.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de estudos**, n. 15, p. 01-23, 1997.

LEITE, E. G. **Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil**: um estudo sob a ótica da teoria da contingência. 2013. 145 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2013.

LEITE, E. G.; DIEHL, C. A.; MANVAILER, R. H. M. Práticas de controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, 2015.

LIMA FILHO, R. N. **Quanto mais faço, mais erro?** Um estudo sobre a associação entre prática de Controladoria, Cognição e Heurísticas. 2010. 159 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Bahia, Salvador, 2010.

LUNKES, R. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. Tese de doutorado. 2003. 214 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2003.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MANVAILER, R. H. M. **Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MATTOS, M. A. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial**: um estudo nas empresas prestadoras de serviços contábeis. 2008. 105 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Setor de Ciências Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

- MCLELLAN, J. D. Management accounting theory and practices: Measuring the gap in United States Business. **Journal of Accounting – Business & Management**, v. 21, n. 1, p. 53-68, 2014.
- MELO, M. A.; RODRIGUES, J. P. L.; LEONE, R. J. G. Práticas de gestão de custos em pequenas empresas industriais: um estudo com indústrias do setor de transformação. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 219, p. 36-47, 2016.
- MIRANDA, L. C.; CARVALHO, I. R.; LIBONATI, J. J.; CAVALCANTE, P. R. N. Práticas de contabilidade gerencial: evidências em consultorias oferecidas por revistas especializadas aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 5, n. 1, p. 139-157, 2013.
- MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, p. 128-146, 2014.
- MÜLLER, A. N.; TELÓ, A. R. Modelos de avaliação de empresas. **Revista FAE**, Curitiba, v.6, n.2, p.97-112, 2003.
- MULLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas de controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, p.105- 120, 2010.
- MUNARETTO, L. F.; DIEDRICH, M. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 1, p. 70-86, 2007.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologias e práticas. São Paulo: Atlas, 2007.
- OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R.; 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**, v. 2, n. 2, p. 55, 2008.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.
- REID, G. C.; SMITH, J. A. The bigger picture: feature on information management systems. **Financial Management**, p. 24-26, 2002.
- 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 (REPeC)**, v. 7, n. 4, 2013.
- RUSSO, P. T. **O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob a ótica institucional**. 2015. 256f. Tese (Doutorado em Contabilidade e

Controladoria) - Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

SANTOS, A. R.; ALMEIDA, L. B. Práticas de contabilidade gerencial no cenário brasileiro: evidências empíricas e a teoria da velha economia institucional . **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - BASE**; v.6, n.3, p.230-246, 2009.

SANTOS, A. R. **Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor elétrico brasileiro**. 2008. 242 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Setor de Ciências Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

SANTOS, L. M.; SILVA, G. M.; NEVES, J. A. B. Risco de sobrevivência de micro e pequenas empresas comerciais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 11, p. 107-124, 2011.

SANTOS, M. V. **Práticas de controladoria adotadas na gestão de instituições privadas de ensino superior do estado do Rio Grande do Sul**. 2011. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2011.

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.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Anuário do trabalho nos pequenos negócios 2015**. 8. ed. São Paulo: Dieese, 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. Brasília: Sebrae, 2016.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Data SEBRAE**. 2014. Disponível em: <<http://sistema.datasebrae.com.br/#sebrae>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

SHARAF-ADDIN, H. H.; OMAR, N.; SULAIMAN, S. Target costing evolution: a review of the literature from IFAC's (1998) perspective model. **Asian Social Science**, v. 10, n. 9, p. 82, 2014.

SMALLBONE, D.; LEIG, R.; NORTH, D. The characteristics and strategies of high growth SMEs. **International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research**, v.1, n.3, p.44-62, 1995.

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 Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

STEBPAN, A. I. B. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil da cidade do Natal-RN**. 2010. 122 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal de Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2006.

SULAIMAN, M. bt.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, n.19, v.4, p.493-508, 2004.

SULZBACH, V. N.; LEUSIN JÚNIOR, S. Desempenho das indústrias brasileira e gaúcha em 2014. **Indicadores Econômicos FEE**, v. 42, n. 4, p. 27-40, 2015.

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.

TEIXEIRA, G. B. **A contabilidade sem contabilidade**: a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis. 2015. 141 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

TEIXEIRA, N. M. D.; AMARO, A. G. C. Avaliação do desempenho financeiro e da criação de valor—um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 157-178, 2013.

TORRÈS, O.; JULIEN, P. A. Specificity and denaturing of small business. **International Small Business Journal**, v. 23, n. 4, p.355–377, 2005.

UTZIG, M. J. S.; CARPES, A. M. S.; TRICHES, A. M.; PILATTI, G. C. Controles contábeis e gerenciais utilizados pelas pequenas indústrias do setor moveleiro. IN: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS, 7., 2012, Florianópolis, **Anais...** Florianópolis: ANEGEPE, FURB, UNIVALI, UDESC, 2012.

UYAR, A. Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. **EusAsian Journal of Business and Economics**, v. 3, n. 6, p. 113-125, 2010.

VALERIANO, C. E. B. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial**: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010. 2012. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

VARGAS, S. B. **Práticas de controladoria adotadas em empresas de setores sob regulação governamental sediadas no Brasil**. 2015. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2015.

VOGEL, J.; WOOD JUNIOR, T. Práticas gerenciais de pequenas empresas industriais do Estado de São Paulo: um estudo exploratório. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 1, n.2, 2012.

WARKEN, I. L. M. **Institucionalização das práticas de controladoria ambiental em uma universidade**. 2014. 162 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2014.

XAVIER, R. V.; CARMO FILHO, M. M. Uso de artefatos de contabilidade gerencial: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). **Revista Ambiente Contábil**, v. 7. n. 2, p. 248-269, 2015.

XAVIER, R. V. **Uso de artefatos de contabilidade gerencial**: comparativo entre os hospitais acreditados no Brasil com os não acreditados da cidade de Manaus (AM). 2014. 115 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2014.

YALCIN, S. Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-comparasion. **Accounting in Euprope**, v. 9, n. 1, p. 95-100, 2012.

ZHENG, X. Management accounting practices in China: current key problems and solutions. **Social Research**, v. 29, n. 4, p. 91-98, 2012.

