



Universidade Federal da Paraíba
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas
Campus IV – Litoral Norte – Mamanguape
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis



Fagner da Silva Ribeiro – UFPB – fagnerplant@hotmail.com
Prof. Luiz Marcelo M. do A. C. Cabral – UFPB – luizmarcelocb@hotmail.com
Profa. Josicarla Soares Santiago – UFPB – josicarla.santiago@gmail.com
Prof. Dimmitre Morant Vieira Gonçalves Pereira – UFPB – dimmitri@gmail.com

UTILIZAÇÃO DE ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE SOLÂNEA/PB

RESUMO

Com o acentuado crescimento nos últimos anos do comércio no município de Solânea/Paraíba, a Contabilidade Gerencial através de seus artefatos torna-se de grande auxílio para os gestores desenvolverem seus planos e metas. Com o objetivo de *investigar quais artefatos e subdividi-los entre tradicionais ou modernos*, entendendo que tradicionais são aqueles encontrados no primeiro e segundo estágio, e modernos, os estágios terceiro e quarto, surgiu a questão para o presente trabalho: *empresas do município de Solânea/PB utilizam artefatos tradicionais ou modernos de Contabilidade Gerencial?* A presente pesquisa tem como base o método adotado por Soutes (2005) possui caráter exploratório e descritivo quanto ao seu objetivo e abordagem quantitativa na avaliação de seus dados, coletados por meio de questionário aplicado *in loco*. Quanto à amostra foram consideradas as 40 empresas presentes na lista Melhores do Comércio Solânea entre 2017/2018 III prêmio Excellence. Os resultados demonstram a pouca utilização de artefatos da Contabilidade Gerencial modernos, destacando-se as mais utilizadas, o planejamento estratégico e *benchmarking*. Porém a pesquisa evidencia a forte predominância do uso dos artefatos do primeiro e segundo estágio, artefatos estes considerados tradicionais, dentre eles, os destaques foram: orçamento, preço de transferência e descentralização e custeio variável, com frequência superior a 50%.

Palavras-Chave: Contabilidade Gerencial. Estágios Evolutivos. Artefatos Tradicionais ou Modernos.

1 Introdução

Em um mundo cada vez mais competitivo, a informação contábil evoluiu com a finalidade de fornecer análises mais precisas por parte dos administradores, contadores e assessores. Segundo Silva, Caires e Silva, (2009) com a constante evolução no ambiente econômico contemporâneo, exige-se uma demanda por informações mais assertivas, reclamando da contabilidade que volte seu olhar para às partes internas e externas das empresas, observando e analisando com o intuito de obter vantagens competitivas sobre seus concorrentes, formulando resultados estratégicos através das demonstrações e análises econômicas.

A Contabilidade Gerencial, através de seus artefatos, “ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão que possam ser utilizados pelos profissionais de contabilidade gerencial no exercício de suas funções.” (SOUTES; GUERREIRO, 2007, p.2) se configura de suma importância, ao traçar metas e objetivos para

que os gestores tomem decisões estratégicas de médio/longo prazo, a fim de manter as empresas sustentáveis e auferir lucros progressivos. Dessa forma, a Contabilidade Gerencial, com finalidade de fornecer informações objetivas para tomada de decisão, vem buscando adequação com o aperfeiçoamento de seus artefatos e práticas contábeis, gerando informações mais seguras e relevantes (COLARES; FERREIRA, 2013).

No entanto, neste panorama de acirrada concorrência, o gestor preocupa-se em manter a empresa ativa e competitiva, porém, há o impasse do desconhecimento dos modelos de gestão e o pouco uso na prática. Soutes (2006) ressalta a discrepância entre a teoria e a prática, impelindo que haja a implantação de novos artefatos gerenciais. Frezatti et al. (2015) enfatiza de que dessa maneira a inovação das organizações não é buscada de forma contundente e estruturada. O que faz demandar mais a necessidade dos instrumentos de gestão, que permitam traçar estratégias e desenvolver as atividades das organizações em prol da busca da inovação, esperando-se que este seja sempre um tema constante no âmbito da organização, que é de relevante importância para se obter sucessos futuros (FREZATTI et al., 2015).

O *Relevance Lost* mostrou-se um grande divisor de águas por evidenciar a obsolescência da Contabilidade Gerencial em meados dos anos oitenta, elucidando que as mesmas práticas adotadas no início do século XX não condiziam com até então o novo panorama, marcados pela: expansão da tecnologia da informação, competição global mais acirrada, ciclo de vida dos produtos encurtados e inovação nas organizações e tecnologia das operações (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Após o lançamento da obra, mais autores desenvolveram estudos e artefatos com a pretensão de recuperar a relevância da Contabilidade Gerencial (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

Em 1998 o *International Federation of Accountants* (IFAC) emite um documento divulgado na forma de *conceptual framework*, o *International Accounting Management Practice 1* (IMAP 1) expendendo sobre todas as atividades que tange a Contabilidade Gerencial, e segregando-as em quatro estágios evolutivos (IFAC, 1998). Soutes e De Zen (2005) em seu estudo sobre *Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras* segregou os artefatos em tradicionais e modernos de acordo com os estágios evolutivos propostos pelo IMAP 1, sendo considerados tradicionais os que se encontram no primeiro e segundo estágio e modernos os estágios três e quatro.

Com a forte ascensão do comércio na cidade de Solânea/PB, a Contabilidade Gerencial através de seus artefatos pode ser um fator determinante para a otimização do desempenho nas empresas. A partir deste pressuposto, e tendo como modelo/base a metodologia empregada por Soutes e De Zen (2005), levantou-se o seguinte questionamento: *As empresas do município de Solânea/PB utilizam artefatos tradicionais ou modernos de Contabilidade Gerencial?*

2 Fundamentação Teórica

2.1 Conceito de Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial tem por finalidade os seguintes procedimentos: identificar, mensurar, relatar e analisar os eventos econômicos da organização (ATKINSON et al., 2000). Para Atkinson et al. (2000) a informação gerencial é a principal fonte no que se refere a controle das organizações e tomada de decisões, elas produzem informações que auxiliam funcionários, gerentes e executivos para melhor condicionar os processos e alavancar o desempenho da organização.

Segundo Atkinson et al. (2000) os informes gerenciais tradicionalmente têm um cunho financeiro, no entanto, ela vem se desenvolvendo incorporando informações físicas, ou seja, informações mais subjetivas com a perspectiva de mensurar a satisfação do cliente, capacitação do funcionário e formular novos produtos. Satisfazer o cliente: desenvolvendo

produtos e serviços com processos operacionais eficientes que os mesmos valorizem; capacitação dos funcionários: através do *feedback* de suas habilidades com experiências passadas para melhoramento no futuro; e novos produtos: melhorando a qualidade das operações, reduzindo custos e aumentando a adequação às necessidades do cliente (ATKINSON et al., 2000).

