

Uso dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas e seu Fornecimento pelo Escritório de Contabilidade

Use of Management Accounting Instruments in Small and Medium Size Companies and their Supply by the Accounting Office

Artigo recebido em 06/05/2017 e artigo aceito em 15/12/2017

Vanderlei dos Santos

Florianópolis – SC
Doutorando do PPGCC/UFSC¹
Professor da UDESC²
vanderleidossantos09@gmail.com

Patricia Bennert

Ibirima – SC
Bacharel em Ciências Contábeis pela UDESC
patriciabennert@live.com

Guilherme Henrique Figueiredo

Ibirima - SC
Bacharel em Ciências Contábeis pela UDESC
Guilherme.henrique.figueiredo@hotmail.com

Ilse Maria Beuren

Florianópolis – SC
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA /USP³
Professora do PPGCC/UFSC
Ilse.beuren@gmail.com

Resumo

O estudo objetiva averiguar o uso dos instrumentos de contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas e o seu fornecimento pelo escritório de contabilidade. Pesquisa descritiva foi realizada a partir do levantamento em uma amostra de 39 empresas clientes de uma empresa de serviços contábeis. Também foram entrevistados os dirigentes do escritório de contabilidade. Os resultados mostram que, dos instrumentos de contabilidade gerencial disponibilizados pela empresa de serviços contábeis, predominam as demonstrações contábeis e o planejamento tributário. Entretanto, o maior uso pelos clientes concentra-se nos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, controle de contas a pagar, entre outros, mas poucos dos instrumentos de contabilidade gerencial fornecidos pelo escritório de contabilidade são efetivamente utilizados pelas empresas pesquisadas. Em relação aos instrumentos dos estágios da contabilidade gerencial, praticamente não há uso dos instrumentos modernos (3º e 4º estágios), cujo enfoque está na redução de perdas de recursos no processo operacional e na criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos. Alguns instrumentos, inclusive, foram indicados como não conhecidos pelos gestores do escritório de contabilidade. Há maior uso dos instrumentos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial.

Palavras-chave: Instrumentos gerenciais. Pequenas e médias empresas. Escritório de contabilidade.

Abstract

The goal of the study is to investigate the use of management accounting instruments in small and medium size companies and their supply by the Accounting Office. Descriptive research was carried out from the survey on a sample of 39 client companies of an accounting services company. Also, leaders of the Accounting Office were interviewed. The results show that out of the management accounting instruments provided by the accounting services company, financial statements and tax planning are predominant. However, the increased customers use focuses on operational controls of management, such as receivables control, payables control, among others, but few of the Management Accounting instruments provided by the Accounting Office are effectively used by the companies surveyed. Regarding the Management Accounting stages instruments, there is virtually no use of modern tools (3rd and 4th stages), which focus on reducing losses of resource in the operational process and on the creation of value through effective use of resources. Some instruments, furthermore, were indicated as not known by the managers of the Accounting Office. There is greater use of the second stage instruments, whose information are used for management control and planning.

Keywords: Management instruments. Small and medium size companies. Accounting Office.

1 Introdução

As pequenas e médias empresas (PMEs) são vitais para a economia de um país (HENEMAN, TANSKY; CAMP, 2000), visto que as economias regionais e locais são em grande parte constituídas de empresas menores, com a adição de uma minoria de empresas maiores (CASSELL *et al.*, 2002). As PMEs, nos últimos anos, passaram a ser fortes ícones da economia brasileira, sendo responsáveis pela maior parte dos empregos formais do País, desenvolvendo regiões, aumentando a arrecadação de tributos, gerando renda, entre outros fatores que movimentam a economia e aumentam o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (SEBRAE, 2011; 2013).

Cassell *et al.* (2002) destacam que, no entanto, o nascimento e a morte destas empresas têm ocorrido em grande escala, inclusive no cenário internacional. Sales, Barros e Pereira (2011) mencionam que a mortalidade das PMEs no Brasil está acima da média mundial e apontam como fatores condicionantes o ambiente de negócios desfavorável, a crise econômica, a alta carga tributária, problemas particulares dos sócios, a ausência ou pouco tempo destinado ao planejamento da empresa antes do início da atividade, a inexistência da assessoria de um contador, além da ausência do uso de informações contábeis, especificamente as gerenciais.

O uso de instrumentos de controle gerencial para a tomada de decisões no meio empresarial é importante, considerando que as

¹ UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina – CEP 88040-900 – Florianópolis - SC

² UDESC - Universidade do Estado de Santa Catarina -CEP 88036-500- Florianópolis - SC

³ FEA /USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - CEP: 05508-010 Cidade Universitária – São Paulo - SP

informações geradas servirão de fundamento para determinar a escolha da melhor alternativa de decisão entre as disponíveis (CHENHALI; LANGFIELD-SMITH, 1998). Entretanto, cada instrumento precisa estar alinhado às estratégias e realidade da empresa. Lohr (2012) menciona que as PMEs são frequentemente restringidas na sua capacidade de desenvolver uma contabilidade gerencial porque não contam com os recursos necessários. Apesar disso, esse autor adverte que a contabilidade gerencial pode ser igualmente benéfica para essas empresas, uma vez que possibilita melhorar a capacidade da empresa para interagir com seu ambiente de negócios e alcançar os objetivos organizacionais.

Heneman, Tansky e Camp (2000) mencionam que a falta de informação sobre práticas gerenciais nas PMEs é problemática para a teoria, a pesquisa e a prática. De acordo com esses autores, a maioria das pesquisas muitas vezes é desenvolvida e testada em grandes organizações. No Brasil, os estudos de Frezatti (2005), Reginato e Guerreiro (2011), acerca dos instrumentos gerenciais, contemplam principalmente as melhores e maiores empresas listadas na revista Exame. Como resultado, pouco se sabe sobre a extensão em que a teoria se estende para pequenas organizações empresariais (HENEMAN, TANSKY; CAMP, 2000).

Iudícibus (1998) argumenta que as empresas de grande porte contam em seu quadro administrativo com uma pessoa responsável pela análise das informações contábeis e para reescrevê-las de modo a servir de base para a gestão da entidade. O autor ressalta que esse cargo pode ser ocupado pelo contador de custos, contador geral ou diretor financeiro, mas empresas que têm uma administração divisionalizada contam com um *controller*, que é a pessoa que tem a mentalidade gerencial. Em empresas de grande porte, a presença de um *controller* é comum; já em pequenas e médias empresas a designação de um departamento ou cargo de controladoria é rara, implicando em suporte das prestadoras de serviços contábeis. Pereira (2005) destaca que os principais clientes de empresas prestadoras de serviços contábeis ou escritórios de contabilidade são as micro e pequenas empresas, que necessitam estar municiadas de informações a respeito de seu próprio empreendimento e do ambiente ao qual pertencem, por atuarem em um mercado amplamente competitivo. Porém, o autor adverte que os serviços oferecidos pelas empresas de serviços contábeis não são capazes de satisfazer a estas necessidades, perdendo assim um objetivo que a contabilidade teria de atender, o fornecimento de informações úteis para auxiliar na tomada de decisão.

Araújo, Lagioia e Araújo (2017) investigaram o perfil de tomada de decisão dos gestores de arranjos produtivos locais (maioria microempresas) de confecção em Pernambuco. Observaram que, frequentemente, os gestores utilizam-se, total ou parcialmente, de fatores subjetivos na tomada de decisões. Os autores sugeriram maior aprofundamento sobre como as empresas utilizam as ferramentas contábeis e gerenciais. As associações de variáveis realizadas na pesquisa indicaram que aquelas empresas que utilizam a intuição para a tomada de decisões são menores (microempresas) e são as que tendem a não fazer distinção entre gastos pessoais e empresariais.

Os instrumentos da contabilidade gerencial podem ser utilizados por pequenas e médias empresas em suas atividades operacionais e gerenciais para auxiliar em tomadas de decisões (ARMITAGE; WEBB; GLYNN, 2016). Assim, as empresas prestadoras de serviços contábeis deveriam contribuir com os conhecimentos necessários dessa área, fornecendo instrumentos gerenciais aos seus clientes, principalmente para empresas que não têm uma pessoa para executar a função de contador gerencial ou *controller*. Para Shields e Shelleman (2016), o uso da contabilidade gerencial facilita o processo de tomada de decisão e contribui para o desempenho dos negócios. Entretanto, há pouca evidência empírica sobre o uso e os efeitos dos instrumentos gerenciais em PMEs.

Assim, torna-se contundente a relevância de pesquisas acerca do uso dos instrumentos gerenciais nestas empresas.

Do exposto, observa-se uma lacuna entre o potencial dos instrumentos da contabilidade gerencial e sua aplicabilidade nas PMEs. Como as pesquisas sobre instrumentos gerenciais são direcionadas principalmente às empresas de grande porte, elaborou-se a seguinte questão-problema: Quais são os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas PMEs na tomada de decisão e quais são fornecidos pelas empresas de serviços contábeis? Assim, este estudo objetiva averiguar o uso dos instrumentos da contabilidade gerencial em PMEs e o seu fornecimento pelo escritório de contabilidade. Consideraram-se os seguintes instrumentos gerenciais: (i) controles operacionais de gestão; (ii) demonstrações contábeis; (iii) instrumentos gerenciais dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial conforme proposto pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Cabe destacar que algumas pesquisas sobre o uso de práticas da contabilidade gerencial em PMEs foram realizadas tanto em âmbito nacional como internacional. Porém, alguns estudos não abrangeram os instrumentos gerenciais em si, contemplando assuntos específicos, tais como: (i) a relevância da informação contábil para PMEs (FREITAS, SANTOS e SANTOS, 2007; SILVA *et al.*, 2010); (ii) práticas de gestão de recursos humanos (HENEMAN, TANSKY e CAMP, 2000; CASSELL *et al.* 2002); (iii) perfil de tomada de decisão (ARAÚJO; LAGIOIA; ARAÚJO, 2017); e (iv) opiniões acerca da prestação dos serviços contábeis e a demanda por contadores (MARRIOTT e MARRIOTT, 2000; MIRANDA *et al.*, 2008; STROEHER e FREITAS, 2008; BEUREN, BARP e FILIPIN, 2013).

