

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GRAZIELI MOREIRA NUNES

**CONTABILIDADE GERENCIAL: A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS DE SAPUCAIA DO SUL/RS**

**São Leopoldo
2019**

GRAZIELI MOREIRA NUNES

**CONTABILIDADE GERENCIAL: A PERCEPÇÃO DOS GESTORES DE MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS DE SAPUCAIA DO SUL/RS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do título de Graduado em
Contabilidade, pelo Curso de Ciências
Contábeis da Universidade do Vale do Rio
dos Sinos - UNISINOS

Orientadora: Profa. Dra. Charline Barbosa Pires

São Leopoldo
2019

Dedico este trabalho ao acaso, senhor de todas as coisas, juiz de todo o futuro, que com sua aleatoriedade implacável é responsável por toda a feiura e por toda a beleza que existe.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a professora Dra. Charline Barbosa Pires, que me orientou neste trabalho.

As 56 pessoas que se importaram com o assunto e responderam a minha pesquisa

E a todos aqueles que se dedicaram a construir a todo o conhecimento que existe.

RESUMO

O presente estudo buscou analisar a percepção de gestores de micros e pequenas empresas do município de Sapucaia do Sul com relação à contabilidade gerencial. Para tanto, foi realizada uma pesquisa aplicada, quantitativa e descritiva do tipo levantamento (*survey*) e de amostra não probabilística com 37 gestores de micro e pequenas empresas de Sapucaia do Sul. Constatou-se a maior parte das empresas reconhece a importância da contabilidade gerencial e faz uso das ferramentas mais comuns. Verificou-se nas empresas uma tendência ao uso de informações associadas à mensuração dos custos e uma importância atribuída às ferramentas da contabilidade gerencial para definir o preço de venda, reduzir custos e planejar as atividades. Por outro lado, verificou-se que as informações não são geradas pela contabilidade da empresa, uma vez que na maioria das empresas a contabilidade não elabora relatórios com informação gerencial ou a informação disponibilizada não reflete a realidade das empresas, portanto, não é usada. Observou-se também, que a maioria dos gestores não associa a geração de informação gerencial à profissão contábil, atribuindo-a a outras profissões.

Palavras-chave: Micro e pequenas empresas. Contabilidade gerencial. Ferramentas da contabilidade gerencial.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relacionamento entre planejamento, controle e tomada de decisão.....	21
Figura 2 – Fluxograma do custeio por absorção	26
Figura 3 – Margem de contribuição.....	28
Figura 4 – Fatores que afetam o lucro	30
Figura 5 – Margem de contribuição no ponto de equilíbrio	31
Figura 6 – Margem de contribuição e lucro-alvo	32
Figura 7 – Ciclo da análise da variação	34

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Micro e Pequenas Empresas de acordo com o IBGE	14
Quadro 2 – Usuários da informação contábil e seus interesses.....	18
Quadro 3 – Comparação entre contabilidade financeira e gerencial.....	19
Quadro 4 – Classificação e Comportamento dos Custos.....	24
Quadro 5 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção	27
Quadro 6 – Vantagens e desvantagens do custeio direto.....	29
Quadro 7 – Vantagens do orçamento	35

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - MPE no Cenário Nacional	15
Tabela 2 – Grau de Instrução.....	45
Tabela 3 – Área de formação	46
Tabela 4 – Tempo de atuação na área	47
Tabela 5 – Tempo de atuação na empresa.....	47
Tabela 6 – Cargo ocupado na empresa	48
Tabela 7 – Tipo de vínculo com a empresa.....	48
Tabela 8 – Segmento da empresa	49
Tabela 9 – Tempo de atividade da empresa	50
Tabela 10 – Forma de tributação da empresa.....	51
Tabela 11 – Segmento x Número de funcionários	51
Tabela 12 – Faturamento x Número de Funcionários x Segmento	52
Tabela 13 – Atividades contábeis.....	54
Tabela 14 – Associação entre forma de processamento dos serviços contábeis e o faturamento médio anual.....	54
Tabela 15 – Associação entre forma de processamento dos serviços contábeis e a forma de tributação da empresa.....	55
Tabela 16 – Uso das ferramentas	55
Tabela 17 – Associação entre importância atribuída a conhecer a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.....	60
Tabela 18 – Associação entre o uso do orçamento e o faturamento médio anual das empresas.....	61
Tabela 19 – Associação entre o uso do fluxo de caixa e o número de funcionários ..	62
Tabela 20 – Tecnologias usadas pelas empresas	63
Tabela 21 – Fornecimento de relatórios para tomada de decisão.....	64
Tabela 22 – Fornecimento de relatórios para controle financeiro.....	64
Tabela 23 – Tempo de atuação x fornecimento de relatórios para controle financeiro	65
Tabela 24 – Associação entre o tempo de atuação e o fornecimento de relatórios para controle financeiro	65
Tabela 25 – Percepção dos gestores quanto ao contador	66
Tabela 26 – Importância da informação gerencial.....	67

Tabela 27 – Opção dos gestores para profissional de apoio68

LISTA DE SIGLAS

CVL	Custo-volume-lucro
MC	Margem de contribuição
MPE	Micro e Pequenas empresas
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
PIB	Produto interno bruto
EPP	Empresa de Pequeno Porte

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	13
1.4 JUSTIFICATIVA	14
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA <i>VERSUS</i> GERENCIAL.....	17
2.2 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	22
2.2.1 Projeção do Fluxo de Caixa	22
2.2.2 Custeio	23
2.2.2.1 Custeio por absorção	25
2.2.2.2 Custeio variável	28
2.2.3 Análise Custo-Volume-Lucro	30
2.2.4 Custo Padrão	32
2.2.5 Orçamento	35
2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CONTABILIDADE GERENCIAL E MPE.....	37
3 METODOLOGIA	40
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	40
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	41
3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	41
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	44
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	45
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	45
4.2 PERFIL DA EMPRESA	49
4.3 PERCEPÇÃO E USO DAS FERRAMENTAS GERENCIAIS	53
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	72
REFERÊNCIAS	74
APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA	77

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo traz uma apresentação do tema proposto, ou seja, a contabilidade gerencial na gestão das pequenas e micros empresas. Em um primeiro momento, o tema é contextualizado e o problema apresentado. Na sequência, são apresentados os objetivos gerais e específicos. Após isso, é apresentada a delimitação do tema e, por fim, a relevância do estudo, que indica a importância dessa pesquisa, sua contribuição para o meio acadêmico e para a sociedade.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

As micro e pequenas empresas (MPEs) desempenham um importante papel na economia brasileira. Em 2011, foram responsáveis por 27% do valor adicionado, além de representarem a grande maioria das empresas em atividade, principalmente no varejo e na prestação de serviços (SEBRAE, 2014). No entanto, o mundo contemporâneo apresenta um cenário cada vez mais dinâmico e competitivo, exigindo que as empresas sejam cada vez mais eficientes. Dessa forma, as pequenas empresas vêm encontrando dificuldades na administração e controle de seus negócios, o que leva à mortalidade precoce (SANTOS; DORROW; BEUREN, 2016).

Existem vários fatores aliados ao insucesso dessas empresas. Um agravante é que as pequenas e micro empresas tendem a reagir às mudanças do mercado, não prevendo nem se antecipando a essas mudanças, as estratégias são rasas e possuem um caráter intuitivo, onde as decisões são tomadas com base na experiência do gestor, geralmente considerando apenas fatores de curto prazo (LEONE, 1999). Além disso, os gestores dessas empresas frequentemente precisam lidar com a escassez de recursos de forma que as decisões relacionadas à sua aplicação devem ser as mais eficientes possíveis (SILVA, 2010).

Para aumentar o desempenho, garantir a sobrevivência e ter o melhor retorno possível sobre os recursos aplicados é essencial que as decisões sejam tomadas de forma assertiva. Para tanto, os gestores devem estar munidos de informações relevantes, confiáveis e fidedignas que contemplem não só a atual situação da

empresa, mas que também prevejam cenários futuros. (SANTOS; DORROW; BEUREN, 2016; FERREIRA JUNIOR; SILVA; LIMA FILHO, 2011).

A realidade, no entanto, é que muitas dessas empresas podem não estar estruturadas para enfrentar esse desafio e, além disso, à medida que a empresa se desenvolve, aumenta a gama e a complexidade das informações necessárias para uma boa gestão, devendo ser empregadas mais ferramentas voltadas à geração dessas informações e sua disponibilização para os gestores.

Nesse sentido, a contabilidade gerencial é uma importante aliada. Sendo voltada ao usuário interno, é instrumento de apoio ao processo de gestão, produzindo informação de cunho econômico, financeiro ou social. A contabilidade gerencial é capaz não apenas de prover o gestor com informações para embasar a tomada de decisão, mas também trazer à luz problemas menos evidentes, como precificação incompatível com os custos, baixa produtividade, baixo retorno sobre investimentos e altos custos de produção (IUDÍCIBUS, 1998).

Além disso, é necessário que o gestor possa analisar o desempenho econômico-financeiro de sua empresa e sua posição no mercado onde está inserida, segundo Crepaldi (2012, p.3):

Sem o conhecimento do mercado, da concorrência, da formação de preços, do controle de gastos, do controle de estoques, do fluxo de caixa, do ponto de equilíbrio, de um planejamento tributário, da legislação pertinente ao seu negócio, os empresários tomam decisões incompatíveis com os objetivos das empresas levando-as a encerramento de atividades.

É sabido que gerenciar envolve planejamento, controle e tomada de decisões, no entanto, tudo isso requer informação (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Apenas com informação relevante, confiável e tempestiva o gestor pode ser capaz de tomar decisões assertivas tornando a empresa mais produtiva e aumentando sua competitividade frente a um mercado cada dia mais dinâmico.

Frente ao tema apresentado, este trabalho traz o seguinte problema de pesquisa: qual a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas de Sapucaia do Sul – RS com relação à contabilidade gerencial?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

A fim de responder ao questionamento estabelecido, este estudo tem como objetivo descrever a percepção dos gestores das micro e pequenas empresas de Sapucaia do Sul – RS sobre a contabilidade gerencial.

1.2.2 Objetivos Específicos

Com o propósito de atingir o objetivo geral dessa pesquisa, os seguintes objetivos específicos foram traçados:

- a) caracterizar as empresas pesquisadas e seus gestores;
- b) identificar se as principais ferramentas da contabilidade gerencial são utilizadas nas empresas foco do estudo;
- c) verificar se os gestores percebem a importância das informações geradas através das principais ferramentas da contabilidade gerencial;
- d) descrever o papel do contador na utilização das ferramentas da contabilidade gerencial; e
- e) identificar a percepção dos gestores quanto a relação das informações geradas pela contabilidade gerencial e a profissão contábil.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O estudo foi realizado através de questionário aplicado em gestores de pequenas e micro empresas da cidade de Sapucaia do Sul – RS, portanto, o estudo está delimitado à percepção dos gestores de uma determinada região.

No Brasil são adotadas duas definições para micro e pequenas empresas. Uma delas é a praticada para o enquadramento no regime tributário do Simples Nacional, que leva em conta a receita bruta anual e foi estabelecida pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, posteriormente alterada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016 e atualmente em vigor que diz

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o

empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (BRASIL, 2006).

Outra definição é a estabelecida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Essa definição é utilizada nas análises estatísticas do próprio IBGE, em estudos realizados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), entre outros. O critério de enquadramento é o número de funcionários de acordo com o ramo de atividade da empresa, conforme o Quadro 1:

Quadro 1 – Micro e Pequenas Empresas de acordo com o IBGE

Porte	Setor	
	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresas	Até 19 empregados	Até 09 empregados
Empresas de Pequeno Porte	De 20 a 99 empregados	De 10 a 49 empregados
Médias	De 100 a 499 empregados	De 50 a 99 empregados
Grandes	500 ou mais empregados	100 ou mais empregados

Fonte: Elaborado pela autora com base em Sebrae (2014).

Este estudo está delimitado às pequenas e micro empresas, ou seja, empresas enquadradas em ao menos um dos critérios expostos.

Por fim, é importante ressaltar que esta pesquisa se limita a analisar a contabilidade gerencial no contexto da gestão das micro e pequenas empresas, sem mensurar financeiramente os impactos da aplicação ou não das ferramentas na gestão, intervir na forma de gestão e instrumentos usados pelas empresas foco de estudo, ou mensurar o quanto as informações fornecidas pela contabilidade gerencial alteram o comportamento dos gestores.

1.4 JUSTIFICATIVA

A relevância dessa pesquisa está respaldada tanto na importância das pequenas e micros empresas na economia brasileira quanto na necessidade da

contabilidade gerencial para uma gestão eficiente em uma organização, independentemente do seu porte.

A Tabela 1 mostra que as micro e pequenas empresas não só são responsáveis por mais de um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) Brasileiro, mas que em 2015 representavam 99% dos estabelecimentos abertos, gerando 54% dos empregos com carteira assinada do país (SEBRAE, 2017). As MPE se destacam nos setores de comércio e serviços, onde economias de escala não são tão presentes quanto na indústria.

Tabela 1 - MPE no Cenário Nacional

Variável	Participação (%)	Ano
Número de estabelecimentos	99%	2015
Empregos formais	54%	2015
Produto Interno Bruto (PIB)	27%	2011
Valor das exportações	0,9%	2012

Fontes: Elaborado pela autora com dados de Sebrae-NA/ DIEESE (2017); Sebrae (2014); Sebrae-NA/ Funcex (2014).

Sendo assim, é vital que os pequenos negócios sejam capazes garantir sua sobrevivência, prosperar e inspirar novos empreendedores, para que continuem gerando riqueza e renda e fomentando a economia tanto no ponto de vista local, onde estão instaladas, quanto no ponto de vista macroeconômico através do impacto que a soma dos pequenos negócios têm no cenário nacional.

A sobrevivência e prosperidade de uma empresa dependem de planejamento, controle e tomada assertiva de decisões. A contabilidade gerencial tem por objetivo registrar, estimar, organizar e resumir dados financeiros e operacionais, transformar esses dados em informação relevante e disponibilizar essa informação a quem exerce o planejamento, controle e tomada de decisão: o gestor, seja este o gestor da empresa ou de apenas um dos segmentos desta (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

A maximização da riqueza de seus proprietários é um dos principais objetivos de uma empresa, seja ela uma multinacional de capital aberto ou uma pequena empresa familiar. Para alcançar este objetivo, estas empresas devem se manter competitivas através de ações assertivas que tenham a melhor relação entre risco e retorno e, nesse sentido, a contabilidade gerencial é uma importante aliada.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos. No Capítulo 1 foram apresentados a introdução, a contextualização do tema e problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa e a estrutura do estudo.

O Capítulo 2 é composto pelo referencial teórico, onde é apresentada a revisão da literatura em três seções. A primeira seção aborda a contabilidade gerencial, apresentando seus objetivos e como ela difere da contabilidade financeira; a segunda seção trata das ferramentas mais comuns da contabilidade gerencial; e a terceira seção traz uma análise do que já se sabe sobre o tema a partir dos resultados de estudos realizados anteriormente.

O terceiro capítulo detalha a metodologia utilizada na pesquisa; sua classificação; população; como os dados foram coletados; quais os critérios para a seleção da amostra a partir de todas as respostas recebidas; como os dados da amostra foram tratados e analisados; e as limitações do método aplicado.

Dividido em três seções, o quarto capítulo apresenta os resultados da pesquisa e as análises realizadas. As duas primeiras descrevem o perfil dos respondentes e das empresas pesquisadas, respectivamente. Na terceira seção são expostos os resultados relacionados à contabilidade gerencial nas empresas, resultados que visam responder ao problema dessa pesquisa.

O quinto capítulo traz as considerações finais, seguido das referências e apêndice.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo apresentar estudos já difundidos na literatura acerca do tema desta pesquisa, com o objetivo de melhorar entendimento do assunto.

2.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA *VERSUS* GERENCIAL

A contabilidade surgiu da necessidade do homem avaliar seu patrimônio. Hoje, é a ciência que registra, acumula e analisa os fatos que alteram o patrimônio, a fim de medir a riqueza e dar um parecer sobre a situação patrimonial de uma pessoa ou empresa (LEITE, 1988; GONÇAVES; BATISTA, 1996).

De acordo com Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008), a contabilidade é uma ferramenta que tem por objetivo munir seus usuários de informações úteis, através de demonstrações e análises econômicas, financeiras, físicas e de produtividade, demonstrando também tendências futuras, sendo que esse objetivo só será alcançado se for levado em consideração o que é importante ao usuário.

