

## **INOVAÇÃO ORGANIZACIONAL: INCIDÊNCIA DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM INDÚSTRIAS DE PRODUTOS DO CAFÉ**

**Carlos Eduardo Oliveira** (UFU) - universofinanceiro@gmail.com

**Lucas Gomes Carvalho** (UFU) - lucasgocarvalho@gmail.com

**Erika Monteiro de Souza Alves Dias** (UFU) - erikassavi@gmail.com

**Davy Antonio da Silva** (UFU) - davy@pontal.ufu.br

### **Resumo:**

*O objetivo deste estudo foi verificar a incidência da Inovação Organizacional (IO) relacionada aos Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG) nas indústrias de produtos do café. Foi utilizada, como base de dados, as empresas do setor industrial cadastradas na Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG) no ano de 2018, e que fazem parte do setor de torrefação e moagem de café. A pesquisa descritiva de abordagem quantitativa utilizou, como instrumento de coleta de dados, um questionário composto de perguntas abertas e fechadas de múltipla escolha. Os principais resultados obtidos com o estudo apontam que a Inovação de Produto é apontada como a de maior relevância comparando-se com os demais tipos de inovação; entre os ACG tradicionais destaca-se o uso do “Custeio Variável” e “Orçamento” e entre os ACG modernos destaca-se o “Custeio Baseado em Atividades”. Ressalta-se que vários ACG tradicionais e modernos nunca foram utilizados pelas empresas da pesquisa, por outro lado, as empresas que utilizam estas ferramentas destacam como sendo de alta ou média relevância, mostrando o quanto importante é o seu uso. Sugere-se que existe baixa incidência de IO nas empresas, no que tange aos ACG.*

**Palavras-chave:** *Inovação Organizacional; Contabilidade Gerencial; Artefatos da Contabilidade Gerencial.*

**Área temática:** *Controladoria e Contabilidade Gerencial*

## **INOVAÇÃO ORGANIZACIONAL: INCIDÊNCIA DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM INDÚSTRIAS DE PRODUTOS DO CAFÉ**

### **Resumo**

O objetivo deste estudo foi verificar a incidência da Inovação Organizacional (IO) relacionada aos Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG) nas indústrias de produtos do café. Foi utilizada, como base de dados, as empresas do setor industrial cadastradas na Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG) no ano de 2018, e que fazem parte do setor de torrefação e moagem de café. A pesquisa descritiva de abordagem quantitativa utilizou, como instrumento de coleta de dados, um questionário composto de perguntas abertas e fechadas de múltipla escolha. Os principais resultados obtidos com o estudo apontam que a Inovação de Produto é apontada como a de maior relevância comparando-se com os demais tipos de inovação; entre os ACG tradicionais destaca-se o uso do “Custeio Variável” e “Orçamento” e entre os ACG modernos destaca-se o “Custeio Baseado em Atividades”. Ressalta-se que vários ACG tradicionais e modernos nunca foram utilizados pelas empresas da pesquisa, por outro lado, as empresas que utilizam estas ferramentas destacam como sendo de alta ou média relevância, mostrando o quão importante é o seu uso. Sugere-se que existe baixa incidência de IO nas empresas, no que tange aos ACG.

**Palavras-chave:** Inovação Organizacional; Contabilidade Gerencial; Artefatos da Contabilidade Gerencial.

**Área temática do evento:** Controladoria e Contabilidade Gerencial.

### **1 INTRODUÇÃO**

Em pesquisa realizada pela Embrapa relatou-se que o café é a segunda bebida mais consumida no Brasil, sendo em primeiro lugar a água; esta paixão nacional despertou interesse em pesquisar o café (EMBRAPA, 2017). Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Café (ABIC), o mercado cafeeiro apresentou crescimento no ano de 2015 de 20,5 milhões de sacas de café em relação ao período de 2014. A ABIC projeta um crescimento do consumo, em volume, para 24 milhões de sacas em 2019, isso representa um expressivo crescimento mercadológico, superando a crise e todo o seu fator histórico (ABIC, 2017).

Pesquisa patrocinada pela ABIC, coordenada pela Embrapa Café, realizada no período de novembro de 2013 a outubro de 2014, mostra que os investimentos na pesquisa agrônômica, melhoria da produção, beneficiamento e industrialização do café, permitiram a evolução do consumo interno. As inovações de produto, processo, organizacional e de marketing podem favorecer as empresas, proporcionando a diferenciação, que poderá trazer retorno financeiro suficiente para sua sustentabilidade ao longo do tempo (ABIC, 2017).

Espera-se que as empresas que combinem inovações de produto e processo com inovações organizacionais e de marketing possuam melhor desempenho em vendas e na redução de custos (PINTEC, 2016). Neste sentido a Inovação Organizacional (IO) é o resultado de decisões estratégicas tomadas pela direção da empresa e é considerada como a implementação de um novo método organizacional nas práticas de negócios da empresa, na organização de seu local de trabalho ou em suas relações externas, visando melhorar o uso do

conhecimento, a eficiência dos fluxos de trabalho ou a qualidade dos bens ou serviços (PINTEC, 2016).

Vale salientar que os gestores de organizações empresariais necessitam de instrumentos (artefatos) de planejamento e controle, para o acompanhamento de suas atividades operacionais, e para o processo decisório. A Contabilidade Gerencial (CG) tem por objetivo fornecer instrumentos (artefatos) aos gestores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais (CREPALDI; CREPALDI, 2014), e enfatiza as decisões que afetam o desempenho (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Dos artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG), o presente estudo adotou a definição do *International Federations of Accountants* (IFA, 1998) e de Soutes (2006), que dividem os artefatos em tradicionais e modernos.

Considerando-se a importância da IO e dos ACG, este estudo pretende responder a seguinte questão: dentre as IO realizadas pelas empresas, estão os ACG? Este estudo tem como objetivo verificar a incidência da IO relacionada aos ACG nas indústrias de produtos do café.

Têm-se como hipótese de resultado, que as empresas realizam IO, especificamente na implantação de ACG; e que existe a incidência, dos ACG com alto ou médio grau de relevância, na maioria das empresas.

Realizada pesquisa de estudos correlatos relacionados aos ACG, onde foi possível destacar o uso de artefatos modernos em empresas que se destacam pelo seu porte (GUERREIRO; CORNACHIONE; SOUTES, 2011), o perfil das empresas brasileiras e o uso de atributos da CG (FREZATTI et al., 2012), associação da implantação dos ACG com o desempenho operacional (MORAIS; COELHO; HOLANDA, 2012), aplicação de artefatos tradicionais e modernos em empresas prestadoras de serviço (COLARES e FERREIRA, 2013), maximização do valor da empresa e a implementação de ACG (MORAIS; COELHO; HOLANDA, 2012), relação dos ACG das empresas de Capital Aberto brasileiras e o sistema de controle do ciclo de vida (ASSUNÇÃO et al., 2014), estágio evolutivo dos ACG (MARQUES et al., 2016; MACOHON; BEUREN, 2016), e a realização da IO nas indústrias brasileiras (OLIVEIRA; AVELLAR, 2016).