Com propósito similar a esta pesquisa, destacam-se os estudos realizados por Lima e Imoniana (2008), Carvalho e Lima (2011), Shields e Shelleman (2016), Armitage, Webb e Glynn (2016), Santos, Dorow e Beuren (2016) e Moreira *et al.* (2017). Porém, diferentemente dessas pesquisas, neste estudo utilizou-se um rol maior e/ou diferente de instrumentos gerenciais classificados de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Por exemplo, a pesquisa de Moreira *et al.* (2017) focalizou os controles financeiros, alguns relatórios contábeis e índices econômicos e financeiros, não contemplando instrumentos gerenciais específicos (ex: custeio por atividades, *benchmarking*), nem os classificou de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

Já o estudo de Lima e Imoniana (2008) centrou-se nos controles operacionais de gestão. No entanto, Armitage, Webb e Glynn (2016) argumentam que pouco se sabe sobre em que medida as PMEs usam os instrumentos gerenciais (como sistemas de custeio, orçamentos, filosofias de gestão), especificamente, os modernos instrumentos da contabilidade gerencial, o que se caracteriza como uma lacuna de pesquisa. Cabe ainda mencionar que as pesquisas que contemplaram os instrumentos gerenciais de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial (ex: ABDEL-KADER; LUTHER, 2006) foram realizadas em sua maioria em grandes empresas.

Além disso, diferentemente das pesquisas apontadas, neste estudo se investiga a percepção da prestadora de serviços contábeis das empresas pesquisadas, como uma forma de triangular os resultados e também por ser um dos atores envolvidos na gestão das PMEs. Os estudos realizados por Marriott e Marriott (2000) e Banham e He (2014) já tangenciaram esta abordagem, porém, o uso dos instrumentos gerenciais não foi pesquisado. Marriott e Marriott (2000) examinaram o potencial para a prestação de um serviço de contabilidade de gestão para pequenas empresas por contabilistas na prática profissional. O estudo teve como objetivo determinar as necessidades de informações gerenciais dos proprietários-gerentes, o tipo e frequência das informações preferidas e a capacidade dos contadores profissionais de contribuir com essas necessidades. Já Banham e He (2014) exploraram a relação entre PME e contadores profissionais e as expectativas que eles têm um para o outro.

A revisão da literatura realizada por Armitage, Webb e Glynn (2016) sinalizou que ainda pouco se sabe sobre em que medida as PMEs fazem uso dos instrumentos gerenciais, apesar da importância destas empresas para a economia de um país. As contribuições do estudo não se restringem à academia, estendem-se aos profissionais da área contábil que realizam serviços terceirizados, possibilitando visualizar as necessidades de seus clientes. A pesquisa é relevante também aos proprietários das PMEs, para que possam visualizar a importância das informações oferecidas por seus fornecedores de serviços contábeis. Além disso, os resultados do estudo podem contribuir para a melhoria na prestação de serviços contábeis, inclusive se refletir num melhor desempenho das PMEs, o que, por sua vez, contribui para a geração de empregos, renda e desenvolvimento de um país. De acordo com López e Hiebl (2015), evidências teórico-empíricas apontam que o uso adequado da gestão financeira e da informação contábil por PMEs se reflete na melhoria do seu desempenho.

2 Revisão da literatura

2.1 Estágios e Instrumentos da Contabilidade Gerencial

Chenhall (2003) concebe a contabilidade gerencial como um conjunto de práticas, como orçamento e custo do produto. O autor explica, ainda, que o sistema de contabilidade gerencial se refere ao uso sistemático da contabilidade gerencial para alcançar algum objetivo. Para Horngren, Sundem e Statton (2004, p. 4), a contabilidade gerencial é o “processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Para a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC), conforme seu Pronunciamento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP, 1998), a contabilidade gerencial é o processo de gestão que tem como foco a utilização dos recursos da organização. Desse modo, compreende os processos de gestão e tecnologias que objetivam agregar valor às respectivas organizações pelo eficiente uso de seus recursos, em contextos que envolvam competição e dinamicidade.

Soutes (2006) aduz que com o desenvolvimento da contabilidade gerencial foram sendo criados outros instrumentos ou artefatos gerenciais. De acordo com a autora, os artefatos gerenciais representam ferramentas, atividades, métodos de custeio e de avaliação e modelos de gestão. Todos estes instrumentos, sejam eles, gerenciais, estratégicos ou operacionais, tradicionais ou modernos, têm o intuito de auxiliar o profissional contábil gerencial a exercer suas funções de suporte ao processo decisório.

Em fevereiro de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) emitiu o pronunciamento intitulado de “*International Accounting Management Practice 1*” (IMAP 1), no qual apresenta o alcance e os efeitos da contabilidade gerencial, bem como os conceitos que lhe estão subjacentes (IFAC, 1998; ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). De acordo com esse pronunciamento, a contabilidade gerencial é parte integrante do processo de gestão. Na seção *Appendix*, item 3, a IFAC (1998) menciona que a contabilidade gerencial pode ser definida como “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (financeira e operacional) utilizada pela administração para planejar, avaliar e controlar internamente uma organização”.

Neste pronunciamento, o IMAP (1998) menciona que o campo da atividade organizacional abrangido pela contabilidade gerencial tem sido desenvolvido a partir de quatro estágios evolutivos, conforme evidenciado no Quadro 1.

Quadro 1 - Síntese cronológica da evolução dos estágios da contabilidade gerencial

Fases	Período	Descrição
Fase 1	Antes de 1950	O foco foi a determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamento e contabilidade de custos e tecnologias.
Fase 2	Em 1965	O foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão, por meio do uso de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Fase 3	Em 1985	A atenção estava voltada para a redução dos resíduos em recursos utilizados nos processos de negócio, a partir da utilização de análise de processos e tecnologias de gestão de custos.
Fase 4	Em 1995	A atenção se deslocou para a geração ou criação de valor com uso efetivo dos recursos, por meio de tecnologias que analisam os <i>drivers</i> de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.

Fonte: IMAP (1998).

Os quatro estágios descritos no Quadro 1 podem ser analisados separadamente, porém a mudança ocorrida de um estágio para outro representa uma evolução. Cada etapa evolutiva demonstra adaptação para novas condições enfrentadas pelas empresas, reestruturando e modificando o método de uso dos recursos e tecnologias utilizados anteriormente. As fases evidenciam a combinação dos conhecimentos antigos com os novos, para enfrentar ambientes de mercado competitivos e métodos de gerenciamento contemporâneos (IMAP, 2008).

Nota-se que cada estágio englobou o anterior, isso mostra que nenhuma informação gerencial foi perdida com o passar dos anos, mas sim aperfeiçoada e agregada a novas, e que o último estágio é a união de todos os anteriores. Horngren, Sundem e Statton (2004) mencionam que, da mesma forma que as organizações evoluem e os ambientes operacionais são alterados, os gestores devem renovar e melhorar seus controles gerenciais.

O primeiro estágio abrange o período até 1950, em que o foco da contabilidade gerencial era a apuração dos custos e o controle financeiro por meio de orçamentos. Os principais instrumentos utilizados nesse estágio foram o orçamento, previsões e controle de processos. A contabilidade gerencial era vista como uma atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais (ABDEL-KADER e LUTHER, 2006; SOUTES, 2006; FREZATTI *et al.*, 2009).

No segundo estágio, o foco da contabilidade gerencial passou a ser o fornecimento de informações para fins de planejamento e controle. Os controles gerenciais foram destinados para a fabricação e administração interna, em vez de considerações estratégicas e ambientais (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

O terceiro estágio, conforme Frezatti *et al.* (2009), consistiu de uma contabilidade gerencial mais voltada para projetos de redução de desperdícios e gestão de custos. Frezatti *et al.* (2009, p. 17) destacam esse estágio como “[...] uma etapa relevante percorrida numa época em que o crescimento dos negócios globalizados demandava redução de custos”.

O quarto estágio da contabilidade gerencial representa a criação de valor (FREZATTI *et al.*, 2009). É um estágio que proporciona alternativas direcionadas para o resultado de longo prazo, visto que valor é uma di-

menção com visão futura. Segundo Soutes (2006), este estágio implica na criação de valor a partir do uso efetivo dos recursos. É um estágio que requer instrumentos mais robustos, como indicadores de desempenhos múltiplos, entre outros.

Soutes (2006, p. 22) aduz que, “nos estágios 3 e 4, a contabilidade gerencial passa a ser considerada como parte do processo de gestão”. Ela deixa de fazer parte apenas da tomada de decisão operacional da empresa, na qual sua função era somente elaborar relatórios padronizados de controle de custos e orçamentos, passando a fazer parte da tomada de decisão administrativa, os profissionais disponibilizam menos tempo para a elaboração de relatórios e usam a maior parte do tempo analisando e interpretando informações.

Frezatti *et al.* (2009, p. 18) advertem que “esses estágios são aproximações, no sentido de que foram definidos normativamente a partir de artefatos considerados relevantes para os pesquisadores, não indicam que a sequência seja rigorosamente esta”. De forma geral, constata-se que o propósito geral de cada estágio é respectivamente: (i) apuração de custos e controle financeiro; (ii) apoio à gestão por meio de informações; (iii) redução de desperdícios e gestão de custos; e (iv) criação de valor.