Jiambalvo (2009) afirma que seu principal foco é na preparação de relatórios contábeis direcionados para os usuários internos, a Contabilidade Gerencial tem por objetivo fornecer aos gerentes informações para que possam traçar planejamentos, ter controle e tomar decisões.

Enfatiza Jiambalvo (2009), quanto à importância da informação gerencial não-monetária em contraponto com a informação financeira geralmente voltada para os usuários externos, onde esta é expressa em moeda, como receitas e despesas, enquanto o informe contábil gerencial pode ser expresso em quantidade de matérias consumidas, o número de horas trabalhadas, produtos defeituosos e etc. O principal enfoque da Contabilidade Gerencial é com a sustentabilidade da organização, enquanto a financeira utiliza regras definidas e informes passados para desenvolver seus relatórios, “a Contabilidade Financeira preocupa-se, sobretudo, com o resultado das transações passadas. A Contabilidade Gerencial, por outro lado, atribui considerável ênfase no futuro (JIAMBALVO, 2009, p.6).”

Padoveze (2010, p.11) conceitua que “Contabilidade Gerencial é o segmento da ciência contábil que congrega o conjunto de informações necessárias à administração que contemplam as informações já existentes na contabilidade financeira.” Padoveze (2010) ainda apresenta três tópicos principais que distingue a Contabilidade Gerencial: (i) tem foco para usuários internos, onde deve atender todos dentro da organização de acordo com cada nível hierárquico; (ii) A Contabilidade Gerencial tem cunho mais analítico que a Contabilidade Financeira, onde têm mais ênfase em detalhar os informes; (iii) a Contabilidade Gerencial complementa informações já existentes na Contabilidade Financeira conforme a necessidade de cada gestor, não se preocupa com modelos definidos, e o relatório deve ser desenvolvido para cada usuário específico das informações.

Padoveze (2010, P.17) faz um adendo quanto aos limites e responsabilidades do contador gerencial perante a organização:

Não é responsabilidade do contador gerencial (ou *controller*) a determinação da estratégia ou estratégias, nem da formulação do planejamento estratégico. E, sim, responsabilidade do contador gerencial a estruturação e monitoramento dos sistemas de informação que abastecem os gestores da estratégia e de controle dos indicadores das metas estratégicas. Em outras palavras, a responsabilidade da Contabilidade Gerencial em relação ao processo da estratégia é abastecer de informações dessa característica os responsáveis pela estratégia empresarial.

Os contadores gerenciais são primorosos parceiros estratégicos que detém o conhecimento para traçar planos, orçarem, fazer previsões e dar suporte para tomada de decisões com seu total entendimento dos aspectos financeiros e operacionais dentro da organização; Garrison et al. (2013) ainda acrescenta que a Contabilidade Gerencial é “Ganhar valor por meio de valores”. Atkinson et al. (2000) faz uma importante ressalva alertando-nos, que os informes gerenciais nem sempre são garantias de sucesso, porém, seu mau funcionamento pode acometer em sérios riscos à empresa, a oposto disto, com informações contábeis gerenciais eficazes, pode se criar valor considerável na organização no atual panorama competitivo.

2.2 Estágios Evolutivos

Em 1989 a Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) emitiu um documento resumindo sua compreensão do que é Contabilidade Gerencial, neste primeiro pronunciamento ela define Contabilidade Gerencial como o processo de identificação,

acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação para avaliação e planejamento, com o intuito de assegurar o uso dos recursos de forma efetiva dentro da organização. A declaração foi revisada e novamente lançada em 1998 como *Management Accounting Concepts* (IMAP 1) onde a antiga definição fora suprimida, agora a Contabilidade Gerencial, passa a ser o produto da evolução de quatro estágios, onde o contador gerencial não apenas emite e fornece informações, agora seu papel é gerenciar os recursos reduzindo perdas e ajudando na geração e criação de valor (IFAC,1998).

No seu capítulo denominado *Ifac's Conception of Management Accounting Evolution* trata em descrever os quatro estágios de forma cronológica subdividida em períodos de décadas; o IFAC (1998) ressalta “que os estágios não são mutuamente exclusivos; cada etapa sucessiva engloba os conceitos da etapa anterior, e incorporam outros que surgiram de um novo conjunto de condições.” Estágios evolutivos:

- Estágio 1: Período pré 1950, é descrita como uma atividade técnica necessária para a busca de objetivos organizacionais, onde seu principal foco era orientação para determinar o custo dos produtos.
- Estágio 2: Foi de 1950 até 1965, a Contabilidade Gerencial mudou o foco para fornecimento de informações com fins de planejamento e controle gerencial com auxílio de tecnologias, uma gestão desempenhada em equipe, e contabilidade por responsabilidade.
- Estágio 3: Teve início de 1965 até 1985, período focado em conter desperdícios dos recursos nos processos de negócio, com ampla ajuda da tecnologia computacional e robótica.
- Estágio 4: De 1985 até os dias atuais, este período se destaca pela criação de valor através do uso eficiente dos recursos, com amplo uso de tecnologias que examinam direcionadores de valor ao cliente, valor para acionistas, e inovação organizacional.