Observou-se uma relevante lacuna ainda não explorada, referente à implementação destes artefatos e considerá-los como uma IO, em indústrias de produtos do café no Brasil, o que justifica o presente estudo, visto a importância da utilização destes artefatos para a tomada de decisão; a contribuição deste estudo é justamente a de apresentar resultados acerca da IO em ACG em empresas deste setor de atividade econômica e contribuir com o atual debate existente sobre o tema, de forma que as empresas possam verificar o que tem sido usado nas outras empresas e tem dado um retorno positivo de alta representatividade.

Este estudo está organizado em cinco seções. A primeira seção é constituída desta introdução. A segunda seção apresenta o referencial teórico, composto de alguns aspectos da IO, dos ACG, bem como alguns estudos anteriores relacionados ao tema deste estudo. Na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos. A quarta seção apresenta os resultados do estudo e a quinta seção é composta das considerações finais do estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Aspectos da Inovação Organizacional (IO)**

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realiza periodicamente, junto às empresas situadas no Brasil, a Pesquisa de Inovação (PINTEC). Esta pesquisa possui

atualmente seis edições (2000, 2003, 2005, 2008, 2011 e 2014), e utilizou como base o Manual de Oslo. De acordo com a PINTEC (2016) a inovação pode ser segregada em quatro tipos: Inovação de Produto, Processo, Organizacional e Marketing.

Especificamente, acerca da IO, o questionário da PINTEC indaga às empresas participantes se ela implementou (1) novas técnicas de gestão para melhorar rotinas e práticas de trabalho, assim como o uso e a troca de informações, de conhecimento e habilidades dentro da empresa; (2) novas técnicas de gestão ambiental; (3) novos métodos de organização do trabalho para melhor distribuir responsabilidades e poder de decisão; e (4) mudanças significativas nas relações com outras empresas ou instituições sem fins lucrativos (PINTEC, 2016).

As empresas devem levar em conta, no desenvolvimento de sua estratégia, as mudanças no ambiente, de forma que sua estrutura organizacional possa absorver tais mudanças, e sustentar a gestão no processo decisório (OLIVEIRA; AVELLAR, 2016).

Segundo Oliveira e Avellar (2016) a estrutura organizacional deve ser competente o suficiente para enfrentar as mudanças estratégicas, levando em conta as alterações tecnológicas que podem ocorrer dentro e fora da empresa. O Quadro 1 apresenta algumas definições de IO.

**Quadro 1: definições acerca da IO**

<b>Autor (ano)</b>	<b>Definições</b>
Hodge, Anthony e Gales (2003)	IO se refere a um tipo de escolha inusitada para as circunstâncias presentes, isto significa à mudança sistemática das organizações, a alteração da relação entre as entradas e saídas, a variação do curso de técnicas ou transformações, a mudança de papéis das pessoas na organização, a mudança na cultura organizacional e as mudanças de situação de todas as perspectivas dentro das organizações.
Gera e Gu (2004)	IO é um conceito amplo que inclui as dimensões estratégica, estrutural e comportamental de uma organização.
OECD (2005)	Uma IO consiste na implementação de um novo método organizacional nas práticas de negócios da empresa, na organização do local de trabalho ou nas relações externas.
Gumusluoglu e Ilsev (2009)	IO é a tendência de uma organização desenvolver novos e aprimorados produtos/serviços e ser bem-sucedida ao trazer tais produtos/serviços até o mercado.
Rubalcaba et al. (2010)	IO se refere às mudanças na estrutura e nos processos de uma organização que resultam da implementação de novos conceitos e práticas de trabalho e gerenciais.
Camisón e Villar-López (2012)	IO é a introdução de novos métodos organizacionais para a gestão de negócios no local de trabalho e/ou no relacionamento entre uma empresa e agentes externos.
Kustoff (2012)	IO se refere às novas formas com que o trabalho pode ser organizado e realizado em uma empresa. Engloba o como as organizações, especificamente os indivíduos, irão gerenciar os processos de trabalho em áreas como relacionamento com o consumidor, desempenho e retenção dos empregados e gestão do conhecimento.

Fonte: adaptado de Villela (2013).

Em síntese, a IO inclui as dimensões estratégica, estrutural e comportamental de uma organização; é a implementação de um método novo para a organização no âmbito da gestão de negócios no local de trabalho e/ou no relacionamento entre uma empresa e agentes externos, mudanças na estrutura e nos processos da organização.

## **2.2 Alguns Aspectos da Contabilidade Gerencial (CG)**

Os principais aspectos da CG são (i) o foco no processo de tomada de decisão dos usuários internos, independente do nível hierárquico, que necessitam dessas informações contábeis em sua área; (ii) ser mais analítica e mais detalhada que a contabilidade financeira, que possui como foco o usuário externo; e (iii) é realizada a partir das informações geradas na

contabilidade financeira e faz os complementos necessários para o uso dos gestores (PADOVEZE, 2012).

O objetivo da CG é atender todos os aspectos da gestão das entidades, onde se torna necessária a informação contábil; sua abrangência é a empresa como um todo, desde as suas necessidades estratégicas e de planejamento, até as de execução e controle (PADOVEZE, 2012). O Quadro 2 apresenta algumas definições de CG.

**Quadro 2: Características da Contabilidade Gerencial**

Autor (ano)	Características
Iudícibus (1991)	Como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.
Padoveze (2012)	É mais analítica, mais detalhada que a contabilidade financeira.
Garrison, Noreen e Brewer (2013)	Enfatiza as decisões que afetam o futuro, a relevância, o fazer as coisas em tempo hábil e o desempenho no nível do segmento.
Crepaldi e Crepaldi (2014)	É o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.
Marion e Ribeiro (2015)	Pode ser conceituada como o sistema de informação que tem por objetivo suprir a entidade com informações não só de natureza econômica, financeira, patrimonial, física e de produtividade, como também com outras informações de natureza operacional, para que possa auxiliar os administradores nas suas tomadas de decisões.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A CG, em síntese, são todas as informações geradas a partir dos dados emitidos pela contabilidade financeira, que de forma mais analítica descreve a situação atual que a empresa se encontra e da uma melhor visão de futuro da organização, a fim de auxiliar o gestor nas tomadas de decisões econômicas na empresa, com o objetivo de maximização dos lucros.

