

O USO DOS ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS, ADMINISTRATIVOS E COMPLEMENTARES

Mouzara Lehmkuhl

Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC

Caroline Sulzbach Pletsch

Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC

RESUMO

O estudo objetivou verificar os atributos da contabilidade gerencial que são utilizados em micro e pequenas empresas de serviços profissionais, administrativos e complementares. A pesquisa classifica-se como descritiva, de levantamento e abordagem quantitativa. A amostra contemplou 57 microempresas e empresas de pequeno porte prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares da região do Alto Vale do Itajaí – SC. Para a coleta de dados, utilizou-se o questionário. Os dados foram analisados por meio da estatística descritiva, com o uso de análise de frequência e percentual. Os resultados demonstraram que a DRE é o único atributo utilizado por todas as empresas da amostra. Na sequência, visualiza-se o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo do Fluxo de Caixa. A maioria das empresas utilizam as informações financeiras, enquanto que o nível de utilização das informações não-financeiras é relativamente mais baixo. Os atributos são utilizados para o estabelecimento e negociação de metas e objetivos.

Palavras-chave: Atributos de Contabilidade Gerencial. Micro e Pequenas Empresas. Serviços.

1 INTRODUÇÃO

Um estudo realizado por Moores e Yuen (2001) sugere várias ferramentas de gestão classificadas como atributos dos sistemas de contabilidade gerencial. Os autores estudaram o enfoque de configuração organizacional e buscaram interpretar o relacionamento entre estratégia, estrutura, liderança e estilo de decisão com o sistema de contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional, consolidando então um modelo que prevê os atributos em duas dimensões: seleção de informação e apresentação da informação.

Frezzatti, Aguiar e Rezende (2008) explicam que a seleção contempla as ferramentas utilizadas, enquanto que na apresentação da informação a utilização das ferramentas pelas empresas dependerá sempre do seu estágio de vida e posição diante do mercado, levando em conta atributos como o nível de agregação, integração, escopo e tempestividade.

Guerreiro (2006) afirma que a maioria dos sistemas de contabilidade gerencial são baseados nas expectativas dos indivíduos e em conformidade com as normas sociais de comportamento aceitável, mas que deveriam ser planejados sob a abordagem neoclássica. As teorias neoclassicistas consideram que os indivíduos baseiam suas decisões somente de forma racional e desconsidera as demais dimensões psicológicas e sociológicas que cercam o ser humano (GUERREIRO, 2006).

Entretanto, decisões baseadas somente de forma racional não é o que de fato acontece com os gestores das micro e pequenas empresas pois, segundo Kassai (1997), uma das grandes dificuldades enfrentadas por estes empreendedores se trata do entendimento das questões financeiras e contábeis do negócio, uma vez que a contabilidade fornece os dados necessários, mas eles não conseguem tomar decisões apropriadas para o negócio.

Pelissari, Gonzalez e Vanalle (2011) dão ênfase para os desafios que estas empresas enfrentam diante das transformações do cenário globalizado e de constantes pressões sofridas pelas novas forças competitivas, no qual, às mudanças se apresentam como condição primordial para a capacidade de sobrevivência deste segmento.

No setor de serviços não é diferente, mesmo porque elas também assumem posição de destaque na economia brasileira e, nas últimas décadas, os grupos de atividade econômica que fazem parte deste setor vem se destacando por seu dinamismo e crescente participação na econômica. Segundo o IBGE (2014), de todas as empresas da pesquisa, as prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares obtêm destaque e contemplam 31,2% do total.

Dessa forma, ao fazerem parte do segmento das micro e pequenas empresas, o alcance de suas ligações comerciais e operações industriais vão lhes exigindo cada vez mais atenção, fazendo-se necessário exaltar suas informações contábeis gerenciais, para então poder garantir seu crescimento e continuidade (BEUREN; RENGEL, 2012).

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão problema: Quais os atributos da contabilidade gerencial são utilizados em micro e pequenas empresas de serviços profissionais, administrativos e complementares? O objetivo do estudo consiste em verificar os atributos da contabilidade gerencial que são utilizados em micro e pequenas empresas de serviços profissionais, administrativos e complementares.

Para tanto, o presente estudo considera o modelo conceitual de Moores e Yuen (2001) para verificar quais as ferramentas gerenciais utilizadas pelas micro e pequenas empresas. Tal modelo garante a possibilidade de aplicação dos atributos da contabilidade gerencial segregados em: seleção, agregação e integração, escopo, tempestividade e uso das informações. A presente

pesquisa parte da ideia de Malmi e Granlund (2009) de que a finalidade dos estudos em contabilidade gerencial deve ser útil para definir quais são as práticas contábeis que realmente funcionam e quando é que as mesmas devem ser modificadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Atributos da Contabilidade Gerencial

Segundo Santos, Dorow e Beuren (2016), as empresas competem em um cenário que se modifica continuamente e necessitam informações que sejam oportunas para o controle do negócio. Entretanto, ainda existem gestores que baseiam sua tomada de decisão apenas em suas próprias intuições e experiências (CIA; SMITH, 2001; LACERDA, 2006; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016), tornando assim, necessária a utilização de ferramentas que propicie informações seguras, fidedignas e oportunas no suporte do processo decisório (SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016).