APÊNDICE A - DISTRIBUIÇÃO DOS ARTEFATOS PESQUISADOS

Artefatos	Autores/Ano															Total											
	2003	2005	2006	2006	2007	2008	2008	2008	2010	2010	2011	2011	2012	2012	2013		2013	2013	2013	2014	2014	2014	2015	2015	2015	2015	2015
	Souza, Lisboa e Rocha	Aleixo	Soutes	Steppan	Carpes, Pertuzatti e Merlo	Dittadi	Mattos	Santos	Antonovz, Panucci-Filho, Espejo	Lima Filho	Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes	Santos	Aguiar et al.	Valeriano	Andrade et al.	Campos	Leite	Manvailer	Moraes, Coelho e Holanda	Warken	Xavier	Xavier e Carmo Filho	Leite, Diehl e Manvailer	Russo	Teixeira	Vargas	
Análise custo-volume -lucro	1					1	1	1				1				1	1	1					1			1	10
Análise da terceirização (outsourcing)						1											1	1					1				4
Análise da lucratividade do cliente (CPA)							1																				1
Análise da lucratividade do produto							1	1																			2
Análise da rentabilidade do cliente															1									1	1		3
Análise da rentabilidade do cliente durante a vida															1												1
Análise de rentabilidade dos produtos																								1			1
Análise de cadeia de valor							1								1	1	1					1				1	6
Análise de valor para o cliente								1	1															1			1
Análise de variações orçamentárias								1	1														1				3
Análise do custo de capital																										1	1
Análises quantitativas (forecasting)			1				1		1		1								1		1	1				1	8
Avaliação de desempenho								1					1				1	1					1	1			6
Avaliação do ativo do cliente															1												1
Avaliação do desempenho do concorrente							1								1										1		3
Avaliação dos custos dos concorrentes															1												1
Avaliação e Monitoramento da marca								1							1												2
Balanced scorecard (BSC)			1	1	1	1	1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	19
Benchmarking			1	1			1	1	1		1			1	1	1			1		1	1	1	1	1	1	15
Business Intelligence			1									1															2
Centro de responsabilidade													1														1
Controle financeiro e operacional																									1		1
Controle interno de ativos																	1	1					1				3
Custeio ABC	1	1	1				1	1	1		1			1	1	1	1	1			1	1	1	1	1	1	16
Custeio alvo/meta	1		1				1	1	1		1			1	1	1	1	1			1	1	1	1	1	1	15
Custeio da qualidade							1								1								1				3
Custeio direto																1	1										3
Custeio do ciclo de vida							1	1							1								1			1	5
Custeio dos atributos															1												1
Custeio estratégico															1												1
Custeio <i>Kaisen</i>			1						1		1				1	1	1	1			1	1	1				10
Custeio padrão	1		1					1	1		1		1	1	1	1	1	1			1	1	1	1		1	16
Custeio por absorção	1	1	1	1			1	1	1		1		1	1	1	1	1	1			1	1	1	1	1	1	18
Custeio variável	1	1	1	1			1		1		1		1	1	1	1	1	1			1	1	1	1	1	1	16
Custo financeiro dos estoques											1																1
Descentralização			1						1										1		1	1					5

Artefatos	Autores/Ano																										
	2003	2005	2006	2006	2007	2008	2008	2008	2010	2010	2011	2011	2012	2012	2013	2013	2013	2013	2014	2014	2014	2015	2015	2015	2015	2015	
	Souza, Lisboa e Rocha	Aleixo	Soutes	Steppan	Carpes, Pertuzatti e Merlo	Dittadi	Mattos	Santos	Antonovz, Panucci-Filho, Espejo	Lima Filho	Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes	Santos	Aguiar et al.	Valeriano	Andrade et al.	Campos	Leite	Manvailer	Moraes, Coelho e Holanda	Marken	Xavier	Xavier e Carmo Filho	Leite, Diehl e Manvailer	Russo	Teixeira	Vargas	Total
EBTIDA								1																			1
<i>Economic Value Added (EVA)</i>		1	1				1	1	1		1			1		1	1	1	1		1	1	1	1		1	16
Fluxo de caixa				1		1	1	1				1		1													6
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)			1						1								1	1	1		1	1	1				8
Gestão Baseada em Atividades			1					1	1							1		1			1	1				1	8
Gestão Baseada em Valor (VBM)			1						1							1	1	1	1		1	1	1				9
Gestão de Custos Inter-organizacionais																	1	1					1				3
Indicadores-chave de performance (KPI)																	1	1					1				3
<i>Just-in-time (JIT)</i> - Gestão de estoques			1						1		1					1			1		1	1				1	8
Lucro residual		1																						1			2
<i>Market Value Added (MVA)</i>									1																		1
Medição integrada do desempenho															1												1
Medidas financeiras de desempenho				1			1						1											1	1		5
Medidas não financeiras de desempenho				1		1	1					1	1											1	1		7
Moeda constante			1						1		1										1	1					5
Monitoramento da posição competitiva							1								1												2
<i>Open Book Accounting (OBA)</i>																		1					1				2
Orçamento base zero								1																			1
Orçamento baseado em atividades								1	1															1			4
Orçamento de capital																		1	1				1				4
Orçamento flexível								1																			2
Orçamento operacional	1		1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	22
Painel de indicadores (Tableau de Bord)																								1			1
<i>Payback</i>								1	1																		3
Planejamento estratégico			1	1		1		1	1			1		1		1		1			1	1		1	1	1	14
Planejamento operacional				1																							1
Planejamento tributário							1					1					1	1					1				5
Precificação estratégica															1												2
Preço de transferência		1	1					1	1		1		1				1	1	1		1	1	1				12
Processo orçamentário																	1	1									2
Retorno sobre ativos (ROA)		1																									1
Retorno sobre investimento (ROI)			1					1						1		1	1	1	1		1	1	1	1			13
Retorno sobre o patrimônio líquido (ROE)		1																									1
Taxa interna de retorno (TIR)								1	1																		3
Teoria das restrições			1						1		1					1	1	1	1		1	1	1				10
Valor presente líquido (VPL)			1						1		1			1			1	1	1		1	1	1				11

APÊNDICE B – CARTA DE APRESENTAÇÃO E CONVITE

À empresa ...

Convidamos V.Sa. a participar da pesquisa intitulada “ADOÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE DE GESTÃO POR EMPRESAS DE PEQUENO PORTE: O CASO DAS INDÚSTRIAS DO RIO GRANDE DO SUL”. O objetivo da pesquisa é analisar os artefatos (as ferramentas) gerenciais adotados por empresas industriais de pequeno porte do Rio Grande do Sul (RS).