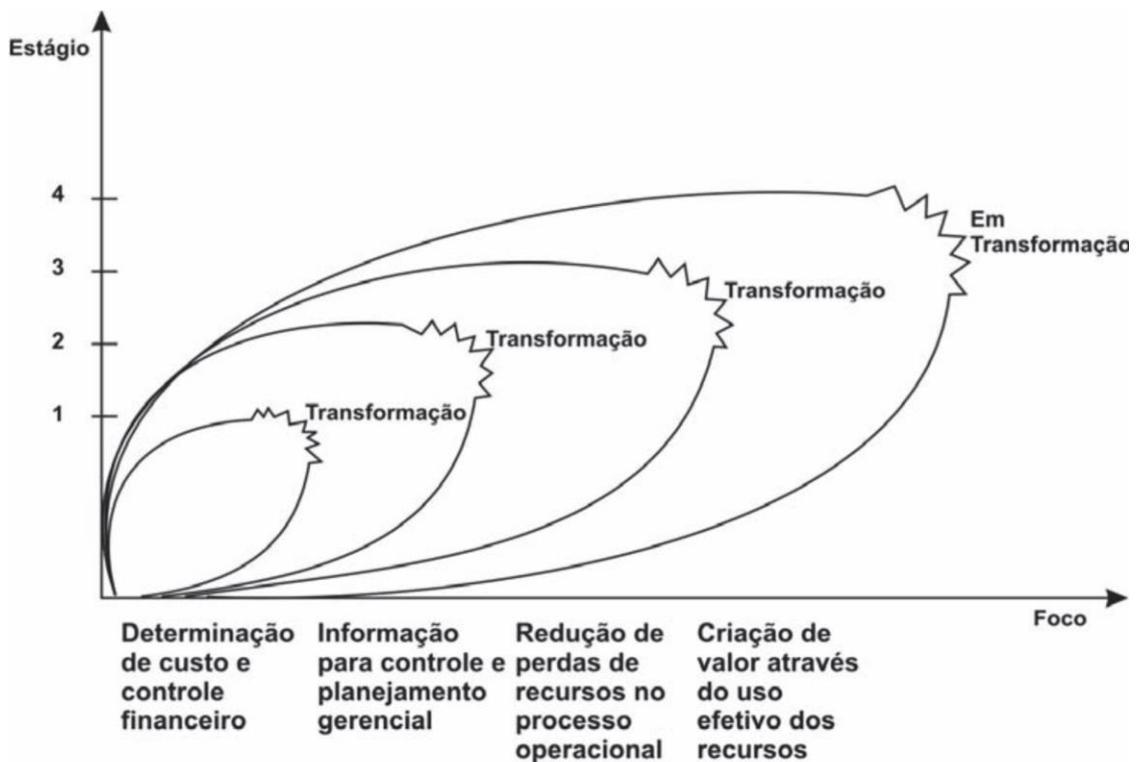


Figura 1
Fonte: Grande e Bauren (2011)

O IFAC (1998) faz uma análise dos processos evolucionários compreendendo que no estágio 1, era uma atividade meramente técnica necessária para alcançar os objetivos organizacionais; no estágio 2, deixa sua especificidade técnica e começa a ganhar espaço na hierarquia organizacional, tomando o papel de *staff*, disponibilizando informações para o planejamento e controle; os estágios 3 e 4 se integram, com informes disponibilizados em tempo real dentro da organização, já não existe um padrão, podendo se apresentar como atividade de *staff* e/ou de linha, tendo por objetivo a utilização dos recursos para criação de valor sendo parte integrante do processo de gestão na organização. A figura 1 ilustra as etapas dos estágios evolutivos.

2.3 Artefatos de Contabilidade Gerencial

Soutes (2006) define o termo artefatos da Contabilidade Gerencial como sendo um termo de cunho genérico para denominar as práticas, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que os profissionais de Contabilidade Gerencial possam valer-se no exercício de suas funções. Os gerentes utilizam-nos como meio de facilitar o alcance de suas metas e objetivos dentro da empresa, buscando otimizar ao máximo os recursos utilizados, e agregar valor aos clientes (GUERREIRO; CORNACHIONE J. SOUTES, 2011; COLARES; FERREIRA, 2013).

Soutes e Guerreiro (2007) afirmam que diversos autores propuseram segregar os artefatos gerenciais em tradicionais e modernos, dentre os mais relevantes são: Ittner e Larcker (1995), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Coad (1998), Sulaiman et al. (2004), Soutes e De Zen (2005). A presente pesquisa tem por base utilizar a mesma segregação dos artefatos proposto por Soutes e De Zen (2005) em seu estudo intitulado *Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras*, onde os artefatos que se encontram nos estágios 1 e 2 proposto pelo IMAP 1 são considerados tradicionais, e, os artefatos que se encontram nos estágios 3 e 4, considerados modernos.

A tabela abaixo desenvolvida por Colares e Ferreira (2013) baseada na segregação utilizada por Soutes e De Zen (2005) demonstra e define os artefatos gerenciais em seus respectivos estágios, e tradicionais e modernos:

Tabela 1 – Artefatos Tradicionais e Modernos

Foco	Estágios	Artefato	Definição
Artefatos Gerenciais Tradicionais	1º Estágio	Custeio por Absorção	Custeamento no qual os gastos relacionados e incorridos com a produção industrial são totalmente absorvidos.
		Custeio variável ou direto	Classificação dos gastos de acordo com o volume de vendas ou volume de produção.
		Custo padrão	Uma técnica para avaliar e substituir a utilização do custo real.
		Retorno sobre o Investimento	Total de ganhos ou prejuízos decorrentes de um investimento.
	2º Estágio	Preço de transferência e descentralização	Valor em termos monetários para registrar as transferências de bens e serviços entre centros de responsabilidade.
		Moeda constante e Valor presente	Possibilita que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo.
		Orçamento	Possibilita a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa.
	3º Estágio	Custeio baseado em atividades (ABC)	Permite melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades.

Artefatos Gerenciais Modernos		Custeio meta (<i>target costing</i>)	Gestão estratégica centrada principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto.
		Benchmarking	Aprendizagem de outras organizações e a aplicação desse conhecimento na melhoria dos processos de trabalho.
		Kaizen	Melhoramento contínuo por meio da eliminação de desperdícios.
		Just in time (JIT)	Produzir bens e serviços exatamente no momento em que são necessários.
		Teoria das restrições	Filosofia busca aperfeiçoar a produção, por meio da identificação das restrições de um sistema.
		Planejamento Estratégico	Permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização.
		Gestão baseada em atividades (ABM)	Processo de análise das atividades que resulta em modificação destas para melhorar o seu desempenho.
	4° Estágio	GECON	Relacionada à administração por resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacional.
		EVA (<i>Economic Value Added</i>)	O lucro residual que permanece após o custo de todo o capital.
		Simulação	Utilizada para tomada de decisão envolve análise de riscos em face da incerteza.
		Balanced Scorecard	Mede todos os indicadores de desempenho na organização, com metas e tarefas claramente definidas.
Gestão baseada em valor (VBM)		Sistema de gestão em que o principal propósito é a maximização do valor para o acionista.	

Fonte: Adaptado de Colares e Ferreira (2013)

3 Aspectos Metodológicos

O presente artigo configura-se em dois objetivos de pesquisa: exploratória e descritiva. Exploratória, pois tem como principal objetivo aprimorar ideias e constatar intuições por intermédio de levantamento bibliográfico e entrevistas com pessoas que detêm experiência prática com o problema pesquisado; e descritiva, pois tem como pretensão descrever as características de determinada população ou fenômeno, exigindo do investigador um *rol* de informações sobre o que se pretende pesquisar (GIL, 2002; TRIVIÑOS, 1987).

Quanto à abordagem do artigo, se caracteriza como quantitativa pelo fato de se quantificar os dados obtidos. Como as amostras tendem a ser grandes, considera-se geralmente uma representação populacional alvo da pesquisa para chegar a um dado real de toda conjectura. A característica principal desta abordagem é a sua objetividade perante os dados recolhidos, com o auxílio de instrumentos padronizados e neutros, sempre usando uma linguagem matemática clara para descrever os fenômenos e causas (FONSECA, 2002).