Segundo Marion (2015, p. 5), “usuário pode ser considerado como qualquer pessoa (física ou jurídica) que tenha interesse em conhecer dados (normalmente fornecidos pela contabilidade) de uma entidade”.

Em suma, a contabilidade tem por objetivo fornecer informação. De acordo com Atrill e Mclaney (2014), para que a informação gerada seja útil para tomada de decisão é preciso esclarecer para quem a informação está sendo preparada e para que a informação será usada.

Neste sentido, os usuários da informação contábil podem ser internos, que estão dentro da organização e são responsáveis pela gestão da empresa; ou externos, que estão fora desta (PADOVEZE, 2010). É importante saber diferenciar os usuários internos dos externos, pois suas necessidades são distintas. O Quadro 2 ilustra os principais usuários da informação contábil e seus principais interesses.

Quadro 2 – Usuários da informação contábil e seus interesses

Usuários Externos	
Instituições financeiras	<ul style="list-style-type: none"> - Conceder ou não empréstimos - Estabelecer termos do empréstimo (volume, taxa, prazo e garantias).
Clientes e fornecedores em geral	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação com vistas a concessão ou não de crédito, em que valor e a que prazo - Informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.
Investidores	<ul style="list-style-type: none"> - Adquirir ou não o controle acionário - Investir ou não em ações na bolsa de valores - Avaliação do risco inerente ao investimento e potencial de retorno proporcionado (dividendos).
Comissão de Valores Mobiliários	<ul style="list-style-type: none"> - Observar se as demonstrações contábeis de uma empresa de capital aberto respondem aos requisitos legais do mercado de valores mobiliários, como periodicidade de apresentação, padronização e transparência.
Poder Judiciário	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitação e apreciação objetiva de perícia.
Fiscalização tributária	<ul style="list-style-type: none"> - Buscar indícios de sonegação de impostos.
Comissões de Licitação	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar dos equipamentos e A8 do capital de giro próprio, da solidez econômico-financeira, buscando identificar se há garantia acessória para o início ou continuidade no fornecimento de bens e serviços.
Empregados e Sindicatos	<ul style="list-style-type: none"> - Informações sobre a estabilidade e lucratividade de seus empregadores - Avaliação da capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e oferta de oportunidades de emprego.
Usuários Internos	
Sócios e gerentes	<ul style="list-style-type: none"> - Aumentar ou reduzir investimentos - Aumentar o capital ou emprestar recursos - Expandir ou reduzir as operações - Comprar/vender a vista ou a prazo.

Fonte: Silva (2014, p.9).

Devido à diversidade de usuários e a distinção de seus interesses, a contabilidade se viu dividida em duas vertentes, a contabilidade financeira e a gerencial. Ambas transformam dados contábeis em informação útil à tomada de

decisão, sendo que sua principal diferença está no usuário que fará uso dessa informação.

Enquanto a contabilidade financeira está voltada ao usuário externo, a contabilidade gerencial, como o próprio nome sugere, está voltada às necessidades gerenciais dos usuários internos (GARRINSON; NORREN; BREWER, 2013). Isso implica em diferenças, conforme exposto no Quadro 3, uma vez que a contabilidade gerencial tem maior liberdade, pois sua intenção é satisfazer as necessidades da própria empresa sem a necessidade de seguir os princípios contábeis geralmente aceitos.

Quadro 3 – Comparação entre contabilidade financeira e gerencial

Fator	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Objetivo	Facilitar a análise financeira para o usuário externo, como credores, acionistas, autoridades fiscais, clientes.	Auxiliar no planejamento, controle e tomada de decisão dos gestores da empresa ou de segmentos/setores da empresa.
Tempestividade	As informações têm prazos pré-definidos para serem apresentadas, geralmente são anuais ou trimestrais.	As informações devem ser disponibilizadas sempre que houver necessidade da administração.
Teorias e Técnicas Aplicadas	Ciência Contábil	Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional
Tempo	É orientada para o passado, evidencia o que ocorreu.	Embora inclua resultados históricos (<i>feedback</i>), é orientada para o futuro, faz previsões.
Características da Informação	Demonstram a situação da empresa como um todo.	Podem ser segmentadas por setor, por produto, por segmento, conforme a necessidade da gestão.
	Medidas financeiras somente.	Financeiras e medidas operacionais e físicas sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e competidores
	Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo.	Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão.
	Padrão monetário do país.	Qualquer unidade física ou padrão monetário.

Relatórios	Segue princípios contábeis geralmente aceitos.	Não existem restrições, exceto as determinadas pela administração.
	Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, além de relatórios customizados de acordo com necessidades específicas.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Crepaldi (2017); Garrinson, Norren e Brewer (2013); Padoveze (2010); Anthony e Welsch (1981 apud FREZATTI, 2009).

Segundo Atkinson (2015, p.3), a contabilidade gerencial “é o processo de fornecer a gerentes e funcionários de uma organização informação relevante, financeiras e não financeiras, para tomada de decisões, alocação de recursos, monitoramento, avaliação e recompensa por desempenho”.

Crepaldi (2017) acrescenta que o objetivo da contabilidade gerencial é fornecer ferramentas para que os gestores de uma organização executem sua função, visando a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa. A gestão engloba três atividades vitais: planejamento, controle e tomada de decisão, sendo que a contabilidade gerencial tem o papel de subsidiar com informação gestor para a execução dessas atividades (GARRINSON; NOREEN; BREWER, 2013). A Figura 1 ilustra o relacionamento entre planejamento, controle e tomada de decisão.

Figura 1 – Relacionamento entre planejamento, controle e tomada de decisão



Fonte: Elaborado pela autora com base de Garrinson, Noreen e Brewer (2013).

As decisões gerenciais podem ser as mais variadas como: realizar um investimento; precificar um produto ou serviço, ou diferenciar preço em razão de um cliente ou quantidade; decidir sobre o desenvolvimento de um novo produto, ou sobre deixar de produzir um produto; alterar método de produção; comprar um insumo *versus* produzir internamente etc. Para acompanhar essa ampla gama de necessidades, as informações fornecidas pela contabilidade gerencial devem cobrir um amplo espectro, fazendo uso de índices financeiros e de produtividade (ATRILL; MCLANEY, 2014).

Para atender as diferentes necessidades internas, a contabilidade gerencial conta com ferramentas específicas para cada grupo de interesse. Tais ferramentas são apresentadas a seguir.

2.2 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Existe uma diversidade de artefatos voltados a auxiliar os gestores no seu processo de gestão, desde instrumentos já bastante consolidados voltados à determinação do custo e controle financeiro até os mais modernos, voltados ao planejamento estratégico, gestão baseada em valor e avaliação de desempenho (TEIXEIRA et al., 2011).

É importante destacar que muitas das ferramentas modernas não têm o objetivo de substituir as antigas, mas sim de complementar a informação gerencial. Este estudo destaca os artefatos mais consolidados e tidos como fundamentais às empresas: as ferramentas de custeio por absorção e variável, o custo-padrão; o orçamento; a análise custo-volume-lucro e o fluxo de caixa.

2.2.1 Projeção do Fluxo de Caixa

Para que uma empresa possa produzir e vender, ela necessita de recursos, os quais precisam ser pagos em dinheiro, por outro lado, também receberá em dinheiro a venda dos produtos e serviços.

Muitas vezes a empresa precisa captar recursos para financiar suas atividades, ou usar recursos de terceiros durante determinado tempo. Através de uma simples compra a prazo a empresa estará usando os recursos “às custas” do seu fornecedor até o momento do pagamento, quando ocorrerá o que se chama saída de caixa. Da mesma forma, quando a empresa vende a prazo ela gerou lucro, mas só gerará caixa quando receber o pagamento de seu cliente.

Essa movimentação de recursos se chama fluxo de caixa, também conhecido como fluxo financeiro. Padoveze (2011, p. 3) define o fluxo de caixa como “o conjunto de movimentações financeiras decorrentes do pagamento e recebimento dos eventos econômicos das operações da empresa e das atividades de captação de recursos e investimentos de capital”.

Como essas movimentações ocorrem em diversos momentos diferentes no dia-a-dia da empresa, é fundamental que o gestor tenha controle de quando tais eventos ocorrerão para garantir que sempre haja caixa disponível na data de seus pagamentos. Esse controle se chama projeção (ou previsão) do fluxo de caixa e

“nada mais é que uma listagem de todas as fontes e de todos os usos previstos de caixa da empresa no decorrer do período de previsão” (HIGGINS, 2014, p. 106).

A previsão do fluxo de caixa é fundamental para as empresas, pois essa ferramenta permite que o gestor identifique as carências ou sobras de recursos e tome as devidas ações. As carências de recursos são prejudiciais à empresa, pois a obrigará a fazer pagamentos em atraso ou a tomar recursos emprestados de terceiros caso não consiga renegociar o pagamento, e essas situações acarretam despesas financeiras. Por outro lado, a empresa que tenha sobra de caixa tem a oportunidade de realizar investimentos. (ASSAF NETO; SILVA, 2012; MARION, 2009).

Além de permitir que a empresa verifique com antecedência faltas ou sobras de caixa, a projeção do fluxo de caixa também auxilia a empresa a realizar projetos futuros e permite que os resultados sejam visualizados mais facilmente. (ROSA, 2010). Devido aos benefícios envolvidos e a baixa complexidade na elaboração, a projeção do fluxo de caixa é uma ferramenta que pode gerar diversos benefícios para as empresas.

2.2.2 Custeio

Custo pode ser definido como os recursos sacrificados para se atingir um objetivo (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004). Pode-se afirmar que “são os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa”, tais gastos proverão os produtos e serviços vendidos pela empresa, logo custos são os gastos relacionados aos produtos (PADOVEZE, 2004, p. 320).

É importante não confundir os custos com as despesas, os custos estão relacionados à produção dos produtos, em uma empresa de manufatura, ou na compra do produto revendido, no caso do comércio. Os gastos relacionados às áreas administrativas e comerciais não estão ligados aos produtos, e, portanto, são classificados como despesas. (PADOVEZE, 2004).

Para mensurar os custos faz-se necessário saber distingui-los conforme sua classificação e comportamento. De acordo com Padoveze (2010), os custos são classificados como diretos e indiretos e podem se comportar de forma fixa ou variável. O Quadro 4 apresenta sucintamente essas distinções.

Quadro 4 – Classificação e Comportamento dos Custos

Classificação		
Diretos	São diretamente relacionados ao produto, podem ser facilmente alocados ao produto. Podem ser fixos ou variáveis	Ex: matéria prima, mão de obra direta.
Indiretos	Não são diretamente relacionados aos produtos, não podem ser alocados de forma objetiva. Para serem atribuídos aos produtos, necessitam de critérios de alocação. Podem ser fixos ou variáveis	Ex: materiais indiretos, mão de obra indireta, depreciação das máquinas
Comportamento		
Fixos	Não sofrem alteração de acordo com a quantidade produzida, permanecem constantes independentemente do nível de produção	Ex: depreciação, alugueis.
Variáveis	Varia proporcionalmente de acordo com as variações na quantidade produzida	Ex: matéria prima, mão de obra direta.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Garrinson, Norren e Brewer (2013); Padoveze (2010).

É essencial que uma empresa saiba determinar os custos envolvidos em seus produtos, principalmente para determinar o preço de venda. Isso pode acontecer de duas formas, quando o mercado é competitivo e o produto vendido não é muito diferenciado, o gestor precisará avaliar se seus custos lhe permitem aplicar um preço competitivo. Por outro lado, quando o mercado não é muito competitivo e o produto é diferenciado, o gestor precisa determinar o custo para aplicar um “incremento” que somado ao custo dirá o preço de venda (ATKINSON et al., 2015).

Além de determinar preço as informações de custos são necessárias a outras esferas da gestão, como mensurar os gastos envolvidos e avaliar o desempenho a fim de verificar melhorias, apurar o resultado e margem de contribuição dos produtos, estabelecer metas, introduzir novos produtos ou eliminar uma linha de produtos deficitária, entre outros (FRAZATTI et al., 2012).

Para uma empresa comercial, o custo de uma mercadoria é o gasto envolvido na aquisição da dita mercadoria, no entanto, para as manufactureiras, determinar o custo de uma mercadoria envolve analisar todos os gastos envolvidos na produção do produto. O processo de apurar valor unitário desses gastos chama-se custeio.

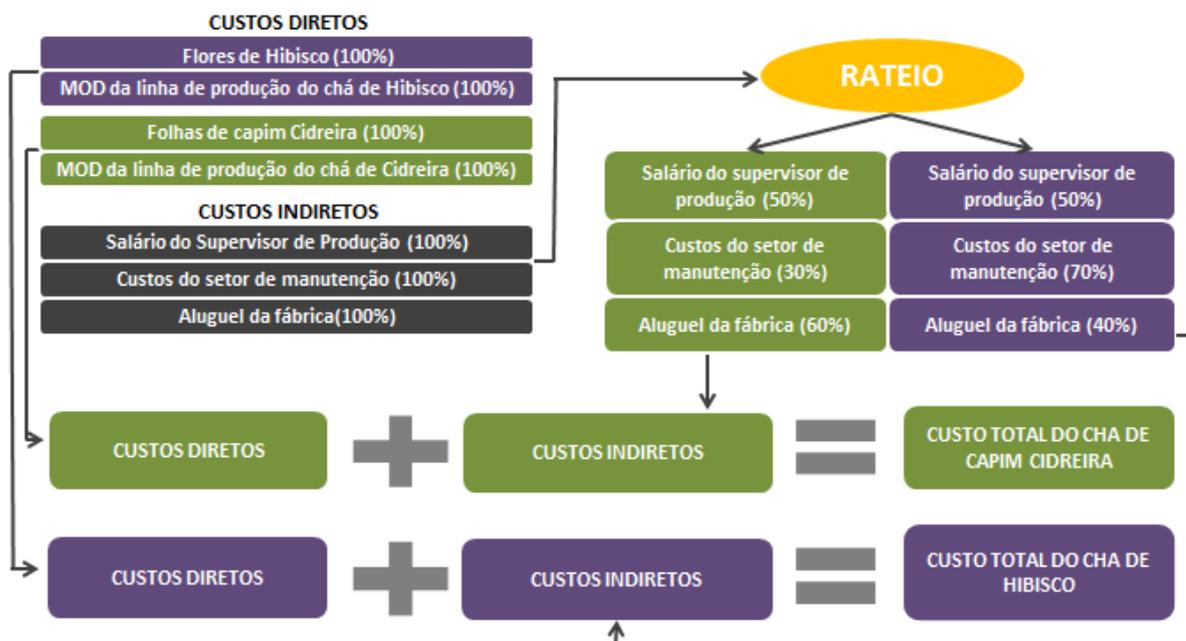
2.2.2.1 Custeio por absorção

Segundo Padoveze (2010), o custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio, além disso, é largamente aceitado legal e fiscalmente em diversos países. Nesse método, todos os gastos industriais, diretos e indiretos, fixos e variáveis são incorporados aos produtos através de rateios e critérios de alocação, resultando em um custo unitário baseado na quantidade produzida. Nas palavras de Crepaldi (2017, p. 107), “tanto os custos diretos como os indiretos incorporam-se aos produtos. Os primeiros, pela apropriação direta, e os indiretos, por sua atribuição por meio de critérios de rateio”, os gastos não relacionados à produção não incorporam o cálculo, sendo lançados diretamente no resultado como despesas.

O custeio por absorção é realizado por etapas. Primeiramente devem-se separar os gastos entre gastos do produto e gastos do período, com o último sendo apropriado imediatamente como despesa. Após isso, os gastos do produto devem ser classificados como custos diretos e indiretos, com os custos diretos sendo imediatamente apropriados aos produtos. No terceiro passo, os custos indiretos são apropriados entre os produtos de acordo com os critérios de distribuição ou rateio utilizados pela empresa. Após a apropriação dos custos aos produtos tem-se o custo total, que dividido pela quantidade produzida informa o custo unitário do produto acabado ou em fabricação (FREZATTI et al, 2009; CREPALDI, 2017).

A Figura 2 exemplifica o custeio por absorção em uma fábrica de chás.

Figura 2 – Fluxograma do custeio por absorção



Fonte: Elaborado pela autora.