Artefatos são mecanismos utilizados pelos gestores para auxiliá-los no processo de gestão da empresa, dividindo-se em 3 blocos: métodos e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação de desempenho; e modelos de gestão.

A pesquisa está sendo realizada pela mestranda Juliane de Castilhos Spanholi, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, e conta com a orientação do professor Norberto Hoppen (comprovante de matrícula em anexo).

A sua empresa foi selecionada por ser uma indústria de pequeno porte (20 a 99 funcionários) localizada no RS e por fazer parte do Cadastro Industrial da FIERGS.

Solicitamos que o questionário a seguir seja respondido pela pessoa que possui maior conhecimento da área gerencial da empresa. Para que o questionário possa ser analisado corretamente, é muito importante que seja preenchido até o fim. O tempo demandado para o preenchimento é de aproximadamente 10 minutos.

Suas respostas serão utilizadas somente para fins acadêmicos e a confidencialidade será mantida, pois não serão divulgadas informações de forma individual.

Um relatório executivo contendo os principais resultados obtidos será encaminhado para aqueles respondentes que o desejarem. Esses resultados possibilitarão aos gestores analisar quais os artefatos (as ferramentas) mais utilizados pelas pequenas empresas industriais do RS e o que dificulta sua adoção. Os resultados também permitirão aos órgãos competentes elaborar programas de treinamento para facilitar a sua adoção.

Desde já agradecemos a sua valiosa colaboração.

Atenciosamente,

Juliane de Castilhos Spanholi
Mestranda em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Norberto Hoppen
Orientador

Para começar a responder o questionário, clique no link abaixo!

<https://pt.surveymonkey.com/r/artefatosgerenciais>

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

BLOCO I: MÉTODOS E SISTEMAS DE CUSTEIO

1. Custeio por absorção

A sua empresa apura o custo da mercadoria produzida somando os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis. Esses custos são distribuídos (rateados) para todos os produtos feitos.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

2. Custeio variável

A sua empresa apura o custo da mercadoria produzida somando apenas os custos e despesas variáveis (matéria-prima, por exemplo). Esse método permite calcular o quanto cada produto contribui para pagar o custo fixo (margem de contribuição) e o ponto de equilíbrio.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

3. Custeio baseado em atividades

A sua empresa apura e gerencia os custos com base nas atividades realizadas no processo de fabricação dos produtos.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

4. Custo padrão

A sua empresa possui e acompanha um padrão de comportamento para os custos, ou seja, determina os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

5. Custo meta

A sua empresa determina o custo de um produto baseado no preço que os clientes estão dispostos a pagar.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

BLOCO II: MÉTODOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

6. Benchmarking

A sua empresa realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, prazos, por exemplo) com outras empresas, buscando melhorar o desempenho.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

7. Economic value added (EVA®)

A sua empresa avalia o valor gerado para os proprietários, mediante o cálculo do lucro já excluído o custo de todo capital (de terceiros e próprio).

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

BLOCO III: MODELOS DE GESTÃO

8. Planejamento estratégico

A sua empresa elabora um processo formal de planejamento de longo prazo, que inclui a definição da missão, da visão, das estratégias organizacionais, dos objetivos e dos planos de ação.

Selecione a alternativa que melhor corresponde ao:

	Nenhum	Pouco	Moderado	Muito	Absoluto
Nível de utilização desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de conhecimento desta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de recursos financeiros disponíveis para esta prática.	<input type="radio"/>				
Nível de interesse em usar as informações geradas por esta prática.	<input type="radio"/>				

- Indústria de produtos de papel e material plástico
- Indústria gráfica
- Indústria química, farmoquímica e farmacêutica
- Indústria de minerais não metálicos
- Indústria de metalurgia e produtos de metal
- Indústria de máquinas, aparelhos e materiais elétricos e eletrônicos
- Indústria de máquinas e equipamentos
- Indústria automobilística e equipamentos de transporte
- Outro (especifique)

15. Qual é a função que o respondente exerce atualmente na empresa?

- Proprietário (a)
- Administrador (a)
- Contador (a)
- Gerente
- Controller
- Outro (especifique)

16. Há quantos anos o respondente atua no mesmo cargo?

- Menos de 5 anos
- Entre 6 e 10 anos
- Entre 11 e 15 anos
- Entre 16 e 20 anos
- Mais de 21 anos

17. Há quantos anos o respondente trabalha nessa empresa?

- Menos de 5 anos
- Entre 6 e 10 anos
- Entre 11 e 15 anos
- Entre 16 e 20 anos
- Mais de 21 anos

18. Qual o nível de formação acadêmica do respondente?

- Ensino Médio
- Graduação
- Pós-Graduação - Especialização
- Pós-Graduação - Mestrado
- Pós-Graduação - Doutorado

19. Qual a formação acadêmica (graduação) do respondente, mesmo que ainda esteja em andamento?

- Nenhuma
- Administração
- Ciências Contábeis
- Economia
- Engenharia da Produção
- Outro (especifique)

Se deseja receber um relatório dos principais resultados da pesquisa, informe um e-mail abaixo.