A contabilidade gerencial tem desenvolvido instrumentos para fornecer informações relevantes para as organizações, visando a eficácia e o desempenho organizacional (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998). Soutes (2006) agrupou os instrumentos da contabilidade gerencial de acordo com cada estágio evolutivo, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Agrupamento dos instrumentos da contabilidade gerencial

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	x			
Custeio variável	x			
Custeio baseado em atividades (ABC)			x	
Custeio padrão	x			
Custeio meta (<i>Target Costing</i>)			x	
Métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho				
Preço de transferência		x		
Moeda constante		x		
Valor presente		x		
Retorno sobre investimento	x			
<i>Benchmarking</i>			x	
EVA® (<i>Economic Value Added</i>)				x
Filosofias e modelos de gestão				
Orçamento		x		
Simulação				x
Descentralização		x		
<i>Kaizen</i>			x	
<i>Just in Time</i>			x	
Teoria das restrições			x	
Planejamento estratégico			x	
Gestão baseada em atividades (ABM)			x	
GECON				x
<i>Balanced Scorecard</i>				x
Gestão baseada em valor (VBM)				x

Fonte: Soutes (2006, p. 24).

Constata-se, no Quadro 2, que os instrumentos do primeiro estágio tinham como ênfase essencialmente o controle; no segundo estágio, a tônica foi o planejamento gerencial; no terceiro estágio, a preocupação foi com a redução de perdas nos processos; e no quarto estágio o foco foi a geração e criação de valor. Cada estágio demarcou uma etapa da contabilidade gerencial, sendo que os instrumentos dos estágios 1 e 2 são conhecidos como tradicionais, e os instrumentos dos estágios 3 e 4 são denominados como modernos. Depreende-se do exposto que, com o passar do tempo e com as mudanças do mercado, as empresas necessita-

ram de maior suporte na tomada de decisões e instrumentos mais desenvolvidos, assim a contabilidade gerencial foi evoluindo em cada estágio.

2.2 Estudos sobre Micro e Pequenas Empresas e a Contabilidade Gerencial

No Quadro 3, apresentam-se alguns estudos sobre contabilidade gerencial em micro, pequenas e médias empresas, evidenciando os autores, objetivo e principais resultados.

Quadro 3 - Estudos anteriores sobre micro, pequenas e médias empresas e a contabilidade gerencial

Autor/Ano	Objetivo	Principais resultados
Freitas, Santos e Santos (2007)	Verificar a percepção do micro e pequeno empresário soteropolitano, com empreendimentos em operação há mais de dez anos, acerca das variáveis consideradas mais importantes para a continuidade empresarial.	Os resultados mostraram que os seguintes itens são importantes para a continuidade das empresas: bom atendimento, melhoria da qualidade do produto, imóvel próprio, inovação e renovação de estoque, entre outros pontos conforme percepção dos gestores.
Santana <i>et al.</i> (2007)	Demonstrar às micro e pequenas empresas da cidade de Cruz Alta/RS, as vantagens e/ou desvantagens proporcionadas pelo uso de informações gerenciais.	Ficou perceptível a falta de conhecimentos dos empresários sobre os instrumentos gerenciais e que os seus contadores fazem apenas a contabilidade tradicional, não lhes oferecendo suporte para a tomada de decisão.
Lima e Imoniana (2008)	Evidenciar o uso dos instrumentos de controle gerencial que auxiliam no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas no município de São Caetano do Sul.	Foi observado que 41% das organizações participantes da pesquisa estão há mais de 20 anos no mercado. Os gestores têm formação acadêmica. As empresas apresentaram um bom controle de gestão, o que contrariou o esperado pelos pesquisadores. Porém, foi observado que poderia existir melhor uso dos instrumentos de monitoramento, pois o índice de uso desses instrumentos é relativamente baixo, com exceção do controle orçamentário e do orçamento financeiro.
Santos <i>et al.</i> (2009)	Verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais na tomada de decisão e a disponibilização destes pelas empresas de serviços contábeis.	A pesquisa revelou que a maioria dos empresários entrevistados está autoconfiante, administra seus negócios baseando-se em experiências adquiridas na prática e afirma não necessitar de assessoria contábil. Os instrumentos gerenciais mais utilizados por estas empresas são formação de preço de venda e fluxo de caixa e os menos utilizados são análise das demonstrações contábeis, análise do custo/volume/lucro e o ponto de equilíbrio.
Silva <i>et al.</i> (2010)	Evidenciar a forma como a informação contábil é utilizada pelas micro e pequenas empresas.	A pesquisa demonstrou que a contabilidade não é usada pela maioria dos gestores para medir desempenho, acompanhar metas e avaliar impactos financeiros em suas empresas.
Carvalho e Lima (2011)	Analisar quais as práticas gerenciais utilizadas pelas micro e pequenas empresas do setor de confecções da cidade de Sousa/PB.	Os gestores dessas MPEs, mesmo não conhecendo as práticas gerenciais, de uma maneira informal utilizam de controles internos para tomada de decisões, como, por exemplo, 97,8% dos entrevistados têm um controle de contas a pagar, 93,4% indicaram ter controle de contas a receber e controle de caixa.
Kos <i>et al.</i> (2014)	Verificar se os gestores de micro e pequenas empresas recebem, compreendem e utilizam informações contábeis no processo de gestão.	A maioria dos gestores de micro e pequenas empresas não compreende a informação contábil fornecida pelos contadores, por não saberem o significado de termos usados nesses relatórios, como, por exemplo, lucro contábil, receita e despesa contábil e até mesmo balanço patrimonial.
Shields e Shelleman (2016)	Analisar se o uso do sistema de controle gerencial (SCG) afeta o desempenho de micro e pequenas empresas. De forma mais específica, investigaram quais elementos do SCG estas empresas utilizam.	Os resultados mostraram que o uso mais frequente de elementos do SCG será associado com níveis mais altos de desempenho de micro e pequenas empresas. Alguns elementos utilizados pelas empresas pesquisadas são: cálculo do ponto de equilíbrio, uso do orçamento operacional para definir metas de desempenho, avaliação da rentabilidade de produtos e de clientes.
Armitage, Webb e Glynn (2016)	Examinar o uso de instrumentos de contabilidade gerencial de pequenas e médias empresas canadenses e australianas.	Os resultados evidenciaram que um número muito pequeno de instrumentos são moderadamente ou altamente utilizados pelas empresas respondentes. Além disso, as empresas de manufatura do estudo foram mais propensas a usar um conjunto mais amplo de instrumentos, tais como sistemas de custeio, orçamentos operacionais e análise de variância. Ao passo que em empresas em estágio inicial praticamente não foram encontrados estes instrumentos.

Fonte: Elaboração própria.

Os estudos descritos no Quadro 3 indicam a presença de basicamente dois principais focos de pesquisa: (i) percepção sobre as informações contábeis pelos empresários das PMEs; e (ii) uso dos instrumentos gerenciais. Na primeira abordagem, os resultados sinalizam que os gestores dessas empresas, muitas vezes, não compreendem os relatórios contábeis fornecidos pelas prestadoras de serviços contábeis. Além disso, o serviço contábil apresenta um viés mais regulatório em detrimento do suporte à tomada de

decisão. Já na segunda abordagem, do uso dos instrumentos gerenciais, constata-se que diversos estudos se concentraram nos controles operacionais de gestão, além de índices econômico-financeiros. Observa-se ainda que a maioria das PMEs investigadas utiliza-se de instrumentos com foco no controle financeiro a partir de informações de eventos passados. Os aspectos apontados motivaram a realização desta pesquisa, cujos procedimentos metodológicos são descritos a seguir.

3 Metodologia da pesquisa

Estudo de natureza descritiva foi realizado por meio de pesquisa de levantamento, tendo como população as 137 empresas que compõem a carteira de clientes de um escritório de contabilidade de uma cidade da região Sul do Brasil. Esta empresa prestadora de serviços contábeis iniciou suas atividades em 1992 e no ano de 2009 abriu uma filial em uma cidade distante aproximadamente 90 km da matriz. É uma empresa familiar, administrada pelo pai e pelo filho. Tem clientes localizados em todo o Estado onde está estabelecida, dos mais diferentes ramos e atividades, sendo a maioria tributada pelo lucro real. Conta com aproximadamente 100 funcionários, em seis departamentos (contábil, fiscal, recursos humanos, cadastro, tecnologia da informação e jurídico).

O questionário foi encaminhado via *e-mail* aos gestores das empresas clientes do escritório de contabilidade, dos quais obtiveram-se 39 respostas. No questionário, direcionado aos gestores destas empresas, procurou-se identificar as características das empresas e dos gestores e, principalmente, averiguar quais instrumentos da contabilidade gerencial são utilizados por estas empresas e disponibilizados pela prestadora de serviços contábeis.

Os instrumentos de contabilidade gerencial foram classificados em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis e instrumentos da contabilidade gerencial. Para os controles operacionais de gestão e as demonstrações contábeis, havia a possibilidade de o respondente indicar as seguintes alternativas: utilizado e não utilizado pela empresa, fornecido e não fornecido pelo escritório de contabilidade. A relação dos controles operacionais de gestão foi extraída da pesquisa realizada por Lima e Imoniana (2008).

No questionário ainda foram apontados 19 instrumentos de contabilidade gerencial, extraídos das pesquisas de Soutes (2006), Lima e Imoniana (2008) e Valeriano (2012), em que os respondentes foram solicitados a indicar: utilizado pela empresa, não utilizado pela empresa ou não conhecido, além de mencionar se o instrumento era disponibilizado ou não pela empresa prestadora de serviços contábeis.