Para a amostra da pesquisa foram selecionadas as empresas do município de Solânea/PB que constam na lista *Melhores do Comércio de Solânea 2017/2018 III prêmio Excellence*. Para uma maior delimitação do estudo, foram selecionadas empresas que correspondiam mais com o propósito da pesquisa, aquelas onde possuíam um gerente responsável. Das 40 empresas da lista, cinco empresas colaboraram em participar do estudo proposto. O questionário foi entregue pessoalmente *in loco*, com o intuito de esclarecer eventuais dúvidas dos respondentes, e por essa ser uma das formas mais confiáveis na obtenção dos dados.

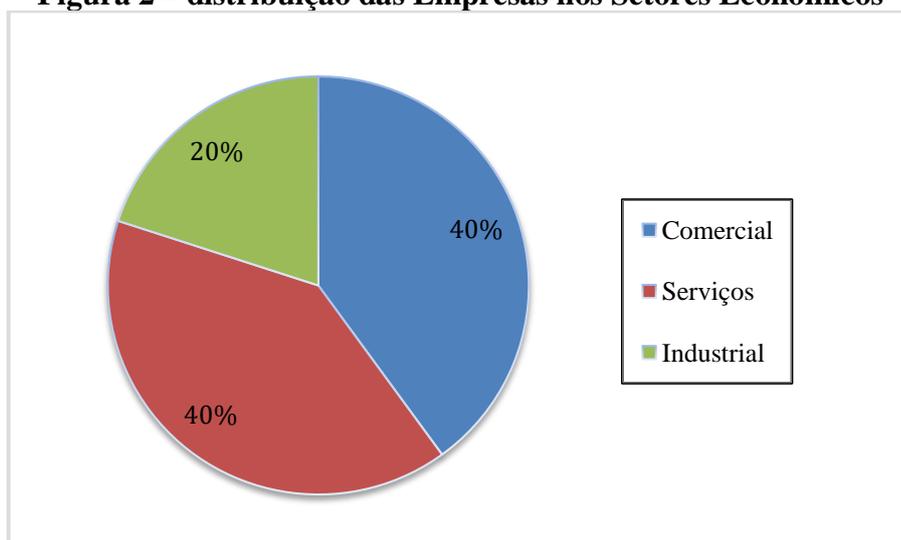
Acerca do questionário proposto para a coleta, baseou-se na metodologia utilizada por Soutes e De Zen (2005). O questionário foi subdividido em seis blocos: Bloco I indaga sobre

informações da empresa; o Bloco II sobre qual o papel da Contabilidade Gerencial na opinião do respondente; Bloco III quais artefatos gerenciais estão sendo usados na empresa do respondente; Bloco IV quanto aos benefícios percebidos motiva à adoção dos artefatos; Bloco V os fatores que levam a restringir ou implantar os artefatos gerenciais; por fim, o Bloco VI que contém informações acerca do respondente.

4 Descrição e Análise dos Dados

No primeiro bloco do questionário foi indagado ao respondente dados referentes à empresa em que atua, sobre a estratificação de acordo com o seu campo de atuação. No mesmo bloco também foi questionado quanto à presença de um setor contábil, administrativo ou equivalente. A Figura 2 ilustra os resultados obtidos.

Figura 2 – distribuição das Empresas nos Setores Econômicos



Fonte: Dados da Pesquisa

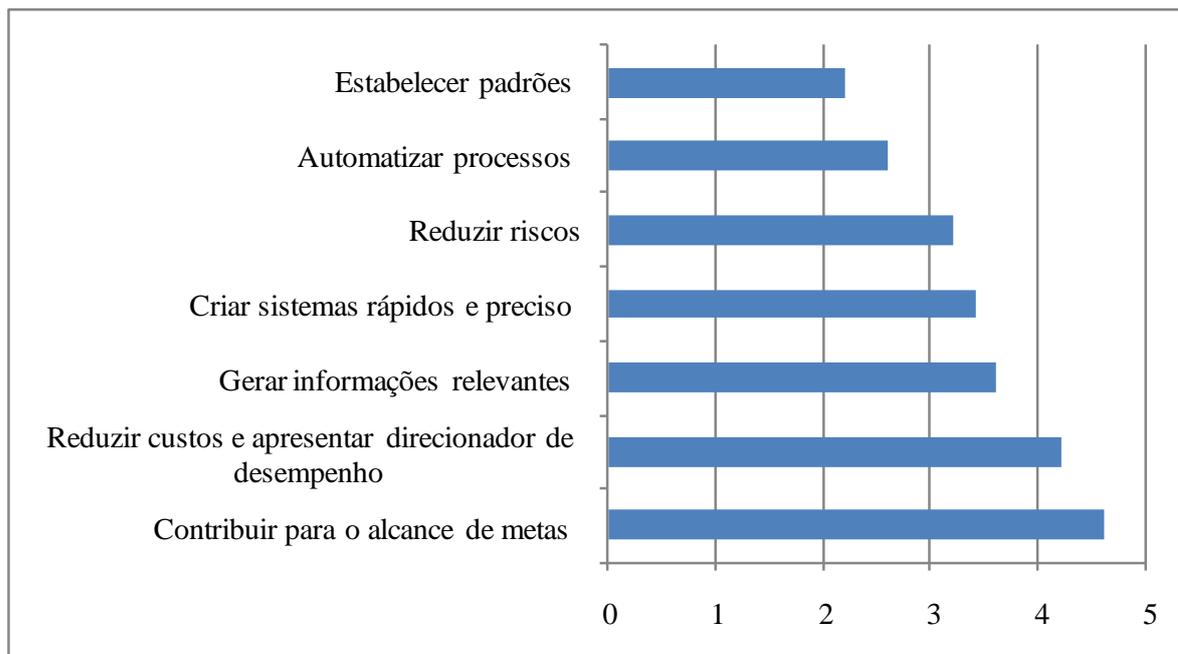
Observa-se que dos cinco respondentes, 2 atuam no setor comercial, 2 no setor de prestação de serviços e 1 no setor industrial. Quando questionado se havia setor contábil, administrativo ou equivalente, foram obtidas as seguintes respostas: 60% afirmaram que sim, e 40% que não havia um setor específico na empresa.

No segundo bloco de questões, os respondentes foram questionados quanto ao papel da Contabilidade Gerencial, sobre quais seriam as principais iniciativas que as empresas têm buscado no que tange a Contabilidade Gerencial. Os respondentes deveriam assinalar em escala tipo *lickert*, 1 para menos importante e 5 para mais importante. A Figura 3 ilustra a opinião dos respondentes.