APÊNDICE D – ESTATÍSTICA DESCRITIVA E NORMALIDADE

Variáveis	N	Mín	Máx	Média	Desvio padrão	Variância	Assimetria	Curtose
Custeio por Absorção A1	155	1,00	5,00	3,465	1,112	1,237	-,340	-,651
Custeio por Absorção C1	155	1,00	5,00	3,613	,840	,706	-,362	,244
Custeio por Absorção R1	155	1,00	5,00	3,077	1,023	1,046	,249	-,321
Custeio por Absorção I1	155	1,00	5,00	3,916	1,006	1,012	-,954	,530
Custeio Variável A2	155	1,00	5,00	3,116	1,162	1,350	-,003	-,876
Custeio Variável C2	155	1,00	5,00	3,452	,906	,821	-,385	-,137
Custeio Variável R2	155	1,00	5,00	3,032	,996	,992	,095	-,385
Custeio Variável I2	155	1,00	5,00	3,523	1,089	1,186	-,395	-,679
Custeio ABC A3	155	1,00	5,00	3,213	1,238	1,532	-,455	-,775
Custeio ABC C3	155	1,00	5,00	3,400	,978	,956	-,750	,438
Custeio ABC R3	155	1,00	5,00	2,935	1,055	1,113	-,139	-,478
Custeio ABC I3	155	1,00	5,00	3,523	1,153	1,329	-,584	-,474
Custo Padrão A4	155	1,00	5,00	2,942	1,202	1,445	,022	-,951
Custo Padrão C4	155	1,00	5,00	3,200	,996	,992	,027	-,352
Custo Padrão R4	155	1,00	5,00	2,865	1,051	1,105	,343	-,300
Custo Padrão I4	155	1,00	5,00	3,465	1,071	1,146	-,341	-,674
Custo Meta A5	155	1,00	5,00	2,806	1,105	1,222	-,222	-,961
Custo Meta C5	155	1,00	5,00	3,206	1,043	1,087	-,563	-,208
Custo Meta R5	155	1,00	5,00	2,690	1,091	1,189	,004	-,844
Custo Meta I5	155	1,00	5,00	3,142	1,271	1,616	-,347	-,900
Benchmarking A6	155	1,00	5,00	2,910	1,159	1,342	-,050	-,940
Benchmarking C6	155	1,00	5,00	3,148	1,074	1,153	-,332	-,548
Benchmarking R6	155	1,00	5,00	2,606	1,054	1,110	,204	-,400
Benchmarking I6	155	1,00	5,00	3,419	1,178	1,388	-,504	-,561
EVA A7	155	1,00	5,00	2,477	1,170	1,368	,326	-,843
EVA C7	155	1,00	5,00	2,735	1,129	1,274	,153	-,798
EVA R7	155	1,00	5,00	2,510	1,083	1,174	,270	-,576
EVA I7	155	1,00	5,00	3,226	1,171	1,371	-,253	-,667
Planejamento Estratégico A8	155	1,00	5,00	2,935	1,166	1,359	,002	-,689
Planejamento Estratégico C8	155	1,00	5,00	3,368	1,032	1,065	-,285	-,208
Planejamento Estratégico R8	155	1,00	5,00	2,858	1,072	1,149	,351	-,214
Planejamento Estratégico I8	155	1,00	5,00	3,677	1,075	1,155	-,661	-,061
Orçamento Operacional A9	155	1,00	5,00	2,452	1,191	1,418	,607	-,378
Orçamento Operacional C9	155	1,00	5,00	3,071	1,076	1,157	-,143	-,452
Orçamento Operacional R9	155	1,00	5,00	2,671	1,076	1,157	,372	-,266
Orçamento Operacional I9	155	1,00	5,00	3,445	1,082	1,171	-,340	-,522
BSC A10	155	1,00	5,00	2,458	1,255	1,575	,416	-,875
BSC C10	155	1,00	5,00	2,858	1,072	1,149	,127	-,521
BSC R10	155	1,00	5,00	2,555	1,146	1,314	,336	-,558
BSC I10	155	1,00	5,00	3,445	1,169	1,365	-,484	-,531
Desempenho Econômico	155	1,00	5,00	3,129	,958	,918	-,442	-,239
Desempenho Financeiro	155	1,00	5,00	3,084	1,038	1,077	-,417	-,385

APÊNDICE E – ANÁLISE DESCRITIVA POR TEMPO DE ATUAÇÃO E POR RAMO DE ATIVIDADE

Nível de utilização dos artefatos por tempo de atuação

Artefatos	Tempo de atuação	Não utilização	Baixa utilização	Alta utilização	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	- 21 anos	4%	39%	57%	100%	3,55	1,083	,510
	+ 21 anos	5%	45%	50%	100%	3,42	1,129	
Custeio variável	- 21 anos	6%	51%	43%	100%	3,24	1,159	,373
	+ 21 anos	9%	54%	37%	100%	3,06	1,164	
Custeio ABC	- 21 anos	12%	39%	49%	100%	3,20	1,217	,906
	+ 21 anos	15%	36%	49%	100%	3,22	1,254	
Custo padrão	- 21 anos	6%	61%	33%	100%	3,06	1,103	,398
	+ 21 anos	16%	47%	37%	100%	2,88	1,249	
Custo Meta	- 21 anos	14%	51%	35%	100%	2,94	1,066	,289
	+ 21 anos	17%	53%	30%	100%	2,74	1,123	
Benchmarking	- 21 anos	10%	47%	43%	100%	3,00	1,149	,499
	+ 21 anos	14%	54%	32%	100%	2,87	1,166	
EVA	- 21 anos	22%	60%	18%	100%	2,43	1,136	,733
	+ 21 anos	27%	50%	23%	100%	2,50	1,191	
Planejamento estratégico	- 21 anos	8%	55%	37%	100%	3,18	1,161	,071*
	+ 21 anos	16%	57%	27%	100%	2,82	1,156	
Orçamento operacional	- 21 anos	20%	55%	25%	100%	2,69	1,273	,086*
	+ 21 anos	26%	61%	13%	100%	2,34	1,137	
BSC	- 21 anos	24%	52%	24%	100%	2,57	1,204	,444
	+ 21 anos	33%	46%	21%	100%	2,40	1,281	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%.

