



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

Los costos y la gestión en la ruta de la innovación y el conocimiento!

PRÁTICAS GERENCIAIS ADOTADAS POR MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DA REGIÃO DO ALTO VALE DO ITAJAÍ-SC

Autores:

Ilse Maria Beuren
Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n, Bairro Trindade
CEP 88040-900 – Florianópolis, SC – Brasil
ilse.beuren@gmail.com

Telefone: 55 (41) 3360-4386

Diego Roberto Dorow
Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
Endereço: Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822 – Bairro Bela Vista
CEP 89140-000
Ibirama, SC – Brasil
E-mail: diego.dorow@hotmail.com
Telefone: 55 (47) 3357-3077

Vanderlei dos Santos
Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n, Bairro Trindade
CEP 88040-900 – Florianópolis, SC – Brasil
vanderleidossantos09@gmail.com
Telefone: 55 (41) 3360-4386

Área temática: costos y control de gestión

Metodología aplicada: M7 – Survey

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES



RESUMO

O estudo investiga os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados em micro e pequenas empresas na tomada de decisão. Pesquisa descritiva com abordagem quantitativa foi realizada por meio de pesquisa de levantamento com uma amostra por acessibilidade de 46 empresas. A análise dos dados foi realizada inicialmente por meio de estatística descritiva, seguida de entropia informacional. Os resultados da pesquisa mostram que nas empresas pesquisadas a tomada de decisão é baseada na experiência do proprietário. As empresas têm conhecimento do resultado mensal, mas não o discutem com o seu contador. A maioria das empresas não utiliza a contabilidade na tomada de decisão, porque a informação contábil não reflete a real situação da empresa e também por desconhecer sua utilidade. Os instrumentos gerenciais mais utilizados na tomada de decisão são controles operacionais e planejamento tributário, e os menos utilizados são demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros instrumentos gerenciais.

PALAVRAS-CHAVE: Instrumentos gerenciais. Tomada de decisão. Micro e pequenas empresas.

1 INTRODUÇÃO

As empresas concorrem em um mercado em constante mudança, o que requer informações oportunas e controles precisos sobre seu negócio, para adequar suas operações às novas situações de mercado. Desta forma, a tomada de decisão não pode ser baseada em mera intuição ou experiência do gestor, são necessários instrumentos capazes de fornecer informações confiáveis, fidedignas e oportunas para auxiliar na tomada de decisão.

Um dos principais objetivos da informação contábil é contribuir para a tomada de decisão. Neste sentido, a contabilidade gerencial, além de fornecer aos gestores instrumentos que os auxiliam nas suas funções gerenciais, a contabilidade gerencial contribui para a sobrevivência da organização, em função de identificar e analisar os seus eventos econômicos e do seu entorno (ATKINSON *et al.*, 2008).

As informações contábeis são relevantes para a gestão e sobrevivência das organizações, porém, não basta que sejam produzidas, é preciso que cheguem à pessoa certa, no formato desejado e no momento oportuno. Portanto, essas informações, indispensáveis ao processo decisório, fazem-se necessárias a todo tipo de organização, inclusive as micro e pequenas empresas.

No Brasil, as micro e pequenas empresas desempenham papel fundamental para o desenvolvimento de determinada região, devido a sua capacidade de geração de renda, criação de empregos, arrecadação de tributos, entre outros (SEBRAE, 2011). Entretanto, tem-se observado que essas empresas enfrentam dificuldades na administração e controle de seus negócios, levando-as à mortalidade precoce. Podem-se destacar como fatores condicionantes à mortalidade das pequenas empresas problemas particulares dos sócios, crise econômica, ambiente de negócios desfavorável, forte concorrência e alta carga tributária (SALES; BARROS; PEREIRA, 2011).

Entende-se que tais problemas poderiam ser minimizados caso houvesse maior utilização de instrumentos gerenciais. Todavia, estudo realizado por Faria, Azevedo e Oliveira (2012) identificou que há uma subutilização dos instrumentos contábeis, em decorrência dos gestores das pequenas empresas desconhecerem ou não estarem convencidos da utilidade da contabilidade no processo de gestão. Queiroz (2005) realizou pesquisa com micro e pequenas empresas na Região do Seridó Potiguar, RN, e identificou que 69,1% dos pesquisados utilizam a informação contábil somente para o cumprimento das obrigações fiscais e trabalhistas, e apenas 42,6% a utilizam como apoio à tomada de decisão.

Essa descrença que os gestores têm da informação contábil pode ser justificada pelo relacionamento com as prestadoras de serviços contábeis de suas empresas, muitas vezes

utilizadas apenas para atendimento das obrigações legais, como evidenciado nos estudos de Pires, Costa e Hahn (2004) e Santana *et al.* (2007). A falta de instrumentos gerenciais nas micro, pequenas e médias empresas, conforme Kassai (1997), está relacionada ao fato que na maioria das vezes, a tomada de decisão tem como base a intuição ou mesmo a improvisação.

Assim, evidencia-se que há uma lacuna entre os instrumentos da contabilidade gerencial e sua aplicabilidade em micro e pequenas empresas. Considerando ainda que as pesquisas sobre instrumentos gerenciais são direcionadas principalmente às empresas de grande porte, elaborou-se a seguinte questão problema: Quais são os procedimentos e instrumentos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas na tomada de decisão, à luz dos controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e artefatos gerenciais? Assim, o objetivo desta pesquisa é investigar os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas na tomada de decisão.

As micro, pequenas e médias empresas tornaram-se ao longo dos anos fortes ícones na economia brasileira, sendo responsáveis pela maior parte dos empregos formais, distribuição de renda, arrecadação de tributos, desenvolvimento de regiões, entre outros fatores que movimentam a economia e aumentam o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (SEBRAE, 2007; 2011; 2013). Porém, a falta de aprimoramento e conhecimento de instrumentos gerenciais tem contribuído para inibir o crescimento destas empresas, pois, geralmente, o gerenciamento nessas organizações é realizado de forma intuitiva. Também são poucas as empresas que se utilizam da análise de dados como instrumento de apoio ao planejamento e à tomada de decisão (LIMA; IMONIANA, 2008). A falta do uso de informações contábeis e ausência de assistência ou assessoria de um contador foram apontadas por Sales, Barros e Pereira (2011) como fatores condicionantes à mortalidade precoce de pequenos empreendimentos.

Diante do exposto, identifica-se a necessidade de aprimorar os conhecimentos sobre instrumentos da contabilidade gerencial utilizados nas micro e pequenas empresas, de forma que essas empresas possam usufruir de controles mais eficazes e os tenham como base para a tomada de decisão. A pesquisa pode contribuir também para as prestadoras de serviços contábeis no que concerne à sua relação com o cliente, a partir da oferta de serviços mais alinhados. Os resultados do estudo podem ainda indicar a disponibilização de informações contábeis mais úteis ao processo de tomada de decisão nas micro, pequenas e médias empresas.