Além da pesquisa de levantamento, foram realizadas três entrevistas com gestores da empresa prestadora de serviços contábeis sobre seus clientes e os instrumentos da contabilidade gerencial por ela fornecidos e utilizados pelos clientes. As entrevistas serviram para triangular os dados coletados via questionário. Foram entrevistados o diretor do escritório e também sócio administrador, além da gerente do escritório e da gestora do setor contábil. Na análise dos dados, utilizou-se de estatística descritiva, sendo que os instrumentos da contabilidade gerencial foram analisados conforme a evolução dos estágios propostos pelo *International Management Accounting Practice 1* (1998).

4 descrição e análise dos dados

4.1 Características das empresas pesquisadas

As micro, pequenas e médias empresas (MPME) são importantes em todas as economias nacionais, devido ao fato de absorverem a mão de obra excedente, ocasionada pela decadência do modelo de produção em massa. Estas empresas contribuem para todas as áreas da economia, geram empregos, introduzem inovações, impulsionam a redução da pobreza pelas transferências financeiras e rendimentos do trabalho e aumentam a competitividade do mercado (LONGENECKER, MOORE e PETTY, 1997; LOHR, 2012; SHAHABI, HOSSEINPOUR e SOHEILA, 2014).

Para a classificação do porte das empresas, há alguns critérios, como o faturamento anual, o tipo de atuação da empresa e o número de empregados, cuja condicional varia com o tipo de empresa, que

pode ser industrial, comercial e/ou de serviços. No Quadro 4, evidencia-se o porte das empresas de acordo com a receita operacional bruta anual, fundamentado nos dados do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) e Receita Federal do Brasil (RFB).

Quadro 4 - Classificação das empresas pelo seu porte

Classificação do porte	Receita Operacional Bruta Anual
BNDES	
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões
ANVISA e RFB	
Microempresa	Igual ou inferior a R\$ 360.000,00, de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.
Pequena	Igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 e superior a R\$ 360.000,00, de acordo com a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.
Média	Igual ou inferior a R\$ 6.000.000,00, de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.
Média-grande	Igual ou inferior a R\$ 20.000.000,00 e superior a R\$ 6.000.000,00, de acordo com a Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.

Fonte: Adaptado de BNDES, ANVISA e RFB (2014).

Segundo Caneca (2008), as empresas classificadas como MPMEs têm como característica a falta de discernimento de seus gestores para compreender e utilizar os instrumentos fornecidos pela contabilidade gerencial. Várias empresas dos portes citados atuam sem um sistema de informação adequado, utilizando pouco os instrumentos gerenciais disponíveis. Os empresários gestores de empresas de pequeno porte não têm por hábito o uso da informação contábil; falta-lhes a compreensão sobre a relevância da contabilidade gerencial e, por vezes, não dispõem dos recursos necessários para investir nessa área. Esses podem ser considerados como alguns dos aspectos que contribuem para falhas de gestão e são apontados, segundo pesquisa realizada pelo Sebrae (2011), como algumas das principais razões para o encerramento precoce das MPMEs.

A partir do levantamento realizado, pode-se constatar algumas características das empresas investigadas e dos respectivos gestores. Na Tabela 1, evidenciam-se algumas características das empresas pesquisadas em conformidade com as respostas dos gestores.

Tabela 1 - Características das empresas pesquisadas

Porte da empresa	Quantidade	%	Atividade da empresa	Quantidade	%
Micro	4	10,26	Serviço	2	5,13
Pequena	16	41,03	Comércio Varejista	24	61,54
Média	15	38,46	Comércio Atacadista	7	17,95
Grande	4	10,26	Indústria	6	15,38
Total	39	100,00	Total	39	100,00
Faturamento anual (R\$)	Quantidade	%	Tempo no mercado	Quantidade	%
600.000 a 3.500.000	22	56,41	1 a 5 anos	3	7,69
3.500.001 a 6.500.000	5	12,82	6 a 10 anos	7	17,95
6.500.001 a 9.500.000	2	5,13	10 a 15 anos	7	17,95
9.500.001 a 13.500.000	4	10,26	16 a 20 anos	9	23,08
13.500.001 a 25.000.00	4	10,26	21 a 25 anos	5	12,82
acima de 25.000.001	2	5,13	acima de 25 anos	8	20,51
Total	39	100,00	Total	39	100,00
Nº de funcionários	Quantidade	%	Tributação	Quantidade	%
1 a 9 funcionários	15	38,46	Simples Nacional	1	2,56
10 a 30 funcionários	16	41,03	Lucro Presumido	3	7,69
31 a 50 funcionários	3	7,69	Lucro Real	35	89,74
acima de 50 funcionários	5	12,82	Lucro Arbitrado	0	0,00
Total	39	100,00	Total	39	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme Tabela 1, a maioria das empresas pesquisadas classifica-se como sendo de porte pequeno ou médio, sendo 41,03% pequenas empresas, o que corresponde a 16 respondentes, e 38,46% médias empresas, que corresponde a 15 respondentes. Em estudos anteriores também foi observado um maior número de pequenas e médias, como, por exemplo, no estudo realizado por Lima e Imoniana (2008), em que as empresas de pequeno e médio portes corresponderam a 85,46% da pesquisa, sendo 52,73% de médio porte e 40,74% de pequeno porte. Entretanto, ao adotar a classificação do BNDES, observa-se que há seis empresas consideradas de médio porte e o restante refere-se a micro e pequenas empresas.

Denota-se, ainda, que 41,03% dos respondentes têm entre 10 a 30 empregados e 38,46% entre 1 a 9 empregados. A faixa de faturamento anual com maior número de indicações é de

R\$ 600.000,00 a R\$ 3.500.000,00, com 22 respondentes, o que representa a maior parte da amostra. Também há 10 empresas que faturam acima de R\$ 9 milhões. Em relação à tributação, a maioria é tributada pelo lucro real, com 35 dentre os 39 respondentes, um percentual de 89,74%. Quanto ao ramo de atividades, observa-se que o comércio varejista apresentou predominância, com 61,54% dos entrevistados, enquanto o comércio atacadista e indústrias representaram 17,95% e 15,38%, respectivamente.

4.2 Perfil dos gestores respondentes da pesquisa

Quanto ao perfil dos gestores respondentes da pesquisa, na Tabela 2 evidencia-se a faixa etária, grau de formação e gênero dos respondentes.

Tabela 2 - Perfil dos pesquisados

Quantidade de respondentes = 39		Gênero	
		Masculino	69,23%
Faixa etária		Feminino	
			30,77%
		Grau de formação	
20 a 30 anos	30,77%	Ensino Fundamental Completo	2,56%
31 a 40 anos	20,51%	Ensino Médio Completo	28,21%
41 a 50 anos	25,64%	Graduação	51,28%
Acima de 50 anos	23,08%	Especialização	17,95%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 2 demonstram que predominaram os gestores respondentes do gênero masculino, em 69,23% das empresas. A faixa etária predominante ficou entre 20 e 30 anos, com 30,77% dos respondentes, ou seja, 12 dentre os 39 respondentes. O grau de formação de mais da metade dos respondentes é de graduação concluída, e ainda mais sete, ou o equivalente a 17,95%, com especialização. Em relação à área acadêmica, 12 dos respondentes têm formação em Administração, quatro em Ciências Contábeis, dois em Tecnologia em Processos Gerenciais, um em Direito e outro em Gestão de Varejo e Serviços. Dos sete respondentes que têm especialização, todos frequentaram um curso distinto, abrangendo principalmente a área de gestão, como: Gestão Financeira, Gestão Financeira e Controladoria, Gestão Empresarial, Finanças e Mercado de Capitais.

4.3 Instrumentos de contabilidade gerencial utilizados pelos clientes versus disponibilizados pelo escritório de contabilidade

Nesta seção discorre-se sobre os resultados da pesquisa quanto aos instrumentos de contabilidade gerencial utilizados pelas MPEs na tomada de decisão e quais são fornecidos pelo escritório de contabilidade. O intuito é detectar eventuais discrepâncias entre o que os gestores das PME utilizam e o que é fornecido pela prestadora de serviços contábeis. Os instrumentos gerenciais foram agrupados em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis e instrumentos da contabilidade gerencial. Aos gestores das PME foi solicitado assinalar entre três opções: (i) utilizado pela empresa; (ii) não utilizado pela empresa; e (iii) não conhecido pelo respondente. Além disso, foi solicitado que indicasse se o instrumento é fornecido pela empresa prestadora de serviços contábeis.

4.3.1 Controles operacionais de gestão

Na Tabela 3, evidenciam-se os resultados relativos ao uso e fornecimento dos controles operacionais de gestão, baseados em Lima e Imoniana (2008), nas empresas respondentes.

Tabela 3 - Uso dos controles operacionais de gestão pelos clientes e fornecidos pelo escritório de contabilidade

Controles	Utilizados pelos clientes		Fornecidos pelo escritório	
	Quantidade	(%)	Quantidade	(%)
Controle de contas a receber	37	94,87	6	15,38
Controle de contas a pagar	38	97,44	6	15,38
Controle de estoque	32	82,05	13	33,33
Controle de caixa	35	89,74	7	17,95
Controle de custos	27	69,23	8	20,51
Controle de vendas	34	87,18	8	20,51
Controle de despesas	29	74,36	11	28,21
Controle de investimentos	25	64,10	8	20,51
Controle de ativos permanentes	21	53,85	11	28,21

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 que os controles operacionais de gestão têm relevância quanto ao uso, sendo que todos apresentaram um percentual de uso maior que 50%. Os mais utilizados são controle de contas a pagar (97,44%), controle de contas a receber (94,87%), controle de caixa (89,74%), controle de vendas (87,18%) e controle de estoques (82,05%). Em menor grau de uso está o controle de ativos permanentes, com 21 respondentes, representando 53,85%. Os resultados deste estudo coadunam com os de Lima e Imoniana (2008) e de Carvalho e Lima (2011), em que o controle de contas a receber, controle de contas a pagar, controle de caixa e controle de estoques apresentou maior grau de uso pelas micro, pequenas e médias empresas.