Nível de utilização dos artefatos por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não utilização	Baixa utilização	Alta utilização	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	Metalurgia	5%	45%	50%	100%	3,43	1,085	,807
	Alimentos	10%	52%	38%	100%	3,10	1,221	,102
	Têxtil	0%	44%	56%	100%	3,67	1,188	,414
	Moveleira	0%	25%	75%	100%	4,00	,730	,008***
	Outras	5%	43%	52%	100%	3,41	1,124	,662
Custeio variável	Metalurgia	5%	57%	38%	100%	3,10	1,206	,892
	Alimentos	5%	57%	38%	100%	3,29	1,146	,474
	Têxtil	17%	44%	39%	100%	2,89	1,132	,379
	Moveleira	0%	37%	63%	100%	3,75	,856	,021**
	Outras	10%	57%	33%	100%	2,97	1,184	,213
Custeio ABC	Metalurgia	21%	34%	45%	100%	3,02	1,352	,248
	Alimentos	33%	29%	38%	100%	2,76	1,446	,072*
	Têxtil	6%	27%	67%	100%	3,67	1,029	,098*
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	4,06	,680	,000***
	Outras	9%	50%	41%	100%	3,14	1,131	,562
Custo padrão	Metalurgia	19%	57%	24%	100%	2,76	1,284	,257
	Alimentos	33%	29%	38%	100%	2,62	1,465	,276
	Têxtil	0%	67%	33%	100%	3,17	,985	,401
	Moveleira	0%	44%	56%	100%	3,38	,957	,128
	Outras	9%	53%	38%	100%	3,00	1,139	,643
Custo Meta	Metalurgia	24%	50%	26%	100%	2,62	1,125	,199
	Alimentos	14%	48%	38%	100%	2,86	1,108	,822
	Têxtil	6%	61%	33%	100%	2,83	,985	,913
	Moveleira	6%	56%	38%	100%	3,13	,885	,225
	Outras	17%	52%	31%	100%	2,83	1,187	,855
Benchmarking	Metalurgia	12%	55%	33%	100%	2,83	1,124	,619
	Alimentos	19%	52%	29%	100%	2,76	1,091	,531
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,44	,922	,037**
	Moveleira	6%	69%	25%	100%	3,06	1,181	,579
	Outras	17%	49%	34%	100%	2,81	1,249	,411
EVA	Metalurgia	33%	46%	21%	100%	2,26	1,191	,163
	Alimentos	33%	53%	14%	100%	2,24	1,091	,315
	Têxtil	17%	55%	28%	100%	2,78	1,060	,248
	Moveleira	19%	56%	25%	100%	2,81	1,276	,227
	Outras	21%	58%	21%	100%	2,53	1,173	,640
Planejamento estratégico	Metalurgia	17%	50%	33%	100%	2,88	1,273	,724
	Alimentos	14%	57%	29%	100%	2,95	1,244	,943
	Têxtil	6%	77%	17%	100%	2,89	,900	,858
	Moveleira	6%	75%	19%	100%	2,81	,981	,657
	Outras	16%	48%	36%	100%	3,02	1,207	,501
Orçamento operacional	Metalurgia	21%	53%	26%	100%	2,60	1,270	,362
	Alimentos	24%	62%	14%	100%	2,52	1,209	,766
	Têxtil	6%	83%	11%	100%	2,72	,895	,205
	Moveleira	25%	62%	13%	100%	2,31	1,138	,623
	Outras	31%	53%	16%	100%	2,28	1,225	,156
BSC	Metalurgia	24%	43%	33%	100%	2,81	1,418	,033**
	Alimentos	38%	29%	33%	100%	2,48	1,401	,944
	Têxtil	17%	66%	17%	100%	2,56	1,097	,727
	Moveleira	31%	63%	6%	100%	2,19	,981	,364
	Outras	34%	50%	16%	100%	2,24	1,159	,097*

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Nível de conhecimento dos artefatos por tempo de atuação

Artefatos	Tempo de atuação	Não conhecimento	Baixo conhecimento	Alto conhecimento	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	- 21 anos	0%	47%	53%	100%	3,59	,829	,799
	+ 21 anos	2%	38%	60%	100%	3,63	,850	
Custeio variável	- 21 anos	0%	51%	49%	100%	3,43	,922	,846
	+ 21 anos	3%	43%	54%	100%	3,46	,902	
Custeio ABC	- 21 anos	4%	49%	47%	100%	3,35	,890	,676
	+ 21 anos	8%	37%	55%	100%	3,42	1,021	
Custo padrão	- 21 anos	2%	65%	33%	100%	3,20	,980	,973
	+ 21 anos	5%	58%	37%	100%	3,20	1,009	
Custo Meta	- 21 anos	8%	45%	47%	100%	3,24	1,069	,810
	+ 21 anos	10%	47%	43%	100%	3,19	1,034	
Benchmarking	- 21 anos	4%	51%	45%	100%	3,18	1,053	,820
	+ 21 anos	11%	49%	40%	100%	3,13	1,089	
EVA	- 21 anos	8%	67%	25%	100%	2,73	1,097	,939
	+ 21 anos	18%	54%	28%	100%	2,74	1,149	
Planejamento estratégico	- 21 anos	2%	53%	45%	100%	3,41	1,043	,711
	+ 21 anos	7%	49%	44%	100%	3,35	1,031	
Orçamento operacional	- 21 anos	6%	61%	33%	100%	3,08	1,093	,952
	+ 21 anos	11%	54%	35%	100%	3,07	1,073	
BSC	- 21 anos	10%	63%	27%	100%	2,80	1,077	,661
	+ 21 anos	11%	63%	26%	100%	2,88	1,073	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Nível de conhecimento dos artefatos por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não conhecimento	Baixo conhecimento	Alto conhecimento	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	Metalurgia	0%	43%	57%	100%	3,67	,786	,629
	Alimentos	0%	48%	52%	100%	3,52	,814	,603
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,61	,698	,992
	Moveleira	0%	31%	69%	100%	3,75	,775	,493
	Outras	3%	42%	55%	100%	3,57	,957	,616
Custeio variável	Metalurgia	0%	57%	43%	100%	3,38	,962	,556
	Alimentos	5%	38%	57%	100%	3,52	,928	,696
	Têxtil	0%	61%	39%	100%	3,28	,669	,388
	Moveleira	0%	31%	69%	100%	3,69	,873	,273
	Outras	3%	40%	57%	100%	3,47	,941	,883
Custeio ABC	Metalurgia	12%	38%	50%	100%	3,24	1,206	,280
	Alimentos	10%	47%	43%	100%	3,19	,928	,292
	Têxtil	6%	27%	67%	100%	3,56	,784	,475
	Moveleira	0%	37%	63%	100%	3,63	,719	,333
	Outras	3%	47%	50%	100%	3,48	,922	,417
Custo padrão	Metalurgia	5%	69%	26%	100%	3,02	1,093	,180
	Alimentos	14%	38%	48%	100%	3,24	1,261	,851
	Têxtil	0%	56%	44%	100%	3,44	,856	,269
	Moveleira	0%	69%	31%	100%	3,25	,775	,833
	Outras	2%	62%	36%	100%	3,22	,918	,816
Custo Meta	Metalurgia	12%	43%	45%	100%	3,14	1,138	,645
	Alimentos	0%	48%	52%	100%	3,43	,676	,295
	Têxtil	6%	44%	50%	100%	3,28	,895	,759
	Moveleira	6%	50%	44%	100%	3,31	,946	,669
	Outras	12%	48%	40%	100%	3,12	1,156	,430
Benchmarking	Metalurgia	7%	60%	33%	100%	3,07	1,022	,588
	Alimentos	14%	43%	43%	100%	3,05	1,071	,645
	Têxtil	0%	44%	56%	100%	3,50	,786	,140
	Moveleira	6%	44%	50%	100%	3,44	1,031	,257
	Outras	10%	49%	41%	100%	3,05	1,191	,388
EVA	Metalurgia	14%	60%	26%	100%	2,62	1,081	,435
	Alimentos	24%	62%	14%	100%	2,43	1,028	,181
	Têxtil	11%	56%	33%	100%	2,89	1,023	,541
	Moveleira	19%	37%	44%	100%	2,94	1,389	,451
	Outras	12%	62%	26%	100%	2,83	1,157	,434
Planejamento estratégico	Metalurgia	2%	55%	43%	100%	3,33	1,028	,801
	Alimentos	5%	47%	48%	100%	3,33	1,111	,870
	Têxtil	0%	56%	44%	100%	3,44	,705	,739
	Moveleira	6%	44%	50%	100%	3,50	1,095	,590
	Outras	9%	48%	43%	100%	3,34	1,101	,832
Orçamento operacional	Metalurgia	2%	58%	40%	100%	3,17	1,080	,501
	Alimentos	10%	61%	29%	100%	3,05	1,071	,915
	Têxtil	6%	50%	44%	100%	3,33	,907	,272
	Moveleira	6%	56%	38%	100%	3,31	1,014	,345
	Outras	16%	56%	28%	100%	2,86	1,131	,061*
BSC	Metalurgia	7%	55%	38%	100%	3,19	1,174	,018**
	Alimentos	10%	57%	33%	100%	2,86	1,108	,997
	Têxtil	6%	77%	17%	100%	2,78	,808	,737
	Moveleira	19%	62%	19%	100%	2,56	1,031	,245
	Outras	12%	67%	21%	100%	2,72	1,039	,230