Partindo disto, Souza et al. (2015) destacam que o propósito da contabilidade pode ser resumido em propiciar decisões que sejam coerentes, de origem econômica e financeira para auxiliar na tomada de decisão dos seus diversos usuários. Porém, quando se trata de atender uma necessidade da empresa de adquirir informações, utiliza-se da contabilidade gerencial (ANDRADE, 2014).

Noreen, Brewer e Garrison (2011) complementam que a contabilidade gerencial trata de questões que auxiliam os gestores a tomar decisões que serão utilizadas na própria organização. Segundo Moores e Yuen (2001) para ser considerada útil, as informações demandam de um conjunto de características qualitativas que são denominadas de atributos da contabilidade gerencial.

Nesse contexto, pode-se encontrar na literatura estudos que utilizam como referência empírica o modelo conceitual de Moores e Yuen (2001) para investigar os atributos da contabilidade gerencial em diferentes tipos de organizações. (FREZATTI; AGUIAR; REZENDE, 2008; NECYK, 2008; FREZATTI; RELVAS; JUNQUEIRA, 2010; BEUREN; RENGEL, 2012; BEUREN; RENGEL; RODRIGUES JUNIOR, 2015; SOUZA et al., 2015).

No Quadro 1 pode-se observar os atributos da contabilidade gerencial divididos nas dimensões de seleção da informação e apresentação da informação. O quadro foi elaborado pelos autores Souza et al. (2015), que utilizaram não só os atributos propostos por Moores e Yuen (2001), mas também agregaram na segunda dimensão do modelo a seção “uso das informações” conforme propostos por Necyk (2008) e Beuren e Rengel (2012).

Quadro 1- Atributos da Contabilidade Gerencial

Seleção de Informações
1. Demonstrativo do resultado mensal.
2. Balanço patrimonial mensal.
3. Demonstrativo de fluxo de caixa.
4. Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional.
5. Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras.
6. Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras.
7. Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas.

8. Planejamento de longo-prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados.
9. Contabilidade por centros de responsabilidade (<i>responsability accounting</i>), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento.
10. Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais.
11. Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas.
Apresentação de Informações
Agregação e Integração
12. Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/what if, custo-volume-lucro, etc).
13. Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual).
14. Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização).
15. Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas).
Escopo
16. Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.).
17. Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.).
18. Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.).
19. Não-financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.).
20. Orientado ao passado (ex: histórico, realizado).
21. Orientado ao futuro (ex: estimativas, <i>forecasting</i>).
Tempestividade
22. Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez.
23. O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões.
24. Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia).
25. As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema).
Uso das informações
26. Com base para o estabelecimento e negociação de metas e objetivos.
27. Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos.
28. Para identificação e análise de exceções

Fonte: Souza et al. (2015).

Em seu estudo, Moores e Yuen (2001) analisam a utilização dos atributos nos estágios de nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio da empresa. Os autores verificaram que independente do estágio, todas as organizações dependem muito de informações geradas pelos atributos da contabilidade gerencial, entretanto, supõem que a dimensão de seleção é maior na fase de crescimento e maturidade. Dessa maneira, entende-se que quando a empresa está no seu estágio evolutivo, aumenta-se sua necessidade de informação para a tomada de decisão (ANDRADE, 2014).

Moores e Yuen (2001) evidenciaram também mais utilização dos atributos de agregação das informações no estágio de crescimento e renovação. Andrade (2014) afirma que existe uma menor utilização dos atributos de escopo no estágio de maturidade e uma ampla utilização de ferramentas gerenciais quando a empresa está no estágio de renovação, por compreender que o estilo do líder é mais flexível nesta fase (ANDRADE, 2014).

Quanto a tempestividade das informações, Antonovz, Panucci Filho e Espejo (2010) constataram que quando uma empresa tem seus relatórios gerenciais disponibilizados com rapidez, pode-se evidenciar a evolução da entidade, sugerindo autonomia dos tomadores de decisão que buscam necessidade de atualização, o que demonstra a empresa em constante melhoria.

2.2 Gestão das Micro e Pequenas Empresas

No Brasil, as micro e pequenas empresas são muito importantes para a economia do país, devido ao fato de elas serem uma oportunidade para muitas pessoas desenvolverem seu próprio negócio. Outro motivo, é que elas comportam grande parcela da força de trabalho que não consegue se empregar em firmas de grande porte, fazendo das micro e pequenas empresas uma alternativa tanto de emprego formal, como informal (IBGE, 2003).

O Índice Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2014) aponta a crescente importância que este segmento vem adquirindo nos últimos 30, afirmam que elas desempenham um papel socioeconômico inquestionável no país. Lima e Souza (2013) acreditam que as micro e pequenas empresas têm capacidade para dominar mercados.

Segundo o IBGE (2014), outro grande destaque são os grupos de atividade econômica abrangidos pelo setor das empresas prestadoras de serviços profissionais administrativos e complementares, sendo responsáveis pela maior parcela do pessoal ocupado, da massa salarial e do valor adicionado, gerando 33,9% de todo o valor adicionado, 40,5% das pessoas ocupadas e 36,1% da massa salarial paga no setor.