Observa-se que na opinião dos respondentes, os principais objetivos buscados em termos de Contabilidade Gerencial são, em primeiro, contribuir para o alcance de metas, em segundo, reduzir custos e apresentar direcionador de desempenho.

Contrastando com os resultados obtidos por Soutes e De Zen (2005), os objetivos priorizados foram: gerar informações relevantes e estabelecer padrões. Entretanto, nos resultados obtidos por Teixeira et al. (2011) constatou que gerar informações relevantes é o principal objetivo em segundo reduzir os custos, o que corrobora com os respondentes desta amostra como segunda priorização.

Figura 3 – Objetivos da Contabilidade Gerencial



Fonte: Dados da Pesquisa

No terceiro bloco do questionário os respondentes foram indagados sobre quais artefatos estariam sendo utilizados na empresa, como também os artefatos que estariam sendo considerados para adoção. A tabela abaixo demonstra os resultados obtidos.

Tabela 2 - Utilização das Ferramentas de Contabilidade Gerencial

Artefatos	AU	CA	NU	AU	CA	NU
Custeio por absorção	2	0	3	40%	0%	60%
Custeio variável	3	1	1	60%	20%	20%
Custo padrão	1	2	2	20%	40%	40%
Retorno sobre o investimento	5	0	0	100%	0%	0%
Preço de transferência e Descentralização	3	0	2	60%	0%	40%
Moeda constante e Valor presente	2	0	3	40%	0%	60%
Orçamento	4	1	0	80%	20%	0%
Custeio baseado em atividades (ABC)	1	0	4	20%	0%	80%
Custeio meta (<i>Target Costing</i>)	0	0	5	0%	0%	100%
<i>Benchmarking</i>	3	1	1	60%	20%	20%
<i>Kaizen</i>	1	2	2	20%	40%	40%
<i>Just in time (JIT)</i>	0	0	5	0%	0%	100%
Teoria das restrições	0	0	5	0%	0%	100%
Planejamento estratégico	4	1	0	80%	20%	0%
Gestão baseada em atividades (ABM)	1	1	3	20%	20%	60%
GECON	0	1	4	0%	20%	80%
EVA (<i>Economic Value Added</i>)	0	0	5	0%	0%	100%
Simulação	1	3	1	20%	60%	20%
<i>Balanced Scorecard</i>	0	1	4	0%	20%	80%
Gestão baseada em valor (VBM)	0	0	5	0%	0%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

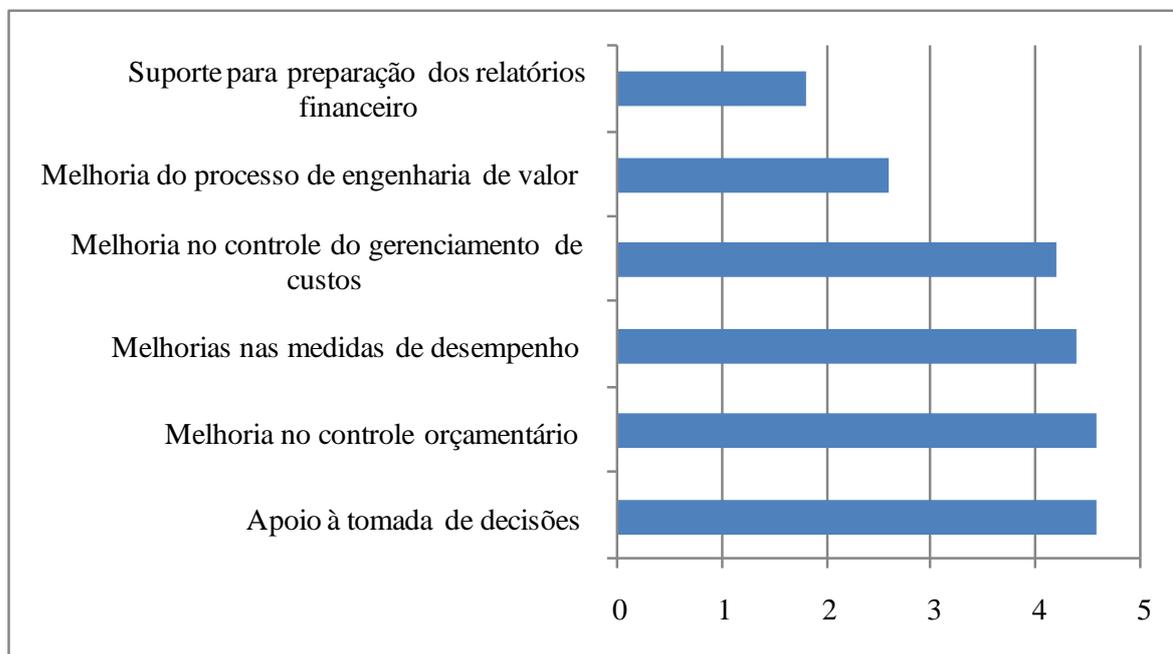
Dentre os artefatos de Contabilidade Gerencial mais utilizados, destacam-se: retorno sobre o investimento com 100% dos respondentes afirmando utilizá-la em suas empresas, seguido por orçamento e planejamento estratégico ambas com 80% de utilização. Artefatos como custeio variável, preço de transferência e descentralização e *benchmarking* também obtiveram uma considerável utilização de 60%.

Quanto aos artefatos de Contabilidade Gerencial menos utilizados, pode-se observar que custo padrão, custeio baseado em atividades (ABC), *kaizen*, gestão baseada em atividades (ABM) e simulação, todos apresentam utilização de 20%. Por outro lado podemos visualizar artefatos que não são utilizados por nenhuma das empresas dos respondentes, ou seja, 100% para Não Utilizada (NU): custeio meta (*Target Costing*), *Just in time* (JIT), teoria das restrições, EVA (*Economic Value Added*) e gestão baseada em valor (VBM).

Entre os artefatos que os respondentes considerariam a adoção (CA), os que mais se destacam, são: simulação com 60%, custo padrão e *kaizen* ambos com 40% dos respondentes com pretensão de adotá-las.

No quarto bloco do questionário foram indagados ao respondente quais foram os benefícios percebidos que motivou a empresa adotar os artefatos de Contabilidade Gerencial ditados no terceiro bloco. Mais uma vez os respondentes deveriam assinalar em escala tipo *lickert*, 1 para menos importante e 5 para mais importante. Segue o resultado na Figura 4.