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Nível de recursos financeiros disponíveis por tempo de atuação

Artefatos	Tempo de atuação	Não dispõe de recursos	Baixo nível de recursos	Alto nível de recursos	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	- 21 anos	0%	65%	35%	100%	3,29	,901	,065*
	+ 21 anos	7%	68%	25%	100%	2,97	1,065	
Custeio variável	- 21 anos	2%	65%	33%	100%	3,22	,923	,109
	+ 21 anos	7%	64%	29%	100%	2,94	1,022	
Custeio ABC	- 21 anos	2%	67%	31%	100%	3,14	,872	,070*
	+ 21 anos	15%	56%	29%	100%	2,84	1,124	
Custo padrão	- 21 anos	0%	73%	27%	100%	3,08	,977	,076*
	+ 21 anos	12%	67%	21%	100%	2,76	1,075	
Custo Meta	- 21 anos	10%	59%	31%	100%	2,94	1,028	,045**
	+ 21 anos	20%	58%	22%	100%	2,57	1,104	
Benchmarking	- 21 anos	12%	70%	18%	100%	2,78	1,045	,142
	+ 21 anos	19%	64%	17%	100%	2,52	1,052	
EVA	- 21 anos	10%	74%	16%	100%	2,71	1,026	,115
	+ 21 anos	26%	56%	18%	100%	2,41	1,103	
Planejamento estratégico	- 21 anos	8%	65%	27%	100%	3,06	1,139	,103
	+ 21 anos	10%	72%	18%	100%	2,76	1,029	
Orçamento operacional	- 21 anos	10%	66%	24%	100%	2,90	1,082	,061*
	+ 21 anos	15%	69%	16%	100%	2,56	1,060	
BSC	- 21 anos	10%	68%	22%	100%	2,75	1,074	,148
	+ 21 anos	27%	56%	17%	100%	2,46	1,174	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Nível de recursos financeiros disponíveis por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não dispõe de recursos	Baixo nível de recursos	Alto nível de recursos	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	Metalurgia	2%	65%	33%	100%	3,21	1,025	,311
	Alimentos	5%	71%	24%	100%	3,00	1,095	,710
	Têxtil	6%	66%	28%	100%	3,17	,985	,695
	Moveleira	0%	69%	31%	100%	3,06	,929	,951
	Outras	7%	67%	26%	100%	2,98	1,051	,375
Custeio variável	Metalurgia	5%	66%	29%	100%	3,07	1,135	,766
	Alimentos	5%	62%	33%	100%	3,00	1,000	,874
	Têxtil	6%	61%	33%	100%	3,11	,832	,722
	Moveleira	0%	62%	38%	100%	3,31	,793	,236
	Outras	7%	65%	28%	100%	2,91	,996	,254
Custeio ABC	Metalurgia	14%	57%	29%	100%	2,88	1,173	,696
	Alimentos	24%	66%	10%	100%	2,48	,981	,031**
	Têxtil	6%	55%	39%	100%	3,11	,900	,454
	Moveleira	0%	56%	44%	100%	3,38	,619	,078*
	Outras	9%	60%	31%	100%	2,97	1,092	,785
Custo padrão	Metalurgia	7%	72%	21%	100%	2,79	1,116	,571
	Alimentos	29%	42%	29%	100%	2,71	1,419	,594
	Têxtil	6%	72%	22%	100%	2,94	1,056	,733
	Moveleira	0%	75%	25%	100%	3,19	,750	,195
	Outras	3%	75%	22%	100%	2,86	,926	,982
Custo Meta	Metalurgia	19%	52%	29%	100%	2,71	1,175	,868
	Alimentos	19%	57%	24%	100%	2,62	1,071	,749
	Têxtil	11%	67%	22%	100%	2,61	,979	,744
	Moveleira	6%	63%	31%	100%	3,19	,911	,035**
	Outras	19%	59%	22%	100%	2,59	1,109	,360
Benchmarking	Metalurgia	12%	74%	14%	100%	2,69	1,024	,547
	Alimentos	29%	61%	10%	100%	2,38	1,024	,293
	Têxtil	0%	78%	22%	100%	2,83	,786	,333
	Moveleira	13%	68%	19%	100%	2,63	1,204	,941
	Outras	22%	57%	21%	100%	2,55	1,127	,619
EVA	Metalurgia	24%	52%	24%	100%	2,52	1,194	,922
	Alimentos	33%	53%	14%	100%	2,19	1,078	,147
	Têxtil	6%	88%	6%	100%	2,61	,698	,551
	Moveleira	13%	68%	19%	100%	2,75	1,065	,350
	Outras	21%	62%	17%	100%	2,52	1,112	,947
Planejamento estratégico	Metalurgia	12%	67%	21%	100%	2,79	1,200	,610
	Alimentos	0%	71%	29%	100%	3,00	1,095	,516
	Têxtil	0%	89%	11%	100%	2,89	,583	,836
	Moveleira	6%	75%	19%	100%	3,00	1,155	,578
	Outras	14%	64%	22%	100%	2,81	1,083	,670
Orçamento operacional	Metalurgia	10%	66%	24%	100%	2,83	1,102	,253
	Alimentos	10%	66%	24%	100%	2,81	1,123	,527
	Têxtil	0%	83%	17%	100%	2,89	,832	,268
	Moveleira	19%	68%	13%	100%	2,69	1,195	,948
	Outras	21%	63%	16%	100%	2,43	1,061	,031**
BSC	Metalurgia	21%	53%	26%	100%	2,79	1,353	,127
	Alimentos	24%	47%	29%	100%	2,67	1,238	,632
	Têxtil	6%	88%	6%	100%	2,67	,686	,513
	Moveleira	25%	62%	13%	100%	2,25	1,000	,263
	Outras	24%	60%	16%	100%	2,40	1,091	,185