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2016), a taxa de mortalidade para empresas brasileiras com até dois anos de existência caiu de 45,8%, nas empresas que iniciaram suas atividades em 2008, para 23,4% nas empresas que iniciaram em 2012. Embora este percentual venha melhorando nos últimos anos, é um desafio constante a sobrevivência das micro e pequenas empresas (SANTOS; ALVES; BARRETO, 2012).

Inúmeros estudos vêm procurando investigar a continuidade das empresas e destacam que as principais causas que levam a falência das micro e pequenas empresas é a falta de habilidades e competências na organização e gestores que utilizem boas práticas gerenciais (NACIMENTO et al., 2013; BORGES; OLIVEIRA, 2014; SANTINI et al., 2015; ALBUQUERQUE; FILHO; TERENCE, 2016; SANTOS; MIRANDA, 2017).

Pesquisas apontam que dentre os desafios das empresas deste segmento na garantia de sua sobrevivência, está o baixo grau de conhecimento dos seus gestores e, conseqüentemente, falhas nos processos gerenciais como uma das principais causas de sua mortalidade (NEVES; PESSOA, 2006; SANTINI et al., 2015; CALLADO; PINHO, 2015).

Além disso, Lacerda (2006) afirma que a falta de instrumentos gerenciais é uma das principais características desse tipo de organização. Para Davis, Dunn e Boswell (2009), muitas empresas de pequeno porte buscam emitir apenas os relatórios que são exigidos pela legislação e deixam de utilizá-los para auxiliar da tomada decisão, planejamento ou controle.

Albuquerque, Filho e Terence (2016) analisaram quais eram os aspectos funcionais relacionados à mortalidade de seis pequenas empresas do varejo e vestuário e destacaram que elas estavam com excesso de estoque, utilizavam o cheque especial, não tinham capital de giro suficiente enquanto estavam no estágio de nascimento e sobrevivência, captavam recursos com agiotas ou então havia baixa qualidade nos seus produtos.

Para Oliveira e Voese (2014), é possível melhorar a taxa de sobrevivência destas empresas quando elas tomam ações que sejam adequadas e constatou que as empresas clientes do Sebrae têm índices inferiores de fechamento. Segundo o Sebrae (2016), entre os motivos para a crescente favorável dos indicadores estão alguns fatores que ocorreram entre os anos de 2008 a 2014, dentre esses: a evolução positiva da legislação voltada para os pequenos negócios, o aumento significativo do salário mínimo e da taxa de desemprego, crescimento do PIB, bem como uma tendência de queda na taxa de juros.

Todavia, ao analisar especificamente as práticas gerenciais nas micro e pequenas empresas, autores constataam várias falhas no processo (LACERDA, 2006; SILVA et al., 2010; CARVALHO; LIMA, 2011; BEUREN; BARP; FILIPIN, 2015; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016). Silva et al. (2010) verificaram que as demonstrações mais disponibilizadas pelos profissionais são as mais conhecidas e menos sofisticadas, Carvalho e Lima (2011) identificaram a maneira informal com a qual alguns gestores usam os controles internos para tomarem decisões.

Beuren, Barp e Filipin (2015) concluíram que, mesmo havendo obstáculos para as empresas aderirem a contabilidade gerencial por intermédio das empresas de serviços contábeis, ainda assim, nota-se a necessidade de implementação, bem como uma receptividade de adoção pelas empresas pesquisadas. Já Santos, Dorow e Beuren (2016) em um estudo mais recente identificaram que, ainda assim, a maioria não conhece ou não utiliza instrumentos como o planejamento estratégico e o orçamento que são fundamentais na orientação de estratégias e ações empresariais.

Desta maneira, faz-se necessário que as micro e pequenas empresas comecem a exaltar suas informações contábeis gerenciais, uma vez que o alcance de suas ligações comerciais e operações são fundamentais para garantir o crescimento e continuidade deste segmento (BEUREN; RENGEL, 2012).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa classifica-se como quantitativa, descritiva e de levantamento. A presente pesquisa tem como população as micro e pequenas empresas de serviços profissionais, administrativos e complementares da Região do Alto Vale do Itajaí – SC dado a representatividade econômica do segmento e da grande parcela de pessoal ocupado, massa salarial e valor adicionado do setor.

Pela classificação do Índice Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), as empresas prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares são empresas que prestam serviços técnicos-profissionais sejam de serviços jurídicos, contabilidade, auditoria, consultoria, serviços de arquitetura, engenharia e entre outros. Dos serviços administrativos caracterizam-se aluguéis não imobiliários, intermediação de mão de obra, agências de viagens, vigilância e segurança, serviços paisagísticos e dentre outros. Por fim, outros serviços complementares como de limpeza, portaria, dedetização, cobrança, organização de feiras e congressos, e etc.

Como critério de classificação das micro e pequenas empresas, utilizou-se o número de empregados, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Classificação das empresas por número de empregados

Porte da Empresa	Comércio e Serviços	Indústria
Microempresa	Até 9	Até 19
Empresa de Pequeno porte	10 a 49	20 a 99
Empresa de Médio porte	50 a 99	100 a 499
Empresa de Grande porte	>99	>499

Fonte: Sebrae (2014).