Figura 4 – Benefícios Percebidos

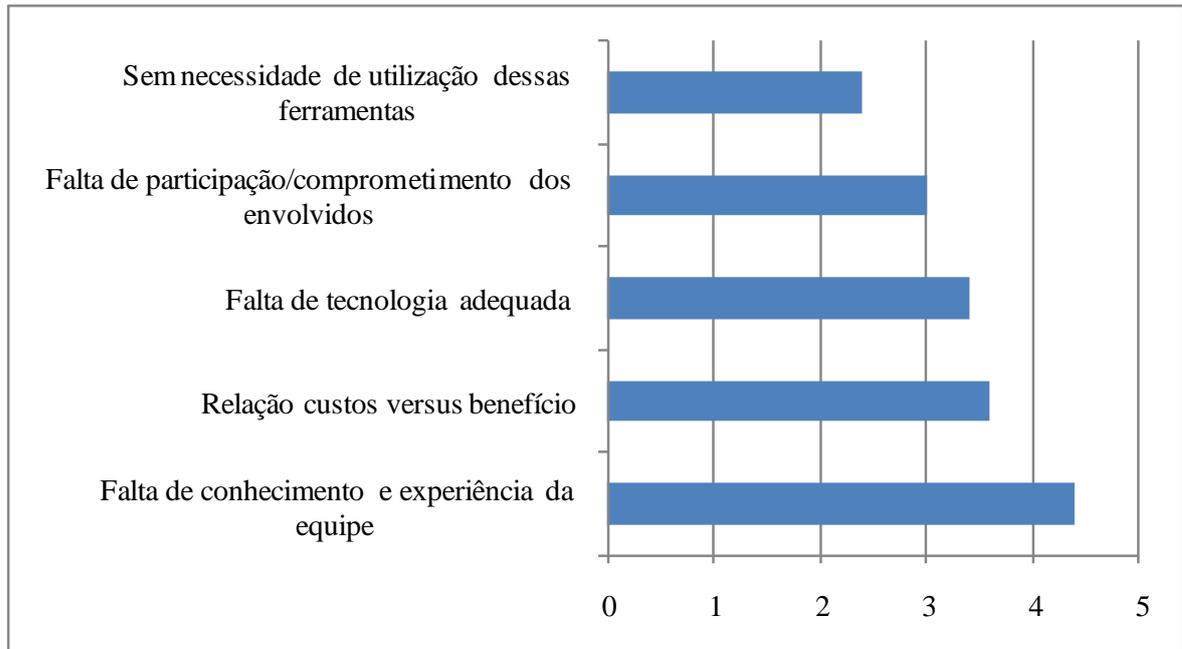


Fonte: Dados da Pesquisa

Para os respondentes os principais benefícios percebidos são o apoio à tomada de decisões e melhoria no controle orçamentário, seguido por melhorias nas medidas de desempenho. Os resultados são bastante semelhantes aos encontrados por Soutes e De Zen (2005) e Teixeira et al. (2011).

No quinto bloco, os respondentes deveriam responder acerca dos fatores que podem restringir ou motivar a implantação dos artefatos de Contabilidade Gerencial. Novamente os respondentes deveriam assinalar em escala tipo *lickert*, 1 para menos importante e 5 para mais importante. Segue o resultado na Figura 5.

Figura 5 – Fatores que Podem Restringir a Adoção dos Artefatos

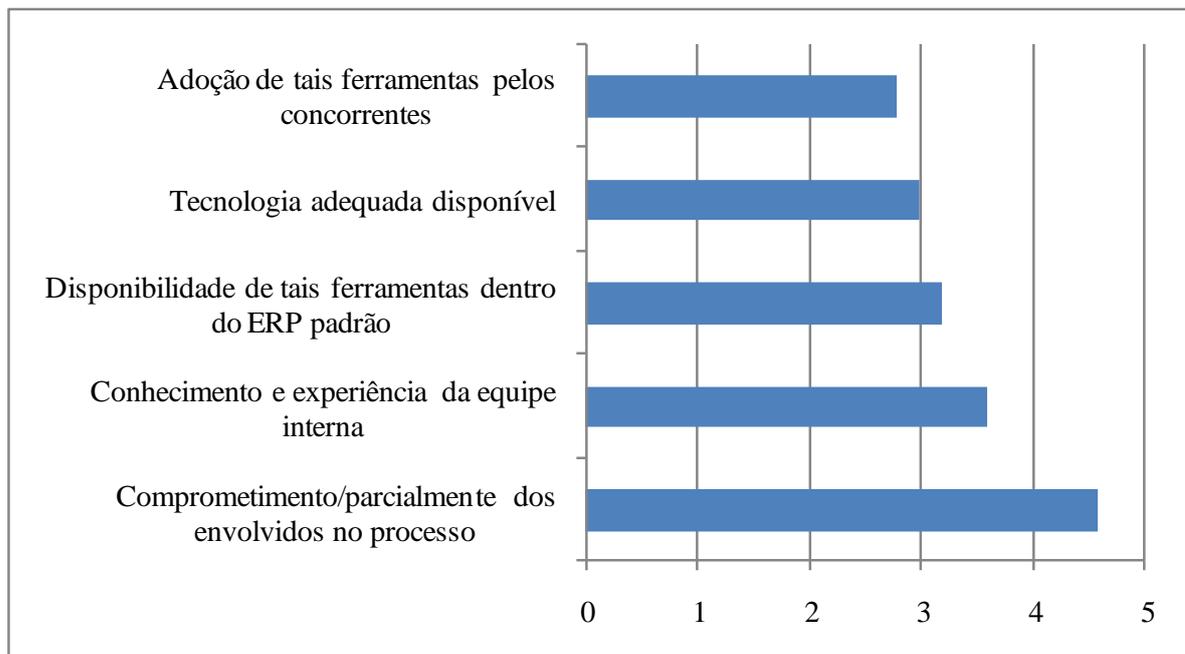


Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que de acordo com os respondentes os principais fatores que restringem a adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial, são: em primeiro, a falta de conhecimento e experiência da equipe, seguida pelo custo *versus* benefício. Os resultados se assemelham com os obtidos por Soutes e De Zen (2005) e Teixeira et al. (2011) quanto ao principal fator.

Seguindo o mesmo método, os respondentes deveriam assinalar os fatores que motivariam a implantação dos artefatos.

Figura 6 – Fatores que Podem Motivar a Adoção dos Artefatos



Fonte: Dados da Pesquisa

Destacam-se entre as opções que levariam motivar a adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial, primeiro o comprometimento/parcialmente dos envolvidos no processo, seguido por conhecimento e experiência da equipe interna. Resultado na Figura 6. Esses achados são semelhantes aos obtidos nos estudos de Soutes e De Zen (2005) e Teixeira et al. (2011).