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos por tempo de atuação

Artefatos	Tempo de atuação	Não possui interesse	Baixo interesse	Alto interesse	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	- 21 anos	0%	22%	78%	100%	4,00	,872	,469
	+ 21 anos	4%	23%	73%	100%	3,88	1,068	
Custeio variável	- 21 anos	0%	39%	61%	100%	3,67	,909	,212
	+ 21 anos	5%	40%	55%	100%	3,45	1,165	
Custeio ABC	- 21 anos	6%	31%	63%	100%	3,61	1,021	,496
	+ 21 anos	7%	35%	58%	100%	3,48	1,215	
Custo padrão	- 21 anos	2%	43%	55%	100%	3,51	1,007	,714
	+ 21 anos	4%	42%	54%	100%	3,44	1,105	
Custo Meta	- 21 anos	10%	41%	49%	100%	3,33	1,143	,190
	+ 21 anos	19%	38%	43%	100%	3,05	1,325	
Benchmarking	- 21 anos	4%	39%	57%	100%	3,47	1,084	,706
	+ 21 anos	11%	36%	53%	100%	3,39	1,226	
EVA	- 21 anos	4%	57%	39%	100%	3,25	1,055	,829
	+ 21 anos	13%	43%	44%	100%	3,21	1,228	
Planejamento estratégico	- 21 anos	2%	31%	67%	100%	3,86	1,020	,133
	+ 21 anos	6%	34%	60%	100%	3,59	1,094	
Orçamento operacional	- 21 anos	2%	45%	53%	100%	3,59	1,023	,250
	+ 21 anos	6%	44%	50%	100%	3,38	1,108	
BSC	- 21 anos	4%	33%	63%	100%	3,61	1,115	,226
	+ 21 anos	10%	41%	49%	100%	3,37	1,191	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Nível de interesse em utilizar as informações geradas pelos artefatos por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Não possui interesse	Baixo interesse	Alto interesse	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Custeio por absorção	Metalurgia	5%	16%	79%	100%	3,88	,993	,792
	Alimentos	0%	19%	81%	100%	4,05	1,024	,521
	Têxtil	0%	33%	67%	100%	3,89	,900	,903
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	4,00	,966	,726
	Outras	3%	26%	71%	100%	3,88	1,077	,726
Custeio variável	Metalurgia	2%	41%	57%	100%	3,50	1,110	,876
	Alimentos	5%	38%	57%	100%	3,62	1,203	,664
	Têxtil	6%	33%	61%	100%	3,44	1,097	,747
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	3,94	,772	,042**
	Outras	3%	49%	48%	100%	3,41	1,109	,338
Custeio ABC	Metalurgia	10%	28%	62%	100%	3,48	1,273	,761
	Alimentos	14%	34%	52%	100%	3,33	1,390	,420
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,72	,958	,436
	Moveleira	0%	19%	81%	100%	3,94	,574	,013**
	Outras	5%	42%	53%	100%	3,45	1,142	,537
Custo padrão	Metalurgia	2%	46%	52%	100%	3,48	1,131	,934
	Alimentos	10%	33%	57%	100%	3,48	1,289	,957
	Têxtil	6%	38%	56%	100%	3,44	1,149	,933
	Moveleira	0%	31%	69%	100%	3,75	,931	,261
	Outras	2%	48%	50%	100%	3,38	,970	,445
Custo Meta	Metalurgia	24%	28%	48%	100%	3,05	1,343	,575
	Alimentos	14%	43%	43%	100%	3,10	1,300	,857
	Têxtil	11%	45%	44%	100%	3,22	1,166	,777
	Moveleira	6%	31%	63%	100%	3,69	1,138	,070*
	Outras	16%	44%	40%	100%	3,05	1,276	,496
Benchmarking	Metalurgia	5%	40%	55%	100%	3,55	1,109	,410
	Alimentos	14%	24%	62%	100%	3,48	1,289	,813
	Têxtil	0%	28%	72%	100%	3,94	,873	,016**
	Moveleira	6%	31%	63%	100%	3,56	1,153	,609
	Outras	12%	45%	43%	100%	3,10	1,224	,009***
EVA	Metalurgia	14%	36%	50%	100%	3,29	1,235	,699
	Alimentos	14%	38%	48%	100%	3,33	1,278	,652
	Têxtil	0%	44%	56%	100%	3,56	,984	,205
	Moveleira	6%	56%	38%	100%	3,25	1,183	,931
	Outras	9%	58%	33%	100%	3,03	1,139	,116
Planejamento estratégico	Metalurgia	5%	26%	69%	100%	3,79	1,071	,446
	Alimentos	0%	33%	67%	100%	3,90	1,179	,299
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,72	,826	,851
	Moveleira	6%	50%	44%	100%	3,38	1,147	,236
	Outras	7%	33%	60%	100%	3,59	1,093	,416
Orçamento operacional	Metalurgia	2%	31%	67%	100%	3,69	1,047	,085*
	Alimentos	5%	43%	52%	100%	3,57	1,287	,567
	Têxtil	0%	39%	61%	100%	3,67	,907	,357
	Moveleira	0%	69%	31%	100%	3,38	,806	,728
	Outras	9%	50%	41%	100%	3,17	1,110	,015**
BSC	Metalurgia	5%	28%	67%	100%	3,81	1,153	,017**
	Alimentos	14%	24%	62%	100%	3,57	1,434	,596
	Têxtil	0%	44%	56%	100%	3,56	,856	,671
	Moveleira	13%	68%	19%	100%	2,94	,998	,048**
	Outras	9%	41%	50%	100%	3,24	1,144	,093*