Desta maneira, foram analisadas somente as empresas prestadoras de serviços que possuíam até o limite de 49 funcionários. Dentre as microempresas e empresas de pequeno porte prestadoras de serviços, a população concentrou-se apenas nos grupos de atividade econômica do setor de empresas prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares nos 28 municípios que contemplam a região do Alto Vale do Itajaí – SC, sendo esses: Rio do Sul, Ituporanga, Ibirama, Taió, Presidente Getúlio, Pouso Redondo, Lontras, Agrolândia, Santa Terezinha, Salete, Rio do Oeste, Trombudo Central, Laurentino, Vidal Ramos, Rio do Campo, Petrolândia, Imbuia, Aurora, Agrônômica, Vitor Meireles, José Boiteux, Dona Emma, Witmarsum, Braço do Trombudo, Atalanta, Chapadão do Lageado e Mirim Doce.

A amostra não probabilística e por acessibilidade correspondeu a 57 questionários respondidos pelos gestores das micro e pequenas empresas prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares do Alto Vale do Itajaí – SC. No entanto, 1 questionário respondido referia-se a empresa com mais de 50 funcionários, não se enquadrando como micro e pequena empresa. Dessa forma, a amostra final ficou composta com 56 respondentes.

O instrumento de pesquisa utilizado para a coleta de dados foi o questionário, estruturado com perguntas em escala *Likert* de 5 pontos e de múltipla escolha e, visando responder ao problema da pesquisa. O questionário foi aplicado de duas maneiras: impresso e entregue para o recepcionista ou secretário da empresa para entregá-lo em mãos ao gestor e recolhido posteriormente; *e-mail* pelo aplicativo *google docs*, enviado diretamente aos gestores das empresas que contemplam a amostra da pesquisa. Para saber se as empresas realmente faziam parte da amostra, conversava-se com o secretário ou recepcionista na entrega do questionário ou então ligava-se anteriormente para a empresa pedindo informações e solicitando o *e-mail* do gestor.

O gestor era informado dos princípios gerais da pesquisa, garantindo a confidencialidade das pessoas envolvidas, sem identificação dos participantes e da empresa, acesso apenas do pesquisador envolvido aos questionários respondidos e a permissão do respondente para divulgação dos resultados da pesquisa em publicações científicas.

Para análise dos dados, as respostas foram enumeradas e repassadas para uma planilha do Excel, permitindo o uso do filtro como ferramenta para identificar a frequência das afirmativas e calcular as porcentagens.

O questionário foi previamente testado com cinco respondentes de diferentes empresas, e, como sugestões, foram feitos alguns ajustes nas perguntas que caracterizavam a empresa e o respondente, para melhorar a interpretação e facilitar na análise posterior. Também foi sugerido adicionar alternativas para duas perguntas abertas. Na primeira, algumas alternativas de medidas que a empresa provavelmente adotou na época para lidar com a resistência no processo de adoção e a outra, alternativas do porque a empresa resolveu aderir os atributos da

contabilidade gerencial. No Quadro 2 visualiza-se o constructo do uso dos atributos de contabilidade gerencial.

Quadro 2 - Constructo do uso dos atributos de contabilidade gerencial

Variáveis	Operacionalização	Autores
Seleção de Informações	Demonstrativo do resultado mensal Balanço patrimonial mensal Demonstrativo de fluxo de caixa Contabilidade de custos Orçamento autoritário Orçamento participativo Orçamentos de capital Planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados Contabilidade por centros de responsabilidade Controle de qualidade Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas	Moores e Yuen (2001)
Agregação e Integração das Informações	Modelo de decisão ou analítico Combinação de dados ao longo de períodos de tempo Combinação de dados por áreas funcionais Reporte de transações entre subunidades	Moores e Yuen (2001)
Escopo das Informações	Informação Interna Informação Externa Informação Financeira Informações Não-financeiras Informação orientada ao passado Informação orientada ao futuro	Moores e Yuen (2001)
Tempestividade das Informações	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez. O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões. Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema).	Moores e Yuen (2001)
Uso das Informações	Com base para o estabelecimento e negociação de metas e objetivos. Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos. Para identificação e análise de exceções.	Moores e Yuen (2001)

Fonte: Elaborado pela autora.

O constructo do Quadro 2 avalia em uma escala de nada importante, pouco importante, indiferente, importante e muito importante o nível em que são utilizadas as informações dos atributos da contabilidade gerencial para tomada de decisão.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico contempla a caracterização das empresas e dos respondentes e a verificação do uso dos atributos da contabilidade gerencial.

4.1 Caracterização das Empresas e dos Respondentes

Neste tópico apresenta-se a caracterização das empresas e dos respondentes. Na Tabela 2 visualiza-se a caracterização das empresas, em que é abordado o tempo em que estão atuando no mercado, o número de funcionários, como também, qual é o grupo de atividade econômica em que pertencem.