2 PRÁTICAS GERENCIAIS EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

A contabilidade gerencial tem por objetivo fornecer informações aos gestores para que estes possam utilizá-las na tomada de decisão (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; ATKINSON *et al.*, 2008). Contudo, a contabilidade não se caracteriza somente como um meio gerador de informações, permite explicar fenômenos patrimoniais, efetuar análises, controlar, prever e projetar resultados futuros, entre outras funções (SANTOS *et al.*, 2014). Todas as empresas necessitam de informações contábeis na gestão de seus negócios, inclusive as micro e pequenas empresas.

Entretanto, observa-se na literatura que estas empresas têm como característica a quase total ausência de instrumentos gerenciais, baseando a tomada de decisão na experiência, intuição e improvisação dos gestores (LACERDA, 2006). Leone (1999, p. 93) afirma que “durante muito tempo pensou-se que as pequenas e médias empresas deveriam utilizar, em menor escala, os mesmos princípios de administração usados pelas grandes empresas”. Entretanto, salienta que estas empresas necessitam de enfoque distinto em sua gestão, pois têm seus próprios problemas e são caracterizadas por extrema heterogeneidade.

Os proprietários das pequenas empresas atribuem à contabilidade o excesso de burocracia e a arrecadação de tributos. Justifica-se este pensamento devido ao fato que os gestores dos escritórios contábeis procuram especializar-se nos aspectos fiscais e oferecer auxílio nessa área, deixando de fornecer informações relativas à gestão da empresa. Os escritórios de contabilidade disponibilizam informações que dão suporte à tomada de decisão, mas somente decisões que tangem à parte fiscal do negócio. Queiroz (2005) constatou que as informações contábeis oferecidas pelas prestadoras de serviços contábeis são de cunho fiscal e trabalhista.

Bernardes e Miranda (2011) também afirmam que as prestadoras de serviços contábeis oferecem serviços relacionados apenas aos trâmites legais e burocráticos, e que o contador só é procurado para atender esses tipos de serviços. Os autores comentam ainda que o gestor não percebe o contador como profissional capaz de ajudá-lo a administrar o seu negócio. Contudo, não se percebe interesse dos profissionais contábeis em atualizar-se e colocar em prática um posicionamento além dos assuntos fiscais da empresa. Para Caneca *et al.* (2009), os contadores que oferecem serviços relacionados à contabilidade gerencial tem maiores chances de satisfazer seus clientes e obter vantagem competitiva.

O Pronunciamento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP, 1998) define a contabilidade gerencial como sendo uma profissão que envolve parceria na gestão, auxiliando na elaboração de sistemas de gestão de desempenho, no planejamento, na tomada de decisão e fornecendo perícia em relatórios financeiros e de controle para auxiliar na gestão, bem como

na formulação e implementação da estratégia da organização. Para Horngren, Sundem e Stratton (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”.

A contabilidade gerencial tem importância na gestão do empreendimento, logo precisa receber a atenção correspondente. Souza (2008) menciona duas razões para a contabilidade gerencial não ser tratada desta maneira. A primeira é que a informação destina-se aos proprietários, e muitas vezes estes não se dispõem a montar uma estrutura que permita gerar informações gerenciais. A segunda razão é que a maioria dos sistemas de informações gerenciais costuma ser mantido em funcionamento por um longo período de tempo, não permitindo que a implantação de um novo sistema novo proporcione melhores condições de gerenciamento.

De modo abrangente a contabilidade gerencial pode ser caracterizada como a união de várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, porém colocados em outra perspectiva, em um formato mais analítico, de maneira a auxiliar seus usuários internos (IUDÍCIBUS, 1998).

O *Institute of Management Accountants* (IMAP) divulgou um trabalho em março de 1998 sobre contabilidade gerencial. Apresentou a sua estrutura conceitual, objetivos, atribuições e parâmetros que deveria obedecer. O estudo descreveu também a evolução e as mudanças ocorridas na percepção da contabilidade gerencial. O IMAP (1998) observou fases de mudanças e evoluções nos artefatos da contabilidade gerencial, as quais denominou estágios. De modo geral, o primeiro estágio abrange o período até 1950, e tem como propósito a determinação do custo e controle financeiro; o segundo estágio (1965) tem como foco a informação para controle e planejamento gerencial; o terceiro estágio (1985) visa a redução de perdas de recursos no processo operacional; enquanto que o quarto estágio representa a criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

Soutes (2006, p. 23) comenta que o artefato da contabilidade gerencial é utilizado como termo genérico, “referindo-se a artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade no exercício de suas funções”.

Nesta pesquisa, os instrumentos gerenciais foram segregados em controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos gerenciais. A

relação dos instrumentos da contabilidade gerencial não foi escolhida por meio de um modelo específico, procurou-se utilizar os instrumentos mais conhecidos pelos profissionais e/ou os mais citados pela literatura, aplicáveis às micros e pequenas empresas. Os controles operacionais considerados são: controle de caixa, controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de estoques e controle de custos e despesas. As demonstrações e relatórios contábeis analisados são: Balancete de verificação, Balanço Patrimonial (BP) e Demonstração do Resultado (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) ou Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Notas Explicativas (NEs). Ao passo que o custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, custeio ABC e custo meta representam os métodos de custeio investigados. Em outros artefatos gerenciais foram considerados o retorno sobre investimento, planejamento estratégico, orçamento, planejamento tributário e ponto de equilíbrio.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

3.1 População e Amostra

A população da pesquisa corresponde às micro, pequenas e médias empresas do Alto Vale do Itajaí, SC, Brasil. Porém, como seria inviável alcançar a totalidade desta população, optou-se por aplicar a pesquisa a uma amostra, definida por acessibilidade. Segundo Gil (1999), este tipo de amostragem caracteriza-se quando o pesquisador obtém os elementos a que tem maior facilidade de acesso e, espera-se que os dados obtidos possam efetivamente representar a população.

Inicialmente, o questionário foi encaminhado para seis micro e pequenas empresas para que estas pudessem respondê-lo na forma de um pré-teste do instrumento. Estas empresas foram selecionadas por acessibilidade e o contato foi obtido por meio de acadêmicos do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior. O instrumento passou por alguns ajustes de redação para torna-lo mais inteligível aos respondentes.

Em seguida, buscou-se o contato das micro e pequenas empresas com os acadêmicos do curso desta instituição e com os escritórios de contabilidade da região. Desses contatos, alcançou-se uma amostra de 216 empresas situadas no Alto Vale do Itajaí, SC. O questionário foi encaminhado por *e-mail* diretamente a estas empresas, solicitando que o mesmo fosse direcionado ao gestor destas organizações.