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Percepção de desempenho econômico e financeiro por tempo de atuação

Desempenho	Tempo de atuação	Péssimo	Ruim	Regular	Bom	Ótimo	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Desempenho econômico	- 21 anos	2%	22%	35%	33%	8%	100%	3,24	,951	,335
	+ 21 anos	9%	14%	39%	36%	2%	100%	3,08	,962	
Desempenho financeiro	- 21 anos	6%	20%	31%	33%	10%	100%	3,22	1,064	,270
	+ 21 anos	12%	13%	39%	33%	3%	100%	3,02	1,024	

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

Percepção de desempenho econômico e financeiro por ramo de atividade

Artefatos	Ramo de atividade	Péssimo	Ruim	Regular	Bom	Ótimo	Total	Média	Desvio Padrão	Valor p
Desempenho econômico	Metalurgia	5%	26%	40%	24%	5%	100%	2,98	,950	,227
	Alimentos	0%	19%	24%	52%	5%	100%	3,43	,870	,124
	Têxtil	5%	0%	39%	56%	0%	100%	3,44	,784	,138
	Moveleira	0%	6%	69%	25%	0%	100%	3,19	,544	,687
	Outras	12%	17%	33%	33%	5%	100%	3,02	1,100	,263
Desempenho financeiro	Metalurgia	10%	19%	43%	26%	2%	100%	2,93	,973	,257
	Alimentos	9%	19%	38%	29%	5%	100%	3,00	1,049	,692
	Têxtil	5%	0%	39%	50%	6%	100%	3,50	,857	,070*
	Moveleira	0%	6%	57%	31%	6%	100%	3,38	,719	,237
	Outras	14%	19%	26%	34%	7%	100%	3,02	1,177	,560

Valor p para o teste T de amostras independentes.

Legenda: (***) Significativo a 1%, (**) Significativo a 5%, (*) Significativo a 10%,

APÊNDICE F – REGRESSÃO MÚLTIPLA PELO MÉTODO RETROCEDER

Modelo	Construto	Coeficientes	Erro padrão	Estatística t	p-valor	
1	Custeio por Absorção	,062	,098	,627	,532	
	Custeio Variável	,109	,097	1,114	,267	
	Custeio ABC	,016	,100	,160	,873	
	Custeio Padrão	-,072	,100	-,721	,472	
	Custeio Meta	-,136	,088	-1,555	,122	
	<i>Benchmarking</i>	-,035	,093	-,371	,711	
	EVA	,228	,101	2,256	,026	
	Planejamento estratégico	,029	,118	,243	,808	
	Orçamento Operacional	,056	,119	,470	,639	
	BSC	,042	,108	,392	,696	
Estatística F		2,033710				
Significância de F		0,033891				
R ²		0,123752				
R ² Ajustado		0,062902				
2	Custeio por Absorção	,064	,096	,670	,504	
	Custeio Variável	,110	,097	1,131	,260	
	Custeio Padrão	-,068	,096	-,706	,481	
	Custeio Meta	-,135	,087	-1,552	,123	
	<i>Benchmarking</i>	-,035	,093	-,375	,708	
	EVA	,232	,099	2,346	,020	
	Planejamento estratégico	,030	,118	,251	,802	
	Orçamento Operacional	,056	,118	,472	,637	
	BSC	,043	,107	,400	,690	
	Estatística F		2,272111			
Significância de F		0,020664				
R ²		0,123597				
R ² Ajustado		0,069200				
3	Custeio por Absorção	,067	,095	,707	,481	
	Custeio Variável	,107	,096	1,116	,266	
	Custeio Padrão	-,068	,096	-,717	,474	
	Custeio Meta	-,137	,086	-1,586	,115	
	<i>Benchmarking</i>	-,028	,089	-,319	,750	
	EVA	,236	,097	2,441	,016	
	Orçamento Operacional	,069	,105	,660	,511	
	BSC	,047	,105	,448	,655	
	Estatística F		2,564709			
	Significância de F		0,012020			
R ²		0,123216				
R ² Ajustado		0,075173				
4	Custeio por Absorção	,069	,095	,724	,471	
	Custeio Variável	,103	,095	1,086	,279	
	Custeio Padrão	-,068	,095	-,710	,479	
	Custeio Meta	-,141	,085	-1,673	,096	
	EVA	,231	,095	2,430	,016	
	Orçamento Operacional	,063	,103	,612	,541	
	BSC	,046	,105	,437	,663	
	Estatística F		2,934491			
	Significância de F		0,006631			
	R ²		0,122605			
R ² Ajustado		0,080824				

Continua

Continuação					
	Custeio por Absorção	,078	,092	,852	,395
	Custeio Variável	,100	,094	1,059	,291
	Custeio Padrão	-,062	,094	-,656	,513
	Custeio Meta	-,146	,084	-1,745	,083
	EVA	,240	,093	2,591	,011
5	Orçamento Operacional	,083	,092	,898	,371
	Estatística F	3,410365			
	Significância de F	0,003509			
	R ²	0,121465			
	R ² Ajustado	0,085848			
	Custeio por Absorção	,070	,091	,769	,443
	Custeio Variável	,093	,094	,989	,324
	Custeio Meta	-,160	,081	-1,981	,049
	EVA	,227	,090	2,513	,013
6	Orçamento Operacional	,073	,091	,804	,423
	Estatística F	4,021728			
	Significância de F	0,001881			
	R ²	0,118910			
	R ² Ajustado	0,089343			
	Custeio Variável	,118	,087	1,350	,179
	Custeio Meta	-,155	,080	-1,927	,056
	EVA	,236	,089	2,639	,009
	Orçamento Operacional	,082	,090	,916	,361
7	Estatística F	4,892438			
	Significância de F	0,000978			
	R ²	0,115408			
	R ² Ajustado	0,091819			
	Custeio Variável	,141	,084	1,692	,093
	Custeio Meta	-,155	,080	-1,930	,055
	EVA	,264	,084	3,153	,002
8	Estatística F	6,250150			
	Significância de F	0,000499			
	R ²	0,110459			
	R ² Ajustado	0,092786			

Variável Dependente: Desempenho