Por fim, no sexto bloco foi indagado aos respondentes quanto à sua qualificação, que se concluiu de suma importância para validação das respostas do questionário. Foram requeridas informações sobre o perfil dos respondentes, tais como: cargo que ocupa, formação acadêmica e tempo de serviço na empresa. Com relação ao cargo que ocupa na empresa 3 são administradores e 2 ocupam a função de gerente. Em relação à formação acadêmica, todos os respondentes são graduados em administração. A tabela 3 ilustra o tempo de serviço dos respondentes.

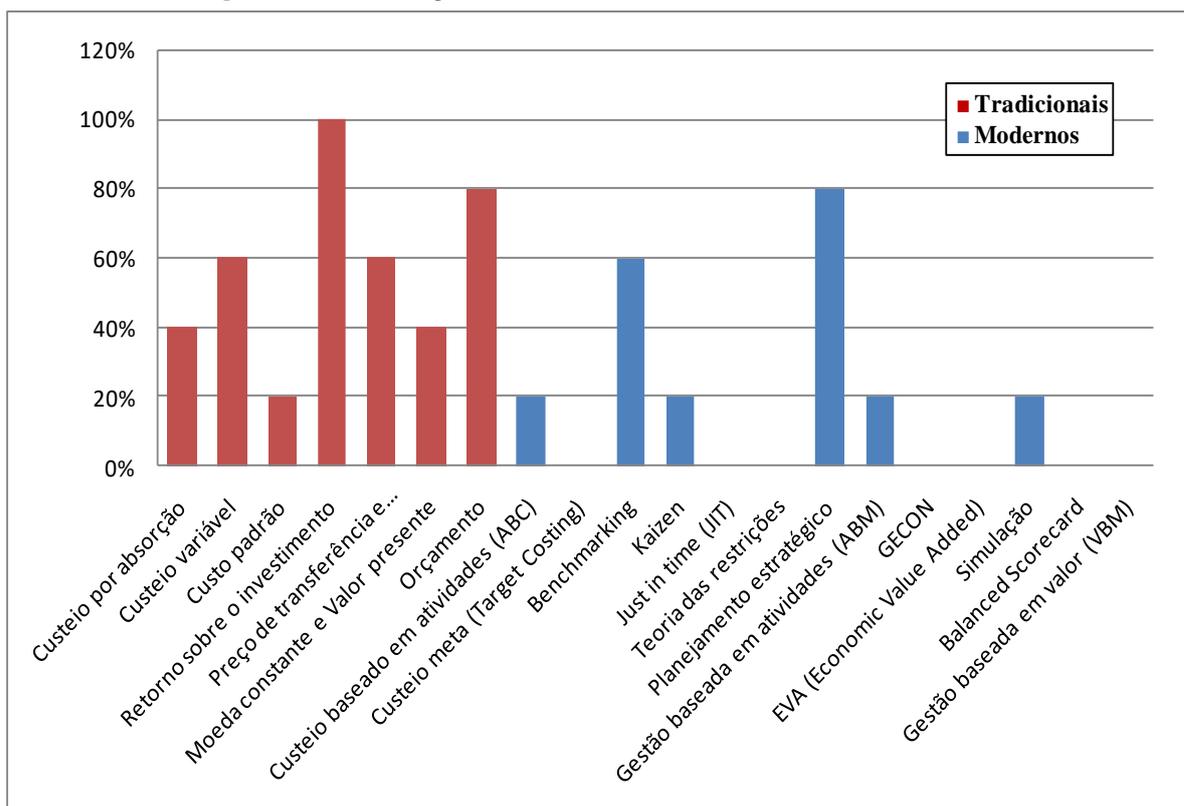
Tabela 3 – Tempo de Serviço

Tempo de serviço na empresa	Frequência	Percentual
Menos de 5 anos	4	80%
De 5 a 10 anos	1	20%
Total	5	100%

Fonte: Dados da Pesquisa

Para responder a questão proposta para a presente pesquisa, se considerou os artefatos classificados na Tabela 1. Através dos resultados mostrados na Tabela 2, é possível mensurar a frequência de empresas que utilizam os vinte artefatos propostos.

Figura 7 – Utilização dos Artefatos Tradicionais e Modernos



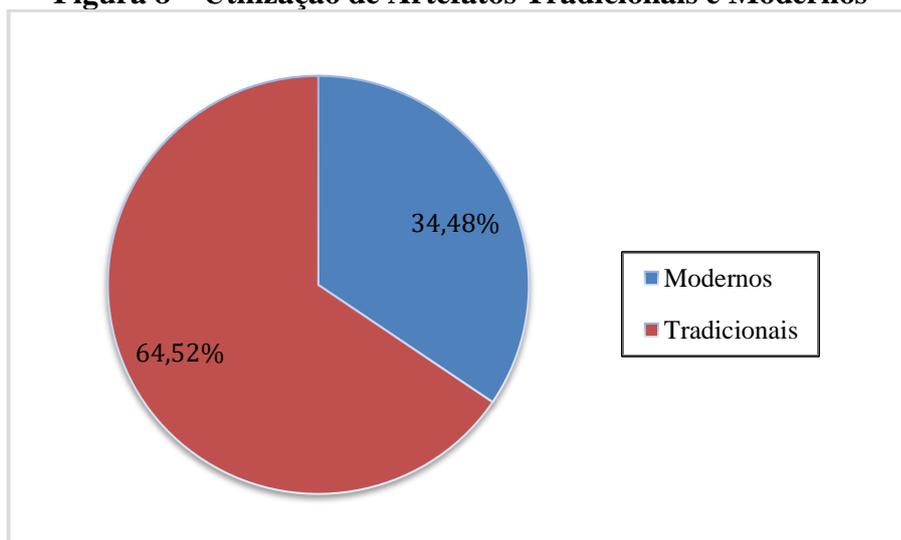
Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se perceber que no primeiro e segundo estágio, onde se considera os artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial estes são amplamente utilizados, com destaque para o retorno sobre o investimento, com as 5 empresas da amostra utilizando-a seguido por orçamento com 4 empresas, custeio variável e preço de transferência e descentralização ambas com 60% de utilização.

No que diz respeito aos 13 artefatos considerados modernos, artefatos estes que se encontram no terceiro e quarto estágio, esses são bem menos utilizados nas empresas com frequência inferior a 40%, com exceção do *benchmarking* com 3 empresas utilizando e planejamento estratégico com 4 empresas. Segue o resultado na figura 7.

Por meio dos dados coletados é possível chegar à conclusão da pouca utilização dos artefatos considerados modernos de Contabilidade Gerencial, com cerca de 34,48% de utilização. Por outro lado, os artefatos considerados tradicionais são predominantes nas 5 empresas da amostra, totalizando 64,52% de utilização.