### 2.3 Artefatos da Contabilidade Gerencial (ACG)

O *Institute of Management Accountants* (IMA) dividiu a evolução da CG em quatro estágios. O primeiro durou até 1950 e teve como objetivo principal determinar custos e controle financeiro; o segundo perdurou até 1965, e seu foco era o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial; o terceiro teve fim em 1985, com seus esforços voltados para a redução de perdas de recursos nos processos; e por fim, o quarto e atual estágio, tem seu foco centrado na geração e/ou criação de valor pelo uso efetivo dos recursos (IFA, 1998).

De acordo com Soutes (2006), são classificados como artefatos tradicionais da CG, os que se enquadram nos estágios 1 e 2, e aponta os seguintes: “Custeio Variável”, “Custeio-Padrão”, “Custeio por Absorção”, “Orçamento”, “Descentralização”, “Valor Presente”, “Moeda Constante e Preço de Transferência”. O Quadro 3 apresenta algumas definições dos Artefatos Tradicionais da CG.

**Quadro 3: definições acerca dos Artefatos Tradicionais da Contabilidade Gerencial**

Artefatos	Autor (ano)	Definições
Custeio Variável	Crepaldi e Crepaldi	É um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os Custos Variáveis incorridos. Os Custos



	(2014)	Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.
Custeio-Padrão	Padoveze (2012)	Tendo em vista o custo real para ser calculado necessariamente tem que valer de informações passadas, surgiu o conceito de custo-padrão, como forma de antecipação da informação de custos dos produtos. O custo-padrão é calculado baseado em eventos futuros de custos ou eventos desejados de custos que podem ou não acontecer na realidade da empresa.
Custeio por Absorção	Crepaldi e Crepaldi (2014)	Consiste na apropriação de todos os custos de produção para os produtos e/ou serviços produzidos, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos.
Orçamento	Schmidt, Santos e Martins (2014)	Orçamento empresarial pode ser definido como sendo a quantificação do planejamento estratégico da empresa. É utilizado para fixar metas quantitativas de receitas, ganhos, despesas e perdas, bem como fluxos futuros de caixa e patrimônio da empresa.
Descentralização	Jiambalvo (2009)	As empresas que dão substancial poder de tomada de decisão aos gerentes das subunidades são chamadas de organizações descentralizadas.
Valor presente	Suen e Kimura (2003)	Envolve a identificação dos fluxos de caixa relevantes de alternativas de investimento e o estabelecimento de uma taxa de desconto apropriada para o cálculo de resultados a valores monetários atuais. Praticamente todas as empresas de médio a grande porte utilizam de alguma maneira, cálculos baseados no VPL.
Moeda Constante e Preço de Transferência	Atkinson et al. (2000)	É um conjunto de ferramentas e métodos (regras) usados pela empresa para distribuir as receitas conjuntamente arrecadadas entre as subunidades da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segundo Soutes (2006), são caracterizados como artefatos modernos de CG, os que satisfaçam aos objetivos dos estágios 3 e 4, propostos pelo *International Federation of Accountants* (IFA, 1998), considerando-se os seguintes: “Teoria das Restrições”, “Custeio Baseado em Atividades (ABC)”, “*Benchmarking*”, “*Just-In-Time*”, “*Kaizen*”, “Custeio-Meta”, “Simulação”, “*Balanced Scorecard*”, “Valor Econômico Adicionado (EVA)” e “Gecon”. O Quadro 4 apresenta algumas definições dos artefatos modernos da CG.

**Quadro 4: definições acerca dos artefatos modernos da Contabilidade Gerencial**

Artefatos	Autor (ano)	Definições
Teoria das Restrições	Catelli (2001)	Propõe um conjunto de princípios e procedimentos para a otimização da produção, um modelo de decisão fundamentado na noção de resultados econômicos e um conjunto de medidas para a avaliação dos desempenhos.
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Jiambalvo (2009)	É um método de atribuição de custos indiretos aos produtos por meio de diversas bases de alocação. Os custos indiretos são então atribuídos a um produto com base em quanto de cada atividade(direcionador de custos) esse produto demandou.
<i>Benchmarking</i>	Ten Have et al. (2003)	É a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos.
<i>Just-In-Time</i>	Padoveze (2012)	Enfoca que as compras de materiais só devem ser feitas em quantidade e no momento exato da necessidade da produção, processadas em seguida e os produtos concluídos devem imediatamente ser expedidos aos clientes.
<i>Kaizen</i>	Crepaldi e Crepaldi (2014)	É o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações. A intenção do <i>kaizen</i> é razoável porque o produto já está em processo de fabricação. Por esse motivo é difícil e caro fazer grandes mudanças para reduzir custos.
Custeio-Meta	Jiambalvo (2009)	É uma abordagem integrada para a determinação das características, do preço, do custo e do desempenho do produto de modo a garantir que a empresa obtenha um lucro considerável sobre novos produtos.
Simulação	Law e Kelton (1991)	Modelo matemático, geralmente aplicado por meio de <i>softwares</i> em computadores, que representa um sistema real.

<i>Balanced Scorecard</i>	Padoveze (2012)	É um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.
Valor Econômico Adicionado (EVA)	Crepaldi e Crepaldi (2014)	É a medida do lucro econômico de uma empresa depois de descontado o custo de todo o capital empregado.
Gecon	Catelli (2001)	É um modelo gerencial utilizado para administração por resultados econômicos que incorpora um conjunto de conhecimentos integrados visando à eficácia empresarial.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação aos ACG, em síntese, pode-se dizer que são as ferramentas que norteiam as decisões da alta administração que possibilitam melhor visão econômica e financeira sobre o negócio gerido, sejam elas para determinar custos e controle financeiro, fornecer informação para planejamento e controle gerencial, redução de perdas de recursos nos processos ou geração e/ou criação de valor pelo uso efetivo dos recursos.

## 2.4 Estudos Correlatos Relacionados

Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) tiveram como objetivo avaliar se empresas brasileiras que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de CG. Os dados foram coletados por meio de questionário endereçado ao gestor da área de CG, contendo questões relativas ao grau de utilização de artefatos tradicionais e modernos de CG. Os resultados do estudo demonstram que as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de CG.

O estudo de Ferreira Júnior, Silva e Lima Filho (2011) teve o objetivo de elucidar o fato da existência de contribuição significativa da CG na administração das indústrias de cerâmica. Adotou-se a pesquisa de campo, constatando que apesar da importância da Contabilidade no apoio à gestão, e a continuidade da empresa por meio do aporte em diversas atividades, a carência no apoio gerencial é perceptível, bem como sua aplicabilidade por parte dos gestores.