Distribuir os custos indiretos e os custos fixos é a etapa mais crítica do processo de custeio por absorção, pois depende de critérios de rateio que interferirão diretamente no custo final do produto. Se os critérios forem escolhidos de forma arbitrária, podem distorcer o resultado de um produto, comprometendo seu potencial como informação gerencial. Além disso, ao apropriar os custos fixos aos produtos o custo unitário como informação gerencial estará atrelado ao volume de produção do período quando o custo foi calculado. Crepaldi (2017, p. 161) destaca esses riscos da seguinte forma:

[...] a simples modificação de critérios de rateio pode fazer um produto não rentável passar a ser rentável, e, é claro, isso não está correto; e, finalmente, o valor dos custos fixos a ser distribuído a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção. Assim, qualquer decisão em base de custo deve levar em conta também o volume de produção. Pior que isso, o custo de um produto pode variar em função da variação de quantidade produzida de outro produto.

Na Figura 2, o custo com a supervisão foi dividido igualmente entre os produtos, mas se um dos produtos tiver maior complexidade, ou maior volume de produção, poderá exigir mais tempo de trabalho do supervisor. Se for o caso, o critério de rateio da remuneração do supervisor de produção deverá levar em conta essa disparidade.

Crepaldi (2017) lista as vantagens e desvantagens do custeio por absorção, apresentados no Quadro 5.

Quadro 5 – Vantagens e Desvantagens do Custeio por Absorção

Vantagens
Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos de produção, permitindo apuração do custo total de cada produto.
Está de acordo com os Princípios de Contabilidade e as leis tributárias.
Não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.
Atende efetivamente à fixação de preços de venda mais reais.
Só é considerado custo a parcela dos materiais utilizados na produção.
Desvantagens
Os custos indiretos são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre com grande grau de arbitrariedade.
O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, além disso, a variação do volume de um produto poderá afetar o custo de outros após o rateio do custo fixo.
Os custos fixos existem independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites)
Todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Para tanto, deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação desses custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos, o que pode distorcer a informação em aspectos gerenciais.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Crepaldi (2017, p. 124).

Tendo em vista suas vantagens e aceitação legal o custeio por absorção é um dos mais utilizados pelas empresas. Ainda assim, para evitar que as desvantagens associadas ao custo fixo e ao rateio atrapalhem na tomada de decisão, muitas empresas combinam o custeio por absorção com o custeio variável, que trata apenas dos custos variáveis, sem a necessidade distribuir os custos fixos.

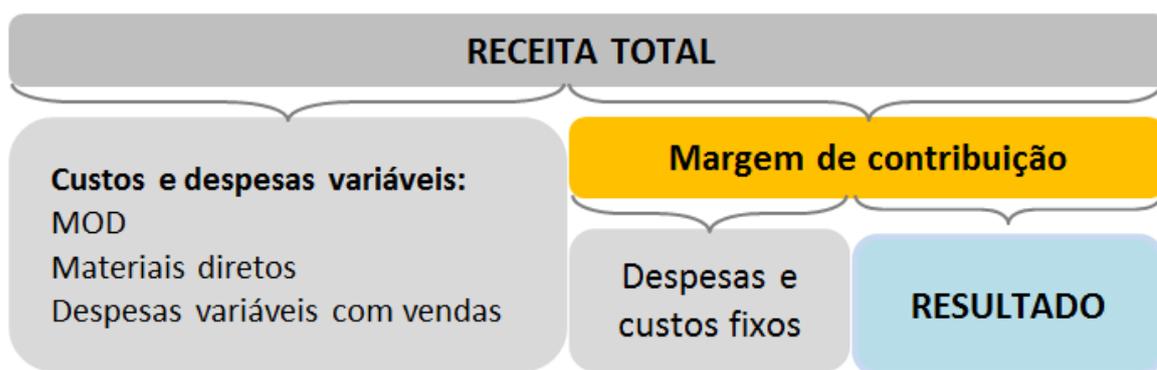
2.2.2.2 Custeio variável

Nessa sistemática de custeio, também conhecida como custeio direto, são considerados custos todos os gastos que variam diretamente com a quantidade produzida/vendida ainda que esses gastos não ocorram na produção dos produtos, como as despesas variáveis de vendas. Os gastos fixos, inclusive os relacionados à produção, são considerados despesas do período (FREZATTI et al., 2009; CREPALDI, 2017).

Para calcular o custo nesse método, deve-se separar os gastos fixos dos gastos que variam de acordo com o volume de produção. Os gastos fixos serão imediatamente alocados no resultado enquanto que os gastos variáveis irão compor o custo dos produtos, acabados ou não (CREPALDI, 2017).

O custeio variável trabalha com o conceito de margem de contribuição (MC). A margem de contribuição é calculada a partir da diferença entre a receita com vendas e os custos variáveis, e corresponde ao valor que irá absorver as despesas fixas. Já a diferença entre a margem de contribuição e os gastos fixos será o resultado da empresa (CREPALDI, 2017). A Figura 3 sintetiza esse conceito.

Figura 3 – Margem de contribuição



*Considerando que receita e despesa não operacional sejam zero

Fonte: Elaborado pela autora.

O custeio variável não é fiscalmente aceito para fins de elaboração das demonstrações contábeis e tributação no Brasil, no entanto, essa metodologia tem claras vantagens gerenciais, uma vez que a apropriação dos custos não é enviesada com rateios (PADOVEZE, 2010).

O uso desse custeio como gerador de informação gerencial se respalda no argumento de que os custos fixos existirão independentemente do volume de produção de um ou outro determinado produto, portanto, devem ser tratados como um encargo necessário ao funcionamento da empresa. Como não são diretamente relacionados aos produtos, sua distribuição implica em critérios de rateio que sempre possuem algum (maior ou menor) grau de arbitrariedade e isso atrapalha a tomada de decisão (CREPALDI, 2017).

O Quadro 6 realça as principais vantagens e desvantagens do custeio variável.

Quadro 6 – Vantagens e desvantagens do custeio direto

Vantagens
O custo dos produtos é mensurável objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns.
Os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil.
É um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos.
O custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.
É totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos.
Desvantagens
Não é fiscalmente aceito no Brasil.
A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período, se avaliado isoladamente de outros períodos.
Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio.
O custeamento direto é voltado para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

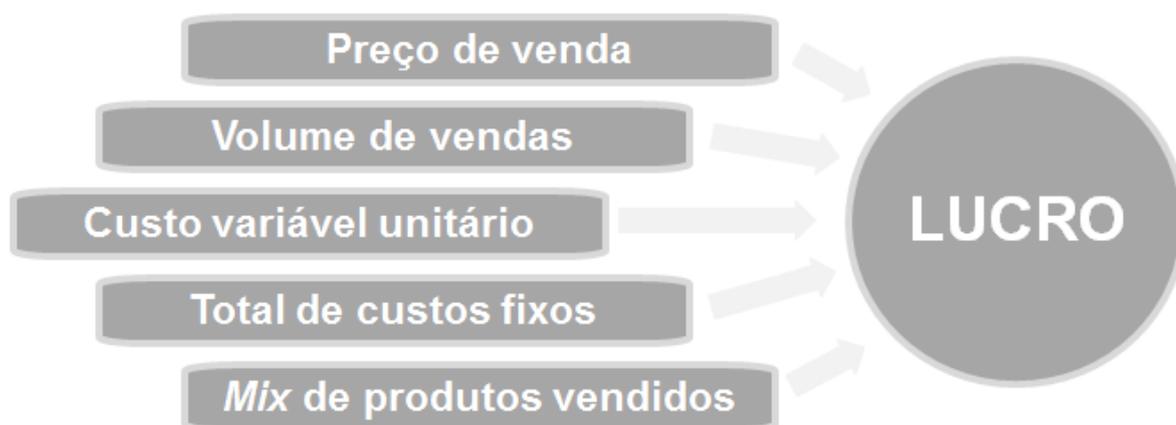
Fonte: Elaborado pela autora com base em Padoveze (2010).

Outro fator que torna o custeio variável um poderoso aliado da gestão é que o conhecimento da margem de contribuição permite realizar análises entre a relação custo-volume-lucro.

2.2.3 Análise Custo-Volume-Lucro

É fundamental que a gerência compreenda as relações entre custo, volume e lucro e o objetivo da análise Custo-Volume-Lucro (CVL) é justamente auxiliar a compreender essas relações. Essa análise procura verificar e prever como o lucro é/será afetado de acordo com diversos fatores, conforme ilustra a Figura 4.

Figura 4 – Fatores que afetam o lucro



Fonte: Elaborado pela autora com base em Garrinson, Norren e Brewer (2013).

A compreensão do quanto e de que forma esses fatores afetam o lucro possibilita que a gestão tome decisões mais assertivas sobre quais produtos e serviços oferecer, qual estrutura de custos manter e quais preços cobrar (GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013). Através da análise CVL o gestor pode responder a perguntas como: e se eu passar a vender (ou deixar de vender) determinado produto? E se eu baixar meu preço, a fim de fechar um contrato que alterará significativamente minha quantidade produzida e vendida? Quanto posso baixar meu preço para aumentar determinado volume nas vendas? Através dos resultados o gestor poderá avaliar os ganhos de cada situação (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004).

Como já citado, a diferença entre a receita e os custos variáveis corresponde à margem de contribuição, é ela que irá recuperar os custos fixos e o valor

remanescente representará o lucro operacional (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004). A margem de contribuição é uma informação fundamental da análise CVL, pois permite calcular diversas predições, sendo que uma delas é o ponto de equilíbrio.

O ponto de equilíbrio corresponde ao nível de venda onde não há lucro nem prejuízo, as receitas totais são iguais aos custos e despesas totais, ou seja, quando a margem de contribuição total é igual aos gastos fixos. Caso o preço de venda seja constante, a quantidade vendida nesse cenário é o ponto de equilíbrio em quantidade, sendo que a partir desse ponto a margem de contribuição de cada unidade vendida a mais será resultado (PADOVEZE, 2010). A Figura 3 ilustrou uma margem de contribuição superior aos gastos fixos. Compara-se agora com a Figura 5, que demonstra a margem de contribuição no ponto de equilíbrio.

Figura 5 – Margem de contribuição no ponto de equilíbrio



*Considerando que receita e despesa não operacional sejam zero.

Fonte: Elaborado pela autora.

Obviamente os gestores não pretendem que seu resultado seja zero, ainda assim, conhecer o ponto de equilíbrio é importante, pois nos permite analisar o lucro-alvo: o volume de venda necessário para atingir um determinado resultado (GARRINSON; NOREEN; BRAUER, 2013).

Podemos calcular a margem de contribuição unitária dividindo a margem de contribuição total pela quantidade de produtos vendidos, ou pela diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004). A partir daí, basta dividir o lucro esperado pela margem de contribuição unitária para verificar quantas unidades precisam ser vendidas, além da

quantidade no ponto de equilíbrio, para obter o resultado esperado. A Figura 6 ilustra a fórmula da margem de contribuição e a fórmula para encontrar quantidade de unidades vendidas para alcançar um lucro-alvo

Figura 6 – Margem de contribuição e lucro-alvo

$$MC = Receita - Custos\ variáveis$$

$$Unidades\ vendidas = \frac{Custo\ fixos + Lucro\ alvo}{MC\ unitária}$$

Fonte: Elaborado pela autora.

Após o ponto de equilíbrio, qualquer aumento percentual nas vendas implicará num aumento em percentual ainda maior no lucro. Esse efeito se chama alavancagem operacional, que, de acordo com Padoveze (2010, p. 377), “significa a possibilidade de acréscimo do lucro total pelo incremento da quantidade produzida e vendida, buscando a maximização do uso dos custos e despesas fixas”.

Baseado na alavancagem operacional, uma empresa pode decidir por uma redução de preço em favor do aumento de volume de vendas, desde que esse aumento de volume não afete os custos fixos. Nesse cenário a redução no preço significa igual redução na margem de contribuição, mas se a variação no volume for significativa ainda haverá aumento no lucro (PADOVEZE, 2010; HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004; GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013). Essa análise é ainda mais válida quando a empresa pode aplicar diferentes preços em diferentes clientes, nesse caso, uma empresa que está no ponto de equilíbrio ou acima pode baixar significativamente o preço para, por exemplo, fechar um novo contrato, aumentando seu faturamento e com isso, seu lucro.

2.2.4 Custo Padrão

Nos métodos de custeio anteriormente discutidos, o objetivo é apurar o custo real do produto. Isso geralmente é realizado no fechamento de um período de um mês, mas independentemente do momento em que o custo é apurado, o resultado sempre será um custo passado, um custo ocorrido, conhecido como custo real. Já o custo-padrão, segundo Padoveze (2010), é voltado a eventos futuros ou resultados almejados, que não necessariamente se tornarão realidade no cenário da empresa.

O autor acrescenta também que uma empresa que usa o custeio por absorção ou variável ainda pode valer-se do custo-padrão. Isso porque o custo-padrão pode ser uma ferramenta à parte, possibilitando uma vasta gama de informações e análises que não são o foco dos métodos de custeio que apuram o custo real.

O objetivo do custo-padrão é proporcionar à gestão informações que possibilitem identificar e corrigir ineficiências. Crepaldi (2017, p. 259) define que o custo-padrão tem como finalidade básica:

proporcionar um instrumento de controle à administração da empresa. Nesse sentido, podemos dizer que controle significa tomar conhecimento de uma determinada realidade, compará-la com aquilo que deveria ser, em termos ideais, identificar oportunamente os desvios e tomar providência no sentido da correção de tais desvios. A maior utilidade do custo-padrão é servir como parâmetro para o controle dos custos reais e como instrumento para a empresa detectar suas ineficiências.

Segundo Garrinson, Noreen e Brewer (2013), a utilização dessa ferramenta baseia-se na determinação de padrões de quantidade e preço para todos os insumos importantes no processo e fabricação, como matéria-prima, mão de obra e hora máquina. Sabendo quanto é usado de cada insumo e o custo desses insumos, é possível determinar o custo-padrão do produto. Esses padrões podem ser ideais, estimados ou correntes, sendo o último também chamado de padrão prático.

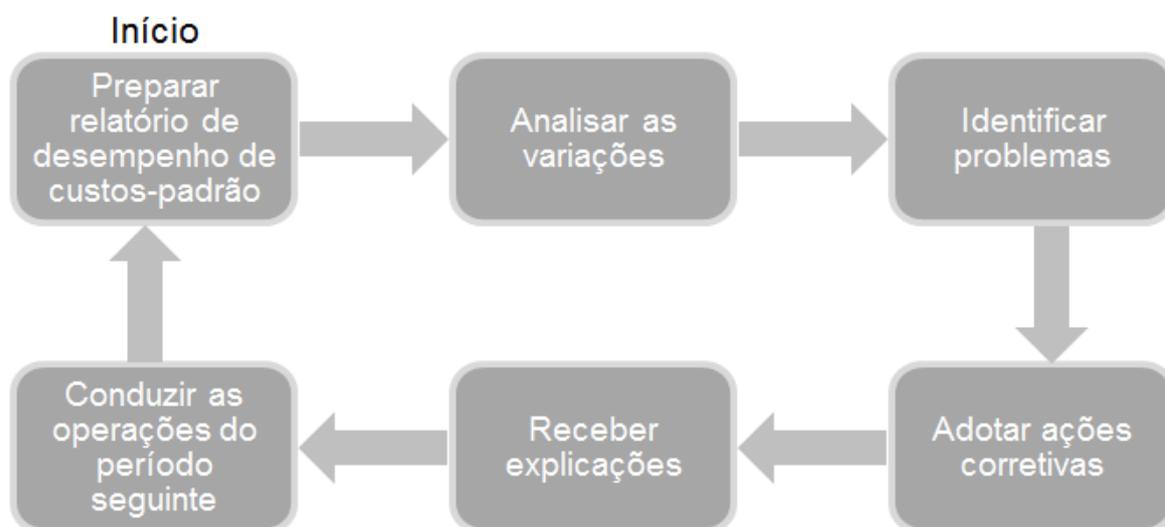
Os padrões ideais são aqueles calculados cientificamente e que somente podem ser alcançados nas melhores circunstâncias possíveis. Eles não levam em consideração desperdícios, tempo de ociosidade por quebra de máquinas, períodos de ociosidade dos funcionários, ou qualquer interrupção do trabalho. Em linhas gerais, é uma meta muito improvável de ser alcançada, o que pode até desencorajar os funcionários. Além disso, o uso de padrões ideais dificulta a interpretação das variações entre custo padrão e custo real, uma vez que sempre haverá variações entre a realidade e o padrão ideal (CREPALDI, 2017; GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013; PADOVEZE, 2010).