Figura 8 – Utilização de Artefatos Tradicionais e Modernos



Fonte: Dados da Pesquisa

5 Considerações Finais

O objetivo da pesquisa constituiu em investigar o uso dos artefatos de Contabilidade Gerencial no município de Solânea/PB, e se as empresas fazem uso de artefatos considerados tradicionais ou modernos. Para a presente pesquisa de cunho exploratória e descritiva, foi usada uma amostra de 5 empresas que figuram na lista III Prêmio Excellence.

Os resultados obtidos mostraram que as empresas respondentes utilizam amplamente os artefatos que se encontram no primeiro e segundo estágio, ou seja, artefatos tradicionais de Contabilidade Gerencial, totalizando 64,52% de utilização como mostrado na Figura 8. Apesar da predominância do uso de artefatos tradicionais, as empresas respondentes fazem um tímido uso de artefatos modernos, como planejamento estratégico e *benchmarking* e consideram a adoção do artefato simulação. Pode-se ver o resultado como um ótimo prognóstico, por dois motivos distintos: o conhecimento dos artefatos pelas empresas e à busca em fazer utilização dos artefatos modernos, onde pode ser um grande diferencial em termos de melhoramento do desempenho.

Outros fatores que se mostram como um ótimo resultado nos dados obtidos é a percepção dos respondentes acerca da Contabilidade Gerencial, como alcançar metas como objetivo que se espera através de seus informes; os benéficos sobre adotar os artefatos para auxiliar na tomada de decisões. Destaca-se o conhecimento como sendo uma variável importante, como observado nas figuras 5 e 6, tanto como fator de restrição como motivador

pela busca do aperfeiçoamento dos métodos de gerenciamento através do uso dos artefatos de Contabilidade Gerencial.

Por fim, deve ser ressaltada a principal limitação da pesquisa, uma amostra com apenas cinco empresas, fator este que limita a investigação da utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial no município de Solânea/PB; entretanto, recomenda-se para estudos futuros uma amostra mais significativa que possa abranger toda a microrregião, para um melhor mapeamento do uso dos artefatos tradicionais ou modernos.

Referências

ATKINSON, A.; BANKER, D.; KAPLAN, S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. **Aplicação de Artefatos Gerenciais de Contabilidade nas Empresas Mineiras Prestadoras de Serviços Sob a Ótica das Variáveis Setor e Porte**. Revista Mineira de Contabilidade, v. 4, n. 52, p. 16-25, 2013.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C. MACHADO, M. J. C. **A Estrutura de Artefatos de Controle Gerencial no Processo de Inovação: existe associação com o perfil estratégico?**. BBR-Brazilian Business Review, 12 (1), p. 129-156, 2015.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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 - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 8, n. 2, p. 133-145, 2011.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JUNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. **Empresas Que se Destacam Pela Qualidade das Informações a Seus Usuários Externos Também se Destacam Pela Utilização de Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial?**. Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 22, n. 55, art. 6, p. 88-113, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International Management Accounting Practice Statement: management accounting concepts**. New York, 1998. Disponível em: < <https://www.ifac.org>>. Acesso em: 23, Abri. 2019.

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

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1987.

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

SILVA, O. L.; CAIRES, N. A.; SILVA, W. V. **Contabilidade Gerencial e Contabilidade Gerencial Estratégica: Um Recorte Teórico.** Publicado na XXV congresso brasileiro de custos, 12 a 14/11/2018.

SOUTES, D. O. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial Por Empresas Brasileiras.** Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2006.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. de C. M. **Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras.** Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade, São Paulo, 2005.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial Por Empresas Brasileiras.** XXXI Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, 2007.

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.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.



QUESTIONÁRIO

I Bloco

1 - Qual perfil de atuação/estratificação da empresa (campo de atuação)?

2 - Há algum departamento, setor específico ou equivalente (administrativo/contábil ou equivalente)?

II Bloco

3 - Papel da Contabilidade Gerencial para o respondente. Quais as principais iniciativas que a empresa tem buscado em termos de Contabilidade Gerencial.

- Marque 1: para menos importante; e 5: para mais importante.

Nota	1	2	3	4	5
Automatização de processos					
Redução Custos/direcionador eficiência					
Redução de riscos					
Criar sistema rápidos e precisos					
Contribuir para o alcance de metas					
Estabelecer padrões					
Gerar informações relevantes					

III Bloco

4 – Quais artefatos gerenciais estão sendo utilizadas ou sendo consideradas para utilização na empresa.

- Marque: (AU) para amplamente utilizada, (CA) considerando a adoção e (NU) para não utilizado.

Artefatos	AU	CA	NU
Custeio por absorção			
Custeio variável			
Custo Padrão			
Preço de transferência e descentralização			
Retorno sobre o investimento			
Moeda constante e Valor presente			
Orçamento			
Custeio Baseado em Atividades (ABC)			
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			
<i>Benchmarking</i>			
<i>Kaizen</i>			
<i>Just in time (JIT)</i>			
Teoria das restrições			
Planejamento estratégico			
Gestão Baseada em Atividades (ABM)			
GECON			
EVA (<i>Economic Value Added</i>)			
Simulação			
<i>Balanced Scorecard</i>			
Gestão Baseada em Valor (VBM)			

IV Bloco

5 – Quais benefícios percebidos têm motivado a empresa a implementar os artefatos descritos no Bloco III.

- Marque 1: para menos importante; e 5: para mais importante.

Nota	1	2	3	4	5
Melhora de processos engenharia de valor					
Suporte para preparação dos relatórios financeiros					
Melhora do controle orçamentário					
Melhora das medidas de desempenho					
Melhora no controle mais efetivo gerenciamento de custo					
Apoio a tomada de decisões					

V Bloco

6 – Fatores que restringem ou motivam a implantação dos artefatos gerenciais.

- Marque 1: para menos importante; e 5: para mais importante.

Fatores que podem restringir a adoção	1	2	3	4	5
Sem necessidade de utilização destas ferramentas					
Falta de participação/ comprometimento dos envolvidos					
Falta de tecnologia adequada					
Falta de conhecimento/experiência da equipe					
Relação custos <i>versus</i> benefício					

Fatores que podem incentivar a adoção	1	2	3	4	5
Adoção de tais Ferramentas pelos concorrentes					
Disponibilidade de tais Ferramentas dentro do ERP padrão					
Conhecimento experiência da equipe interna					
Tecnologia adequada disponível					
Comprometimento/ parcialmente dos envolvidos no processo					

VI Bloco

Informações sobre o respondente

7 - Cargo que ocupa na empresa?

8 – Formação acadêmica.

9 – Tempo de serviço no cargo.

a) Menos de 5 anos

b) De 5 a 10 anos

c) Mais de 15 anos