Por outro lado, nota-se que poucos controles de gestão são disponibilizados pela prestadora de serviços contábeis, conforme apontado pelos gestores das empresas e confirmado nas entrevistas:

A maioria dos clientes tem algum tipo de controle operacional de gestão, como: controle de contas a pagar, controle de contas a receber e de estoque, mas a empresa prestadora de serviços contábeis não os oferece (gestora do setor contábil).

Desses controles, acho que os mais utilizados são contas a pagar, a receber e de estoque, e que ainda não são 100%. O escritório de contabilidade não oferece estes controles, mas, caso o cliente ache necessário e os solicite, o escritório realiza assessoria (diretor).

Observa-se que os controles operacionais de gestão utilizados pelos clientes são conhecidos pelo escritório de contabilidade, mas há controles utilizados pelas empresas que a prestadora de serviços contábeis não mencionou. Quanto ao fornecimento destes controles pelo escritório de contabilidade, os mais apontados pelos clientes foram: controle de estoque, com 33,33%, controle de despesas, com 28,10%, e controle de ativos permanentes, com 28,10%. Estes valores corroboram o relato do diretor, de que não fornecem estes controles, mas, caso o cliente solicite, o escritório presta assessoria.

O fornecimento do controle de estoque (33,33%) pode ser justificado pelo fato de o escritório de contabilidade destacar a importância do correto controle, em função de várias obrigações acessórias conterem este dado (DIPJ, ECD, Sped Fiscal), mas não significa que o escritório fornece esse instrumento gerencial aos seus clientes. O fornecimento do controle de despesas foi apontado por 28,10%. Isso pode estar relacionado com a cobrança mensal da necessidade de envio das despesas incorridas nas empresas clientes, que devem ser contabilizadas, uma vez que a maioria dos clientes tributa pelo lucro real. Quanto ao fornecimento do controle de ativos permanentes, indicado por 28,10% dos respondentes, o escritório tem cadastros de ativos imobilizados para o controle da depreciação.

Depreende-se que há um elevado nível de uso da maioria destes controles de gestão pelos clientes, em detrimento de um baixo fornecimento pelo escritório de contabilidade. Isso sugere existir assimetria entre clientes e prestadoras de serviços contábeis no que tange à necessidade informacional. Os resultados sugerem que os clientes elaboram seus próprios controles para suporte informacional. Além disso, existe a sinalização de que, possivelmente, não são utilizadas todas as informações fornecidas pelo escritório contábil.

4.3.2 Demonstrações contábeis

Para aferir quais demonstrações contábeis são utilizadas pelos clientes e fornecidas pelo escritório de contabilidade consideraram-se as seguintes: balancete de verificação, balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício (DRE), demonstração do valor

adicionado (DVA), demonstração dos fluxos de caixa (DFC), demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) e demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA).

De acordo com os entrevistados, a empresa prestadora de serviços contábeis disponibiliza aos seus clientes, por meio do *site*, os seguintes relatórios contábeis: balancete de verificação mensal, balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício.

Os relatórios entregues aos clientes são as demonstrações contábeis (balancetes mensais, balanço e DRE anuais) que são salvos no *site* da contabilidade e estão disponíveis para quem tiver acesso. As outras demonstrações, como a DLPA e a DFC, são entregues anualmente por meio do ECD ao Fisco (gestora do setor contábil).

Na Tabela 4, evidencia-se o uso das demonstrações contábeis pelos clientes e o seu fornecimento pelo escritório de contabilidade.

Tabela 4 - Demonstrações contábeis utilizadas pelos clientes e fornecidas pelo escritório de contabilidade

Relatórios contábeis	Utilizados pelos clientes		Fornecidos pelo escritório	
	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)
Balancete	30	76,92%	38	97,44%
Balanço Patrimonial	34	87,18%	37	94,87%
DRE	25	64,10%	37	94,87%
DVA	8	20,51%	21	53,85%
DFC	22	56,41%	19	48,72%
DMPL	10	25,64%	21	53,85%
DLPA	18	46,15%	26	66,67%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4 que as demonstrações contábeis com maior uso são: balancete (76,92%), balanço patrimonial (87,18%) e demonstração do resultado do exercício (DRE) (64,10%). Isso confirma o relato da gestora contábil, de que as demonstrações mais utilizadas são aquelas que o escritório disponibiliza em seu *site* aos clientes.

Caneca (2008) realizou um estudo similar, em que verificou que muitos dos contadores pesquisados têm a visão de que grande

parte de seus clientes nunca utiliza as demonstrações contábeis como instrumentos de apoio à gestão dos negócios. A finalidade do uso destes instrumentos pelos empresários não foi investigada nesta pesquisa: se é para auxiliar na tomada de decisão; para o gerenciamento do empreendimento; para atender ao Fisco ou para atender a outros usuários externos. Neste sentido, o diretor informou que:

A maioria de nossos clientes não entende a linguagem contábil; por isso esses relatórios normalmente não são usados para auxiliar na tomada de decisão ou para analisar a situação da empresa, até porque muitas ainda não demonstram 100% a realidade das empresas, por falta de informações que os clientes deveriam nos passar. Costumam utilizá-los quando instituições financeiras solicitam, ou seja, para suprir necessidades de informações solicitadas por usuários externos (diretor).

De modo geral, percebe-se que é maior o fornecimento das demonstrações contábeis pelo escritório de contabilidade do que o seu uso pelas empresas; portanto, o inverso do observado com os controles operacionais de gestão. Os gestores apontaram que os principais motivos para a não utilização das demonstrações contábeis são os seguintes: não refletem a realidade da empresa; as informações não são claras; os relatórios são complexos e não compreendidos. Tais motivos já foram observados nos estudos de Stroehrer e Freitas (2008), Santos *et al.* (2009) e Kos *et al.* (2014).

4.3.3 Instrumentos dos estágios da contabilidade gerencial utilizados pelos clientes e fornecidos pelo escritório de contabilidade

Os instrumentos gerenciais foram agrupados por estágio, sendo que os tradicionais são aqueles enquadrados no primeiro e segundo estágio da contabilidade gerencial e os modernos são os do terceiro e quarto estágios. A classificação destes instrumentos entre os estágios foi consubstanciada nos estudos de Soutes (2006) e Valeriano (2012).

O primeiro estágio da contabilidade gerencial, segundo Soutes (2006), tinha atividades técnicas necessárias para perseguir os objetivos organizacionais. Desse modo, foram considerados como instrumentos do primeiro estágio: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre o investimento (SOUTES 2006; VALERIANO 2012). Na Tabela 5, apresenta-se um comparativo entre o uso dos instrumentos gerenciais pelos clientes e o seu fornecimento pelo escritório de contabilidade.

Tabela 5 - Comparativo entre uso e fornecimento dos instrumentos gerenciais do primeiro estágio

Instrumentos gerenciais	Utilizados pelos clientes		Não utilizados pelos clientes		Não conhecido pelo respondente		Fornecidos pelo escritório	
	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)
Custeio por absorção	4	10,26%	25	64,10%	10	25,64%	4	10,26%
Custeio variável	6	15,38%	23	58,97%	10	25,64%	4	10,26%
Custeio padrão	10	25,64%	21	53,85%	8	20,51%	4	10,26%
Retorno sobre investimento	15	38,46%	20	51,28%	4	10,26%	5	12,82%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se, na Tabela 5, que a grande maioria dos instrumentos não é utilizada pelas empresas e alguns dos gestores nem mesmo os conhece. O instrumento mais utilizado é o retorno sobre o investimento, apontado por 15 respondentes. Observa-se ainda o baixo nível de fornecimento de instrumentos gerenciais pelo escritório de contabilidade. Tais resultados são confirmados nos relatos das entrevistas:

Nós não conhecemos tudo e nem oferecemos tudo, mas, quando um cliente solicita, jamais vamos dizer não; vamos estudar, buscar o conhecimento para auxiliar o cliente da melhor maneira possível (gerente). Custeio variável até hoje não foi feita nenhuma orientação, até mesmo porque nenhum cliente utiliza; também não temos nenhum cliente que utilize o custeio padrão. Acho que o mais comum dos métodos de custeio é o de absorção, que é utilizado pelas indústrias (gestora do setor contábil).

Diante dos relatos, percebe-se ruídos de comunicação entre

a prestadora de serviços contábeis e os clientes. O escritório de contabilidade não oferece os instrumentos gerenciais que visam à apuração do custo do produto e também não conhecem quais métodos de custeio os seus clientes estão utilizando. Infere-se, ainda, que alguns respondentes não sabem qual método de custeio é utilizado, por demonstrarem opiniões divergentes quando questionados apenas pela denominação do instrumento e quando questionados com conceitos.

Santana *et al.* (2007) já haviam observado em sua pesquisa a falta de conhecimento dos empresários sobre os instrumentos gerenciais e que os seus contadores fazem apenas a contabilidade tradicional, não lhes oferecendo suporte na tomada de decisões.

Na Tabela 6, evidenciam-se os instrumentos de contabilidade gerencial do segundo estágio utilizados pelos clientes e fornecidos pelo escritório de contabilidade. Esses instrumentos, conforme descrito no referencial teórico, têm o intuito de disponibilizar informações para controle e planejamento gerencial.