Os padrões correntes, por outro lado, adotam valores, nas palavras dos autores “rígidos, mas alcançáveis”, deixando margem, dentro de certos limites, para tempo ocioso, desperdícios inevitáveis, e períodos de descanso dos funcionários. A adoção de padrões práticos facilita a análise das variações. Já que é um padrão realista e pode ser alcançado, os resultados que divergirem do padrão corrente devem ser investigados. Além disso, padrões práticos podem ser usados em

previsões de fluxo de caixa e planejamento de estoque, o que não pode ser feito com padrões ideais, uma vez que estes destoam da realidade (CREPALDI, 2017; GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013; PADOVEZE, 2010).

Após determinados os padrões, os gestores poderão usar os próximos resultados para realizar o gerenciamento por exceção. O gerenciamento por exceção consiste em comparar os custos reais incorridos – incluindo os valores e quantidades dispendidos nos insumos – com os padrões previamente estabelecidos a procura de variações. As discrepâncias devem ser investigadas para que possíveis problemas sejam identificados e solucionados (GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013). A Figura 7 apresenta o ciclo dessa análise.

Figura 7 – Ciclo da análise da variação



Fonte: Adaptado de Garrinson, Norren e Brewer (2013).

Nesse sentido, se pode dizer que o custo-padrão é uma importante ferramenta no controle de custos e aperfeiçoamento da produtividade, uma vez que possibilita detectar deficiências através da comparação entre o custo real com o custo que deveria ter ocorrido, o custo-padrão. Apesar de sua utilização ser mais comum em grandes indústrias, o custo-padrão trás benefícios a indústrias de todos os portes e inclusive a prestadores de serviço.

2.2.5 Orçamento

Orçamento é um plano de ação proposto pela gestão da empresa para um determinado período. É expresso em termos quantitativos formais e sua função é auxiliar a gestão da empresa no planejamento e controle. O planejamento implica em estabelecer metas e objetivos e preparar orçamentos que permitam alcançar essas metas e o controle envolve a análise das variações e *feedback* para verificar se os objetivos estão sendo atingidos ou realizar alterações, se necessário. (GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013). Em outras palavras, o orçamento tem por objetivo estabelecer as metas necessárias para atender aos objetivos estratégicos. Já os objetivos estratégicos são voltados ao atingimento da própria missão da empresa (ATRILL; MCLANEY, 2014).

Quando elaborados, informados e acompanhados corretamente, os orçamentos trazem uma série de benefícios para a empresa. Esses benefícios são apresentados no Quadro 7.

Quadro 7 – Vantagens do orçamento

Comunicam os planos da gerencia a toda a organização.
Impulsionam o planejamento e a implementação estratégica de planos.
Proporcionam uma estrutura para avaliação do desempenho (real versus orçado).
Coordenam as atividades de toda a organização, integrando os planos de suas várias partes. A criação de orçamentos ajuda a assegurar que todos na organização sigam a mesma direção.
Motiva gestores e funcionários.
O processo orçamentário fornece um meio de alocar recursos às partes da organização onde possam ser usados de maneira mais eficaz.
O processo orçamentário pode revelar possíveis gargalos de produção antes que eles ocorram

Fonte: Elaborado pela autora com base em Garrinson, Norren e Brewer (2013) e Horngreen, Datar e Foster (2004).

Para que o programa orçamentário seja bem-sucedido é essencial que ele seja realizado em conjunto com os gerentes de todas as áreas. Orçamentos definidos pela alta direção e impostos aos demais, além do risco de serem inatingíveis, podem gerar desmotivação e descomprometimento. O orçamento

autoimposto é aquele realizado com forte participação dos gerentes, o que gera estimativas mais confiáveis e maior comprometimento, uma vez as metas a serem atingidas pelos gerentes foram as que eles mesmos propuseram (GARRINSON; NORREN; BREWER, 2013).

A cooperação das áreas é vital para que se possa realizar o gerenciamento por responsabilidade, que é responsabilizar um gerente apenas por aquilo que ele pode controlar. Para tanto, a empresa deve estar estruturada em centros de responsabilidade, e cada centro de responsabilidade terá alguém responsável por planejar e controlar os recursos humanos e físicos (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004).

Nos orçamentos devem estar presentes as metas da empresa, por exemplo, se a empresa quer aumentar seu *marketshare*, isso deve ser considerado no orçamento de marketing. Como todos os orçamentos são interligados, logo o valor alocado para marketing irá afetar o valor disponível a todos os outros orçamentos, por esse motivo é essencial que todos na empresa entendam os objetivos da organização.

Os orçamentos geralmente são elaborados a partir de uma previsão de receita. Essa previsão definirá o orçamento de produção e de caixa, já esses impactam no orçamento dos custos de produção e níveis de estoque a serem mantidos. Ao fim, todos os relacionamentos se inter-relacionam, e cada um deve coincidir com a realidade dos demais (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004).

Uma vez elaborados, os orçamentos são uma ótima ferramenta para avaliar seu desempenho. O desempenho pode ser avaliado através da comparação dos resultados atuais com resultados passados, entretanto, em um resultado passado estão refletidos todos os erros cometidos e desvios ocorridos nesse período, que se traduzem em um desempenho abaixo do padrão. Ao usar o orçamento para avaliar o desempenho, esse problema é evitado. Além disso, o orçamento é elaborado considerando as condições futuras, que podem diferir das condições passadas. (HORNGREEN; DATAR; FOSTER, 2004). No orçamento constam os resultados esperados dos planos estabelecidos, nada mais lógico que verificar o desempenho desses planos comparando os resultados obtidos com os esperados.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CONTABILIDADE GERENCIAL E MPE

O presente estudo já destacou a importância da contabilidade gerencial no processo de gestão das empresas, entretanto, a contabilidade gerencial ainda é um assunto pouco abordado na literatura. O fato ficou evidente em um estudo realizado por Carvalho et al. (2016), que analisou o período de 15 anos de publicações de 13 revistas indexadas no ISI, num total de 4.972 artigos. Destes, apenas 333 citam “management accounting”, “management control” ou “controllership”.

No cenário nacional, a pesquisa realizada por Lunkes et al. (2014) procura verificar o estágio da contabilidade gerencial sob a perspectiva da legitimidade sociopolítica e cognitiva. Os autores afirmam que nos Estados Unidos a disciplina já se tornou uma área com características próprias, tendo sua própria representação de classe e registro específico, o CMA (*Certified Management Accountant*), mas que o mesmo não ocorreu em outros países, como o Brasil. A pesquisa analisou documentos e normas e resoluções de órgãos oficiais e de representação de classe além de publicações em periódicos de contabilidade, congressos e seminários, grades curriculares de cursos de Ciências Contábeis de universidades federais, entre outros e pode verificar que a legitimidade cognitiva apresenta-se consolidada, ao passo que para legitimidade sociopolítica a contabilidade gerencial ainda precisa de maior reconhecimento.

Em outra pesquisa, também realizada por Lunkes, e por Felio e Rosa (2013), foram analisados mais de 700 artigos entre Brasil e Espanha para que estes fossem comparados com a pesquisa realizada nos trabalhos publicados por revistas de língua inglesa realizada por Hesford et al. (2007). Segundo os autores, a contabilidade gerencial tem tido pouco destaque nos jornais Brasileiros e Espanhóis.

Além disso, os autores alertam que muitos dos trabalhos publicados no Brasil fazem demasiada referência a artigos e livros publicados no país, o que é negativo, uma vez que os avanços internacionais na área acabam por ficar de fora das discussões. Por outro lado, o estudo evidenciou a crescente publicação de estudos empíricos (no Brasil), uma vez que trazem resultados diferentes da repetitiva revisão literária (LUNKES; FELIU; ROSA, 2013).

O trabalho realizado por Ribeiro e Espejo (2013) analisou os temas abordados nas teses e dissertações dos programas de pós-graduação *Stricto Sensu* entre 1973 a 2010 a fim de verificar a evolução das pesquisas em contabilidade

gerencial. Os resultados mostraram que ferramentas mais antigas como o custeio por absorção e o custeio variável ainda tem forte presença, sendo elemento de destaque em muitos trabalhos devido a sua funcionalidade.

Outra ferramenta que teve destaque nas pesquisas analisadas pelos autores é o orçamento. Sua importância tem sido salientada tanto como uma ferramenta de controle quanto como um modelo de gerenciamento e os trabalhos mais recentes o apresentam combinado com técnicas gerenciais mais atuais. Outras ferramentas recorrentes foram o custeio ABC, o planejamento estratégico, o BSC e o EVA (RIBEIRO; ESPEJO, 2013).

A pesquisa de Kos et al. (2014), procurou verificar a compreensão e utilização da informação contábil pelos micros e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. Segundo os autores, as micro e pequenas empresas são “responsáveis pela sustentação da economia brasileira” uma vez que respondem por 27% do PIB e empregam 52% da mão de obra formal, o que corresponde a 40% da massa salarial brasileira. Os autores expõem que países da União Europeia, USA e Canadá têm se preocupado com a o desenvolvimento dessas empresas, embora não haja um consenso acerca do enquadramento como MPE entre os países.

Para verificar a compreensão e utilização da informação contábil pelos micros e pequenos empreendedores em seu processo de gestão os autores desenvolveram um questionário que foi aplicado em 50 MPE na cidade de Guarapuava-PR. Analisando os dados os autores puderam concluir que os gestores recebem parte da informação e as usam em seu processo decisório mesmo não as compreendendo completamente (KOS et al., 2014).

Com o objetivo de averiguar o uso dos instrumentos de contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas e o seu fornecimento pelo escritório de contabilidade, Santos et al. (2018) realizaram uma pesquisa descritiva a partir de levantamento cuja amostra foi composta por 39 empresas clientes de um escritório de contabilidade em comum.

Através de questionário respondido pelas empresas e entrevista realizada com a equipe do escritório contábil em questão foi possível verificar que as empresas fazem uso de ferramentas como orçamento, análise custo-volume-lucro, cálculo do ponto de equilíbrio, planejamento estratégico e retorno sobre o investimento, no entanto, estas não são fornecidas pelo escritório contábil, mas elaborados internamente pelas empresas. Verificou-se também que as

demonstrações contábeis fornecidas pelo escritório nem sempre são utilizadas pelos gestores e a prestadora de serviços entrevistada afirma que muitos clientes não entendem a linguagem contábil. Além disso, apesar de minoria, houve empresas onde não foi constatado o uso de controles básicos de gestão, como despesas, custos e caixa (SANTOS et al., 2018).

Os autores especularam o risco de as empresas estarem elaborando seus próprios relatórios gerenciais sem a real compreensão do propósito das ferramentas escolhidas e afirmam que deve haver orientação por parte da prestadora dos serviços acerca das ferramentas utilizadas, ainda que essas não sejam elaboradas pela prestadora (SANTOS et al., 2018).

Com base nesses estudos pode-se observar que a contabilidade gerencial precisa ser mais explorada no ambiente nacional e sua importância mais difundida frente aos gestores, principalmente quando se tratam de micro e pequenas empresas. Por outro lado, as prestadoras de serviço devem fornecer mais detalhes sobre as informações disponibilizadas a fim de auxiliar no entendimento de seus clientes, uma vez que, de acordo com as pesquisas analisadas, muitos gestores ainda não compreendem a informação fornecida.

3 METODOLOGIA

O método de pesquisa procura identificar quais foram os meios e procedimentos técnicos adotados para o desenvolvimento de uma pesquisa e a chegada a um resultado.

De acordo com Martins (2005), os procedimentos utilizados estão relacionados aos objetivos específicos da pesquisa, ou seja, os procedimentos são escolhidos de forma a atingir os objetivos específicos, o que levará ao atingimento do objetivo final.

Assim, esse capítulo apresenta o método utilizado nessa pesquisa, o que consiste em informar como ela é classificada, qual sua população e amostra, quais técnicas foram empregadas na coleta e tratamento dos dados e quais são as limitações do método utilizado.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Silva e Menezes (2001), uma pesquisa pode ser classificada quanto à sua natureza, forma de abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos.

Quando à sua natureza, a presente pesquisa pode ser classificada como aplicada, uma vez que procura gerar conhecimento sobre um tema específico de forma a auxiliar na compreensão dos contadores acerca da percepção dos gestores de micro e pequenas empresas sobre as ferramentas da contabilidade gerencial.

Com relação à abordagem do problema, uma pesquisa pode ser quantitativa ou qualitativa. Esse estudo se classifica como quantitativo uma vez que os dados obtidos serão traduzidos em números de forma a serem analisados estatisticamente (GIL, 2010).

Segundo Gil (2010), a pesquisa também pode ser classificada de acordo com o seu objetivo como exploratórias, descritivas ou explicativas. Nas palavras de Silva (2008, p.59), a pesquisa descritiva “Tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis.”. Nesse caso, a presente pesquisa é classificada como descritiva, pois seu objetivo delimita-se a averiguar se e quais as ferramentas da contabilidade gerencial são usadas pelos gestores das MPE, sem a pretensão de explicar por que

os gestores optam por usar ou não as ferramentas ou quais as consequências de sua utilização, o que caracterizaria uma pesquisa explicativa.

Uma pesquisa também pode ser classificada de acordo com o seu procedimento técnico (GIL, 2010). Nesse sentido, a presente pesquisa se enquadra em um levantamento, ou *survey*, uma vez que envolve questionar diretamente a população envolvida a fim de verificar suas características e seu conhecimento e utilização das ferramentas da contabilidade gerencial.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população ou universo de uma pesquisa são todos os indivíduos que possuem as características determinadas no estudo em questão (SILVA; MENEZES, 2001). Portanto, a população dessa pesquisa são todas as micro e pequenas empresas da região industrial de Sapucaia do Sul.

A amostra pode ser definida como “um subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população” (GIL, 1999, p. 100), ou seja, uma parcela da população cujas características serão extrapoladas para toda a população, portanto, quanto maior a amostra melhor a representatividade da população e mais acurados os resultados obtidos. As amostras ainda podem ser classificadas como probabilísticas ou não probabilísticas.

As amostras probabilísticas tem rigor científico e podem ser calculadas por diversos métodos, mas sempre de forma que cada elemento da população tenha chance de ser selecionado para a amostra. Quando elementos da população são de alguma forma escolhidos a partir de critérios estabelecidos pelo pesquisador a amostra é considerada não probabilística (GIL, 2010). Dessa forma, esta pesquisa tem amostra não probabilística, cujo critério de seleção é a acessibilidade.

Considerando o exposto, a amostra desta pesquisa é formada pelas 56 empresas que responderam o questionário encaminhado.

3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados foram coletados a partir de questionário elaborado através do aplicativo Google Docs que foi enviado ao endereço eletrônico das empresas foco

do estudo. O questionário foi encaminhado aos gestores das empresas, ou a cargos equivalentes, uma vez que a percepção destes está atrelada ao objetivo dessa pesquisa.

De acordo com Gil (1999, p. 128), o “questionário é uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas etc.”. O questionário elaborado para essa pesquisa, apresentado no APÊNDICE A, foi composto por 3 blocos cujos objetivos são:

- a) caracterizar os respondentes: procurou-se identificar a área de formação, o cargo exercido na empresa, tempo de atuação a fim de verificar se o respondente atuava na gestão da empresa e posteriormente traçar um paralelo entre o perfil do respondente e as respostas dos demais blocos;
- b) determinar o perfil e porte da empresa: foram incluídas questões relacionadas a localização da empresa, faturamento anual e número de funcionários a fim de delimitar as respostas ao escopo da pesquisa, além disso, buscou-se verificar o ramo e tempo de atuação e forma de tributação; e
- c) averiguar o uso das ferramentas da contabilidade gerencial: buscou-se identificar como a informação é gerenciada, quais ferramentas são aplicadas e, na percepção dos gestores, qual o grau de importância de diferentes ferramentas da contabilidade gerencial e o papel do contador na gestão e elaboração da informação gerencial.

O questionário foi submetido a um pré-teste, onde foi respondido pelo gestor de uma prestadora de serviços localizada em Porto Alegre para que este avaliasse a clareza da linguagem e criticasse conceitos ambíguos ou abstratos a um gestor não formado em contabilidade. As suas considerações foram observadas a fim de deixar o questionário mais autoexplicativo e compreensível a gestores de diversos segmentos e áreas do conhecimento.

O objetivo dessa pesquisa é analisar a importância da contabilidade gerencial na gestão das micro e pequenas empresas de Sapucaia do Sul – RS, portanto, foram incluídas questões a fim de averiguar se a empresa se enquadra nesse escopo.