Frezatti et al. (2012) teve por objetivo analisar o perfil de desenvolvimento das empresas brasileiras no que se refere aos atributos da CG. Por meio de questionário semiaberto em empresas brasileiras aleatórias, os principais resultados demonstram que os atributos do sistema de informações gerenciais apresentam diferentes perfis de escopo, com diferentes configurações de relevância nas associações dos atributos; a estruturação do sistema de controle gerencial passa pela especificação de seus atributos e o desenvolvimento dos mesmos indica a sua influência como antecedente.

Segundo pesquisa de Moraes, Coelho e Holanda (2012) com o intuito de investigar a associação marginal da implantação de ACG em firmas brasileiras, com seu desempenho operacional, entendendo que relação positiva entre os dois atributos implica em contribuição à maximização do valor da firma. Utilizou-se como amostra as companhias de capital aberto do Brasil. Os principais resultados apontam que existe associação positiva entre os atributos regredidos (implantação de ACG sobre desempenho operacional); também se deduz dos achados que não é o uso de artefatos implementados que contribui para a melhora do desempenho operacional, e sim a modernização contínua dos artefatos de controle pelas empresas.

Colares e Ferreira (2013) buscaram verificar a aplicação de ACG tradicionais e modernos em empresas mineiras prestadoras de serviço, tendo como parâmetro de análise o

setor e porte destas. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem quantitativa, e os dados para análise foram obtidos por meio da aplicação de um questionário, tendo participado da amostragem 28 empresas mineiras prestadoras de serviços. Observou-se o destacado uso do “Orçamento”, “Moeda Constante”, “Simulações” e do “*Benchmarking*” nas empresas da amostra, embora somente o artefato “Simulações” tenha frequência superior a 50% das empresas estudadas; as empresas possuem baixa utilização de artefatos gerenciais modernos, o que reafirma pesquisas e estudos feitos até o momento acerca do tema em questão.

No estudo de Moraes, Coelho e Holanda (2014) o objetivo da pesquisa se traduz em investigar a relação entre maximização de valor, pela contribuição do desempenho operacional das firmas, e a implementação de ACG nas companhias de capital aberto do Brasil ao longo do tempo, explorando a própria evolução e qualificação dos artefatos de informação gerencial. Os dados da pesquisa abrangeram o período de 2000 a 2009, foi aplicado questionário junto aos *controllers* das empresas listadas na BM&FBovespa, para identificar os ACG utilizados e o momento de sua implementação nas mesmas. Aplicou-se regressão linear múltipla por meio do método GLS (efeitos aleatórios) para testar a hipótese de associação entre Retorno Sobre Ativo (NOPAT) e a evolução do uso dos artefatos pelas empresas. Os resultados da pesquisa sugerem que existe associação entre desempenho operacional e implantação de ACG, o que não permite rejeitar a hipótese de que há reação econômica verificável pela modernização de sistemas de controle e gestão.

Assunção et al. (2014) tiveram como objetivo geral analisar a relação entre os ACG evidenciados pelas maiores empresas de capital aberto no Brasil, e as características do sistema de controle do ciclo de vida do modelo de Greiner (1998). Realizou-se um levantamento de dados secundários junto às demonstrações financeiras padronizadas e relatórios anuais de 2010, reunindo uma amostra de 98 empresas participantes do ranking das maiores companhias abertas da revista Exame “Melhores e Maiores”, edição 2011. Os principais resultados apontam que, dentre os ACG tradicionais mais evidenciados pelas empresas, destacam-se o “valor presente” e o “orçamento”, enquanto que, em relação aos ACG modernos, destaca-se o “planejamento estratégico”.

Marques et al. (2016) objetivou identificar os ACG que são ensinados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, identificando à qual estágio evolutivo da CG estes pertencem, bem como observou quais as disciplinas que mais contribuem à disseminação dos mesmos. Analisaram-se as ementas de 46 instituições de ensino superior dos três estados da Região Sul do Brasil, totalizando 336 observações. Entre os principais resultados, destaca-se que há predominância do ensino de ACG “tradicionais”.

Macohon e Beuren (2016) objetivou investigar os estágios evolutivos da CG de indústrias de móveis. Realizou-se pesquisa descritiva a partir de uma *survey*, tendo como população 73 indústrias associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul/SC, e uma amostra não probabilística de 15 indústrias. Os principais resultados mostram que os ACG com mais de 60% de indicações como projeto implantado são: “simulações de rentabilidade dos produtos”; “custo dos produtos pelo custeio por absorção”, “acompanhamento da evolução dos indicadores não financeiros”, “índices econômico-financeiros como *Return of Investment* (ROI)”, “Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL) e índices de liquidez”, “redução do custo na fase de projeto de novo produto” e “planilhas de custos logísticos”. Os artefatos que tiveram percentuais acima de 60% de indicações como projetos não implantados são: “Custeio Baseado em Atividades (ABC)”, “geração de relatórios por *Business Intelligence* (BI)”, “*Balanced Scorecard* (BSC)”, “*Economic Value Added* (EVA)”, “preço de transferência” e “*Just-in-time* (JIT)”.



Oliveira e Avellar (2016) tiveram como objetivo verificar a realização da Inovação Organizacional (IO) nas indústrias situadas no Brasil, sua realização concomitantemente com outros tipos de inovação e analisar o impacto no desempenho das empresas, medido pela Receita Líquida de Vendas e pela Produtividade do Trabalho. Para verificar os efeitos da IO no desempenho (financeiro e produtivo) das indústrias de transformação presentes na edição de 2011 da Pesquisa de Inovação, utilizou-se estimação econométrica. Os principais resultados apontam que somente a IO, ou a IO realizada concomitantemente com outros tipos de inovação, não apresentaram influência significativa no desempenho financeiro e produtivo.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Foi realizada inicialmente uma pesquisa bibliográfica, a fim de construir o referencial teórico, encontrar estudos anteriores relacionados com o tema do presente estudo, e, para isso, foi pesquisada a literatura atual, bem como artigos científicos nacionais e internacionais.

A pesquisa descritiva foi realizada nas empresas industriais do setor de café, cadastradas na Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). Foi realizada, no site da FIEMG, a pesquisa das empresas que participarão da pesquisa, com o crivo inicial de verificar quais delas efetivamente enquadram-se como indústria, a quantidade de empresas, localidade e o respectivo porte (micro, pequena, média ou grande) de acordo com a quantidade de funcionários e faturamento anual. Conforme a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2013), que considera como micro, aquelas com até 19 pessoas ocupadas, pequeno: de 20 a 99, médio: de 100 a 499, e grande porte: a partir de 500 pessoas ocupadas e conforme o Banco Nacional do desenvolvimento (BNDES, 2017), microempresa, com o faturamento anual menor ou igual a R\$ 360 mil, pequena empresa maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 3,6 milhões, média empresa maior que R\$ 3,6 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões e grande empresa maior que R\$ 300 milhões.