Após tentativas via e-mail e telefone, obteve-se resposta de 46 empresas, constituindo,

assim, uma amostra por acessibilidade. Destas empresas, foram excluídas cinco, tendo como critério que o respondente não poderia ocupar o cargo de auxiliar, mas sim, de gestor ou outro cargo de gestão das empresas. Deste modo, a amostra final compreende 41 respondentes.

3.2 Instrumento da Pesquisa

O questionário foi dividido em quatro partes: a primeira para obter informações sobre a empresa e o respondente, a segunda para identificar os procedimentos utilizados pelos gestores no processo de decisão, a terceira para averiguar os instrumentos gerenciais utilizados pelas empresas e a quarta para atribuir o grau de importância destes instrumentos conforme percepção dos gestores.

A segunda parte do instrumento, que consistia em identificar os procedimentos de tomada de decisão das micro e pequenas, é formada por 10 assertivas que buscam averiguar quem exerce o comando da empresa, o recurso utilizado para tomada de decisão, se o empresário possui conhecimento do resultado mensal da empresa e se este resultado é discutido com o contador, fontes de consulta para tomada de decisões financeiras, responsável pelo setor financeiro e de produção, sistemas utilizados na elaboração de relatórios para tomada de decisão. Essas questões foram extraídas e adaptadas dos estudos de Pires, Costa e Hahn (2004), Correia (2010), Panucci Filho e Almeida (2011), Anjos *et al.* (2012), Faria, Azevedo e Oliveira (2012) e Moreira *et al.* (2013).

A terceira parte do questionário visava identificar os instrumentos gerenciais utilizados pelas empresas no processo de tomada de decisão. Para tanto, os instrumentos foram segregados em controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos da contabilidade gerencial. Os controles operacionais foram extraídos da pesquisa de Lima (2007); as demonstrações contábeis foram as mesmas consideradas por Stroehrer e Freitas (2008) e Faria, Azevedo e Oliveira (2012); os métodos de custeio e os outros artefatos da contabilidade gerencial foram extraídos das pesquisas de Soutes (2006) e Panucci Filho e Almeida (2011). Neste bloco, os respondentes foram solicitados a indicar se utilizam os instrumentos elencados, com as seguintes opções: sim, utilizo na tomada de decisão; conheço, mas não utilizo na tomada de decisão; e não conheço o instrumento de contabilidade gerencial.

Por fim, o quarto bloco do instrumento focalizou o grau de importância dos instrumentos gerenciais na tomada de decisão das micro, pequenas e médias empresas. Para a classificação do grau de importância dos instrumentos gerenciais, utilizou-se a escala *Likert* de cinco pontos: (1) nada importante, (2) pouco importante, (3) indiferente, (4) importante e

(5) muito importante.

3.3 Procedimentos de Análise dos Dados

Na análise dos dados foram utilizadas técnicas de estatística descritiva e entropia informacional. A estatística descritiva foi utilizada nos dados demográficos das empresas e dos respondentes, nos procedimentos adotados na tomada de decisão e na utilização dos instrumentos gerenciais. A entropia informacional foi aplicada para analisar o grau de importância atribuído pelos gestores aos instrumentos gerenciais analisados.

A entropia representa uma medida da quantidade de informação, aplicável para avaliar situações em que há diferentes respostas (ZELENY, 1982). O autor ainda explica que as respostas são medidas a partir de um ponto de referência, assim cada resposta terá uma probabilidade dentro de um conjunto, de modo que respostas idênticas às esperadas não representem surpresas. As que surpreendem, por estarem distantes do que era esperado, avaliam a quantidade de informação contida em uma pergunta ou em um conjunto de perguntas.

A fórmula para calcular a entropia da informação segue os seguintes passos, conforme Zeleny (1982):

Sejam $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$ os valores normalizados, em que $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$ caracteriza o conjunto D, em termos do i-ésimo atributo.

Define-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i = 1, 2, \dots, n$. A medida de entropia do contraste de intensidade

para o i-ésimo atributo é calculado por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, em que $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e

$e_{\max} = \ln(m)$. Lembrando ainda que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e $d_i^k \geq 0$.

Caso todos os d_i^k forem iguais para um dado i, então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume o valor

máximo, isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os d_i 's. Essa normalização é necessária para fins comparativos.

A entropia total de D é definida por: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$.

Quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo i -ésimo atributo, menos dispersa se encontra a informação. Caso $e(d_i)=e_{\max}=\ln(m)$, então o i -ésimo atributo não transmite informação e essa pode ser removida da análise. Devido ao peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1-e(d_i)$ ao invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para

assegurar que $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$. Assim, a entropia da informação pode ser representada

$$\text{por: } \tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n-E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n-E}$$

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Dados demográficos das empresas e respondentes

Na Tabela 1, evidenciam-se dados demográficos acerca das empresas investigadas.

Tabela 1 – Perfil das empresas

Ramo de atividade	Quantidade	%	Regime de tributação	Quantidade	%
Comércio varejista	15	34,09%	Simples Nacional	37	90,24%
Comércio atacadista	1	2,27%	Lucro Presumido	0	0,00%
Indústria	19	43,18%	Lucro Real	4	9,76%
Serviços	9	20,45%	Lucro Arbitrado	0	0,00%
Outros	0	0,00%	Não conheço	0	0,00%
Total	44	100%	Total	41	100%

Número de funcionários	Quantidade	%	Classificação do desempenho	Quantidade	%
Até 9 pessoas	28	68,29%	Acima da média	7	17,07%
De 10 a 49 pessoas	8	19,51%	Na média	29	70,73%
De 50 a 99 pessoas	5	12,20%	Abaixo da média	4	9,76%
Acima de 100 pessoas	0	0,00%	Não sei informar	1	2,44%
Total	41	100%	Total	41	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 1, que a amostra compõe-se de 19 empresas (43,18%) industriais, 15 empresas (34,09%) do comércio varejista, 9 empresas (20,45%) de serviços e 1 empresa (2,27%) de comércio atacadista. Quanto ao regime de tributação, a maioria das empresas (37), correspondendo a 90,24% da população, é tributada pelo regime do Simples Nacional, e apenas 4 empresas (9,76%) são tributadas pelo Lucro Real. Destaca-se que 19 empresas têm faturamento inferior a R\$ 360.000,00, caracterizando-se como micro empresa; 19 empresas têm faturamento bruto anual entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00,

classificadas como empresas de pequeno porte; e 3 empresas possuem faturamento bruto anual superior a R\$ 3.600.000,01, classificadas como empresas médias, conforme critérios da Receita Federal do Brasil.