Como já mencionado, no Brasil as definições de micro e pequena empresa mais adotadas são as da Lei Complementar nº 123, baseada na receita bruta anual, e a do IBGE, baseada no número de funcionários. Para este estudo foi considerado como respondente válido aquele que se enquadrou em pelo menos uma das definições.

Após o pré teste o questionário, foi encaminhado a 3.687 endereços eletrônicos obtidos a partir da aquisição de um *mailing* comercial através da empresa Base Mailing, localizada em São Paulo – SP. Foram obtidas 56 respostas, que foram exportadas do aplicativo Google Docs para o Excel onde uma análise preliminar foi realizada para identificar os respondentes válidos na obtenção da amostra da pesquisa. Primeiramente foram excluídos 14 respondentes cuja empresa não estava localizada no município de Sapucaia do Sul. Dos 42 respondentes restantes, 3 informaram faturamento superior à R\$ 4,8 milhões ao ano, no entanto, 2 destes se enquadraram na definição do IBGE e, portanto, foram mantidos.

Seguindo o mesmo critério, houve uma empresa do setor de prestação de serviços que afirmou ter entre 50 e 99 funcionários e faturamento igual ou inferior à R\$ 4,8 milhões por ano. Por se enquadrar no critério da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, essa empresa foi mantida na amostra.

Após a delimitação por município e porte, restaram 41 respostas, dentre esses, quando questionados acerca do cargo que ocupavam na empresa, 4 respondentes se identificaram como “auxiliar financeiro”, “estágio”, “departamento pessoal” e “assistente”. Foi considerado que essas respostas não asseguravam que o respondente teria a expertise necessária para responder pela empresa, portanto, a fim de assegurar a acuracidade da pesquisa esses 4 respondentes foram desconsiderados. Sendo assim, a amostra que foi submetida à análise nesta pesquisa é de 37 respondentes.

Os dados da amostra formaram a base de dados que foi sujeitada à análise realizada nos sistemas Microsoft Excel e *IBM SPSS Statistics*. Foram utilizadas ferramentas da estatística descritiva e testes estatísticos não paramétricos.

Os testes não paramétricos têm por objetivo verificar se existe associação entre duas variáveis qualitativas. O teste exato de Fisher é um teste não paramétrico indicado para amostras pequenas, portanto, esse teste foi aplicado para verificar se existia associação entre as variáveis e foi considerada diferença estatisticamente significativa aquela que apresentou *valor p* menor que 0,05 (RAUPP, 2012).

3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Todos os métodos de pesquisa podem apresentar limitações. As principais limitações associadas ao método empregado nesse estudo estão relacionadas: ao tamanho da amostra, que pode não ser suficientemente grande para que os resultados sejam extrapolados a toda a população; ao meio eletrônico, uma vez que o questionário pode ser respondido por outra pessoa com acesso ao e-mail que não o gestor e que o envio eletrônico pode dificultar a comunicação entre entrevistador e respondente e levar a resultados diferentes dos que seriam obtidos através de uma comunicação direta e presencial.

O questionário em si também constitui uma limitação. Gil (1999) menciona que o entrevistado que não compreender as perguntas não tem acesso as instruções do pesquisador e que os resultados podem ser subjetivos de acordo com a interpretação de cada respondente. Além disso, o instrumento de coleta pode não compreender todas as questões necessárias para um real entendimento dos objetivos específicos deste estudo.

Por fim, existe o risco de que as respostas fornecidas pelos gestores não sejam totalmente condizentes com a realidade da empresa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise dos dados coletados a partir das 37 empresas que participaram da pesquisa e se enquadram nos critérios deste estudo.

Este capítulo foi dividido em três seções. As seções seguem a ordem já aplicada no questionário, onde a primeira visa analisar o perfil do respondente; a segunda visa analisar o perfil da empresa; e a última procura verificar o uso das informações gerenciais nas empresas e a importância atribuída pelos respondentes às ferramentas da contabilidade gerencial e também, a percepção dos gestores no relacionamento entre contabilidade e informação gerencial e se existe associação entre essas variáveis as características das empresas.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

O primeiro bloco de questões buscou identificar o perfil do respondente e verificar se o mesmo tem conhecimento para retratar a realidade da empresa e expressar a percepção da gestão nas perguntas que seguiriam.

Assim, a primeira questão buscou identificar o grau de instrução dos respondentes, conforme apresenta a Tabela 2.

Tabela 2 – Grau de Instrução

Grau de instrução	Total	
	fi	f%
Ensino Médio Completo	8	21,62%
Ensino Superior Completo	22	59,46%
Ensino Superior Incompleto	6	16,22%
Mestrado	1	2,70%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando o grau de instrução dos respondentes, constata-se que 59,46% têm superior completo, sendo que e um total de 78,38% no mínimo iniciou o curso superior.

Complementando a primeira questão, a segunda verificou a área de formação dos respondentes, onde as opções “Administração”, “Contabilidade” e “Gestão

Financeira” eram elegíveis e havia um campo aberto para outros cursos. O resultado é exibido na Tabela 3.

Tabela 3 – Área de formação

Área de formação	Total	
	fi	f%
Administração	11	29,73%
Arquitetura	1	2,70%
Contabilidade	7	18,92%
Design de interiores	1	2,70%
Direito	1	2,70%
Eng. Civil	1	2,70%
Eng. Mecânica	1	2,70%
Gestão Financeira	1	2,70%
Magistério	2	5,41%
Medicina veterinária	1	2,70%
Processamento de Dados	1	2,70%
Publicidade e propaganda	1	2,70%
Sistemas de Informação	1	2,70%
Téc. em Edificações	1	2,70%
Téc. em Eletrônica	1	2,70%
Téc. em Sistemas a Gás	2	5,41%
Tecnologia da Informação	1	2,70%
Não se aplica	2	5,41%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme exposto pela Tabela 3, percebe-se que os respondentes estão divididos em diversas áreas de atuação, embora predominem os formados em administração.

É possível verificar que 6 respondentes citaram cursos técnicos (magistério, edificações, eletrônica e sistemas a gás) e apenas três não responderam, portanto, conclui-se que dos 8 respondentes que afirmaram não possuir curso superior 6 tem formação técnica, o que corresponde a uma amostra onde 94,59% dos respondes possui ensino técnico, ou superior completo ou em andamento.

A Questão 3 procurou constatar o tempo de atuação dos respondentes na área de formação indicada na Questão 2. Os resultados estão expostos na Tabela 4.

Tabela 4 – Tempo de atuação na área

Tempo de atuação na área	Total	
	fi	f%
Menos de 1 ano	3	8,11%
De 4 a 6 anos	3	8,11%
De 7 a 10 anos	9	24,32%
Mais de 10 anos	22	59,46%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 4 indica que a maioria dos respondentes atua na área há mais de 10 anos, correspondendo a 59,46% da amostra. Outros 9 respondentes têm entre 7 a 10 anos de atuação na área, correspondendo a 24,32% da amostra.

Completando a amostra, 3 respondentes atuam entre 4 a 5 anos na área e outros 3 há menos de um ano, cada caso correspondendo a 8,11% da amostra. Os dados permitem concluir que 34 respondentes atuam na área há no mínimo 4 anos, representando 91,89% da amostra.

A próxima pergunta tinha por objetivo descobrir há quanto tempo os respondentes atuavam na empresa, sendo que as respostas estão apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Tempo de atuação na empresa

Tempo de atuação na empresa	Total	
	fi	f%
Menos de 1 ano	4	10,81%
De 1 a 3 anos	3	8,11%
De 4 a 6 anos	10	27,03%
De 7 a 10 anos	4	10,81%
Mais de 10 anos	16	43,24%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Com base na Tabela 5, pode-se verificar que 43,24% dos respondentes atuam na empresa há mais de 10 anos, sendo que 81,08% destes atuam na empresa há 4 ou mais anos. Por outro lado, 10,81% dos respondentes afirmaram atuar na empresa há menos de 1 ano.

A fim de verificar o respondente estava apto a retratar a realidade da empresa perante as perguntas, a Questão 5 tinha por objetivo verificar o cargo que o respondente ocupava na empresa. Considerando as 37 empresas selecionadas para

a amostra, a distribuição dos cargos dos respondentes se dá conforme ilustrado na Tabela 6.

Tabela 6 – Cargo ocupado na empresa

Cargo ocupado na empresa	Total	
	fi	f%
Gerente/Administrador	6	16,22%
Sócio/Diretor	28	75,68%
Supervisor/Coordenador	3	8,11%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Nos resultados apresentados na Tabela 6 verifica-se que todos os respondentes atuam em cargos relacionados à gestão da empresa, sendo que a grande maioria destes (75,68%) se apresentou como sócio ou diretor. Gerentes e administradores seguiram, representando 16,22% dos respondentes. Os supervisores e coordenadores completam a amostra, correspondendo à 8,11% do total dos respondentes.

A sexta pergunta, última deste bloco, buscou descobrir o tipo de vínculo que o respondente mantém com a empresa. Os resultados são exibidos na Tabela 7.

Tabela 7 – Tipo de vínculo com a empresa

Tipo de vínculo com a empresa	Total	
	fi	f%
Empregado (CLT)	5	13,51%
Proprietário	32	86,49%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 7 mostra que a grande maioria dos respondentes são os próprios proprietários da empresa, resultando com que apenas 13,51% da amostra seja representada por respondentes contratados pela empresa.

Analisando o primeiro bloco que questões, verifica-se que a maioria dos respondentes possui ensino superior completo, sendo que outros 16,22% não concluíram os estudos até o momento da coleta dos dados. As áreas de formação distribuem-se entre as engenharias, áreas da computação, arquitetura, medicina veterinária, design de interiores, direito, publicidade e propaganda, gestão financeira, magistério, contabilidade, administração e técnicos profissionalizantes.

A variedade de áreas de formação aliada ao fato de que 86,49% dos respondentes são os proprietários da empresa empresas não é inesperada, pois é possível uma pessoa abra um negócio relacionado à sua área de formação, sem necessariamente ter conhecimento em gestão.

Nota-se que grande maioria dos respondentes atua há mais de quatro anos na empresa e são proprietários das empresas pesquisadas. Isso indica que a amostra é adequada à aplicação da pesquisa, pois infere-se que os dados foram coletados de pessoas com conhecimento dos processos de gestão e controle da empresa e capazes de responder as perguntas apresentadas.

4.2 PERFIL DA EMPRESA

O segundo bloco de questões do instrumento de coleta almejava conhecer o perfil das empresas e assegurar que a mostra final estivesse de acordo com o objetivo deste estudo.

A Questão 7 questionava acerca do município onde estava situada a empresa. Todas as 37 empresas que compõem essa amostra estão situadas em Sapucaia do Sul no estado do Rio Grande do Sul.

A Questão 8 buscou identificar o segmento empresarial no qual as empresas estão inseridas. A questão aceitava mais de uma resposta e os resultados são exibidos na Tabela 8.

Tabela 8 – Segmento da empresa

Segmento da empresa	Total	
	fi	f%
Comércio	9	24,32%
Comércio e Serviços	3	8,11%
Comércio, Serviços e Construção Civil	1	2,70%
Construção Civil	1	2,70%
Indústria	3	8,11%
Indústria e Comércio	3	8,11%
Indústria, Comércio e Serviços	1	2,70%
Serviços	15	40,54%
Serviços, Construção Civil	1	2,70%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 8 aponta que a maior parte das empresas prestam serviços, onde 56,76% o fazem. Além disso, a prestação de serviço é a única atividade de 40,54% da amostra. A segunda atividade mais exercida pela amostra é o comércio, praticado por 45,95% das empresas respondentes, onde 24,32% da amostra se dedica exclusivamente a este.

A indústria é o próximo segmento mais selecionado, sendo que 7 empresas praticam atividade industrial, 3 destas sem atuar em outros segmentos, o que corresponde à 18,92% e 8,11% da amostra, respectivamente. Por último, 8,11% dos respondentes afirmaram trabalhar com a construção civil, no entanto, apenas uma empresa se dedica exclusivamente à esta atividade.

Uma vez que empresas que se dedicam a mais de uma atividade tendem a necessitar de uma variedade maior de ferramentas de gestão e controle, vale mencionar que 75,68% das empresas dedicam-se a apenas uma atividade.

A Questão 9 buscava identificar o tempo de atuação da empresa. A pergunta indagava há quando anos a empresa estava em atividade, obtendo-se as respostas ilustradas na Tabela 9.

Tabela 9 – Tempo de atividade da empresa

Tempo de atuação na empresa	Total	
	fi	f%
Menos de um ano	2	5,41%
De 1 a 3 anos	2	5,41%
De 4 a 6 anos	11	29,73%
De 7 a 10 anos	4	10,81%
Mais de 10 anos	18	48,65%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados apurados com a Pergunta 9 indicam que 48,65% das empresas estão em atividade há mais de 10 anos, 10,81% foram fundadas entre 7 e 10 anos atrás enquanto outros 29,73% atuam há pelo menos 4, mas não mais que 6 anos.

Somando as empresas que atuam há mais de 4 anos, tem-se 94,59% da amostra. Esse resultado era esperado uma vez que a maior parte dos respondentes trabalha na empresa há mais de 4 anos e são os proprietários.

A décima pergunta questionava a forma de tributação das empresas, cujas respostas estão distribuídas segundo a Tabela 10.

Tabela 10 – Forma de tributação da empresa

Forma de tributação	Total	
	fi	f%
Simples Nacional	29	78,38%
Lucro Presumido	5	13,51%
Lucro Real	3	8,11%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 10 indica que a maioria das empresas são optantes pelo Simples Nacional, correspondendo a 78,38% da amostra. No entanto, ainda que a amostra tenha sido formada apenas por empresas enquadradas nos conceitos de micro e pequenas empresas, ainda há 13,51% da amostra tributada pelo lucro presumido e 8,11% pelo lucro real.

A Questão 11 verificava o número de funcionários da empresa. Os resultados foram relacionados com os resultados da Questão 8 para evidenciar o número de funcionários de acordo com o segmento da empresa, conforme exhibe a Tabela 11.

Tabela 11 – Segmento x Número de funcionários

Segmento	Número de funcionários									
	Até 9		De 10 a 19		De 20 a 49		De 50 a 99		Total geral	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Comércio e serviços	3	8%	0	0%	0	0%	0	0%	3	8%
Indústria e comércio	2	5%	1	3%	0	0%	0	0%	3	8%
Serviços e construção	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%
Indústria	1	3%	0	0%	1	3%	1	3%	3	8%
Serviços	13	35%	1	3%	0	0%	1	3%	15	41%
Comércio	6	16%	2	5%	1	3%	0	0%	9	24%
Indústria, comércio e serviços	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%
Comércio, serviços e construção	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%
Construção	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%
Total Geral	28	76%	5	14%	2	5%	2	5%	37	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando a Tabela 11 verifica-se que a maioria das empresas tem 9 ou menos funcionários, sendo que a maior parte destas atua exclusivamente na prestação de serviços e a segunda maior parte atua exclusivamente no comércio. Um total de 73% da amostra tem 9 ou menos funcionários e atua com comércio ou serviço, ainda que aliado a outras atividades. Dos 24% da amostra que tem mais de 9 funcionários, predominam os que tem entre 10 a 19 funcionários, representando 14% da amostra.

A Questão 12, por sua vez, tinha como objetivo identificar o faturamento médio anual da empresa. Seus resultados foram cruzados com os dados das questões 8 e 11, de forma a permitir uma análise entre o faturamento médio anual, o segmento e o número de funcionários. Os resultados estão retratados na Tabela 12.

Tabela 12 – Faturamento x Número de Funcionários x Segmento

Segmento	Número de funcionários / Faturamento em Reais													
	Até 9/ < ou = 360k		Até 9/ >360k e <=4,8kk		De 10 a 19/ < ou = 360k		De 10 a 19/ >360k e <=4,8kk		De 20 a 49/ > 4,8kk		De 50 a 99/ >360k e <=4,8kk		Total Geral	
	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%	fi	f%
Comércio e serviços	3	8%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	3	8%
Indústria e comércio	1	3%	1	3%	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	3	8%
Serviços e construção	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%
Indústria	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%	1	3%	3	8%
Serviços	11	30%	2	5%	0	0%	1	3%	0	0%	1	3%	15	41%
Comércio	5	14%	1	3%	1	3%	1	3%	1	3%	0	0%	9	24%
Indústria, comércio, e serviços	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%
Comércio, serviços e construção	1	3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%
Construção	0	0%	0	0%	0	0%	1	3%	0	0%	0	0%	1	3%
Total Geral	22	59%	6	16%	1	3%	4	11%	2	5%	2	5%	37	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando a Tabela 12 percebe-se que a maior parte das empresas, correspondendo a 59% da amostra, têm até 9 funcionários e fatura até R\$ 360 mil por ano, sendo considerada, portanto, micro empresa tanto pela definição da Lei Complementar nº 123 de 2006, baseada no faturamento anual, quanto pela definição do IBGE, baseada na quantidade de funcionários e segmento da empresa.