Tabela 6 - Comparativo entre uso e fornecimento dos instrumentos gerenciais do segundo estágio

Instrumentos gerenciais	Utilizados pelos clientes		Não utilizados pelos clientes		Não conhecido pelo respondente		Fornecidos pelo escritório	
	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)
Orçamento	26	66,67%	13	33,33%	0	0,00%	5	12,82%
Planejamento tributário	21	53,85%	18	46,15%	0	0,00%	14	35,90%
Cálculo do ponto de equilíbrio	15	38,46%	22	56,41%	2	5,13%	5	12,82%
Análise custo/volume/lucro	22	56,41%	14	35,90%	3	7,69%	5	12,82%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se pela Tabela 6 que, no segundo estágio, o instrumento mais utilizado pelos gestores é o orçamento, apontado por 26 empresas, obtendo um percentual de 66,67% de uso. O planejamento tributário se destaca como o mais fornecido pela prestadora de serviços contábeis e é o terceiro em grau de uso pelos clientes. Verifica-se um maior uso desses instrumentos em comparação com os do primeiro estágio, além de maior conhecimento por parte dos gestores. Tal conhecimento possivelmente advém da formação dos gestores, relacionadas às áreas de administração e contabilidade.

Entretanto, verifica-se que várias empresas não utilizam o ponto de equilíbrio e a análise custo/volume/lucro, conforme já apontado por Souza, Schnorr e Ferreira (2011), que constaram em sua pesquisa que estas técnicas não têm aplicação prática tão expressiva quanto o destaque que é dado pela literatura de contabilidade gerencial.

Durante as entrevistas, foi possível confirmar que o planejamento tributário é um dos instrumentos fornecidos pelo escritório de contabilidade. Na visão do diretor entrevistado, é um serviço básico que qualquer escritório deve oferecer aos seus clientes.

O orçamento, na percepção dos entrevistados, não é muito utilizado pelas empresas clientes. A gestora contábil relatou que nenhum cliente tem e que o escritório de contabilidade não fornece este serviço. Já o diretor do escritório relatou que, “[...] alguns clientes costumam realizar e nos procuram solicitando orientação para a realização”. Portanto, há assimetrias na informação entre as pessoas da própria prestadora de serviços contábeis.

Na Tabela 7, apontam-se os instrumentos do terceiro estágio utilizados pelos clientes e fornecidos pela empresa de serviços contábeis. Estes instrumentos têm o intuito de reduzir perdas de recursos no processo operacional.

Tabela 7 - Comparativo entre uso e fornecimento dos instrumentos gerenciais do terceiro estágio

Instrumentos gerenciais	Utilizados pelos clientes		Não utilizados pelos clientes		Não conhecido pelo respondente		Fornecidos pelo escritório	
	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	5	12,82%	21	53,85%	13	33,33%	0	0,00%
Custo meta	7	17,95%	22	56,41%	10	25,64%	3	7,69%
Benchmarking	4	10,26%	18	46,15%	17	43,59%	3	7,69%
Just in time	5	12,82%	21	53,85%	13	33,33%	3	7,69%
Kaizen	2	5,13%	19	48,72%	18	46,15%	3	7,69%
Planejamento estratégico	17	43,59%	17	43,59%	5	12,82%	4	10,26%
Teoria das restrições	2	5,13%	24	61,54%	13	33,33%	3	7,69%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se, na Tabela 7, que o instrumento que apresentou maior aderência quanto ao uso foi o planejamento estratégico (43,59%). Os demais instrumentos foram apontados como não utilizados, sendo o custo meta o menos utilizado (56,41%). Um grande número de respondentes não conhece esses instrumentos, principalmente os relativos a filosofias e modelos de gestão (*Kaizen*, *Just in Time*) e modelos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho (*Benchmarking*). Tais instrumentos também não são fornecidos pela prestadora de serviços contábeis.

Os resultados desta pesquisa coadunam com os de Valeriano

(2012), que observou maior uso do planejamento estratégico e orçamento pelas pequenas e médias empresas. Verifica-se, ainda, que vários clientes não utilizam nenhuma medida de custos, o que é preocupante, visto que a sua correta apuração é importante para a sobrevivência das empresas.

O quarto estágio da contabilidade gerencial contempla o *Balanced Scorecard* (BSC), o *Economic Value Added* (EVA®), o Custeio do Ciclo de Vida do Produto, a Simulação e a Teoria das Restrições. Na Tabela 8, evidenciam-se esses instrumentos de acordo com o uso pelos clientes e o seu fornecimento pela empresa de serviços contábeis.

Tabela 8 - Comparativo entre uso e fornecimento dos instrumentos gerenciais do quarto estágio

Instrumentos gerenciais	Utilizados pelos clientes		Não utilizados pelos clientes		Não conhecido pelo respondente		Fornecidos pelo escritório	
	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)	Qtde.	(%)
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	2	5,13%	19	48,72%	18	46,15%	4	10,26%
<i>Economic Value Added</i> (EVA®)	2	5,13%	16	41,03%	21	53,85%	3	7,69%
Custeio do ciclo de vida do produto	3	7,69%	24	61,54%	12	30,77%	4	10,26%
Simulação	8	20,51%	20	51,28%	11	28,21%	4	10,26%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 8, que os instrumentos do quarto estágio não são conhecidos pelos clientes e/ou não são utilizados. Durante o processo de entrevistas com o diretor, a gerente e a gestora do setor contábil não foi constatado nenhum grau de uso pelos clientes nem de fornecimento pelo escritório de contabilidade. A maioria dos próprios entrevistados demonstrou falta de conhecimento relativo a estes instrumentos.

Soutes (2006), Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2011) e Valeriano (2012) constataram em suas pesquisas que os instrumentos do quarto estágio não são muito utilizados pelas empresas brasileiras e que a falta de uso independe do porte da empresa. Destaca-se que estes instrumentos têm a finalidade de criação de valor pelo uso efetivo dos recursos.

Dos resultados apresentados, infere-se que há carência no uso dos instrumentos gerenciais pelas PMEs respondentes desta pesquisa. Esta carência também se observa em estudos anteriores, como de Santana *et al.* (2007), Lima e Imoniana (2008), Miranda *et al.* (2008), Carvalho e Lima (2011) e Valeriano (2012).

Durante as entrevistas, também foi observado que poucos instrumentos são fornecidos pelo escritório de contabilidade aos seus clientes. A gestora do setor contábil relata que "além das demonstrações contábeis, o empresário pode contar com o planejamento tributário, formação de preço de venda e análises financeiras". Portanto, nota-se carência no fornecimento de instrumentos gerenciais pelo escritório de contabilidade para os clientes.

Dentre os 19 instrumentos elencados, nenhum deles é disponibilizado pelo escritório de contabilidade para mais de 50% dos seus clientes. O instrumento com maior nível de fornecimento é o planejamento tributário, abrangendo 35,90% da amostra. A maior parte dos instrumentos não é utilizada pelos clientes, uma vez que mais de 50% mencionaram que, dos 19 instrumentos elencados, 11 não são usados. Quanto ao uso dos instrumentos, os que apresentaram maior grau de uso são o orçamento, a análise custo/volume/lucro, o planejamento estratégico e o planejamento tributário.

Depreende-se que dos instrumentos da contabilidade gerencial disponibilizados pelo escritório de contabilidade, predominam as demonstrações contábeis e o planejamento tributário. En-

tretanto, o maior índice de uso apontado pelos clientes refere-se aos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber, contas a pagar, de caixa e de estoque. Verifica-se, ainda, que poucos instrumentos da contabilidade gerencial são utilizados pelas PMEs respondentes. Em alguns casos, os instrumentos até são desconhecidos pelos gestores do escritório de contabilidade.

4.2 Discussão dos resultados

De maneira geral, os resultados do estudo apontam para três direções. A primeira, é de que diversos instrumentos gerenciais utilizados pelas PMEs não são fornecidos pelo escritório de contabilidade. Tal é observado no uso dos controles de gestão e de vários instrumentos, como, por exemplo, orçamento, análise custo-volume-lucro, cálculo do ponto de equilíbrio, planejamento estratégico e retorno sobre o investimento. As evidências teórico-empíricas sugerem que o desempenho das PMEs geralmente se beneficia do maior uso de instrumentos gerenciais. Contudo, deve-se atentar que essa relação pode depender de vários fatores habilitantes (LÓPEZ; HIEBL, 2015). Por exemplo, se os proprietários das PMEs não têm uma compreensão destes instrumentos e adotam sistemas de contabilidade gerencial na esperança de uma melhoria automática do desempenho, podem ficar desapontados. É necessário que estes instrumentos sejam usados conforme seu propósito (HALABI; BARRET; DYT, 2010), o que requer orientação por parte dos conhecedores da área de negócios.

Mesmo que o escritório não forneça esses instrumentos gerenciais, é aconselhável orientação aos seus clientes, ainda que não solicitem, para determinar a acurácia, tempestividade e veracidade destes controles. Por exemplo, no controle de contas a receber, analisar a política que a empresa está adotando para créditos não recebíveis. No controle de despesas, se está sendo respeitado o princípio da entidade e o regime de competência. Inclusive, despesas como 13º salário e férias, devem ser consideradas nestes controles por estas empresas para fins de planejamento, controle e tomada de decisão. Os gestores destas empresas requerem orientação quanto às políticas de investimentos

e planos de expansão. Para tanto, precisam de alinhamento entre o planejamento estratégico e os orçamentos.

Brierley (2011) adverte que uma compreensão incorreta das informações gerenciais leva ao cálculo incorreto do preço, o que, por sua vez, diminui os lucros das PMEs. O autor aduz que uma PME que não faz uso de práticas gerenciais, ou realiza de forma incorreta, tem como consequência a tomada de decisões de investimentos ruins, o que pode levar estas empresas à falência. Segundo López e Hiebl (2015), o uso inadequado de sistemas de contabilidade gerencial se caracteriza como um antecedente de falhas no negócio. Para esses autores, os sistemas de contabilidade gerencial podem ajudar as PMEs a detectar altos custos e evitar decisões de investimento inadequadas e, portanto, inibir o fracasso do negócio.

A maioria dos gestores reconhece que as demonstrações contábeis são fornecidas pelo escritório de contabilidade, mas nem sempre utilizadas pelos clientes. Inclusive, há reconhecimento da prestadora de serviços contábeis que muitos clientes não entendem a linguagem contábil; não utilizam as demonstrações contábeis ou apenas as usam para prestação de contas aos usuários externos, como, por exemplo, instituições financeiras. Marriott e Marriott (2000) comentam que a demanda atual das PMEs pelos serviços contábeis é conduzida por requisitos regulamentares e, como muitos proprietários-gerentes têm habilidades financeiras limitadas, não entendem ou não usam a informação produzida. Como consequência, há pouco valor agregado para a empresa na produção de relatórios contábeis. No entanto, se os profissionais de contabilidade oferecerem um serviço de contabilidade gerencial, no qual as informações financeiras são apresentadas de forma mais inteligível, é provável que o escopo do serviço contábil aumente de valor para as PMEs (MARRIOTT; MARRIOTT, 2000). Silva *et al.* (2010) também constataram que a contabilidade não é usada pela maioria dos gestores de pequenas empresas para medir desempenho, acompanhar metas e avaliar impactos financeiros em suas empresas.

A mudança deste cenário pode partir da iniciativa da prestadora de serviços contábeis, com explicações adicionais, detalhamento em maiores níveis de contas nos relatórios, conforme a necessidade dos clientes, elaboração de gráficos, etc. A pesquisa realizada por Marriott e Marriott (2000) sinalizou uma resposta favorável dos gestores das PMEs à pré-apresentação de índices e gráficos, e que uma explicação ou interpretação da informação financeira pelo seu contador seria uma adição útil para melhorar sua compreensão e, portanto, ajudar seus negócios. Desta forma, grande parte da informação anual das demonstrações financeiras pode ser modificada, como, por exemplo: (i) ser fornecida com mais frequência, (ii) ser fornecida mais rapidamente, (iii) ser segmentada por linhas de produtos ou clientes e (iv) conter apresentação e explicação mais fáceis de usar (MARRIOTT; MARRIOTT, 2000).

A segunda direção dos resultados da pesquisa é que os gestores desconhecem ou não utilizam vários dos instrumentos gerenciais. Chama a atenção que a maioria dos métodos de custeio não são utilizados ou não são conhecidos pelos respondentes. Isso sugere que estas empresas podem estar apurando e calculando o custo dos produtos vendidos de forma errônea, o que pode comprometer o resultado da empresa, visto que estes apresentam reflexos na formação do preço de venda, na margem de lucro, nas políticas de concessão de descontos, na apuração e destinação dos resultados. Para Marius, Denisa e Florina (2012), o preço dos produtos e serviços constitui um elemento essencial para a viabilidade e a sobrevivência das PMEs. Assim, sugere-se maior orientação neste quesito.

De certo modo, estes resultados coadunam com a pesquisa realizada por Freitas, Santos e Santos (2007), em que observaram que há falta de assessoria contábil para os empresários de pequenas empresas. Constataram que muitos gestores ou proprietários destas empresas não entendem a importância dos instrumentos gerenciais e também não recebem o auxílio devido de seus contadores. Além disso, ainda que a minoria, nem todas as empresas utilizam controles básicos de gestão, como de estoques, despesas, custos, caixa. Estes controles são essenciais para a gestão dos empreendimentos. Assim, sugere-se maior atenção e intervenção da prestadora de serviços contábeis quanto a este aspecto.

O desconhecimento dos gestores das PMEs desses instrumentos pode tornar-se um diferencial para as prestadoras de serviços contábeis que optam por oferecer estes instrumentos aos seus clientes. Pereira (2005) argumenta que empresas prestadoras de serviços contábeis apresentam uma estrutura mais voltada para atender às obrigações fiscais e trabalhistas de seus clientes. Por conseguinte, torna-se difícil a percepção dos clientes sobre o diferencial qualitativo de informações fornecidas entre uma empresa contábil e outra, o que não deixa transparecer os reais benefícios da contabilidade. Assim, uma orientação mais voltada para a contabilidade gerencial pelas prestadoras de serviços contábeis aos seus clientes pode tornar-se um diferencial no mercado. Segundo Marriott e Marriott (2000), parece haver um potencial para contadores expandirem os serviços de contabilidade gerencial para empresas menores, o que aumentaria as habilidades financeiras de seus clientes e resultaria em um aumento da demanda por serviços de contabilidade gerencial.

Outra constatação é que há ruídos de comunicação entre a prestadora de serviços contábeis e clientes e entre o próprio pessoal da prestadora de serviços contábeis. Por exemplo, o escritório de contabilidade realiza o planejamento tributário praticamente para todas as empresas. Mas nem todos os empresários percebem isso. Assim, este tipo de serviço precisa ser mais divulgado. Constataram-se, também, ruídos entre diretor, gerente contábil e gestora contábil, pois em alguns casos observou-se desconhecimento dos instrumentos gerenciais utilizados pelos clientes. Isto pode ser um agravante na realização da contabilização das operações destas empresas, uma vez que é necessário compreender as operações e o negócio da entidade, bem como as necessidades dos seus gestores.

A terceira direção dos resultados da pesquisa, com exceção do planejamento estratégico, as empresas pesquisadas não fazem uso dos instrumentos modernos da contabilidade gerencial, pertencentes ao terceiro e quarto estágios. Os instrumentos mais utilizados pelas empresas são do primeiro e segundo estágios. Para Moreira *et al.* (2017), a utilização de instrumentos e técnicas mais elaboradas ainda é um entrave para a maioria dos gestores. Todavia, o uso de instrumentos gerenciais mais sofisticados, considerados modernos da contabilidade gerencial, auxilia na identificação de fatores críticos do desempenho e na elaboração de um planejamento financeiro mais preciso, contribuindo, assim, para um desenvolvimento a longo prazo (LÓPEZ; HIEBL, 2015).

Os instrumentos pertencentes ao terceiro e quarto estágios da contabilidade gerencial buscam fornecer informações financeiras e não financeiras e focalizam uma orientação mais estratégica (ANGELAKIS; THERIOU; FLOUROPOULOS, 2010). Concentram-se tanto em eventos históricos como futuros e são de natureza interorganizacional (ABDEL-KADER; LUTHER 2006). Assim, a não utilização destes instrumentos pode sinalizar que as empresas pesquisadas não apresentam processos de me-

lhoría contínua dos produtos e processos. Também não aparentam adotar a prática de comparar processos e resultados com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa. Além disso, não se utilizam de medidas não-financeiras para avaliação do desempenho organizacional.

Pelos instrumentos mais utilizados, nota-se que a preocupação está no controle financeiro, no planejamento tributário e em informações para a tomada de decisão, como, a análise custo-volume-lucro. Shields e Shelleman (2016) constataram que as PMEs incorporam elementos de sistemas de contabilidade gerencial para fins de planejamento e controle, desde o cálculo da rentabilidade do produto/serviço, uso de orçamentos, avaliação dos custos de aquisição de clientes etc. Estes resultados coadunam parcialmente com esta pesquisa, uma vez que os instrumentos gerenciais mais utilizados são destinados ao planejamento e controle. Contudo, não se observou a preocupação nas empresas pesquisadas com o cálculo da rentabilidade dos produtos/serviços, nem com os custos de aquisição de clientes, tendo em vista o baixo uso de alguns instrumentos gerenciais, pertencentes ao grupo filosofias, modelos de gestão e conceitos (REGINATO; GUERREIRO, 2011).

Reconhece-se que, sem a disposição dos gestores das PMEs, não é possível realizar uma assessoria contábil de qualidade. Os gestores das PMEs também precisam estar receptivos às informações contábeis, especialmente para as informações gerenciais, inclusive com disponibilidade para arcar com seus custos. O estudo realizado por Miranda *et al.* (2008) evidenciou que 70% dos entrevistados estariam dispostos a pagar mais aos seus contadores em troca de informações úteis à tomada de decisão para a gestão de seus negócios. Por outro lado, Stroehrer e Freitas (2008) observaram que, na visão das empresas de pequeno porte, o profissional contábil serve apenas para atender exigências legais. Porém, é natural que esta receptividade não se acentue, visto que muitos desconhecem a maioria dos instrumentos abarcados pela contabilidade gerencial e que podem ser utilizados na tomada de decisão.

Os gestores das PMEs também precisam compreender os benefícios gerados pela contabilidade e ter uma organização mais adequada para o envio dos documentos ao escritório de contabilidade. Banham e He (2014) mencionam que a dependência frequente das PMEs de contadores externos se estende para além do escopo normal da contabilidade para outros aspectos da administração de empresas. Os autores mencionam que, para proporcionar melhores serviços às PME, é essencial que as prestadoras de serviços contábeis tenham conhecimentos suficientes sobre as características únicas das PMEs e compreendam as necessidades dessas empresas, o que não pode ser ignorado pelo profissional contábil, assim como devem incentivar gestores das PMEs a utilizar o profissional contábil antes de se envolverem em projetos, grandes compras. É necessário buscar orientação, priorizar a fase de planejamento, cumprir com os requisitos de documentação.

Denota-se do exposto que os contadores têm um papel importante a desempenhar para aumentar a conscientização dos gestores sobre a necessidade de qualificação profissional e econômico-financeira das PMEs. Podem fornecer um serviço de contabilidade gerencial para atender as suas necessidades e habilidades. Se seus clientes aumentarem a perspicácia financeira, perceberão o valor que a informação contém; o trabalho envolvido na produção e, portanto, estarão preparados para pagar pelo serviço adicional (MARRIOTT; MARRIOTT, 2000).

5 Considerações finais

O estudo objetivou averiguar o uso dos instrumentos da contabilidade gerencial pelas PMEs e seu fornecimento pelo escritório de contabilidade. Os instrumentos da contabilidade gerencial disponibilizados pelo escritório de contabilidade utilizados pelos clientes foram classificados em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis e instrumentos da contabilidade gerencial. Os resultados mostraram que a empresa de serviços contábeis não fornece os controles operacionais de gestão, mas eles são utilizados pelos clientes, com predominância dos controles de contas a pagar, de contas a receber, de caixa e de estoque. Em relação às demonstrações contábeis, constatou-se que o escritório de contabilidade disponibiliza o balancete de verificação, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício (DRE), mas essas não são utilizadas por todos os clientes.

Em relação aos instrumentos da contabilidade gerencial, observou-se que praticamente não são fornecidos pelo escritório de contabilidade, com exceção do planejamento tributário. Verificou-se, ainda, que as empresas quase não utilizam os instrumentos relacionados a filosofias e modelos de gestão e métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho, conforme segregação realizada por Soutes (2006). Em relação aos instrumentos dos estágios da contabilidade gerencial, praticamente não há uso dos instrumentos considerados modernos (3º e 4º estágios), cujo enfoque está na redução de perdas de recursos no processo operacional e na criação de valor pelo uso efetivo dos recursos. Há maior uso dos instrumentos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial.

Os resultados desta pesquisa assemelham-se em diversos aspectos a estudos anteriores, tais como: (i) falta de conhecimento dos empresários sobre os instrumentos gerenciais (SANTANA *et al.*, 2007); (ii) a contabilidade não é usada pela maioria dos gestores para mensurar desempenho, acompanhar metas e avaliar impactos financeiros em suas empresas (SILVA *et al.*, 2010); (iii) os contadores apresentam apenas a contabilidade tradicional aos seus clientes, não lhes oferecem suporte (SANTANA *et al.*, 2007); (iv) os gestores dessas empresas, mesmo não conhecendo os instrumentos gerenciais, de modo informal utilizam-se de controles de gestão para a tomada de decisões (CARVALHO; LIMA, 2011); (v) os instrumentos gerenciais modernos quase não são utilizados pelas empresas (TEIXEIRA *et al.*, 2009), com exceção do planejamento estratégico (VALERIANO, 2012).

Conclui-se que a empresa prestadora de serviços contábeis necessita conceder maior atenção aos seus clientes no que concerne ao fornecimento de instrumentos gerenciais, uma vez que algumas empresas não têm conhecimento acerca do escopo da contabilidade gerencial e da amplitude dos respectivos instrumentos gerenciais. Também há necessidade de maior aproximação dos clientes com a contabilidade, visto que o principal motivo apontado para a não utilização das informações disponibilizadas pelo escritório de contabilidade aos seus clientes é que as mesmas não refletem a realidade da empresa. Em vista das limitações deste estudo, recomenda-se para futuras pesquisas a realização de entrevistas com os clientes do escritório, a fim de obter maior profundidade na pesquisa. Além disso, investigar em que medida os instrumentos gerenciais influenciam no desempenho organizacional.

Referências

- ABDEL-KADER, M.G.; LUTHER, R.G. *IFAC's conception of the evolution of management accounting*. *Advances in Management Accounting*, v. 15, n. 1, p. 229-247, 2006.
- AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA (ANVISA). *Classificação do porte das empresas*. Disponível em: <www.anvisa.gov.br/servicos/arrecadacao/porte>. Acesso em: 23 ago. 2014.
- ANGELAKIS, G.; THERIOU, N.; FLOROPOULOS, I.. *Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland*. *Advances in Accounting*, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.
- ARAÚJO, J.; LAGIOIA, U.; ARAÚJO, J. G. N. *Arranjo Produtivo Local de Confeções: análise do perfil das empresas e da tomada de decisão dos gestores*. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 11, n. 1, p. 52-73, 2017.
- ARMITAGE, H.M.; WEBB, A.; GLYNN, J. *The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: Aafield study of Canadian and Australian practice*. *Accounting Perspectives*, v. 15, n. 1, p. 31-69, 2016.
- BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). *Classificação do porte das empresas*. Disponível em: <www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em: 23 ago. 2014.
- BANHAM, H.; HE, Y.. *Exploring the relationship Between accounting professionals and small and medium enterprises (SME)*. *Journal of Business & Economics Research (Online)*, v. 12, n. 3, p. 209-214, 2014.
- 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.
- BRIERLEY, J. A. *A comparison of the product costing practices of large and small-to medium-sized enterprises: a survey of British manufacturing firms*. *International Journal of Management*, v. 28, n. 4, p. 184-193, 2011.
- CANECA, R.L. *Oferta e procura de serviços contábeis para micro, pequenas e médias empresas: um estudo comparativo das percepções dos empresários e contadores*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008.
- CARVALHO, J.R.M.; LIMA, M.D. *Práticas gerenciais em MPE'S do comércio de confeções da cidade de Souza/PB*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 3, p. 39-65, 2011.
- CASELL, C.; NADIN, S.; GRAY, M.; CLEGG, C. *Exploring human resource management practices in small and medium sized enterprises*. *Personnel Review*, v. 31, n. 6, p. 671-692, 2002.
- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.
- CHENHALL, R.H. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.
- FREITAS, S.C.; SANTOS, L.P.G.; SANTOS, S.J. *A relevância do plano de negócio e das informações contábeis para o sucesso da micro e pequena empresa: um estudo exploratório na cidade de Salvador/BA*. In: *EnANPAD*, 31., 2007. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- FREZATTI, F.. *Agrupamentos dos perfis da contabilidade gerencial no Brasil*. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 8, n. 1, p. 9-39, 2005.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR, 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.
- HALABI, A. K.; BARRETT, R.; DYT, R.. *Understanding financial information used to assess small firm performance: an Australian qualitative study*. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 7, n. 2, p. 163-179, 2010.
- HENEMAN, R. L.; TANSKY, J. W.; CAMP, S. M.. *Human resource management practices in small and medium-sized enterprises: unanswered questions and future research perspectives*. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, v. 25, n. 1, p. 11-11, 2000.
- HORGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STATTON, W.O. *Contabilidade gerencial*. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC/IMAP). (1998). *Management Accounting Concepts*. 1998. Disponível em: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 23 ago. 2014.
- IUDÍCIBUS, S. *Contabilidade gerencial*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOS, S.R.; ESPEJO, M.M.S.B.; RAIFUR, L.; ANJOS, R.P. *Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seus processos de gestão. Enfoque Reflexão Contábil*, v. 33, n. 3, p. 35-50, 2014.
- LIMA, A.N.; IMONIANA, J.O. *Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul*. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 2, n. 3, p. 28-48, 2008.

LOHR, M. *Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector*. Journal of Small Business & Entrepreneurship, v. 25, n. 1, p. 35-55, 2012.

LONGENECKER, J.G.; MOORE, C.W.; PETTY, J.W. *Administração de pequenas empresas*. São Paulo: Pearson, 1997.

LÓPEZ, O.L.; HIEBL, M.R. *Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research*. Journal of Management Accounting Research, v. 27, n. 1, p. 81-119, 2015.

MARIUS, C. D.; DENISA, C. M.; FLORINA, B. R. I.. *Managerial accounting—a source of information for an efficient management in SME*. Procedia-Social and Behavioral Sciences, v. 62, n.1, p. 521-525, 2012.

MARRIOTT, N.; MARRIOTT, P.. *Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities*. Management Accounting Research, v. 11, n. 4, p. 475-492, 2000.

MIRANDA, L.C.; LIBONATI, J.J.; FREIRE, D.R.; SATURNINO, O. *Demanda por serviços contábeis pelos mercadinhos: são os contadores necessários?* Contabilidade Vista & Revista, v. 19, n. 1, p. 131-151, 2008.

MOREIRA, B. C. M.; GONÇALVES, M. V.; COSTA, M. F.; FERREIRA, A. C. *Analisando o uso de instrumentos financeiros nas práticas de gestão das empresas do setor de confecção e facção do município de Formiga/MG*. Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 11, n. 1, p. 87-107, 2017.

PEREIRA, M.C.C. *Empresas de serviços contábeis: condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora*. Pensar Contábil, v. 7, n. 29, s/p, 2005.

REGINATO, L.; GUERREIRO, R. *Um estudo sobre a associação entre modelo de gestão e controles gerenciais em indústrias brasileiras*. Revista Universo Contábil, v. 7, n. 2, p. 6-27, 2011.

SALES, R. L.; BARROS, A. A.; PEREIRA, C. M. M. A. *Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro*. Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 5, n. 1, p. 68-84, 2011.

SANTANA, A.F.B.; CIUPAK, C.; KUHN, I.N.; TISOTT, S.T. *Diagnóstico e análise da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta – RS*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa, PB. Anais... São Leopoldo, RS: ABCustos, 2007

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.

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

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil*. Brasília, DF: SEBRAE, 2011.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil*. Brasília, DF: SEBRAE, 2013.

SHAHABI, A.; HOSSEINPOUR, S.; SOHEILA, Z. *An investigation into accounting practices of small and medium enterprises of Tehran Province in Iran*. Reef Resources Assessment and Management Technical Paper, v. 40, n. 5, p. 285-295, 2014.

SHIELDS, J.; SHELLEMAN, J.M. *Management accounting systems in Micro-SMEs*. Journal of Applied Management and Entrepreneurship, v. 21, n. 1, p. 19-31, 2016.

SILVA, D.J.C.; MIRANDA, L.C.; FREIRE, D.R.; ANJOS, L.C.M. *Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas?* Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 1, n. 13, p. 89-106, 2010.

SOUTES, D.O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, M.A.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F.B. *Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul*. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 5, n. 12, p. 110-134, 2011.

STROEHER, A.M.; FREITAS, H. *O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas*. RAUSP. Revista de Administração, v. 1, n. 1, p. 1-25, 2008

TEIXEIRA, A.J.A.; 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.

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*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.