Realizada a identificação das empresas que participarão da pesquisa, a próxima etapa foi entrar em contato com os seus gestores, via e-mail e ou telefone, a fim de comunicar o envio de um questionário pela plataforma *Googleforms*.

O instrumento de coleta de dados foi o questionário, com perguntas abertas e fechadas de múltipla escolha, que serão respondidas sem a presença do pesquisador. Foi dado o prazo de 10 dias aos gestores para o retorno do questionário respondido. Um pré-teste foi realizado para possíveis correções na versão final do questionário.

O questionário procurou:

- i. Identificar algumas características gerais da empresa (localização geográfica, quantidade de funcionários, faturamento anual e linhas de produtos);
- ii. Verificar as IO realizadas pelas empresas (técnicas de gestão, técnicas de gestão ambiental, métodos de organização do trabalho, relações externas com outras empresas ou instituições) nos últimos 5 anos e o seu grau de relevância (alto, médio, baixo, não relevante);
- iii. Identificar quais ACG os gestores possuem implementados e sua tempestividade (anual, semestral, mensal, semanal, diário), e qual o grau de relevância (alto, médio, baixo) eles possuem para a tomada de decisão;
- iv. Verificar se os ACG utilizados foram atualizados/modelados/modificados (em relação aos modelos disponíveis na literatura atual) para as necessidades da empresa nos últimos 5 anos (e assim considerados como IO incremental);

- v. Verificar quais ACG foram implementados (e assim considerados como uma IO) nos últimos 5 anos e o seu grau de relevância no processo decisório.
- vi. Identificar se os gestores necessitam implantar algum ACG que ainda não possuem.

A pesquisa teve abordagem quantitativa, por meio de estatística descritiva e seus resultados serão apresentados em tabelas e quadros, bem como de forma qualitativa, possibilitando comparações com os estudos anteriores.

#### **4 RESULTADOS DO ESTUDO**

Torna-se relevante esclarecer alguns aspectos acerca da coleta dos dados. Foi encaminhado para as empresas, por meio dos e-mails disponíveis no site da FIEMG, o questionário na íntegra. Após, esta tentativa de primeiro contato, foram realizadas ligações diretamente para as indústrias com o intuito de certificar se o e-mail disponível estava correto e solicitar a pessoa responsável à realização da pesquisa.

Na concretização da pesquisa foram encontradas algumas limitações. No primeiro contato via e-mail, pode-se perceber que os e-mails não eram encaminhados para os setores responsáveis pelo setor ou pessoa que possui as informações necessárias para a pesquisa, o que acarretou baixa taxa de retorno do questionário, dificultando o contato por este meio.

Foi possível perceber que a CG é pouco ou nada explorada nas indústrias da amostra, visto que sua contabilidade é realizada por empresas terceirizadas ou por alegarem desconhecimento na área de atuação da pesquisa. Algumas empresas possuem setor de responsabilidade social ou marketing que avalia as pesquisas limitando o envio para os setores responsáveis. Além disso, no período de fechamento, o setor de contabilidade tem dificuldade para responder, em virtude da alta demanda de serviços a serem concluídos.

Alguns números de telefones não atenderam ou estavam incorretos, impossibilitando o contato por este meio. Sendo assim, a pesquisa obteve 4 respostas dentre a amostra de 81 empresas o que reduziram as análises críticas e comentários a cerca da pesquisa. Esta coleta de dados perdurou entre os dias 19 de novembro de 2017 a 16 de dezembro de 2017, o que corresponde a uma taxa de resposta de aproximadamente 5%.

O questionário aplicado foi subdividido em três seções: a primeira delas a fim de identificar as características gerais das empresas pesquisadas, com relação ao porte segundo o SEBRAE e o BNDES, tempo de vida da empresa e as linhas de produtos derivados do café produzidos pela mesma. Nesta seção encontrou-se que das indústrias pesquisadas 100% são caracterizadas como microempresas segundo o SEBRAE, e 50% pequeno, 50% médio porte segundo o BNDES. Todas elas possuem mais de 20 anos atuando no mercado, produzindo alguns produtos derivados do café, como: “Café torrado e moído”, “Café em grão torrado”, Café Expresso; “Café Tradicional e Extra Forte”; “Café torrado e moído em embalagem tipo almofada”; e “Café em grão torrado e pó torrado e moído”.

A segunda seção do questionário buscou abranger questões relacionadas à inovação e à IO, em que nos resultados encontrados, todas as empresas pesquisadas realizaram inovação nos últimos cinco anos. Dentre este resultado, 75% alegou ter realizado Inovação de Produto e IO, 50% realizou Inovação em Marketing e 25% Inovação de Processo; A partir deste resultado, foi questionado se esta inovação impactou na Receita de Vendas da indústria, e 75% alegou que sim para Inovação de Produtos; 50% para as Inovações em Marketing; 25% para as Inovações de Processo e 25% para IO; a Tabela 1 reflete o grau de relevância da Inovação implementada pela empresa.

**Tabela 1: Grau de relevância da inovação implementada**

<b>Grau de relevância da inovação implementada</b>	<b>Alto</b>	<b>Médio</b>	<b>Baixo</b>	<b>Não relevante</b>
Inovação de Produtos	1	1	0	2
Inovação de Processos	1	0	0	3
Inovação Organizacional	0	1	2	1
Inovação em Marketing	0	1	1	2

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se destacar que a Inovação de Produtos possui uma alta e uma média relevância das inovações implementadas e IO com uma média e duas baixas relevâncias. No tocante à Inovação em Marketing, foi obtida uma média e uma baixa relevância e, finalmente a Inovação de Processos, apenas uma alta relevância. Acerca de IO, especificamente questionou-se a implementação de um novo ou significativo aprimoramento em “técnica de gestão”, “técnica de gestão ambiental”, “métodos de organização do trabalho”, e “relações externas com outras empresas ou instituições”. Foi obtido que houve apenas uma em “técnica de gestão”, “técnica de gestão ambiental e relações externas com outras empresas ou instituições”, e nenhuma em “métodos de organização do trabalho”; dessas implementadas, todas elas foram classificadas com grau de relevância médio.