A análise também aponta que 16% das empresas classificam-se como micro empresas pela definição do IBGE e como empresa de pequeno porte (EPP) pela definição da Lei Complementar nº 123 e outros 3% da amostra estão na situação inversa.

Dos 22% restantes da amostra, 14% classificam-se como EPP em ambas as definições, 5% classificam-se como EPP apenas na definição do IBGE e 3% classificam-se como EPP apenas segundo os critérios da Lei Complementar nº 123.

As questões do segundo bloco mostram que a amostra é adequada aos objetivos dessa pesquisa, pois é composta por empresas situadas no município de Sapucaia do Sul e atuantes em diversos segmentos, sendo que predominam a prestação de serviços e o comércio. A maior parte foi fundada há 7 ou mais anos, sendo que 89,19% estão em atuação há pelo menos 4 anos.

Quanto ao porte, 78,38% são consideradas micro empresas ou nas definições do IBGE ou nas da Lei Complementar nº 123; 13,51% são consideradas EPPs por ambas as definições; e 8,11% classificam-se como EPPs em ao menos umas das definições adotadas neste estudo. Portanto, a amostra é 100% composta por micro e pequenas empresas situadas no município de Sapucaia do Sul.

4.3 PERCEPÇÃO E USO DAS FERRAMENTAS GERENCIAIS

As perguntas do terceiro bloco do questionário visavam coletar os dados que possibilitariam atingir o objetivo macro dessa pesquisa. O bloco iniciava com a Questão 13, questionando se as atividades contábeis da empresa eram realizadas na própria empresa ou fora dela, ou seja, se eram terceirizadas através de um escritório contábil. As respostas são exibidas na Tabela 13.

Tabela 13 – Atividades contábeis

Local	Total	
	fi	f%
Na empresa	16	43,24%
Em terceirizada	21	56,76%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 13 aponta que a maior parte das empresas terceiriza os serviços contábeis, embora uma parcela significativa, correspondente a 43,24% das empresas, realize as atividades contábeis internamente.

Após analisar como as empresas realizam seus serviços contábeis, buscou-se verificar se essa variável estava relacionada com o porte da empresa. O resultado está ilustrado na Tabela 14.

Tabela 14 – Associação entre forma de processamento dos serviços contábeis e o faturamento médio anual.

Testes qui-quadrado	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	0,714a	2	0,7	0,742
Razão de verossimilhança	0,725	2	0,696	0,742
Teste Exato de Fisher	0,959			0,742
N de Casos Válidos	37			

a. 2 células (33,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 0,86.

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 14 mostra que não existe associação entre o faturamento das empresas a realização dos serviços contábeis dentro ou fora da empresa.

Na sequência, buscou-se verificar a associação entre a forma de prestação dos serviços contábeis e o tipo de tributação da empresa, cujo resultado é apresentado na Tabela 15.

Tabela 15 – Associação entre forma de processamento dos serviços contábeis e a forma de tributação da empresa

Testes qui-quadrado	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	3,206a	2	0,201	0,237
Razão de verossimilhança	3,296	2	0,192	0,35
Teste Exato de Fisher	3,092			0,237
N de Casos Válidos	37			

a. 4 células (66,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 1,30.

Fonte: Elaborado pela autora.

As análises apontam que a maioria das empresas realiza os serviços contábeis em escritórios terceirizados, embora uma parcela significativa realize na empresa. A análise também sugere que a forma de realização dos serviços contábeis não está relacionada com o porte da empresa e tampouco com a forma de tributação.

A próxima pergunta solicitava que os respondentes assinalassem seu grau de concordância com uma série de afirmativas que buscavam identificar o uso de ferramentas gerenciais nas empresas, os resultados são apresentados na Tabela 16.

Tabela 16 – Uso das ferramentas

(continua)

Afirmativa	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Grau de Concordância
	f%	f%	f%	f%	f%	
1. A empresa conhece o custo dos seus produtos	2,7%	0,0%	0,0%	29,7%	67,6%	4,59
2. A empresa conhece o montante dos seus custos fixos e variáveis.	2,7%	2,7%	0,0%	37,8%	56,8%	4,43
3. A empresa conhece o montante dos seus custos diretos e indiretos.	2,7%	2,7%	2,7%	37,8%	54,1%	4,38
4. A empresa determina metas de custo e as usa comparando com o realizado para fins de controle.	5,4%	16,2%	13,5%	37,8%	27,0%	3,65

(conclusão)

Afirmativa	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Grau de Concordância
	f%	f%	f%	f%	f%	
5. Os preços de venda são definidos com base nas informações de custos.	2,7%	5,4%	5,4%	27,0%	59,5%	4,35
6. Os preços de venda são definidos com base nos preços praticados pela concorrência.	13,5%	5,4%	24,3%	37,8%	18,9%	3,43
7. A empresa conhece a margem de contribuição dos seus produtos.	2,7%	10,8%	18,9%	24,3%	43,2%	3,95
8. A empresa conhece o seu ponto de equilíbrio (volume de vendas onde a receita iguala os custos e despesas).	2,7%	8,1%	8,1%	40,5%	40,5%	4,08
9. A empresa realiza o seu orçamento anual onde são projetados as receitas e gastos a incorrer no período.	8,1%	16,2%	16,2%	27,0%	32,4%	3,59
10. A empresa realiza o controle das suas atividades comparando os valores orçados e realizados no período.	10,8%	5,4%	21,6%	32,4%	29,7%	3,65
11. A empresa projeta o seu fluxo de caixa do período.	10,8%	5,4%	10,8%	37,8%	35,1%	3,81
12. A empresa utiliza as informações do seu fluxo de caixa projetado para definir como investir (quando há sobra) ou captar recursos (quando há falta).	13,5%	5,4%	13,5%	37,8%	29,7%	3,65
Total Geral	6,5%	7,0%	11,3%	34,0%	41,2%	3,96

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 16 permite uma série de análises. Quando afirmado que a empresa conhece os custos de seus produtos, 67,6% das empresas concordaram completamente. Além disso, 29,7% das empresas concordaram parcialmente, sendo que esta resposta pode estar relacionada a uma série de situações: as empresas podem saber com exatidão o custo apenas de parte de seus produtos/serviços; podem realizar a mensuração dos seus custos de forma rudimentar; podem não ter certeza se estão aplicando um método de forma correta; podem receber a informação pronta e não ter confiança no dado apresentado; etc.

Ainda assim, a análise aponta que a maior parte das empresas adota ao menos uma metodologia de custeio, já que a pergunta teve um grau de

concordância de 4,59 e apenas 2,7% das empresas afirmou não conhecer os custos dos seus produtos.

A próxima afirmação investigava o conhecimento dos custos fixos e variáveis por parte das empresas. A maior parte, correspondente a 56,8% das empresas, concordou completamente, apontando que essas empresas tem convicção em conhecer os custos fixos e variáveis de todos os seus produtos/serviços, enquanto 37,8% da amostra concordou parcialmente, sugerindo que essas empresas têm uma noção dos seus custos fixos e variáveis ou o sabem com exatidão em apenas parte de seus produtos e/ou serviços.

O grau de concordância da afirmação foi de 4,43, apontando que as empresas conhecem os custos fixos e variáveis de seus produtos e serviços. Não se pode afirmar como as empresas usam essa informação, mas a definição dos custos fixos e variáveis permite uma série de análises gerenciais bem como o uso do método de custeio variável, que tem por vantagem não ser necessário realizar o rateio dos custos fixos, evitando distorções nos critérios estabelecidos para o rateio (CREPALDI, 2017).

O próximo tópico almejava verificar se as empresas conheciam seus custos diretos e indiretos, afirmando que a empresa conhecia o total de seus custos diretos e indiretos e solicitando que o respondente assinalasse seu grau de concordância. Novamente, a maior parte das empresas afirmou conhecer seus custos diretos e indiretos, sendo esses 54,1% da amostra. Outros 37,8% das empresas concordaram parcialmente, o que pode significar que as empresas têm uma ideia do montante de seus custos diretos e indiretos, mas sabem que esse valor não é exato.

Com um grau de concordância de 4,38, a análise aponta que as empresas conhecem seus custos diretos e indiretos. Considerando que na amostra predominam empresas comerciais e prestadoras de serviço, esse resultado é positivo, pois indica que os gestores têm conhecimento do que são os custos indiretos, o que indica que conhecem o seu impacto no resultado da empresa; e que os custos indiretos estão sendo considerados no processo analítico e decisório das empresas.

A quarta afirmação declarava que as empresas determinam metas de custo e comparam as metas definidas com as realizadas. Essa afirmação tinha por objetivo verificar o uso do custo padrão e a análise da Tabela 16 permite observar que apenas 27% dos respondentes concordaram completamente. Os respondentes que

concordaram parcialmente correspondem a 37,8% das empresas e outros 21,6% discordaram total ou parcialmente. O grau de concordância da afirmação foi de 3,65, o que leva a crer que o custo padrão não é largamente usado nas empresas pesquisadas.

Segundo Crepaldi (2017), o custo padrão tem grande um potencial gerencial uma vez que permite tanto estabelecer um parâmetro entre um determinado cenário e a realidade, quanto detectar e corrigir deficiências. De acordo com o autor, esses benefícios, no entanto, são mais vantajosos em empresas industriais, agregando pouco valor às empresas comerciais. A forte presença de empresas comerciais na amostra pode justificar a baixa adoção do custo padrão como ferramenta de controle. No entanto, uma vez que os respondentes podiam eleger mais de uma opção de atividade (Tabela 8) sem que fosse possível dizer quais das opções elegidas é a principal, não foi possível fazer o teste de associação entre a afirmação 4 e o segmento da empresa de forma confiável.

As próximas duas afirmações tinham por objetivo verificar se o preço de venda era definido com base nos custos ou com base nos preços praticados pela concorrência.

Primeiro foi afirmado que o preço era definido com base nos custos e 59,5% das empresas concordou totalmente, 27% concordou parcialmente e 13,5% foi indiferente ou discordou, parcial ou totalmente. O grau de concordância de 4,35 aponta que as empresas se baseiam nos custos para definir o preço de seus produtos ou serviços.

Quando afirmado que os preços são definidos com base nos preços dos concorrentes, apenas 18,9% dos respondentes concordaram totalmente. Concordaram parcialmente 37,8% das empresas, 24,3% responderam de forma neutra e 18,9% discordou total ou parcialmente, resultando em um grau de concordância de 3,43.

A comparação entre as duas afirmações sugere que os custos são o critério principal na definição do preço de venda, mas que ainda assim o preço praticado pelos concorrentes interfere na decisão, possivelmente aumentando ou reduzindo a margem do produto, resultado em um preço que cubra os custos mantendo a competitividade.

A sétima afirmação verificava se as empresas conheciam a margem de contribuição dos seus produtos e serviços. Concordaram totalmente 43,2% das

empresas, enquanto 24,3% concordaram parcialmente. Embora a análise aponte que a maior parte da amostra conhece, ainda que de forma aproximada, a sua margem de contribuição, 18,9% das empresas responderam de forma neutra ao passo que 10,8% discordaram parcialmente e outros 2,7% discordaram totalmente.

O grau de concordância foi 3,95, sendo que, embora seja um resultado favorável, o valor é baixo quando consideramos o leque de análises que podem ser realizadas com a margem de contribuição e o potencial estratégico dessas análises, que trazem vantagens para empresas de todos os segmentos.

A margem de contribuição possibilita que a empresa realize análises CVM, o que auxilia a definir o volume de produção a ser mantido; permite, ainda, verificar quais produtos ou serviços são mais ou menos vantajosos para a empresa e devem ser mantidos ou não no *mix* ofertado; calcular o ponto de equilíbrio e usar o conceito de alavancagem operacional, calculando descontos progressivos baseados em faixas de aumento na quantidade vendida, entre outras (GARRINSON; NOREEN; BRAWER, 2013).

Gestores que não conhecem ou não usam o conceito de margem de contribuição e custo variável podem perder oportunidades de maximizar seus resultados. Além disso, se essas empresas tomarem decisões baseadas apenas no custo calculado pelo método de absorção, podem estar considerando valores viesados por critérios de custo, o que em casos extremos pode fazer um produto desvantajoso parecer vantajoso (CREPALDI, 2017).

Na oitava afirmação procurava-se identificar se a empresa conhecia seu ponto de equilíbrio. A maior parte das empresas concordou, sendo 40,5% totalmente e 40,5% parcialmente. Do restante, 8,1% se mantiveram neutros e outros 10,8 discordaram parcial ou totalmente. Embora a Tabela 17 mostre que existe relação entre as repostas da afirmação 7 e 8, os resultados dessa análise vão em discordância com os resultados da afirmação anterior, já que teve um grau de concordância maior, de 4,8. Ou seja, as empresas concordaram mais em conhecer seu ponto de equilíbrio do que em conhecer a margem de contribuição, no entanto a margem de contribuição é requisito para o cálculo do ponto de equilíbrio.

Tabela 17 – Associação entre importância atribuída a conhecer a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio

Testes qui-quadrado	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	31,396a	16	0,012	0,036
Razão de verossimilhança	24,32	16	0,083	0,036
Teste Exato de Fisher	23,474			0,034
N de Casos Válidos	37			

a. 23 células (92,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,03.

Fonte: Elaborado pela autora.

Majoritariamente, a variação se deu através de uma diminuição dos respondentes que se colocaram neutros e um aumento dos que se concordaram parcialmente da primeira para a segunda. Existem alguns fatores que podem explicar essa situação, um deles é que sétima afirmação não dava nenhuma definição sobre o que é margem de contribuição, enquanto a oitava afirmação trazia uma descrição resumida do significado do ponto de equilíbrio, o que pode ter auxiliado na compreensão da pergunta e afetado a resposta. Outra possibilidade é que os gestores tenham respondido com base em um volume geral de vendas ou em um valor de faturamento, no entanto, não se pode afirmar com certeza o que causou a contrariedade.

Ainda assim, a análise dessas duas afirmações sugere que a maior parte das empresas conhece a sua margem de contribuição e a usa para calcular o ponto de equilíbrio, sendo possível que usem a margem de contribuição para outras das diversas análises que esse número possibilita.

As afirmações 9 e 10 procuravam verificar se as empresas realizavam o orçamento anual e se o utilizavam para fins de controle. A primeira afirmava que a empresa utilizava o orçamento anual de forma a esclarecer ao respondente de que se trata o orçamento. Assim, 59,5% das empresas concordaram, sendo que 32,4% totalmente e 27% parcialmente. Por outro lado, 24,3% das empresas discordaram, 16,2% parcialmente e 8,1% totalmente. Os outros 16,2% das empresas responderam de forma neutra.

A afirmação 10 da Questão 14 investigava se as empresas comparavam os valores orçados com os realizados no período a fim de avaliar o desempenho da

empresa e os resultados tiveram uma leve variação com relação aos da questão anterior. A maior parte das empresas concordou, sendo que concordou 29,7% totalmente e 32,4% parcialmente. Outros 16,2% dos respondentes discordaram, sendo 5,4% parcialmente e 10,8% totalmente. Completando a amostra, 21,6% se mantiveram neutros na afirmação. O teste de associação entre esse dado e o faturamento da empresa foi realizado, mostrando que o uso do orçamento como ferramenta para verificar o desempenho está relacionado ao porte da empresa, conforme exibe a Tabela 18.

Tabela 18 – Associação entre o uso do orçamento e o faturamento médio anual das empresas

Testes qui-quadrado	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	15,664a	8	0,047	0,043
Razão de verossimilhança	18,154	8	0,02	0,015
Teste Exato de Fisher	14,988			0,015
N de Casos Válidos	37			

a. 13 células (86,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,11.

Fonte: Elaborado pela autora.

O orçamento expressa os objetivos da empresa em termos quantitativos e sua função é auxiliar no planejamento e controle. O planejamento envolve elaborar o orçamento de forma voltado a atingir objetivos da empresa de forma alcançável e o controle quando o orçamento elaborado é comparado com a situação real da empresa a fim de verificar se há e onde estão as variações (GARRINSON; NOREEN; BRAUER, 2013).