Tabela 2- Caracterização das empresas

Itens	Descrição	Frequência	Percentual
Tempo da empresa no mercado	Menos de 2 anos	7	12,30%
	De 2 a 5 anos	8	14%
	De 5 a 10 anos	16	28,10%
	De 10 a 20 anos	15	26,30%
	Mais de 20 anos	11	19,30%
	Total	57	100%
Número de funcionários	Até 9 funcionários	32	56,10%
	De 10 a 19 funcionários	17	29,80%
	De 20 a 49 funcionários	7	12,30%
	Mais de 50 funcionários	1	1,8%
	Total	57	100%
Grupo de atividade econômica	Atividade Jurídica	3	5,3%
	Atividades de Contabilidade, consultoria e/ou auditoria contábil e tributária	18	31,6%
	Atividades técnicas relacionadas a arquitetura e engenharia	6	10,5%
	Atividades fotográficas e similares	3	5,3%
	Atividades de vigilância e segurança privada	6	10,5%
	Serviços de agronomia e de consultoria as atividades agrícolas e pecuárias	3	5,3%
	Gestão de ativos intangíveis não-financeiros	1	1,8%
	Seleção e agenciamento de mão-de-obra	1	1,8%
	Agencia de viagens	5	8,8%
	Locação de meios de transporte ou máquinas e equipamentos	1	1,8%
	Locação de utensílios ou aparelhos para uso doméstico e pessoal	5	8,8%
	Fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros	2	3,5%
	Limpeza em prédios e em domicílios	1	1,8%
	Outros: Despachante	2	3,5%
	Total	57	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se que das 57 empresas respondentes a maioria está atuando no mercado a mais de 5 anos e quase 20% dos respondentes já estão a mais de 20 anos no mercado. Quanto ao número de funcionários, 32 são microempresas pois possuem até 9 funcionários, 24 tem de 10 a 49 funcionários caracterizando as empresas de pequeno porte e apenas uma empresa respondente apresentou mais de 50 funcionários e teve de ser excluída da amostra. Dos grupos de atividade econômica, destacou-se as atividades de contabilidade, consultoria e/ou auditoria contábil e tributária, contemplando 31,6% das empresas respondentes, em seguida, atividades técnicas relacionadas a arquitetura e engenharia e as atividades de vigilância e segurança

privada, com 10,5% a cada grupo. Dessa forma, a amostra do estudo foi constituída de 56 micro e pequenas empresas prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares.

Na Tabela 3, visualiza-se a caracterização dos respondentes, apontando o nível de escolaridade, formação acadêmica, cargo desempenhado na empresa e o tempo de atuação.

Tabela 3- Caracterização dos respondentes

Itens	Descrição	Frequência	Percentual
Nível de escolaridade	Ensino Superior Incompleto	1	1,8%
	Ensino Superior Completo	25	44,6%
	Pós-Graduação Incompleta	8	14,3%
	Pós-Graduação Completa	18	32,1%
	Mestrado Incompleto	2	3,6%
	Mestrado Completo	1	1,8%
	Doutorado Completo	1	1,8%
	Total	56	100%
Formação	Ciências Contábeis	20	36,4%
	Administração	5	9,1%
	Economia	2	3,6%
	Engenharia Civil	2	3,6%
	Arquitetura e Urbanismo	2	3,6%
	Engenharia Civil e Arquitetura e Urbanismo	1	1,8%
	Design de Moda	2	3,6%
	Agronomia	2	3,6%
	Comercio Exterior	3	5,5%
	Design de Interiores	2	3,6%
	Controladoria	1	1,8%
	Engenharia Mecânica	1	1,8%
	Engenharia Ambiental	1	1,8%
	Fotografia	3	5,5%
	Direito	4	7,3%
	Gestão de Pessoas	2	3,6%
	Não responderam	2	3,6%
	Total	55	100%
Cargo	Gestor e Administrador	26	46,4%
	Contador	5	8,9%
	Gerente	3	5,4%
	Diretor	2	3,6%
	Proprietário	7	12,5%
	Sócio	7	12,5%
	<i>Controller</i>	2	3,6%
	Fotógrafo	1	1,8%
	Arquiteto	1	1,8%
	Advogado	1	1,8%
	Agrônomo	1	1,8%
	Total	56	100%
Tempo de Atuação	Menos de 1 ano	1	1,8%
	De 1 a 2 anos	7	12,5%
	De 2 a 5 anos	14	25%
	De 5 a 10 anos	20	35,7%

	Mais de 10 anos	14	25%
	Total	56	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que apenas um dos respondentes não possui ensino superior completo e, dentre os outros 55 respondentes que possuem formação acadêmica, 20 são graduados em Ciências Contábeis, 5 em Administração, 4 em Direito e os demais em cursos de Engenharias, Agronomia, Comercio Exterior, Fotografia, Arquitetura, Economia, entre outros. Dos cargos e funções que desenvolvem na empresa, 46,4% dos respondentes desempenham a função de gestor e administrador, 25% denominam-se proprietário ou sócio do negócio. Os restantes ocupam cargos de relevância ou influência como: Contador, Gerente, Diretor, *Controller* e etc. Quanto ao tempo de atuação, a maioria dos respondentes está acima de 2 anos.

4.2 Uso dos Atributos da Contabilidade Gerencial

Para verificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas de serviços profissionais, administrativos e complementares, considerou-se a utilização dos atributos da contabilidade gerencial em: nada importante, pouco importante, indiferente, importante ou muito importante. Considera nada importante o atributo que nunca é utilizado, pouco importante aquele que pode ser utilizado esporadicamente, indiferente quando sua utilização não tem relevância, importante para os atributos que são utilizados e muito importante para os que são bastante utilizados. A Tabela 4 contempla os atributos da contabilidade na “seleção das informações”, permitindo visualizar a frequência das empresas que fazem a utilização dos atributos.

Tabela 4- Uso dos atributos de contabilidade gerencial na seleção das informações

	Descrição	Nada Importante		Pouco Importante		Indiferente		Importante		Muito Importante		Total	
		F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
Seleção das Informações:	Itens												
	DRE							22	39,3	34	60,7	56	100%
	Balanço Patrimonial			2	3,6			38	67,9	16	28,6	56	100%
	Demonstrativo de Fluxo de Caixa			1	1,8	1	1,8	22	39,3	32	57,1	56	100%
	Contabilidade de custos	2	3,6	13	23,2	11	19,6	22	39,3	8	14,3	56	100%
	Orçamento autoritário	4	7,1	7	12,5	11	19,6	30	53,6	4	7,1	56	100%
	Orçamento participativo	6	10,7	9	16,1	11	19,6	21	37,5	9	16,1	56	100%
	Orçamentos de capital	4	7,1	6	10,7	13	23,2	25	44,6	8	14,3	56	100%
Planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados	3	5,4	3	5,4	8	14,3	29	51,8	13	23,2	56	100%	

Contabilidade por centros de responsabilidade	9	16,1	15	26,8	11	19,6	10	17,9	11	19,6	56	100%
Controle de qualidade	1	1,8	1	1,8	14	25,0	24	42,9	16	28,6	56	100%
Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas	6	10,7	8	14,3	18	32,1	15	26,8	9	16,1	56	100%
Total	35	5,7	65	10,6	98	15,9	258	41,9	160	26,0	716	100%

Constata-se que o Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) é o único atributo utilizado por todas as empresas da amostra e que, além da DRE com soma de 100% dos itens “importante” e “muito importante”, os mais utilizados na dimensão de seleção das informações são o Balanço Patrimonial, com 96,5%, o Demonstrativo de Fluxo de Caixa, com 96,40% e planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados 75%. Dentre os atributos que as empresas consideraram indiferente, destaca-se o controle de qualidade e o monitoramento ambiental de variáveis competitivas externas, com 25 % e 32,1%, respectivamente.

A tabela 5 demonstra a utilização dos atributos na apresentação de informações: agregação e integração:

Tabela 5- Uso dos atributos de contabilidade gerencial na apresentação das informações: agregação e integração

Apresentação das Informações: Agregação e Integração	Modelo de decisão ou analítico	5	8,9	8	14,3	20	35,7	17	30,4	6	10,7	56	100%
	Combinação de dados mensais, trimestrais ou anuais	2	3,6		0,0		0,0	29	51,8	25	44,6	56	100%
	Combinação de dados por áreas funcionais	4	7,1	5	8,9	19	33,9	21	37,5	7	12,5	56	100%
	Reporte de transações entre subunidades	12	21,4	7	12,5	17	30,4	17	30,4	3	5,4	56	100%
	Total	23	10,3	20	8,9	56	25,0	84	37,5	41	18,3	224	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na agregação e integração das informações, a combinação de dados mensais trimestrais ou anuais é utilizado por 96,4% dos respondentes, entretanto, percebe-se uma menor utilização dos atributos de agregação e integração de informações se comparado com os atributos de seleção de informações, pois no geral, a soma dos itens “Importante” e “Muito Importante” na primeira dimensão somam 67,9%, enquanto que na segunda 55,8%. Seguindo as suposições e evidências dos estudos de Moores e Yuen (2001), entende-se que existe uma parcela maior de empresas na fase de crescimento e maturidade do que de renovação.

Na sequência, a Tabela 6 permite visualizar a frequência da utilização dos atributos na apresentação das informações: escopo.

Tabela 6- Uso dos atributos de contabilidade gerencial na Apresentação das Informações: Escopo

	Descrição	Nada Importante		Pouco Importante		Indiferente		Importante		Muito Importante		Total	
		F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
Apresentação das Informações: Escopo	Itens												
	Informação Interna (ex: eficiência, volumes, ausência de produtividade, etc.)			5	8,9	6	10,7	29	51,8	16	28,6	56	100%
	Informação Externa (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.).	1	1,8			5	8,9	37	66,1	13	23,2	56	100%
	Informação Financeira (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.).	2	3,6			3	5,4	31	55,4	20	35,7	56	100%
	Informações Não-financeiras (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, ausência de produtividade, participação de mercado, etc.).	3	5,4	7	12,5	21	37,5	18	32,1	7	12,5	56	100%
	Informação orientada ao passado (ex: histórico, realizado).	1	1,8	4	7,1	13	23,2	29	51,8	9	16,1	56	100%
	Informação orientada ao futuro (ex: estimativas, forecasting).		0,0	2	3,6	5	8,9	34	60,7	15	26,8	56	100%
	Total	7	2,1	18	5,4	53	15,8	178	53,0	80	23,8	336	100%

Observa-se que no enfoque de escopo, 91,1% das empresas utilizam as informações financeiras, enquanto que o nível de utilização das informações não-financeiras é relativamente baixo, sendo considerado um atributo “indiferente” para 37,5% dos respondentes. O escopo é o enfoque que apresenta menor nível de utilização em seu total, com 76,8%. Fato este que releva a ideia de uma maior parcela deste grupo de empresas estarem no estágio de crescimento e maturidade, pois, conforme descrito anteriormente por Andrade (2014), existe uma menor utilização dos atributos de escopo quando as empresas estão passando pela fase de maturidade.

Na tabela 7 visualiza-se a frequência das empresas que fazem a utilização dos atributos na apresentação de informações: tempestividade.

Tabela 7- Uso dos atributos de contabilidade gerencial na Apresentação das Informações: Tempestividade

Apresentação das Informações: Tempestividade	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez.	0,0	4	7,1	6	10,7	35	62,5	11	19,6	56	100%
	O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o relatório irrelevante para análise e tomada de decisões.	0,0	2	3,6	9	16,1	28	50,0	17	30,4	56	100%
	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia).	0,0	5	8,9	7	12,5	35	62,5	9	16,1	56	100%
	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema).	2	3,6	0,0	10	17,9	31	55,4	13	23,2	56	100%
	Total	2	0,9	11	4,9	32	14,3	129	57,6	50	22,3	224

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre todos os demais, destaca-se o enfoque de tempestividade com 80% dos atributos totais utilizados. Desta forma, é possível identificar que as empresas em questão estão preocupadas com a rapidez com que são disponibilizadas as informações, sugerindo autonomia dos gestores na busca de atualização e, conforme Antonovz, Panucci Filho e Espejo (2010), caracteriza-se evolução da entidade por buscarem estar em constante melhoria.

A tabela 8 demonstra a utilização dos atributos da contabilidade gerencial na apresentação das informações: uso.

Tabela 8- Uso dos atributos de contabilidade gerencial na Apresentação das Informações: Uso

Apresentação das Informações: Uso	Com base para o estabelecimento e negociação de metas e objetivos.	0	0,0	0,0	1	1,8	28	50,0	27	48,2	56	100%	
	Como fonte de indicadores de desempenho para recompensas e incentivos.	2	3,6	0,0	7	12,5	26	46,4	21	37,5	56	100%	
	Para identificação e análise de exceções.	1	1,8	4	7,1	23	41,1	20	35,7	8	14,3	56	100%
	Total	3	1,8	4	2,4	31	18,5	74	44,0	56	33,3	168	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Já no enfoque uso das informações, em que Necyk (2008) concluiu que as empresas tendem a utilizar estes novos instrumentos quando mudam de um estágio para outro, foi identificado que o atributo com base para o estabelecimento e negociação de metas e objetivos foi um dos mais relevantes, utilizado por 98,2% das empresas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo verificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas de serviços profissionais, administrativos e complementares. Dessa forma, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, o instrumento de pesquisa foi o questionário e realizada análise quantitativa dos dados. A amostra contemplou 56 micros e pequenas empresas prestadoras de serviços profissionais, administrativos e complementares da região do Alto Vale do Itajaí – SC.

Foi constatado que a DRE é o único atributo utilizado por todas as empresas da amostra com soma de 100% dos itens “importante” e “muito importante” na escala de uso, o Balanço Patrimonial por 96,5%, o Demonstrativo de Fluxo de Caixa 96,40%, o planejamento de longo-prazo e previsões de vendas e resultados 75% e a combinação de dados mensais trimestrais ou anuais, utilizado por 96,4% dos respondentes.

Nos atributos de escopo 91,1% das empresas utilizam as informações financeiras, enquanto que o nível de utilização das informações não-financeiras é relativamente mais baixo, sendo considerado um atributo “indiferente” para 37,5% delas. Os atributos do escopo apresentam menor nível de utilização em seu total, com 76,8%. Os atributos de tempestividade são usados por 80% e, dos atributos do uso das informações, foi identificado que 98,2% das empresas os utilizam como base para o estabelecimento e negociação de metas e objetivos.

Para futuras pesquisas recomenda-se a aplicação deste estudo em outros segmentos ou outros grupos de atividade econômica, a aplicação de teorias organizacionais para investigar a adoção dos atributos da contabilidade gerencial, ou então, a investigação da adoção de apenas determinados atributos gerenciais.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Alexandre Farias; FILHO, Edmundo Escrivão; TERENCE, Ana Cláudia Fernandes. Aspectos Funcionais Associados À Mortalidade Da Pequena Empresa: fatores relevantes de operações, finanças e marketing no varejo de vestuário. **EGEPE–Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 9, p. 1-16, 2016.

ANDRADE, Joziane Teixeira de. **Ciclo de vida organizacional e o nível de aderência da contabilidade gerencial: um estudo de caso em uma empresa do ramo alimentício do sudoeste do Paraná**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2014.

ANTONOVZ, Tatiane; PANUCCI FILHO, Laurindo; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso-doi: 10.4025/enfoque. v29i2. 11021. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 29, n. 2, p. 40-52, 2010.

- BEUREN, Ilse Maria; BARP, Adriano Dinomar; FILIPIN, Roselaine. Barreiras e possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em micro e pequenas empresas por meio de empresas de serviços contábeis. **ConTexto**, v. 13, n. 24, p. 79-92, 2013.
- BEUREN, Ilse Maria; RENGEL, Silene. Uso dos Atributos da Contabilidade Gerencial Propostos por Moores e Yuen (2001) em Empresas de um Segmento Industrial de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 14, n. 45, p. 453, 2012.
- BEUREN, Ilse Maria; RENGEL, Silene; RODRIGUES JUNIOR, Moacir Manoel. Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. **innovar**, v. 25, n. 57, p. 63-78, 2015.
- BORGES, Regiane Paulo; OLIVEIRA, Dora Maria de. Sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas: estudo dos fatores determinantes e condicionantes. **Enciclopédia Biosfera, Centro Científico Conhecer**, v. 10, n. 19, p. 508-514, 2014.
- CALLADO, Antônio André Cunha; DE PINHO, Marco Aurélio Benevides. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas de diferentes setores de atividade. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 2, p. 119-137, 2015.
- CARVALHO, José Ribamar Marques de; LIMA, Maria das Dores. Práticas Gerenciais em MPE's do comércio de confecções da cidade de Sousa-PB. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, v. 5, n. 3, 2011.
- CIA, Joanília Neide de Sales; SMITH, Marinês Santana Justo. O Papel Da Contabilidade Gerencial Nas PMES (Pequenas E Médias Empresas): Um Estudo nas Empresas de Calçados de Franca-SP. **Encontro Anual da Anpad**, v. 25, 2001.
- DAVIS, Dorothy; DUNN, Paul; BOSWELL, Katherine. The importance of capturing and using financial information in small business. **American Journal of Economics and Business Administration**, v. 1, n. 1, p. 27-33, 2009.
- FREZATTI, Fábio; DE AGUIAR, Andson Braga; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **Revista de Administração Mackenzie (Mackenzie Management Review)**, v. 8, n. 2, 2008.
- FREZATTI, Fábio; RELVAS, Tania Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel. The BSC and the attributes structure of management accounting: an analysis within the Brazilian environment. **Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 2, p. 187-198, 2010.
- GUERREIRO, Reinaldo. Editorial: a abordagem institucional na contabilidade gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, p. 3-3, 2006.
- IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **PAS - Pesquisa Anual de Serviços, 2014**. Disponível em <<http://brasilemsintese.ibge.gov.br/servicos.html>> Acesso em: 20 fevereiro 2017.
- KASSAI, Silvia. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de estudos**, n. 15, p. 01-23, 1997.
- LACERDA, Joabe Barbosa. A Contabilidade Como Ferramenta Gerencial Na Gestão Financeira Das Micro, Pequenas E Médias Empresas (MPMEs): Necessidade E Aplicabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 160, p. 39-53, 2006.

- MALMI, Teemu; GRANLUND, Markus. In search of management accounting theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009.
- MOORES, Ken; YUEN, Susana. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, organizations and society**, v. 26, n. 4, p. 351-389, 2001.
- NASCIMENTO, Marcelo et al. Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 6, n. 2, p. 244-283, 2013.
- NECYK, George Anthony. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2008.
- NEVES, João Adamor Dias; PESSOA, Raimundo Wellington Araújo. Causas da mortalidade de micros e pequenas empresas: o caso das lojas de um shopping center. **Revista Organizações em Contexto-online**, v. 2, n. 4, p. 165-195, 2006.
- NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C.; GARRISON, Ray H. **Managerial accounting for managers**. McGraw-Hill Irwin, 2011.
- OLIVEIRA, Renata Mendes; VOESE, Simone Bernardes. Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais. In: **XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo**. 2014.
- PELLISSARI, Anderson Soncini; GONZALES, Inayara Valéria Defreitas Pedroso; VANALLE, Rosângela Maria. Competências gerenciais: um estudo em pequenas empresas de confecções. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 17, n. 1, p. 149-180, 2011.
- SANTINI, Sidineia et al. Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na região central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 8, n. 1, p. 145-169, 2015.
- SANTOS, Fabiana Xavier Ferreira dos; DE MIRANDA, Veronilde Souza. Empreendedorismo: Uma Análise dos Fatores Condicionantes para Mortalidade das Micro e Pequenas Empresas do Município de Curaçá-Ba. **Revista Formadores**, v. 10, n. 1, p. 63, 2017.
- SANTOS, Greyciane Passos dos; ALVES, Dulcileide Ferreira; BARRETO, Maria Odarlene Rodrigues. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma micro empresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 3, n. 1, 2012.
- SANTOS, Vanderlei dos; DOROW, Diego Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contabil**, v. 8, n. 1, p. 153, 2016.
- SEBRAE. Sobrevivência das empresas no Brasil. **Núcleo de Estudos e Pesquisas Brasília**: SEBRAE, 2016.
- SILVA, Daniel José Cardoso et al. Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? DOI: 10.5007/2175-8069.2010 v7n13p89. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 89-106, 2010.

SOUZA, Paula de et al. Estudo sobre o uso dos atributos da contabilidade gerencial em empresas de capital aberto do setor de energia elétrica. **Revista Ambiente Contabil**, v. 7, n. 2, p. 215, 2015.