Em relação ao número de funcionários, a maior parte das empresas possui até 9 funcionários. Nenhuma empresa indicou ter mais de 100 funcionários. O número máximo de funcionários apontado pelas empresas foi de 95. Com respeito à longevidade das empresas, medida pelo tempo de constituição, grande parte atua no mercado no máximo há 20 anos. A maior concentração está na faixa de 2 e 5 anos, com 19 empresas (46,34%); entre 11 e 20 anos há 10 empresas (24,39%); entre 6 e 10 anos (17,07%) há 7 empresas. Poucas empresas atuam há mais de 20 anos, totalizando 4 empresas (9,76%). Desta maneira, infere-se que uma parte considerável das empresas ainda não alcançou o estágio de maturidade, que é compreendido quando passam dos cinco anos de sobrevivência.

Questionou-se ainda a classificação que os gestores atribuem ao seu desempenho quando comparado com os seus concorrentes. Dos respondentes, 29 (70,73%) afirmaram que, comparado ao desempenho dos concorrentes, seu desempenho está “na média”; 7 gestores (17,07%) classificaram o desempenho de sua empresa como acima da média, enquanto que 4 gestores (9,76%) classificaram o desempenho abaixo da média e 1 gestor (2,44%) não soube informar. O resultado da pesquisa corrobora com o de Miranda *et al.* (2008), que observou que 78,8% das empresas veem seu desempenho na média quando comparado com seus concorrentes.

Investigou-se ainda o perfil dos gestores das empresas pesquisadas, em específico, o gênero, idade, grau de escolaridade, área de formação do respondente, além da função que ocupa na empresa e a frequência na qual realiza cursos de gestão.

Constatou-se que não há predominância de um gênero na administração das empresas, com o gênero masculino representando 51,22% da amostra contra 48,78% de respondentes do gênero feminino. A faixa etária predominante está entre os 41 e 50 anos, com 13 respondentes (31,71%). A segunda faixa etária com maior predominância é de menos de 25 anos, com 7 respondentes (17,07%). Os demais resultados referentes ao perfil dos respondentes estão sintetizados na Tabela 2.

Tabela 2 – Perfil dos Respondentes

Escolaridade	Quant.	%	Área de formação	Quant.	%
Ensino fundamental incompleto	4	9,76%	Administração	5	29,41%
Ensino fundamental completo	2	4,88%	Administração de empresas	1	5,88%
Ensino médio incompleto	2	4,88%	Ciências Contábeis	6	35,29%

Ensino médio completo	12	29,27%	Engenharia Civil	1	5,88%
Ensino superior incompleto	9	21,95%	Engenharia Florestal	1	5,88%
Ensino superior completo	12	29,27%	Pedagogia	2	11,76%
Especialização	6	14,63%	Técnico	1	5,88%
			Total	17	100%
Função que ocupa na empresa	Quant.	%	Realização de cursos de gestão	Quant.	%
Administrador (a)	25	60,98%	Frequentemente	6	14,63%
Diretor	2	4,88%	Com pouca frequência	19	46,34%
Financeiro	1	2,44%	Raramente	11	26,83%
Gestor de projetos	1	2,44%	Nunca	5	12,20%
RH	2	4,88%	Outro	0	0,00%
Sócio gerente	10	24,39%			
Total	41	100%	Total	41	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2, quanto à escolaridade existem dois grupos de gestores, um deles que não possui e/ou não frequenta ensino superior, totalizando 20 respondentes; outro que possuem curso superior completo ou em curso, com 21 respondentes. Dos 41 respondentes, 6 possuem curso de especialização. A maioria dos respondentes exerce a função de administrador ou sócio gerente.

Dos respondentes que apresentam curso superior completo ou em curso, 12 possuem formação na área de gestão (administração e contabilidade), e 29 não apresentam formação na área de negócios. Destaca-se ainda como relevante o fato de que apenas 14,63% da amostra realizam cursos de gestão com frequência.

4.2 Procedimentos Utilizados na Tomada de Decisão

O objetivo desta seção é de verificar quais procedimentos são adotados na tomada de decisão das micro, pequenas e médias empresas pesquisadas. Inicialmente procurou-se identificar o responsável pela administração da empresa, pelo controle do setor financeiro e pelo controle da produção, cujos resultados constam na Tabela 3.

Tabela 3 - Responsável pela administração, setor financeiro e controle da produção da empresa

Responsável pelo comando/administração da empresa	Número de respondentes	%
Proprietário/sócio	38	92,68%
Administrador contratado	2	4,88%
Gerente	1	2,44%
Outro	0	0,00%
Total	41	100%
Responsável pelo setor financeiro	Número de respondentes	%
Proprietário/sócio	33	80,49%
Administrador contratado	1	2,44%

Gerente	7	17,07%
Outro	0	0,00%
Total	41	100%
Responsável pelo controle da produção da empresa	Número de respondentes	%
Proprietário/sócio	31	75,61%
Administrador contratado	1	2,44%
Gerente	7	17,07%
Não se aplica	1	2,44%
Outro	1	2,44%
Total	41	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 3 que, tanto a administração da empresa, quanto o controle do setor financeiro e da produção são desempenhados pelos proprietários/sócios das empresas, com frequências de 92,68%, 80,49% e 75,61%, respectivamente. Observa-se que em poucas empresas as funções administrativa e financeira são exercidas por pessoas contratadas, portanto, os proprietários gerenciam seus negócios, mesmo sem formação compatível e/ou realização de cursos de gestão. Santos, Alves e Barreto (2012) e Callado e Pinho (2014) mencionam que os principais cargos das estruturas organizacionais de micro e pequenas empresas tendem a ser ocupados por pessoas que não possuem preparo adequado, sendo na maioria das vezes o proprietário ou um membro da família, o que converge com os resultados da presente pesquisa.

Em relação aos recursos mais utilizados para a tomada de decisão, destaca-se a experiência do empresário, apontada por 29 respondentes (70,73%). Este resultado converge com o de Faria, Azevedo e Oliveira (2012), que destacam que esta característica inibe a importância das informações contábeis no processo decisório. As informações contábeis constituem-se no segundo recurso mais utilizado, apontado por 9 respondentes (21,95%). Também são recursos utilizados na tomada de decisão os relatórios elaborados pelos gestores (21,95%) e a intuição dos tomadores de decisão (4,88%).

Sobre a consulta no momento de tomada de decisões financeiras, a família destaca-se como fonte mais consultada pelos gestores, com 22 respondentes (53,66%). Os outros agentes consultados para tomar decisões financeiras são o contador (34,15%), administrador (17,07%), gerente do banco (17,07%), consultor (9,76%), e SEBRAE (2,44%). Por sua vez, 9 gestores não consultam a ninguém, tomam decisões sozinhos. Leone (1999) comenta que os gestores de pequenas empresas têm a característica de serem centralizadores e basearem a tomada de decisão na experiência. O fato da família estar envolvida na tomada de decisão pode implicar certa confusão com o Princípio da Entidade, o que pode gerar conflitos de interesses entre família e empresa.

Em relação aos sistemas utilizados, na maioria das empresas pesquisadas os sistemas são manuais (46,34%), seguidos de planilhas eletrônicas (43,90%). Pacote multiusuário e sistemas integrados de informações (ERP) também aparecem com 9,76% e 7,32% de uso, respectivamente. Destaca-se aqui que 5 gestores (12,20%) não utilizam nenhum sistema de apoio à tomada de decisão. Esses resultados estão em linha com os de Panucci Filho e Almeida (2011), que identificaram que a planilha excel é o sistema mais utilizado. Segundo os autores, há uma tendência observacional de quanto menor a empresa e menos tempo de vida, maior o uso de sistemas manuais e menor o uso de sistemas multiusuários.

No tocante ao conhecimento do resultado mensal da empresa pelo gestor, a maioria (95,12%) indicou conhecê-lo. Entretanto, estes gestores não procuram o contador para discutir tal resultado ou não o fazem de forma constante, visto que 17 gestores (41,46%) raramente procuram o contador para discutir o resultado da empresa; 10 gestores (24,39%) procuram o contador com pouca frequência e 10 gestores (24,39%) responderam que discutem frequentemente o resultado da empresa com o contador.

Sobre a informação contábil contribuir com os objetivos da empresa, 27 gestores responderam que sim, porém apenas no acompanhamento dos negócios e no atendimento da parte legal. As informações contribuem nas decisões diárias e estratégicas foi indicado por 6 gestores, que tais informações auxiliam nas decisões de financiamento foi apontado por 7 gestores e 5 gestores indicaram que a contabilidade auxilia nas decisões de investimento. Dos 41 respondentes, 9 optaram por não expressar sua opinião. Serrasqueiro e Nunes (2004) também constataram que a contabilidade da empresa presta serviços básicos, como o atendimento à parte legal, o que indica que, possivelmente, a contabilidade da empresa é utilizada apenas para atendimento à legislação e não fornece informações que sustentam a tomada de decisão.

Investigou-se ainda a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão. Os resultados apontaram que 24 empresas (58,54%) não utilizam a contabilidade para este fim. Os principais motivos para a não utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão estão ligados à ideia de que a informação contábil não reflete a real situação da empresa e que os gestores não conhecem a utilidade da contabilidade (13 respondentes para cada, representando 54,17%).

Estes resultados corroboram com os de Faria, Azevedo e Oliveira (2012), que apontam que os gestores desconhecem a utilidade da contabilidade. Os autores comentam ainda que os gestores dificilmente irão conhecer a total utilidade da informação contábil, enquanto as prestadoras de serviços contábeis se voltarem somente aos serviços relacionados às

obrigações de cunho fiscal. Estes resultados também coadunam com Callado e Pinho (2014), que afirmam que normalmente os sistemas de controle das micros e pequenas empresas são difusos e quase sempre centralizados, com decisões tomadas pelos proprietários sem a participação de importantes atores que participam do processo.

4.3 Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados pelas Empresas Investigadas

Nesta seção apresentam-se os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas, segregados em controles operacionais, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros artefatos. Os respondentes foram solicitados a indicar entre três alternativas possíveis: (i) sim, utilizo na tomada de decisão, (ii) conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e (iii) desconheço. Os resultados estão sintetizados na Tabela 4.

Tabela 4 – Instrumentos da Contabilidade Gerencial

INSTRUMENTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL								
Instrumentos	Utilizado na tomada de decisão		Não utilizado na tomada de decisão		Desconhecido pelo gestor		Total	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Controles operacionais								
Controle de caixa	26	63,41%	8	19,51%	7	17,07%	41	100%
Controle de contas a pagar	25	60,98%	12	29,27%	4	9,76%		
Controle de contas a receber	27	65,85%	8	19,51%	6	14,63%		
Controle de estoques	20	48,78%	14	34,15%	7	17,07%		
Controle de custos e despesas	26	63,41%	11	26,83%	4	9,76%		
Demonstrações contábeis								
Balancete	15	36,59%	17	41,46%	9	21,95%	41	100%
Balanço Patrimonial e DRE	16	39,02%	15	36,59%	10	24,39%		
DVA	8	19,51%	17	41,46%	16	39,02%		
DFC	13	31,71%	20	48,78%	8	19,51%		
DMPL e DLPA	8	19,51%	18	43,90%	15	36,59%		
Notas explicativas	10	24,39%	15	36,59%	16	39,02%		
Métodos de Custeio								
Custeio por absorção	8	19,51%	10	24,39%	23	56,10%	41	100%
Custeio variável	6	14,63%	11	26,83%	24	58,54%		
Custeio padrão	5	12,20%	12	29,27%	24	58,54%		
Custeio ABC	4	9,76%	10	24,39%	27	65,85%		
Custo meta	9	21,95%	9	21,95%	23	56,10%		
Outros Artefatos								
Retorno sobre o investimento	10	24,39%	15	36,59%	16	39,02%	41	100%
Orçamento	9	21,95%	15	36,59%	17	41,46%		
Planejamento tributário	18	43,90%	8	19,51%	15	36,59%		
Ponto de equilíbrio	12	29,27%	8	19,51%	21	51,22%		
Planejamento estratégico	10	24,39%	13	31,71%	18	43,90%		

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4, entre as categorias de instrumentos da contabilidade gerencial

analisadas, destaca-se o uso para os controles operacionais, predominando o uso do controle de contas a receber, controle de caixa e controle de custos e despesas, o que corrobora com Lima (2007), ao constatar que estes controles são os mais utilizados nas micro e pequenas empresas. Mesmo com índice maior de adoção, tais resultados chamam atenção, pelo fato que alguns gestores não utilizam ou desconhecem tais instrumentos. O não uso e não conhecimento dos controles de contas a pagar foi apontado por 16 empresas, representando 39,03%. O controle de estoque é adotado por apenas 20 empresas, embora do total da amostra 19 são industriais e 16 do ramo do comércio, o que requer conhecimento e controle das mercadorias. Este resultado não está em linha com a adoção do controle de custos e despesas, utilizado por 26 empresas. Como é possível controlar custos sem possuir controle de estoques? É possível que alguns gestores não tenham conhecimento suficiente sobre os conceitos de custos e despesas, o que pode resultar em decisões inadequadas, por exemplo, a formação de preço de venda distorcida.

Em relação às demonstrações contábeis, observa-se que nem a metade das empresas pesquisadas utiliza essas informações, talvez por não refletirem a realidade das empresas. O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado são utilizados por 16 empresas, ao passo que o menor índice de adoção recai sobre a DVA e DMPL ou DLPA. Isso pode ser atribuído ao fato da DVA somente ser exigida para sociedades anônimas de capital aberto. Para Oliveira, Muller e Nakamura (2000), as demonstrações contábeis são de difícil entendimento e estas empresas possuem o entendimento de que existem apenas para atendimento das exigências legais.

Quanto aos métodos de custeio, qualquer um deles não contempla nem $\frac{1}{4}$ de adoção por estas empresas e mais de 50% não os conhecem e por isso não os utilizam. A adoção menor do custeio por atividades é compreensível, devido às características da amostra. No entanto, o não conhecimento e o conseqüente não uso do custeio variável evidencia fragilidades na gestão destas empresas, uma vez que a maioria é representada por empresas industriais e comerciais. A baixa utilização de métodos de custeio evidenciado na pesquisa converge com os resultados de Andrade *et al.* (2003) e Santos *et al.* (2014).

Por fim, em relação aos outros artefatos gerenciais, constata-se que sua utilização também não contempla nem 30% da amostra, com exceção do planejamento tributário, que é utilizado por 18 empresas (43,90%). A maioria destas empresas não conhece ou não faz uso de artefatos importantes, por exemplo, do planejamento estratégico e do orçamento, que direcionam as estratégias e ações organizacionais, o que sugere que não há controle das operações. Resultados semelhantes foram observados por Andrade *et al.* (2003) e Panucci

Filho e Almeida (2011).

Na Figura 1 sintetizam-se as informações acima apresentadas.

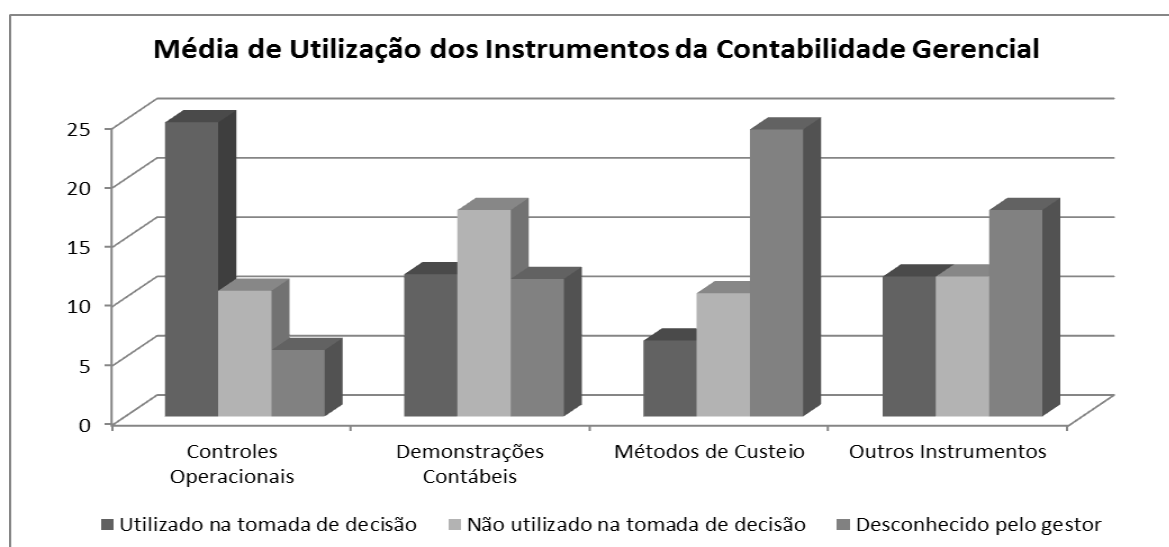


Figura 1 – Média de utilização dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Figura 1, que os controles operacionais são utilizados na maioria das empresas pesquisadas. Quanto às demonstrações contábeis, não há utilização para a tomada de decisão, ao passo que os métodos de custeio são desconhecidos pelos gestores. Em relação aos outros instrumentos da contabilidade gerencial, há equilíbrio entre os gestores que os utilizam e os gestores que não os utilizam na tomada de decisão, mas a maioria afirma desconhecer tais artefatos da contabilidade gerencial.

4.4 Grau de Importância dos Instrumentos Gerenciais na Visão dos Gestores

Esta seção objetiva verificar o grau de importância dada aos instrumentos da contabilidade gerencial para a tomada de decisão nas empresas pesquisadas. Para cada um dos instrumentos gerenciais, foi solicitado aos respondentes atribuir o seu grau de importância, considerando nada importante, pouco importante, indiferente, importante e muito importante. Os resultados foram analisados por meio da entropia da informação do uso da média. A técnica de entropia foi utilizada com o intuito de analisar a variabilidade nas respostas dos gestores sobre a importância atribuída aos instrumentos gerenciais. Na Tabela 5, apresentam-se os instrumentos gerenciais e seus respectivos valores de entropia, peso da informação e média.

Tabela 5 – Grau de importância dos instrumentos na visão dos gestores

Nº	Instrumento	Entropia e(di)	Peso da Informação	Média
1	Controle de Caixa	0,9841	0,0517	4,17
2	Controle de Contas a pagar	0,9919	0,0264	4,49
3	Controle de Contas a receber	0,9901	0,0321	4,39
4	Controle de Estoques	0,9799	0,0651	3,88
5	Controle de Custos e despesas	0,9908	0,0297	4,37
6	Balancete	0,9824	0,0571	3,68
7	BP e DRE	0,9809	0,0620	3,68
8	DVA	0,9860	0,0455	3,44
9	DFC	0,9874	0,0408	3,76
10	DMPL e DLPA	0,9863	0,0443	3,66
11	Notas explicativas	0,9838	0,0525	3,59
12	Custeio por Absorção	0,9827	0,0561	3,15
13	Custeio Variável	0,9798	0,0655	3,17
14	Custeio padrão	0,9804	0,0636	3,15
15	Custeio ABC	0,9839	0,0521	3,22
16	Custo meta	0,9827	0,0562	3,27
17	Retorno sobre investimento	0,9874	0,0408	4,00
18	Orçamento	0,9908	0,0298	4,05
19	Planejamento tributário	0,9914	0,0278	4,10
20	Cálculo do ponto de equilíbrio	0,9834	0,0538	3,71
21	Planejamento estratégico	0,9855	0,0469	3,80
Total		20,6918	1,00	3,75

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se na Tabela 5 que os controles de contas a pagar, contas a receber, custos e despesas, caixa, planejamento tributário e orçamento foram os que apresentaram maior grau de importância na visão dos gestores, conforme as médias que estes instrumentos obtiveram, todas acima de 4, que na escala representa importante. Este resultado coaduna em parte com a utilização dos instrumentos pelos gestores, em que se constatou que os controles operacionais são os mais utilizados pelas empresas, porém, o orçamento é utilizado pela minoria, embora a maioria o considere importante. Por outro lado, a Demonstração de Valor Adicionado (DVA), o custo meta, o custeio ABC, o custeio variável e o custeio padrão destacaram-se negativamente com as menores médias, todas muito próximas à 3, que na escala utilizada corresponde a indiferente, ou seja, os respondentes não consideram estes instrumentos necessários à gestão dos negócios.

Quanto à entropia da informação e ao peso, Zeleny (1982) explica que quanto maior for o $e(di)$, menor é a informação transmitida e quanto mais próximo de zero for o $e(di)$, maior o grau de entropia presente. Em relação ao peso, o autor explica que o peso λ_i é inversamente relacionado ao $e(di)$, assim, quanto maior, maior é a diversidade de opiniões entre os respondentes. Analisando o grupo de questões, os resultados evidenciam que os instrumentos que apresentaram menor dispersão nas respostas foram o controle de contas a receber, o orçamento, o controle de custos e despesas, o planejamento tributário e o controle

de contas a pagar, visto que estes instrumentos apresentaram maior entropia e menor peso de informação. Isso denota que há concordância entre os gestores sobre a importância destes instrumentos para a gestão de suas organizações.

Depreende-se que dos cinco instrumentos elencados com maior entropia, quatro deles (contas a receber, custos e despesas, planejamento tributário e contas a pagar) também apresentaram as melhores médias, indicando que há concordância de que estes são importantes à gestão das organizações.

No entanto, em alguns instrumentos não houve o mesmo grau de concordância entre os respondentes, fato este demonstrado pelo alto peso da informação. Neste sentido, destaca-se o custeio variável como o instrumento em que houve maior variabilidade entre as respostas, uma vez que apresentou o maior peso da informação (0,0655). Tal variabilidade é evidenciada na Figura 2.

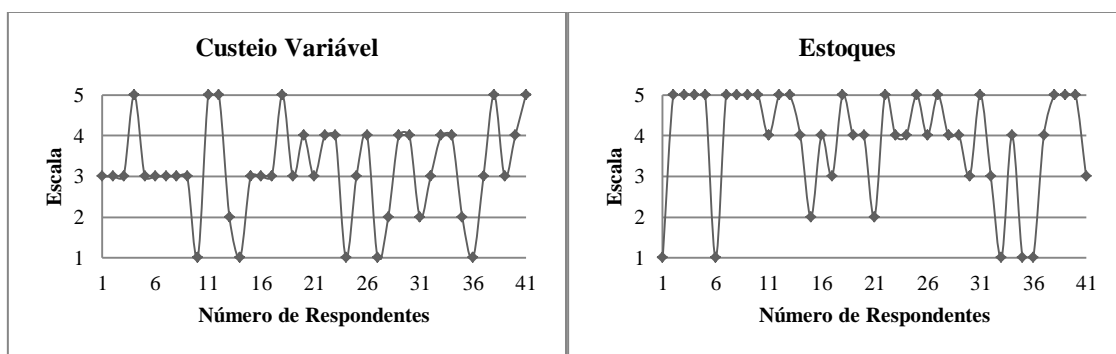


Figura 2 – Variabilidade das respostas – Custeio Variável e Estoques

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Figura 2, que não houve concordância entre os respondentes em relação ao grau de importância do custeio variável. Enquanto alguns respondentes consideram este instrumento muito importante, representado no gráfico pelo número 5, outros o consideram nada importante, que corresponde ao número 1 do gráfico. A média de opinião em relação a este instrumento é a terceira mais baixa (3,17) entre os instrumentos analisados.

Quanto a variabilidade das respostas para o instrumento controle de estoques, este instrumento apresentou o segundo maior peso da informação, o que demonstra pouca concordância entre os gestores acerca de sua importância à gestão da organização. O gráfico do instrumento controle de estoques denota que comparativamente ao número de gestores que consideram este instrumento nada importante, a quantidade que o consideram muito importante é elevada. Isso pode explicar o fato da média deste instrumento ter-se apresentado muito próxima a quatro. No entanto, muitas respostas distribuíram-se entre os pontos

intermediários da escala, o que contribuiu para o baixo grau de entropia da informação deste instrumento.

Outros instrumentos que apresentaram maior variabilidade nas respostas são o custeio padrão e o Balanço Patrimonial e DRE, conforme Figura 3.

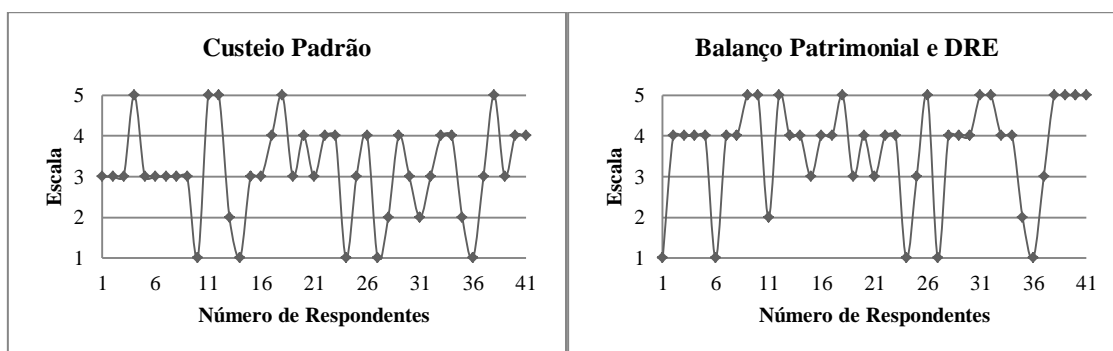


Figura 3 – Variabilidade das respostas – Custeio Padrão e Balanço Patrimonial e DRE

Fonte: Dados da pesquisa.

O custeio padrão apresentou o terceiro maior peso da informação (0,0636), enquanto o Balanço Patrimonial e a DRE o quarto maior peso (0,062), o que indica pouca concordância entre os respondentes acerca da importância destes instrumentos. Na Figura 3, observa-se a variabilidade entre as respostas dos gestores. Ressalta-se que o custeio padrão também apresentou uma das menores médias de importância (3,18), mas, ao analisar o gráfico de dispersão das respostas, nota-se que a maior parte das respostas concentra-se nos pontos extremos da escala (muito importante ou nada importante).

5 CONCLUSÕES

O estudo investigou os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados na tomada de decisão de micro e pequenas empresas localizadas na região do Alto Vale do Itajaí, SC, Brasil. Os resultados da pesquisa evidenciam que a tomada de decisão é centralizada no proprietário destas empresas, que se utiliza da experiência pessoal e consulta à família para tomar decisões, sendo que o contador não é procurado para discutir sobre o resultado da organização. Em relação aos instrumentos gerenciais, observou-se que a maioria utiliza-se de controles operacionais, ao passo que as demonstrações contábeis não são utilizadas e os principais métodos de custeio são desconhecidos. Além disso, artefatos como planejamento estratégico, orçamento, retorno sobre o investimento, ponto de equilíbrio, são desconhecidos ou não utilizados pelos gestores, embora reconheçam a sua importância.

Estes resultados coadunam em grande parte com os de pesquisas anteriores que

relacionaram o processo de gestão das micro, pequenas e médias empresas e a utilização de instrumentos gerenciais. Os resultados da pesquisa apresentam uma visão simplista e equivocada de que a contabilidade serve apenas para atender às exigências legais, fiscais e trabalhistas. Além disso, a pesquisa levanta questões importantes, como por exemplo, como é possível empresas industriais e comerciais não considerar importante o controle de estoques? E ainda desconhecer e considerar sem relevância os métodos de custeio disponíveis? A situação se agrava ao constatar que algumas empresas não utilizam controles básicos, porém importantes, por exemplo, controles de caixa, controles de contas a pagar, controles de contas a receber.

Os resultados deste estudo merecem algumas reflexões por parte dos profissionais contábeis, entidades de classe e associações empresariais. Recomenda-se maior atenção à assessoria nestas organizações. As entidades empresariais, conselhos de classe, assim como, programas de extensão universitária da área de negócios poderiam ministrar cursos sobre algumas práticas gerenciais básicas, mas importantes, visando melhor controle patrimonial destas entidades. As prestadoras de serviços contábeis necessitam de mudança de comportamento, visando maior aproximação com estes empresários, para que possam demonstrar a utilidade da informação contábil.

No entanto, algumas limitações da pesquisa podem ter influenciado no resultado, como a pequena amostra analisada. Além disso, o estudo utilizou-se do questionário como fonte de coleta de dados, baseado na percepção dos gestores destas empresas, assim aspectos subjetivos podem estar presentes e com implicações nas respostas, talvez distintas da realidade. Assim, recomenda-se ampliar a população da pesquisa, para compreender melhor as práticas gerenciais adotadas pelas micro e pequenas empresas.

Além disso, que estudos futuros alcancem as médias empresas, para comparar o comportamento das práticas gerenciais destas empresas. Como esta pesquisa se restringiu aos instrumentos gerenciais utilizados na tomada de decisão das micro e pequenas empresas, recomenda-se ainda que estudos futuros busquem nas prestadoras de serviços contábeis os motivos da não disponibilização dos instrumentos gerenciais. Também considera-se pertinente a realização de entrevistas com gestores de pequenas empresas para averiguar a compreensão destes empresários acerca da contabilidade e seus instrumentos gerenciais.

REFERÊNCIAS

ANJOS, L.C.M; MIRANDA, L.C.; SILVA, D.J.C.; FREITAS, A.R.F. Uso da contabilidade para obtenção de financiamento pelas micro e pequenas empresas: um estudo a partir da

percepção dos gestores. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 86-104, 2012.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BERNARDES, D.P.G.; MIRANDA, L.C. Quatro histórias da utilização de informação econômico-financeira nas micro e pequenas empresas: lições para futuros empreendedores. **Revista da Micro e Pequenas Empresas**, v. 5, n. 3, p. 84-98, 2011.

CALLADO, A.A.C.; PINHO, M.A.B. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2014.

CANECA, R.L.; MIRANDA, L.C.; RODRIGUES, R.N; LIBONATI, J.J.; FREIRE, D.R. A influência da oferta de contabilidade gerencial na percepção da qualidade dos serviços contábeis prestados aos gestores de micro, pequenas e médias empresas. **Pensar contábil**, v. 11, n. 3, p. 35-44, 2009.

CORREIA, R.B. **Ciclo de vida organizacional e instrumento de gestão: uma investigação nas empresas baianas**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2010.

FARIA, J.A.; AZEVEDO, T.C.; OLIVEIRA, M.S. A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana/BA. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 2, p. 89-106, 2012.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L; STRATTON, W.O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC/IMAP). **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.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de Estudos, FIECAFI**, v. 9, n. 15, p. 60-74, 1997.

LACERDA, J.B. A contabilidade como ferramenta gerencial na gestão financeira das micros, pequenas e médias empresas (MPMEs): necessidade e aplicabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 160, p.39-53, 2006.

LEONE, N.M.C.P.G. As especificidades das pequenas e médias empresas. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 34, n. 2, 1999.

LIMA, A.N. **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. 2007. 117f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Metodista de São Paulo, São Bernardo do Campo, 2007.

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.

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, R.L.; ENCARNAÇÃO, L.V.; BISPO, O.N.A.; ANGOTTI, M.; COLAUTO, R.D. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n.19, p. 119-140, 2013.

OLIVEIRA, A.G.; MULLER, A.N.; NAKAMURA, W.T. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista FAE**, v. 3. n. 3. p. 1-12, 2000.

PANUCCI FILHO, L.; ALMEIDA, L.B. A contabilidade gerencial no crescimento das organizações: um estudo nas indústrias de confecções. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, v. 9, n. 18, 2011. Disponível em: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA%2018/Laurindo_Panucci-Filho_%20Lauro_Brito.pdf>. Acesso em: 10 maio 2015.

PIRES, M.A.; COSTA, F.M.; HAHN, A.V. Atendimento das necessidades de informação para a tomada de decisão em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente ao seus objetivos – pesquisa exploratória no setor de confecções da Glória – ES. In: SIMPÓSIO FUCEPE DE PRODUÇÃO CIENTÍFICA, 2., 2004, Vitória, **Anais...** Vitória: FUCEPE, 2004.

QUEIROZ, L.M.N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micro e pequenas empresas da Região do Seridó Potiguar.** Brasília, 2005. 140f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/UFPE/UFPB/UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2005.

SALES, R.L.; BARROS, A.A.; ARAÚJO, C.M.M.F. Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 2, n. 2, p. 38-55, 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. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2007. CD-ROM.

SANTOS, V.; BENNETT, P.; FIGUEIREDO, G.H.; BEUREN, I.M. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. In: CONGRESSO BRASILEIRO

DE CUSTOS, 21., 2014, Natal. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2007. CD-ROM.

SANTOS, G.P.; ALVES, D.F.; BARRETO, M.O.R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma micro empresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 3, n. 1, p.1-12, 2012.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil**. Brasília, ago./2007.

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

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

SERRASQUEIRO, Z.M.S.; NUNES, L. A informação contabilística na tomada de decisão dos empresários e/ou gestores. In: Congresso de Contabilidade, 10., 2004, Lisboa. **Anais...** Lisboa, 2004. CD-ROM.

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

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

ZELNY, M. **Multiple criteria decision making**. New York: McGraw-Hill, 1982.