Com um grau de concordância de 3,59 e 3,65 nas afirmações 9 e 10, respectivamente, a análise sugere que pouco mais da metade das empresas realiza o orçamento anual e o usa para verificar o desempenho da empresa, além de apontar que o uso do orçamento no acompanhamento do desempenho está associado ao porte da empresa.

As duas últimas afirmações da Questão 14 tinham por objetivo averiguar se as empresas realizavam o fluxo de caixa projetado e se o usavam para decidir como investir ou captar recursos.

Quando afirmado que a empresa projeta o seu fluxo de caixa, 73,3% dos respondentes concordaram, 35,1% totalmente e 37,8% parcialmente. Discordaram 16,2% das empresas e outros 10,8% responderam de forma indiferente. Novamente foi realizado um teste de associação a fim de verificar se existia associação entre o uso do fluxo de caixa e o porte da empresa. Embora não tenha sido possível afirmar com 5% de significância que existe associação entre o uso do fluxo de caixa e o faturamento anual das empresas, na Tabela 19 verifica-se a associação com o número de funcionários.

Tabela 19 – Associação entre o uso do fluxo de caixa e o número de funcionários

Testes qui-quadrado	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	22,856a	12	0,029	0,048
Razão de verossimilhança	21,3	12	0,046	0,017
Teste Exato de Fisher	18,265			0,023
N de Casos Válidos	37			

a. 18 células (90,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,11.

Fonte: Elaborado pela autora

A última afirmação dizia que as empresas utilizam as informações do seu fluxo de caixa projetado para saber como aplicar ou captar recursos quando a sobra ou falta de caixa, ao que 29,7% das empresas concordaram completamente e 37,8% concordaram parcialmente. Das demais, 18,9% discordou e 13,5 respondeu de forma neutra.

A projeção do fluxo de caixa é de suma importância para as empresas, pois permite que o gestor tenha controle das futuras entradas e saídas de caixa, prevendo eventuais faltas de recursos e permitindo tomar as ações necessárias (PADOVEZE, 2011).

O grau de concordância das afirmações sugere que o fluxo de caixa é realizado nas empresas e usado para tomar decisões relacionadas a captar ou investir recursos. Embora não se possa afirmar, é possível que as empresas utilizem o fluxo de caixa para outras finalidades.

Após verificar se os principais instrumentos da contabilidade gerencial eram empregados pelas empresas, a Questão 15 procurou identificar de que forma os gestores faziam a gestão da informação, perguntando quais as tecnologias citadas

eram usadas pelas empresas para o controle gerencial. Os respondentes podiam escolher mais de uma opção e havia um campo livre para “outros”, sendo que as respostas estão ilustradas na Tabela 20.

Tabela 20 – Tecnologias usadas pelas empresas

Tecnologia	Total	
	fi	f%
Controle físico (anotações)	10	17,86%
Planilhas Eletrônicas (Excel)	26	46,43%
Software de Terceiros	14	25,00%
Software desenvolvido (próprio)	6	10,71%
Total Geral	56	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando a Tabela 20 percebe-se que o Excel é a ferramenta favorita das empresas, sendo a opção selecionada por 70,27% dos respondentes. Além do Excel, 14 empresas também usam software de terceiros e 6 empresas usam software desenvolvido, correspondendo a 37,84% e 16,22% da amostra, respectivamente.

Por outro lado, 10 empresas alegaram usar controles físicos para o controle das informações financeiras da empresa, sendo que 4 destas não selecionaram nenhuma outra opção. No campo livre, uma das empresas mencionou se respaldar na “sensibilidade da equipe” aliada a planilhas eletrônicas, software de terceiros e controles físicos para controlar e analisar as informações gerenciais na empresa.

As próximas questões visavam identificar se a contabilidade da empresa, seja ela própria ou terceirizada, é participativa nos processos gerenciais e na elaboração e disponibilização das ferramentas identificadas na Questão 14. A Questão 16 visava descobrir se as contabilidades das empresas forneciam informação que auxiliasse a gestão no processo decisório. Os resultados são exibidos na Tabela 21.

Tabela 21 – Fornecimento de relatórios para tomada de decisão

Opção	Total	
	fi	f%
A contabilidade da empresa fornece informação de caráter gerencial, e as informações fornecidas são consideradas na tomada de decisão.	15	40,54%
A contabilidade da empresa fornece informação de caráter gerencial, mas essa não reflete a realidade da empresa, portanto não é usada.	11	29,73%
A contabilidade da empresa não fornece nenhum tipo de informação de caráter gerencial.	11	29,73%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 21 aponta variedade nas respostas, onde 59,46% da amostra não usa informação advinda da contabilidade para a tomada de decisão. Destes, metade não usa porque não recebe nenhuma informação e outra metade afirmou que recebe informação, mas a informação não reflete a realidade da empresa, portanto, não considera essa informação no seu processo decisório. Isso indica que a falta de transparência entre a gestão da empresa para com a contabilidade são prejudiciais a ambos os lados. Em contrapartida, 40,54% das empresas afirmaram que recebem relatórios gerados pela contabilidade da empresa e os usam para a tomada de decisão.

Complementando a pergunta anterior, na Questão 17 procurou-se verificar se a contabilidade disponibilizava relatórios para acompanhamento e controle da situação econômica e financeira da empresa, conforme exhibe a Tabela 22.

Tabela 22 – Fornecimento de relatórios para controle financeiro

Relatório para controle financeiro	Total	
	fi	f%
Não fornece	12	32,43%
Fornece periodicamente	13	35,14%
Fornece quando solicitado	12	32,43%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 22 mostra uma distribuição ainda mais homogênea nas respostas, onde 32,43% das empresas afirmou não receber relatórios sobre a situação

financeira, outros 32,43% recebem quando solicitam e 35,14% recebem com periodicidade.

Uma análise de associação foi realizada com o propósito de verificar se o fornecimento de relatórios para análise econômica e financeira está associado ao tempo de funcionamento das empresas, conforme exibido na Tabela 23 e na Tabela 24.

Tabela 23 – Tempo de atuação x fornecimento de relatórios para controle financeiro

Tempo de atuação x Fornecimento de relatórios				
Tempo de funcionamento	Não fornece	Fornece quando solicitado	Fornece periodicamente	Total Geral
	fi	fi	fi	fi
Menos de um ano	1	1	0	2
De 1 a 3 anos	0	2	0	2
De 4 a 6 anos	5	5	1	11
De 7 a 10 anos	2	1	1	4
Mais de 10 anos	4	3	11	18
Total Geral	12	12	13	37

Fonte: Elaborado pela autora.

Tabela 24 – Associação entre o tempo de atuação e o fornecimento de relatórios para controle financeiro

Testes qui-quadrado	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	14,504a	8	0,07	0,047
Razão de verossimilhança	15,971	8	0,043	0,061
Teste Exato de Fisher	13,14			0,032
N de Casos Válidos	37			

a. 12 células (80,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,65.

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise da Tabela 23 mostra que a maior parte das empresas atuantes há mais de 10 anos recebe periodicamente relatórios para a análise da situação

econômica e financeira da empresa, enquanto empresas com até 3 anos não recebem ou só recebem se solicitado, além disso, a Tabela 24 mostra que existe uma associação entre esses dois fatores. É sabida a importância do acompanhamento financeiro e econômico das empresas para a sobrevivência das mesmas e a análise da Tabela 24 vai ao encontro deste fato.

Por outro lado, em linhas gerais, a análise das Questões 16 e 17 aponta que a maior parte das empresas não recebe informações da contabilidade ou não se respalda nas informações recebidas no seu processo de gestão. No entanto, a Questão 14 aponta que essas empresas usam ferramentas da contabilidade gerencial, o que sugere que tais ferramentas são elaboradas sem o envolvimento da contabilidade.

Por meio da Questão 18 procurou-se verificar a percepção dos gestores quanto ao papel do contador e da contabilidade no apoio à gestão. Foi questionado como os gestores entendem que a contabilidade é usada nas empresas e as respostas estão ilustradas pela Tabela 25.

Tabela 25 – Percepção dos gestores quanto ao contador

Papel do contador	Total	
	fi	f%
Para atendimento das exigências fiscais e legais.	18	48,65%
Para fins gerenciais, ou seja, produzindo informações para os gestores das empresas.	3	8,11%
Ambas as opções	16	43,24%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

Com a análise da Tabela 25 verifica-se que 48,65% gestores percebem somente a relação do contador com a apuração fiscal e atendimento das necessidades legais e tributárias. Por outro lado, 43,24% entendem que a contabilidade é usada tanto para fins fiscais quanto para apoiar a gestão com informações gerenciais e outros 8,11% entendem que toda a informação contábil é usada para fins gerenciais.

A análise aponta que, embora mais da metade dos respondentes associe o contador à geração de informação gerencial, ainda existe uma grande parcela de empresas que relaciona o contador apenas às questões tributárias, fiscais e burocráticas.

A pergunta 19 procurou identificar o quão relevante o gestor considera a informação gerada através das ferramentas da contabilidade gerencial para o processo decisório. A questão solicitava que o respondente assinalasse o grau de importância da informação gerencial para a tomada de decisão em dada situação e as respostas estão sumarizadas na Tabela 26.

Tabela 26 – Importância da informação gerencial

Situação	Sem importância	Pouco Importante	Razoavelmente Importante	Importante	Muito Importante	Grau de importância
	f%	f%	f%	f%	f%	f%
Definir preço de produtos e/ou serviços	0,0%	2,7%	8,1%	24,3%	64,9%	4,51
Realizar Investimentos (Aquisição de máquinas, equipamentos, etc.)	0,0%	5,4%	10,8%	29,7%	54,1%	4,32
Conceder descontos em função do volume de venda	2,7%	10,8%	13,5%	32,4%	40,5%	3,97
Aumentar ou diminuir o mix de produtos e/ou serviços	0,0%	10,8%	13,5%	32,4%	43,2%	4,08
Prospectar novos clientes/contratos.	2,7%	10,8%	10,8%	18,9%	56,8%	4,16
Ampliar produção	2,7%	2,7%	16,2%	27,0%	51,4%	4,22
Reduzir Custos	0,0%	5,4%	5,4%	32,4%	56,8%	4,41
Planejar as atividades	0,0%	2,7%	8,1%	37,8%	51,4%	4,38
Total Geral	1,0%	6,4%	10,8%	29,4%	52,4%	4,26

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando a Tabela 26 percebe-se que os gestores consideraram que as informações geradas através das ferramentas da contabilidade gerencial são muito importantes para tomar decisões na maioria das situações propostas.

Entre as situações apresentadas, a que teve o maior grau de importância atribuído foi na definição do preço de venda, onde 64,9% dos respondentes assinalaram como muito importante e 24,3% como importante. Além desta, outras situações ou funções onde as empresas afirmaram considerar as informações gerenciais importantes ou muito importantes para a tomada de decisão são: reduzir custos, planejar as atividades e realizar investimentos. Nessas quatro situações comentadas mais de 80% das empresas respondeu com “importante” ou “muito

importante” e nenhuma considerou que as informações gerenciais não têm importância.

As outras quatro situações eram: conceder descontos em função do volume de venda, alterar o mix de produtos, prospectar novos clientes e ampliar a produção. Em todas essas situações, entre 70 a 80% dos gestores consideram as informações elaboradas através das ferramentas da contabilidade gerencial muito importantes ou ao menos importantes para a tomada de decisão.

Embora tenha havido pouca variação no grau de importância atribuído entre essas últimas quatro situações e as quatro primeiras, é possível notar que houve uma tendência à informação gerencial ser considerada menos importante nos assuntos relacionados à análise custo-volume-lucro. É possível que os gestores considerem que, se tratando de produzir e vender, mais é invariavelmente melhor, e que esse entendimento afete a tendência observada no padrão das respostas.

Por fim, a Questão 20 buscava verificar se os gestores associavam a profissão contábil à geração de informação para decisão e controle, e comparar essa associação com outras profissões. Essa questão, embora seja complementar às Questões 17 e 18, foi deixada por último para que os gestores respondessem após terem ponderado acerca de diversas vertentes e aplicações da informação gerencial, como mensurar custos, definir volume de produção, definir preço, planejar as atividades etc.

Foi questionada à qual área de formação gestor daria preferência na eventual necessidade de contratar um profissional de apoio e, na sequência, solicitava que o respondente justificasse sua resposta. As respostas estão dispostas na Tabela 27.

Tabela 27 – Opção dos gestores para profissional de apoio

Área de formação	Total	
	fi	f%
Administração	9	24,32%
Contabilidade	12	32,43%
Gestão financeira	16	43,24%
Total Geral	37	100,00%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 26 mostra que o profissional mais desejado pelos gestores para gerar informação gerencial é formado em Gestão Financeira, sendo a opção de 43,24% dos respondentes. Outros 24,32% dos respondentes optariam por um

profissional de Administração de Empresas e nenhum mencionou profissionais de outras áreas. Portanto, pode-se dizer que o contador não é a primeira opção de profissional para geração de informação que auxilie no controle e tomada de decisão em 67,57% da amostra.

Isso demonstra que falta conhecimento por parte dos gestores quanto aos objetivos da profissão contábil. As atividades do administrador e do gestor financeiro estão associadas a exercer o controle e a tomada de decisão a fim de atender aos objetivos da empresa e não diretamente relacionadas a receber e trabalhar os dados necessários para gerar a informação gerencial, embora também possam fazê-lo.

Quando solicitado que justificassem suas escolhas surgiram diversos motivos. Entre os gestores que optaram por um profissional da gestão financeira, dois mencionaram considerar este o profissional “mais preparado”, outros afirmaram considerar o gestor financeiro “o mais adequado” ou “o mais capacitado” para gerar as informações gerenciais. Adicionalmente o Respondente 2 afirmou que o gestor financeiro é o *“profissional mais próximo da realidade das empresas”*.

O Respondente 6 afirmou acreditar que “o gestor financeiro tenha uma habilidade e capacidade mais aprimorada para analisar os relatórios e demonstrações financeiras e tirar conclusões disso”. Como a pergunta estava relacionada a auxiliar na elaboração das informações, a resposta pode indicar que o respondente não compreendeu a pergunta ou que ele compreendeu e quis expor seu interesse em ter alguém para auxiliá-lo na análise e na interpretação da informação gerencial.

O Respondente 3 justificou afirmando: *“acredito que gestor financeiro tenha condições de atender à demanda administrativa e contábil da empresa”*. O Respondente 16 afirma que *“a contabilidade da empresa é terceirizada, se for o caso posso solicitar os serviços que preciso ao escritório contábil”*; o Respondente 15 comenta *“contabilidade, estamos satisfeitos com o terceirizado e administrativo estamos bem amparados também. Uma visão da gestão financeira seria uma estratégia para agregar resultados.”* e, por fim, o Respondente 19 que afirmou que *“contabilidade hoje está mais voltada a evitar multas, emissões de alvarás, etc. E uma gestão financeira seria mais viável além de ir direto ao ponto de interesse da empresa.”*

As justificativas mostram que esses respondentes entendem o gestor financeiro como o profissional mais capacitado a gerar informação e relatórios para

auxiliar no controle e tomada de decisão da empresa, mesmo após terem sido questionados acerca de assuntos que não estão no escopo principal da gestão financeira, como a mensuração dos custos, a definição do preço de venda e do volume de produção e cálculo da margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Além disso, fica claro que os gestores não compreendem a vertente gerencial do contador nem a amplitude de informações e análises que o contador é capaz de fazer e gerar, o que vai ao encontro de Rasoto et al. (2012) que afirmam ser comum a gestão das empresas de pequeno porte ignorar o potencial técnico e gerencial da contabilidade, vendo apenas sua relação com o atendimento de exigências fiscais.

Entre os respondentes que informaram preferir um profissional de administração de empresas, a justificativa mais comum foi que um administrador poderia auxiliá-los na própria gestão da empresa. Segundo os respondentes um profissional dessa área poderia gerar e analisar as informações; possui conhecimento mais amplo e generalista; visão holística; e poderia atuar e impactar em diversos setores da empresa.

O Respondente 18 afirmou ser sócio de uma prestadora de serviços de arquitetura onde todos os colaboradores são profissionais da área da empresa, onde *“nenhum destes gosta ou quer fazer a parte administrativa, e quando faz, o faz de forma superficial, portanto alguém com conhecimento profundo na área certamente agregaria.”*

Analisando as justificativas mencionadas, percebe-se que muitos gestores optariam por um profissional que os auxiliasse na gestão da empresa em si. A opção por um profissional da área de Administração de Empresas é compreensível na situação dessas micro e pequenas empresas, já que na maioria das vezes os gestores são os próprios proprietários que abriram negócios na sua área de formação e tem pouco conhecimento na área administrativa.