A terceira seção do questionário abordou questões relativas aos ACG, e foi respondida por três empresas. A Tabela 2 refere-se aos ACG tradicionais que a empresa implementou e utiliza atualmente.

**Tabela 2: Uso e Implementação dos ACG tradicionais**

<b>Uso e Implementação dos ACG tradicionais</b>	<b>Implementado nos últimos 5 anos</b>	<b>Implementado há mais de 5 anos</b>	<b>Já foi utilizado mas atualmente foi descontinuado</b>	<b>Nunca foi utilizado</b>	<b>Nunca foi utilizado, mas gostaria de implementar na empresa</b>
Custeio Variável	1	2			
Custeio-Padrão				3	
Custeio por Absorção				3	
Orçamento	1	2			
Descentralização		1		1	1
Valor presente	1			2	
Moeda Constante e Preço de Transferência		1		2	

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar na Tabela 2 que houve uma inovação na implementação dos ACG “Custeio Variável”, “Orçamento” e “Valor Presente”, e duas já tinham implementado o “Custeio Variável” e “Orçamento”, e uma para “Descentralização” e “Moeda Constante e Preço de Transferência”, “Custeio-Padrão” e “Custeio por Absorção” nunca foram utilizados pelas empresas respondentes. A Tabela 3 se refere a quais os ACG modernos que a empresa implementou e utiliza atualmente.

**Tabela 3: Uso e Implementação dos ACG modernos**

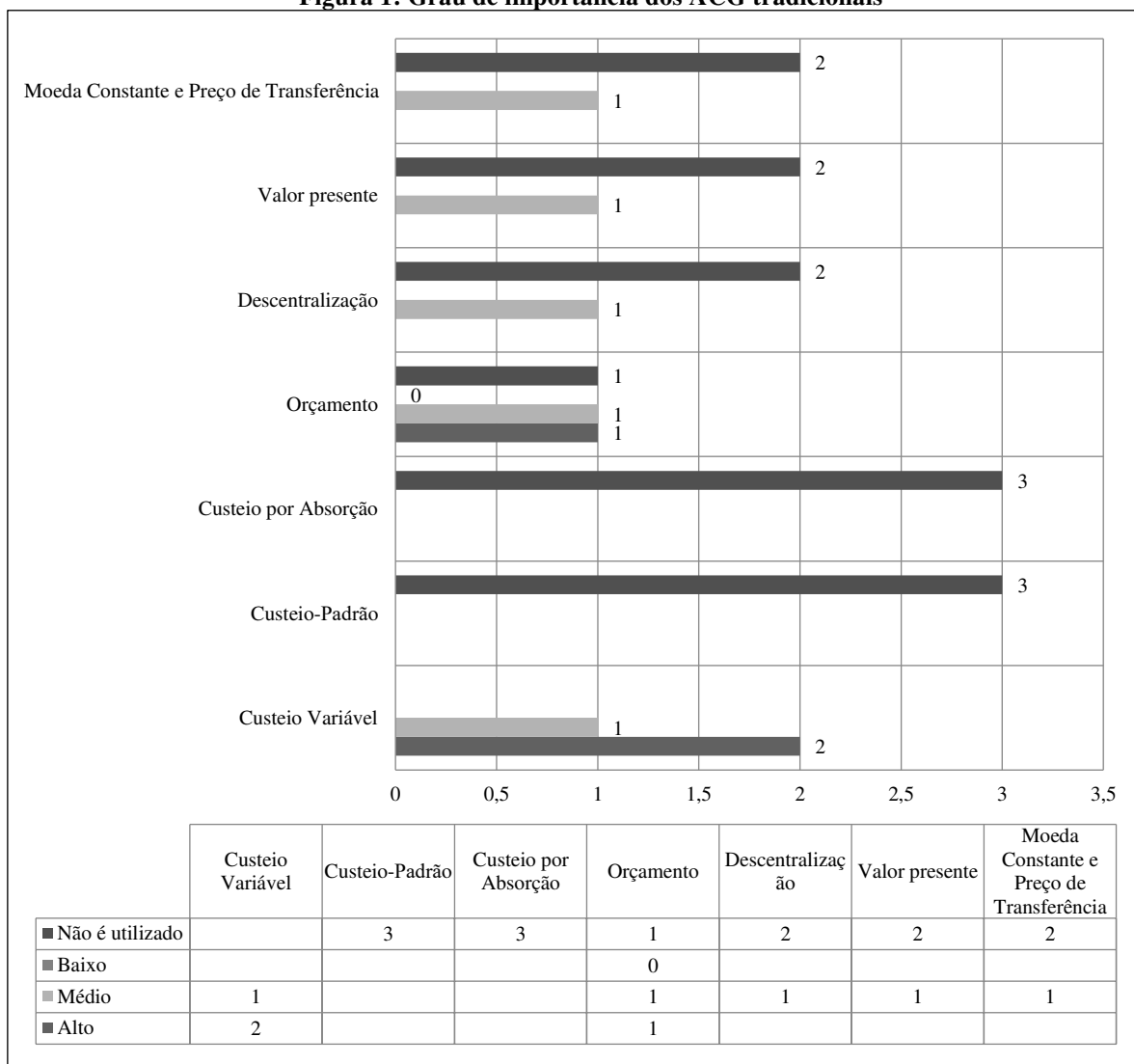
<b>Uso e Implementação dos ACG modernos</b>	<b>Implementado nos últimos 5 anos</b>	<b>Implementado há mais de 5 anos</b>	<b>Já foi utilizado mas atualmente foi descontinuado</b>	<b>Nunca foi utilizado</b>	<b>Nunca foi utilizado, mas gostaria de implementar na empresa</b>
Teoria das Restrições				2	1
Custeio Baseado em Atividades (ABC)		1	0	2	0
Benchmarking				2	1
Just-In-Time				2	1
Kaizen				2	1

Custeio-Meta		1		2	
Simulação	2	1			
Balanced Scorecard				2	1
Valor Econômico Adicionado (EVA)				2	1
Gecon				2	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3 pode-se verificar duas inovações implementadas em “Simulação”, e uma em “Custeio Baseado em Atividades”, “Custeio-Meta” e “Simulação” há mais de 5 anos. Todos os ACG modernos nunca foram utilizados por duas das empresas pesquisadas. Cabe-se ressaltar o desejo de implementação de todos os ACG modernos apresentados na pesquisa, exceto o “Custeio Baseado em Atividades”. A Figura 1 reflete o grau de importância dos ACG tradicionais.

**Figura 1: Grau de importância dos ACG tradicionais**

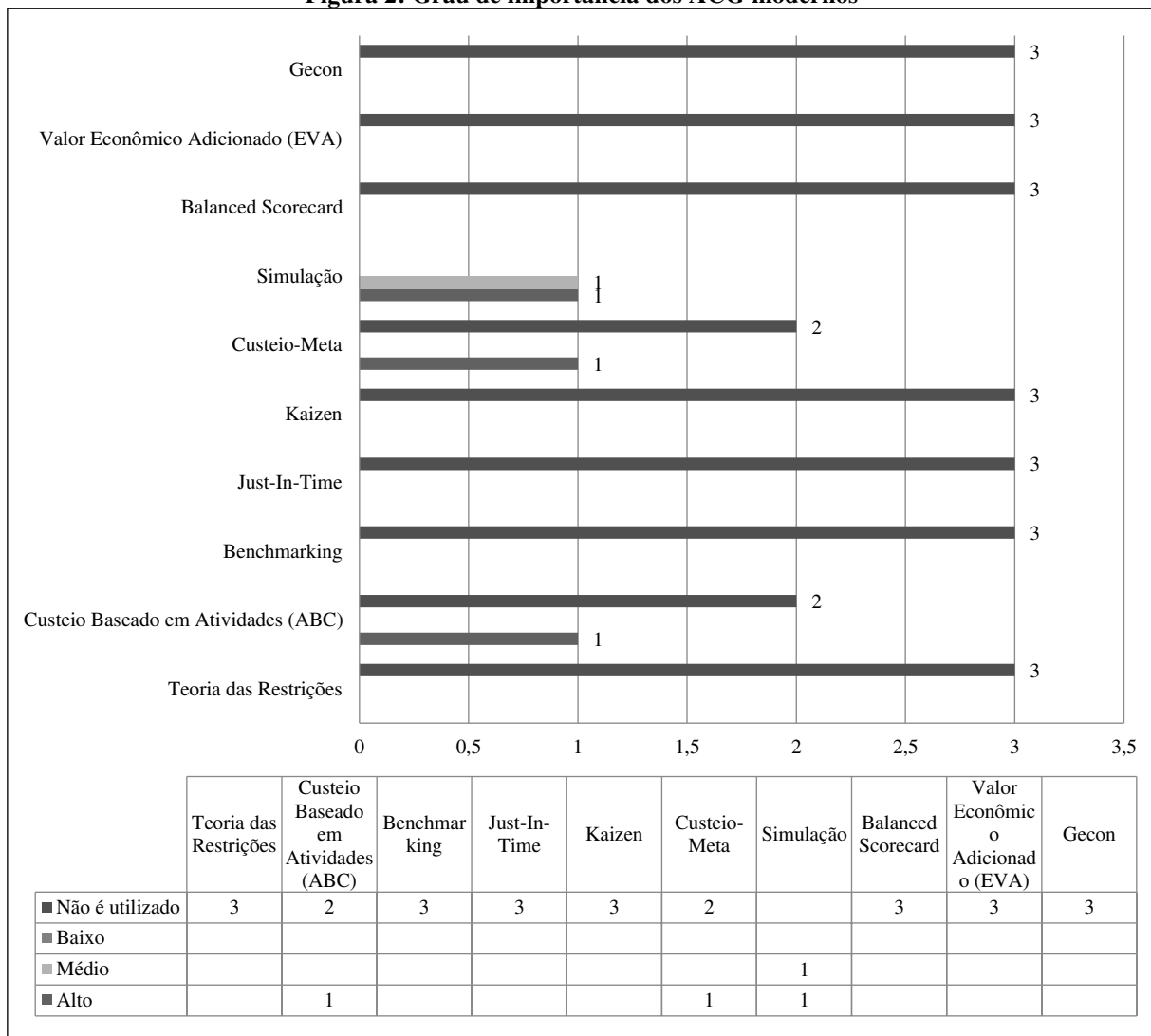


Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Figura 1 que o “Custeio Variável”, com dois altos níveis de relevância e um médio, e “Orçamento” com um alto e um médio; uma das empresas alegou utilizar o “orçamento”, porém não destacou o grau de relevância em suas respostas. A Figura 2 reflete o grau de importância dos ACG modernos.



**Figura 2: Grau de importância dos ACG modernos**



Fonte: Dados da pesquisa.

Destaca-se na Figura 3 que a maioria das empresas não utilizam os ACG modernos; o artefato “Simulação” foi apontado por uma empresa com um grau “alto” e outra com um grau “médio” de relevância; uma considerou como de grau “alto” para “Custeio-meta” e uma como de grau “alto” o “Custeio Baseado em Atividades”. Uma das empresas respondentes afirmou utilizar simulação, porém não destacou o grau de relevância da mesma.

Com relação à periodicidade de elaboração dos ACG tradicionais, o “Custeio Variável” é o mais citado, com 100% dos respondentes afirmando que realizam sua utilização mensalmente; o “Orçamento” é utilizado por uma empresa diariamente e outra anualmente, uma das empresas respondentes alegou utilizar “Orçamento” e “Descentralização”, porém não destacou sua periodicidade, e uma empresa citou utilizar “Moeda Constante” e “Preço de Transferência” e “Valor Presente” anualmente.

Dos ACG modernos, o “Custeio Baseado em Atividades” é utilizado por uma empresa diariamente, o “Custeio-Meta” é utilizado anualmente por uma empresa, e “Simulação” é utilizado semanalmente por uma indústria; duas das respondentes apontaram utilizar “Simulação”, mas não descreveram a periodicidade em que se usa.

A pesquisa também identificou que nenhuma das empresas pesquisadas utiliza outro Artefato para o Planejamento e Controle Gerencial, além dos tradicionais e modernos apontados na pesquisa.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em aspectos gerais notou-se que as indústrias de café pesquisadas possuem número reduzido de funcionários (microempresas, baseado no SEBRAE), porém uma alta receita financeira (pequenas e médias empresas baseado no BNDES) em relação ao número de funcionários. Observou-se também que as indústrias praticam e dão alta relevância às inovações de produtos.

A respeito dos ACG, os mais utilizados são os “tradicionais”, com destaque para “Custeio Variável” e “Orçamento”; e em relação aos ACG “modernos”, destaca-se a “Simulação”, que foi considerado como os de grau de maior importância. As indústrias produtoras de café têm realizado IO, sobre tudo nos ACG utilizados, constataram-se três inovações em ACG tradicionais e duas em ACG modernos.

Em resposta ao objetivo da pesquisa, que foi verificar a incidência da IO relacionada aos ACG nas indústrias de produtos do café, verificou-se que existe baixa incidência da IO. Foi possível perceber que os ACG, sejam eles tradicionais ou modernos, ainda são pouco explorados pelas empresas pesquisadas, mas quem os utiliza, os classifica sendo de alta ou média relevância. Sugere-se que os ACG são pouco conhecidos, por conta da contabilidade ser realizada por empresas terceirizadas, que atentam-se a cumprir as exigências do fisco, por não fornecer dados gerenciais aos gestores, e pela falta de conhecimento dos gestores acerca dos ACG.

Por outro lado, observa-se que existe uma lacuna a ser explorada pelas empresas, no que tange a realização da IO, especificamente realizando-a com a implementação dos ACG, visto que estes são úteis para o planejamento e controle, avaliação das variações ocorridas entre o planejado e o realizado, que podem contribuir com os gestores no processo de tomada de decisão. Recomenda-se que as empresas possuam profissionais capacitados em CG, pela importância de seus conhecimentos e por possuir informações relevantes para a implementação e produção de relatórios gerenciais.

Como fatores limitadores da pesquisa, destacam-se a ausência de um setor dentro das indústrias que realiza a CG, e aplica os artefatos como melhoramento da informação contábil; as considerações aos resultados obtidos foram relevantes, porém peculiares para esta pesquisa; e houve dificuldades para a obtenção dos dados, visto que muitas empresas não responderam o questionário.

Como sugestão de pesquisas posteriores, seria identificar quais os motivos da não utilização desses artefatos, abranger a nível nacional a pesquisa, avaliar outros setores da indústria, comércio e fazer um comparativo com a presente pesquisa ou até mesmo reaplicá-la no futuro para verificar se houve uma melhoria no setor.

## **REFERÊNCIAS**

ABIC. **Indicadores da indústria de café no Brasil – 2015**. Disponível em: <<http://www.abic.com.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=61>>. Acesso em: 06 mar 2017.

ABIC. **Relação de marcas autorizadas ao uso do selo de pureza ABIC.** Disponível em: <[http://www.abic.com.br/publique/media/SEP\\_marcasautorizadas.pdf](http://www.abic.com.br/publique/media/SEP_marcasautorizadas.pdf)>. Acesso em: 06 mar 2017.

ASSUNÇÃO, R. R.; LUCA, M. M. M.; VASCONCELOS, A. C.; CARDOSO, V. I. C. Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional. **ConTexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 14, n. 28, 2014.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BNDES. **Quem pode ser cliente.** Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/quem-pode-ser-cliente>>. Acesso em: 18 dez 2017.

CAMISÓN, C.; VILLAR-LÓPEZ, A. Organizational innovation as an enabler of technological innovation capabilities and firm performance. **Journal of Business Research**, v. 67, n. 1, 2012.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 14, n. 52, 2013.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G.S. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

EMBRAPA. **Café é a segunda bebida mais consumida no Brasil.** 2014. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/busca-de-noticias/-/noticia/2574254/cafe-e-a-segunda-bebida-mais-consumida-no-brasil>>. Acesso em: 18 dez 2017.

FERREIRA JÚNIOR, A. N.; SILVA, T. B. J.; LIMA FILHO, R. N. A influência da contabilidade gerencial no desempenho econômico-financeiro das empresas de cerâmica vermelha de senhor do Bonfim-BA. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 1, n. 1, 2011.

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E.; BIDO, D.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. **Brazilian Business Review**, v. 9, n. 1, 2012.

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

GERA, S.; GU, W. The effect of organizational innovation and information and communications technology on firm performance. **International Productivity Monitor**, n. 9, 2004. Disponível em: <[http://www.csls.ca/ipm/9/gera\\_gu-f.pdf](http://www.csls.ca/ipm/9/gera_gu-f.pdf)>. Acesso em: 20 out 2017.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE, 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 e Finanças**, v. 22, n. 55, 2011.

GUMUSLUOGLU, A.; ILSEV, A. Transformational leadership, creativity, and organizational innovation. **Journal of Business Research**, v. 62, n. 4, 2009.

HODGE, B.J.; ANTHONY, W. P.; GALES, L. M. **Organization theory**. New Jersey: Prentice-Hall, 2003.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa de inovação – PINTEC 2014**. Rio de Janeiro: IBGE, 2016.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice 1** (IMAP1), March, 1998.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1991.

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

KUSTOFF, R. **What is organizational innovation?** 2012. Disponível em: <<http://ezinearticles.com/?What-is-Organizational-Innovation?&id=1573028>>. Acesso em: 20 out 2017.

LAW, A.M.; KELTON, W.D. **Simulation modeling and analysis**. New York: McGraw-Hill, 1991.

MACOHON, E. R.; BEUREN, I. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, 2016.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARQUES, L. SELL, F. F. LAVARDA, C. E. F. ZONATTO V. C. S.; Artefatos da contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de ciências contábeis da região sul do Brasil. **ConTexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 16, n. 34, 2016.

MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. **Artefatos de contabilidade gerencial e desempenho operacional em companhias de capital aberto do Brasil**. 36º encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012\\_CON537.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON537.pdf)>. Acesso em: 18 fev 2017.



MORAIS, O. O.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, 2014.

OECD – ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Oslo manual**: guidelines for collecting and interpreting innovation data. 3a ed. European Comission: OECD, 2005. Disponível em: <<http://www.oecd.org/science/inno/2367580.pdf>>. Acesso em: 20 out 2017.

OLIVEIRA, C. E.; AVELLAR, A. P. M. O impacto da inovação organizacional no desempenho produtivo e financeiro de indústrias de transformação situadas no Brasil. In: Encontro Nacional de Economia Industrial e Inovação - ENEI, **Anais...** Araraquara, SP, Brasil, 2016.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

RUBALCABA, L.; GALLEGU, J.; HIPPE, C.; GOTSCH, M. **Organisational innovation in services**. Consortium Europe INNOVA Sectoral Innovation Watch, 2010. Disponível em: <[http://www.europeinnova.eu/c/document\\_library/get\\_file?folderId=386038&name=DLFE-13421.pdf](http://www.europeinnova.eu/c/document_library/get_file?folderId=386038&name=DLFE-13421.pdf)>. Acesso em: 20 out 2017.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2013**, p. 17. Disponível em: <[www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa\\_2013.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf)>. Acesso em: 06 out 2017.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A. **Manual de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014.

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

SUEN, A. S.; KIMURA, H. Ferramentas de análise gerencial baseadas em modelos de decisão multicriteriais. **Revista de Administração de Empresas- RAE**, v. 2, n. 1, 2003.

TEN HAVE, S. **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

VILLELA, C. S. S. **Inovação organizacional**: uma proposta de método para a inovação sistemática. Florianópolis, 2013. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/122749/322374.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 out 2017.