Por outro lado, os respondentes que preferem um contador como profissional para a geração de informações para tomada de decisão e controle justificaram sua resposta declarando que o contador é o mais preparado para a função, é capaz de gerar a maior amplitude de informações e que é o profissional que melhor entende a importância do gestor ter as informações corretas. É válido mencionar que no convite enviado aos respondentes para participar da pesquisa a pesquisadora foi apresentada como formanda do curso de Ciências Contábeis, uma vez que essa informação pode ter influenciado a resposta.

A última questão era facultativa e solicitava que os respondentes mencionassem quaisquer pontos que considerassem importantes e não tenham sido abordados na pesquisa. O marketing foi citado, bem como a importância de se estar atualizado com relação às alterações fiscais e trabalhistas.

O Respondente 17 mencionou que o ponto de equilíbrio deveria ter sido mais enfatizado e o Respondente 21 aproveitou o espaço para ressaltar a importância de que a alta administração perceba que quando a empresa realiza operações informais ela esconde a realidade da empresa do conjunto funcional.

A análise das questões do terceiro bloco indica que os gestores das micro e pequenas empresas de Sapucaia do Sul entendem a importância das informações obtidas através das principais ferramentas da contabilidade gerencial e fazem uso dessas ferramentas na sua gestão.

Por outro lado, a análise também aponta que essas informações não são elaboradas pela contabilidade da empresa, seja ela realizada internamente ou terceirada junto a escritórios contábeis, e que os gestores não percebem a elaboração dessas informações como atribuições do contador.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi verificar a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas de Sapucaia do Sul/RS com relação à contabilidade gerencial. A pesquisa realizada nos permite chegar a algumas conclusões.

Inicialmente foi analisado o perfil dos respondentes e verificou-se que todos atuavam na gestão das empresas pesquisadas, sendo que predominavam os profissionais com ensino superior completo (59,46%). Considerando os gestores com ensino superior completo ou incompleto e os gestores com ensino técnico foram identificadas 18 áreas de formação diferentes, predominando a administração e a contabilidade. A maior parte dos gestores (59,46%) atua na área há mais de 10 anos e na empresa há no mínimo 7 anos (54,05%), ocupando o cargo de sócio ou diretor em 75,68% dos casos. Além disso, 86,49% dos respondentes são os proprietários da empresa.

Com relação às empresas, predominavam as com 7 ou mais anos de atuação (59,46%), com até 9 funcionários (75,68%) e faturamento anual menor ou igual a R\$360.000,00 (62,16%), ou seja, a maioria da amostra é composta por micro empresas, e as demais são EPPs. A maior parte das empresas pesquisadas terceiriza a realização da contabilidade da empresa através de escritórios contábeis e forma de tributação predominante foi o Simples Nacional, sendo o caso em 78,38% das empresas. Considerando que algumas empresas atuavam em mais de um segmento, a prestação de serviços foi o segmento mais presente, uma vez que 56,76% das empresas realizam a prestação de serviços.

No que se refere ao uso das ferramentas da contabilidade gerencial nas empresas, verificou-se que a maior parte das empresas conhece tanto os custos de seus produtos e serviços, quanto o montante dos custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, além disso, verificou-se que as informações de custo são o principal determinante para a definição do preço de venda.

O fluxo de caixa também é ferramenta da contabilidade gerencial usada pela maior parte das empresas pesquisadas, onde 72,8% destas concordaram total ou parcialmente que projetam seu fluxo de caixa e 67,5% concordam que o usam para definir quando e como de aplicar ou captar recursos.

Também foi possível identificar que a maior parte das empresas aplica conceitos relacionados à margem de contribuição, ponto de equilíbrio, orçamento e

custo padrão, e que as tecnologias mais comuns para a gestão da informação nas empresas são as planilhas eletrônicas, usadas por 46,43% das empresas, e software de terceiros, usado em 25% destas. Ou seja, em geral os gestores não são ignorantes quanto à existência das ferramentas básicas da contabilidade gerencial e usam a informação gerada por essas ferramentas na gestão da empresa.

A pesquisa buscou verificar, também, a percepção dos gestores com relação a importância das informações geradas através das ferramentas da contabilidade gerencial para a tomada de decisão. Foi verificado que a maior parte dos gestores considera a informação gerencial muito importante para definir o preço de venda (64,9%), reduzir custos (56,8%), prospectar novos clientes (56,8%) e realizar investimentos (54,1%). Os gestores atribuíram alto grau de importância à informação gerada pela contabilidade gerencial em todas as situações propostas, indicando que os gestores são cientes da necessidade de informação acurada para se tomar decisões assertivas.

Por outro lado, a pesquisa mostrou que a contabilidade é pouco participativa na geração das informações gerenciais. Em apenas 40,54% das empresas pesquisadas a contabilidade gera informações de cunho gerencial e estas são usadas. Nas demais, a contabilidade não fornece nenhuma informação gerencial ou fornece, mas os gestores não usam a informação fornecida, pois esta não reflete a realidade da empresa. Como agravante, em apenas 35,14% das empresas o setor contábil fornece informação com periodicidade, no entanto, o recebimento de informação gerencial com periodicidade se mostrou estar associado ao tempo de atuação dessas empresas.

Por fim, a pesquisa identificou que os gestores que participaram da pesquisa acreditam que o gestor financeiro seja mais preparado e qualificado para a geração de informação gerencial do que o contador e 48,65% destes gestores associa o contador apenas ao atendimento das exigências fiscais e legais.

A partir da análise realizada foi possível concluir que os gestores das micro e pequenas empresas são cientes quanto a importância das informações geradas pela contabilidade gerencial e que essas empresas fazem uso das ferramentas mais básicas. No entanto, a contabilidade tem pouca participação na geração dessas informações e os gestores tem pouca percepção do papel que o contador pode desempenhar no apoio à gestão.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ATRILL, Peter; MCLANEY, Eddie. **Contabilidade gerencial: para a tomada de decisão**. São Paulo: Saraiva, 2014

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 26 abr. 2019.

CARVALHO, Alessandro Jacó de et al. Contabilidade Gerencial: Um Estudo Bibliográfico nas Principais Revistas Internacionais de Contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, p.155-174, maio 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido et al. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERREIRA JUNIOR, Altino Nascimento; SILVA, Thiago Bruno; LIMA FILHO, Raimundo Nonato. A influência da Contabilidade Gerencial no desempenho econômico-financeiro das empresas de cerâmica vermelha de Senhor do Bonfim – BA. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade Uneb**, Salvador, v. 1, p.72-85, jan. 2011. Anual.

FREZATTI, Fábio et al. **Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRIOSN, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: Amgh, 2013.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1996.

HIGGINS, Robert C.. **Análise para administração financeira**. 10. ed. São Paulo: Amgh., 2014.

HORNGREEN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: Uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOS, Sonia Raifur et al. Compreensão e utilização da informação contábil pelos micro e pequenos empreendedores em seu processo de gestão. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Paraná, v. 33, n. 3, p.35-50, set. 2014.

LEITE, Helio de Paula. **Contabilidade para administradores**. São Paulo: Atlas, 1988.

LEONE, Nilda Maria. **As especificidades das Pequenas e Médias empresas**. Revista de Administração, v. 34 n. 2. São Paulo. 1999.

LUNKES, Rogério João et al. DESCRIPTIVE STUDY ON THE DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN BRAZIL UNDER THE PERSPECTIVE OF LEGITIMATE. **Advances In Scientific And Applied Accounting**, São Paulo, p.97-121, 30 abr. 2014.

LUNKES, Rogério João; FELIU, Vicente Mateo Ripoll; ROSA, Fabricia Silva da. Study of Published Articles on Management Accounting in Brazil and Spain. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 61, p.11-26, jan. 2013.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 17. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica**: como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos. Curitiba: Juruá, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Introdução à Administração Financeira**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

RASOTO, Armando et al. **Gestão Financeira: enfoque em Inovação**. Curitiba: Aymarã Educação, 2012.

RAUPP, Claudia Angelita Fagundes. **Método quantitativo com o uso de software**. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2012.

RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Evolução das pesquisas em Contabilidade Gerencial: uma análise das opções temáticas em teses e dissertações no Brasil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Paraná, v. 32, n. 1, p.49-63, 6 maio 2013.

ROSA, Everton Carsten da. **O Fluxo de Caixa nas Micros e Pequenas Empresas**. Disponível em:

<<https://www.ecrconsultoria.com.br/biblioteca/artigos/gestao-financeira/o-fluxo-de-caixa-nas-micros-e-pequenas-empresas>>. Acesso em: 25 maio 2019.

SANTOS, Vanderlei dos et al. Uso dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas e seu Fornecimento pelo Escritório de Contabilidade. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 71, p.53-67, jan. 2018.

SANTOS, Vanderlei dos. DOROW, Diego Roberto. BEUREN, Maria Ilse. **Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas**. Revista Ambiente Contábil, v. 8 n.1. Natal RN. 2016.

SEBRAE. **Anuário do Trabalho nos Pequenos Negócios**. 2017. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/anu%C3%A1rio%20do%20trabalho%202015.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

_____. **As micro e pequenas empresas na exportação brasileira**. 2014. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/As%20MPE%20na%20expota%C3%A7%C3%A3o%20brasileira_estados_2012.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2018.

_____. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. 2014. Disponível em: <[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Estudos e Pesquisas/Participacao das micro e pequenas empresas.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2018.

SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Antonio Carlos da. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografia, dissertações, teses**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SILVA, Manoel Soares da. **Utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa**. 2010. 118 f. Dissertação de mestrado. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa. 2010.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 8, n. 3, p.108-127, jul. 2011.

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA

APRESENTAÇÃO

Olá!

Me chamo Grazieli Moreira Nunes, sou graduanda em Ciências Contábeis pela Unisinos e estou realizando um pesquisa acadêmica que busca avaliar a aplicação e relevância das ferramentas gerenciais para o controle e tomada de decisão na gestão das Micro e Pequenas empresas.

Para que os novos profissionais possam sempre melhor atender seus empregadores, é essencial que estejamos atualizados acerca das necessidades das empresas. As respostas serão tratadas confidencialmente e os resultados de forma global, sem atribuição específica dos entrevistados.

A pesquisa é realizada através de formulário Google e leva menos de 5 minutos para ser respondida:

<https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSejs23m-9uYBUspnxsz-IYveAkrwmXPIf1L1NTW3NTww3mpuw/viewform?vc=0&c=0&w=1>

Conto com a sua participação!

Atenciosamente,

Grazieli Moreira Nunes

PESQUISA ACADÊMICA

Questionário

*Obrigatório

Seu perfil

1 - Qual o seu Grau de Instrução? *

- () Ensino Fundamental Incompleto
- () Ensino Fundamental Completo
- () Ensino Médio Incompleto
- () Ensino Médio Completo
- () Ensino Superior Incompleto
- () Ensino Superior Completo
- () Mestrado
- () Doutorado

2 - Caso possua ensino técnico ou superior, qual a sua área de formação?

- Administração
- Contabilidade
- Gestão Financeira
- Outro:

3 - Há quanto tempo você atua na área? *

- Menos de 1 ano
- De 1 a 3 anos
- De 4 a 6 anos
- De 7 a 10 anos
- Mais de 10 anos

4 - Há quando tempo você trabalha na empresa. *

- Menos de 1 ano
- De 1 a 3 anos
- De 4 a 6 anos
- De 7 a 10 anos
- Mais de 10 anos

5 - Qual cargo você ocupa na empresa? *

- Sócio/Diretor
- Gerente/Administrador
- Supervisor/Coordenador
- Outro:

6 - Qual seu tipo de vínculo com a empresa? *

- Proprietário
- Empregado (CLT)
- Outro: _____

Perfil da empresa

7 - Em qual município a empresa está localizada *

- Sapucaia do Sul
 Outro: _____

8 - Qual o ramo de atividade da empresa? *

Pode ser marcado mais de um campo

- Indústria
 Comércio
 Serviços
 Construção

9 - Qual o tempo de funcionamento da empresa? *

- Menos de um ano
 De 1 a 3 anos
 De 4 a 6 anos
 De 7 a 10 anos
 mais de 10 anos

10 - Qual a forma de tributação da empresa? *

- Simples Nacional
 Lucro Presumido
 Lucro Real

11 - Quantos funcionários a empresa possui? *

- Até 9
 De 10 a 19
 De 20 a 49
 De 50 a 99
 De 100 a 499
 500 ou mais

12 - Qual é o faturamento médio anual da empresa? *

- Menor ou igual a R\$ 360 mil
 Maior que R\$ 360 mil e menor que R\$4,8 milhões
 Maior que R\$ 4,8 milhões

Pesquisa

Com base na empresa em questão, por favor, responda as questões abaixo:

13 - A contabilidade é efetuada na empresa ou em terceirizada? *

() Na empresa

() Terceirizada

14 - Considerando a realidade da empresa em questão, por favor, indique o seu grau de concordância com as afirmativas abaixo: *

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
1 - A empresa conhece o custo dos seus produtos					
2 - A empresa conhece o montante dos seus custos fixos e variáveis.					
3 - A empresa conhece o montante dos seus custos diretos e indiretos.					
4 - A empresa determina metas de custo e as usa comparando com o realizado para fins de controle.					
5 - Os preços de venda são definidos com base nas informações de custos.					
6 - Os preços de venda são definidos com base nos preços praticados pela concorrência.					
7 - A empresa conhece a margem de contribuição dos seus produtos.					
8 - A empresa conhece o seu ponto de equilíbrio (volume de vendas onde a receita iguala os custos e despesas).					
9 - A empresa realiza o seu orçamento anual onde são projetados as receitas e gastos a incorrer no período.					
10 - A empresa realiza o controle das suas atividades comparando os valores orçados e realizados no período.					
11 - A empresa projeta o seu fluxo de caixa do período.					

12 - A empresa utiliza as informações do seu fluxo de caixa projetado para definir como investir (quando há sobra) ou captar recursos (quando há falta).					
--	--	--	--	--	--

15 - Qual das tecnologias a seguir a empresa utiliza para analisar as informações financeiras da empresa *

Pode ser marcado mais de um campo

- Software desenvolvido (próprio)
- Planilhas Eletrônicas (Excel)
- Software de Terceiros
- Controle físico (anotações)
- Outro: _____

16 - A contabilidade da empresa, seja ela própria ou terceirizada, fornece informação útil para a gestão e tomada de decisão da sua empresa? *

- A contabilidade da empresa não fornece nenhum tipo de informação de caráter gerencial.
- A contabilidade da empresa fornece informação de caráter gerencial, mas essa não reflete a realidade da empresa, portanto não é usada.
- A contabilidade da empresa fornece informação de caráter gerencial, e as informações fornecidas são consideradas na tomada de decisão.

17 - A contabilidade da empresa, seja ela própria ou terceirizada, elabora algum tipo de relatório para análise econômica e financeira da empresa? *

- Sim, periodicamente
- Sim, quando solicitado.
- Não

18 - Na sua percepção, a contabilidade nas empresas é utilizada para quais finalidades? *

- Para atendimento das exigências fiscais e legais.
- Para fins gerenciais, ou seja, produzindo informações para os gestores das empresas
- Ambos

19 - Na sua percepção, qual o nível de importância das informações gerenciais (custo do produto, margem de contribuição, etc.) para a tomada decisão nos assuntos abaixo: *

	Sem importância	Pouco Importante	Razoavelmente Importante	Importante	Muito Importante
1 - Definir preço de produtos e/ou serviços					
2 - Realizar Investimentos (Aquisição de máquinas, equipamentos, etc.)					
3 - Conceder descontos em função do volume de venda					
4 - Aumentar ou diminuir o mix de produtos e/ ou serviços					
5 - Prospectar novos clientes/contratos.					
6 - Ampliar produção					
7 - Reduzir Custos					
8 - Planejar as atividades					

20 - Caso você venha a contratar um profissional para auxiliar na geração de informações e relatórios para que você acompanhe a situação da empresa, você buscaria um profissional de qual área da formação? *

- () Administração
 () Contabilidade
 () Gestão financeira
 () Outro: _____

20 - Por favor, justifique sua resposta *

21 - Sua percepção é muito importante para o meio acadêmico! Nesse espaço você pode mencionar qual ferramenta ou informação da contabilidade gerencial é essencial para sua gestão e nos esquecemos de mencionar em nossa pesquisa:
